

Sygn. akt: II AKa 340/20

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 7 czerwca 2021 r.

Sąd Apelacyjny w Katowicach w II Wydziale Karnym w składzie:

Przewodniczący	SSA Wiesław Kosowski
Sędziowie	SSA Marcin Ciepela SSO del. Krzysztof Ficek
Protokolant	Mateusz Dejas

przy udziale Prokuratora Prokuratury Okręgowej w Gliwicach Andrzeja Zięby

po rozpoznaniu w dniu 7 czerwca 2021 r. sprawy

1. **T. M.** syna G. i B., ur. (...) w P. oskarżonego o czyny z art. 258 § 3 kk i inne;
2. **J. D.** córki J. i D., ur. (...) w T. oskarżonej o czyny z art. 258 § 1 kk i inne;
3. **S. K.** córki S. i B., ur. (...) w P. oskarżonej art. 258 § 1 kk i inne;
4. **K. K.** córki P. i A., ur. (...) w G. oskarżonej art. 258 § 1 kk i inne;
5. **M. P.** syna J. i M., ur. (...) w C.

oskarżonego art. 258 § 1 kk i inne;

6. **J. M.** córki E. i U., ur. (...)

w Z. oskarżonej art. 258 § 1 kk i inne;

na skutek apelacji prokuratora względem T. M., J. D., S. K., K. K., M. P. i J. M. i obrońcy oskarżonego T. M.

od wyroku Sądu Okręgowego w Gliwicach

z dnia 26 czerwca 2020 roku, sygn. akt IV K 192/18

1. uchyla punkt 4 zaskarżonego wyroku w części dotyczącej przestępstwa z art.299 § 1 i 5 kk w zw. z art.12 kk oraz w zw. z art.65 § 1 kk i w tym zakresie sprawę oskarżonego T. M. przekazuje Sądowi Okręgowemu w Gliwicach do ponownego rozpoznania;
2. zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że :
 - w punkcie 1 podpunkt a) ustala wartość uszczuplenia podatku na kwotę nie mniejszą niż 7 308 987,00 złotych i przyjmuje, iż deklaracje podatkowe były składane właściwym organom podatkowym, zaś z podstawy wymiaru kary eliminuje art. 28 § 1 kks,

- uchyla rozstrzygnięcie z punktu 2,

- w punkcie 6 podpunkt a) zasądza od Skarbu Państwa na rzecz oskarżonej J. D. kwotę 6 964,26 zł (sześć tysięcy dziewięćset sześćdziesiąt cztery złote dwadzieścia sześć groszy), zaś na rzecz oskarżonej J. M. kwotę 7 564,26 zł (siedem tysięcy pięćset sześćdziesiąt cztery złote dwadzieścia sześć groszy) tytułem zwrotu kosztów związanych z ustanowieniem obrońcy z wyboru;

3. w pozostałej części zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy;

4. zasądza od Skarbu Państwa na rzecz oskarżonych J. D., S. K.

i J. M. kwoty po 1 440 zł (jeden tysiąc czterysta czterdzieści złotych) a na rzecz oskarżonej K. K. kwotę 1 200 zł (jeden tysiąc dwieście złotych) tytułem zwrotu kosztów związanych z ustanowieniem obrońcy z wyboru w postępowaniu odwoławczym;

5. zwalnia oskarżonego T. M. od ponoszenia przypadających na niego kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze, wydatkami obciążając Skarb Państwa;

6. kosztami procesu w części dotyczącej oskarżonych J. D., S. K., K. K., M. P. i J. M. obciąża Skarb Państwa.

SSA Marcin Ciepela SSA Wiesław Kosowski SSO del. Krzysztof Ficek

UZASADNIENIE		
Formularz UK 2	Sygnatura akt	II AKa 340/20
Załącznik dołącza się w każdym przypadku. Podać liczbę załączników:	2	
1. CZĘŚĆ WSTĘPNA		

1.1. Oznaczenie wyroku sądu pierwszej instancji

wyrok Sądu Okręgowego w Gliwicach z dnia 26 czerwca 2020 roku, sygn. akt IV K 192/18

1.2. Podmiot wnoszący apelację

oskarżyciel publiczny albo prokurator w sprawie o wydanie wyroku łącznego

oskarżyciel posiłkowy
oskarżyciel prywatny
obrońca
oskarżony albo skazany w sprawie o wydanie wyroku łącznego
inny

1.3. *Granice zaskarżenia*

1.1.1. Kierunek i zakres zaskarżenia		
# na korzyść # na niekorzyść	# w całości	
# w części	#	co do winy
#	co do kary	
#	co do środka karnego lub innego rozstrzygnięcia albo ustalenia	
1.1.2. Podniesione zarzuty		
Zaznaczyć zarzuty wskazane przez strony w apelacji		
#	art. 438 pkt 1 k.p.k. – obraza przepisów prawa materialnego w zakresie kwalifikacji prawnej czynu przypisanego oskarżonemu	
#	art. 438 pkt 1a k.p.k. – obraza przepisów prawa materialnego w innym wypadku niż wskazany w art. 438 pkt 1 k.p.k., chyba że	

	pomimo błędnej podstawy prawnej orzeczenie odpowiada prawu	
#	art. 438 pkt 2 k.p.k. – obraza przepisów postępowania, jeżeli mogła ona mieć wpływ na treść orzeczenia	
#	art. 438 pkt 3 k.p.k. – błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, jeżeli mógł on mieć wpływ na treść tego orzeczenia	
#	art. 438 pkt 4 k.p.k. – rażąca niewspółmierność kary, środka karnego, nawiązki lub niesłusznego zastosowania albo niezastosowania środka zabezpieczającego, przypadku lub innego środka	
#	art. 439 k.p.k.	
#	brak zarzutów	

1.4. **Wnioski**

#	uchylenie	#	zmiana
---	-----------	---	--------

2. Ustalenie faktów w związku z dowodami przeprowadzonymi przez sąd odwoławczy

1.5. **Ustalenie faktów**

1.1.3. Fakty uznane za udowodnione	
---	--

Lp.	Oskarżony	Fakt oraz czyn, do którego fakt się odnosi	Dowód	Numer karty
2.1.1.1.				
1.1.4.	Fakty uznane za nieudowodnione			
Lp.	Oskarżony	Fakt oraz czyn, do którego fakt się odnosi	Dowód	Numer karty
2.1.2.1.				

1.6. Ocena dowodów

1.1.5. Dowody będące podstawą ustalenia faktów		
Lp. faktu z pkt 2.1.1	Dowód	Zwięźle o powodach uznania dowodu

1.1.6. Dowody nieuwzględnione przy ustaleniu faktów (dowody, które sąd uznał za niewiarygodne oraz niemające znaczenia dla ustalenia faktów)		
Lp. faktu z pkt 2.1.1 albo 2.1.2	Dowód	Zwięźle o powodach nieuwzględnienia dowodu

3. STANOWISKO SĄDU ODWOŁAWCZEGO WOBEC

ZGŁOSZONYCH ZARZUTÓW i wniosków		
Lp.	Zarzut	
3.1.	<p><i>w odniesieniu do oskarżonego T. M. w zakresie czynu opisanego w punkcie II wyroku</i></p> <p>obraza przepisów postępowania mająca wpływ na treść orzeczenia, a to art.5 § 2 kpk przez błędne zastosowanie tego przepisu w sprawie, w której nie występowały niedające się usunąć wątpliwości, bowiem Sąd dysponował jednoznacznymi i spójnymi dokumentami w postaci decyzji organów skarbowych, które zostały wydane wobec przedsiębiorców działających pod firmami (...) Sp. z o.o. z siedzibą w (...) S.A. z/s w G., a to decyzjami Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w K. z dnia 4 stycznia 2018 roku (k.2325-2344), z dnia 20 lutego 2018 roku (k.2444-2489), z dnia 8 marca 2018 roku (k.2531-2567), z dnia 9 marca 2018 roku (k.2569-2614), a które to pozwalały na dokonanie prawidłowych ustaleń faktycznych w zakresie wysokości uszczuplonego podatku od towarów i usług i określenie go na kwotę co najmniej 7.308.987 złotych, co skutkowało przyjęciem, że oskarżony dopuszczając się przestępstw skarbowych z art.56 § 1 kks i art.62 § 2 kks oraz art.61 § 1 kks w zw. z art.7 § 1 kks w zw. z art.6 § 2 kks w zw. z art.9 § 1 i 3 kks w zw. z art.37 § 1 pkt 1 i 5 kks uszczuplił podatek wielkiej wartości w łącznej kwocie co najmniej 3.446.683 złotych, a w konsekwencji orzeczeniem na mocy art.26 § 2 kks w zw. z art.38 § 3 kks w</p>	<p># zasadny</p> <p># częściowo zasadny</p> <p># niezasadny</p>

	<p>zw. z art.38 § 2 pkt 1 kks oraz z art.37 § 1 pkt 1 kks wobec oskarżonego T. M. obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej w kwocie 3.446.683 złotych w związku z przestępstwem skarbowym w terminie 2 lat od uprawomocnienia się niniejszego wyroku</p>	
<p>Związłe o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny</p>		
<p>Zarzut błędnego zastosowania art.5 § 2 kpk okazał się zasadny. O ile jednak przełożyło się to na zmianę zaskarżonego wyroku w punkcie 1 podpunkt a) przez ustalenie wartości uszczuplenia podatku na kwotę nie mniejszą niż 7.308.987 złotych, o tyle nie mogło wpłynąć na podwyższenie do tej kwoty obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, gdyż rozstrzygnięcie z punktu 2 zaskarżonego wyroku w ogóle w sprawie nie powinno zapaść, jako niemające podstawy prawnej w przepisach Kodeksu karnego skarbowego.</p> <p>Przypomnieć trzeba, że niedające się usunąć wątpliwości zachodzą wtedy, gdy brak jest możliwości rozstrzygnięcia między sprzecznymi wersjami zdarzenia przy użyciu zasad oceny dowodów. W zakresie rozważanego zarzutu chodzi o wysokość uszczuplenia podatkowego. Sąd Okręgowy dowolnie przyjął "zdublowanie podatku". W sprawie są dowody, które pozwalają na precyzyjne określenie uszczuplenia podatkowego, zaś koncepcja "zdublowanego podatku" jest czysto teoretyczna, daleka od realiów sprawy i opiera się na nadinterpretacji zeznań</p>		

kontrolerów finansowych świadków B. M. i M. M.. Wobec stwierdzonych nieprawidłowości właściwe organy podatkowe wydały cztery decyzje - dwie co do (...) Sp. z o.o. i dwie odnośnie (...) S.A. - określające zobowiązanie w podatku od towarów i usług, które są prawomocne. Oba podmioty gospodarcze łączyła osoba T. M., co jednak nie zmienia ogólnej reguły, że każdy podatnik odpowiada za swoje zobowiązania. W stosunku do każdego przedsiębiorcy powstało zobowiązanie podatkowe niezależne od zobowiązania drugiego. Zasadnie podnosi oskarżyciel publiczny, że Sąd Okręgowy wybiórczo odczytał zeznania B. M. i M. M.. Całkowicie pominął zastrzeżenia świadków, zbieżne z przepisami podatkowymi, że skorzystanie z prawa do odliczenia podatku Vat warunkowane jest okolicznościami określonymi w ustawie o podatku od towarów i usług np. terminami i obowiązkami formalno-prawnymi. M.M. zeznał, że skorzystanie z odliczenia byłoby możliwe gdyby spółka (...) prawidłowo dokumentowała sprzedaż srebra. Wówczas drugi podmiot, czyli (...) S.A., po spełnieniu określonych kryteriów, nabyłby uprawnienie do odliczenia. Tymczasem Sąd Okręgowy zasadnie przyjął za oskarżycielem, że przedmiotowe faktury Vat-marża i procedura marża poświadczały nieprawdę, zawierały bowiem niezgodne ze stanem rzeczywistym okoliczności mające znaczenie prawne. Uprawnienie do odliczenia uzyskuje się w przypadku spełnienia okoliczności z art.86 ustawy o podatku od towarów i usług, zaś z art.88 ust.3a tej ustawy wynika jakie faktury i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego

oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Jeżeli faktura dokumentująca transakcję gospodarczą nie odzwierciedla przebiegu w zakresie przedmiotowym i podmiotowym odliczenie jest wyłączone. Dodać jeszcze trzeba, że odliczenie od podatku należnego podatku naliczonego nie jest obowiązkiem, ale uprawnieniem. Zgodzić także należało się ze skarżącym, że gdyby przyjąć tok rozumowania Sądu I instancji, wtedy uznać należałoby, że w przypadku każdego mechanizmu nadużyć podatkowych w pewnym momencie dochodzi do kompensacji podatku Vat, co uniemożliwiłoby pociągnięcie do odpowiedzialności karnej wszystkich sprawców.

Jak już wspomniano, przyjęcie wartości uszczuplenia podatku na kwotę nie mniejszą niż 7.308.987 złotych nie przełożyło się na podwyższenie do tej kwoty obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Nie ma podstaw prawnych do orzeczenia takiego obowiązku w razie skazania na karę pozbawienia wolności. Sąd Okręgowy obowiązek z punktu 2 zaskarżonego wyroku oparł o art.26 § 2 kks w zw. z art.38 § 3 kks w zw. z art.38 § 2 pkt 1 kks i art.37 § 1 pkt 1 kks. Art.26 § 2 kks zobowiązuje sąd do orzeczenia obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej w całości w wyznaczonym terminie w razie wymierzenia kary ograniczenia wolności za przestępstwo skarbowe, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie. Art.38 § 3 kks nakazuje odpowiednie stosowanie art.26 § 2 kks w wypadku określonym w § 1 pkt 1 lub pkt 2 tego przepisu. Tymczasem, co jest prawidłowe, Sąd I instancji w podstawie wymiaru

kary pozbawienia wolności za przestępstwo skarbowe zastosował art.38 § 2 pkt 1 kks. Zobowiązany był bowiem do wymierzenia kary pozbawienia wolności nadzwyczajnie obostrzonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego z art.56 § 1 kks i wielką kwotą uszczuplonej należności publicznoprawnej. Natomiast art.37 § 1 pkt 1 kks wskazuje kiedy sąd stosuje nadzwyczajne obostrzenie kary. W punkcie 2 zaskarżonego wyroku napisano, że obowiązek wiąże się z przestępstwem skarbowym przypisanym w punkcie 3a. Z całą pewnością chodziło o punkt 1a. W wyroku nie ma punktu 3a, zaś punkt 3 dotyczy zwolnienia T. M. od ponoszenia kosztów sądowych w związku z przypisanymi czynami z punktów 1a i 1b. Obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej przewiduje również z art.41 § 2 kks. W tym wypadku dotyczy jednak rozstrzygnięcia warunkowo umarzącego postępowanie. Wynika zatem z powyższego, że nie ma podstawy prawnej do orzeczenia obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej w sytuacji zaistniałej w niniejszej sprawie. Dodać trzeba, że zgodnie z art.15 § 1 kks orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej.

Wniosek

uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania

zasadny

częściowo zasadny

	# niezasadny	
Zwiążle o powodach uznania wniosku za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny.		
<p>Nie stwierdzono podstaw do uchylenia wyroku w zakresie czynów przypisanych oskarżonemu w punkcie 1 zaskarżonego wyroku. Nie zaszła żadna z przesłanek przewidzianych w art. 437 § 2 zd.2 kpk. Nie stwierdzono bezwzględnej przyczyny odwoławczej, nie było konieczne przeprowadzenie na nowo przewodu w całości oraz od tych czynów oskarżony nie został uniewinniony, a jednocześnie nie było podstaw, o czym będzie poniżej, do wzruszenia wyroku uniewinniającego pozostałych oskarżonych. Zebrany materiał dowodowy pozwolił na zmianę wyroku w zakresie wysokości uszczuplenia należności publicznoprawnej.</p>		
3.2.	<p>w odniesieniu do oskarżonego T. M. w zakresie czynu opisanego w punkcie II wyroku</p> <p>obraza przepisów postępowania mająca wpływ na treść orzeczenia, a to art.7 kpk przez dowolną ocenę zeznań świadków M. M., B. M. i błędne stwierdzenie, iż zeznawali, że uszczuplenie podatku od towarów i usług, które spowodował oskarżony T. M. w rzeczywistości jest niższe niż suma kwot podanych w decyzjach organów skarbowych wydanych wobec kierowanych przez niego przedsiębiorstw, albowiem zobowiązania te "dublują się", w sytuacji gdy świadkowie zeznawali, że każde z przedsiębiorstw odpowiada za zobowiązania</p>	<p># zasadny</p> <p># częściowo zasadny</p> <p># niezasadny</p>

podatkowe w zakresie swojego działania oraz dowolną ocenę wyjaśnień oskarżonego T. M. i uznanie ich w części dotyczącej wysokości uszczuplenia podatkowego powstałego na skutek jego działania za wiarygodne, w sytuacji gdy stanowią jedynie przyjętą przez oskarżonego linię obrony i zmierzają do ograniczenia jego odpowiedzialności karnej, jak również dowolną ocenę decyzji Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w K. z dnia 4 stycznia 2018 roku, z dnia 20 lutego 2018 roku, z dnia 8 marca 2018 roku, z dnia 9 marca 2018 roku przez oparcie ustaleń faktycznych na części z nich i pominięcie pozostałych wydanych w wyniku postępowania podatkowego prowadzonego wobec (...) S.A. z/s w G. decyzji, w sytuacji gdy jedynie na podstawie wszystkich decyzji można odtworzyć rzeczywistą szkodę wyrządzoną Skarbowi Państwa i dowolną ocenę interpretacji indywidualnej z dnia 20 stycznia 2009 roku i wzięcie jej pod uwagę przy rozstrzygnięciu o prawnokarnej odpowiedzialności T. M. za czyn zarzucany mu w punkcie II aktu oskarżenia, w sytuacji gdy interpretacja ta dotyczy zakupu srebra od mennicy państwowej, która nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług, a na gruncie niniejszej sprawy srebro inwestycyjne było nabywane od podatników tego podatku, co miało wpływ na treść wyroku przez poczynienie błędnych ustaleń co do wysokości uszczuplonego podatku od towarów i usług, a w konsekwencji stwierdzeniem, że oskarżony T. M. dopuszczając się przestępstw skarbowych z art.56 § 1 kks i art.62 § 2 kks oraz art.61 § 1 kks w zw. z art.7 § 1 kks w zw. z art.6 § 2 kks w zw. z art.9

	<p>§ 1 i 3 kks w zw. z art.37 § 1 pkt 1 i 5 kks uszczuplił podatek wielkiej wartości w łącznej kwocie co najmniej 3.446.683 złotych, a w konsekwencji orzeczeniem na mocy art.26 § 2 kks w zw. z art.38 § 3 kks w zw. z art.38 § 2 pkt 1 kks oraz z art.37 § 1 pkt 1 kks wobec oskarżonego T. M. obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej w kwocie 3.446.683 złotych w związku z przestępstwem skarbowym w terminie 2 lat od uprawomocnienia się niniejszego wyroku</p>	
<p>Zwięźle o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny</p>		
<p>Zarzut naruszenie reguł oceny dowodów wskazanych w art.7 kpk w związku z ustaleniem wysokości uszczuplenia należności publicznoprawnej okazał się zasadny. Zgodzić się trzeba z apelującym, że wyjaśnienia oskarżonego w tym zakresie stanowią jedynie przyjętą przez niego linię obrony i zmiierzają do ograniczenia odpowiedzialności karnej. Świadkowie B. M. i M.M. zastrzegli, że skorzystanie z prawa do odliczenia podatku od towarów i usług warunkowane jest okolicznościami określonymi w ustawie o podatku od towarów i usług np. terminami i obowiązkami formalno-prawnymi. (...) S.A. nie nabyło uprawnienia do odliczenia podatku od dokonywanych zakupów w związku ze słusznie zakwestionowaną praktyką wykorzystania w ramach transakcji pomiędzy (...) Sp. z o.o. a (...) S.A. faktury Vat-marża bądź faktury procedura marża. Ma rację prokurator, że T. M. oparł prowadzenie swojej działalności gospodarczej o</p>		

niepełną dokumentację finansową, w tym nierzetelne faktury Vat i dokonywany obrót srebrem winien być opodatkowany na zasadach ogólnych. Trafnie też powołano w apelacji art.5 ust.4 ustawy o podatku od towarów i usług, który stanowi, że w przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności w postaci odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenie usług na terytorium kraju, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa. Natomiast art.5 ust.5 tejże ustawy przez nadużycie prawa rozumie dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy. Niniejsze rozważania dopełnia też wcześniejszy wywód w Lp. 3.1. rubryka "Zwięźle o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny".

Nie ma w uzasadnieniu apelacji oskarżyciela publicznego rozwinięcia zarzutu dowolnej oceny interpretacji indywidualnej z dnia 20 stycznia 2009 roku i wzięcia jej pod uwagę przy rozstrzygnięciu o prawnokarne odpowiedzialności T. M. za czyn zarzucany mu w punkcie II aktu oskarżenia. Sąd Okręgowy wprawdzie napisał w uzasadnieniu wyroku, że wziął pod uwagę treść interpretacji indywidualnej "Ministra Finansów" z dnia 20 stycznia 2009 roku (interpretację wydał Dyrektor Izby Skarbowej), ale

bliżej nie wskazał w jakim to zakresie uwzględnił tę interpretację przy rozstrzygnięciu odpowiedzialności T. M. (k.4821). Wprawdzie przedmiotowa interpretacja nie przystaje do realiów sprawy (k.4560-4562), dotyczyła bowiem zaopatrywania się w monety obiegowe w NBP przez podmiot gospodarczy handlujący numizmatami, któremu przyznano uprawnienie do stosowania systemu "Vat-marża" m.in. dlatego, że NBP nie jest podatnikiem w rozumieniu art.15 ustawy o podatku od towarów i usług, jednakże zawiera wykładnię przepisów istotnych również dla odpowiedzialności oskarżonego. Wykładnia ta nie wiąże sądu (art.8 § 1 kpk). Sąd Apelacyjny uważa ją jednak za prawidłową. Co jednak najważniejsze, nie mogła doprowadzić do uwolnienia oskarżonego od odpowiedzialności, co zostanie omówione przy rozważaniu zarzutów apelacji obrońcy oskarżonego T. M. (Lp. 3.7.).

Wniosek

uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania

zasadny
częściowo zasadny
niezasadny

Zwięźle o powodach uznania wniosku za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny.

Nie stwierdzono podstaw do uchylenia wyroku w zakresie czynów przypisanych oskarżonemu w punkcie 1 zaskarżonego wyroku. Nie zaszła żadna z przesłanek przewidzianych w art. 437 § 2 zd.2 kpk. Nie stwierdzono bezwzględnej

<p>przyczyny odwoławczej, nie było konieczne przeprowadzenie na nowo przewodu w całości oraz od tych czynów oskarżony nie został uniewinniony, a jednocześnie nie było podstaw, o czym będzie poniżej, do wzruszenia wyroku uniewinniającego pozostałych oskarżonych. Zebrany materiał dowodowy pozwolił na zmianę wyroku w zakresie wysokości uszczuplenia należności publicznoprawnej.</p>		
<p>3.3.</p>	<p><i>w odniesieniu do oskarżonego T. M. w zakresie czynu opisanego w punkcie II wyroku</i></p> <p>obraza przepisów postępowania mająca wpływ na treść orzeczenia, a to art. 181 § 1 kpk w zw. z art.294 § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa przez jego niezastosowanie i niezwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, a to tajemnicy skarbowej świadka B. M., w sytuacji gdy świadek jako emerytowany pracownik organów skarbowych zobowiązany był do zachowania tajemnicy skarbowej również po ustaniu zatrudnienia, a w konsekwencji dokonanie ustaleń faktycznych stanowiących podstawę orzeczenia w oparciu o depozycje świadka B. M.</p>	<p># zasadny</p> <p># częściowo zasadny</p> <p># niezasadny</p>
<p>Związłe o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny</p>		
<p>Zgodnie z art.438 pkt 2 kpk zarzut naruszenia prawa procesowego skuteczny jest tylko wtedy, gdy obraza mogła mieć wpływ na treść orzeczenia. Zgodzić trzeba się z oskarżycielem, że Sąd Okręgowy</p>		

`nie zwolnił świadka B. M. z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej - skarbowej. Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej zachowanie tajemnicy skarbowej obowiązuje również po ustaniu zatrudnienia. Składając zeznania na rozprawie w dniu 28 lutego 2020 roku B. M. nie pracowała już w (...) Urzędzie Celno-Skarbowym w K., przeszła na emeryturę. Doszło zatem do uchybienia art.181 § 1 kpk, jednakże naruszenie to nie miało wpływu na treść zapadłego wyroku. Zgodnie z art.293 Ordynacji podatkowej tajemnicą skarbową objęte są indywidualne dane zawarte we wszelkich dokumentach, jakie podatnik, płatnik, inkasent składa organowi podatkowemu oraz dane jakie znajdują się w dokumentach organów finansowych lub pozyskanych przez te organy informacje na temat tych danych. Oznacza to, że osoba zobowiązana do zachowania tajemnicy skarbowej może odmówić złożenia zeznań w zakresie okoliczności, na które obowiązek ten się rozciąga. B. M. zeznawała na okoliczność dwóch kontroli w (...) S.A. Kontrole te są szczegółowo udokumentowane decyzjami z dnia 20 lutego 2018 r. i z dnia 9 marca 2018 r. Zatem twierdzenia świadka wynikają z treści decyzji, bądź innych dokumentów znajdujących się w aktach sprawy, zaś w szerszym zakresie np. co do kwestii "dublowania się" podatku nie są objęte tajemnicą skarbową. W tej sytuacji stwierdzone naruszenie nie miało wpływu na treść wyroku.

Wniosek

uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy

zasadny

Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania	# częściowo zasadny # niezasadny	
Związłe o powodach uznania wniosku za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny.		
Niezasadność zarzutu skutkowałą nieuwzględnieniem wniosku. Jednocześnie nie zaszła żadna z przesłanek przewidzianych w art. 437 § 2 zd.2 kpk.		
3.4.	<p><i>w odniesieniu do oskarżonego T. M. w zakresie czynu opisanego w punkcie II wyroku</i></p> <p>błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, jeżeli mógł on mieć wpływ na treść tego orzeczenia, a to błędne uznanie, że T. M. działał wspólnie i w porozumieniu ze Z. M., a nie w ramach kierowanej przez siebie zorganizowanej grupy przestępczej, w sytuacji gdy z zebranego w sprawie materiału dowodowego, w tym zeznań Z. M., J. W. oraz wyjaśnień oskarżonych J. D., K. K., S. K., M. P. wynika, że T. M. w celu uzyskania wpływu na działalność przedsiębiorstw wykorzystywanych do swojej przestępczej działalności doprowadził do powierzenia w nich funkcji zaufanemu gronu osób z nim powiązanemu, a to Z. M., J. D., J. M., K. K., S. K. i M. P., którzy wykonywali polecenia oskarżonego, a tym samym realizowali przypisane im role</p>	# zasadny # częściowo zasadny # niezasadny
Związłe o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny		

Sąd Apelacyjny podzielił ustalenie Sądu Okręgowego, że T. M. popełniając przestępstwo skarbowe przypisane mu w punkcie 1 podpunkt a) zaskarżonego wyroku działał wyłącznie wspólnie i w porozumieniu ze Z. M., a nie w ramach kierowanej przez siebie zorganizowanej grupy przestępczej. Analiza dowodów zebranych w sprawie prowadzi do wniosku, że tylko oskarżony T. M. i jego brat Z. M. mieli świadomość, że handel srebrem przez spółki (...) i (...), który rzeczywiście się odbywał, co nigdy nie było podważane, wiązał się z naruszeniem przepisów podatkowych z powodu świadomie wadliwego zastosowania faktury Vat-marża czy faktura procedura marża. Nie wykazano przekonująco, by pozostałe oskarżone osoby miały świadomość uczestnictwa w popełnianiu przestępstwa skarbowego, chociażby tylko w ramach współsprawstwa, jak i istnienia zorganizowanej grupy przestępczej, której mieli być członkami. Z samego faktu powierzenia określonych funkcji osobom zaufanym nie można od razu, z automatu, wyprowadzać wniosku o współdziałaniu w popełnianiu przestępstwa, zwłaszcza tak skomplikowanego jak w niniejszej sprawie, gdy co do zasady, w przypadku sprzedaży przedmiotów kolekcjonerskich, którymi są również monety ze srebra zwykle nieużywane jako prawny środek płatniczy, podstawą opodatkowania jest marża. Nie odbiega od zasad doświadczenia życiowego, że mający wpływ na obsadę organów spółki powierza pełnienie poszczególnych funkcji znanym mu osobom. Decyduje przy tym konieczność zaufania w pozytywnym tego

słowa znaczeniu. Niefrasobliwością byłoby powierzanie stanowisk we władzach spółki osobom, do których właściciel nie miałby zaufania. Realizacja przypisanych ról wynikających z łączących powiązań prawnoformalnych, to za mało do uznania działania w ramach zorganizowanej grupy przestępczej.

Przyjęcie przez Sąd Okręgowy wobec T. M. współsprawstwa w zakresie przestępstwa skarbowego jest wynikiem pełnego uniewinnienia oskarżonych J. D., J. M., K. K., S. K. i M. P.. Dlatego co do poznania przyczyn podzielenia ustaleń Sądu I instancji w zakresie niemożności przypisania tym oskarżonym działania w zamiarze popełnienia przestępstw należy odesłać do Lp. 3.6. Nie ma potrzeby powielania tych wywodów.

Wniosek

uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania

zasadny
częściowo zasadny
niezasadny

Zwięźle o powodach uznania wniosku za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny.

Niezasadność zarzutu skutkowałą nieuwzględnieniem wniosku. Jednocześnie nie zaszła żadna z przesłanek przewidzianych w art. 437 § 2 zd.2 kpk.

3.5.

w odniesieniu do oskarżonego T. M. w zakresie czynu opisanego w punkcie III wyroku

zasadny
częściowo zasadny
niezasadny

	<p>błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, jeżeli mógł on mieć wpływ na treść tego orzeczenia, a to błędne uznanie, że T. M. działał wspólnie i w porozumieniu ze Z. M., a nie w ramach kierowanej przez siebie zorganizowanej grupy przestępczej, w sytuacji gdy z zebranego w sprawie materiału dowodowego, w tym zeznań Z. M., J. W. oraz wyjaśnień oskarżonych J. D., K. K., S. K., M. P. wynika, że T. M. w celu uzyskania wpływu na działalność przedsiębiorstw wykorzystywanych do swojej przestępczej działalności doprowadził do powierzenia w nich funkcji zaufanemu gronu osób z nim powiązanemu, a to Z. M., J. D., J. M., K. K., S. K. i M. P., a wymienieni wykonywali polecenia oskarżonego T. M., a tym samym realizowali przypisane im role</p>	
<p>Zwięźle o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny</p>		
<p>Zarzut ten jest tożsamy z zarzutem przedstawionym powyżej w Lp. 3.4. Różnica jest tylko taka, że tamten odnośni się do przestępstwa skarbowego a ten do przestępstwa z art.271 § 1 i 3 kk w zw. z art.12 kk i art.65 § 1 kk. Wskazać zatem trzeba, że prawidłowe jest ustalenie Sądu Okręgowego, że T. M. popełniając przestępstwo przypisane mu w punkcie 1 podpunkt b) zaskarżonego wyroku działał wyłącznie wspólnie i w porozumieniu ze Z. M., a nie w ramach kierowanej przez siebie zorganizowanej grupy przestępczej. Z ustalenia, że tylko oskarżony T. M. i jego brat Z. M. mieli świadomość, że handel srebrem przez spółki (...) i (...) wiązał się z naruszeniem przepisów</p>		

podatkowych z powodu świadomie wadliwego zastosowania faktury Vat-marża czy faktury procedura marża, wynika też i to, iż tylko bracia M. wiedzieli o nierzetelności faktur dokumentujących sprzedaż srebra, którymi to dokumentami poświadczano nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne. Z samego faktu powierzenia określonych funkcji osobom zaufanym nie można automatycznie wyprowadzać wniosku o współdziałaniu w popełnianiu przestępstwa, zwłaszcza tak skomplikowanego jak w niniejszej sprawie, gdy co do zasady, w przypadku sprzedaży przedmiotów kolekcjonerskich, którymi są również monety ze srebra zwykle nieużywane jako prawny środek płatniczy, podstawą opodatkowania jest marża. Nie odbiega od zasad doświadczenia życiowego, że mający wpływ na obsadę organów spółki powierza pełnienie poszczególnych funkcji znanym mu osobom. Decyduje przy tym konieczność zaufania w pozytywnym tego słowa znaczeniu. Niefrasobliwością byłoby powierzanie stanowisk we władzach spółki osobom, do których właściciel nie miałby zaufania. Realizacja przypisanych ról, wynikających z łączących powiązań prawnoformalnych, to za mało do uznania działania w ramach zorganizowanej grupy przestępczej.

Przyjęcie przez Sąd Okręgowy wobec T. M. współsprawstwa w zakresie przestępstwa z art.271 § 1 i 3 kk jest konsekwencją pełnego uniewinnienia oskarżonych J. D., J. M., K. K., S. K. i M. P.. Dlatego powody podzielenia ustaleń Sądu I instancji w zakresie niemożności przypisania tym oskarżonym działania w zamiarze popełnienia przestępstw

zostały przedstawione w Lp. 3.6. Nie ma potrzeby ich przytaczania w tym miejscu.		
Wniosek		
uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania	# zasadny # częściowo zasadny # niezasadny	
Zwięźle o powodach uznania wniosku za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny.		
Niezasadność zarzutu skutkowałą nieuwzględnieniem wniosku. Jednocześnie nie zaszła żadna z przesłanek przewidzianych w art. 437 § 2 zd.2 kpk.		
3.6.	<p>w odniesieniu do oskarżonych T. M., J. D., S. K., K. K., M. P., J. M. w zakresie czynów opisanych w punktach I, IV-XXIV wyroku</p> <p>obraza przepisów postępowania mająca wpływ na treść orzeczenia, a to art.7 kpk przez dowolną ocenę zeznań świadków Z. M., J. W., G. S., A. L., wyjaśnień oskarżonych T. M., J. D., K. K., S. K., M. P., J. M., w szczególności w zakresie istnienia zorganizowanej grupy przestępczej, podziału ról oskarżonych w jej ramach, przypisania im umyślności, wpływu poszczególnych osób na sprawy spółki, dostępu oskarżonych do dokumentacji finansowej oraz rachunków bankowych przedsiębiorstw, a konsekwencji uznaniem depozycji T. M. w zakresie dotyczącym roli pozostałych oskarżonych w prowadzonych przez niego przedsiębiorstwach za wiarygodne,</p>	# zasadny # częściowo zasadny # niezasadny

podobnie jak J. D., K. K., S. K., M. P., J. M. w zakresie, w którym wymienieni nie przyznali się do popełnienia zarzucanych im czynów, wskazywali na swoją nieświadomość i brak woli uczestniczenia w zorganizowanej grupie przestępczej oraz podnosili, że nie zorientowali się w zakresie uczestnictwa w nielegalnym przedsięwzięciu i nie dokonywali żadnych przelewów na rachunkach bankowych spółki, co skutkowało błędem w ustaleniach faktycznych polegającym na uznaniu, że wymienieni oskarżeni nie uczestniczyli w kierowanej przez T. M. zorganizowanej grupie przestępczej i nie popełniali przestępstw i przestępstw skarbowych związanych z obrotem srebrem inwestycyjnym, a następnie nie podejmowali działań zmierzających do udaremnienia bądź znacznego utrudnienia stwierdzenia przestępczego pochodzenia środków pieniężnych pochodzących z popełnianych przestępstw i przestępstw skarbowych, a w konsekwencji wydaniem rozstrzygnięcia uniewinniającego wobec T. M. w zakresie przestępstwa stypizowanego w art.258 § 3 kk oraz art.299 § 1 i 5 kk w zw. z art.12 kk oraz w zw. z art.65 § 1 kk oraz wobec J. D., K. K., S. K., M. P., J. M. w odniesieniu do przestępstw z art.258 § 1 kk, art.56 § 1 kks i art.62 § 2 kks oraz art.61 § 1 kks w zw. z art.7 § 1 kks w zw. z art.6 § 2 kks w zw. z art.9 § 1 i 3 kks w zw. z art.37 § 1 pkt 1 i 5 kks, art.271 § 1 i 3 kk w zw. z art.12 kk i art.65 § 1 kk i art.299 § 1 i 5 kk w zw. z art.12 kk oraz w zw. z art.65 § 1 kk

Zwięźle o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny

W przeważającym zakresie zarzut ten okazał się niezasadny. Na uwzględnienie zasługiwały jedynie twierdzenia odnoszące się do uniewinnienia oskarżonego T. M. od popełnienia czynu z art.299 § 1 i 5 kk w zw. z art.12 kk oraz w zw. z art.65 § 1 kk. W pozostałej części nie podzielono twierdzeń oskarżyciela publicznego.

Sąd Okręgowy uniewinnił oskarżonych J. D., S. K., K. K., M. P. i J. M. nie dopatrując się po ich stronie wymaganej prawem umyślności co do wszystkich zarzucanych im przestępstw. Przed szczegółowym odniesieniem się do twierdzeń oskarżyciela publicznego, kwestionujących brak świadomości nielegalności prowadzonej działalności w ramach spółki (...) poczynić należy kilka ogólnych uwag o fundamentalnym znaczeniu dla sprawy. Punktem wyjścia musi być to jakie przestępstwo skarbowe i przestępstwo powszechne zostało zarzucone, a następnie przypisane oskarżonemu T. M.. Poza korektą wysokości uszczuplenia podatkowego, zresztą jak wyżej wskazano nieprawidłową, a także ograniczeniem kręgu osób zaangażowanych w proceder (współsprawstwo T. M. i Z. M.), zarzut i opis przypisanego przestępstwa skarbowego jest taki sam. T. M. biorąc udział w obrocie srebrem inwestycyjnym składał organom podatkowym deklaracje, w których podał nieprawdę na podstawie wystawionych bezprawnie, nierzetelnych, poświadczających nieprawdę, niezgodnych ze stanem rzeczywistym faktur Vat marża lub procedura marża, do czego nie był uprawniony, które to faktury ujął w ewidencjach, przez

co nierzetelnie prowadził księgi w postaci tych ewidencji i uszczuplił podatek wielkiej wartości. Natomiast w zakresie przestępstwa powszechnego wystawił poświadczające nieprawdę co do okoliczności mających znaczenie prawne faktury Vat marża lub procedura marża, w tym co najmniej 805 nierzetelnych faktur wystawionych w imieniu (...) Sp. z o.o. i co najmniej 1469 nierzetelnych faktur wystawionych przez (...) S.A.

W sprawie jest bezsporne, co potwierdziły także organy kontroli skarbowej, że działalność gospodarcza oskarżonego T. M. nie była tzw. karuzelą vatową. Jest to o tyle ważne, że początkowo w tym kierunku prowadzono postępowanie przygotowawcze, a nadto, co należy do specyfiki karuzeli vatowej, obrót środkami finansowymi nie ma zazwyczaj odzwierciedlenia w rzeczywistym obrocie towarami. Potwierdziło się również i to, że wystawione faktury nie były w większym zakresie fakturami pustymi, dokumentowały rzeczywiste transakcje sprzedaży srebra, a także złota. W zakresie tego ostatniego kruszcu nie stwierdzono żadnych uchybień podatkowych. Jeżeli nawet wystawienie jakiejś faktury było wątpliwe, to pracownicy robili to na polecenie T. M. z zapewnieniem, że wszystko jest w porządku. Było to tym bardziej przekonujące, że uniewinnione osoby były związane tylko z (...) S.A., zaś nie było tajemnicą, że działalność oskarżonego T. M. jest o wiele szersza, nie ograniczała się do rynku krajowego i nie tylko (...) S.A. była "jego" spółką. Spółka Akcyjna (...) prowadziła działalność gospodarczą. Zachowały się faktury, paragony (patrz segregatory stanowiące załącznik do akt), istniał

punkt sprzedaży w konkretnym lokalu i rozwinięta działalność internetowa. Bardzo ważne dla odpowiedzialności uniewinnionych oskarżonych jest też to, co stanowiło istotę przypisanego przestępstwa skarbowego (przestępstwo powszechne z art.271 § 1 i 3 kk jest logiczną konsekwencją zasadniczego zarzutu oszustwa podatkowego, zresztą pozostające w idealnym zbiegu z przestępstwem skarbowym). Oskarżony T. M. naruszył przepisy karnoskarbowe z powodu nieuprawnionego zastosowania procedury Vat marża. Płacąc podatek od różnicy między ceną sprzedaży i zakupu, znacząco niższy od podatku wyliczonego od kwoty sprzedaży, stawał się konkurencyjny na rynku sprzedaży srebra. Stosowanie procedury Vat marża w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług jest obarczone szeregiem warunków (art.120 tej ustawy). Nie jest to procedura prosta. Wymaga wyjaśnienia takich pojęć jak srebro inwestycyjne, towary używane czy przedmioty kolekcjonerskie. W niniejszej sprawie doszła do tego jeszcze kwestia zakupu srebrnych monet poza granicami kraju, ale na terenie wspólnego obszaru gospodarczego Unii Europejskiej. Ponownie trzeba zwrócić uwagę na to, że uniewinnieni oskarżeni pracowali wyłącznie w (...) S.A. Nie mieli nic wspólnego z (...) Sp. z o.o., która to handlowała bezpośrednio z (...) S.A. zaopatrując się w złoto czy srebro zagranicą. Ograniczona zatem była wiedza uniewinnionych oskarżonych, tak jak i w ogóle możliwość zweryfikowania, czy prawidłowo zastosowana została procedura Vat marża. Zresztą trudno byłoby wymagać od wystawiających faktury - w niniejszej sprawie były to S. K.

i K. K. - kwestionowania sposobu dokumentowania sprzedaży srebra. Tak jak i trudno przyjąć, że ten sposób fakturowania transakcji miałby wzbudzić jakieś podejrzenia. O skomplikowanym charakterze procedury Vat marża niech świadczy i to, że T. M., gdy początkowo przyznawał się do winy, nie potrafił dokładnie wyjaśnić całego procederu (jego wyjaśnienia ewoluowały w kierunku wykładni przepisów podatkowych zaprezentowanej ostatecznie w apelacji jego obrońcy), chociaż wiedział na pewno, że nie mógł stosować procedury Vat marża, zaś jego brat Z. M., co mu zresztą wytknięto, pomylił wysokość podatku stosowaną przez T. M. w transakcjach (według Z. M. było to 8%, zaś z dokumentów wynika, że było to 23%; T. M. tłumaczył stosowanie do marży wyższej stawki swoją uprzednią karalnością i wynikającymi z tego obawami i ostrożnością).

Z materiału dowodowego wynika, że T. M. nie obciążył pozostałych oskarżonych. W proceder wtajemniczył tylko Z. M.. Oskarżony T. M. zachował pełną kontrolę nad (...) S.A. M. P., krótko po tym jak został prezesem zarządu (...) S.A., udzielił mu prokury samodzielnej (samoistnej). W przypadku prokury samoistnej prokurent samodzielnie reprezentuje dany podmiot. Z tych uprawnień T. M. korzystał nie tylko wydając polecenia, ale występując przed różnymi organami państwowymi, w tym skarbowymi. Dla współoskarżonych uwiarygodnił się przez prowadzenie szeregu inwestycji za pośrednictwem pięciu podmiotów gospodarczych. Ostatecznie i Z. M. z czasem nie był tak stanowczy, jak na początku,

w obciążaniu współoskarżonych (nie dotyczyło to brata).

Nierzetelną jest faktura nieodzwierciedlająca stanu rzeczywistego. W niniejszej sprawie nierzetelność faktur polegała na zaniżeniu podatku należnego w związku z nieprawidłowo wykorzystaną procedurą Vat marża. W praktyce oznaczało to wysoce utrudnione wykrycie istoty nierzetelności faktur, w tym i dla współpracowników oskarżonego T. M., którzy dodatkowo mieli informacje o pozytywnych wynikach kontroli spółki przez biegłych rewidentów, zaś wcześniejsze kontrole skarbowe spółki akcyjnej (...) nie kwestionowały stosowanej procedury, której wadliwe zastosowanie wyszło na jaw dopiero po złożeniu przez Z. M. zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa, a następnie po kompleksowej kontroli, w tym wobec (...) Sp. z o.o. i uzyskaniu informacji od zagranicznych organów finansowych. Wywody te zmierzają do wniosku, że stosowany sposób uszczuplenia podatku bez wtajemniczenia w całą procedurę, a z pewnością uniewinnieni oskarżeni nie byli wtajemniczeni, nie był do odkrycia i to nawet przy pełnieniu funkcji w zarządzie spółki, gdy nie istniały wątpliwości co do kwestii podstawowej, że spółka prowadzi normalną działalność gospodarczą. Ewentualne wątpliwości uniewinnionych oskarżonych mogą co najwyżej świadczyć o nieumyślności zachowania. Powinność domyślania się jest znamieniem nieumyślności. Jednak żadnego z przestępstw zarzucanych oskarżonym nie można popełnić nieumyślnie.

Kwestionując uniewinnienie przez Sąd Okręgowy wszystkich oskarżonych poza T. M. oskarżyciel publiczny odnosi się ogólnie do przeprowadzonych dowodów, zaś w swych wywodach stosuje szereg domniemań. Jest oczywiste przy tym, że znamiona strony podmiotowej przestępstwa należy wykazać a nie jedynie domniemywać.

Przyjmuje się powszechnie, że skoro występki z art.258 § 1 kk można popełnić tylko umyślnie, to świadomość istnienia takiej grupy jest niezbędnym warunkiem przypisania udziału w niej. Nie można należeć do zorganizowanej grupy przestępczej, nie wiedząc, że grupa taka istnieje. Nie wystarczy, że istnienia grupy i współdziałania z nią sprawca mógł i powinien się domyślać, powinnośc domyślania się jest bowiem znamieniem nieumyślności, zatem nie spełnia znamienia umyślności występku z art.258 § 1 kk (tak Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 24 marca 2011 roku, II AKa 468/10). Powołane przez prokuratora w tej kwestii orzeczenie Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 23 lipca 2002 roku (II AKa 148/01) nie przystaje do niniejszej sprawy. Nie stwierdzono świadczących o zorganizowanej grupie przestępczej takiego typu powiązań między oskarżonymi, które mogłyby świadczyć o wzajemnej ochronie, pomocy, jednoczącym celu zdobywania środków na utrzymanie, alkohol i rozrywki, jak też na działalność przestępczą, czy też tworzenie przez oskarżonych zbiorowości zachowującej odrębność od społeczeństwa i jego struktur. Nie jest niczym podejrzanym

powierzenie funkcji w ramach prowadzonej działalności osobom zaufanym. Oczywiście oskarżony T. M. musiał mieć pewność, że osoby te będą wykonywały jego polecenia. Nie był jednak w (...) S.A. szarą eminencją, ale prokurentem samoistnym, osobą w pełni decyzyjną formalnie i faktycznie. Przywołana w uzasadnieniu apelacji świadek J. W. zeznała, że do jej obowiązków należało przyjmowanie zamówień, zaś T. M. sprawdzał przelewy i kontrolował rejestrowanie transakcji na kasie fiskalnej, a czasami przyjmował zamówienia i nabijał paragony na kasę (zastrzec przy tym trzeba, że J. W. była nie (...) S.A., ale i (...) Sp. z o.o.). Spółka, co też nie powinno dziwić, była nastawiona na zysk. Zmierzała do osiągnięcia korzyści majątkowej, czyli jej pracownicy realizowali zasadniczy cel powoływania podmiotów gospodarczych. Ostatecznie okazało się, że korzyść majątkowa była nielegalna, ale bez wtajemniczenia w zasady procederu nie było to możliwe do wychwycenia. Nie ma dowodów na to, by uniewinnionych oskarżonych T. M. czy jego brat wprowadzili w arkana przestępczej działalności. Prawdą jest, że skala działania T. M. była duża. Wymagała współdziałania wielu osób. Tak jak i w każdym dużym przedsiębiorstwie. Nie można przecież zapominać, że oskarżony T. M. był właścicielem spółki akcyjnej notowanej na parkiecie rynku (...). Jak wyjaśniał, jego marzeniem było kupić spółkę, która byłaby notowana na giełdzie papierów wartościowych. Trudno zatem przyjąć, że nabycie samochodu, by jeździć po srebro i złoto do Niemiec, zatrudnienie pracowników z określonym zakresem obowiązków, wypłacanie im wynagrodzeń

za rzeczywiście wykonywaną pracę, inwestowanie zysków w nieruchomości itp. działania rozciągnięte w czasie są dowodem na istnienie przede wszystkim po stronie uniewinnionych oskarżonych świadomości zorganizowanej grupy przestępczej. Jednocześnie skarżący sam przyznaje, że stopień zorganizowania przestępczej działalności nie był wysoki. W ocenie Sądu odwoławczego podane argumenty można odnieść do każdego większego podmiotu gospodarczego, który jednak z założenia nie określa się mianem zorganizowanej grupy przestępczej.

W dalszej kolejności oskarżyciel wskazuje, że na szczególne podkreślenie zasługują zeznania i wyjaśnienia złożone przez Z. M., który miał całościową wiedzę o organizacji, zakresie i sposobie działania kierowanej przez T. M. zorganizowanej grupy przestępczej, obciążając nie tylko T. M., ale też i siebie. Z tego fragmentu apelacji wynika, że i skarżący nie dopatruje się w relacjach Z. M. treści obciążających uniewinnionych oskarżonych. Dodać przy tym trzeba w związku z twierdzeniami Z. M. o braku towaru w firmie, że na pewnym etapie sprawy T. M. wprowadził pojęcie dropshippingu. Za Wikipedią należy wskazać, że dropshipping jest to model logistyczny wykorzystywany w sprzedaży przez internet polegający na przeniesieniu procesu wysyłki towaru na dostawcę. Rola sklepu internetowego w tym modelu logistycznym sprowadza się do zbierania zamówień i przesyłania ich do dostawcy, który realizuje wysyłkę towaru do klienta. Podobnie jak w przypadku całego handlu detalicznego, sprzedawca

osiąga zysk z różnicy pomiędzy ceną hurtową a detaliczną. Tym oskarżony T. M. odpierał zarzut, że nie zawsze towar musiał być fizycznie w firmie. Nawet jeżeli można co do tego tłumaczenia mieć zastrzeżenia, to nie zmienia to faktu, że dla współoskarżonych jest ono korzystne. Zastrzec przy tym trzeba, że z relacji Z. M. wynika też i to, że wraz z bratem jednorazowo przywozili z zagranicy 4, 5 czy 6 boksów, każdy po 500 sztuk monet srebrnych, na co szło od 100 do 400 tys. złotych. Zostało to przytoczone, by wykazać, że działalność gospodarcza nie tylko nie była fikcyjna, ale również dotyczyła przedmiotów o dużej wartości rynkowej. Jeżeli zatem uniewinnieni oskarżeni nie mieli wiedzy na temat stosowanych w spółce mechanizmów obrotu srebrem, a ściślej metody opodatkowania transakcji, wykonywali swoje normalne obowiązki, nie pozorowali legalnej działalności gospodarczej, pozyskiwali klientów, którzy nie byli fikcyjni, przyjmowali zamówienia, to nie można twierdzić, że mieli świadomość istnienia i uczestnictwa w zorganizowanej grupie przestępczej. Wniosku tego nie zmienia pełnienie przez nich w określonym odcinku czasu funkcji w organach spółki czy ograniczony wgląd do dokumentacji księgowej oraz rachunków bankowych, a także fakt, że zatrudnione osoby otrzymywały wynagrodzenie. Cytując wyjaśnienia K. K., że mimo tego, iż pracownicy nie zawsze znali źródło pochodzenia towaru i tak wykonywali polecenia T. M. oraz te dotyczące tego, że nie wszystkie dokumenty przechodziły przez pracowników, a T. M. prosił o wystawienie faktury twierdząc, że sam dokonał transakcji, prokurator wskazuje,

że takie zachowanie powinno spotkać się z podejrzliwością. Sfera powinności należy do nieumyślności a nie umyślności w rozumieniu przepisów karny i karnoskarbowych. To samo odnosi się do twierdzenia apelującego, że J. M. powinna zachować szczególną ostrożność wobec T. M. i jego działań gospodarczych skoro przychodziła korespondencja sądowa, z której wynikało, iż był on oskarżony o przestępstwa finansowe. Również wynikające z twierdzeń S. K. okoliczności, iż z zagranicy nie były sprowadzane monety używane, zaś T. M. zajmował się sprawami gospodarczymi i finansowymi (...) Sp. z o.o. nie są wcale takie dziwne czy podejrzane. Naruszenie przez oskarżonego prawa podatkowego, o czym będzie szerzej przy rozważaniu zarzutów apelacji obrońcy oskarżonego T. M., nie polegało na tym, że sprowadzono srebrne monety nowe zamiast używanych, ale na niewłaściwym stosowaniu procedury Vat marża z uwagi na to, że towar nie był kupowany zagranicą w ramach procedury Vat marża czy też od osoby fizycznej. W obecnej gospodarce rynkowej czymś normalnym jest występowanie pośredników. I stąd nie można zgodzić się z oskarżycielem, że taki przebieg transakcji handlowych nie ma gospodarczego uzasadnienia, a co dopiero wywodzić z tego świadomość udziału uniewinnionych oskarżonych w czymś nielegalnym. Nie przekonuje też powołanie się na relacje S. K., że biegła rewident dopytywała się o niejasności w dokumentacji, gdy świadek dodała, iż chodziło o drobne niejasności. Na marginesie dodać trzeba, że o ile apelujący powołał się na twierdzenia K. K., S. K. i J. M. wywodząc z

nich niezasadnie niekorzystne dla nich wnioski, o tyle w ogóle nie poświęcił miejsca wyjaśnieniom J. D. i M. P.. Widocznie nie znalazł w ich wyjaśnieniach twierdzenia na poparcie apelacji.

Podsumowując, nie można było zgodzić się z apelującym, że uniewinnieni oskarżeni mieli świadomość, że działania T. M. nie są legalne. Świadomość handlu srebrem nie wystarcza do przyjęcia umyślności nawet w zamiarze ewentualnym. Nie świadczy też o tym sporządzenie faktur na polecenie T. M.. Skoro jednym z założeń przyjęcia zorganizowanej grupy przestępczej jest udział w niej przynajmniej trzech osób, to i oskarżonemu T. M. nie można było przypisać przestępstwa z art.258 § 3 kk. Grupa nie istniała a jedynie bracia M. współdziałali w popełnieniu przestępstw przypisanych T. M. w punkcie 1 zaskarżonego wyroku.

Sąd Apelacyjny zgodził się z oskarżycielem publicznym, że Sąd Okręgowy dowolnie ocenił te dowody, które przedstawił prokurator na poparcie stanowiska o popełnieniu przez oskarżonego T. M. przestępstwa prania brudnych pieniędzy. Sąd I instancji w swoim rozstrzygnięciu uniewinniającym oskarżonego T. M. od tego zarzutu z jednej strony wadliwie ocenił część materiału dowodowego, a z drugiej pozostałą część pominął. Uzasadniając stanowisko uniewinniające zaczął od sporu, który został już jednoznacznie rozstrzygnięty przez Sąd Najwyższy, a mianowicie czy przedmiotem czynności wykonawczej przestępstwa określonego w art.299 § 1 kk są środki płatnicze,

instrumenty finansowe, papiery wartościowe, wartości dewizowe, prawa majątkowe lub inne mienie ruchome lub nieruchomości pochodzące pośrednio z czynu zabronionego, czy pochodzące bezpośrednio lub pośrednio z popełnienia czynu zabronionego. Sąd Najwyższy w uchwale 7 sędziów z dnia 18 grudnia 2013 roku, I KZP 19/13 opowiedział się za wykładnią, że chodzi o pochodzące bezpośrednio lub pośrednio przedmioty lub wartości wskazane w art.299 § 1 kk. Jednocześnie uznał, że sprawcą przestępstwa określonego w art.299 § 1 kk może być również sprawca czynu zabronionego, z którego popełnieniem związana jest korzyść stanowiąca przedmiot czynności wykonawczej. Powyższej uchwale Sąd Najwyższy nadał moc zasady prawnej. Oczywiście uchwała Sądu Najwyższego posiadająca moc zasady prawnej nie ma mocy wiążącej każdy skład sądu powszechnego. Mocą autorytetu Sądu Najwyższego, sąd powszechny, w sprawie którego taka uchwała nie została podjęta, może taką uchwałę podzielić w całości lub w części. Z uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika, że Sąd Okręgowy uznał przeciwne, wcześniejsze stanowisko wyrażone w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 1 września 2010 roku, V KK 43/10 przy okazji rozpoznawania kasacji. Jednakże nie powołał żadnych argumentów przemawiających za odstąpieniem od uchwały z dnia 18 grudnia 2013 roku, w której dokonano przekonującej i szczegółowej wykładni zwrotu "pochodzące z korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego". Sąd Najwyższy wskazał, że treść analizowanego zwrotu jest na tyle pojemna, że swym zakresem

obejmuje zależność nie tylko pośrednią, ale i bezpośrednią. Jego stylizacja wskazuje natomiast, że przedmioty oddziaływania sprawcy nie muszą pochodzić z czynu zabronionego, natomiast z jego popełnieniem muszą być związane. Sąd odwoławczy w składzie niniejszym stanowisko to uznaje za trafne.

Sąd Okręgowy nie miał żadnych wątpliwości, że transferowane pomiędzy rachunkami środki zostały uzyskane z przestępstwa i przestępstwa skarbowego. Trudno z tym się nie zgodzić. Ostatecznie Sąd I instancji przedstawia argument dla czego T. M. nie może odpowiadać za pranie pieniędzy. Tym argumentem jest twierdzenie, że rozporządzanie rzeczonymi korzyściami przez oskarżonego stanowiło wyłącznie spożytkowanie przez sprawcę owoców własnego przestępstwa, które samo w sobie nie wyczerpuje znamion czynu kwalifikowanego z art.299 § 1 i 5 kk. Stanowisko to nie przekonuje. Już sam oskarżony zaprzeczył, by jego celem było wyłącznie spożytkowanie owoców własnego przestępstwa. Przeływ środków finansowych służył wzrostowi akcji (...) S.A. i by pieniądze wróciły do (...) S.A. Swoimi działaniami oskarżony zarówno spożytkował owoce własnego przestępstwa, jak i podjął czynności w postaci przelewania środków finansowych pomiędzy różnymi rachunkami bankowymi, które miały udaremnić lub znacznie utrudnić stwierdzenie ich przestępnego pochodzenia lub miejsca umieszczenia, ich wykrycie, zajęcie lub orzeczenie przepadku. W orzecznictwie przyjmuje się, że spożytkowanie przez sprawcę "owoców" własnego przestępstwa, zasadniczo nie podlega odrębnej

ocenie prawnej. Sprawca taki ponosi odpowiedzialność karną za to działanie, realizujące znamiona czynu zabronionego, w wyniku którego wszedł w posiadanie tychże korzyści a dalsze z nich korzystanie stanowi czyn współukarany. Jednakże odstępstwo od tej zasady wprowadza art.299 § 1 kk (tak Sąd Apelacyjny w Warszawie w wyroku z dnia 8 października 2018 roku, sygn. akt II AKa 42/18). Podzielając to stanowisko nie sposób przyjąć, że spożytkowanie owoców przestępstwa wyklucza odpowiedzialność za pranie pieniędzy. W sprawie są dowody, które przemawiają za odpowiedzialnością oskarżonego T. M. za przestępstwo z art.299 § 1 i 5 kk, którym Sąd I instancji nie poświęcił głębszej analizy. Chodzi o kryminalne analizy przepływów środków finansowych na rachunkach prywatnych T. M. oraz firm (...) S.A., (...) Sp. z o.o. oraz przedsiębiorstw (...), (...) i (...) (załącznik nr 2 do akt sprawy). Poza sporem jest, że były to firmy oskarżonego i tylko on dokonywał przy użyciu tych kont przelewów. Zatem wszystkie te rachunki były powiązane jedynie osobą T. M.. Przez konta te przepływały znaczne kwoty. Stwierdzono także sprzedaż nieewidencjonowaną (pamiętać przy tym trzeba, że uniewinnieni oskarżeni działali jedynie w (...) S.A. i nie dysponowali jej kontami). Przelewy odbywały się co kilka minut do kilku dni. Pieniądze chwilowo znajdowały się na rachunku. Większość rachunków miało saldo początkowe i końcowe bliskie zero. Transakcje opiewały w sumie na kilkadziesiąt milionów. Stwierdzono też dużą ilość przelewów opatrzonych ogólnymi tytułami, wielokrotne transfery pomiędzy różnymi rachunkami

oskarżonego. Doprowadziło to do zasadnego twierdzenia, że takie działanie jest charakterystyczne dla etapu maskowania (w trójfazowym schemacie prania pieniędzy - lokowanie, maskowanie, inwestowanie), w którym sprawca dąży do zatajenia pochodzenia pieniędzy, dzięki czemu zanika powiązanie pomiędzy pieniędzmi a ich przestępczym pochodzeniem. W konsekwencji nie jest dowolny wniosek, że udokumentowany schemat miał na celu udaremnienie lub znaczne utrudnienie stwierdzenia przestępnego pochodzenia lub miejsca umieszczenia środków pochodzących z przestępstwa podatkowego. Dlatego Sąd Apelacyjny uznał za błędne rozstrzygnięcie uniewinniające T. M. od popełnienia przestępstwa z art.299 § 1 i 5 kk. Jednocześnie nie stwierdził wadliwości takiego samego rozstrzygnięcia co do pozostałych oskarżonych. Jeżeli nie stwierdzono, by uniewinnieni oskarżeni dopuścili się przestępstwa skarbowego i przestępstwa z art.271 § 1 i 3 kk, to tym bardziej, zważywszy na specyfikę prania pieniędzy, czym zajmował się wyłącznie T. M. prowadząc samemu sprawy rachunkowe wymienionych wyżej podmiotów, z większością których uniewinnionych nic nie łączyło, należało uznać uniewinnienie J. D., J. M., K. K., S. K. i M. P. od przestępstwa prania pieniędzy za prawidłowe. Przekonujący jest wniosek Sądu Okręgowego, że uniewinnienie tych oskarżonych jest logiczną konsekwencją ustalenia, że wymienieni nie mieli świadomości ani woli uczestnictwa w popełnionym przez T. M. wspólnie i w porozumieniu ze Z. M. procederze oszustw podatkowych. Wniosku tego nie mogło zmienić ustalenie, że

oskarżony miał pełnomocnictwo do rachunku J. D., z którą od 2011 roku pozostaje w nieformalnym związku. Nie ustalono, by to J. D. dokonywała przelewów bankowych. Wszystkie transakcje przeprowadził T. M.. Na rachunek J. D. wpłacającym był T. M., największym beneficjentem był T. M., zaś transakcji było niewiele w porównaniu z innych rachunkami (wpływy 26, wypływy 25 - k.47 załącznika nr 2 do akt). Zresztą, co ważne, sporządzone diagramy nie obejmują konta J. D. (k.57-66 załącznika nr 2 do akt). Diagram nr 1 obrazuje 3154 transakcje pomiędzy rachunkami T. M. oraz firm (...) S.A., (...) Sp. z o.o., (...), (...) i (...) (k.57 załącznika nr 2 do akt; według objaśnień jest to podsumowanie prowadzonej analizy przedstawiające w sposób kompleksowy i całościowy wszystkie główne kanały przepływu środków finansowych - k.53 załącznika nr 2 do akt).

Wniosek

uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania

zasadny
częściowo zasadny
niezasadny

Zwięźle o powodach uznania wniosku za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny.

Wniosek okazał się zasadny w zakresie uchylenia uniewinnienia oskarżonego T. M. od prania pieniędzy. Zgodnie z art.437 § 1 kpk w zw. z art.454 § 1 kpk sąd odwoławczy nie może skazać oskarżonego, który został uniewinniony w pierwszej instancji. W szerszym zakresie wniosek nie

<p>zasługiwał na uwzględnienie, co jest konsekwencją niezasadności zarzutu co do pozostałych oskarżonych.</p>		
<p>3.7.</p>	<p>obrońca oskarżonego T. M.</p> <p>błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wydanego orzeczenia polegający na:</p> <ul style="list-style-type: none"> - braku interpretacji obowiązujących przepisów prawa podatkowego i istniejących w obrocie prawnym indywidualnych interpretacji podatkowych, - nieuzasadnione danie wiary treści decyzji podatkowych oraz zeznań świadków B. M. i M.M. co do naruszenia prawa przez oskarżonego i uszczuplenie przezeń obowiązku podatkowego, - nieuzasadnione uznanie zeznań świadków C. S., B. G. (1) i K. B. za nieistotne dla sprawy, pomimo skazania przez nich prawidłowości działań oskarżonego, swojej wiedzy fachowej i doświadczenia, pozwalającego na przyjęcie takich ustaleń, - błędną interpretację lub też całkowity brak interpretacji przepisów podatkowych w postaci art.70 § 6 pkt 1 i art.70c Ordynacji podatkowej, a także art.120 ust.4 i art.120 ust.10 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług, co do możliwości zastosowania procedury opodatkowania VAT-marża, - uznaniu, że pomimo istniejących interpretacji podatkowych, przeprowadzonej na przełomie 2012 i 2013 roku kontroli skarbowej w (...) SA, jak również prowadzenia księgowości spółki przez dyplomowaną biegłą rewident, a także przeprowadzenia 	<p># zasadny</p> <p># częściowo zasadny</p> <p># niezasadny</p>

	<p>badania sprawozdania finansowego przez zewnętrznego audytora, oskarżony mógł mieć świadomość co do ewentualnego umyślnego naruszenia prawa</p>	
<p>Związłe o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny</p>		
<p>Zarzut błędnych ustaleń faktycznych okazał się niezasadny. Ustalenie Sądu Okręgowego w Gliwicach dotyczące świadomego naruszenia prawa przez oskarżonego T. M. jest prawidłowe. Nie mógł tego zmienić dostrzeżony przez Sąd Apelacyjny mankament w postaci nie poświęcenia przez Sąd I instancji należytej uwagi problematyce obowiązujących przepisów dotyczących stosowania procedury Vat marża. Obowiązujące przepisy podatkowe i ich interpretacja w połączeniu z realiami sprawy prowadzą do jednoznacznego wniosku o niemożności stosowania faktur Vat marża i procedura marża przez oskarżonego T. M. w ramach transakcji sprzedaży srebra.</p> <p>Przed szczegółowym rozwinięciem tego stanowiska zwrócić trzeba uwagę na zmienność wyjaśnień oskarżonego T. M., który początkowo przyznawał się do oszustwa podatkowego wskazując, że nie był uprawniony do wystawiania faktur Vat marża, zaś poprzez fakturę Vat marża obniżył wysokość podatku. Nie wchodząc w szczegóły należy wskazać, że ten fragment wyjaśnień oskarżonego przedstawia istotę popełnionego przestępstwa skarbowego, a w dalszej kolejności przestępstwa powszechnego przeciwko wiarygodności dokumentów.</p>		

Dopiero z upływem czasu oskarżony T. M. zaczął modyfikować swoje wyjaśnienia wprowadzając nowe elementy, które w jego przekonaniu miały doprowadzić do ustaleń o działaniu zgodnym z prawem np. to, że kupował monety jako osoba prywatna, sprzedawał je jako osoba (...) spółce (...), był rezydentem w Niemczech, gdzie kupił mieszkanie. Takie dostosowywanie się do pojawiających się okoliczności nie sposób uznać za wiarygodne.

Uzasadnienie apelacji obrońca oskarżonego T. M. zaczyna od tego, że w toku postępowania sądowego wnioskował o zwrócenie się do Ministerstwa Finansów RFN z zapytaniem czy sprzedaż srebra używanego na terenie Niemiec jest objęta sprzedażą w procedurze opodatkowania jedynie marży. Dostrzegając zbieżność między przepisami Unii Europejskiej dotyczącymi podatku Vat, polską ustawą o podatku od towarów i usług oraz przywołanym w apelacji obrońcy przepisem podatkowym RFN trzeba zgodzić się z wnioskiem, że przedmioty kolekcjonerskie są objęte sprzedażą w trybie opodatkowania Vat marża. Zgodzić trzeba się też i z tym, że przedmiotami kolekcjonerskimi są również monety ze złota, srebra lub innego metalu oraz banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które mają wartość numizmatyczną. Prawidłowy jest też ogólny wniosek, że jeżeli kupno srebra na terenie Niemiec jest opodatkowane w ramach procedury Vat marża, to sprzedaż tego towaru na terenie Polski opodatkowana jest także tą procedurą. Rzecz jednak w tym, że obrońca przyjmuje błędne założenie, któremu przeczą dowody i informacje uzyskane w sprawie,

iż oskarżony T. M. kupował na terenie Niemiec srebrne monety od podmiotu, który opodatkował sprzedaż zgodnie z procedurą Vat marża.

Srebro będące przedmiotem transakcji badanych w sprawie było w postaci monet o określonym nominale. To co w relacjach oskarżonych jest nazywane sztabkami w rzeczywistości również było monetą tylko o wadze 1 kg. Jak już wspomniano, tego rodzaju monety niewątpliwie podpadają pod definicję przedmiotów kolekcjonerskich - art.120 ust.1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług w zw. z art.43 ust.1 pkt 7 tej ustawy. W konsekwencji tego - po myśli art.120 ust.4 ustawy o podatku od towarów i usług - w przypadku dostawy przedmiotów kolekcjonerskich nabytych uprzednio w ramach prowadzonej działalności w celu odsprzedaży, podstawą opodatkowania podatkiem jest marża stanowiąca różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku. Nie są to jednak wszystkie warunki, które należy spełnić, by skorzystać z opodatkowania na zasadzie Vat marża. Podatnik musiał nabyć przedmioty kolekcjonerskie od podmiotów wskazanych w art.120 ust.10 tej ustawy. Idąc za twierdzeniami obrony, że oskarżony mógł stosować Vat marżę bo zastosował ją niemiecki zbywca, należy podkreślić, że w art.120 ust.10 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług wyraźnie wskazano, iż nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach. Przypomnieć trzeba, co nie jest kwestionowane, że nie ma dokumentów nabywcy

(...) Sp. z o.o. Zostały one wywiezione z woli oskarżonego T. M. o czym wspominał Z. M.. Wydaje się to logiczne, gdy uwzględnić nielegalność działań oskarżonego T. M.. Kontrolerzy skarbowi transakcje odtworzyli na podstawie dokumentacji z (...) S.A. oraz dodatkowych informacji. Przyjmuje się w orzecznictwie administracyjnym, że podatnik jest obciążony obowiązkiem udowodnienia spełnienia tych rygorystycznych wymogów prawnych. Art.120 ust.15 ustawy o podatku od towarów i usług nakłada konieczność ewidencjonowania kwot nabycia towarów niezbędnych dla określenia kwoty marży. Jeśli podatnik takiej ewidencji nie prowadził, to jedynie umowy i dowody wpłaty mogą go uchronić przed odpowiedzialnością podatkowo prawną. "Już sam fakt braku wykazania, że skarżący nabył towary od podmiotów wymienionych w art. 120 ust. 10 u.p.t.u. wyłącza możliwość zastosowania szczególnej procedury w zakresie dostawy towarów używanych. A zatem każdorazowo korzystając z systemu opodatkowania marży podatnik musi wykazać, w jakich okolicznościach nabył przedmiotowe rzeczy, w szczególności, że transakcja nabycia przez niego tych towarów nie była opodatkowana VAT liczoną od obrotu, a tym samym nie uzyskał on prawa do jego odliczenia jako podatku naliczonego" (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2018 r., I SA/Wr 714/18).

W apelacji obrońca powołuje się na wyjaśnienia oskarżonego T. M. jak przebiegał łańcuch dostaw srebrnych monet. Pomijając to, że wyjaśnienia te pojawiły się na

późniejszym etapie postępowania i ewidentnie są próbą dopasowania się do obowiązujących przepisów, to nie mają wsparcia w innych dowodach. Łańcuch ten miał wyglądać następująco: oskarżony T. M. kupuje srebro jako osoba fizyczna na terenie RFN, a następnie z tego terenu sprzedaje je (...) a ta (...) S.A., klientom indywidualnym lub innym podmiotom. Już same relacje Z. M. przeczą temu. Twierdzi on, że to spółka (...) kupowała srebro a nie T. M. jako osoba fizyczna. Zresztą oskarżonemu T. M. nie opłacałoby się kupować srebra jako osobie fizycznej, bo wówczas kupowałby z Vatem. Natomiast zerowa stawka tego podatku jest stosowana w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia. To zaś zostało potwierdzone w wyniku kontroli skarbowych. Z dwóch decyzji Naczelnika (...)Urzędu Celno-Skarbowego w K. dotyczących kontroli w (...) Sp. z o.o. wynika, że uzyskano informację od niemieckiej administracji skarbowej. Z decyzji za okres I-V 2013 roku wynika, że (...) dostarczała srebrne i złote monety na rzecz (...) S.A. i (...) Sp. z o.o. W związku z tym dostawy srebra zostały zadeklarowane jako wewnątrzwspólnotowe dostawy do Polski i jako takie zadeklarowane w (...) (k.2328v.). Stąd jedyny wniosek, że T. M. jako osoba fizyczna nie występuje w tych transakcjach, co wcale nie wyklucza, że mógł coś kupować jako osoba fizyczna, co jednak nie byłoby dla niego korzystne z podatkowego punktu widzenia. Ewentualne transakcje z jego udziałem jako osoby prywatnej, pozostawały jednak poza kontrolą skarbową, w konsekwencji nie przelożyły się na postawiony oskarżonemu zarzut. Z drugiej decyzji za okres I-XII 2012 roku

wynika to samo (k.2535-2535v.). Twierdzeniom obrony przeczą również dokumenty z (...), czyli internetowego systemu wymiany informacji o Vat. Potwierdzają one wskazane transakcje w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy - nabycia. Dodać jeszcze trzeba, że WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 3 marca 2021 roku, I SA/Po 284/20 wskazał, że art. 120 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług nie przewiduje możliwości zastosowania procedury VAT marża w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Powołane w apelacji indywidualne interpretacje podatkowe z dnia 13 czerwca 2017 roku i z dnia 7 czerwca 2013 roku przedstawiają wykładnię przepisów dotyczących opodatkowania na zasadach marży podzielaną przez Sąd Apelacyjny. Jednak zostały one wydane w stanie faktycznym nieprzystającym do realiów niniejszej sprawy. W pierwszej z nich wnioskodawca planował poszerzyć grono dostawców biżuterii używanej i srebrnych monet kolekcjonerskich o podmioty prowadzące działalność gospodarczą, które będą dokumentować sprzedaż ww. towarów na podstawie faktur dokumentujących dostawę towarów opodatkowanych w systemie Vat marża. Prowadzona sprzedaż towarów ewidencjonowana byłaby w całości za pomocą kasy fiskalnej, a na żądanie klientów oraz w przypadku sprzedaży dla podmiotów gospodarczych byłyby wystawiane faktury. Sprzedaż nowej biżuterii byłaby ewidencjonowana na kasie fiskalnej ze stawką 23%, natomiast sprzedaż srebrnej używanej biżuterii oraz monet i sztabek złotych oraz srebrnych

miała być ewidencjonowana w kasie fiskalnej w pozycji tzw. "techniczne zero" z racji opodatkowania tej sprzedaży na zasadach określonych w art.120 ustawy o podatku od towarów i usług. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznał prawidłowe. W przypadku drugiej interpretacji stan faktyczny był podobny. Wnioskodawca biżuterię nową nabywał od dostawców na podstawie faktur z 23% stawką Vat, natomiast biżuterię używaną, monety i sztabki złote nabywał od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Wnioskodawca planował poszerzyć grono dostawców o podmioty prowadzące działalność gospodarczą, które będą dokumentować sprzedaż wyżej wymienionych towarów na podstawie faktur dokumentujących dostawę towarów opodatkowanych w systemie Vat marża. W świetle przytoczonych stanów faktycznych oraz wcześniejszych wywodów jest oczywiste, że przedstawione indywidualne interpretacje podatkowe nie mogły doprowadzić do zwolnienia oskarżonego T. M. od odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe. Tak samo, jak i dokumenty w postaci symulowanych transakcji przez portal (...) i faktura Vat-marża, złożone do akt sprawy przez obrońcę w dniu 20 lipca 2016 r. (k.4354 i k.3173). Wynika ze złożonych dokumentów tylko tyle, że przy transakcjach tożsamyh z tymi przeprowadzonymi przez oskarżonego stosowano jako podstawę opodatkowania podatkiem marżę. Z przytoczonych wywodów dotyczących art.120 ustawy o podatku od towarów i usług

wynika, że jest to możliwe, ale trzeba spełnić szereg warunków, których oskarżony T. M. nie spełniał.

Nie mógł Sąd odwoławczy zgodzić się również z zarzutem błędnej oceny zeznań B. G. (1), C. S. i K. B.. Po pierwsze, świadkowie ci mieli wiedzę na temat funkcjonowania (...) S.A., a przecież z punktu widzenia przypisanego przestępstwa skarbowego istotna była rola firmy, od której (...) S.A. kupowało srebro, czyli (...) Sp. z o.o. Po drugie, wiedza świadków była ograniczona. Mimo tego podali informacje w negatywnym świetle stawiające oskarżonego T. M. (np. B. G. (2) sprawozdanie za 2012 rok sporządziła dopiero w lipcu 2013 roku, dokumenty w ogóle nie były wprowadzone do systemu, nie było prowadzonego obrotu magazynowego, dokumenty były dostarczane przez braci M.; K. B. miał zająć się księgowością (...), nie umiał sporządzić sprawozdania finansowego za 2012 rok, były luki w dokumentacji więc zrezygnował; C. S. stwierdziła, że wszystko wyprostowała B. G. (1)). W końcu, co najważniejsze, osoby te nie badały uprawnienia do stosowania Vat marży, a zatem bez większego znaczenia jest to, że nie było zastrzeżeń do opinii (...), która zresztą nie pamiętała czy do badania przedłożono faktury Vat marża. Argumenty te nie negują doświadczenia tych osób w ramach księgowości. Dopiero całościowe spojrzenie na działalność oskarżonego wynikające również z relacji Z. M. oraz części wyjaśnień T. M., a także przeprowadzona weryfikacja pozwoliły dostrzec naruszenie przepisów podatkowych. Dodać trzeba, że twierdzenie K. B. o brakach w dokumentacji wynikających z braku doświadczenia

jest jedynie oceną świadka. I o ile ten brak doświadczenia można uznać za dobry argument co do pracownic S. K. i K. K., ale już nie wobec T. M., który nie był oceniany przez innych jako osoba niemająca pojęcia o tym czym się zajmuje. Zeznania W. D. w zakresie twierdzenia, że jeżeli spółka kupowała na Vat marża, to sprzedawała na taką samą fakturę Vat marża co do zasady jest do przyjęcia, z zastrzeżeniem, że w tym łańcuszku podmiotów każdy z elementów zgodnie z przepisami stosuje Vat marżę. Natomiast trudno zaakceptować wypowiedź tego świadka, że dla Urzędu Skarbowego czy firma rozlicza się Vatem czy Vatem marżą jest to kwestia neutralna. Urząd Skarbowy uzyskuje takie same kwoty podatku. Twierdzenie to świadczy o braku zrozumienia istoty rozliczenia Vat marża, świetnie wychwyconą przez T. M. w kontekście możliwych do uzyskania korzyści.

Prawdą jest, że świadek Z. M. podał, że była stosowana stawka podatkowa 8%, gdy tymczasem z dokumentów fiskalnych wynika, że było to 23%. Oprócz tego trudno nie uznać wyjaśnień i zeznań brata T. M. za niewiarygodne. Nie musiał on mieć pełnej wiedzy na temat przestępnego procederu, jak pisze obrońca „przyjętym ... modelu biznesowym”. Zresztą podział ról między braćmi o tym świadczy. Z. M. pomagał T. M., zaś zawiadomienie o popełnieniu przestępstwa złożył w związku z zagrożeniem własnego życia i zdrowia. Wyjaśniał i zeznawał szczegółowo. Podkreślenia wymaga, że twierdzenia świadka mają potwierdzenie w dokumentach, w tym sporządzonych po kontrolach skarbowych zainicjowanych przez oskarżyciela publicznego w toku postępowania przygotowawczego w

niniejszej sprawie. Co więcej, zanim ukształtowała się linia obrony T. M. nie stwierdzono większych rozbieżności w jego wyjaśnieniach w zestawieniu z tym co powiedział Z. M.. Dopiero w późniejszym czasie pojawiło się twierdzenie T. M., że brat zabrał mu mienie warte 220.000 złotych. Nie ma informacji, by toczyło się w tej sprawie postępowanie karne.

Według apelującego najistotniejszym błędem jest uwzględnienie jako dowodu w istocie przeważającego decyzji administracyjnych, dotyczących spółek kontrolowanych przez oskarżonego. Zarzutu tego Sąd Apelacyjny nie podzielił uznając, że próba podważenia przedmiotowych decyzji okazała się nieskuteczna. Ostatecznie to te decyzje doprowadziły do zarzutów postawionych oskarżonemu T. M.. Nie było zaś tak, by zostały dopasowane do wersji śledczych. Decyzje te, co należy podkreślić, zostały wydane po czynnościach kontrolnych, które doprowadziły do ustaleń o uszczupleniu podatku wielkiej wartości w oparciu o stosowne dokumenty. Z opiniami tymi korespondują zeznania kontrolerów B. M. i M. M., które są zgodne z obowiązującymi przepisami, zwłaszcza treścią art.120 ustawy o podatku od towarów i usług.

Obrońca nie podnosi zarzutu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego. Wskazuje natomiast konieczność rozważenia, czy nie doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego zgodnie z art.70 § 1 Ordynacji podatkowej, z którego wynika, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca

roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Zarzut ten dla toku postępowania miałby znaczenie w związku z treścią art.44 § 2 kks, który stanowi, że karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Jednak nie można zapominać, że zgodnie z art.44 § 5 kks jeżeli w okresie przewidzianym w § 1 lub § 2 wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 1 ustaje z upływem 5 lat, a przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 2 - z upływem 10 lat od zakończenia tego okresu. Zarzut kwalifikowany m.in. z art.56 § 1 kks, art.62 § 2 kks i art.61 § 1 kks, dotyczący okresu IV 2012 roku - 21 października 2013 rok oraz podmiotów (...) Sp. z o.o. i (...) S.A. został T. M. przedstawiony 25 stycznia 2016 roku. Co więcej, i to dotyczy kwestii zawiadomienia w trybie art.70c Ordynacji podatkowej, Naczelnik Drugiego (...) Urzędu Skarbowego w B. pismem z dnia 9 marca 2017 roku zawiadomił (...) S.A. o zawieszeniu w dniu 28 kwietnia 2015 roku biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za okres od kwietnia 2012 roku do listopada 2013 roku (k.2118-2121 - zawiadomienie wysłane na adres spółki nie zostało odebrane, k.2445 - wysłano kopię zawiadomienia dnia 7 listopada 2017 roku do G. S.). Dodać trzeba, że decyzje dotyczące (...) S.A. ustalają zobowiązanie w podatku od towarów i usług za okresy lipiec - grudzień 2012 roku (k.2444v.) i styczeń - czerwiec 2013 roku i III

Kwartał 2013 roku (k.2569v.). Są one prawomocne (k.4454 i k.4689; decyzja dotycząca zobowiązań podatkowych za 2012 rok uprawomocniła się po odwołaniu, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w K. nie podzielił również zarzutu przedawnienia zobowiązania podatkowego k.4703v-4704). Co się zaś tyczy (...) Sp. z o.o. to pismem z dnia 8 listopada 2017 roku zawiadomiono kuratora spółki o zawieszeniu z dniem 17 października 2017 roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego od towarów i usług za okres od stycznia 2012 roku do marca 2012 roku (k.2237-2239). Podkreślenia wymaga, że obie decyzje dotyczące tej spółki, w tym ta określająca zobowiązanie podatkowe za I-V 2013 roku, uprawomocniły się bez odwołania w roku ich wydania, czyli w 2018 (k.4453). W konsekwencji nie stwierdzono zasadność zarzutu przedawnienia.

Nie przekonuje krytyka sposobu wyliczenia kwoty podatku w przedmiotowych decyzjach. Obrońca dostrzegając powiązania pomiędzy kwotami z deklaracji podatku Vat i z deklaracji podatku CIT uważa, że możliwe jest rozliczenie należnego podatku Vat przez analizę deklaracji podatku dochodowego. Nawet jeżeli coś jest możliwe nie oznacza, że warto z tego skorzystać. Wydaje się czymś normalnym wyliczenie zobowiązania podatkowego w sposób dokonany przez organy finansowe, gdy jednocześnie organy podatkowe posiadały dokumenty powołane w decyzjach. Podatki Vat i CIT nie są tożsame. Pierwszy z nich jest podatkiem od towarów i usług, a drugi od dochodów spółek. Vat jest pośredni, CIT bezpośredni.

Jednocześnie sam obrońca zauważa, że kwota do opodatkowania podatkiem CIT jest kwotą netto podatku Vat, ale obniżoną o koszty spoza grupy podatku Vat. Zatem uproszczeniem byłoby uzyskanie kwoty uszczuplenia przez jej przeksięgowanie z podatku dochodowego CIT. W tej sytuacji proponowana przez obronę metodologia obliczenia podatku Vat nie przekonuje, a jednocześnie nie podważa wyliczeń, którymi dysponował Sąd I instancji. Przyjęty sposób wyliczenia podatku Vat nie prowadzi do podwójnego opodatkowania.

W dalszej części apelujący pisze o metodzie wyliczenia podatku "w stu" twierdząc bardzo ogólnie, że jest ona nieprawidłowa. Jednocześnie nie wskazuje jaka to inna metoda powinna być zastosowana. W przypadku metody "w stu" podstawą wyliczenia podatku jest kwota brutto. Drugim sposobem jest metoda "od sta", w której podstawą jest kwota netto, którą mnoży się przez stawkę podatku. Zważywszy na to, że kontrolerzy dysponowali fakturami, które obejmowały także podatek (kwota brutto), prawidłowe było ustalenie wartości podatku należnego z tytułu obrotu metodą "w stu" (np. k.2548, 2486, 2338). W przypadku obu metod, uwzględniając, że wartość netto danego towaru stanowi wartość towaru po potrąceniu zobowiązań publicznoprawnych, to w kwocie netto zawiera się pełna kalkulacja sprzedającego, który w cenie powinien uwzględnić typowe koszty działalności. Jak już wyżej wskazano, nie do przyjęcia były wyjaśnienia T. M. dotyczące odkupu srebra od osoby fizycznej, czyli od siebie samego jako rezydenta podatkowego RFN. Z całą

pewnością, co wynika z dokumentów kontrolowanych przez M. M. i B. M., nie dotyczy to transakcji opisanych w decyzjach. Organy finansowe uzyskały informację od niemieckich organów podatkowych, która była wystarczająca do wydania w sprawie wyroku. Dla przykładu: załącznikiem nr 15 do informacji niemieckiej administracji podatkowej jest zestawienie zapisów na koncie rozrachunkowym przypisanym (...) Sp. z o.o. (k.2328v.). Nadto uzyskano informacje z aplikacji (...) (np. k.2558). Prawdą jest, że kurator spółki (...) w toku postępowania kontrolnego złożył deklaracje podatku Vat-7 za okres objęty kontrolą, które nie zostały przyjęte. Przywołany przez obrońcę art.81b ust.1 Ordynacji podatkowej przewiduje zawieszenie uprawnienia do skorygowania deklaracji na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej - w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Zasadnie z tego przepisu wnioskuje się - w drodze wykładni a minori ad maius - iż w toku kontroli nie można złożyć deklaracji podatkowej (wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2013 roku, II FSK 1177/11).

Na zakończenie tej części uzasadnienia dodać trzeba, że zaprezentowanego stanowiska nie mogło zmienić powołanie się przez obrońcę na wcześniejszą kontrolę (...) spółki (...) przez pracowników Drugiego Urzędu Skarbowego w B.. Po tej kontroli pojawiły się nowe okoliczności, nieznanne przeprowadzającym kontrolę. Poszerzyła się podstawa kontroli. Pojawiły się nowe dokumenty, relacje Z. M., ale i T. M. oraz informacje z zagranicy.

<p>Oskarżony T. M. działał w pełni świadomie naruszając przepisy karne i karnoskarbowe. Wiedział, że nie mógł stosować procedury marży, zaś wystawione faktury były nierzetelne, a ich nierzetelność nie wynikała z tego, że dokumentowały nieistniejące transakcje. Transakcje te istniały, zaś nierzetelność faktur wynikała ze stosowania sposobu opodatkowania, który z uwagi na brak przesłanek nie powinien być stosowany.</p>		
<p>Wniosek</p>		
<p>zmiana przedmiotowego orzeczenia i uniewinnienie oskarżonego od zarzucanych mu czynów, ewentualnie uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przed Sądem I instancji</p>	<p># zasadny # częściowo zasadny # niezasadny</p>	
<p>Zwięźle o powodach uznania wniosku za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny.</p>		
<p>Konsekwencją niezasadności zarzutu jest nieuwzględnienie wniosku.</p>		
<p>3.8.</p>	<p>obrońca oskarżonego T. M.</p> <p>naruszenie prawa procesowego, mające wpływ na treść wydanego orzeczenia w postaci:</p> <p>- art.4, 7 i 410 kpk przez nieuwzględnienie treści zeznań świadków korespondujących ze sobą i wskazujących na brak możliwości popełnienia przez oskarżonego czynu zabronionego, a w związku z tym także:</p>	<p># zasadny # częściowo zasadny # niezasadny</p>

	<p>- art.5 § 2 kpk przez nierozstrzygnięcie powstałych wątpliwości na korzyść oskarżonego,</p> <p>- art.170 § 1 pkt 5 kpk w zw. z art.193 kpk przez niedopuszczenie dowodów wnioskowanych w piśmie obrońcy oskarżonego z 18 grudnia 2018 roku, a także dowodu z opinii biegłego z zakresu rachunkowości i księgowości, wobec wątpliwości powstałych już na etapie postępowania sądowego i zeznań świadków</p>	
<p>Związłe o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny</p>		
<p>Sąd I instancji nie uchybił przepisom postępowania wskazanym w apelacji obrońcy. Zebrany materiał dowodowy w zakresie przypisanych oskarżonemu T. M. poddał ocenie obiektywnej, zgodnej z zasadami prawidłowego rozumowania oraz wskazaniem wiedzy i doświadczenia życiowego. Podzielić należało stanowisko wyrażone w wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 18 stycznia 2021 roku, sygn. akt II AKa 139/20. "Przepisu art. 410 kpk nie można rozumieć w ten sposób, że każdy z przeprowadzonych na rozprawie głównej dowodów ma stanowić podstawę ustaleń faktycznych. Byłoby to w wielu wypadkach w istocie niemożliwe ze względu na wzajemną sprzeczność okoliczności wynikających z różnych dowodów. Odmówienie wiary niektórym zeznaniom lub wyjaśnieniom złożonym przez świadków lub oskarżonych, a w rezultacie ich pominięcie jako podstawy dowodowej podczas dokonywanych</p>		

ustaleń faktycznych, nie może być utożsamiane ani z brakiem oceny okoliczności, których tego rodzaju dowód dotyczy w kontekście finalnego rozstrzygnięcia, ani też nie jest wyrazem złamania zasady bezstronności sądu, bowiem odmowa przyznania waloru wiarygodności niektórym z przeprowadzonych dowodów, przy jednoczesnej aprobacie i uwzględnieniu innych dowodów, jest niczym więcej niż realizacją przysługującego sądowi orzekającemu uprawnienia w ramach czynienia ustaleń faktycznych, z pełnym uwzględnieniem zasady swobodnej oceny dowodów". Jednocześnie w sprawie nie pojawiły się niedające się usunąć wątpliwości, które należałoby rozstrzygnąć na korzyść oskarżonego. Przypomnieć trzeba niekwestionowane stanowisko judykatury, że każdą niejasność w dziedzinie ustaleń faktycznych (m.in. w przypadku kilku wersji wydarzeń) należy w pierwszym rzędzie zredukować wszechstronną inicjatywą dowodową, a następnie wnikliwą analizą całokształtu materiału dowodowego zebranego w sprawie. Jeżeli zatem z materiału dowodowego wynikają różne wersje przebiegu zdarzenia objętego aktem oskarżenia, to nie jest to jeszcze jednoznaczne z zaistnieniem niedających się usunąć wątpliwości w rozumieniu art.5 § 2 kpk (tak m.in. SN w postanowieniu z dnia 12 grudnia 2013 roku, sygn. akt III KK 420/13).

Nie uwzględniono również zarzutu bezpodstawnego oddalenia wniosków dowodowych. Sąd Okręgowy szczegółowo uzasadnił postanowienie oddalające wniosek dowodowy o opinię biegłych z zakresu podatków, rachunkowości

i ekonomii. Nie ma potrzeby przywoływania argumentacji zawartej w postanowieniu z dnia 23 lipca 2019 roku. Wystarczy odesłać do treści orzeczenia (k.4441-4441v.). Ponowiony wniosek o opinię biegłego rewidenta z dnia 3 czerwca 2020 roku także został zasadnie oddalony. Sąd I instancji odesłał przy tym również do decyzji znajdującej się na k.4441 (k.4754-4754v.). Dodatkowo trafnie wskazał, że wobec zachowania częściowej dokumentacji spółek, opinia biegłego rewidenta byłaby ex natura niekompletna. Tym samym nie ograniczył się tylko do wskazanej w sentencji postanowienia przesłanki oddalenia wniosku dowodowego zawartej w art.170 § 1 pkt 5 kpk. W istocie chodziło także o nieprzydatność dowodu do stwierdzenia danej okoliczności. Przywołane postanowienie jest należycie uzasadnione. Nie przekonuje przy tym powoływanie się przez obronę na późniejsze pojawienie się zeznania świadka C. S.. Relacje tej osoby nic nowego do sprawy nie wniosły. Świadek niewiele pamiętała i wskazała, że B. G. (1) wszystko wyprostowała. Jednocześnie Sąd Apelacyjny nie zgodził się z zarzutem niekonsekwencji w działaniu i wybiórczego traktowania materiału dowodowego przez organy skarbowe.

Wniosek

zmiana przedmiotowego orzeczenia i uniewinnienie oskarżonego od zarzucanych mu czynów, ewentualnie uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przed Sądem I instancji

zasadny
częściowo zasadny
niezasadny

Zwięźle o powodach uznania wniosku za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny.		
Konsekwencją niezasadności zarzutu jest nieuwzględnienie wniosku.		
3.9.	<p>obrońca oskarżonego T. M.</p> <p>wymierzenie oskarżonemu kary zbyt surowej, nieadekwatnej do stopnia społecznej szkodliwości czynu, jego postawy po popełnieniu czynu zabronionego, a także kary wymierzonej współoskarżonemu</p>	<p># zasadny</p> <p># częściowo zasadny</p> <p># niezasadny</p>
Zwięźle o powodach uznania zarzutu za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny		
<p>Podlegająca wykonaniu kara 2 lat i 6 miesięcy pozbawienia wolności nie jest rażąco surowa. Jest adekwatna do wysokiego stopnia zawinienia oskarżonego i wysokiej społecznej szkodliwości czynów. W przypadku uszczuplenia podatku wielkiej wartości, ostatecznie na kwotę ponad 7 mln złotych, nie sposób uznać by kara w ogóle cechowała się surowością. Z uwagi na wartość uszczuplenia zastosowanie miał art.37 § 1 pkt 1 kks w zw. z art.38 § 2 pkt 1 kks - obowiązkowe nadzwyczajne obostrzenie. Mimo tego i tak karę pozbawienia wolności orzeczono bliżej ustawowego minimum. Przepięstwa z art.271 § 1 i 3 kk oskarżony dopuścił się w warunkach z art.65 § 1 kk. W takim przypadku do wymiaru kary stosuje się zasady z art.64 § 2 kk. Oskarżony T. M. był już karany, w tym za przestępstwa przeciwko mieniu. Odbywał też karę pozbawienia wolności. W tej</p>		

sytuacji tylko kara pozbawienia wolności jest w stanie spełnić cele wychowawcze i zapobiegawcze wobec sprawcy oraz w zakresie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa. Niewątpliwie kara za poważne przestępstwo skarbowe powinna odstraszać potencjalnych przestępców. Proponowana przez obronę kara z warunkowym zawieszeniem jej wykonania, po uprzednim jej złagodzeniu do 2 lat i zastosowaniu przepisów obowiązujących w dacie czynów, nie realizowałaby wskazanych celów. Mogłaby utwierdzić w przekonaniu oskarżonego, że warto popełniać przestępstwa, a w odczuciu społecznym byłaby odebrana jako kpina z wymiaru sprawiedliwości.

Na koniec uzasadnienia apelacji obrońca powołał się na art.439 § 1 pkt 7 kpk. Twierdzi, czego jednak nie wyartykułował w postaci zarzutu apelacji, że wymierzona kara "będzie karą w istocie niemożliwą do wykonania". Nie ma uzasadnienia dla takiego twierdzenia. Powołany przepis nie stanowi, że kara będzie niemożliwa do wykonania. Bezwzględna przyczyna odwoławcza z tego przepisu polega na sprzeczności w treści orzeczenia, uniemożliwiającej jego wykonanie. Sytuacja taka w wyroku nie występuje.

Wniosek

zmiana orzeczenia przez wymierzenie oskarżonemu kary w oparciu o art.69 § 1 kk w brzmieniu sprzed nowelizacji w 2015 roku (Dz.U. z 2015, poz.396) w zw. z art.4 § 1 kk przy zastosowaniu warunkowego

zasadny
częściowo zasadny
niezasadny

zawieszenia wykonania kary pozbawienia wolności	
Zwiąże o powodach uznania wniosku za zasadny, częściowo zasadny albo niezasadny.	
Konsekwencją niezasadności zarzutu jest nieuwzględnienie wniosku.	

4. OKOLICZNOŚCI PODLEGAJĄCE UWZGLĘDNIENIU Z URZĘDU	
4.1.	brak podstawy prawnej do orzeczenia wobec oskarżonego T. M. obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej
Zwiąże o powodach uwzględnienia okoliczności	
Sąd Okręgowy orzekł wobec T. M. obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej z powołaniem się na przepis, który ma zastosowanie w przypadku skazania na karę ograniczenia wolności. Tymczasem T. M. wymierzono karę pozbawienia wolności. Także pozostałe powołane w punkcie 2 zaskarżonego przepisy nie mogły być podstawą do orzeczenia w zaistniałych realiach tego obowiązku. Szczegółowo zostało to omówione w Lp. 3.1. w rubryce dotyczącej przytoczenia powodów uwzględnienia, nieuwzględnienia lub częściowego uwzględnienia zarzutu	
4.2.	oskarżony T. M. wyjaśnił, że deklaracje Vat były składane w Urzędach Skarbowych we W., W. oraz B., właściwym urzędem skarbowym był też Urząd Skarbowy w B.
Zwiąże o powodach uwzględnienia okoliczności	
Uwzględniono twierdzenia oskarżonego T. M. oraz informacje właściwych urzędów skarbowych. Były to różne urzędy skarbowe z uwagi na dwie spółki prowadzone przez oskarżonego i zmieniające się	

siedziby, zaś w przypadku (...) S.A., poprzednika (...) S.A., właściwym był Urząd Skarbowy w W..	
4.3.	wadliwa podstawa wymiaru kary w postaci art.28 § 1 kks powołanego w punkcie 1 zaskarżonego wyroku
Zwięźle o powodach uwzględnienia okoliczności	
Art.28 § 1 kks przewiduje w razie łącznego zagrożenia karami wymienionymi w art.22 § 1 kks, że obniżenie albo nadzwyczajne obostrzenie odnosi się do każdej z tych kar. Rzecz jednak w tym, że Sąd Okręgowy za przestępstwo skarbowe orzekł karę pozbawienia wolności, a nie obie kary przewidziane w art.56 § 1 kks. Zatem art.28 § 1 kks błędnie powołano.	
4.4.	błędnie kwotę należną od Skarbu Państwa na rzecz oskarżonych J. D. i J. M. z tytułu obrony z wyboru zasądzono solidarnie
Zwięźle o powodach uwzględnienia okoliczności	
W razie uniewinnienia koszty związane z udziałem obrońcy z wyboru zasądza się od Skarbu Państwa na rzecz każdego z oskarżonych z osobna. W tym wypadku solidarność wierzycieli nie zachodzi. Brak jest węzła solidarności pomiędzy oskarżonymi. Nie przewiduje jej też ustawa. Sąd Okręgowy przyznał, że jest to błąd, który wkradł się w treść orzeczenia na skutek komputerowej edycji.	
5. ROZSTRZYGNIĘCIE SĄDU ODWOŁAWCZEGO	
1.7. Utrzymanie w mocy wyroku sądu pierwszej instancji	
5.1.1.	Przedmiot utrzymania w mocy
wina i sprawstwo oskarżonego T. M. odnośnie przestępstwa skarbowego i przestępstwa z art.271 § 1 i 3 kk (za wyjątkiem kwoty uszczuplenia podatku), zwolnienie oskarżonego T. M. od ponoszenia kosztów sądowych w części skazującej, uniewinnienie oskarżonego T. M. od popełnienia przestępstwa z	

<p>art.258 § 3 kk, pełne uniewinnienie pozostałych oskarżonych i w tej części obciążenie kosztami procesu Skarb Państwa, zasądzenie na rzecz K. K. kosztów wyłożonych na ustanowienie obrońcy z wyboru</p>	
<p>Zwięźle o powodach utrzymania w mocy</p>	
<p>Z wyjątkiem przestępstwa prania pieniędzy zarzuconego T. M. zarzuty apelacji prokuratora i obrońcy oskarżonego T. M. kwestionujące uniewinnienie oraz skazanie okazały się niezasadne. W Lp. 3 omówiono dlaczego twierdzenia skarżących w tym zakresie okazały się nieprzekonujące. Nie ma potrzeby ponawiania tych wywodów. Dość wskazać, że nie potwierdziły się podnoszone zarzuty obrazy przepisów postępowania, błędnych ustaleń faktycznych i rażącej niewspółmierności kary. Konsekwencją uniewinnienia jest po myśli art.632 pkt 1 kpk obciążenie kosztami procesu Skarb Państwa, na które to koszty składają się uzasadnione wydatki stron, w tym z tytułu ustanowienia w sprawie jednego obrońcy. W części skazującej, co nie było kwestionowane, z uwagi na sytuację osobistą i finansową oskarżony T. M. został zwolniony od ponoszenia kosztów sądowych.</p>	
<p>1.8. Zmiana wyroku sądu pierwszej instancji</p>	
<p>5.2.1.</p>	<p>Przedmiot i zakres zmiany</p>
<p>podwyższenie wartości uszczuplenia podatku do kwoty powołanej w zarzucie aktu oskarżenia, doprecyzowanie kwestii miejsca składania deklaracji podatkowych, eliminacja z podstawy wymiaru kary art.28 § 1 kks, uchylene rozstrzygnięcia obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, zasądzenie na rzecz każdej z osobna oskarżonych J. D. i J. M. kosztów związanych z ustanowieniem obrońcy z wyboru</p>	
<p>Zwięźle o powodach zmiany</p>	
<p>Argumenty zaprezentowane w Lp. 3.1 oraz w Lp. od 4.1 do 4.4 uzasadniają przedmiotowe zmiany. Prawidłowe okazało się wyliczenie uszczuplenia podatku na kwotę co najmniej 7.308.987 złotych. Wobec treści wyjaśnień T. M., a także informacji właściwych urzędów skarbowych przyjęto, że deklaracje podatkowe</p>	

były składane właściwym organom podatkowym, co jest wystarczające w świetle znamion ustawowych przestępstwa skarbowego z art.56 § 1 kks. Wadliwie w podstawie wymiaru kary powołano art.28 § 1 kks, który mógłby mieć zastosowanie w razie wymierzenia łącznie kar przewidzianych w art.56 § 1 kks. Nie stwierdzono podstawy prawnej do orzeczenia wobec oskarżonego T. M. obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Nie tylko Sąd Okręgowy powołał błędną podstawę prawną takiego rozstrzygnięcia, ale przepisy Kodeksu karnego skarbowego w sytuacji orzeczenia kary pozbawienia wolności nie dają podstaw do takiego rozstrzygnięcia. Z przepisów wynika, że ustawodawca wskazał taki obowiązek jako jeden z warunków łagodniejszego potraktowania sprawcy przestępstwa skarbowego. Wadliwość zasądzenia solidarnie od Skarbu Państwa kosztów obrony z wyboru, w przypadku dwójki oskarżonych, musiała spowodować rozbitcie tej należności na dwie części. Prawidłowe przy tym jest wyliczenie zaprezentowane w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku (k.4837).

1.9. <i>Uchylenie wyroku sądu pierwszej instancji</i>		
1.1.7. <i>Przyczyna, zakres i podstawa prawna uchylecia</i>		
5.3.1.1.1.		# art. 439 k.p.k.
Zwięźle o powodach uchylecia		
5.3.1.2.1.	Konieczność przeprowadzenia na nowo przewodu w całości	# art. 437 § 2 k.p.k.
Zwięźle o powodach uchylecia		
5.3.1.3.1.	Konieczność umorzenia postępowania	# art. 437 § 2 k.p.k.
Zwięźle o powodach uchylecia i umorzenia ze wskazaniem		

szczególnej podstawy prawnej umorzenia		
5.3.1.4.1.	Błędne uniewinnienie oskarżonego T. M. od przestępstwa prania pieniędzy. Jednocześnie sąd odwoławczy nie może skazać oskarżonego, który został uniewinniony w pierwszej instancji.	# art. 454 § 1 k.p.k.
Zwięźle o powodach uchylecia		
<p>Sąd Okręgowy dowolnie ocenił dowody w postaci wyjaśnień oskarżonego T. M., relacji jego brata Z. M. oraz nie przeanalizował wnikliwie i nie wyciągnął prawidłowych wniosków z przepływów na rachunkach bankowych, których dokonał T. M.. Łącznie przetransferowano kilkadziesiąt milionów złotych. Nie przekonuje twierdzenie, że jedynym celem oskarżonego T. M. było spożytkowanie korzyści majątkowych. Oskarżony poprzez działania, którym towarzyszył przepływ środków finansowych na kontach bankowych, podjął czynności mogące co najmniej znacznie utrudnić stwierdzenie ich przestępnego pochodzenia lub miejsca umieszczenia, ich wykrycie, zajęcie lub orzeczenie przepadku.</p>		
1.1.8. Zapatrywania prawne i wskazania co do dalszego postępowania		
<p>W zakresie przestępstwa z art.299 § 1 i 5 kk w zw. z art.12 kk oraz w zw. z art.65 § 1 kk zarzucanego oskarżonemu T. M. Sąd Okręgowy jest zobowiązany do przeprowadzenia postępowania w całości. Przesłucha</p>		

<p>oskarżonego i jego brata. Co do pozostałych świadków czy uniewinnionych oskarżonych konieczne jest przesłuchanie tylko tych osób, które mają lub mogą mieć wiedzę na temat procedury prania pieniędzy. Będzie pamiętał o treści art.442 § 2 kpk. Dokona pogłębionej analizy dokumentów znajdujących się w załączniku nr 2 do akt. Z powołanych w Lp. 3.6 powodów nie do zaakceptowania była wykładnia art.299 kk przyjęta przez Sąd I instancji. Sąd Okręgowy uwzględni zapatrywania prawne wyrażone przez Sąd Najwyższy w uchwale 7 sędziów z dnia 18 grudnia 2013 roku, I KZP 19/13. Pełny materiał dowodowy podda ocenie, która uwzględni zasady prawidłowego rozumowania oraz wskazania wiedzy i doświadczenia życiowego, co pozwoli dokonać prawidłowych ustaleń faktycznych.</p>		
<p>1.10. Inne rozstrzygnięcia zawarte w wyroku</p>		
<p>Punkt rozstrzygnięcia z wyroku</p>	<p>Przytoczyć okoliczności</p>	
<p>6. Koszty Procesu</p>		

<p>Punkt rozstrzygnięcia z wyroku</p>	<p>Przytoczyć okoliczności</p>
<p>punkt 4</p>	<p>Sąd Apelacyjny nie uwzględnił apelacji wniesionej na niekorzyść oskarżonych J. D., S. K., J. M., K. K. i M. P.. W tej sytuacji koszty procesu musi ponieść Skarb Państwa. Dotyczy to też kosztów obrony z wyboru. Stosowne wnioski złożyli obrońcy oskarżonych J. D., S. K., J. M. i K. K.. Wnioski te uwzględniono zasądzając stawkę minimalną w kwocie 1200 złotych, w przypadku oskarżonych J. D., S. K. i J. M. powiększoną o 20% za drugi termin (k.4887v. i k.4904v.-4905, na drugim terminie nie był obecny obrońca oskarżonej K. K.).</p>

punkt 5	Oskarżonego T. M. zwolniono od ponoszenia przypadających na niego kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze. Chodzi o koszty w zakresie nieuwzględnionej wniesionej na jego korzyść przez obrońcę apelacji. Uwzględniono przy tym informację komornika P. G., który egzekwuje od T. M. kwotę 1.300.000 złotych (k.4838-4839).
punkt 6	Sąd Apelacyjny nie uwzględnił apelacji wniesionej na niekorzyść J. D., S. K., J. M., K. K. i M. P.. W tej sytuacji koszty procesu musi ponieść Skarb Państwa.
7. PODPIS	
SSA Marcin Ciepela SSA Wiesław Kosowski SSO del. Krzysztof Ficek	

1.11. Granice zaskarżenia		
Kolejny numer załącznika	1	
Podmiot wnoszący apelację	prokurator	
Rozstrzygnięcie, brak rozstrzygnięcia albo ustalenie, którego dotyczy apelacja	uniewinnienie oskarżonych J. D., S. K., K. K., M. P. i J. M. od popełnienia wszystkich zarzucanych im czynów, uniewinnienie oskarżonego T. M. od popełnienia przestępstw z art.258 § 3 kk i z art.299 § 1 i 5 kk w zw. z art.12 kk oraz w zw. z art.65 § 1 kk, modyfikacja czynów zarzuconych oskarżonemu T. M. w punktach II i III aktu oskarżenia w związku z uniewinnieniem od działania w ramach kierowanej przez niego zorganizowanej grupy	

	przestępczej i przyjęciem niższej kwoty uszczuplenia podatkowego		
1.3.1. Kierunek i zakres zaskarżenia			
# na korzyść # na niekorzyść	# w całości		
# w części	#	co do winy	
#	co do kary		
#	co do środka karnego lub innego rozstrzygnięcia albo ustalenia		
1.3.2. Podniesione zarzuty			
Zaznaczyć zarzuty wskazane przez strony w apelacji			
#	art. 438 pkt 1 k.p.k. – obraza przepisów prawa materialnego w zakresie kwalifikacji prawnej czynu przypisanego oskarżonemu		
#	art. 438 pkt 1a k.p.k. – obraza przepisów prawa materialnego w innym wypadku niż wskazany w art. 438 pkt 1 k.p.k., chyba że pomimo błędnej podstawy prawnej orzeczenie odpowiada prawu		
#	art. 438 pkt 2 k.p.k. – obraza przepisów		

	postępowania, jeżeli mogła ona mieć wpływ na treść orzeczenia		
#	art. 438 pkt 3 k.p.k. – błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, jeżeli mógł on mieć wpływ na treść tego orzeczenia		
#	art. 438 pkt 4 k.p.k. – rażąca niewspółmierność kary, środka karnego, nawiązki lub niesłusznego zastosowania albo niezastosowania środka zabezpieczającego, przepadku lub innego środka		
#	art. 439 k.p.k.		
#	brak zarzutów		
1.4. Wnioski			
#	uchylenie	#	zmiana
1.12. Granice zaskarżenia			
Kolejny numer załącznika	2		
Podmiot wnoszący apelację	obrońca oskarżonego T. M.		
Rozstrzygnięcie, brak rozstrzygnięcia albo ustalenie, którego dotyczy apelacja	w zakresie uznania oskarżonego za winnego popełnienia przestępstw z art.56 § 1 kks i art.62 § 2 kks oraz art.61 § 1 kks w zw. z art.7 § 1 kks w zw. z art.6 § 2 kks w zw. z art.9 § 1 i 3 kks w zw. z art.37		

	§ 1 kks oraz z art.271 § 1 i 3 kk w zw. z art.12 kk i art.65 § 1 kk, a także co do orzeczonej kary	
1.3.1. Kierunek i zakres zaskarżenia		
# na korzyść # na niekorzyść	# w całości	
# w części	#	co do winy
#	co do kary	
#	co do środka karnego lub innego rozstrzygnięcia albo ustalenia	
1.3.2. Podniesione zarzuty		
Zaznaczyć zarzuty wskazane przez strony w apelacji		
#	art. 438 pkt 1 k.p.k. – obraza przepisów prawa materialnego w zakresie kwalifikacji prawnej czynu przypisanego oskarżonemu	
#	art. 438 pkt 1a k.p.k. – obraza przepisów prawa materialnego w innym wypadku niż wskazany w art. 438 pkt 1 k.p.k., chyba że pomimo błędnej podstawy prawnej orzeczenie odpowiada prawu	

#	art. 438 pkt 2 k.p.k. – obraza przepisów postępowania, jeżeli mogła ona mieć wpływ na treść orzeczenia		
#	art. 438 pkt 3 k.p.k. – błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, jeżeli mógł on mieć wpływ na treść tego orzeczenia		
#	art. 438 pkt 4 k.p.k. – rażąca niewspółmierność kary, środka karnego, nawiązki lub niesłusznego zastosowania albo niezastosowania środka zabezpieczającego, przypadku lub innego środka		
#	art. 439 k.p.k.		
#	brak zarzutów		
1.4. Wnioski			
#	uchylenie	#	zmiana