

Sygn. akt XVII Ka 165/18

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 4 kwietnia 2018r.

Sąd Okręgowy w Poznaniu XVII Wydział Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący: SSO Agata Adamczewska (spr)

Sędziowie: SSO Jerzy Andrzejewski

SSO Antoni Łuczak

Protokolant: st. prot. sąd. Magdalena Mizgalska

przy udziale Prokuratora Prokuratury Rejonowej Poznań-Grunwald Filipa Zeuschnera

po rozpoznaniu w dniu 21 marca 2018r

sprawy

B. P.

oskarżonej o popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s. i in.

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonej

od wyroku Sądu Rejonowego Poznań-Grunwald i Jeżyce w Poznaniu z dnia 16 listopada 2017r. sygn. akt VIII K 110/17

1. zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że uchyla rozstrzygnięcie zawarte w punkcie III,
2. w pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy,
3. zwalnia oskarżoną w całości od zapłaty na rzecz Skarbu Państwa kosztów sądowych w postępowaniu odwoławczym.

Antoni Łuczak Agata Adamczewska Jerzy Andrzejewski

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 16 listopada 2017 r., wydanym w sprawie VIII K 110/17, Sąd Rejonowy Poznań – Grunwald i Jeżyce uznał oskarżoną B. P. za winną popełnienia dwóch przestępstw skarbowych zakwalifikowanych z art. 56 § 2 k.k.s. w zb. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. oraz przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s. w zb. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. i za to, po przyjęciu, że wyżej wymienione czyny stanowią ciąg przestępstw skarbowych z art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s., na podstawie art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. i art. 38 § 1 pkt 2 k.k.s. wymierzył oskarżonej karę 3 miesięcy pozbawienia wolności oraz karę 120 stawek dziennych grzywny przy przyjęciu wysokości jednej stawki dziennej ustalając na kwotę 80 złotych (punkt I wyroku). Na podstawie art. 41 § 2, 3 i 4 k.k.s. w zw. z art. 69 § 1 i 2 k.k. w zw. z art. 70 § 1 pkt 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. Sąd Rejonowy wykonanie orzeczonej kary pozbawienia wolności warunkowo zawiesił na okres 5 lat tytułem próby (punkt II wyroku). W kolejnym rozstrzygnięciu Sąd Rejonowy na podstawie art. 41 § 2 i 4 k.k.s. określił dla oskarżonej obowiązek uiszczenia w całości w terminie 4 lat i 6 miesięcy od uprawomocnienia się wyroku uszczuplonej należności publicznoprawnej w kwocie 155.625 zł (punkt III wyroku). Na podstawie art. 624 § 1 k.p.k. oraz art. 17 ust. 1 ustawy o opłatach w sprawach karnych z dnia 23 czerwca 1973 r. (Dz. U. z 1983 r., nr 49, poz. 223 z późniejszymi

zmianami) zwolnił oskarżoną od obowiązku uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa kosztów sądowych i nie wymierzył jej opłaty (punkt IV wyroku, k. 395-400).

Apelację od powyższego wyroku wywiódł obrońca oskarżonej, zaskarżając orzeczenie Sądu Rejonowego w całości.

Skarżący zarzucił wyrokowi Sądu Rejonowego obrazę prawa materialnego w postaci: - art. 9 § 3 k.k.s. poprzez jego zastosowanie, pomimo braku istnienia ku temu podstaw zarówno faktycznych, jak i prawnych, albowiem B. P. nie była osobą samodzielnie zajmującą się sprawami finansowymi spółki (...) sp. z o.o.

- art. 42 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. poprzez jego błędne zastosowanie, tj. nałożenie obowiązku uiszczenia kwoty uszczuplonej należności publicznoprawnej na oskarżoną.

Nadto apelujący zarzucił wyrokowi Sądu Rejonowego błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, mający wpływ na jego treść:

- w postaci uznania, że oskarżona swoim zachowaniem wypełniła znamiona czynów zabronionych stypizowanych w przepisach art. 56 § 2 k.k.s. oraz art. 61 § 1 k.k.s.,

- w postaci ustalenia wartości uszczuplenia należności publicznoprawnych,

- w postaci stwierdzenia, iż oskarżona B. P. jest winna popełnienia czynu polegającego na uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych poprzez zawyżenie kosztów uzyskania przychodów.

W dalszej kolejności apelujący z zarzucił wyrokowi Sądu Rejonowego naruszenie art. 424 § 1 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., art. 7 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. poprzez dokonanie dowolnej a nie swobodnej oceny dowodów oraz art. 438 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

Podnosząc powyższe zarzuty apelujący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i orzeczenie odmiennie co do istoty sprawy poprzez uniewinnienie oskarżonej od popełnienia zarzuconych jej czynów, względnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Rejonowemu Poznań – Grunwald i Jeżyce w Poznaniu (k. 427-442).

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja wniesiona przez obrońcę oskarżonej okazała się o tyle zasadna, że umożliwiła ona kontrolę instancyjną zaskarżonego wyroku, która w rezultacie doprowadziła do jego częściowej korekty.

Przeprowadzając kontrolę instancyjną przedmiotowej sprawy należało stwierdzić, że Sąd Rejonowy w sposób rzetelny i kompletny zebrał materiał dowodowy, wnikliwie go rozważył, a stanowisko swoje wszechstronnie i wyczerpująco uzasadnił. Ustalenia faktyczne dokonane przez Sąd meriti mieszczą się w ramach swobodnej oceny dowodów i pozostają pod ochroną art. 7 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Zostały one bowiem poprzedzone ujawnieniem w toku rozprawy całokształtu okoliczności sprawy, stanowiły wynik rozważenia wszystkich okoliczności przemawiających zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść oskarżonej oraz były logicznie i wyczerpująco, z uwzględnieniem wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego, uargumentowane w pisemnym uzasadnieniu wyroku. Sąd Rejonowy przeprowadził szczegółową analizę zgromadzonych dowodów odnosząc się do okoliczności mogących stanowić podstawę ustaleń faktycznych. Precyzyjnie wskazał też na przesłanki dokonanej oceny dowodów. Tok rozumowania Sądu Rejonowego przedstawiony w pisemnych motywach wyroku jest czytelny i poprawny logicznie, nie zawiera sprzeczności i dwuznaczności, a wywiedzione wnioski oparte zostały w całości na wynikających z materiału dowodowego przesłankach. Pomimo tego zaskarżone orzeczenie wymagało korekty, która jednak nie była związana w żadnym stopniu z ustaleniami Sądu Rejonowego dotyczącymi winy i sprawstwa oskarżonej B. P..

W pierwszej kolejności należało podnieść, że przepis art. 9 § 3 k.k.s. poszerza odpowiedzialność karną za sprawstwo w aspekcie podmiotowym. Zgodnie z jego brzmieniem za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada,

jako sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. W realiach niniejszej sprawy powyższe oznaczać będzie, że sprawcą przestępstw skarbowych mogła być także – jako główna księgowa – oskarżona B. P.. Bez znaczenia jest przy tym fakt, że oskarżona była zatrudniona na podstawie umowy o pracę, co miało rzekomo skutkować jej ścisłemu podporządkowaniu pracodawcy, a w umowie tej nie wyszczególniono zakresu jej obowiązku. Co prawda ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395) nie zawiera definicji legalnej pojęcia głównego księgowego, ani tym bardziej zakresu jego obowiązków, to nie oznacza to zarazem, że zakres tych obowiązków nie mógł być odkodowany na podstawie przepisów tej ustawy. Do zadań głównego księgowego należeć będzie z pewnością prowadzenie rachunkowości w przedsiębiorstwie. Powyższe wnioski potwierdza, aczkolwiek jedynie w drodze wykładni systemowej, katalog zadań głównego księgowego zawarty w art. 54 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077).

Dalej należało wskazać, że błędnie podnosi obrońca, iż główny księgowy pozostający w stosunku pracy nie może być pociągnięty do odpowiedzialności karnej na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. „Osoba zajmująca się, w warunkach określonych w art. 9 § 3 k.k.s., obsługą księgową podatnika (także jako pracownik – uwaga SO), w tym sporządzaniem deklaracji lub oświadczenia składanych następnie organowi podatkowemu, może ponosić odpowiedzialność karną jak sprawca, z art. 56 § 1 k.k.s., jeżeli podając w tych dokumentach nieprawdę lub zatajając prawdę, naraziła podatek na uszczuplenie” (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 listopada 2013 r., sygn. akt V KK 158/13). Nie można również tracić z pola widzenia, że z doświadczenia życiowego wynika wręcz, iż stanowisko głównych księgowych nie cechuje takie podporządkowanie pracodawcy, jak sugeruje obrońca. Przesądził nawet o tej okoliczności pośrednio sam ustawodawca, choćby z tego powodu, że osoba zajmująca stanowisko głównego księgowego została zaliczona w prawie pracy (art. 128 § 2 pkt 2 k.p.) w poczet pracowników zarządzających w imieniu pracodawcy zakładem pracy. Podkreślić należało, że odpowiedzialność oskarżonej rozpatrywana musi być przez pryzmat art. 9 § 3 k.k.s., a nie w świetle ewentualnie art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, zgodnie z którym kierownik jednostki, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości - z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury - zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, za ich zgodą. Oczywiście jest, że stosownie do przepisów ustawy o rachunkowości, przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę lub przedsiębiorcę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. W realiach niniejszej sprawy okoliczność ta nie ma jednak żadnego znaczenia, skoro oskarżonej zarzucono naruszenie wyłącznie przepisów Kodeksu karnego skarbowego.

Podkreślenia wymagał również fakt, że czym innym jest kwestia ustalenia osoby decyzyjnej w spółce, co na ogół sprowadza się do składu osobowego zarządu, a czym innym kwestia osoby mogącej być pociągniętą do odpowiedzialności za popełnienia przestępstwa skarbowego w myśl zasady wskazanej w art. 9 § 3 k.k.s. Nie zawsze bowiem to członkowie zarządu będą odpowiadać za popełnienie przestępstw skarbowych. Wszakże żaden automatyzm w tej kwestii nie działa. W realiach niniejszej sprawy to oskarżona – jak już wykazano na wstępie – ponieść musiała odpowiedzialność karną za zarzucone jej przestępstwa. Bez większego znaczenia jest też fakt, że w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością to zarząd prowadzi jej sprawy oraz ją reprezentuje (art. 201 § 1 k.s.h.). Przepis ten wprowadza jedynie domniemanie kompetencji zarządu. W niniejszej sprawie wykazano zaś niezbicie, że to oskarżona zajmowała się sprawami finansowymi spółki (...) sp. z o.o. Członkowie zarządu podmiotu gospodarczego (...) sp. z o.o. nie decydowali o sprawach księgowych. Błędnie także podnosi apelujący, że rzekome naruszenie art. 31 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) mogłoby doprowadzić do ekskulpacji oskarżonej. Pociągnięcie do odpowiedzialności karno-skarbowej – mimo niewyznaczenia i niezgłoszenia organowi podatkowemu osoby odpowiedzialnej za obliczanie, pobieranie i wpłacanie pobranych podatków – wymaga jedynie przeprowadzenia postępowania dowodowego zmierzającego do ustalenia, komu konkretnie można przypisać sprawstwo czynu z powyższych przepisów w oparciu o treść przepisu art. 9 § 3 k.k.s. Postępowanie w tym przedmiocie zostało zresztą przeprowadzone.

Weryfikacja materiału dowodowego sprawy prowadzi do wniosku, że oskarżona B. P. na podstawie umowy o pracę w charakterze głównej księgowej czynności związane ze sprawami finansowymi (...) wykonywała samodzielnie. Co więcej, to do oskarżonej zwracały się pracownice działu księgowego z prośbą o pomoc. Według zeznań M. Z. oskarżona wręcz koordynowała całość pracy księgowych (k. 274). W tych okolicznościach złożenie podpisu przez prezesa zarządu na deklaracjach spółka (...) sp. z o.o. jako jej reprezentanta, było już tylko dopełnieniem warunku formalnego złożenia deklaracji. Podkreślić również należało, że gdyby przedstawiciele zarządu mieli sprawdzać prawidłowość danych wskazanych w deklaracjach i innych dokumentach księgowych, to musieliby powtórzyć całą pracę księgową, co podważałoby sens zatrudnienia oskarżonej. Istotne jest także to, że przedstawiciele zarządu spółki zatrudniającej oskarżoną nie posiadali wiedzy w dziedzinie finansów. Stosunek pracy (podporządkowanie pracodawcy) nie ma znaczenia dla przyjęcia samodzielności pracownika oraz swobody jego decyzji.

Błędnie także podnosi obrońca, że oskarżona swoim zachowaniem nie wypełniła znamion czynów stypizowanych w art. 56 § 2 k.k.s oraz art. 61 § 1 k.k.s. W tej mierze winno się podnieść, iż do znamion ww. przestępstw skarbowych nie należy działanie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej. Bez znaczenia jest zatem, czy oskarżona otrzymała, czy też nie jakiegokolwiek korzyści z tytułu popełnienia zarzuconych jej przestępstw skarbowych. Nie można jednak zaprzeczyć, że oskarżona pozostając w stosunku pracy, była rozliczana z wykonywanych obowiązków. Faktem jest, że przedstawiciele zarządu zachowywali się nieodpowiedzialnie, wydając m.in. środki finansowe spółki na cele niezwiązane w jakimkolwiek stopniu z przedmiotem jej działalności. Niemniej jednak oskarżona B. P. nie musiała doprowadzać do obniżania danin publicznych po to tylko, aby więcej środków mogło być przeznaczone na zapłatę kontrahentom spółki. Pracownik przecież ma prawo do odmowy wykonania polecenia niezgodnego z prawem.

Wbrew również zarzutom apelacji, błędnie zaksięgowane lub też niezaksięgowane faktury nie są dokumentami jednostkowymi. Powyższe wskazuje więc, iż działanie oskarżonej miało charakter ciągły i powtarzalny. To zaś powoduje, że można mówić w takim przypadku o schemacie działania, który wyklucza zarazem brak umyślności w działaniu. Nie sposób zarazem uznać, że mieliśmy do czynienia ze zwykłą pomyłką, tym bardziej, iż to oskarżona (doświadczony pracownik) zajmowała się przygotowywaniem dokumentacji księgowej dotyczącej zakupów spółki, a uchybienia miały charakter oczywistych. Przykładowo nie daje się racjonalnie wytłumaczyć inaczej niż przestępczym działaniem kilkukrotne księgowanie tych samych faktur w sytuacji, gdy sprawdzany był wyciąg bankowy i każda zapłacona faktura była na jego podstawie „odhaczana”. Trudna zatem uznać, że oskarżona nie mogła takich pomyłek wychwycić. Dalej należało wskazać, że to oskarżona jako główna księgowa odpowiadała za finanse spółki, a co więcej miała też wpływ na liczbę osób zatrudnionych w księgowości. Bez znaczenia więc jest okoliczność, że dokumentacja znajdująca się w aktach w postaci zestawienia obrotów i sald (k. 2266-2267) nie została przez B. P. podpisana. Nie można również uznać, że to któraś z przesłuchanych pracownic sporządziła przedmiotowe zestawienie i to bez wiedzy oskarżonej. Wszakże zgodnie z zeznaniami A. S. oskarżona kontrolowała ich pracę na bieżąco (k. 233). Żaden z przesłuchanych świadków nie wskazał również, aby to w jego gestii leżało sporządzenie zestawienia obrotów i sald. Wręcz przeciwnie – świadkowie podnieśli, że to oskarżona B. P. sporządzała deklaracje VAT i CIT, prowadziła księgi, sporządzała rachunek zysków i strat, dokonywała płatności, w tym płatności ZUS i wynagrodzeń. Oskarżona musiała mieć więc świadomość, że księguje m.in. niewypłacone wynagrodzenia.

Z kolei przypisanie oskarżonej odpowiedzialności za popełnienie czynów polegających na uszczupleniu podatku dochodowego od osób prawnych nie nastąpiło li tylko na podstawie dowodu w postaci zestawienia obrotów i sald. Skarżący traci bowiem z pola widzenia, że uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych było skutkiem zawyżenia kosztów uzyskania przychodów lub też zaniżenia przychodu. W opisie zarzutu wskazanych w punkcie 1 i 2 części wstępnej wyroku wskazano szczegółowo jakie to wydatki zakwalifikowano do kosztów uzyskania przychodów, a które to ich faktycznie nie stanowiły. Dokumentacja finansowa potwierdzająca poniesienie przez spółkę (...) wydatków m.in. na kurs tańca, prywatne mieszkanie prezesa, kurtki, itp., znajduje się w aktach sprawy. Istotne jest również to, że oskarżona nie negowała dowodów, na podstawie których stwierdzono uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych. Postępowanie kontrolne wykazało zaś, że w spółce (...) sp. z o.o. zawyżono koszty uzyskania przychodów m.in. o kwotę 400.929,56 zł ujętą na koncie koszty zarządu - wynagrodzenia, a niewynikającą z list płac, która to kwota nie została przez ww. spółkę wypłacona, oraz o kwotę 93.368,56 zł wykazaną w zestawieniu obrotów i sald jako składki

na ubezpieczenie społeczne, która to nie została wpłacona do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Trudno uznać, że oskarżona nie weryfikowała tak dużych sum, skoro wyłącznie do jej obowiązków należało dokonywanie przelewów (w tym tytułem zapłaty składek na ZUS i wynagrodzeń).

Sąd Okręgowy za bezzasadny uznał zarzut odnoszący się do nieuwzględnienia zestawienia rejestru zakupu i deklaracji VAT-7 za rok 2010, z którego miała rzekomo wynikać nadpłata podatku VAT w kwocie 178.228,00 zł, a w konsekwencji przyjęcie nieprawdziwej wartości uszczuplenia należności publicznoprawnych. Skarżący pomija bowiem, że spółka (...) sp. z o.o. nie przedstawiła w trakcie postępowania kontrolnego wszystkich faktur potwierdzających jej uprawnienie do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, tym samym naruszając przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221). Na podstawie art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnicy są bowiem zobowiązani do prowadzenia ewidencji zawierającej dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej. Ewidencja powinna zawierać w szczególności dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, korekt podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającej kwotę podatku należnego, korekt podatku naliczonego, kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu, a także inne dane służące identyfikacji poszczególnych transakcji, w tym numer, za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej. Przepisy podatkowe nie przewidują możliwości zwolnienia strony z obowiązku dokumentowania prawidłowego obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Uwzględniając powyższe należało stwierdzić, iż zarzut apelującego jest w istocie nieweryfikowalny. Nie ma bowiem dokumentacji – a w szczególności oryginałów faktur, tudzież ich duplikatów – które wykazałyby prawdziwość twierdzeń apelującego. Nadto należało zauważyć, że przedmiotem postępowania kontrolnego ze strony organów skarbowych była m.in. weryfikacja danych wykazanych w deklaracjach dla podatku od towarów i usług VAT-7, która wykazała ewidentnie, iż w tychże deklaracjach oskarżona podawała nieprawdnie dane. Kontrola ta stała się przyczynkiem do wydania decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P. z dnia 22 września 2014 roku ((...)), która to szczegółowo określa nieprawidłowości w rozliczeniach oskarżonej prowadzące do uszczuplenia podatku od towarów i usług. W tym momencie podkreślić należało, iż: „Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego (art. 8 § 1 k.p.k.) nie uprawnia do dokonywania dowolnych ustaleń w zakresie obowiązku podatkowego. Skoro ustalenie istnienia tego obowiązku (bądź braku powinności) oraz wysokości podatku należy do organów skarbowych pod kontrolą sądu administracyjnego, zapadające w odnośnym postępowaniu decyzje należy traktować jako rozstrzygnięcia "kształtujące stosunek prawny" (art. 8 § 2 k.p.k.) i uznawać za wiążące w postępowaniu karnym” (wyrok

Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2000 r., sygn. akt

II AKa 32/00, por. też postanowienie Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 17 czerwca 2009 r., sygn. akt II AKz 334/09). Nie można więc w obecnym postępowaniu weryfikować prawomocnych decyzji organów skarbowych i to na podstawie nierzetelnych dokumentów księgowych. Niemniej jednak Sąd Okręgowy odniósł się i do zarzutu dot. rzekomej nadpłaty podatku VAT.

Nie mógł zostać uwzględniony także zarzut naruszenia art. 424 § 1 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Oparcie bowiem apelacji na zarzucie art. 424 § 1 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. może być tylko wtedy skuteczne, gdy skarżący wykaże, że pisemne motywy wyroku zostały sporządzone w sposób, który powoduje wątpliwości co do treści rozstrzygnięcia, a zarazem nie pozwala na ustalenie motywów, jakimi kierował się sąd przy wydaniu zaskarżonego orzeczenia. Podkreślenia wymagał fakt, że materiał dowodowy zgromadzony w sprawie był na tyle jednoznaczny, aby przypisać oskarżonej sprawstwo i winę. Sporządzenie uzasadnienia zapadłego rozstrzygnięcia jest istotnym składnikiem prawa do rzetelnego procesu karnego, albowiem uzasadnienie ma kluczowe znaczenie dla kontroli odwoławczej rozstrzygnięcia. Jednakże naruszenie prawa procesowego w postaci art. 424 § 1 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. może stać się względną przyczyną odwoławczą tylko wtedy, gdy uchybienie takowe mogło mieć wpływ na treść orzeczenia. Jest rzeczą oczywistą, że sporządzenie części motywacyjnej wyroku, następuje po jego wydaniu, a zatem nie może mieć żadnego wpływu na jego treść. Ewentualne mankamenty uzasadnienia mogą rzecz jasna w skrajnych wypadkach uniemożliwić kontrolę instancyjną zaskarżonego orzeczenia. Podkreślić jednak trzeba, że w aktualnie obowiązującym stanie prawnym, nie można uchylić wyroku z tego powodu, że jego uzasadnienie nie spełnia wymogów określonych w art. 424 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.p.k. (vide art. 455a k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.p.k.).

Weryfikacja części motywacyjnej zaskarżonego orzeczenia nie potwierdziła zarzutów apelującego. Ocena materiału dowodowego i tok rozumowania Sądu I instancji zostały w klarowny sposób przedstawiony w uzasadnieniu wyroku. Nie sposób również przyjąć, że Sąd Rejonowy uchylił się od poczynienia własnych ustaleń faktycznych. Biorąc pod uwagę, że w pierwszym postępowaniu przed Sądem I instancji oskarżona również została skazana za zarzucone jej czyny (vide wyrok Sądu Rejonowego Poznań – Grunwald i Jeżyce w Poznaniu z dnia 20 maja 2016 r., sygn. akt VIII K 1204/15) nie może dziwić, że ustalenia faktyczne zawarte w uzasadnieniu wyroku, wydanego w sprawie VIII K 1204/15 oraz VIII K 110/17 były w pewnych fragmentach podobne. W żadnym jednak wypadku okoliczność ta nie może świadczyć o naruszeniu art. 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Obraza tego nie może być samoistną podstawą zarzutu, bowiem przestrzeganie zasady obiektywizmu gwarantowane jest przez poszczególne przepisy proceduralne, których naruszenie może uzasadniać twierdzenie, że doszło do obrazy tej zasady. Żadną miarą nie da się wykazać, aby postępowanie przed Sądem Rejonowym było prowadzone pod z góry ustaloną tezę.

Słusznie również Sąd Rejonowy uznał wyjaśnienia oskarżonej B. P. za wiarygodne jedynie w części. Twierdzenia oskarżonej o osobach rzekomo decyzyjnych w spółce (...) sp. z o.o. w świetle całokształtu materiału dowodowego sprawy nie mają znaczenia. Sama oskarżona podawała, iż: „Nie występowałam do zarządu o wydanie poleceń na piśmie jak zaksięgować. Nie pamiętam takich sytuacji bym zgłaszała do zarządu bym nie mogła jakiegoś wydatku zaksięgować” (k. 225). Jak już wspomniano, świadek A. S. wskazała, że oskarżona B. P. sprawowała nadzór nad pracą księgowości (k. 234), a świadek M. Z. podała, iż oskarżona koordynowała całą pracę działu księgowego spółki (...) sp. z o.o. (k. 274). W świetle relacji W. B. oskarżona jawi się z kolei jako samodzielny pracownik, który decydował m.in. o kolejności zapłaty kontrahentom (k. 277-278). Uznać zatem należało, że to oskarżona faktycznie kontrolowała przebieg pracy w księgowości, a także a nadto czuwała nad kolejnością zaspokajania kontrahentów spółki, dbała o zabezpieczenie środków na bieżące zobowiązania spółki, nad terminowością regulowania faktur wystawianych przez spółkę, fizycznie dokonywała płatności. W takim stanie faktycznym bez większego znaczenia dla odpowiedzialności oskarżonej są relacje panujące w ww. spółce. Wybuchowy charakter A. L. (prezesa spółki) nie miał związku z działaniami oskarżonej jako księgowej. Słusznie zatem Sąd Rejonowy podkreślił, iż oskarżona mogła zmienić pracę, jeżeli istotnie w spółce (...) sp. z o.o. dochodzić miało do nadużyć. Dziwi jednak, że pozostali pracownicy ww. spółki przesłuchani na rozprawie również nie porzucali pracy, skoro atmosfera w niej miała być – wedle twierdzeń oskarżonej – praktycznie nie do zniesienia. W tym kontekście stopieniu uległo ostrze zarzutu odnoszącego się do dokonania dowolnej, a nie swobodnej oceny dowodów z zeznań A. S., A. A. (2), D. J., M. Z., W. B., M. Ż. oraz dowodu z dokumentów zawartych w aktach III K 77/13 Sądu Rejonowego Poznań – Grunwald i Jeżyce w Poznaniu. Podkreślić należało raz jeszcze – atmosfera w pracy nie może stanowić dla oskarżonej usprawiedliwienia. Nie wykazano bowiem, aby kierownictwo spółki zmuszało oskarżoną do sporządzania dokumentacji księgowej w narzucony z góry sposób. Gdyby tak było, to oskarżona z pewnością zawiadomiłaby o tym fakcie organy ścigania. Tego jednak B. P. nie uczyniła.

Dziwi również zarzut naruszenia art. 8 § 1 k.p.k. Obrońca nie precyzuje na czym dokładnie naruszenie ww. normy miałyby polegać. Z normy art. 8 § 1 k.p.k. wynika, że sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu. Sąd Rejonowy uznał z kolei, że wyrok wydany w sprawie III K 77/13 nie mógł świadczyć o tym, że podobne zachowania A. L. przejawiał już wcześniej w stosunku do oskarżonej. Trudno więc uznać, aby samodzielność jurysdykcyjna została w tym momencie naruszona. To raczej apelujący dąży do związania Sądu Rejonowego ustaleniami faktycznymi zawartymi w rozstrzygnięciu innego sądu karnego.

Kończąc ten wątek rozważań należało wskazać, że zeznania świadka M. S. również zostały prawidłowo przeanalizowane przez Sąd Rejonowy. Sąd I instancji nie stracił również z pola widzenia, iż świadek P. – S. udzieliła wymijających odpowiedzi na temat powodów ujęcia w kosztach uzyskania przychodów takich wydatków jak zakup kosmetyków czy kursów tańca. Ocena zeznań tego świadka nie budzi więc wątpliwości.

Dalej należało podnieść, że przestępstwa przypisane oskarżonej można popełnić umyślnie – zarówno z zamiarem bezpośrednim jak i ewentualnym. Jeżeli więc oskarżona działała według rzekomych poleceń zarządu, to świadomie podawała nieprawdę w dokumentacji. Przyjmując jednak, że oskarżona nie sprawdzała dokumentacji finansowej,

to w okolicznościach niniejszej sprawy uznać należało, że działała co najmniej z zamiarem ewentualnym. Logika i doświadczenie życiowe nakazują przyjąć, że B. P. musiała przewidywać możliwość popełnienia czynu zabronionego i godziła się na to.

Podkreślenia wymagał również fakt, że w toku postępowania kontrolnego oskarżona była wzywana do stawiennictwa przez Urząd Kontroli Skarbowej w P., lecz nie odebrała kierowanych do niej zawiadomień. Pisma kierowane do niej wracały do nadawcy z adnotacją „zwrot nie podjęto w terminie”. Wbrew więc zarzutom apelacji, oskarżona miała możliwość kwestionowania wyników kontroli, lecz nie uczyniła tego ani w toku postępowania administracyjnego, ani też na rozprawie.

Zasadny okazał się sformułowany w apelacji zarzut naruszenia art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. Art. 41 § 2 k.k.s. nie wymaga wskazania adresata obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Z kolei nierzadko – jak w niniejszej sprawie – podmiot zobowiązany do uiszczenia należności jest różny od osoby sprawcy. Zatem w takich sytuacjach, gdy podmiotem zobowiązanym do uiszczenia należności publicznoprawnej na gruncie przepisów podatkowych będzie spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, to niecelowe byłoby orzekanie względem sprawcy obowiązku określonego w art. 41 § 2 k.k.s. Sprawca taki nie jest bowiem dłużnikiem w rozumieniu przepisów prawa finansowego, a orzeczenie takiego obowiązku stanowiłoby o zdublowaniu obowiązku finansowego, ponieważ ta sama kwota pieniężna musiałaby być uiszczona podwójnie na podstawie dwóch różnych orzeczeń (decyzji oraz wyroku karnego) – vide: Grzegorz Łabuda, teza 28 komentarza do art. 41 Kodeksu karnego skarbowego, LexOnline. Z tego też względu zmieniono zaskarżony wyrok w ten sposób, że uchylono rozstrzygnięcie zawarte w punkcie III.

Sąd Okręgowy nie znalazł żadnych podstaw do dalej idącej merytorycznej ingerencji w orzeczenie poprzez złagodzenie orzeczonej represji prawnokarnej, niż wynikającej z rozstrzygnięcia zawartego w punkcie 1 niniejszego wyroku. Żadną miarą nie można akceptować sposobu rozumowania obrońcy zarzucającemu, że Sąd Rejonowy wymierzył oskarżonej B. P. rażąco surową sankcję karną. Twierdzenie o rażąco surowej karze, jest zasadne dopiero wówczas, gdy kara jakkolwiek mieści się w granicach ustawowego zagrożenia, nie uwzględnia jednak w sposób właściwy zarówno okoliczności popełnienia przestępstwa, jak i osobowości sprawcy - innymi słowy, gdy jest w odczuciu społecznym karą niesprawiedliwą (vide :wyrok SN z 11.4.1985 r., V KRN 178/85, OSNKW 1985, Nr 7-8, poz. 60). Z taką sytuacją nie mamy do czynienia w niniejszej sprawie. Orzeczona wobec B. P. kara pozbawienia wolności nie jest wygórowana, a nadto przecież warunkowo zawieszono jej wykonanie. Także kara grzywny za popełnione przestępstwa nie jest rażąco niewspółmierna (surowa) w rozumieniu art. 438 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Sąd Rejonowy wymierzając kary, jak i ich wysokość, o czym przekonuje zarówno treść uzasadnienia wyroku, w pełni uwzględnił okoliczności korzystne dla oskarżonej jak i te dla niej obciążające, a przy tym nadał im właściwą rangę i znaczenie, zaś całość orzeczenia w tym zakresie należy uwzględnić dyrektywy wymiaru kary zawarte w art. 13 k.k.s. Wymierzone kary, choć bez wątplenia dolegliwe, w żadnej mierze nie rażą swoją surowością. Należy wskazać i na to, że jeżeli sprawca popełnia dwa albo więcej przestępstw skarbowych, zanim zapadł pierwszy wyrok, chociażby nieprawomocny, co do któregośkolwiek z nich i każdy z tych czynów wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego określonego w tym samym przepisie, a odstępy czasu pomiędzy nimi nie są długie, to zgodnie z art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s., sąd stosuje nadzwyczajne obostrzenie kary. Z tego też względu nie może więc dziwić wymierzenie oskarżonej kary pozbawienia wolności.

W punkcie 3 wyroku, kształtując swe orzeczenie o kosztach, Sąd Okręgowy na podstawie art. 624 § 1 k.p.k. w zw. z art. 634 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. oraz w zw. z art. 17 ust. 1 i art. 21 pkt 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r. o opłatach w sprawach karnych (tj. Dz.U. z 1983 roku, Nr 49, poz. 223, ze zm.) zwolnił oskarżoną z obowiązku zapłaty Skarbowi Państwa kosztów sądowych w postępowaniu odwoławczym.

Antoni Łuczak Agata Adamczewska Jerzy Andrzejewski