

Sygn. akt VIII Ka 355/13

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 9 lipca 2013 r.

Sąd Okręgowy w Białymstoku, VIII Wydział Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący SSO Dariusz Niezabitowski-spr.

Sędziowie SSO Marek Wasiluk

del. SSR Beata Maria Wołosik

Protokolant Aneta Chardziejko

przy udziale Prokuratora Prokuratury Apelacyjnej Grzegorza Masłowskiego

po rozpoznaniu w dniu 2.07.2013 r.

sprawy S. J.

oskarżonego o czyny z art. 13 § 1 kk w zw. z art. 272 kk, art. 56 § 1 kks w zw. z art. 37 § 1 kks

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonego

od wyroku Sądu Rejonowego w Białymstoku

z dnia 20 lutego 2013 r. sygn. akt VII K 882/10

I. Wyrok w zaskarżonej części utrzymuje w mocy uznając apelację za oczywiście bezzasadną.

II. Zasądza na rzecz Skarbu Państwa od oskarżonego kwotę 100 (sto) złotych tytułem opłaty za II instancję i obciąża go pozostałymi kosztami procesu za postępowanie odwoławcze.

## UZASADNIENIE

S. J. został oskarżony o to że:

I. w dniu 10 kwietnia 2004 roku w (...)poprzez podstępne wprowadzenie błęd inspektorów kontroli skarbowej prowadzących postępowanie KS-6-531-020815/12/2000, które polegało na przedłożeniu nieprawdziwego oświadczenia o wysokości i źródłach uzyskanych dochodów, w którym wskazał jako źródła finansowania wydatków w 2000 roku

- sprzedaż udziałów w (...) sp. z o. o. za kwotę 887.985 złotych M. P.,

- depozyt M. B. (1) z dnia 15.01.2000 roku dotyczący przechowania kwoty 100.000 złotych,

usiłował wyłudzić poświadczenie nieprawdy w decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku dochodowym od dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów za 2000 rok, jednakże swojego celu nie osiągnął albowiem organ skarbowy nie uznał wymienionych dokumentów za wiarygodne i wydał decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego w wysokości 1.077.906 złotych,

tj. o czyn z art. 13 § 1 kk w zw. z art. 272 kk

II. w dniu 10 kwietnia 2004 roku w (...) złożył organowi podatkowemu, a mianowicie Urzędowi Kontroli Skarbowej prowadzącemu postępowanie w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów za 2000 r – sygn. akt KS-6-531-020815/12/1/2000, oświadczenie o wysokości i źródłach uzyskanych dochodów (przychodów), w którym podał nieprawdę co do faktu :

- sprzedaży udziałów w (...) sp. z o. o. za kwotę 887.985 złotych M. P.,

- zawarcia z M. B. (1) w dniu 15.01.2000 roku umowy depozytu nieprawidłowego dotyczącego przyjęcia na przechowanie kwoty 1.000.000 złotych, przez co naraził na uszczuplenie podatek w wysokości 1.077.906 złotych,

tj. o czyn z art. 56 § 1 kks w zw. z art. 37 § 1 kks

Sąd Rejonowy w Białymstoku wyrokiem z dnia 20 lutego 2013 roku oskarżonego uniewinnił od popełnienia czynu z pkt I.

Jednocześnie przyjmując, iż czyn z pkt II miał miejsce w dniu 10.02.2003 roku oraz kwalifikując go z art. 56 § 1 kks w zw. z art. 37 § 1 kks w zw. z art. 2 § 2 kks, na mocy art. 17 § 1 pkt 6 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks postępowanie karne przeciwko S. J. w zakresie tego czynu umorzył.

Kosztami postępowania obciążył Skarb Państwa.

Powyższy wyrok w części umarzającej postępowanie zakwestionował obrońca oskarżonego. W wywiedzionej apelacji zaskarżył orzeczenie w tej części na korzyść S. J.. Rozstrzygnięciu zarzucił :

I. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku, polegający na:

1) przyjęciu, iż zachowanie oskarżonego w postaci złożenia przez niego na żądanie UKS-u na zwykłej kartce papieru oświadczenia majątkowego z dnia 10.02.2003 r. o wysokości i źródłach uzyskanych dochodów za 2000 r., w którym podał nieprawdę co do faktu zawarcia z M. B. umowy depozytu nieprawidłowego było czynem godzącym w cel podatkowy, w dobro prawne chronione przepisem art. 56 § 1 kks czyli oszustwem podatkowym, podczas gdy takie zachowanie, a więc złożenie oświadczenia majątkowego na zwykłej kartce papieru, nie na urzędowym druku określonego wzoru i treści, bez ustalenia zobowiązania i wyliczenia wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych, jeżeli było fałszywe w części co do depozytu M. B.– to wypełniłoby jedynie ustawowe znamiona dobra chronionego z art. 233 § 1 kk,

2) uznaniu, że przedmiotowe oświadczenie majątkowe z dnia 10.02.2003 roku o wysokości i źródłach uzyskanych dochodów za 2000 r. pisane na zwykłej kartce papieru, bez ustalenia zobowiązania podatkowego i wysokości podatku ma takie samo znaczenie podatkowe jak „deklaracja” lub „oświadczenie” z art. 56 § 1 kk, podczas gdy prywatne oświadczenie majątkowe oskarżonego z dnia 10.02.2003 roku złożone na zwykłej kartce papieru, nie na urzędowym druku, w treści potwierdza tylko fakty wcześniej podane przez oskarżonego w rocznym rozliczeniu za 2000 r. na urzędowym druku PIT-36, a więc to oświadczenie majątkowe, jest pod względem podatkowym neutralne – nie powoduje ani powstania zobowiązania podatkowego, ani ustalenia wysokości podatku, w tym przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych za 2000 rok,

3) uznaniu, że przez fakt złożenia UKS-owi przez oskarżonego przedmiotowego oświadczenia majątkowego, które było w całości nieprawdziwe nastąpiło narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku, podczas gdy oświadczenie majątkowe pisane na zwykłej kartce papieru, które potwierdzało tylko wcześniejsze fakty podane w rocznym rozliczeniu za 2000 r. na urzędowym druku PIT-36, oskarżony nie ustalił ani zobowiązania podatkowego, ani nie wyliczył wysokości podatku dochodowego do zapłaty, a więc nie ma w takiej sytuacji narażenia na uszczuplenie tego podatku, ani uchylania się od jego zapłaty,

4) uznaniu, że całe oświadczenie oskarżonego jest niezgodne z prawdą, podczas gdy niezgodny z prawdą jest tylko zapis pkt 3 owego oświadczenia dotyczący depozytu nieprawidłowego p. M. B. z dnia 15.01.2000 w kwocie 1.00.000

złoty, do czego oskarżony od początku dobrowolnie się przyznał, natomiast zgodny z prawdą jest zapis z pkt 2 tego oświadczenia,

II. obrazę przepisów postępowania, a mianowicie art. 4, 5 § 2 i 7 kpk wynikającą z jednostronnej oceny dowodów oraz rozstrzygnięcie nie dających się usunąć wątpliwości na niekorzyść oskarżonego, przy czym ocena przeprowadzonych dowodów w sprawie nie była swobodna, ale zbyt dowolna, nie uwzględniła zasad prawidłowego rozumowania, wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego.

W związku z powyższymi zarzutami obrońca wniósł o zmianę zaskarżonego orzeczenia i uniewinnienie oskarżonego od popełnienia czynu opisanego w pkt 2 sentencji wyroku.

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

Apelacja jako bezzasadna nie zasługiwała na uwzględnienie.

Dokonując kontroli instancyjnej zaskarżonego wyroku, Sąd Okręgowy nie dopatrył się zarzucanych przez obrońcę oskarżonego błędów w ustaleniach faktycznych, ani też naruszenia przepisów postępowania, w tym tych odnoszących się do oceny zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego. Przeciwnie, w całości należy zaakceptować te ustalenia, jak i wyprowadzone na ich podstawie wnioski końcowe. W konsekwencji Sąd Okręgowy nie podzielił wniosku obrońcy zmierzającego do uwolnienia oskarżonego od popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w punkcie drugim zaskarżonego wyroku, tym samym aprobuje stanowisko Sądu I instancji co do umorzenia postępowania.

W świetle ujawnionego w toku rozprawy głównej materiału dowodowego za bezsporny uznać należy fakt, że oskarżony S. J. w toku prowadzonego wobec jego osoby postępowania kontrolnego w zakresie rzetelności deklarowania podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wypłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2000 złożył w dniu 10.02.2003 r. oświadczenie o stanie majątkowym na dzień 1 stycznia 2000 r. oraz o poniesionych wydatkach i wartości zgromadzonego w 2000 roku mienia, a także wielkości przychodów opodatkowanych i wolnych od opodatkowania. Obrona tychże faktów nie kwestionowała. Rolą Sądu było rozstrzygnięcie, czy oświadczenie to było prawdziwe, jak też czy składając je oskarżony dopuścił się naruszenia przepisów karnych skarbowych.

Dla uporządkowania wyводу wskazania wymaga, że zarzuty sformułowane w apelacji obrońcy oskarżonego dotyczą dwóch sfer – ustaleń faktycznych przyjętych za podstawę wyroku oraz naruszeń proceduralnych. Z kolei w ramach zarzutu błędu w ustaleniach faktycznych w ramach wywiedzionej apelacji można wyodrębnić kilka kwestii węzłowych, do których Sąd Okręgowy odniesie się według kolejności przyjętej przez autora apelacji, przy łącznym omówieniu dla klarowności wyводу kwestii pozostających z nimi w nierozzerwalnym związku.

Pierwszą z kwestii istotnych dla wyniku postępowania w niniejszej sprawie jest kwestia złożenia przez S. J. oświadczenia z dnia 10 lutego 2003 r. - jak ujmuje to obrońca oskarżonego - na „zwykłej kartce papieru” (nie na urzędowo określonym druku), bowiem skarżący wywodzi z tego faktu brak realizacji znamion czynu zarzucanego oskarżonemu.

Z argumentacją przytoczoną na poparcie wskazanego wyżej poglądu nie można się jednak zgodzić. Ocena tej kwestii wymaga odwołania się do przepisów wykonawczych do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. 2012 poz. .361 z późn. zm). Tak bowiem postępowanie kontrolne skarbowe prowadzone wobec S. J. w zakresie rzetelności deklarowania podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2000 prowadzono w trybie wskazanej ustawy oraz ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2005 Nr 8 poz. 60 z późn. zm). Złożenie wskazanego oświadczenia z dnia 10 lutego 2003 r. nastąpiło w wykonaniu zobowiązania nałożone go na kontrolowanego w tej procedurze. Zaznaczyć też trzeba, że na przepisy te powoływał się również w toku postępowania obrońca oskarżonego, jakkolwiek interpretując je w sposób wyrywkowy i dowolny.

Wskazania w związku z powyższym wymaga – co wyraźnie uszło uwadze skarżącego - że wzory formularzy były określane przez Ministra Finansów na mocy delegacji ustawowej w aktach wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dopiero od dnia 1 stycznia 2001 r. I tak po raz pierwszy nastąpiło to w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 3 stycznia 2001 r. w sprawie określenia wzorów oświadczeń, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. 2001 nr 2 poz. 17). W § 2 tego rozporządzenia wskazano jednoznacznie, że wzory określone w § 1 rozporządzenia stosuje się do przychodów, dochodów (strat) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2001 r.

Analiza akt sprawy wskazuje że choć postępowanie kontrolne skarbowe wobec S. J. w zakresie rzetelności deklarowania podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2000, zostało wszczęte w dniu 20 listopada 2002r., a następnie zostało rozszerzone o kontrolę źródeł pochodzenia majątku, a także dochodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów za 2000 rok, to nie budzi żadnych wątpliwości, że postępowanie to dotyczyło stanu majątkowego, wysokości i źródeł dochodów za rok 2000. Wyłącznie w tym zakresie kontrolowana była sytuacja S. J., o czym był on informowany w toku czynności. Z jednoznacznym wskazaniem tego okresu zostało sformułowane skierowane do niego wezwanie do złożenia oświadczenia o stanie majątkowym (stan na dzień 1 stycznia 2000 r.). Dlatego też, wbrew wywodom skarżącego, nie było wymagane złożenie omawianego oświadczenia na formularzu (urzędowym druku), a w związku z tym złożenie go na „zwykłej kartce papieru” było wystarczające dla potrzeb toczącego się postępowania. Przekonuje o tym nadto fakt, że nie wzywano kontrolowanego do uzupełnienia czy poprawienia tegoż oświadczenia, przyjęto je za wystarczające dla przeprowadzenia dalszych czynności w sprawie. Jakkolwiek w dalszej procedurze merytoryczna treść tego oświadczenia została zakwestionowana (w wyniku czynności kontrolnych organ stwierdził, że w 2000 r. S. J. poniósł wydatki nie znajdujące pokrycia w dochodach osiągniętych w tym roku podatkowym oraz oszczędnościach zgromadzonych w roku ubiegłym, co skutkowało wydaniem decyzji z dnia 16 marca 2009 r., w której ustalono zobowiązanie podatkowe z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2000 w wysokości 2.478.042 złotych), to jednak od strony formalnej oświadczenie to odpowiadało ówczesnie obowiązującym wymogom. Przy czym zaznaczyć trzeba, że nawet jeżeli funkcjonowały w obrocie pewne druki, to nie były one obligatoryjne i nie odnosiły się one do tego rodzaju oświadczenia, do jakiego złożenia został zobowiązany oskarżony S. J., a przeciwny pogląd skarżącego w tej kwestii jest nieuzasadniony.

Wyżej wyrażony pogląd ma oparcie choćby w doktrynie. Jak wskazał A. B. - w stanie prawnym przed dniem 1 stycznia 2001 r. wzory formularzy określane były przez Ministerstwo Finansów bez żadnej podstawy prawnej. Nie było zatem podstawy do nałożenia na podatników czy też płatników obowiązków posługiwania się wzorami formularzy określonymi przez Ministerstwo (Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pod red. A. Bartosiewicza i R. Kubackiego, LEX, 2013).

Podsumowując tę część rozważań, wskazać zatem trzeba, że skoro nie obowiązywał wymóg złożenia oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień według określonego wzoru czy na określonym formularzu, to złożenie tegoż oświadczenia w każdej formie było spełnieniem powinności kontrolowanego.

W ocenie Sądu w kategoriach oczywistej nadinterpretacji faktów, w kierunku obliczonym na uzyskanie rozstrzygnięcia korzystnego dla oskarżonego, należy traktować również wywody skarżącego, jakoby oświadczenie złożone przez oskarżonego w dniu 10 lutego 2003 było oświadczeniem prywatnym. Nie można tracić z pola widzenia, że oświadczenie to było złożone w toczącym się wobec S. J. postępowaniu kontrolnym i na żądanie podmiotów uprawnionych do kontroli skarbowej. Oświadczenie to miało na celu wywołanie konkretnego skutku w obszarze obowiązków podatkowych i oskarżony S. J. składając tak skonstruowane oświadczenie, zawierające dane nieprawdziwe (o czym szerzej w dalszej części uzasadnienia) musiał mieć świadomość tego skutku, co więcej - w tym właśnie celu działał, bowiem w innym wypadku złożenie tego rodzaju oświadczenia nie miałyby racji bytu. Przy czym zaznaczyć trzeba, że niezastosowanie się do żądania organu podatkowego i niezłożenie oświadczenia majątkowego nie mogło spowodować negatywnych skutków dla kontrolowanego, co dodatkowo wzmacnia tezę, że składając je S. J. nie czynił tego na własne potrzeby, w celach prywatnych, ale by wywołać określony efekt w sferze zewnętrznej.

W żadnym wypadku nie można również podzielić stanowiska skarżącego, że przedmiotowe oświadczenie jest neutralne w swej wymowie, bowiem potwierdza tylko fakty wcześniej podane przez podatnika (argumentacji formalnie przytoczonej w kolejnym z zarzutów, ale ściśle łączącej się z kwestią omówioną wyżej). Tak bowiem to właśnie oświadczenie miało istotne znaczenie dla ustalenia zobowiązania podatkowego kontrolowanego S. J. z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2000 rok. Natomiast kwestia złożenia zeznania o podatku dochodowym od osób fizycznych za 2000 r. we wcześniejszym okresie (PIT 36), jakkolwiek łączy się z rozpoznawaną sprawą, pozostaje w tle i nie przekłada się wprost na rozstrzygnięcie w niniejszej sprawie. Kluczową kwestią jest bowiem złożenie przez oskarżonego konkretnego oświadczenia i narażenie należności publicznoprawnej na uszczuplenie.

Oceny charakteru oświadczenia z dnia 10 lutego 2003 r. nie zmienia powoływany przez skarżącego argument, iż nie godziło ono w cel podatkowy bowiem nie określało zobowiązania podatkowego i nie zawierało wyliczenia wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych (argumentacja powtórzona częściowo również w pkt I ppkt 2 apelacji). Twierdzenie to jest prawdziwe o tyle, że faktycznie oświadczenie to nie zawierało wskazanych przez skarżącego elementów - jednakże biorąc pod uwagę konstrukcję zryczałtowanego podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach - tychże elementów zawierać po prostu nie mogło. Podkreślenia wymaga, że w tym wypadku wymiar podatku nie opiera się na zasadzie samoobliczenia, a jest dokonywany w wyniku decyzji organu podatkowego o zastosowaniu wskazanego podatku zryczałtowanego. Opodatkowanie przychodu ze źródeł nieujawnionych następuje po przeprowadzeniu kontroli skarbowej lub postępowania podatkowego i dopiero w wyniku przeprowadzonego postępowania kontrolnego lub podatkowego może zostać wydana decyzja ustalająca podatek dochodowy od dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Dlatego też stanowisko skarżącego w omawianej części również nie mogło zyskać aprobaty Sądu Okręgowego.

W ramach kolejnego zarzutu apelacji (pkt I ppkt 2) – poza kwestiami już omówionymi - skarżący skonstruował tezę, że oświadczenie złożone przez oskarżonego w dniu 10 lutego 2003 r. nie odpowiada znaczeniowo rozumieniu słów „deklaracja” lub „oświadczenie” z art. 56 § 1 kks, nie wchodzi w zakres tych pojęć.

W ocenie Sądu Okręgowego takie twierdzenie jest nieuzasadnione bowiem przepis art. 56 § 1 kks nie zawęża desygnatów pojęcia „oświadczenie”, w szczególności nie formułuje ograniczenia ustawowych znamion czynu zabronionego do oświadczeń składanych na urzędowych formularzach. Jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 30 września 2002 r. Sąd Najwyższy art. 56 kks, podobnie jak inne przepisy kks, ma charakter blankietowy, bowiem w swej treści odsyła do innych unormowań prawnych, szczegółowo konkretyzujących znamiona czynu karalnego(III KK 264/02, LEX 55228). W związku z tym dla zdefiniowania pojęć, którymi posługuje się przywołany przepis - w nawiązaniu również do treści art. 53 § 30 kks - konieczne jest odwołanie się do ich definicji przedstawionych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) oraz definicji zawartych w ustawach regulujących poszczególne rodzaje podatków.

W myśl art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej deklaracja to również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Sformułowanie to wskazuje, że ustawodawca w sposób szeroki określił pojęcie deklaracji, co przekłada się na wykładnię art. 56 § 1 kks. Na gruncie ustaw podatkowych ustawodawca przewidział też składanie określonych oświadczeń. W zakresie istotnym dla rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie wskazać trzeba, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje, że w postępowaniu kontrolnym na żądanie inspektora kontroli skarbowej kontrolowany podatnik, będący osobą fizyczną, jest obowiązany złożyć oświadczenie o stanie majątkowym na określony dzień. Taka też sytuacja zaistniała w rozpatrywanym przypadku i dlatego też trafnie uznał Sąd I instancji, że złożone przez oskarżonego oświadczenie z dnia 10 lutego 2003 r. mieściło się w zespole znamion ustawowych czynu z art. 56 § 1 kks.

Przechodząc do analizy kolejnej istotnej dla rozstrzygnięcia kwestii tj. narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie należności publicznoprawnej, odwołać się trzeba do wcześniejszej części niniejszego uzasadnienia i stwierdzenia faktu, że w oświadczeniu z dnia 10 lutego 2003r., S. J. nie dokonał ani ustalenia zobowiązania podatkowego ani nie wyliczył

wysokości podatku. Raz jeszcze powtórzyć trzeba argumentację już przytoczoną w ramach analizy zarzutu z punktu pierwszego podpunktu drugiego apelacji, że wynikało to z istoty i konstrukcji zryczałtowanego podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, że podatnik dokonuje samoobliczenia tego rodzaju podatku. Niemniej jednak stwierdzić jednoznacznie trzeba, że oświadczenie kontrolowanego stanowiło podstawę do ustalenia podatku przez organ podatkowy i dlatego też złożenie tego rodzaju oświadczenia musi być uznane za wypełnienie znamion czynu z art. 56 § 1 kks.

Badając problem zgodności z Konstytucją art. 56 § 1 kks (z tym, że na gruncie ustawy o podatku VAT) Trybunał Konstytucyjny wskazał, że oszustwa dopuszcza się podatnik, który umyślnie (wniosek z art. 4 § 1 k.k.s.) działaniem albo zaniechaniem naraża Skarb Państwa (przestępstwo materialne) na uszczuplenie podatku w trakcie postępowania podatkowego. Znamieniem przestępstwa jest bowiem, w odróżnieniu od art. 54 i art. 55 k.k.s., złożenie przez podatnika lub płatnika nierzetelnej deklaracji podatkowej lub oświadczenia. Nierzetelność deklaracji lub oświadczenia, tzn. jej nieprawdziwość, polega na podaniu przez podatnika lub płatnika danych niezgodnych z rzeczywistością (uzasadnienie wyroku z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91).

Trafnie w nawiązaniu do powyższego orzeczenia argumentował Sąd I instancji, że podanie nieprawdy polega na przedstawieniu organowi podatkowemu okoliczności niezgodnych z rzeczywistością, istotnych z punktu widzenia danego typu podatku w kontekście elementów mających znaczenie dla ustalenia istnienia tego zobowiązania podatkowego oraz wskazania jego wysokości. Zwrot „podaje nieprawdę” odnosi się do treści deklaracji lub oświadczenia, a konkretnie przedstawianych w tych dokumentach danych dotyczących okoliczności istotnych z punktu widzenia ustalenia istnienia oraz określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

W niniejszej sprawie niewątpliwie dane podane przez oskarżonego w oświadczeniu z dnia 10 lutego 2013 r. miały istotne znaczenie dla ustalenia istnienia zobowiązania podatkowego jak i jego wysokości. Jakkolwiek ostatecznie zostały zweryfikowane one negatywnie, to nie zmienia to faktu dokonania czynu zabronionego.

Oczywiście dla stwierdzenia oszustwa podatkowego nie wystarczy sama nierzetelność deklaracji czy oświadczenia, ale konieczna jest umyślność działania lub zaniechania podatnika. Na gruncie tej sprawy zamiar sprawcy nie budzi żadnych wątpliwości, o czym przekonuje także analiza okoliczności przedmiotowych. Kontrolowany złożył oświadczenie, które było nieprawdziwe, a czego miał pełną świadomość. Takie ukształtowanie tego oświadczenia miało jednoznacznie na celu uniknięcie opodatkowania nieujawnionych dochodów. Dlatego też również zarzut ujęty w ramy punktu pierwszego podpunktu trzeciego apelacji okazał się niezasadny.

Z wyżej omówioną kwestią łączy się kolejny problem zasygnalizowany przez obrońcę oskarżonego tj. problem materialnej prawdziwości oświadczenia z dnia 10 lutego 2003 r. W oświadczeniu tym S. J. jako źródła finansowania wydatków w 2000 r. wskazał między innymi sprzedaż udziałów w (...) sp. z o.o. za kwotę 887.985 zł, a także depozyt M. B. (1) z dnia 15.01.2000 r. w kwocie 1.000.000 zł, które to zostały podważone.

W ocenie Sądu Okręgowego przeprowadzone w tej sprawie postępowanie dowodowe nie pozostawia żadnych wątpliwości, że oba przytoczone wyżej zapisy są nieprawdziwe.

Co do tego, że nieprawdziwy jest zapis oświadczenia dotyczący umowy depozytu nieprawidłowego z M. B. (1) kwestia pozostaje bezsporna. Składając wyjaśnienia w niniejszej sprawie, oskarżony jednoznacznie podał, że w swoim oświadczeniu złożonym dnia 10.02.2003 r. w UKSw (...) dla celów podatkowych podał nieprawdę o depozycie od M. B. (1) w wysokości 1.000.000 zł. Współgrają z tym twierdzenia M. B. (1), które zostały w sposób prawidłowy i pogłębiony ocenione przez Sąd I instancji. W wywiedzionym środku odwoławczym skarżący nie podważał tego ustalenia, co więcej - wprost je potwierdził, zestawiając dwie części oświadczenia i wskazując, że oświadczenie to nieprawdziwe jest tylko w omawianej części.

Skarżący utrzymywał natomiast konsekwentnie, że prawdziwa jest informacja dotycząca sprzedaży udziałów (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością M. P. za kwotę 887.975 zł. Jednakże analiza zeznań świadka M. P. nie

pozostawia wątpliwości, że i w tym zakresie oświadczenie nie było prawdziwe i że oskarżony nie dysponował w 2000 r. kwotą wymienioną w oświadczeniu, a która miała pochodzić ze sprzedaży udziałów w tejże spółce.

Świadek M. P. zeznał szczegółowo o okolicznościach swego przyjazdu do Polski i zaaranżowanej transakcji, w której uczestniczył na prośbę oskarżonego. Jednoznacznie zeznał, że nie dysponował środkami na dokonanie transakcji, nie przywiózł wspomnianych pieniędzy do Polski, nie przekazywał ich oskarżonemu. Jak podał zapewniano go, że jest to czyste, bezproblemowe zakończenie działalności spółki, a żeby nie ciągnęły się kontrole skarbowe udziały miały zostać sprzedane rezydentowi zagranicznemu (wyprowadzone za granicę). Oskarżony informował go, że wszystko jest przygotowane od strony formalnej i prawnej. Świadek pozostawał w przekonaniu, że to legalny sposób zakończenia działalności gospodarczej, otrzymał zapewnienie, traktował swą rolę jako koleżeńską pomoc (k. 1004-1005).

Dowody w postaci dokumentacji złożonej przez obronę (koperta - k. 1022) potwierdzają składane przez niego zeznania. Ponadto zeznania M. P. potwierdził świadek A. E.. Zeznał on, że sprzedaż spółki (...) była typową „sprzedażą na papierze”. Opisał on, w jaki sposób uwiarygodniono transfer pieniędzy i stwierdził, że pieniądze wykazane jako pochodzące ze sprzedaży udziałów w rzeczywistości pochodziły od samego oskarżonego, który wpłacił je na konto jako środki rzekomo otrzymane od M. P.. Świadek podał, że na rzekomy zakup udziałów M. P. miał dostać pożyczkę, która jednak nigdy nie została zrealizowana (k. 1069).

W ocenie Sądu Okręgowego Sąd I instancji zasadnie przyjął powyższe dowody za miarodajne dla rozstrzygnięcia. Nie ujawniły się bowiem żadne powody dyskwalifikujące zeznania świadków. Wobec jednoznacznej wymowy powyższych dowodów twierdzenia oskarżonego o częściowej prawdziwości oświadczenia z dnia 10 lutego 2003 r. nie mogły się ostać.

Sąd Okręgowy uznał też za zasadne odniesienie się do kwestii zastosowania w kwalifikacji prawnej czynu będącego przedmiotem rozpoznania art. 37 § 1 kks. Jakkolwiek argumentacja skarżącego dotycząca tej kwestii nie przybrała formalnie postaci zarzutu, to jednak wobec podniesienia tej kwestii w uzasadnieniu apelacji i przytoczenia argumentacji na jej poparcie a podważającej stanowisko Sądu Rejonowego, zasadne było poczynienie uwag i na tym polu.

Art. 37 § 1 pkt 1 kks w brzmieniu obowiązującym w dacie zarzucanego czynu (z uwagi na to, że przepis ten był względniejszy dla oskarżonego) stanowił, iż Sąd może zastosować nadzwyczajne obostrzenie kary, m.in. jeżeli sprawca popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości albo popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, a wartość przedmiotu czynu zabronionego jest duża. Zgodnie zaś z brzmieniem art. 53 § 15 kks przez dużą wartość uszczuplenia lub przedmiotu czynu, o jakiej mowa w art. 37 § 1 pkt 1, należy rozumieć wartość, która w czasie popełnienia przestępstwa skarbowego przekroczyła 500-krotność wysokości minimalnego wynagrodzenia z tej daty. Od 1 stycznia 2003 r. najniższe wynagrodzenie wynosiło zaś 800 złotych (Dz. U. 2002 Nr 200 poz. 1679).

Z uwagi na to, że oskarżonemu zarzucono popełnienie przestępstwa, którym narażono na uszczuplenie należność w kwocie 1.077.906 złotych niewątpliwie zachodziły przesłanki do zastosowania w kwalifikacji prawnej czynu art. 37 § 1 kks.

Wskazać również należy, że niezasadnie argumentuje skarżący, iż wobec uiszczenia należności w kwocie 1.077.906 złotych - zgodnie z art. 37 § 2 kks - Sąd I instancji wadliwie zakwalifikował czyn przy zastosowaniu art. 37 § 1 kks.

W niniejszej sprawie nie spełniły się warunki wskazane w art. 37 § 2 kks. Jak stanowi ten przepis § 1 pkt 1 i 3 nie stosuje się, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, a została ona całości uiszczona przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji. Wskazania w związku z tym wymaga, że choć pierwotnie decyzją z dnia 24 grudnia 2003 r. zobowiązanie podatkowe S. J. w podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów za 2000 rok ustalono na kwotę 1.077.906 zł, to jednakże walor decyzji ostatecznej ma decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 16.03.2009 r. Mocą tejże decyzji

ustalono zobowiązanie podatkowe z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów za 2000 rok w wysokości 2.478.042 zł.

Mimo zatem faktu, że S. J. w dniu 10 września 2010 r. uiścił kwotę 1.077.906 zł (k. 707 akt sprawy), a zatem przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji, to niewątpliwie nie uiścił we wskazanym terminie całej wierzytelności. Jej istnienia i wymagalności miał świadomość, już choćby z tego faktu, że kwestionował decyzję określającą wymiar podatku wnosząc skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w (...) (wyrok z dnia 23 grudnia 2009 r.), a następnie wnosząc skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie (rozpoznana w dniu 18 listopada 2011 r.).

Należy przy tym pokreślić, że w świetle przytoczonej regulacji brak podstaw, by łączyć spełnienie warunku z art. 37 § 2 kks z uregulowaniem należności odpowiadającej kwotowo należności ze stawianego oskarżonemu zarzutu. Uiszczenie kwoty ujętej w ramy zarzutu skargi rzecznika oskarżenia inicjującej postępowanie w niniejszej sprawie nie ma znaczenia rozstrzygającego, bowiem przepis art. 37 § 2 kks stanowi jasno o uiszczeniu całej należności przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji, co w tej sprawie nie miało miejsca.

Powracając na grunt zarzutów apelacji i odnosząc się do zarzutu ujętego w ramy pkt II apelacji tj. zarzutu naruszenia art. 4 kpk, art. 5 § 2 kpk i art. 7 kpk, wskazać trzeba, że niezasadnie skarżący zarzuca, iż Sąd dokonał jednostronnej, niekorzystnej dla oskarżonej oceny dowodów. Jest wręcz przeciwnie, Sąd I instancji ocenił całokształt materiału dowodowego w sposób pogłębiony, przy odpowiedniej jego analizie i we wzajemnym powiązaniu poszczególnych dowodów. Swemu stanowisku dał wyraz w wyczerpującym uzasadnieniu, odpowiadającym wymogom art. 424 § 2 kpk.

Stanowisko skarżącego ma wyłącznie polemiczny charakter w stosunku do argumentacji Sądu. Podkreślić zaś trzeba, że zarzut błędu w ocenie dowodów jest tylko wówczas słuszny, gdy zasadność ocen i wniosków, wyprowadzonych przez sąd orzekający z okoliczności ujawnionych w toku przewodu sądowego nie odpowiada zasadom wiedzy i prawidłowości logicznego rozumowania. Zarzut ten nie może jednak sprowadzać się do samej polemiki z ustaleniami sądu, wyrażonymi w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, lecz do wykazania, jakich mianowicie konkretnych uchybień w zakresie zasad logicznego rozumowania dopuścił się sąd w ocenie zebranego materiału dowodowego.

Zarzuty naruszenia wskazanych wyżej przepisów nie zostały poparte rzetelną argumentacją, w istocie skarżący skoncentrował się przy ich konstruowaniu na formułach ogólnych, nie przekładając ich na grunt sprawy. Stąd też nie sposób dokonać również szerszego odniesienia się do tych zarzutów. Dlatego za wystarczające uznać należy stwierdzenie, że kontrola przeprowadzona w ramach analizy zarzutów z punktu pierwszego apelacji doprowadziła do wniosku, że w zakresie żadnego ze wskazanych przepisów apelacja nie mogła być uznana za zasadną.

Mając na uwadze powyższe okoliczności, Sąd Okręgowy nie znalazł podstaw do zmiany wyroku w kierunku postulowanym przez skarżącego, a zatem orzekł o utrzymaniu wyroku w zaskarżonej części w mocy.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 636 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, zaś o opłacie Sąd rozstrzygnął zgodnie z art. 12 w zw. z art. 8 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r. o opłatach w sprawach karnych (Dz.U. z 1983 r., Nr 49, poz. 223 ze zm.).