

## UZASADNIENIE

Na wstępie, przed odniesieniem się do zarzutów apelacyjnych, sąd odwoławczy pragnie zaznaczyć, że w niniejszej sprawie odstąpił od sporządzenia uzasadnienia na formularzu UK 2, chociaż taki obowiązek wynika z treści art. 99a § 1kpk, albowiem zastosowanie tego formularza, które treść została ustalona w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 (...) 2019 r. w sprawie wzorów formularzy uzasadnień wyroków oraz sposobu ich wypełniania (Dz.U. z 2019 r. poz. 2349), jako dokumentu, w którym miałyby się wykazać zrealizowanie obowiązku wynikającego z art. 457 § 3 kpk w zw. z art. 433 § 1 i 2 kpk, naruszałoby prawo stron do rzetelnego procesu w kontekście art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw i Podstawowych Wolności (art. 91 ust. 2 Konstytucji R.). Decyzję taką podjęto mając na uwadze prawo stron, sądu kasacyjnego i sądu I instancji do dogłębnego poznania toku rozumowania sądu odwoławczego. Jest to wartość nieporównywalnie wyższa od specyficznie pojmowanej chęci ułatwienia pracy sędziemu sporządzającemu uzasadnienie wyroku z zastosowaniem dyrektywy „zwięzłości” wyводу, niestety bez dbałości o kryterium jego jakości (por.: s. 52 uzasadnienia rządowego projektu noweli z 19.07.2019 r. do ustawy, Mierzwińska-Lorencka J. w: Kodeks postępowania karnego. Komentarz do nowelizacji z 2019 r. teza 1 do art. 99a, WKP 2020 r.). W tym zakresie kierowano się też wytycznymi zawartymi w uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z dnia 11 sierpnia 2020 r. w sprawie o sygn. I KA 1/20 (OSNKW z 2020 r., z. 9-10, poz. 41).

### **A. Ż. został oskarżony o to, że:**

I. w W. i K., w okresie od marca 2009 r. do kwietnia 2011r. działając w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności, doprowadził do podania nieprawdy w deklaracjach i korektach deklaracji dla podatku od towarów i usług (...) (...) za miesiące luty, lipiec, wrzesień, listopad i grudzień 2009r. oraz zeznaniach i korektach zeznania (...) o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej starty) przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2008 i 2009, firmę (...) Spółka z o.o, złożonych do Urzędu Skarbowego K., Urzędu Skarbowego W. M. i (...) (...) Urzędu Skarbowego w W., na skutek nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych i rejestrów dla potrzeb podatku od towarów i usług oraz wystawienia i posługiwania się nierzetelnymi fakturami VAT, co spowodowało:

#### 1. Zawyżenie kosztów uzyskania przychodów roku 2008:

- o kwotę 3.784,55 zł z tytułu nieprawidłowego ustalenia wysokości kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów,

- o kwotę 68.808,00 zł z tytułu zaliczenia w ciężar kosztów kwot, wynikających z faktur VAT nr (...) z dnia 30 listopada 2008 roku, nr (...) z dnia 30 listopada 2008 roku oraz (...) z dnia 31 grudnia 2008 roku, wystawionych przez T. T. (1) za usługi serwisowe, które nie zostały przez niego wykonane,

#### 2. Zawyżenie kosztów uzyskania przychodów roku 2009:

- o kwotę 2.136.464,00 zł z tytułu zaliczenia w ciężar kosztów kwot, wynikających z faktur VAT wystawionych przez T. T. (1) za usługi serwisowe, które nie zostały przez niego wykonane,

- o kwotę 30.865, 82 zł, z tytułu zaliczenia w ciężar kosztów wydatków nie mających związku z uzyskaniem przychodu, tj. czynszu za najem lokalu przez inny podmiot, wydatków zaksięgowanych dwukrotnie, wydatków dotyczących innego roku podatkowego, wydatków zaksięgowanych w innej kwocie niż określona na fakturze,

- o kwotę 18.519,60 zł z tytułu zawyżenia kosztu sprzedaży automatów do gier o koszty badań przedrejestracyjnych, które nie zostały wykonane,

- o kwotę 67.058,36 zł z tytułu nie uwzględnienia różnic kursowych przy ustalaniu kosztu własnego sprzedanych automatów do gier,

3.zawyżenie o kwotę 2.500,00 zł straty z działalności gospodarczej, odliczonej od dochodu każdego z lat 2008 i 2009 oraz zaniżenie o kwotę 2.000,00 zł wysokości darowizny odliczonej od podstawy opodatkowania za rok 2009,

4.zaniżenie przychodów roku 2009 o kwotę 1.802.655,89 zł wynikające z zaniżenia przychodów ze sprzedaży automatów do gier, na rzecz powiązanej zarządcze i kapitałowo firmy (...) na (...), o kwotę 1.805.360,49 zł i zawyżenia przychodów tego roku o kwotę 2.704,60 zł na skutek zaewidencjonowania przychodów w innej kwocie niż wynikająca z ewidencji księgowej,

5.zaniżenie należnego podatku od towarów i usług na skutek:

- nie zaewidencjonowania podatku należnego w kwocie 54,78 zł, wynikającego z faktury VAT nr (...) z dn. 19.02.2009r. dotyczącej sprzedaży materiałów,

- nie zaewidencjonowania podatku należnego w kwocie 880,00 zł, wynikającego z faktur VAT o numerach (...) z dn. 1.09.2009r., dotyczących sprzedaży usług najmu lokali,

- nie zaewidencjonowania podatku należnego w kwocie 676,50 zł, wynikającego z faktury VAT nr (...) z dn. 16.12.2009r. dotyczącej sprzedaży usług - zaewidencjonowania jako sprzedaży zwolnionej sprzedaży podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT wg faktury VAT nr (...) z 9.12.2009r.; co spowodowało zaniżenie wysokości podatku należnego o kwotę 396,00 zł., - zaniżenia wartości sprzedaży automatów do gier, na rzecz powiązanej zarządczo i kapitałowo firmy (...) na (...), co spowodowało zaniżenie wysokości podatku należnego o kwotę 445.883,14 zł,

5.zawyżenie naliczonego podatku od towarów i usług, obniżającego podatek należny, o kwotę 617,00 zł., z tytułu wewnątrzspółnotowych dostaw części do automatów do gier, ponieważ Spółce nie przysługiwało prawo do odliczenia tego podatku, w związku z tym, że zakup związany był ze sprzedażą zwolnioną z opodatkowania podatkiem VAT,

przez co naraził na uszczuplenie podatek od towarów i usług za miesiące luty, lipiec, wrzesień, listopad i grudzień 2009 r. na łączna kwotę 448.508,00 zł oraz naraził na uszczuplenie podatek dochodowy od osób prawnych z rok 2008 na łączna kwotę 14.268, 00 zł a za rok 2009 o kwotę 759.482,00 zł (łączna kwota narażonych na uszczuplenie przez Spółkę zobowiązań podatkowych, stanowiąca dużą wartość wyniosła 1.222.258,00 zł)

tj. o przestępstwa skarbowe określone w art. 56 § 1 kks w zb. z art. 61 § 1 kks , art.62§2 kks w brzmieniu sprzed nowelizacji z z dnia 01.12.2016r. (Dz.U. z 2016 r. poz.2024) , w zw. z art.37§1 pkt 1a kks , art.6§2 kks, art.7§1kks i art.9§3 kks;

II. w okresie od 31 stycznia do 31 grudnia 2009 roku w W. i K., działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, jako Prezes Zarządu (...) sp. z o.o., użył jako autentycznych wystawionych przez T. T. (1) dokumentów w postaci faktur VAT o numerach:

- nr (...), z dnia 30 listopada 2008 r.,

- nr (...), z dnia 30 listopada 2008 r.,

- nr (...), z dnia 31 grudnia 2008r.,

- nr (...), z dnia 31 stycznia 2009r.,

- nr (...), z dnia 27 lutego 2009 r.,

- nr (...), z dnia 31 marca 2009r.,

- nr (...), z dnia 30 kwietnia 2009r.,

- nr (...), z dnia 31 maja 2009 r.,

- nr (...), z dnia 30 czerwca 2009r.,
- nr (...), z dnia 31 lipca 2009r.,
- nr (...), z dnia 31 sierpnia 2009 r.,
- nr (...), z dnia 30 września 2009 r.,
- nr (...), z dnia 31 października 2009r.,
- nr (...), z dnia 30 listopada 2009r.,
- nr (...), z dnia 31 grudnia 2009r.,

poświadczających nieprawdę co do faktu wykonania usług serwisowych, które w rzeczywistości nie zostały wykonane przez T. T. (1) w ten sposób, iż ujął je w księgach prowadzonych na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych i zaliczył w ciężar kosztów uzyskania przychodów od osób (...) spółki (...) za kwotę 2.136.464,00 zł

tj, o przestępstwo z art. 273 kk w zw. z art. 12 § 1 kk;

III. w okresie od 1 listopada 2009 roku do 30 listopada 2009 roku w W. i K., działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, jako Prezes Zarządu (...) Sp. z o.o., wystawił dokumenty poświadczające w nich nieprawdę co do okoliczności mających znaczenie prawne, w ten sposób, że wystawił faktury VAT na rzecz powiązanej zarządcze i kapitałowo firmy (...) na (...), opodatkowanie wg stawki podatku 0 % i wykazał w deklaracji (...) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, w sytuacji gdy A. (...) nie była aktywnym podatnikiem na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju gdy nie zostały spełnione przesłanki wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w rozumieniu ustawy o VAT, co spowodowało zaniżenie wysokości podatku należnego o kwotę 445.883,14 zł, tj. o przestępstwo z art. 271 § 1 kk w zw. z art. 12 § 1kk

### **Sąd Rejonowy w Tomaszowie M.. wyrokiem z dnia 9 marca 2023 roku w sprawie II K 450/20:**

1. oskarżonego A. Ż. uznaje za winnego dokonania zarzucanych mu czynów przy czym w opisie czynu II w miejsce wyrażenia (...) przyjmuje (...) tj. :

a.czynu I wyczerpującego dyspozycję art. 56 § 1 kks w zb. z art. 61 § 1 kks , art. 62 § 2 kks w brzmieniu sprzed nowelizacji z dnia 01.12.2016r. (Dz.U. z 2016 r. poz.2024) w zw. z art. 37 § 1 pkt 1a kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zw. z art.7 § 1 kks i w zw. z art. 9 § 3 kks i za to na podstawie art. 7 § 2 kks w zw. z art. 56 § 1 kks w zw. z art. 23 § 1 i 3 kks wymierzył mu karę 500 stawek dziennych grzywny, przyjmując wartość jednej stawki dziennej na kwotę 200 złotych,

b.czynu II wyczerpującego dyspozycję art. 273 kk w zw. z art. 12 kk w zw. z art. 4 § 1 kk i za to na podstawie art. 273 kk i art. 33 § 1 i 3 kk wymierzył mu karę 200 stawek dziennych grzywny, przyjmując wartość jednej stawki dziennej na kwotę 200 złotych,

c.czynu III wyczerpującego dyspozycję art. 271 § 1 kk w zw. z art. 12 kk w zw. z art. 4 § 1 kk i za to na podstawie art. 271 § 1 kk w zw. z art. 33 § 2 kk wymierza mu karę 10 miesięcy pozbawienia wolności i karę 500 stawek dziennych grzywny, przyjmując wartość jednej stawki dziennej na kwotę 200 złotych,

2.na podstawie art. 69 § 1 i 2 kk i art. 70 § 1 kk wykonanie orzeczonej wobec A. Ż. kary pozbawienia wolności za czyn III warunkowo zawiesza i ustala okres próby na 2 lata,

3.na podstawie art. 72 § 1 pkt 1 kk zobowiązuje oskarżonego A. Ż. do informowania Sądu o przebiegu okresu próby 1 raz na sześć miesięcy na piśmie;

4.na podstawie art. 8 § 2 kks stwierdza, że wykonaniu podlega tylko kara wymierzona oskarżonemu A. Ż. w związku ze skazaniem za czyn III tj. orzeczona w punkcie 5c), 7 i 8.

Zasądził od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa kwotę 500 złotych tytułem części kosztów sądowych a w pozostałym zakresie przejął je na rachunek Skarbu Państwa.

**Wyrok w całości zaskarżyła obrońca oskarżonego. Wyrokowi zarzuciła:**

Naruszenie przepisów postępowania mające wpływ na treść wyroku, tj.:

1. art. 410 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks poprzez całkowite pominięcie przez sąd I instancji przy wydawaniu zaskarżonego wyroku jednoznacznych konkluzji wynikających ze znacznej części materiału dowodowego zgromadzonego w toku postępowania, w tym w szczególności:

- spójnych i logicznych zeznań szeregu świadków: M. O., T. B., M. W. (1), W. L., H. W., M. M. (2), L. K. (1), M. P. (1), A. W., K. C., M. K. (1), W. H., T. M., A. I., którzy wprost potwierdzali fakt istnienia firmy (...), a przede wszystkim fakt wykonywania przez niego i jego pracowników usług serwisowych automatów do gier na rzecz spółki (...) Sp. z o. o., jak też obecności T. T. (1) w punktach gier Spółki i nadzorowania ich działalności;

- zeznań świadków K. H., I. J., K. K., Ż. S., T. K. (1), które potwierdzały w swoich zeznaniach, że były świadkami serwisowania automatów w punktach do gier spółki przez serwisantów różnych firm;

podczas gdy sąd I instancji zobligowany był do wszechstronnego rozpatrzenia całości materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie i stosownego uwzględnienia go przy wyrokowaniu, zaś materiał dowodowy w powyżej wskazanym zakresie absolutnie nie pozwala na przyjęcie, że wszystkie zakwestionowane w niniejszej sprawie faktury usługowe były nierzetelne i rzekomo nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, lecz przeciwnie - dowodzi jasno, że T. T. (1) w spornym okresie prowadził działalność gospodarczą, w ramach której świadczył usługi serwisowe i zarządzające na rzecz Spółki, co potwierdziło w toku postępowania wielu świadków;

2.art. 7 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks poprzez dowolną ocenę materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie, dokonaną niezgodnie z zasadami logiki i doświadczenia życiowego, a przez to wywiedzenie błędnych konkluzji na ich podstawie, co polegało na:

-zdyskredytowaniu mocy dowodowej i znaczenia dla oceny winy skarżonego ad 2 materiału dowodowego w zakresie, w jakim przemawia on na jego korzyść, w tym w szczególności:

a.wyjaśnień oskarżonego T. T. (1),

b.zeznań świadków wskazanych w opisie zarzutu w punkcie I. (i) i (ii) niniejszej apelacji,

c.dokumentacji pochodzącej z postępowań podatkowych prowadzonych wobec Spółki, z których wynikało spójne i wiarygodne uzasadnienie ekonomiczne dla transakcji sprzedaży automatów na rzecz A. (...) na (...),

d.także błędna ocena tych dowodów, poprzez arbitralne wywiedzenie konkluzji co do rzekomego braku świadczenia usług przez T. T. (1) na rzecz spółki (...) Sp. z o. o. w zakresie udokumentowanym spornymi fakturami, oraz nierynkowości wartości sprzedaży automatów na rzecz A. (...), co doprowadziło do bezpodstawnego wydania wyroku skazującego wobec oskarżonego ad 2,

- nieprawidłowej ocenie przez sąd I instancji faktu braku wykazania przez T. T. (1) w ewidencji środków trwałych środków transportu, jak też braku ewidencjonowania przez T. T. (1) faktur potwierdzających zakup paliw, albowiem brak wykazania pojazdu w ewidencji środków trwałych nie stanowi bynajmniej dowodu na brak świadczenia usług przez T. T. (1) i rzekomy brak dojazdów do punktów (...) Sp. z o. o., a ponadto T. T. (1) nie ewidencjonował faktur

zakupowych na paliwo, ponieważ rozliczał podatek dochodowy z działalności gospodarczej w formie karty podatkowej, zatem brak było takiej zasadności;

-braku pogłębionej weryfikacji i oceny przez sąd I instancji decyzji organów skarbowych, jakie zostały wydane w stosunku do T. T. (1) i spółki (...) sp. z o. o. za okres objęty niniejszym postępowaniem, znajdujących się w materiale dowodowym, pomimo faktu, że sąd zobowiązany był do poczynienia własnych ustaleń i krytycznego skonfrontowania wniosków przedstawionych w decyzjach organów skarbowych z resztą materiału dowodowego zgromadzonego w niniejszej sprawie, co prowadzić winno do wniosku, że T. T. (1) istotnie świadczył usługi serwisowe na rzecz spółki we wskazanym wyżej okresie;

w sytuacji gdy prawidłowa i wyczerpująca analiza materiału dowodowego wprost wskazuje, że brak jest możliwości przyjęcia oceny zgromadzonych dowodów w sposób, w jaki dokonał tego sąd I instancji, w szczególności bowiem z materiału dowodowego wynika wprost, że T. T. (1) prowadził własną działalność gospodarczą, w ramach której zatrudniał pracowników i dokonywał serwisu oraz konserwacji automatów do gier należących do spółki, ponadto zaś szereg świadków potwierdzało, że widywali go w siedzibie spółki, jak też w jej lokalach, a także, że T. T. (1) wydawał im polecenia i nadzorował działalność poszczególnych punktów gier, w związku z czym z materiału dowodowego wynika niezbicie, że oskarżony ad 1 świadczył usługi serwisowe i zarządzające na rzecz spółki we wskazanym okresie, co sąd I instancji zupełnie zignorował;

3.art. 8 § 1 kpk . w zw. z art. 113 § 1 kks poprzez naruszenie przez sąd I instancji zasady samodzielności sądu karnego i automatyczne przyjęcie za własne ustaleń organów skarbowych orzekających wobec spółki w zakresie określenia zobowiązań podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od towaru i usług, podczas gdy rozstrzygnięcia organów podatkowych i dokonywane dla celów podatkowych przez te organy ustalenia w żaden sposób nie wiążą sądu rozpoznającego sprawę karną, zaś sąd karny w toku prowadzonego postępowania ma samodzielnie rozstrzygać zagadnienia faktyczne, a te w niniejszej sprawie wymagały pogłębionej weryfikacji, która, prawidłowo i wnikliwie przeprowadzona, doprowadziłaby Sąd I instancji do ustaleń odmiennych od organów skarbowych;

4.art. 7 kpk w zw. z art. 410 kpk w zw. z art. 193 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks poprzez oparcie się przez sąd I instancji podczas wyrokowania na własnych dowolnych przekonaniach odnośnie do wartości rynkowej automatów do gier będących przedmiotem sprzedaży przez spółkę na rzecz A. (...) na (...), bez pozyskania jakichkolwiek dowodów dających podstawę do oceny wartości rynkowej przedmiotowych urządzeń w dacie ich sprzedaży, a także bez uwzględnienia realiów branżowych w owym czasie, związanych z wprowadzeniem ustawy z dnia 19 listopada 2009 roku o grach hazardowych, która całkowicie zmieniła regulacje dla działalności tej branży, w sytuacji gdy dla oceny rzeczywistej wartości rynkowej przedmiotowych automatów do gier, a w konsekwencji stwierdzenia rzekomej nierynkowości cen, za jakie spółka sprzedała je na rzecz A. (...) na (...), konieczne byłoby dopiero przeprowadzenie przez Sąd dowodu z opinii biegłego rzeczoznawcy, który dysponowałby wiadomościami specjalnymi pozwalającymi na rozstrzygnięcie, czy doszło do zaniżenia wartości rynkowej sprzedanych urządzeń, zaś sąd oparł się wyłącznie na daleko idących uproszczeniach w tym zakresie i bezpodstawnie wywiódł z nich niekorzystne dla Spółki konkluzje;

5.art. 424 § 1 pkt 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks poprzez brak wskazania przez sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku dowodów, na podstawie których przyjął, że T. T. (1) nie wykonał w żadnym zakresie usług na rzecz Spółki objętych wystawionymi przez niego fakturami VAT w okresie od listopada 2008 roku do grudnia 2009 roku, tj. dowodów pozwalających na przyjęcie, że T. T. (1) w okresie od listopada 2008 roku do grudnia 2009 roku w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej rzekomo nie wykonywał na rzecz spółki jakichkolwiek usług dotyczących automatów do gier należących do spółki, podczas gdy powyższe stanowi kluczowa okoliczność mająca uzasadniać skazanie obu oskarżonych w niniejszej sprawie w zakresie, w jakim zarzucane im czyny dotyczą współpracy T. T. (1) i spółki, wobec czego sąd zobligowany był do wskazania i wyjaśnienia, na jakich dowodach się oparł przyjmując, że T. T. (1) przedmiotowych usług w ogóle nie wykonywał,

6.art. 424 § 1 pkt 1 i 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks poprzez brak jakiegokolwiek uzasadnienia przez sąd I instancji, z jakich względów przypisał oskarżonemu odpowiedzialność za czyny w postaci art. 273 kk w zw. z art. 12 § 1 kk i art. 271

§ 1 kk w zw. z art. 12 § 1 kk, i brak podania literalnie jakichkolwiek rozważań przez sąd w tym zakresie, a ograniczenie się wyłącznie do powtórzenia opisu każdego z tych czynów zarzucanych oskarżonemu (s. 38-39 uzasadnienia wyroku), podczas gdy sąd I instancji zobligowany był do wyjaśnienia podstawy prawnej swojego rozstrzygnięcia w omawianym zakresie, do odniesienia się do znamion tych czynów i uzasadnienia, dlaczego uznał, że Oskarżony dopuścił się ich realizacji;

7. art. 410 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks poprzez skazanie oskarżonego A. Ż. za zarzucane mu czyny w zakresie kwot, o które rzekomo spółka miała zawyżyć koszty uzyskania przychodów w latach 2008-2009, oraz rzekomych nieprawidłowości z obliczeniem podatku od towarów i usług, tj. kwot wskazanych w punkcie 1.1) - 3.784,55 zł, punkcie 1.2) - 30.865,82 zł, 18.519,60 zł, 67.058,36 zł, punkcie 1.3) - 2.500,00 zł, 2.000,00 zł, oraz kwot wskazanych w punkcie 1.5), pomimo braku przeprowadzenia jakiegokolwiek postępowania dowodowego w zakresie przedmiotowych czynów i w konsekwencji braku dowodów, na podstawie których możliwe byłoby przypisanie oskarżonemu czynów w powyższym zakresie;

8. art. 424 § 1 kpk w zw. z art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw i Podstawowych Wolności w zw. z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP, poprzez nieodstąpienie od sformułowania uzasadnienia wyroku w niniejszej sprawie na formularzu, pomimo znacznego skomplikowania stanu faktycznego oraz problematyki prawnej, co doprowadziło do naruszenia prawa oskarżonego do rzetelnego procesu, i dalekim stopniu utrudniło oskarżonemu sporządzenie środka odwoławczego od kwestionowanego wyroku,

podczas gdy uproszczenia urzędowego formularza uniemożliwiły czytelne odniesienie się przez sąd I instancji do zgromadzonego materiału dowodowego oraz rozważenie zarzutów postawionych oskarżonemu w sytuacji procesowej zaistniałej w niniejszej sprawie, w związku z czym sąd powinien sformułować uzasadnienie wyroku wydanego w I instancji w sposób opisowy, bez wykorzystania formularza UK 2 według wzoru ustalonego rozporządzeniem Ministra Sprawiedliwości wydanym na podstawie art. 99a § 2 kpk, celem umożliwienia sformułowania oskarżonemu środka odwoławczego w sposób realizujący gwarancje procesowe, a następnie przeprowadzenia kontroli instancyjnej (zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 31 marca 2022 roku, sygn. akt: II AKa 187/19).

Błędy w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, mające wpływ na treść wyroku polegające na:

1. błędnym ustaleniu, że T. T. (1) nie wykonywał usług na rzecz spółki, polegających na czynnościach serwisowych i konserwacyjnych, ani też innych usług uzasadniających otrzymane przez T. T. (1) wynagrodzenie na podstawie faktur będących przedmiotem niniejszej sprawy,

podczas gdy od momentu założenia przez T. T. (1) działalności gospodarczej pod firmą (...) wykonywał on umowę o współpracy zawartą ze spółką, w ramach której zatrudniał pracowników i obsługiwał punkty gier należące do spółki oraz świadczył usługi serwisu i konserwacji automatów do gier, które się w nich znajdowały, a ponadto nadzorował prawidłowość działania przedmiotowych punktów, za co pobierał wynagrodzenie odpowiadające stawkom uzyskiwanym przez inne firmy serwisujące automaty na rzecz spółki w spornym okresie;

2. błędnym ustaleniu, że wartość sprzedanych automatów przez spółkę na rzecz A. (...) na (...) została zaniżona i nie odpowiadała wartości rynkowej podobnych automatów do gier w czasie, gdy dokonano przedmiotowej transakcji,

podczas gdy w ówczesnych realiach automaty niskohazardowe skrajnie utraciły na wartości ze względu na przyspieszone wprowadzenie restrykcyjnej ustawy o grach hazardowych, która wykluczała uzyskanie zezwolenia na prowadzenie tego rodzaju działalności, w związku z czym sprzedaż urządzeń do gier została de facto zamrożona;

3. błędnym ustaleniu, że oskarżony A. Ż. działał z zamiarem popełnienia zarzucanych mu czynów, podczas gdy takiego wniosku nie sposób postawić w oparciu o zgromadzony materiał dowodowy.

W przypadku uznania powyższych zarzutów za niezasadne, zarzut obrazy przepisów prawa materialnego, a to:

1.art. 56 § 1 kks. w zw. z art. 61 § 1 kks w zw. z art. 62 § 2 kks poprzez ich błędne zastosowanie i bezpodstawne przyjęcie przez sąd I instancji, że oskarżony A. Ż., działający w imieniu spółki (...) Sp. z o. o. doprowadził do podania nieprawdy w deklaracjach i korektach deklaracji dla podatku od towarów i usług (...) (...) za miesiące luty, lipiec, wrzesień, listopad i grudzień 2009 roku, oraz w zeznaniach i korektach zeznania (...) za lata 2008 i 2009, co miało spowodować zawyżenie kosztów uzyskania przychodów roku 2008 i 2009, a także zaniżenie przychodów roku 2009, oraz zaniżenie należnego podatku od towarów i usług, jak też zawyżenie naliczonego podatku od towarów i usług, podczas gdy brak jest podstaw do przyjęcia, że oskarżony swoim zachowaniem zrealizował znamiona przedmiotowych czynów, co wynika jasno z całokształtu okoliczności ustalonych w toku postępowania, w szczególności z materiału dowodowego w postaci zeznań wielu niezależnych od siebie świadków, potwierdzających jednoznacznie wykonywanie usług przez T. T. (1) na rzecz spółki, które zakwestionowano w niniejszej sprawie, a ponadto brak jest podstaw do uznania, że oskarżony zrealizował znamiona strony podmiotowej tych czynów, co wyklucza zastosowanie naruszonych regulacji w niniejszej sprawie;

2.art. 56 § 1 kks w zw. z art. 61 § 1 kks w zw. z art 62 § 2 kks poprzez nieprawidłowe zastosowanie i przyjęcie przez sąd I instancji, iż czynem zarzucanym mu w punkcie I oskarżony miał:

-doprowadzić do zaniżenia przychodów roku 2009 o kwotę 1.802.655,89 zł wynikającego z zaniżenia przychodów ze sprzedaży automatów do gier na rzecz A. (...) na (...), podczas gdy w dacie niniejszej sprzedaży występowały szczególne okoliczności związane z procesem ustawodawczym, które wpływały na znacznie obniżenie wartości rynkowej automatów, sama zaś wysokość rzekomego zaniżenia przychodów Spółki w roku 2009 o kwotę 1.802.655,89 zł (i przy tym rzekoma rzeczywista wartość rynkowa urządzeń) została przez Sąd ustalona całkowicie dowolnie, bez należytego odniesienia do opinii biegłego, co również nie pozwala na zastosowanie naruszonych regulacji wobec oskarżonego,

- narazić na uszczuplenie podatek od towarów i usług na łączną kwotę 448,508,00 zł, podczas gdy objęta nią kwota 445.88,14 zł, mająca rzekomo wynikać z zaniżenia wartości sprzedaży automatów do gier na rzecz A. (...) na (...), nie została przez sąd w żaden sposób wyjaśniona, w szczególności nie wiadomo, w jaki sposób sąd I instancji ustalił rzekomą rzeczywistość wartość rynkową urządzeń, z której miałyby w konsekwencji wynikać kwota uszczuplenia podatku od towarów i usług w tym zakresie;

- narazić na uszczuplenie podatek dochodowy od osób prawnych za rok 2008 na łączną kwotę 14.268,00 zł, a za rok 2009 o kwotę 759.482,00 zł, podczas gdy sąd I instancji pominął zupełnie, że kwota ta nie uwzględnia w ogóle podatku dochodowego, który w związku z wystawieniem spornych faktur VAT musiał uiścić T. T. (1), i w rzeczywistości uiścił, zaś w zakresie, w jakim na rzecz Skarbu Państwa wpłynęły składki na podatek dochodowy odprowadzane przez T. T. (1), siłą rzeczy nie można mówić ani o narażeniu, ani tym bardziej o doprowadzeniu do uszczuplenia zobowiązań podatkowych przez spółkę,

3.art. 273 kk poprzez jego błędną wykładnię i przyjęcie, że w świetle opisu czynów zarzucanych oskarżonemu A. Ż. można przypisać mu odpowiedzialność karną za przestępstwo określone w tym przepisie, podczas gdy zgodnie z poglądem doktryny brak jest podstaw do kwalifikowania posłużenia się nierzetelną fakturą VAT jako czyn z art. 273 k.k., ponieważ tak opisany czyn winien być uznany za wyczerpujący znamiona art. 62 § 2 kks, i w takim przypadku art. 62 § 2 kks stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 273 kk, przy czym oskarżonemu A. Ż. przypisano przestępstwo z art. 62 § 2 kks jak odrębny czyn, w związku z czym zachowanie oskarżonego mające rzekomo realizować znamiona czynu w art. 62 § 2 kks zostało już uwzględnione w kwalifikacji prawnej czynu opisanego w punkcie I, i niedopuszczalne jest konstruowanie odrębnego czynu mającego rzekomo wypełniać znamiona art. 273 kk;

4.art. 271 § 1 kk poprzez jego błędną wykładnię i przyjęcie, że w świetle opisu czynów zarzucanych oskarżonemu A. Ż. można przypisać mu odpowiedzialność karną za przestępstwo określone w tym przepisie, podczas gdy zgodnie z poglądem orzecznictwa, wystawienie przez sprzedającego faktury VAT, choćby udokumentowana w tej fakturze cena nie odpowiadała rzeczywistej cenie uiszczony przez kupującego, nie jest wystawieniem dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 kk (tak wyrok SN z 25.10.2001 r., III KKN 76/99), zaś wystawienie faktury nierzetelnej, godzące w obowiązek podatkowy, stanowi wówczas czyn zabroniony określony w art. 62 § 2 lub 5 kks, stanowiącego *lex specialis* wobec art.

271 § 1 kk (uchwała SN z 30.9.2003 r., I KZP 16/03), wobec czego również w tym przypadku sąd dokonał skazania oskarżonego A. Ż. dwukrotnie za ten sam czyn, do czego brak jest podstaw w świetle orzecznictwa.

W przypadku uznania powyższych zarzutów za niezasadne, z ostrożności procesowej zarzut rażącej niewspółmierność kary poprzez nieuwzględnienie przez sąd I instancji okoliczności łagodzących zachodzących w niniejszej sprawie w odniesieniu do oskarżonego A. Ż., a to brak uprzedniej karalności, oraz faktu, że niezwłocznie po powzięciu wiedzy przez spółkę, że mogło dojść omyłkowo do błędnego określenia jej należności podatkowej w zakresie podatku VAT, z własnej inicjatywy spółka wystąpiła z korektą deklaracji (...) w celu uiszczenia należności publicznoprawnej, co zostanie rozwinięte w uzasadnieniu niniejszej apelacji.

### ***W konkluzji wniosła:***

- o zmianę zaskarżonego wyroku w odniesieniu do A. Ż. w całości, poprzez uniewinnienie oskarżonego od zarzucanych mu czynów;
- ewentualnie w przypadku uznania, iż przeprowadzone postępowanie dowodowe wymaga uzupełnienia, które to uzupełnienie powinno zostać wykonane przez Sąd I Instancji, o uchylenie zaskarżonego wyroku w odniesieniu do oskarżonego A. Ż. - w całości, i przekazanie sprawy sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

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

Apelacja okazała się zasadna o tyle, że skutkowałą zmianą zaskarżonego wyroku przez ograniczenie zakresu sprawstwa oskarżonego, złagodzeniem zastosowanej reakcji karnej, umorzeniem postępowania w odniesieniu do czynu II.

W przypadku postawieniu wyrokowi zarzutów opartych o art. 438 pkt 2 kpk, bądź również o art. 438 pkt 3 kpk powinnością skarżącego winno być nie tylko wykazanie, że doszło do obrazy przepisów postępowania, bądź do błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia. Konieczne jest również wykazanie, że zarzucana obraza przepisów postępowania lub błędne ustalenia mogły mieć wpływ na treść orzeczenia. Samo uchybienie przepisom postępowania, jeżeli nie miało wpływu na treść wyroku nie skutkuje uznaniem orzeczenia jako wadliwego. Dowolna ocena określonego dowodu (obraza art. 7 kpk ) czy też jego pominięcie przy analizie i ocenie (obraza art. 410 kpk ) może być skuteczną podstawą zarzutu obrazy prawa procesowego jeżeli wskazane uchybienia doprowadziły sąd I instancji do dokonania błędnych ustaleń faktycznych w całości lub w części tj. odnośnie określonego elementu strony przedmiotowej lub podmiotowej. Natomiast w sytuacji gdy wprawdzie doszło do dokonania dowolnej oceny określonego dowodu, czy też jego pominięcia przy analizie i ocenie lub też doszło do innego uchybienia związanego z naruszeniem określonego przepisu ze sfery gromadzenia dowodów ale nie wykazano, że to uchybienie skutkowało dokonaniem błędnych ustaleń faktycznych, to tego rodzaju uchybienie nie podlega uwzględnieniu przez sąd odwoławczy z powodu braku jego wpływu na treści wyroku czyli wobec braku spełnienia wymogu określonego w art. 438 pkt 2 kpk.

Zgodnie z art. 437 § 2 zdanie drugie kpk aktualny model postępowania odwoławczego, ukształtowany w wyniku zmian ustawodawczych z lat 2015 - 2016, obliguje sąd II instancji do merytorycznego orzekania w każdej sprawie, w której nie zachodzi jedna z sytuacji ujętych w katalogu podstaw orzekania apelacyjnego. Jak podkreśla się w orzecznictwie Sądu Najwyższego, przewiduje on nie tylko możliwość, ale wręcz nakłada na sąd drugiej instancji obowiązek dążenia - w drodze przeprowadzenia własnych czynności dowodowych - do wyjaśnienia okoliczności, które budzą jego wątpliwości. Co oznacza, że dostrzegając potrzebę poszerzenia zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, wynikającą z przyjęcia trafności zarzutów apelacji, sąd odwoławczy ma obowiązek samodzielnie ten materiał uzupełnić, a następnie dokonać jego całościowej analizy i dopiero na tej podstawie wnioskować o słuszności rozstrzygnięcia sądu I instancji. Jeżeli dokonana przez sąd odwoławczy ocena dowodów prowadzić będzie do poczynienia ustaleń faktycznych odmiennych od tych stanowiących podstawę kontrolowanego orzeczenia, sąd ten co do zasady powinien orzec reformatoryjnie (por. np. wyrok z dnia 9 lutego 2021 r., V KS 2/21 i wyrok z dnia 25 sierpnia 2020 r., V KS 21/20). Dodać też trzeba, że przewidziana w art. 437 § 2 kpk konieczność przeprowadzenia na nowo przewodu w całości jako powód uchylenia przez sąd odwoławczy zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy sądowi



I instancji do ponownego rozpoznania, zachodzi również wówczas, gdy orzekający sąd I instancji naruszył przepisy prawa procesowego, co skutkowało, w realiach sprawy, nierzetelnością prowadzonego postępowania sądowego, uzasadniająca potrzebę powtórzenia (przeprowadzenia na nowo) wszystkich czynności procesowych składających się na przewód sądowy w sądzie pierwszej instancji (por. uchwała składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 22 maja 2019 r., I KZP 3/19, OSNKW 2019, z. 6, poz. 31). Co zaś się tyczy dostrzeżonej przez apelującego potrzeby analizy zeznań świadków, czy też oskarżonych w tym pokrzywdzonego, to ocena taka pozostaje w granicach kompetencji orzeczniczych sądu odwoławczego i nie może stanowić podstawy uchylenia wyroku sądu I instancji.

Mając na względzie te ogólne rozważania sąd odwoławczy musi zauważyć, iż podniesione zarzuty tylko w niektórych aspektach przedmiotowej sprawy miały wpływ na treść zaskarżonego wyroku, co doprowadziło sąd odwoławczy w tych zakresach do orzeczeń reformatoryjnych.

Nie jest kwestionowane, iż T. T. (1) założył i prowadził działalność gospodarczą pod firmą (...). Tom. Serwis.

Świadkowie przesłuchani w sprawie, którzy mieli styczność z naprawami przedmiotowych automatów, obsługiwali punkty gier zeznali, że:

- G. O. ( ...) – zgłaszała uszkodzenia kierownicze, a ona wzywała serwisanta (inne osoby odbierały z automatów pieniądze „konwojenci”); H. J. ( ...) – jak była awaria dzwoniła do serwisanta, którzy się zmieniali, T. K. (1) (k 2895-2896) – nazwisko T. T. (1) nic jej nie mówi;

-L. K. (2) (k 1953-1954, k 2874) - zeznała, że do lokalu przyjeżdżali serwisanci i nie rozróżniała, czy byli z różnych firm. T. T. (1) był mężem U. T. – dyrektorki w (...). Wie, że „w czasie kiedy ona pracowała w (...) to Pan T. był również pracownikiem tej firmy, a później dowiedziała się, że już nie jest pracownikiem”. Zdarzało się, że T. T. (1) przyjeżdżał do kawiarni, wydaje jej się, że on nadzorował pracę mężczyzn, którzy wybierali gotówkę z automatów. Jak któryś z serwisantów nie rozdzielił sobie z naprawą maszyny to T. T. (1) przyjeżdżał i naprawiał automat. L. K. (2) umiejscawia T. T. (1) jako zatrudnionego w (...) w „nadzorze”; tylko okazjonalnie wspomagał on serwisantów (bez rozróżnienia, w której firmie pracowali), gdy nie radzili sobie z naprawą automatu. Na rozprawie nawet tego nie potwierdziła, gdyż stwierdziła, że nie wie o tej okoliczności;

- Z. K. (k 2483), A. Z. ( (...)), M. R. (k 2487), R. M. (2490) nie znali T. T. (1);

- E. G. ( ...) podała, że T. T. (1) przyjeżdżał do automatów, ale nie na jej zmianie. Potwierdziła swoje stanowisko z oświadczenia. Jej zeznania nie zasługują na wiarę i są odosobnione. Nie mogła widzieć, że T. T. (1) naprawiał automaty w lokalach. Nie wiedziała więc w jakim celu w/w wymieniony „wizytował” lokale;

-I. K. (k 2462-2463 – magazynier; nadzorował też funkcjonowanie automatów). Prace serwisowe zlecał mu A. Ż.. Według niego była też grupa do rozliczania liczników maszyn. Zdarzało się, że przekazywał te rozliczenia prezesowi Ż., albo T. T. (1). „Pan T. był pracownikiem spółki (...), nie wie jakie miał stanowisko. Podniósł, iż „Prezes wskazał mu tę osobę (...), jako właściwą do przekazywania rozliczeń z automatów”. Wielokrotnie spotykał go w siedzibie firmy. Nigdy nie widział, aby T. T. (1) jeździł i naprawiał automaty;

-M. W. (1) (k 2469, k 2974) – serwisant w firmie (...). Nie wiedział on czym zawodowo zajmował się T. T. (1). Zdarzało mu się około raz na trzy miesiące spotykać w którymś z obsługiwanych przez niego punktów, gdzie serwisowała automaty do gier T. T. (1). Siedział w lokalu, palił papierosy i pił kawę. (podobnie podał: P. W. (1) - k 2493-2494, P. K. (1) - k 2498-2499, K 2908-2909). T. T. (1) czynił mu uwagi co do funkcjonowania lokalu, często zwracał mu uwagę w niezbyt przyjemny sposób. W obecności A. Ż. zachowywał się kulturalniej. T. T. (1) nigdy nie wykonywał jakichkolwiek czynności przy automatach. Żaden z serwisantów nie mówił mu, że jest zatrudniony przez T. T. (1). Na rozprawie P. K. (2) potwierdził, że wie, iż T. T. (1) był w firmie ( ...) ale czym się zajmował i jakie miał stanowisko to trudno mu powiedzieć. Świadek spotykał go ewentualnie w lokalach, jak przyjeżdżał sprawdzać stan lokalu i podać swoje uwagi. Natomiast M. W. (1) przed sądem uzupełnił, że T. T. (1) mógł doglądać lokale, mógł sprawdzić, jak sobie radzi M.

W. (1). Wie, że T. T. (1) był od tak zwanych „zbieraczy”, oni zajmowali się pieniędzmi czyli wybieraniem pieniędzy z automatu i ewentualnie dokładaniem. Myśli, że w tej firmie zatrudniał serwisantów;

- C. W. – serwisant w „(...) (...) ( k 2471 ). Polecenia napraw dostawał od kierownika. Nie wie czym mógł zajmować się T. T. (1);

- W. H. (k 642-643, k 2480-2481, k 2916-2917) – magazynier

( ale jeździł też do lokali ). Podał, że bez swojej inicjatywy został przeniesiony do pracy w spółce (...) z „(...) (...)”. Za paliwo rozliczał się na podstawie faktur w siedzibie spółki. Zetknął się z T. T. (1) pracując dla w/w spółek. Widział go w okolicach magazynu w T. M., ale nie zajmował się on tam pracą fizyczną. Żaden pracownik nie mówił, aby pracował dla T.. Nie spotykał go w lokalach. Na rozprawie W. H. potwierdził, że zdarzało się, że T. T. (1) wydawał mu jakieś polecenia i on je wykonywał. Nie wie jaki był charakter pracy pana T., Nie pamięta czy spotkał T. T. (1) w lokalu ( podobnie K. C. ( k 2496, k 2908 ) A. W. ( k 2501-2502, k 2575-2576 ). Ma rozprawie:

-K. C. dodał, że T. T. (1) i A. Ż. współpracowali ze sobą, „ale co robił pan T. za co odpowiadał to nie wie”. Świadek był zatrudniony w firmie (...), mimo to zajmował się w ramach pracy naprawami samochodów zgłaszanych przez T. T. (1);

- A. W. potwierdził, że pracował dla firmy (...) i T. T. (1) też wydawał mu polecenia, gdzie trzeba jechać i co robić. Często go widywał w siedzibie tej firmy. Nie wie czy był w niej zatrudniony, czy prowadził jakąś działalność gospodarczą. Nie przypomina sobie, aby widział T. T. (1) w jakimś lokalu. Osoby, które wozził uzupełniały przede wszystkim monety w automatach;

- M. P. (2) - serwisant ( k 2504-2505, k 2874-2875 ). Świadcowi wydawało się, że T. T. (1) był pracownikiem nadzorującym automaty, nie wie gdzie był on zatrudniony, czy prowadził działalność gospodarczą. Nie widział, aby T. T. (1) wykonywał jakieś czynności przy automatach, nie spotykał go w żadnym lokalu ( podobnie co do aktywności T. T. (1) w terenie zeznali – T. M. k 2507-2508, J. K. ( k 2510-2511, k 2874-2875 ), P. W. (2) ( k 2542-2543 ), S. O. ( k 2545-2546, k 2895-2896), R. R. ( (...) - (...) ). Ma rozprawie M. P. (2) podał, że wielokrotnie spotykał T. T. (1) z biurze. „Wydawało mu się”, że robi to samo w (...). „dostawał podobne polecenia co udało mu się usłyszeć. Wydaje mu się, że też naprawiał automaty. ... Nie potrafi powiedzieć, jakie konkretnie polecenia dostawał T. T. (1) i gdzie miał jechać, bo sam się spieszył”. Zeznania M. P. (2) z rozprawy dotyczące pracy T. T. (1) w (...) mają charakter ochronny dla oskarżonych. Świadek potwierdza niektóre okoliczności jednie jako prawdopodobne i domniemane, nie jest w stanie ich w jakikolwiek sposób sprecyzować, aby nadawały się do jakiegokolwiek weryfikacji;

M. D. – serwisant ( (...) - (...), k 2894-2895 ). Świadek podniósł, że T. T. (1) był kierownikiem tzw. „zbieraczy”- osób, które rozliczały maszyny. Często przebywał w biurze firmy. Mógł widywać T. T. (1) w lokalach, gdzie był z „zespołem” spisującym liczniki i wyjmującym gotówkę z urządzeń. Był „kierownikiem” i nic przy tych czynnościach nie robił. Okoliczności te potwierdził na rozprawie;

-A. I. ( k 654-655, k 2548-2549, k 2973 ). T. T. (1) był według niego w (...) pracownikiem wyżej postawionym, „kierownikiem”. Od niego dostał propozycję zatrudnienia w tej firmie. Widywał go w biurze firmy. Zdarzało się, że bywał w lokalach. T. T. (1) nie wykonywał czynności przy automatach. Ewentualnie mógł sprawdzać, czy lokal funkcjonuje prawidłowo. Nikt nie wspominał, że pracuje u T. T. (1). Nie wie czy prowadził on działalność gospodarczą. Na rozprawie podał, że T. T. (1) był kierownikiem jego grupy. Wydawał polecenia. Grupa dokonywała drobnych napraw, zwłaszcza klawiatury, wyjmowała pieniądze z automatów, przewoziła gotówkę ( jedna osoba miała uprawnienia do otwierania automatów ), montowała nowe automaty, kontrolowała punkty;

-M. B. ( k 2635-2626 ) - pracownica lokalu. T. T. (1) był u niej w lokalu ze dwa razy, na zasadzie kontroli, sprawdzenia jej pracy. Raz chyba przyjechał z serwisantami, ale przy automatach nic nie robił. Koleżanka mówiła, że jest szefem serwisantów, ale nie wydawał serwisantom poleceń, tylko obsłudze nakazywał opuścić lokal ( świadek nie rozróżniała serwisantów od „zbieraczy”, nie jest w stanie potwierdzić, aby T. T. (1) organizował naprawy automatów, czy też zjawiał się w lokalu wyłącznie przy okazji ich obsługi finansowej automatów );

- P. W. (2) ( k 664-665, k 2542-2543, k 2897 ). Pracował jako kierowca. Nie wie czym zajmował się T. T. (1). Spotykał go w firmie. W lokalach widywał serwisantów. Nie zaliczył do nich T. T. (1)

( podobnie P. W. (1) k 2911, ). M. R. nie znał nikogo zatrudnionego u T. T. (1) ( k 2918 ). C. W. nazwisko T. kojarzy tylko ze słyszenia ( (...) - (...); podobnie A. Z. k 2919 – 2920, D. B. k 2029-2930, P. J. k 2030 odw., T. K. (2) k 2931, P. S. k 2931-2032, E. W. k 2932 );

- T. M. – serwisant ( k 2933, k 645-647 ). Podał, że osobiście nie poznał T. T. (1). Pojawiał się on w biurze, gdy świadek się rozliczał. Nie wie czym dokładnie zajmował się T. T. (1)

-M. O. ( k 10- 11, k 2638, k 2957-2958 ) w postępowaniu przygotowawczym podał, że T. T. (1) miał firmę zajmującą się serwisowaniem automatów dla (...). Nie wie, czy, pełnił on jakąś funkcję w tej firmie. Świadek nie wskazał żadnych szczegółów dotyczących działalności gospodarczej prowadzonej przez T. T. (1), chociaż okoliczności współpracy serwisowej powinny być dla niego zauważalne. Na rozprawie świadek podniósł, że T. T. (1) miał firmę serwisową, nie wie czy robił coś jeszcze w spółce (...). Udostępniał mu części od automatów, co było uzgodnione z A. Ż.. Ich działalność pokrywała się. Był podział punktów. M. O. zatrudniał około 80 serwisantów. Fakt dokonywania napraw przez pracowników M. O. nie był nigdzie rejestrowany. Na rozprawie M. O. wbrew swoim tezom z postępowania przygotowawczego odtwarza jednak okoliczności współpracy z T. T. (1), jednakże zaprzecza, aby była jakakolwiek rejestracja usług poszczególnych firm, dokumentacja wydawanych i przyjmowanych części przez magazyn, wzajemne rozliczenia firm ( części te w istocie nie podlegały rozliczeniu ). Nie jest w stanie podać żadnych szczegółów dotyczących funkcjonowania Tom. Tom. Serwis, a podnoszone przez niego okoliczności wyolbrzymiają tę współpracę, która powinna być dla niego praktycznie niezauważalna ( okresowo miało być w niej zatrudnionych od jednego do trzech serwisantów ). Pomimo jego wkładu w to przedsięwzięcie ( organizowanie i naprawa części, prowadzenie magazynu ) opłaty „od automatu” miał analogiczne jak w Tom. Tom. Serwis. Jego zeznania z rozprawy sąd odwoławczy uznał ostatecznie za ochronne dla oskarżonych;

- M. M. (3) ( k 12- 13, k 2536-2537, k 2909-2910 ). W postępowaniu przygotowawczym nie wspomniał o firmie (...), mimo że szczegółowo opisuje wzajemną kontrolę firm serwisowych. Odróżniał działalność serwisową od innej związanej z prowadzeniem punktu. Prowadził ewidencję swoich usług. Co miesiąc spotykał się z A. Ż. i ustalali wynagrodzenie dla jego firmy, na podstawie punktów przyznanych do obsługi, nowych zleceń, notatek M. M. (3) co do zakresu prac w tym okresie. Z tego był co miesiąc w spółce sporządzany protokół załączany do umowy serwisowej. Na rozprawie podał, że była jeszcze firma (...). „Wydaje mu się”, że prowadziła działalność zbliżoną albo taką samą jak jego. (...) zatrudniała dwie osoby. (...), że przez te lata pracy na pewno poznał jakiegoś pracownika T. T. (1), ale nie potrafi wskazać jego danych. Widział T. T. (1) w jakimś lokalu, nie pamięta kiedy. Mógł pić kawę, palić papierosa lub też naprawiać maszyny. Zeznania M. M. (3) z rozprawy dotyczące pracy T. T. (1) w (...) mają charakter ochronny dla oskarżonych. Świadek potwierdza niektóre okoliczności jedynie jako prawdopodobne i domniemane, tylko nie jest w stanie ich w jakikolwiek sposób sprecyzować, aby nadawały się do weryfikacji;

- A. J. (1) ( k 2930, k 36-37 ) zeznał, że był zatrudniony u M. O. w magazynie, ale jeździł też w teren. Serwisantami byli też pracownicy Tom.Tom. Serwis. Jednakże nie odróżniał pracowników poszczególnych firm. „Ewidencja magazynowa części, ta w zeszycie, prowadzona była według nazwisk, a nie według firm. Jak serwisant przyjeżdżał, to wiedział, że współpracuje z nami, ale nie zastanawiał się, w której firmie jest zatrudniany. Pan O. powiedział, że to jest osoba, która też serwisuje automaty i należy jej wydać części”. T. T. (1) serwisował automaty. Być może był kilka dni w magazynie, żeby zobaczyć na czym polega praca serwisanta, ale generalnie zajmował się serwisem. Świadek nie widział T. T. (1) przy naprawie automatów, nie potrafił wskazać jego pracowników. Skala kontaktów T. T. (1) z magazynem – zdaniem sądu odwoławczego nie potwierdza skali jego działalności. Ponadto inni pracownicy nie widzieli, aby zajmował się działalnością serwisową, chyba że chodzi o okres sprzed listopadem 2008 roku, kiedy był zatrudniony w tym charakterze. Sposób wydawania części wskazuje, że był organizowany przez jeden podmiot, na podstawie wykazu serwisantów z pominięciem firm, czyli T. T. (1) nie mógł brać części na swoją firmę, tylko na siebie i za nie - nie płacił. Zeznania A. J. (1) są na tyle niejasne i ogólnikowe, iż w konfrontacji z innymi dowodami

i okolicznościami nie świadczą o tym, iż T. T. (1) w ramach własnej firmy osobiście lub z osobami zatrudnionymi wykonywał działalności serwisową;

- A. M. i J. M. (1) ( członkowie rady nadzorczej spółki – k 2972, k 2291-2292, k 2295 ) nie mieli wiedzy na temat współpracy A. Ż. z T. T. (1). J. M. (2) przyznał, że znał T. T. (1) jako pracownika, ale pobieżnie.

Mija się z prawdą skarżący w punkcie 1 ( i, ii ) apelacji, iż wymienione dowody osobowe ( oprócz zwłaszcza T. B., M. W. (2), W. L., A. J. (2), M. O. ) wskazują fakty wykonywania usług serwisowych przez T. T. (1) albo jego pracowników pod szyldem firmy (...). Tom. Serwis. Wręcz przeciwnie, osoby postronne nie zapamiętały takiej działalności T. T. (1), a jego obecność w punktach gier nie wiązała się dla nich z naprawą automatów, tylko raczej z bliżej nieokreśloną działalnością kontrolną, zwłaszcza nad „zbieraczami” pieniędzy z urządzeń. Natomiast wykonywanie usług naprawczych automatów przez rzeczywistych serwisantów w ramach innych firm nie budzi wątpliwości. obrońca odwołuje się do fragmentów zeznań niektórych świadków, nie analizuje ich w całości, jak również powiązania z innymi dowodami osobowymi i okolicznościami ustalonymi bezspornie w sprawie.

Większość z wymienionych świadków nie wskazała, żeby T. T. (1) wykonywał dla spółki (...) usługi serwisowe na automatach, nie potrafi określić podległych mu pracowników którzy by je realizowali pod szyldem jego firmy. Część świadków umiejscawia aktywność T. T. (1) w spółce (...) jako „kierownika”, pracującego w siedzibie tej spółki, zajmującego się bardziej stanem lokali, czy przejmowaniem środków finansowych z automatów, niż ich naprawą ( tylko kilku świadków na podstawie przesłanek określiło jego działalność jako serwisową, nie mając wiedzy o jej istocie). Uwzględniając pozytywne albo negatywne dane o jego funkcjonowaniu na styku ze spółką (...), sąd odwoławczy uznał, że jego rola w działalności gospodarczej tej spółki była większa i inna, niż prowadzenie działalności gospodarczej polegającej na wykonywaniu dla innego podmiotu gospodarczego usług serwisowych.

Z nie budzących wątpliwości ustaleń postępowań podatkowych ( które nie były kwestionowane przez skarżącego ) wynika, iż:

-T. T. (1) do 19 listopada 2008 roku był zatrudniony w spółce (...) jako serwisant na podstawie umowy o pracę z wynagrodzeniem netto około 900 złotych miesięcznie. W tej dacie zawarł umowę o świadczenie usług w zakresie napraw i konserwacji automatów na rzecz spółki (...) w ramach podjętej działalności gospodarczej w firmie (...).Tom. Serwis. Od 5 stycznia 2009 roku zatrudnił dwóch pracowników: W. L. i M. W. (2); od 18 listopada 2009 roku jednego W. L.. Nie wiadomo na jakiej podstawie był zatrudniony T. B.;

-w 2008 roku brak jest w firmie (...) jakichkolwiek środków transportu w ewidencji środków trwałych. Brak jest dokumentów świadczących o zakupie paliwa w tym okresie;

- w dniu 19 listopada 2008 roku T. T. (1) wystawił rachunek uproszczony na kwotę 5890 złotych za sprzedaż usług serwisowych, jednakże w tym okresie nie był jeszcze podatnikiem podatku od towarów i usług;

- od początku działalności gospodarczej obsługiwał on tylko jeden podmiot gospodarczy, co wskazuje na zależność i intencjonalność jego zamierzeń, dających wsparcie, w tym przez obrót dokumentami spółce (...);

- wykonując usługi w zakresie napraw i konserwacji automatów w ramach prowadzonej działalności gospodarczej T. T. (1) nie ponosił żadnych wydatków związanych z zakupem części do naprawy i konserwacji automatów, gdyż zabezpieczała je spółka przede wszystkim (...) za pośrednictwem firmy (...).O (...). Brak jest jakichkolwiek dokumentów świadczących o rozliczaniu się przez T. T. (1) z wykorzystywanych części. Wydatkami jakie powinien ponosić T. T. (1) w sposób udokumentowany były wydatki związane z korzystaniem w prowadzonej działalności z samochodów (świadkowie wykonujący usługi serwisowe rozliczali się za pomocą faktur na zakup paliwa karty flotowej, udzielanych pieniędzy na zakup paliwa ). T. T. (1) w toku kontroli skarbowej nie przedstawił dokumentów na zakup paliwa od stycznia do lipca 2009 roku, natomiast za okres od 15 lipca do 31 grudnia 2009 roku – do jednego samochodu i uzupełnił ten brak w odniesieniu do jednego samochodu tylko za okres od 10 grudnia 2009 roku. Trudno uznać, aby T. T. (1) nie weryfikował kosztów własnej działalności gospodarczej, sprawdzając racjonalność wyjazdów i wydatkowane

przez pracowników kwoty na paliwo, pobrane przez nich części, wykonane naprawy. Zachodzi sprzeczność pomiędzy twierdzeniami T. T. (1) i jego pracowników co do charakteru i wielości ich zadań, z brakiem rozliczania kosztów firmy (...). Tom, Serwis chociażby z powodu zużytego paliwa. R. się T. T. (1) przez kartę podatkową nie zwalnia go z prowadzenia racjonalnej działalności księgowej w swojej firmie, w tym dokumentowania pracy pracowników, chociażby do przygotowania wypłaty, czy zweryfikowania wydatków pracowników. Nie robienie tego podważa racjonalność i realność prowadzenia działalności gospodarczej w takim wydaniu, o jakim chce zapewnić T. T. (1);

- miesięcznie wynagrodzenie jakie otrzymywał T. T. (1) za obsługę jednego automatu w ramach działalności gospodarczej, ustalone na podstawie wartości usług za poszczególne miesiące 2009 roku i ilości automatów ujętych w raportach miesięcznych wynosiła od 800 do 1000 złotych. Wynagrodzenie to jest zbliżone do miesięcznego wynagrodzenia jakie T. T. (1) otrzymywał za obsługę około 30 automatów w miesiącu (około 900 złotych) pracując jako serwisant na podstawie umowy o pracę. Zatrudnianie przez spółkę (...) byłego pracownika jako prowadzącego działalność gospodarczą, tym razem w ramach swojej firmy

(nie wymuszone zdarzeniami ekonomicznymi, w realiach wykonywania usług serwisowych przez inne podmioty), jest kompletnie niezasadne z punktu widzenia spółki interesów (...);

- pracownicy serwisowi mieli obsługiwać około 40 automatów, to dla T. T. (1) pozostawało do serwisowania około od 150 do 180 automatów. Tymczasem żaden świadek nie podał, aby T. T. (1) zajmował się stałą naprawą automatów i figurował w wykazie serwisantów;

- T. T. (1) nie był w stanie przedstawić szczegółowych rozliczeń wykonanych usług serwisowych będących podstawą wystawienia faktur VAT. Kwoty z tytułu faktur w większości były przelewane na rachunek prywatny T. T. (1) i szybko wypłacane gotówką;

- T. T. (1) nie posiadał i nie wynajmował mieszkania służbowego w W.. Nie mógł więc samodzielnie zapewniać noclegu swoim pracownikom podczas świadczenia usług w tym mieście;

- przesłuchani w charakterze świadków: K. H., I. J., K. K., Ż. S., L. K. (1), w zeznaniach odwołali swoje oświadczenia, iż T. T. (1) wykonywał usługi serwisowe, wskazując, że pisali je z inicjatywy pracodawcy. Podane przez świadków powody napisanie tych oświadczeń potwierdzają narzuconą im jako pracownikom narrację, o czym świadczy też zbieżność czasowa oświadczeń z czynnościami procesowymi, ich zbliżona treść, dane nie pokrywające się z innymi dowodami osobowymi zebranymi w sprawie;

- zachodzą niespójności w zeznaniach T. B., W. L. i M. W. (1) odnośnie pobierania zleceń, terytorialnego wykonywania zleceń, zaopatrywania w części, charakteru kontaktów z T. T. (1), ilości pracowników, co osłabia ich wymowę dla wiarygodności twierdzeń oskarżonych, iż nie dopuścili się zarzucanych im czynów.

Reasumując: sąd odwoławczy uznał, iż w/w pracownicy mogli być okresowo zatrudnieni przez firmę (...). Tom. Serwis, jednakże ich działalność zawodową musiała organizować i finansować spółka (...). Ona ustawiała zakres prac, miała centrum monitoringu, magazyn, w istocie przygotowywała części zapasowe i egzekwowała wykonywanie zadań. Wkład w realizację tych zadań firmy (...). Tom. Serwis był nieistotny z punktu widzenia ich charakteru, niepotrzebny, a co za tym idzie nastawiony na generowanie kosztów działalności spółki (...), co miało znaczenie dla ustalenia wysokości jej zobowiązań podatkowych, poprzez zawyżanie kosztów wydatkowanych na fikcyjnego kooperanta. Zakres rozlicznych fakturami prac przez T. T. (1) nie odpowiadał ilości zatrudnionych pracowników, posiadanych środków transportu. Taki charakter funkcjonowania firmy (...). Tom. Serwis wskazuje jednoznacznie, iż wystawiane przez T. T. (1) faktury nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a zatrudnienie jego firmy przez (...) miało na celu zawyżanie kosztów swojej działalności przez opłacanie fikcyjnych usług serwisowych, które i tak spółka (...) organizowała i w istocie finansowała we własnym zakresie. Za takim stanowiskiem przemawia brak wewnętrznej dokumentacji firmy (...) obrazujących te zdarzenia, dokumentów rozliczających prace pomiędzy firmami, obiektywne dowody osobowe

nie potwierdzające ich, nieracjonalność funkcjonowania takiej firmy wspomagającej i nierealność osiągnięcia przez nią tak wysokich wyników gospodarczych.

Dlatego zarzuty apelacyjne w tym zakresie okazały się nieprzekonujące i nie zdołały podważyć trafności zaskarżonego wyroku. Sąd odwoławczy nie musi się przy tym zastanawiać, czy jednak w jakichś pracach na rzecz spółki (...) zostały wykonane jednak przez firmę (...). Tom, Serwis, gdyż w jego ocenie zdarzenia gospodarcze wynikające z zaistniałych faktur nie zaistniały

( oceniane jako całość ) i to nie T. T. (1) był faktycznym pracodawcą T. B., W. L. i M. W. (2). Przekonują o tym powiązania personalne i gospodarcze pomiędzy tymi firmami, w ramach których T. T. (1) pełnił funkcję kierowniczą w spółce (...), a założona przez niego firma wchłonięta została w system organizacyjny i finansowy usług wymaganych przez tę spółkę, co nie wymuszało sporządzania jakichkolwiek rozliczeń wewnętrznych i zewnętrznych.

W odniesieniu do przypisania A. Ż. czynności sprawczych w 2009 roku dotyczących zaniżenia przychodów wynikających ze sprzedaży przez spółkę (...) automatów do gier na rzecz firmy (...) na (...) i wynikającego z tej transakcji zaniżenia podatku VAT – sąd odwoławczy podziela stanowisko sądu I instancji. W tym zakresie sąd odwoławczy musi podnieść, że:

- analiza porównawcza cen sprzedaży automatów z ich cenami wykazuje znaczne zaniżenie ich wartości, w szczególności automatów nowych oraz około 9 % automatów używanych;

- obie spółki były powiązane zarządczo i kapitałowo ( miały takich samych udziałowców i osobę wchodzącą w skład zarządu );

- nie jest wiarygodna argumentacja, iż wejście w życie ustawy o grach hazardowych uniemożliwiło przez spółkę instalowanie automatów w kolejnych lokalach. W postępowaniu podatkowym spółka nie zaprzeczyła, że w 323 punktach mogła zainstalować 969 automatów, zaś na dzień 31 grudnia 2009 roku miała 837 automatów. Sprzedane 119 automatów mogło być zainstalowane w Polsce, skoro okres ważności spółki na działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych kończył się dopiero w 2013 i 2014 roku ( zezwolenia udzielone w 2007 i 2008 roku obejmowały kolejnych 6 lat );

- wejście w życie ustawy o grach hazardowych w Polsce nie mogło wpłynąć znacząco na europejski rynek automatów do gry. Oddziaływanie tego miało przede wszystkim zasięg krajowy i to ograniczony ( negatywne skutki dla przedsiębiorców zostały odroczone i rozłożone w czasie );

- transakcja z dnia 27 listopada 2009 roku została przeprowadzona z podmiotem cypryjskim, zaś dostawa automatów nastąpiła do Rumunii. Wynika z tego , że rynek tego rodzaju usług miał dalej szerokie, co najmniej wspólnotowe granice;

- zamówienie na dostawę automatów firma (...) na (...) złożyła przed wejściem w życie ustawy o grach hazardowych, to już wtedy musiała być przesądzona cena za poszczególne automaty, wielokrotnie niższa od ceny nabycia, możliwa do osiągnięcia na rynku wspólnotowym, czy globalnym;

- właściciele spółek sprzedali automaty „samym sobie”. Powstawanie ustawy o grach hazardowych było rozciągnięte w czasie. Właściciele i zarządzający spółkami musieli śledzić bieg prac legislacyjnych, bo tego wymagał od nich profesjonalizm, zwłaszcza, że omawiana działalność gospodarcza była publicznie poddawana krytyce, która zawierała postulaty zawierające jej większe ograniczenia i reglamentację. Zbyte w przedmiotowej transakcji automaty przez (...) były w większości nowe lub nowo nabyte. Pozbycie się ich po kilku miesiącach za ułamek ceny było nieracjonalne, zwłaszcza, że po wejściu w życie ustawy o grach hazardowych zasady funkcjonowania spółki (...) nie zmieniły się i miała ona wolne miejsca w swoich punktach, aby te automaty dalej wykorzystywać. Spółka (...) miała więc czas, aby te automaty użytkować we własnej działalności, albo poszukać autentycznego nabywcy, w tym na rynku zagranicznym ( zapotrzebowanie na automaty w Rumuni potwierdza takie stanowisko ). Zdaniem sądu odwoławczego – działanie

to staje się racjonalne, gdy uwzględnimy skutki zbycia automatów pomiędzy powiązаныmi ze sobą zarządczo i kapitałowo podmiotami gospodarczymi. Spółka (...) zaniżając cenę automatów zaniżyła swój przychód i wynikające z niego obciążenia podatkowe, w ten sposób zaniżyła cenę dla podmiotu, mającego tych samych udziałowców, którzy spowodowali zamontowanie automatów w kraju, który perspektywicznie dawał lepsze warunki do prowadzenia tej działalności gospodarczej. Spółki i ich właściciele na tym mogli zyskać, ale tylko kosztem obniżenia należności podatkowych przypadających od tak ułożonej transakcji, a w następstwie kontynuowania jej dla siebie w innym miejscu.

W tych realiach sąd I instancji w tym zakresie słusznie przyjął, iż przez skrajne obniżenie cen transakcyjnych, spółka (...) zaniżyła swój przychód do podstawy opodatkowania tej sprzedaży.

Jako prawidłowe sąd odwoławczy uznał ustalenie wysokości tego obrotu na podstawie wartości rynkowej, a co za tym idzie porównanie transakcji sprzedaży z transakcjami realizowanymi w tym czasie przez podmioty niezależne (co jest zgodnie z art. 32 ust 1 ustawy o płatku od towarów i usług i art. 23 § 3 pkt 2 ordynacji podatkowej). Cena tych automatów została przyjęta w oparciu o cenę sprzedaży tego rodzaju automatu przez inny podmiot w grudniu 2009 roku, a więc po dacie uchwalenia ustawy o grach hazardowych. Wskazuje to, że uchwalenie ustawy o grach hazardowych nie musiało wpłynąć znacząco na poziom cen automatów, skoro w innej transakcji pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi, ustalono wielokrotnie wyższe ceny tych urządzeń. Przy określaniu rzeczywistej wysokości transakcji należało wziąć pod uwagę stan tych automatów (w większości nowych), okres ich nabycia (kilka miesięcy wcześniej), potrzebę ich tak nagłego zbytu przez spółkę, możliwości użytkowania dalej we własnym zakresie, posiadanego przez spółkę czasu do optymalnego ukształtowania takiej transakcji. Przedmiotowa sprzedaż na rzecz podmiotu niepowiązanego byłaby kompletnie nieopłacalna dla spółki (...); tylko zbycie automatów po tak zaniżonej cenie firmie pozostającej w jednej „rodzinie” i mającej jednego właściciela, nadawało tej transakcji walor racjonalności, gdyż urządzenia te pozostawały u tego samego właściciela i mogły być wykorzystane tanim kosztem do uruchomienia ich w innym kraju, który dawał możliwości bardziej komercyjnego wykorzystania automatów w przyszłości.

Dlatego metodykę ustalenia tego uszczuplenia w postępowaniu podatkowym sąd odwoławczy uznał za prawidłową. Nie wymagała ona weryfikacji przez opinię biegłego, zwłaszcza, że automaty te nie są dostępne, a wycena uwzględnia szczególną specyfikę omawianego przypadku, zwłaszcza powiązanie stanu automatów z potrzebą ich tak nagłego zbycia.

Powyzsza argumentacja, w tym dotycząca wysokości zaniżonych przychodów związana z czynami dotyczącymi uszczuplenia podatku dochodowego od osób prawnych i VAT przez spółkę (...) (w zakresie przypisanym w II instancji) znalazła pełne odzwierciedlenie w wyrokach WSA w Warszawie z 7 października 2015 roku w sprawach: IIISA/WA 3677/14 i IIISA/WA 3678/14 i argumentacjach ich uzasadnień (1016 - 1026), które sąd odwoławczy w niniejszej sprawie w pełni akceptuje.

W konsekwencji w zakresie przypisanym w ramach czynu I A. Ż. w II instancji, sąd nie dał wiary wyjaśnieniom oskarżonych, nie przyznających się do winy, do czego był w pełni uprawniony.

Oskarżony ma prawo do odmowy wyjaśnień, odmawiając nie przedstawiał okoliczności sprawy. Stosując taki sposób obrony może jednak też pozbawić się dowodu dla siebie korzystnego. Z drugiej strony nie on dostarczy w ten sposób materiału pozwalającego na weryfikację jego twierdzeń. Nie składając wyjaśnień ryzykuje, iż nie będzie przeciwwagi dla dowodów go obciążających. Nie można - co oczywiste - przyjąć winy osoby oskarżonej tylko na tej podstawie, że osoba ta realizuje swoje prawo do milczenia. W realiach sprawy niniejszej jednak to nie milczenie A. Ż. było podstawą do jego ostatecznego skazania, ale całość dowodów połączonych w logiczną i harmonijną całość, co do którego analizy uzupełnił sąd odwoławczy. Jednym z uprawnień oskarżonego składającym się na całość jego prawa do obrony jest właśnie prawo do milczenia. Nie oznacza to jednak, że sposób takiej, a nie innej obrony, pozostaje bez wpływu na intelektualny proces myślowy, jakim jest ocena dowodów. O ile milczenie oskarżonego nie jest żadnym dowodem, o tyle może ono mieć wpływ na ukształtowanie sędziowskiej oceny co do wiarygodności dowodów lub poszlak już istniejących w sprawie. Prawo oskarżonego do milczenia jest powszechnie akceptowaną we współczesnych systemach prawnych regułą ustanowioną ze względów humanitarnych, ale nie może

być to równoznaczne ze stwierdzeniem, że realizacja tego prawa uniemożliwia sędziemu dokonanie wewnętrznej oceny przyczyn określonej postawy procesowej podsądnego w kontekście wszystkich zgromadzonych dowodów ( por. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku - II Wydział Karny z dnia 20 grudnia 2011 r. II AKa 238/11, Legalis ).

Nie da się jednak zawsze bezwzględnie ustalić przebiegu zdarzeń, lecz niekiedy tylko w takim zakresie, na jaki zezwalają na to zebrane dowody oraz dostępna wiedza i ukształtowane na jej podstawie doświadczenie życiowe.

A. Ż. w okresie przedmiotowych czynów był prezesem zarządu spółki (...). Zgodnie z art. 201 § 1 ksh Zarząd prowadzi sprawy spółki i reprezentuje spółkę”. Nie oznacza to, aby rola zarządu musiała ograniczać się tylko do kierowania czy organizowania pracy spółki. Przeciwnie - zarząd, jako organ odpowiedzialny przed wspólnikami za realizację celów i zadań spółki, zobowiązany jest podejmować wszelkie działania na rzecz realizacji tych celów, jeśli tylko nie zostały one powierzone innym osobom. Przepis ten nie ogranicza także działań zarządu do sfery wyłącznie prawnej - czyli do składania i przyjmowania oświadczeń woli. Pojęcie „prowadzenia spraw” obejmuje bowiem czynności faktyczne, także w sytuacji gdy zarząd ogranicza się wyłącznie do kierowania działalnością spółki. Należy przez nie rozumieć przede wszystkim dokonywanie aktów zarządzania służących zapewnieniu funkcjonowania przedsiębiorstwa spółki. Obejmuje podejmowanie decyzji gospodarczych, organizacyjnych i personalnych, zarówno w wymiarze wewnętrznym, polegającym na wypracowywaniu rozstrzygnięć i występowaniu wobec innych organów oraz podległych jednostek, jak również zewnętrznym, czyli reprezentowaniu spółki. Prowadzenie spraw spółki to jednak również czynności korporacyjne i porządkowe, niezwiązane wprost z kierowaniem przedsiębiorstwem, lecz zapewniające zgodne z prawem i prawidłowe funkcjonowanie spółki jako osoby prawnej (korporacji) oraz służące zabezpieczeniu praw i interesów spółki, jej wspólników oraz osób trzecich ( art. 201 KSH t. IIA red. Opalski 2018, wyd. 1/Opalski, Legalis ). Członkowie zarządu posiadają niemal wyłączną kompetencję do reprezentacji spółki. Dysponuje on główną inicjatywą do podejmowania czynności kierowniczych.

W ramach przypisanych przez sąd odwoławczy czynów, zaangażowanie A. Ż. w sprawy związane z prowadzeniem gier na automatach wskazuje, że traktował on to gospodarcze przedsięwzięcie jako „swoje” czyny, jego rola była kluczowa, podejmował czynności decyzyjne, personalne, gospodarcze, stanowił odniesienie merytoryczne i organizacyjne dla innych pracowników zatrudnionych przy tej działalności. Wskazują na to zeznania świadków zatrudnionych, bądź współpracujących z tą spółką, zwłaszcza M. W. (1), W. H., I. K., P. W. (1), P. K. (1), M. P. (2), T. M., M. D., M. M. (2), A. I. M. O., R. R.. Zasada domniemania kompetencji pozwala uporządkować system alokacji władzy w spółce, a jednocześnie jest źródłem obowiązku spoczywającego na zarządach: nie powinni oni biernie oczekiwać na działania innych organów, lecz są umocowani i jednocześnie zobligowani do wykazania się aktywnością w sferze prowadzenia spraw spółki. Domniemanie kompetencji zarządu pozwala przyjąć zasadę, iż do prerogatyw zarządu należą wszystkie kwestie, które nie zostały przypisane do kompetencji innych organów spółki przepisami prawa oraz umową spółki i co do których wspólnicy nie ograniczyli zarządu „zwykłymi” uchwałami. Domniemanie kompetencji zarządu obejmuje wyłącznie prowadzenie spraw spółki.

Ponieważ w niniejszej sprawie chodzi o zachowania w ramach osoby prawnej (spółki z o.o.), a ta odpowiedzialności karnej, w tym karnej skarbowej, nie ponosiła i nie ponosi, odpowiedzialność taką można przypisać jedynie osobie fizycznej będącej określonym organem osoby prawnej albo pełniącej określoną funkcję w ramach osoby prawnej, gdy przez jej działanie lub zaniechanie dochodzi do wypełnienia znamion danego czynu zabronionego. Członek zarządu sp. z o.o. zobowiązany jest do dołożenia podwyższonej staranności przy wykonywaniu obowiązków nałożonych na niego jako członka zarządu spółki przez bezwzględnie obowiązujące przepisy prawa, nie może bronić się relacjami gospodarczymi, powiązaniem i zależnościami obejmującymi proces decyzyjny w zarządzanej przez niego spółce i przerzucać odpowiedzialności za niewykonanie swych obowiązków na udziałowców czy inne osoby trzecie. Profesjonalny charakter prowadzonej przez oskarżonego działalności i stąd oczywista jego wiedza o tym, iż w polskim porządku prawnym działalność polegająca na urządzaniu gier hazardowych była zawsze działalnością koncesjonowaną pozwalają też wymagać od niego zdecydowanie wyższej staranności (aniżeli od przeciętnego pozbawionego tych przymiotów człowieka) także przy podejmowanej przez niego ocenie odnośnie karalności albo niekaralności realizowanych zachowań. Oskarżony podjął się takiej działalności, co pozwala przyjąć, iż musiał znać jej – co najmniej – zasadnicze reguły. Wiedział on, iż zmiana sposobu zatrudnienia T. T. (1) i wypłacanie mu



kilkadziesiąt razy większego miesięcznego wynagrodzenia, przy uwzględnieniu takich uwarunkowań była działaniem na szkodę spółki. Brak przy tym jakiegokolwiek podstawy prawnej, aby przyjąć iż zadania T. T. (1) miały wykraczać poza – wynikające z umowy - zlecenia serwisowe, co uzasadniałoby - zdaniem skarżącego – większe wypłaty na rzecz jego firmy. W ocenie sądu odwoławczego to właśnie niejasne powiązanie personalne pomiędzy T. T. (1) a A. Ż. i usytuowanie tego pierwszego w strukturach spółki (...) o wiele głębsze niż wynika to z kamuflażu wynikającego z umowy o świadczenie usług serwisowych, doprowadziło do wprowadzenia firmy (...). Tom. Serwis jako usługodawcy spółki (...), ale przede wszystkim w obrocie fakturowym, gdzie praca jej nielicznych pracowników była organizowana i finansowana przez inne podmioty, a wysokość wynagrodzenia na fakturach niemożliwa do wypracowania w faktycznych realiach funkcjonowania tej firmy. Wielkości podawane na fakturach nie odpowiadały możliwościom tej firmy. A. Ż. jako prezes zarządu nie mógł akceptować tego rodzaju współpracy, gdyby była ona rzeczywista. Mógł on zatrudnić sam dodatkowych serwisantów, lub te zadania przekazywać innym firmom kooperującym za niewielką część wypłacanego Tom. Serwis wynagrodzenia. Znamienne jest przechodzenie lub przenoszenie serwisantów z jednej firmy do innej, nawet bez ich zgody, co mogło być zaaranżowane w tej sytuacji przez oskarżonego. Utrzymywanie firmy (...). Tom. Serwis z jednym, dwoma, czy trzema pracownikami ( w 2009 roku ) przez spółkę (...) było pozbawione sensu gospodarczego, chyba, że pracownicy ci wykonywali zadania tylko pod szyldem ich zatrudniającego, natomiast głównym powodem takiej współpracy firm miał być obrót fakturami zawiązujący koszty działalności spółki (...), a zarazem wynagrodzenie przelewane z tej działalności przejmował w części T. T. (1) za bliżej nieustalone czynności kierownicze w tej spółce. Dane te oskarżony musiał przekazywać do biura rachunkowego obsługującego spółkę. W tych ramach omawiane czynności sprawcze A. Ż. popełnił z zamiarem bezpośrednim.

Zamiar bezpośredni nie polega jedynie na tym, że sprawca pragnie zrealizować znamiona czynu zabronionego, ale ma miejsce również wtedy, gdy sprawca ma świadomość konieczności (a nie tylko możliwości) urzeczywistnienia znamion czynu zabronionego. Użyty w art. 9 § 1 kk zwrot „chce” nie jest równoznaczny ze zwrotem „pragnie” ( Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Karna z dnia 28 czerwca 2023 r. I KK 92/22, Legalis ). A. Ż. organizując taką akcję i akceptując jej trwanie miał świadomość konieczności (a nie tylko możliwości) urzeczywistnienia znamion przedmiotowego czynu zabronionego, gdyż przekazywanie do biura podatkowego przedmiotowych faktur VAT wystawionych przez T. T. (1) dotyczących nieistniejących zdarzeń gospodarczych, które zawiązały koszty funkcjonowania spółki (...), zarazem miały wpływ na określenie jej zobowiązań podatkowych za 2008 i 2009 rok ( w 2008 roku T. T. (1) nikogo nie zatrudniał, brak jest dowodów, aby wykonywał jakiegokolwiek usługi serwisowe, w dniu 19 listopada 2008 roku wystawił rachunek uproszczony na kwotę 5890 złotych za sprzedaż usług serwisowych, jednakże w tym okresie nie był jeszcze podatnikiem podatku od towarów i usług ).

Analogiczny charakter działania ma zaniżenie przychodów w 2009 roku wynikające z zaniżenia przychodów ze sprzedaży automatów do gier na rzecz firmy (...) na (...). Nie ulega wątpliwości, iż A. Ż. jako prezes zarządu zajmował się działalnością spółki w zakresie gier na automatach. Sprzedaż 119 automatów na rzecz innej firmy ( około kilkunastu procent z posiadanych ) musiała być przedmiotem jego decyzji, jako prezesa zarządu i była istotnym przedsięwzięciem gospodarczym spółki. Członek zarządu sp. z o.o. zobowiązany jest do dołożenia podwyższonej staranności przy wykonywaniu obowiązków nałożonych na niego jako członka zarządu spółki przez bezwzględnie obowiązujące przepisy prawa, nie może bronić się relacjami gospodarczymi, powiązaniem i zależnościami obejmującymi proces decyzyjny w zarządzanej przez niego spółce i przerzucać odpowiedzialności za niewykonanie swych obowiązków na udziałowców czy inne osoby trzecie. Negatywne konsekwencje związane z przeniesieniem odpowiedzialności ze spółki na osobę trzecią mogą być wyłączone jedynie w przypadku członków zarządu, którzy nie mieli w rzeczywistości żadnego wpływu na bieg spraw spółki w czasie prowadzenia działalności przestępczej. Oskarżony takich okoliczności nie podnosił. Sprzedaż w większości nowych lub prawie nowych automatów za ułamek ich wartości byłaby działaniem na szkodę spółki. Jednakże tutaj sprzedaż nastąpiła na rzecz firmy powiązanej zarządczo i kapitałowo, a zmiana ustawy o grach hazardowych nie wymuszała - jak wcześniej zaznaczono - ich zbycia w tak nadzwyczajnym trybie. Oskarżony zdecydował o sprzedaży urządzeń na rzecz firmy, której udziałowcy byli również właścicielami spółki (...). Udziałowiec obu spółek nie poniósł żadnej straty, a tylko korzyści kosztem Skarbu Państwa, gdyż nabył od innej swojej firmy automaty do gier po zaniżonej cenie i zainstalował je w kraju o większych perspektywach rozwojowych dla tego typu działalności, a jego spółka sprzedająca mogła zaniżyć przychody z tego tytułu, w porównaniu z tym,

gdyby zbyła automaty niepowiązanemu podmiotowi. Z pewnością za taką cenę oskarżony nie sprzedałby automatów przedsiębiorstwu zewnętrznemu. Zarząd spółki z o.o. i jego członek nie jest wykonawcą poleceń wspólników, lecz organem samodzielnej osoby prawnej, a jego działania powinny być podporządkowane ustawie i umowie spółki w celu prowadzenia jej spraw racjonalnie gospodarczo i z korzyścią dla samej spółki. A. Ż. organizując taką akcję i miał świadomość konieczności (a nie tylko możliwości) urzeczywistnienia znamion przedmiotowego czynu zabronionego poprzez intencjonalne zbycie automatów na rzecz innej firmy tego samego tego samego udziałowca po zdecydowanie zaniżonej cenie i przekazanie tych danych do biura podatkowego, które to wielkości zaniżyły koszty funkcjonowania spółki (...), a zarazem miały wpływ na określenie jej zobowiązań podatkowych za 2009 rok.

Skarżąca podnosi, iż w niniejszej sprawie nie wykazano też żadnym dowodem, aby A. Ż. w ogóle obejmował świadomością fakt wystawienia faktury VAT na rzecz A. (...) opodatkowaną według stawki podatku o %, wiedząc jednocześnie, iż spółka ta nie była w dacie transakcji aktywnym podatnikiem w zakresie dostaw wewnątrzspółnotowych. Sąd odwoławczy nie podziela tego stanowiska. Z profesjonalnego charakteru prowadzonej przez oskarżonego działalności gospodarczej, wynika jego oczywista wiedza o tym, iż do przeprowadzenia kontraktu należy się przygotować organizacyjnie i merytorycznie, zwłaszcza jeżeli ma on charakter nietypowy, w tym przypadku międzynarodowy. Skoro oskarżony wiedział o tym, bo podjął się takiej działalności i nie zweryfikował wszystkich wymaganych postępień spółki w przedmiotowym kontrakcie ( posiadając do tego możliwości i pracowników ) to oznacza, że tolerował zachowania mogące być sprzeczne z tymi wymogami, mogące skutkować dla niego odpowiedzialnością karną i nie pozostawał w stanie usprawiedliwionej nieświadomości co do karalności takich czynów. W konsekwencji zachowując się tak, co najmniej, godził się na to, że tym swoim zachowaniem może narazić się na ewentualną odpowiedzialność karną, czy karno-skarbową. Ustalenie, czy nabywca był aktywnym podatnikiem w zakresie dostaw wewnątrzspółnotowych należało do sprzedawcy w trakcie finalizacji kontraktu. Oskarżony musiał przekazać do biura rachunkowego spółki niezbędne informacje, w tym dotyczące odliczeń podatku VAT. Dane te mógł łatwo zweryfikować, gdyż w tym przypadku udziałowcem nabywcy była spółka powiązana personalnie i zarządczo z (...) i łatwo mógł zweryfikować te dane. W tym przypadku zawsze myślił się na korzyść swojej spółki.

Ma rację jednak obrońca, iż nie można tracić z pola widzenia faktu, iż spółka (...) sama wystąpiła z korektą zeznania (...) w dniu 17 listopada 2020 roku, opodatkowaną stawką 22 % Vat z tego powodu, iż w dacie sprzedaży nabywca, tj. A. (...) z siedzibą na (...) był nieaktywnym podatnikiem w zakresie dostaw wewnątrzspółnotowych i ta postawa spółki powinna być uwzględniona jako okoliczność łagodząca.

Zasadnie skarżący także podnosi, że w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku sąd I instancji w absolutnie żadnym miejscu nie odnosi się do wszelkich innych kwot, o które spółka miała zawyżyć koszty uzyskania przychodów w latach 2008-2009 ( kwoty wskazane w punkcie 1.1.ust. jeden - 3.784,55 zł, punkcie 1.2 - 30.865,82 zł, 18.519,60 zł, 67.058,36 zł, punkcie 1.3 - 2.500,00 zł, 2.000,00 zł, oraz kwot wskazanych w punkcie 1.5).

Zgodzić należy się ze skarżącym, iż:

- sąd rejonowy w istocie automatycznie przypisał oskarżonemu odpowiedzialność w tym zakresie, powielając tylko decyzje organów podatkowych określające wysokość zobowiązań podatkowych spółki za lata 2008-2009. Nie dokonał jednak żadnych własnych, samodzielnych ustaleń i nie przeprowadził dowodów, które miałyby takie konkluzje potwierdzać, a w konsekwencji nie wykazał ich w uzasadnieniu wyroku. Dowody takie nie wynikają również z materiału dowodowego postępowania przygotowawczego;

- w niniejszej sprawie nie wykazano, aby A. Ż. miał popełnić te czyny umyślnie czy nieumyślnie. Postępowanie dowodowe w istocie w ogóle nie było pod tym kątem prowadzone. Wydając zaskarżony wyrok, sąd zaś nie uzasadnił ani nie zasugerował nawet, z czego należało by wywieść, że oskarżony miał zrealizować znamiona strony podmiotowej każdego z wyszczególnionych wyżej czynów;

- A. Ż. był co prawda prezesem spółki (...) w okresie objętym aktem oskarżenia, jednakże sam ten fakt bynajmniej nie stanowi podstawy do automatycznego przyjęcia, iż obejmował on zamiarem wszelką działalność spółki w tamtym czasie, w tym chociażby sposób rozliczania przez nią każdej należności publicznoprawnej;

- w tym zakresie spółka korzystała z usług profesjonalnego podmiotu, który w jej imieniu prowadził księgowość, a także składał stosowne deklaracje do urzędu skarbowego na podstawie dokonanych przez siebie wyliczeń należnego podatku. Należy zaś zwrócić uwagę, że przy szeroko zakrojonej skali działalności spółki oraz wysokości jej obrotów trudno oczekiwać od oskarżonego, aby bez specjalistycznej wiedzy księgowej oraz wnikliwej znajomości każdej sprawy i przepisów prawa podatkowego mógł sam określać w przypadku każdej czynności zasady ustalania zobowiązań podatkowych. Skala działalności prowadzonej przez spółkę (...) była szeroka. Należy bowiem zwrócić uwagę, że za rok 2009 spółka osiągnęła przychód w wysokości około 327 milionów złotych. Powyższe wskazuje z jednej strony na bardzo zaawansowany stopień działalności spółki, prowadzenie jej na wielu polach i na szeroką skalę, co jednocześnie w oczywisty sposób przekłada się na mniejszą możliwość kontrolowania przez A. Ż. działalności poszczególnych punktów spółki, świadczenia drobnych usług przez jej kontrahentów, czy też pilotowania do końca czynności o niewielkiej wartości.

Podkreślić należy, że udowodnienie zachodzi wówczas, gdy w świetle przeprowadzonych dowodów fakt przeciwny dowodzeniu jest niemożliwy lub wysoce nieprawdopodobny. Wymóg udowodnienia należy odnosić tylko do ustaleń niekorzystnych dla oskarżonego, ponieważ on sam korzysta z domniemania niewinności ( art. 5 § 1 kpk ), a nie dające się usunąć wątpliwości tłumaczy się na jego korzyść ( art. 5 § 2 kpk ). Najmniejsze wątpliwości powodują, iż dany fakt nie może być uznany za udowodniony, a więc nie stanowi ustalenia faktycznego, które może być podstawą rozstrzygnięcia. Konsekwencją zasady prawdy ( art. 2 § 2 kpk ) jest wymóg, aby ustalenia faktyczne, w oparciu o które następuje orzekanie, były udowodnione, tylko wówczas można przyjąć, że są one prawdziwe, czyli zgodne z rzeczywistością.

Uwzględniając powyższe rozważania sąd odwoławczy uznał, iż nie w sprawie nie udowodniono oskarżonemu winy w ramach czynności sprawczych określonych w punkcie I.1. ust 1; I. 2 ust. 2,3,4; I. 3; I. 5 ust. 1, 2, 3, 4 i w konsekwencji wyeliminował je z opisu przypisanego oskarżonemu ostatecznie czynu I. W tym zakresie zarzuty apelacji i jej argumenty okazały się w pełni zasadne.

W konsekwencji zmienił zaskarżony wyrok w tej części w stosunku do A. Ż. w ten sposób, że w miejsce czynu I przypisanego mu w punkcie 5a oskarżonego uznał za winnego tego, że w okresie od marca 2009 roku do kwietnia 2011 roku W. i K. działając w krótkich odstępach czasu, z wykorzystaniem takiej samej sposobności, doprowadził do podania nieprawdy w deklaracjach i korektach deklaracji dla podatku od towarów i usług (...) (...) w 2009 roku oraz zeznaniach i korektach zeznania (...) o wysokości osiągniętego dochodu ( poniesionej straty ) przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2008 i 2009 - Spółkę z o.o. (...), złożonych w Urzędach Skarbowych, na skutek nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych i rejestrów dla potrzeb podatku od towarów oraz wystawienia i posługiwania się nierzetelnymi fakturami VAT, co spowodowało:

a. zawiżenie kosztów uzyskania przychodów w roku 2008 o kwotę 68808 złotych z tytułu zaliczenia w ciężar kosztów kwot wynikających z faktur VAT nr (...) z dnia 30 listopada 2008 roku, nr (...) z dnia 30 listopada 2008 roku oraz (...) z dnia 31 grudnia 2008 roku, wystawionych przez T. T. (1) za usługi serwisowe, które nie zostały przez niego wykonane;

b. zawiżenie kosztów uzyskania przychodów w roku 2009 o kwotę 2136464 złotych z tytułu zaliczenia w ciężar kosztów kwot wynikających z faktur VAT wystawionych przez T. T. (1) za usługi serwisowe, które nie zostały przez niego wykonane;

c. zaniżenie przychodów w roku 2009 o kwotę 1802655, 89 złotych wynikające z zaniżenia przychodu ze sprzedaży automatów do gier na rzecz powiązanej zarządczo i kapitałowo firmy (...) na (...) o kwotę 1805360, 49 złotych;

d. zaniżenia należnego podatku od towarów i usług (...) na skutek zaniżenia wartości sprzedaży automatów do gier na rzecz powiązanej zarządczo i kapitałowo firmy (...) na (...), co spowodowało zmniejszenie wysokości podatku należnego o kwotę 445883, 14 złotych;

przez co naraził na uszczuplenie o dużej wartości podatku od towarów i usług (...) za 2009 rok oraz podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2008 i 2009 w łącznej kwocie znacznie przewyższającej 693000 złotych, tj. popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 kks w zb. z art. 61 § 1 kks w zb. z art. 62 § 2 kks w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 kks, art. 6 § 2 kks, art. 7 § 1 kks, art. 9 § 3 kks, w oparciu o art. 2 § 2 i 3 kks w brzmieniu kks z daty popełnienia tego czynu.

W niniejszej sprawie w zakresie ostatecznie przypisanych oskarżonemu A. Ż. zachowań nie może być mowy o naruszeniu przez sąd I instancji określonej w art. 8 § 1 kpk zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego. Oczywiście jest bowiem, że czym innym jest opieranie się przez sąd rozstrzygający o odpowiedzialności karnej określonej osoby na ustaleniach poczynionych przez inny sąd lub organ, a czym innym wykorzystywanie okoliczności i materiału dowodowego zgromadzonego w innym postępowaniu i jego wyników dla poczynienia własnych, samodzielnych ustaleń faktycznych w postępowaniu karnym. Analiza pisemnych motywów wyroku sądu rejonowego w tym zakresie nie pozostawia wątpliwości, że w niniejszej sprawie zachodzi drugi przypadek.

W praktyce dominujący jest pogląd ( który sąd odwoławczy w tym składzie podziela ), że w postępowaniu o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego (art. 8 § 1 kpk) obowiązuje stosownie do art. 113 kks i w tym postępowaniu nie podlega ani osłabieniu, ani dalszym wyjątkom, innym niż określone w art. 8 § 2 kpk.

Sąd karny nie jest związany decyzją administracyjną, w tym podatkową, niezależnie od jej deklaratywnego czy konstytutywnego charakteru, a w konsekwencji - nie musi oczekiwać na odpowiednią decyzję organu administracji publicznej, iż przy ustalaniu zasad związania sądu karnego ustaleniami zawartymi w decyzjach organów skarbowych trzeba uznać zasadę samodzielności jurysdykcyjnej sądu (art. 8 § 1 kpk), co jednakże nie zakazuje sądowi czynienia własnych ustaleń na podstawie decyzji administracyjnej, o ile uzna ją za dowód przydatny w sprawie ( por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie - II Wydział Cywilny z dnia 11 marca 2021 r. II AKa 153/20, Legalis ). Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego nie oznacza, że sąd na nowo jest zobowiązany do przeprowadzenia postępowania podatkowego celem wyliczenia wartości uszczuplonej należności podatkowej. Sąd I instancji wykorzystał bowiem jako podstawę ustaleń dotyczących uszczuplenia należności publicznoprawnych nie tylko decyzje podatkowe wydane w tym zakresie, ale materiały pozyskane przez organy podatkowe w toku prowadzonych przez nie postępowań podatkowych oraz dowody osobowe zebrane w trakcie postępowania karnego. Należy podkreślić, iż wysokość uszczupień podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych wynika z decyzji podatkowych, została w nich przekonująco wykazana i nie była co do zasad ich określenia merytorycznie kwestionowana przez skarżącego. Także okoliczności dotyczące funkcjonowania firmy (...). Tom. Serwis związane z domniemaną kooperacją ze spółką (...) ( powtórzone przez sąd odwoławczy ), podważające racjonalność i możliwość takiej współpracy nie były przez apelującego podważone. Obrońca nie odwołała się do żadnego z dowodów z dokumentów, by wykazać, że ustalone przez sąd przez sąd w tym okoliczności są przeciwne treści dowodów w tym zakresie. Jedyne natomiast takie ustalenie mogłoby stanowić źródło wątpliwości wobec poczynionych przez sąd I instancji w tym zakresie ustaleń faktycznych. Skarżąca skupiła się natomiast na kreowaniu wątpliwości na podstawie niektórych dowodów osobowych, których nie podzielił sąd odwoławczy. Łączna ocena wszystkich dowodów i okoliczności dała podstawę sądowi II instancji do przypisania sprawstwa oskarżonemu odnośnie uszczupień w podatku dochodowym od osób prawnych w przypisanej mu części.

W odniesieniu do uszczuplenia podatku VAT sąd I instancji uwzględnił jako swoje reguły, według których organy podatkowe wyliczyły to uszczuplenie i to stanowisko uzasadnił. Sąd I instancji ustalenia faktyczne opierał na różnego rodzaju dowodach zarówno o charakterze osobowym jak i dowodach z dokumentów wśród, których były również i takie dowody, które pozyskane zostały przez organy podatkowe w trakcie prowadzonych przez nie postępowań. Stanowiły one podstawę wydanych decyzji podatkowych, ale również razem z innymi dowodami były podstawą ustaleń

sądu rejonowego odnoszących się do znamion czynów zabronionych przypisanych oskarżonemu, w tym dotyczącym uszczupień podatku VAT.

Nadużyciem zatem było twierdzenie obrońcy, że sąd I instancji w zakresie ostatecznie przypisanym oskarżonemu naruszył zasadę samodzielności jurysdykcyjnej opierając orzeczenie na decyzjach organów podatkowych, jeżeli za podstawę rozstrzygnięć sąd ten uczynił, co wyraźnie wskazane zostało w uzasadnieniu wyroku, szereg dowodów w postaci dokumentów i zeznań świadków, które pozwalały na weryfikację zasadności skierowanego wobec oskarżonego aktu oskarżenia.

Wcześniej rozstrzygnięcie w sprawie stanowi okoliczność, która nakazuje sądowi wyrokującemu później rozważenie szczególnie wnikliwie argumentów stanowiących podstawę prawomocnego rozstrzygnięcia. Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego nie uprawnia do dokonywania dowolnych ustaleń w zakresie obowiązku podatkowego. Skoro ustalenie istnienia takiego obowiązku (bądź braku powinnośi) oraz wysokości podatku należy do organów skarbowych pod kontrolą sądu administracyjnego, to w razie pozytywnej weryfikacji w postępowaniu karnym tych decyzji, sąd ten może uwzględnić argumentację podniesioną w decyzjach podatkowych, jako własną jeżeli prowadzi do wykazania jego racji. Jeżeli decyzja podatkowa jest prawidłowa i kompleksowo uzasadniona, to samodzielność jurysdykcyjna sądu polega na podejmowaniu w tym zakresie własnego stanowiska (akceptującego), które musi jednak odwoływać się do tożsamej argumentacji w decyzji jako słusznej zgodnie z art. 7 kpk. Idąc za rozumowaniem obrońcy, każde wyrokowanie zgodne z prawidłową decyzją podatkową, oparte na analogicznych przesłankach naruszałoby art. 8 § 1 kk.

Zakres podmiotowy obowiązku podatkowego, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowe określają ustawy podatkowe. Nie ma zatem znaczenia wola podatnika, ale także wola organu podatkowego. Zindywidualizowany obowiązek podatkowy powstaje zawsze z mocy prawa. Zachowanie podatnika może mieć znaczenie dla powstania zobowiązania podatkowego, które stanowi konkretyzację obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy powstanie w stosunku do konkretnego podmiotu. Nie można przenieść tego obowiązku w wyniku aktu administracyjnego czy też umowy cywilnoprawnej. Z tych przyczyn nie jest także możliwe złożenie przez inny podmiot zobowiązania do zapłaty podatku, ani sama zapłata przez inny podmiot (zob. art. 4 Ordynacji podatkowej). Dlatego nie jest możliwe swoiste zarachowanie podatku jednego podatnika wynikającego ze zdarzenia go powodującego, na rzecz innego podatnika, który kooperował z pierwszym, jeżeli drugi rozlicza podatki ze swoich zdarzeń, albowiem indywidualny charakter stosunków podatkowopravných oraz niezbywalność praw i obowiązków z nich wynikających dotyczy wszystkich podmiotów zobowiązanych.

Wywody apelacji kwestionujące ustalenia faktyczne i ich ocenę są wybiórcze i nie uwzględniają wszystkich okoliczności i analiz przeprowadzonych przez sąd I instancji. Sprowadzają się do przedstawienia własnych opinii o wymowie dowodów, przy wybiórczym i subiektywnym ujęciu ich zakresu, charakteru i treści.

Dla skuteczności zarzutu obrazy przepisu postępowania konieczne jest wykazanie jego możliwego wpływu na treść orzeczenia (art. 438 pkt 2 kpk), to naruszenie art. 424 kpk samo w sobie nie może prowadzić do spodziewanego przez skarżącego rezultatu, ponieważ to, co było później (uzasadnienie) nie może wpływać na to, co było wcześniej (wyrok). Wady uzasadnienia mogą świadczyć o wadliwości procesu wyrokowania, skłaniają do tym wnikliwszej kontroli odwoławczej, ale o tej wadliwości same w sobie nie przekonują i nie warunkują tej kontroli. Naruszenie reguł sporządzania uzasadnienia wyroku, które z istoty rzeczy następuje po jego wydaniu, nie może mieć wpływu na treść rozstrzygnięcia, w rozumieniu art. 438 pkt 2 kpk. Patrząc z tej perspektywy na motywy zaskarżonego rozstrzygnięcia, stwierdzić trzeba, że nie wskazują one na konieczność przeprowadzenia na nowo przewodu w całości.

W sytuacji, gdy uzasadnienie orzeczenia sądu I instancji nie odpowiadało standardom wynikającym z art. 424 § 1 kpk i podniesiono w tym zakresie zarzut apelacyjny (ustawodawca przecież stawiania takiego zarzutu nie zabrania) zadanie sądu odwoławczego polegało na:

- gdy wady uzasadnienia orzeczenia towarzyszyły prawidłowo przeprowadzonemu postępowaniu dowodowemu oraz trafnym ustaleniom faktycznym, sąd odwoławczy skoncentrował się na uzupełnieniu braków części motywacyjnej rozstrzygnięcia;

- w przypadku dostrzeżonych błędów w ustaleniach faktycznych, przy kompletności materiału dowodowego, sąd odwoławczy orzekł reformatoryjnie i swoje stanowisko w tym zakresie uzasadnił.

Sąd odwoławczy orzekając reformatoryjnie uwzględnił obowiązki wynikające z art. 457 § 3 kpk, ale realizował również wymagania nakreślone w art. 424 § 1 i 2 kpk, a więc poddał analizie i ocenie materiał dowodowy zgromadzony w toku dotychczasowego postępowania, które doprowadziły go do przekonania o konieczności odmiennego rozstrzygnięcia i wykazał, że stanowisko wyrażone w wyroku I instancji było wadliwe i zaprezentował argumentację uzasadniającą taki wniosek.

Uzasadnienie zaskarżonego wyroku zawiera pływizny, braki, niepotrzebne treści, brak ciągu logicznego, czy też racjonalnych wniosków. Jednak nie wyłącznie sposób „tabelkowego” sporządzania uzasadnienia doprowadził sąd I instancji do takich jego wad, ale metodyka kreowania w nim treści w sposób maksymalnie prosty dla sporządzającego, a co się za tym wiąże mniej pracochłonny. Braki te nie mogą skutkować uchYLENIEM zaskarżonego wyroku i przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania; starał się usunąć je sąd odwoławczy.

W przypadku oceny zarzutów obrazy prawa materialnego ( III. 1 i III. 2 ) aktualne są rozważania dotyczące zarzutów z art. 438 pkt 2 i 3 kpk. Kwoty uszczupień podatkowych wynikają z decyzji podatkowych. Dowody i okoliczności podniesione w tym zakresie były weryfikowane przez sąd I instancji i odwoławczy. Wielkości wykazane w tych decyzjach, jak również uwzględnione w nich zasady i sposób ich obliczania, zostały zaakceptowane przez oba sądy orzekające, Samodzielność jurysdykcyjna nie zakazuje sądowi czynienia własnych ustaleń na podstawie decyzji administracyjnej, o ile uzna ją za dowód przydatny w sprawie.

Z obrazą prawa materialnego mamy do czynienia wówczas gdy do ustalonego stanu faktycznego została zastosowana nieprawidłowa subsumpcja prawna, bądź też sąd dokonał wadliwej wykładni zastosowanego prawa. Jeżeli sąd błędnie ustalił stan faktyczny i do tak ustalonego stanu zastosował przepis, który przy prawidłowych ustaleniach miałby zastosowanie to zarzut naruszenia prawa materialnego jest bezpodstawny. W odniesieniu do punktów 1 i 2 zarzuty sprowadzają się w istocie do błędów w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę rozstrzygnięcia, ewentualnie zarzutu obrazy przepisów postępowania, która doprowadziła do błędnych ustaleń i odwołują się do argumentacji podniesionej w punkcie I apelacji, którą sąd odwoławczy w ramach zakresu ostatecznie przypisanego oskarżonemu czynu I, uznał za nieskuteczną

( niezasadną, albo nie mającą wpływu na treść wyroku ). Zarzut naruszenia przepisu prawa materialnego nie może bowiem opierać się na zakwestionowaniu ustalonego przez sąd stanu faktycznego.

W odniesieniu do zarzutów podniesionych w punkcie III. 3 i 4 apelacji sąd odwoławczy zauważa, że zarówno we wcześniejszym orzecznictwie Sądu Najwyższego jak i w doktrynie prezentowano stanowisko, iż wystawienie nierzetelnej faktury należy traktować jako czyn wyczerpujący znamiona przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 kks, albowiem wskutek zastosowania zasad wyłączenia wielości ocen, stanowi on *lex specialis* w stosunku do tożsamego czynu wyczerpującego znamiona przestępstwa z art. 271 § 1 kk, co eliminuje możliwość zastosowania znanej prawu karnemu skarbowemu instytucji idealnego zbiegu czynów zabronionych (zob. np. wyrok SN z dnia 18 kwietnia 2012 r., IV KK 20/12 postanowienie SN z dnia 23 listopada 2006 r., IV KK 321/06, R-OSNKW 2006, poz. 2251).

W uchwale Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 roku (I KZP 19/12, R-OSNKW 2013, poz. 13) przyjęto jednak, że reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 kks, co w konsekwencji oznacza, że wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego albo odwrotnie (zob. postanowienie SN z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 21/12, R- OSNKW

2013, poz. 14). To z kolei powoduje, że jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów (art. 8 § 1 kks). Do kwestii tych odniósł się rejonowy, który w istocie zajął stanowisko, że w przedmiotowej sprawie nie ma żadnego znaczenia, czy wystawienie fikcyjnej faktury VAT lub posłużenie się nią, kreowało obowiązek podatkowy, skoro wystąpił idealny zbieg przestępstwa karno-skarbowego i przestępstwa powszechnego penalizowanego w Kodeksie karnym na gruncie art. 8 § 1 kks. Należy podkreślić, że teza ta znajduje swoją aktualność także w sytuacji gdy doszło do niejednoczesności skazań za tak wyodrębnione prawnie czyny.

Zdaniem obrońcy przepis art. 271 kk ( 273 kk ) miałby więc zastosowanie do wystawienia nierzetelnej faktury tylko w sytuacji, gdy oskarżony nie godził to w żaden obowiązek podatkowy.

Odrzucenie jednak przez Sąd Najwyższy stosowania reguł wyłączania wielości ocen do idealnego zbiegu czynów zabronionych z art. 8 § 1 kks prowadzić musi do wniosku o równoległej odpowiedzialności z art. 62 § 2 kks i art. 271 § 1 kk za fałsz intelektualny godzący w obowiązek podatkowy (post. SN z 5.12.2017 r., III KK 256/17, Legalis; wyr. SA w Katowicach z 16.1.2014 r., II AKa 195/13, KZS 2014, Nr 9, poz. 59; wyr. SA w Łodzi z 12.1.2017 r., II AKa 251/16, Legalis; wyr. SA we Wrocławiu z 22.12.2017 r., II AKa 356/17, Legalis; wyr. SA we Wrocławiu z 31.1.2018 r., II AKa 276/17, Legalis; wyr. SA w Katowicach z 19.3.2018 r., II AKa 19/18, Legalis).

To powoduje, że jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów (art. 8 § 1 kks ( Postanowienie Sądu Najwyższego - Izba Karna z dnia 5 grudnia 2017 r. III KK 256/17, Legalis ).

Orzecznictwo SN w ostatnim okresie zdecydowanie wskazuje na konieczność jednoczesnego stosowania każdego z tych przepisów na podstawie art. 8 kks, co akceptuje w pełni sąd odwoławczy.

Przedmiotem wykonawczym przestępstwa z art. 273 kk jest dokument poświadczający nieprawdę w takim samym rozumieniu, jak w art. 271 i 272 KK (zob. uw. do art. 271, Nb 6–8; zob. też wyr. SA w Katowicach z 29.5.2015 r., II AKa 107/14, KZS 2015, Nr 12, poz. 74). Określenie tego dokumentu za pomocą odesłania do art. 271 lub 272 kk ogranicza zastosowanie tego przepisu tylko do takich dokumentów poświadczających nieprawdę, które powstały w wyniku jednego z tych czynów zabronionych. Wyczerpuje znamiona art. 273 kk poświadczenie nieprawdy w fakturach VAT dotyczących sprzedaży towaru przez ich wystawienie z wiedzą, że dotyczą one zdarzeń, które nie miały miejsca, transakcje w nich opisane nie zaistniały realnie (por. wyr. SA w Katowicach z 29.1.2016 r., II AKa 464/15, Legalis).

Przestępstwo z art. 271 § 1 kk może być popełnione tylko umyślnie, czyli także w zamiarze ewentualnym (zob. też wyr. SA w Katowicach z 28.3.2018 r., II AKa 434/17, Legalis). Przepis ten ma zastosowanie tylko do takich poświadczeń, które podlegają weryfikacji w kategoriach prawda – fałsz. W tych kategoriach mieszczą się czynności sprawcze przypisane oskarżonemu w czynnie III. Strona podmiotowa tego zachowania została omówiona przez sąd odwoławczy we wcześniejszej części tego uzasadnienia.

W przedmiocie faktury VAT orzecznictwo przyjmuje, że osoba upoważniona do jej wystawienia należy do kategorii innych osób uprawnionych do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 kk. Jeżeli wystawia on fakturę nierzetelną, godząc tym również w obowiązek podatkowy, to dopuszcza się czynu zabronionego określonego w art. 271 § 1 kk.

Art. 12 kk pozwala na uznanie wielu zachowań za jeden czyn w rozumieniu prawa karnego, stanowiący – w myśl art. 11 kk - jedno przestępstwo. Warunkiem przyjęcia czynu ciągłego jest wykazanie, że sprawca w chwili podejmowania pierwszego zachowania musi mieć zamiar popełnienia wszystkich zindywidualizowanych, co najmniej w ogólnym zarysie, zachowań, składających się na czyn ciągły. W skład czynu ciągłego wchodzić mogą te zachowania, które w momencie ich popełnienia były zawinione przez sprawcę. Wystawianie faktur i deklaracji (...) określających stawki podatku - o % i nie weryfikowanie tego, mimo konieczności i możliwości weryfikacji, stanowią o tożsamości zamiaru

sprawcy i przy spełnieniu pozostałych przesłanek określonych w art. 12 kk, determinuje kwalifikację czynu III jako czynu ciągłego.

Reasumując: zarzuty obrazy prawa materialnego nie zasługują na uwzględnienie.

Zgodnie z art. 313 § 1 kpk, jeżeli dane istniejące w chwili wszczęcia śledztwa lub zebrane w jego toku uzasadniają dostatecznie podejrzenie, że czyn popełniła określona osoba, sporządza się postanowienie o przedstawieniu zarzutów, ogłasza je niezwłocznie podejrzanemu i przesłuchuje się go, chyba że ogłoszenie postanowienia lub przesłuchanie podejrzanego nie jest możliwe z powodu jego ukrywania się lub nieobecności w kraju. Zatem zasadniczo wszczęcie postępowania przeciwko osobie (art. 313 § 1 kpk ) następuje, gdy sporządzono postanowienie o przedstawieniu zarzutów, ogłoszono je niezwłocznie podejrzanemu i przesłuchano go (zob. R.A. Stefański, Glosa do post. SN z 22.6.2001 r., s. 87). Słusznie w postanowieniu Sądu Najwyższego z 24 kwietnia 2007 r. (IV KK 31/07, BPK 2007, Nr 11, s. 20) wskazano, że wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów nie można utożsamiać z jego sporządzeniem, gdyż wydanie postanowienia oznacza zarazem jego uzewnętrznienie (zob. także M. Kulik, Przedawnienie karalności i przedawnienie, s. 393–394, 504). W innym orzeczeniu Sąd Najwyższy stwierdził, że wszczęcie postępowania karnego przeciwko osobie o przestępstwo zarzucane jej w postanowieniu o przedstawieniu zarzutów następuje z datą jego wydania także wtedy, gdy z przyczyn niezależnych od organów ścigania (np. z powodu ucieczki lub ukrywania się podejrzanego) nie nastąpiło niezwłocznie ogłoszenie go osobie podejrzonej (post. SN z 22.6.2001 r., III KKN 44/01, Legalis). W głosie aprobowanej (z uwagami) R. A. Stefański zasadnie wskazał, że SN trafnie określił moment wszczęcia postępowania przeciwko sobie w sytuacji, gdy nie było możliwe ogłoszenie sporządzonego postanowienia o przedstawieniu zarzutów, lecz posłużył się nieadekwatnym określeniem, bowiem w takim wypadku nie następuje – jak to określił SN – wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów (nie są bowiem wykonane pozostałe czynności wskazane w art. 313 § 1 kpk ), lecz następuje tylko sporządzenie i podpisanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów (R.A. Stefański, Glosa do post. SN z 22.6.2001 r., s. 88; zob. także K. Grzegorzczak, Glosa do post. SN z 22.6.2001 r., s. 163–168). Podsumowując, wszczęcie postępowania przeciwko osobie następuje, jeżeli:

- 1) sporządzono postanowienie o przedstawieniu zarzutów, ogłoszono je niezwłocznie podejrzanemu i przesłuchano go;
- 2) sporządzono postanowienie o przedstawieniu zarzutów, gdy ogłoszenie postanowienia lub przesłuchanie podejrzanego nie jest możliwe z powodu jego ukrywania się lub nieobecności w kraju.

Czyn II został popełniony 31 grudnia 2009 roku.

W stosunku do A. Ź. wydano postanowienie o przedstawieniu zarzutów 6 listopada 2014 roku w zakresie czynu I z art. 56 § 1 kks, art. 61 § 1 kks, art. 62 § 2 kks ( k 981 – 982 ).

Oskarżonego wzywano do stawienia w charakterze podejrzanego do (...) w Ł. na dzień:

- 28 listopada 2014 roku ( wezwanie doręczono oskarżonemu 1 grudnia, w po powtórnej awizacji ). Usprawiedliwił niestawienie (k 267-268 );
- 19 grudnia 2014 roku ( wniosek strony o zmianę terminu z uwagi na konieczność stawienia w SR w Tomaszowie M.; sprawdzony i uwzględniony przez organ, k 971 );
- 14 stycznia 2015 roku ( niestawienie strony z powodu choroby , wniosek o usprawiedliwienie, k 972-975 ).
- 6 lutego 2015 ( wniosek strony o przełożenie terminu na 19 lutego 2015 z uwagi, że wyjazd rodzinny, k 983 )

W dniu 19 lutego 2015 roku nastąpiło przedstawienie zarzutu A. Ź. w zakresie czynu I i przesłuchanie go ( k 988 ). Dopiero 30 kwietnia 2019 roku wydano wobec niego postanowienie o zmianie zarzutów i zarzucenie czynów z art. 271 i 273 kk ( k 2299- 2302 ); treść postanowienia ogłoszono oskarżonemu 23 maja 2019 roku i przesłuchano go w charakterze podejrzanego ( k 2321-2322 ).



Art. 102 kk obecne brzmienie przepis otrzymał na skutek zmiany dokonanej Kodeksu karnego, która weszła w życie 2 marca 2016 r. Przed zmianą przepis miał treść: „Jeżeli w okresie, o którym mowa w art. 101, wszczęto postępowanie przeciwko osobie, karalność popełnionego przez nią przestępstwa przedawnia się z upływem 5 lat od zakończenia tego okresu”.

Art. 101 § 1 pkt 5 kk ( obowiązujący w okresie przedawnienia ) wskazywał, że karalność przestępstwa ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło lat 5 - gdy chodzi o pozostałe występki, w tym określony w art. 273 kk, zagrożony karą grzywny, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

Zestawienie to wskazuje, że karalność czynu II ustała 31 grudnia 2014 roku Przesłuchanie podejrzanego przed tą datą było możliwe, gdyż nie ukrywał się i był obecny w kraju.

Dlatego sąd odwoławczy zmienił zaskarżony wyrok w stosunku do A. Ż. w tym zakresie w ten sposób, że uchylił zaskarżony wyrok w odniesieniu do czynu II przypisanego mu w punkcie 5b i na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk postępowanie w tej części umorzył wobec stwierdzenia przedawnienia karalności tego czynu.

Sąd odwoławczy po korekcie czyn I wyczerpującego dyspozycję przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 kks w zb. z art. 61 § 1 kks w zb. z art. 62 § 2 kks w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 kks, art. 6 § 2 kks, art. 7 § 1 kks, art. 9 § 3 kks, w oparciu o art. 2 § 2 i 3 kks w brzmieniu kks z daty popełnienia tego czynu obniżył wysokość grzywny wymierzonej oskarżonemu za czyn I w punkcie 5a przez zmniejszenie ilości stawek dziennych do 400 i wysokości jednej stawki dziennej do kwoty 150 złotych.

Za czyn III obniżył wysokość wymierzonej w punkcie 5c kary przez:

- przez zmniejszenie wysokości kary pozbawienia wolności do 6 miesięcy;
- zmniejszenie ilości stawek dziennych do 400 i wysokości jednej stawki dziennej do kwoty 150 złotych.

W związku z dokonanymi zmianami z rozstrzygnięcia zawartego w punkcie 8 wyeliminował sformułowanie: „tj. orzeczona w punkcie 5c), 7 i 8”;

W pozostałej części zaskarżony wyrok w stosunku do A. Ż. utrzymuje w mocy

Zasądził od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa 6000 złotych tytułem częściowej opłaty za obie instancje; w pozostałym zakresie zwolnił go od opłaty za obie instancje i wydatków poniesionych przez Skarb Państwa w postępowaniu odwoławczym.

Przy wymiarze kary za czyn I sąd odwoławczy uwzględnił ograniczenie czynności sprawczych w II instancji, uprzednią niekaralność sprawcy, jego sytuację rodzinną i materialną. Od daty tych czynów upłynęło kilkanaście lat. Oskarżony jest w innej sytuacji zawodowej, rodzinnej, aczkolwiek ponosi dalej konsekwencje prawne karygodnych działań wynikających ze sposobu funkcjonowania spółki (...). Jako okoliczności obciążające sąd uwzględnił, iż zachowania o największej społecznej szkodliwości zostały mu jednak przypisane.

Na marginesie należy zaznaczyć, iż:

- sąd I instancji stwierdził w ramach czynu I istnienie przesłanek skutkujących nadzwyczajnym obostrzeniem kary, ale nie zastosował tej instytucji przy jej wymiarze ( co nie podlega już korekcie z uwagi na kierunek apelacji );
- jeżeli sąd wybierze, jako względniejszy dla oskarżonego w odniesieniu do danego czynu jeden reżim prawny, to powinien konsekwentnie zastosować jego regulacje w całości do wszystkich rozstrzygnięć zawartych w wyroku w tym zakresie;
- opis czynu I odpowiada przesłance obostrzającej określonej w art. 37 § 1 pkt 1 kks;

- 693 000 złotych stawowi dużą wartość wyliczoną na podstawie art. 53 § 15 kks. Porównanie proporcji wartości w części przypisanej i wyeliminowanej z opisu czynu I, przesądza stanowisko o przekroczeniu tej wartości.

Przy wymiarze kary za czyn III uwzględnił na korzyść uwzględnił właściwości i warunki osobiste sprawcy opisane w ramach czynu I, działania spółki dążącej do korekty należności podatkowej, jednak zauważa, że w dopiero podjętych w nawiązaniu do zastrzeżeń organów podatkowych.

Sąd odwoławczy nie znalazł podstaw do korekty zaskarżonego wyroku w większym zakresie; waga tych czynów i osoba sprawcy, a zwłaszcza jego dotychczasowa karalność nie pozwalają na dalsze złagodzenie reakcji karnej.

Zwalniając oskarżonego częściowo od kosztów procesu sąd odwoławczy miał na względzie obciążenia finansowe wynikające dla oskarżonego z wyroku, oraz jego obecną sytuację materialną i rodziną.