

# WYROK

## W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 6 sierpnia 2013 roku

Sąd Rejonowy dla Wrocławia – Śródmieścia we Wrocławiu w Wydziale V Karnym,

w składzie :

Przewodniczący : SSRMagdalena Gabriel

Protokolant : Małgorzata Alfawicka

po rozpoznaniu w dniach 24 maja 2013 r., 5 lipca 2013 r., 22 lipca 2013 r. i 30 lipca 2013 roku

przy udziale

Prokuratora Prokuratury Rejonowej dla Wrocławia Krzyki Zachód Brygidy Tratkowskiej

sprawy karnej z oskarżenia publicznego :

(...) ur. (...) w R.,

syna R. i L. z domu Z.

### **oskarżonego o to, że :**

pełniąc funkcję prezesa Zarządu (...) Sp. z o.o. z/s W., ul. (...) (poprzednio W., ul. pl. (...)), będąc osobą odpowiedzialną za prawidłowość rozliczeń tej jednostki z budżetem z tytułu zobowiązań podatkowych dopuścił do podania nieprawdy w deklaracji CIT-8 za 2004 r. złożonej w Urzędzie Skarbowym W. przez (...) Sp. z o.o. z/s W., ul. (...) wskutek zawyżenia kosztów uzyskania przychodów poprzez:

- ujęcie w księgach podatkowych kwoty 92.100 zł wynikającej z faktur VAT wystawionych przez firmę (...) T. M., W., ul. (...), które nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych wbrew przepisowi art. 15 ust. 1 ustawy z dn. 15.02.1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000r. nr 54, poz. 654 ze zm.),

- zawyżenie kosztów delegacji krajowych członków Zarządu o kwotę 65.678,84 zł oraz delegacji zagranicznych o kwotę 4.190,08 zł wbrew przepisowi art. 15 ust. 1 powołanej ustawy...,

- podwójne odniesienie w koszty rachunku za noclegi w H. w kwocie 5.227 zł wbrew przepisowi art. 15, ust. 1 powołanej ustawy...,

- ujęcie w kosztach faktury VAT nr (...) na kwotę 3.300 zł wystawionej przez P.H. (...) E. i J. K. (1), O.W. (...) Ł., ul. (...) wbrew przepisowi art. 15, ust. 1 powołanej ustawy..., w wyniku czego podatek dochodowy od osób prawnych za 2004 r. został narażony na uszczuplenie o kwotę 32.395 zł,

**- tj. o czyn z art. 56 § 2 k.k.s w zw. z art. 9 § 3 k.k.s**

,

\* \* \* \* \*

**I. uniewinnia oskarżonego I. S. od zarzuczonego mu czynu opisanego w części wstępnej wyroku ;**

**II. na podstawie art. 632 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. kosztami sądowymi obciąża Skarb Państwa i zasądza od Skarbu Państwa na rzecz oskarżonego kwotę 2016 zł tytułem poniesionych kosztów obrony z wyboru.**

## UZASADNIENIE

**Sąd na podstawie całokształtu materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie ustalił następujący stan faktyczny istotny dla rozstrzygnięcia:**

W lipcu 2002 r. I. S. i M. C. złożyli spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (...). I. S. i M. C. byli jej założycielami i udziałowcami oraz stanowili jej zarząd. I. S. był prezesem zarządu. Nie podzielili formalnie swych kompetencji, ale w praktyce I. S. zajmował się technologią, pracą koncepcyjną i projektowaniem, a M. C. sferą organizacyjno – prawną, w szczególności pilnował, aby spółka w prawidłowy sposób rozliczała się ze Skarbem Państwa. To M. C. co do zasady przekazywał dokumenty do biura rachunkowego, często pomagał mu w tym również jego brat, który nie był zatrudniony w spółce. W 2004 roku spółka była traktowana jako nowy podmiot, który musiał udowodnić swoją wartość na bardzo konkurencyjnym rynku – technologii informatycznych. Rdzeń stanowił stosunkowo nieduży zespół zatrudniony w firmie – na początku roku 2004 było 15 osób, na końcu 2004 roku – 45 osób, dużą część prac zlecano podwykonawcom. W 2004 roku było 13 takich podmiotów. W przypadku podwykonawców w zależności od potrzeby wykonywali oni pracę w siedzibie zleceniodawcy lub w spółce lub w miejscu prowadzenia swojej działalności, gdzie każdy z nich miał dostęp do Internetu i za jego pośrednictwem dostęp do odpowiednich zasobów umożliwiających mu wykonanie zleconej pracy. W początkowych latach działania dla firmy liczył się przede wszystkim efekt końcowy, tzn. sprawnie działające u klienta końcowego oprogramowanie. Ze względu na konieczność szybkiego i elastycznego działania, zawierano ze zleceniodawcami umowy ustne, a ostatecznym potwierdzeniem ich wykonania było przyjęcie i zapłacenie faktury. Spółka (...) jako jedna z pierwszych w Polsce firm podjęła decyzję o produkcji oprogramowania z założenia działającego przez Internet, tzn. dostępnego przez przeglądarkę internetową, a nie w oparciu o działanie na pojedynczym komputerze czy wewnętrznej sieci komputerowej. Produkcja oprogramowania działającego w Internecie pozwoliła firmie na istotną zmianę organizacji pracy nad tym oprogramowaniem projektanci, programiści i testerzy, będący podwykonawcami nie musieli przychodzić do pracy w firmie, lecz mogli wykonywać ją w innym miejscu z dostępem do Internetu.

**Dowód:** - wyjaśnienia oskarżonego I. S. (...), 902-904, (...)-

(...), k. 1479-1480, k. 1494-1497

- zeznania i wyjaśnienia świadka M. C. – k. 882, 910-911,

921-922, 923-924, (...)- (...), k. 1497-1501,

- zeznania świadka A. K. – k. 1200, k. 1402 – 1404,

k.1520-1521,

W dniu 10 lipca 2002 r. (...) Sp. z o.o. we W. zawarła umowę zlecenia z (...) Biurem (...) S.C. M. A. K., na podstawie której (...) Sp. z o.o. jako zleceniodawca zleciła biuru prowadzenie rachunkowości wraz z rozliczeniami z budżetem i Zakładem Ubezpieczeń Społecznych (§ 1). W umowie wskazano, że zleceniodawca odpowiada za prawidłowość przedstawionych zleceniobiorcy dokumentów, a zleceniobiorca odpowiada za prawidłowość rozliczeń z budżetem i ZUS (§ 2 i 3). Na podstawie tej umowy biuro rachunkowe w 2004 i 2005 roku prowadziło obsługę księgową firmy (...).

Spółka (...) przekazywała dokumenty do księgowania sprawdzone pod względem merytorycznym, formalnym i rachunkowym. M. K. (1) przy księgowaniu jeszcze raz sprawdzała dokumenty pod względem rachunkowym. Jeśli miała wątpliwości, przykładowo faktura nie była opisana – nie było wskazane, czy kwota z niej wynikająca jest kosztem uzyskania przychodu, jakiemu celowi służył dany wydatek - wówczas kontaktowała się z M. C., a sporadycznie także

z I. S.. Akceptacja faktur pod względem merytorycznym oznaczała, że faktura jest wystawiona przez firmę, z którą była zawarta umowa, a firma ta jest firmą działającą legalnie i faktura została wydana po wykonaniu usługi. Zapis „sprawdzono pod względem finansowym” oznaczał, że kwoty wykazane w fakturze są prawidłowe i zaakceptowane przez osobę podpisującą, tj. przez M. C. lub I. S.. Spółka wszystkie należności regulowała w terminie.

W końcowym okresie współpracy z biurem (...) firma (...) prowadziła podwójną księgowość, w tym znaczeniu, że zatrudniała dodatkową księgową, która w siedzibie spółki księgowała dokumenty, które następnie były księgowane przez biuro. Wszystkie dokumenty były precyzyjnie opisywane.

M. C. i I. S. zasięgałi porad biura rachunkowego w zakresie przepisów podatkowych, które zastosować, od czego należy odprowadzić podatek, ile może kosztować zatrudnienie pracownika. Kontaktowali się w związku z tym często z A. K.. Współpraca pomiędzy biurem rachunkowym a spółką była bardzo żywa.

Na żądanie zarządu spółki Pyton biuro rachunkowe wyraziło zgodę na umieszczenie na dysku spółki programu komputerowego (...), który był wykorzystywany przez M. K. (1) i A. K. na podstawie licencji od producenta i za którego użytkowanie ponosili wszystkie opłaty. Odbyło się to za wiedzą i zgodą Zarządu (...) Sp. z o.o.

W 2004 roku po konsultacjach z biurem rachunkowym zdefiniowano niektóre częściej powtarzające się usługi związane z pracami przy produkcji oprogramowania. Pojęcia te pojawiały się później na fakturach. Przez analizę systemową i oprogramowania systemów rozumiano analizę, poprawianie oraz usuwanie błędów w kodach źródłowych systemów oraz testowanie poprawności działania programów.

W grudniu 2006 r. decyzją zarządu związaną z tym, iż spółka miała wejść na giełdę i zostać sprzedaną, spółka (...) została poddana badaniu przez biegłych rewidentów za rok 2004. W toku przeglądu nie stwierdzono przypadków naruszenia prawa mających istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.

**Dowód:** - wyjaśnienia oskarżonego I. S. (...), 902-904, (...)-

(...), k. 1479-1480, k. 1494-1497

- zeznania i wyjaśnienia świadka M. C. – k. 882, 910-911,

921-922, 923-924, (...)- (...), k. 1497-1501,

- zeznania świadka M. K. (1) – k. 876-877, k. 1198, k. 1401-

(...), k. 1518-1520,

- zeznania świadka A. K. – k. 1200, k. 1402 – 1404,

k. 1520-1521,

- umowa zlecenia z dnia 10.07.2002 r. – k. 822,

- strona tytułowo raportu z przeglądu sprawozdania finansowego i podsumowanie przeglądu k. 1685-1686,

Spółka (...) w 2004 roku świadczyła usługi informatyczne i serwisowe na rzecz (...) BANK S.A., (...) S.A., (...) S.A., (...) Sp. z o.o. oraz sprzedawała specjalistyczne programy komputerowe, oferując jednocześnie wsparcie serwisowe swoim kontrahentom. Świadczone usługi miały charakter niematerialny, z zakresu IT, np. analizy systemowe, obsługa systemów, optymalizacja danych, gdzie efekt prac był utrwalany z wykorzystaniem nośników pamięci np. HD, CD, DVD oraz niekiedy w postaci papierowej. Działania spółki (...) polegały również na zapewnieniu zleceniodawcom specjalistów do wykonywania usług informatycznych i serwisowych. Podstawowym zadaniem spółki (...) było organizowanie specjalistów IT na wewnętrzne potrzeby klienta. W większości przypadków prace na rzecz kontrahentów wykonywali pracownicy spółki (...). Spółka zatrudniała w okresie od czerwca do grudnia 2004 roku od

21 do 45 pracowników, w tym analityków systemowych, programistów od 14 do 29 i testerów od 3 do 8. Wynagrodzenie miesięczne testerów w 2004 roku wynosiło od 800 do 1000 zł. Ze względu na specjalistyczny charakter niektórych prac informatycznych spółka korzystała również z 13 podwykonawców, którzy na fakturach wykazywali usługi analizy systemowej oprogramowania systemów. Miesięczne wynagrodzenia podwykonawców spółki (...) wynosiło od 3325 zł do 5666 zł. Spółka (...) uzyskiwała przychody na poziomie 4,5 miliona zł z wykonywania usług informatycznych oraz ze sprzedaży własnego, autorskiego oprogramowania.

**Dowód:** - zeznania świadka T. C. – k. 894-898, 1190 – 1193, 1368-

(...), k. 1521- 1525,

- wyjaśnienia oskarżonego I. S. k. 1151, 902-904, 1363-1365, k. 1479-1480, k. 1494-1497,

- zeznania i wyjaśnienia świadka M. C. – k. 882, 910-911, 921-922, 923-924, 1366-1367, k. 1497-1501,

W 2004 r. miał miejsce bardzo intensywny (...) spółki (...). Członkowie zarządu I. S. i M. C. bardzo angażowali się w sprawy spółki. Z uwagi na natłok obowiązków zdarzało się, że kartę firmową zostawiali w biurze zaufanej osobie, aby ta dokonywała zakupów.

**Dowód:** - wyjaśnienia oskarżonego I. S. k. 1479-1480, k. 1494-1497

-zeznania i wyjaśnienia świadka M. C. – k. 882, 910-911,

921-922, 923-924, k. 1497-1501,

W związku z faktem, iż kontrahenci spółki (...), w szczególności (...) i (...)mieli oddziały w całym kraju członkowie zarządu i pracownicy jeździli po całej Polsce szkoląc pracowników tych oddziałów z obsługi systemu zarządzania wiedzą.

Jednocześnie z uwagi na strukturę (...), który dzielił się wówczas na kilkanaście oddziałów w całym kraju o bardzo dużej autonomii, konieczne było przekonanie do oferowanego przez spółkę (...) oprogramowania dyrektorów większości oddziałów, co wiązało się z koniecznością wyjazdu członków zarządu. Bez zgody bowiem większości dyrektorów regionalnych centrala (...) nie podjęłaby decyzji o zakupie oprogramowania. Zarząd podjął też decyzje, że kluczowi pracownicy firmy oraz członkowie zarządu pojadą w 2004 roku na konferencje do A.. Wynajęli hotel w pobliżu A. w miejscowości H.. Tam nocowali i stamtąd dojeżdżali na konferencje do A.. W związku z tym, iż nie mieli wystarczającej ilości gotówki połowę należności zapłacili gotówką, połowę kartą. Z uwagi na dwa sposoby płatności hotel wystawił dwa rachunki każdy na kwotę 1215 euro. Na konferencji nawiązali kontakt z firmą (...), która miała wtedy dwa główne centra w Europie zajmujące się różnymi dziedzinami jej działalności, jedną w M. drugą w W.. Członkowie zarządu prowadzili z tą firmą rozmowy na temat ewentualnego wprowadzenia do Polski ich systemu zarządzania wiedzą. Po konferencji I. S. pojechał do centrum zarządzania wiedzą w M. a M. C. do W..

M. C. prowadził długie negocjacje z firmą (...) celem podpisania kontraktu. Ostatni etap negocjacji odbył się w ośrodku wypoczynkowym w Ł..

**Dowód:** - wyjaśnienia oskarżonego I. S. k. 1479-1480, k.

(...)- (...)

-zeznania i wyjaśnienia świadka M. C. – k. 882, 910-911,

921-922, 923-924, k. 1497-1501,

- rachunki wraz z rozliczeniem, delegacją i poleceniem wyjazdu k.

(...)- (...),

Zdarzało się, że na skutek nierzetelności pracowników, którzy nie wykazywali błędów kolegów – przy prezentacjach systemów do odbiorów przez klienta końcowego, dochodziło do niezręcznych sytuacji, w których przekazywane oprogramowanie, nie działało prawidłowo. Aby zapobiec tego typu sytuacjom, wprowadzono system rejestracji błędów o nazwie M., a ponadto wprowadzono testera pracującego poza biurem firmy (...), dysponującego łączem internetowym. Oprócz tego po niemiłych doświadczeniach przejmowania projektów i klientów przez nielojalnych podwykonawców lub pracowników, Zarząd podjął decyzję o rozbiciu na części łańcucha produkcji oprogramowania, czyli projektowania, programowania i testowania, tak by tylko wąska grupa osób miała kontrolę nad całym procesem produkcji. W związku z tym nie wszyscy ludzie pracujący i współpracujący z firmą znali się ze sobą.

**Dowód:** - wyjaśnienia oskarżonego I. S. (...), 902-904, (...)-

(...), k. 1479-1480, k. 1494-1497

- zeznania i wyjaśnienia świadka M. C. – k. 882, 910-911,

921-922, 923-924, k. 1497-1501,

W firmie (...)funkcjonowały trzy działy – pierwszy z nich to produkcja własnego oprogramowania, drugi z nich to produkcja oprogramowania na zlecenie klienta końcowego, a trzeci – dostarczanie specjalistów, projektantów, testerów do projektów realizowanych samodzielnie przez klientów końcowych. W związku z tym kompetencje i umiejętności testerów pracujących w projekcie u klienta wymagały wykształcenia informatycznego z uwagi na specyfikę realizowanego projektu, natomiast kompetencje testerów testujących oprogramowanie własne firmy lub zleczone do wykonania, nie wymagały najczęściej wykształcenia informatycznego, ponieważ dotyczyły testowania działania z punktu widzenia użytkownika. Testerzy musieli wykazać się głównie umiejętnością czytania ze zrozumieniem tekstu instrukcji i cierpliwością związaną z wielokrotnie powtarzaniem czynnościami tekstowymi. Firma zatrudniała absolwentów Akademii Ekonomicznej, Akademii Wychowania Fizycznego, Wydziału Fizyki Teoretycznej, Matematyki, Mechaniki i Robotyki. Współpracowano też z ludźmi o wykształceniu średnim, lecz z dużym doświadczeniem zawodowym.

**Dowód:** - wyjaśnienia oskarżonego I. S. k. 1151, 902-904,

(...)- (...), k. 1479-1480, k. 1494-1497

-zeznania i wyjaśnienia świadka M. C. – k. 882, 910-911,

921-922, 923-924, k. 1497-1501,

Praca zlecona w 2004 roku T. M.polegała na testowaniu dwóch systemów opracowywanych w firmie (...)– systemu tworzego na zlecenie (...)oraz systemu zarządzania wiedzą, będącego produktem własnym firmy (...), oferowanego na rynku dla klientów korporacyjnych. Oba systemy były testowane w tym samym modelu, tzn. były udostępnione w Internecie poprzez przeglądarkę internetową. Testowanie można było wykonywać z dowolnego miejsca. Dostęp do systemu odbywał się poprzez wpisanie do przeglądarki odpowiedniego adresu internetowego (IP) prowadzącego do firmowych wewnętrznych stron WWW. Z uwagi na zagrożenia polegające na nieprzekazywaniu informacji o błędach przez pracowników spółki oraz przejmowaniu projektów i klientów przez nielojalnych pracowników i podwykonawców, T. M.był traktowany przez Zarząd jako zewnętrzne zasoby testowania oprogramowania. Miał polecenie, aby swoje kontakty techniczne z pracownikami firmy ograniczył do niezbędnego minimum, żeby nie kontaktował się z programistami i nie wchodził z nimi w relacje partnerskie. Dodatkową zaletą w przypadku T. M., był fakt wykonywania testów w godzinach popołudniowych, czy wieczornych, po wystawieniu przez programistów w Internecie wersji programu napisanej w czasie dnia oraz możliwość testowania oprogramowania w sieci internetowej poza siecią wewnętrzną firmy. Wszystkie błędy wyłapywane w czasie testowania były wprowadzane do pliku arkusza

kalkulacyjnego exel lub osobnego systemu M.– również dostępnego przez Internet. Prace wykonywane przez T. M. były pracami łatwymi i nieskomplikowanymi. Były bardzo czasochłonne, gdyż aplikacja była wystawiana w Internecie na stronie firmy w godzinach popołudniowych i wymagała żmudnej systematycznej pracy przeklikania wystawionego systemu do testów oraz zgłoszenia błędów do systemu rejestracji błędów dostępnego w Internecie. Zakres prac T. M. dotyczył testowania oprogramowania w zakresie obsługi systemu przez użytkownika końcowego, który z reguły nie jest informatykiem. Ten rodzaj testowania nie wymagał zaawansowanej wiedzy informatycznej. Z uwagi na koszty i brak wymogu formalnego, firma nie prowadziła szczegółowego imiennego rejestru zgłoszeń do systemu M..

**Dowód:** - wyjaśnienia oskarżonego I. S. k. 1151, 902-904,

(...)- (...), k. 1479-1480, k. 1494-1497,

- zeznania i wyjaśnienia świadka M. C. – k. 882, 910-911,

921-922, 923-924, k. 1497-1501,

Odbiór prac T. M. polegał na przyjęciu jego zgłoszenia, że system w uzgodnionym zakresie jest przetestowany. Na koniec okresu, kiedy następowało zamknięcie jakiegoś etapu projektu, któryś z pracowników firmy był wyznaczony do wyrwykowego, losowego „przeklikania” testowanego systemu oraz sprawdzenia ilości i jakości opisów błędów zgłoszonych w systemie M.. Po otrzymaniu sygnału, że zgłoszone w M. błędy rzeczywiście występują i są opisane, a w pozostałym system działa poprawnie i/lub klient końcowy dokonał odbioru systemu, zarząd przyjmował, że zlecona praca została poprawnie wykonana. Jeśli tak było T. M. otrzymywał informację, że może wystawić fakturę na uzgodnioną kwotę. W firmie nie dokumentowano działań firmy, jeśli nie wymagały tego przepisy prawa. Skupiano się na budowaniu wartości firmy i realizacji stawianych celów. Ostatecznym potwierdzeniem wykonania pracy było zawsze odebranie jej przez głównego klienta.

**Dowód:** - wyjaśnienia oskarżonego I. S. (...), 902-904, (...)-

(...), k. 1479-1480,

- zeznania i wyjaśnienia świadka M. C. – k. 882, 910-911,

921-922, 923-924, k. 1497-1501,

Wynagrodzenia dla wykonawców były odwzorowaniem aktualnej sytuacji rynkowej oraz bieżących potrzeb spółki, zwłaszcza w odniesieniu do podwykonawców, gdzie czasami spółka była gotowa zapłacić wyższe wynagrodzenie za pracę potrzebną w danym momencie, niż zatrudnić pracownika na stałe.

**Dowód:** - zeznania i wyjaśnienia świadka M. C. – k. 882, 910-911,

921-922, 923-924, k. 1497-1501,

T. M. nie był znany pracownikom spółki (...) ani podwykonawcom tej spółki.

**Dowód:** - zeznania świadka T. Ć. – k. 894-898, 1190 –

(...), (...)- (...), k. 1521-1525,

- zeznania świadka B. S. k. 558-562, k. 1372,

- zeznania świadka D. H. k. 566-568, k. 1371,

- zeznania świadka M. M. k. 569-572,

- zeznania świadka A. M. k. 573-575, k. 1406,

- zeznania świadka B. J. k. 576-579, k. 1404-1405,

- zeznania świadka R. G. k. 580-583, k. 1405,

- zeznania świadka J. H. k. 610, 584-

587, k. 1369-1371,

- zeznania świadka M. H. k. 588-592, k. 1406-1407,

- zeznania świadka T. D. k. 567-568,

Zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (CIT – 8) za rok podatkowy 2004, podpisał i opieczetował Wiceprezes Zarządu (...) Sp. z o.o. – M. C. oraz księgowa z biura (...) – jako osoba sporządzająca deklarację.

**Dowód :** - wyjaśnienia oskarżonego I. S. k. 1151, 902-904, 1363-1365, k. 1479-1480, k. 1494-1497,

- zeznania i wyjaśnienia świadka M. C. k. 1497-1501,

- zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (CIT – 8) za rok podatkowy 2004 – k. 1141- 1142,

- zeznania świadka M. K. (1) – k. 876-877, k. 1198, k. 1401-1402, k. 1518-1520,

W połowie 2009 r. w związku ze sprzedażą spółki (...) zrezygnował z członkostwa w zarządzie spółki.

**Dowód:** - wyjaśnienia oskarżonego I. S. k. 1479-1480, k.

(...)- (...)

W okresie od 1 lutego 2010 roku do 16 lutego 2010 roku w (...) Sp. z o.o. we W. została przeprowadzona kontrola skarbowa w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania do budżetu państwa podatku dochodowego od osób prawnych za 2004 rok. Kontrolę tę przeprowadzała T. Ć..

**Dowód:** - protokół kontroli z dnia 16.02.2010 r. (...)

(...) – k. 1090 – 1133,

- zeznania świadka T. Ć. – k. 894-898, 1190 – 1193, 1368-

(...), k. 1521-1525,

Decyzją z dnia 28 maja 2010 roku nr (...) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej we W., po przeprowadzeniu wyżej wymienionego postępowania kontrolnego, określił dla (...) Sp. z o.o. z siedzibą we W.

- zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2004 roku w wysokości 237 064,00 zł,

- odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych w łącznej wysokości 2 104,00 zł (od stycznia do września 2004 roku).

W uzasadnieniu wskazano, że w zeznaniu rocznym o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy 2004 (CIT – 8) złożonym w US W. 31 marca 2005 roku spółka wykazała:

- przychody ogółem – 3 685 427,55 zł,
- koszty uzyskania przychodów – 2 608 221,19 zł,
- dochód – 1 077 206,00 zł,
- należny podatek według stawki 19 % - 204 669,00 zł,
- suma zaliczek wpłaconych – 153 552,00 zł,
- kwota do zapłaty – 51 117,00 zł.

Wskazano, że kontrola podatkowa wykazała, że księgi podatkowe, w oparciu o które sporządzono zeznania CIT – 8, prowadzone były w części w sposób nierzetelny. Stwierdzono, że spółka (...) zaniżyła w 2004 roku zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych o kwotę 32 394,00 zł.

Powyższe zaniżenie zobowiązania podatkowego powstało w wyniku ujęcia w księgach podatkowych w 2004 roku nierzetelnych zapisów:

- 92 100,00 zł wynikającej z faktur VAT wystawionych przez firmę (...), W., ul. (...), które nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych;
- zawyżenie kosztów delegacji krajowych członków zarządu o 65 678,84 zł;
- podwójne odniesienie w koszty rachunku za noclegi w H.– 5 227,00 zł;
- zawyżenie kosztów delegacji zagranicznych członków zarządu o kwotę 4 190,08 zł oraz wadliwego zapisy dotyczącego wydatku;
- wynajem OW L. Z. na cele związane z działalnością gospodarczą spółki 3 300,00 zł ( za naruszeniem art. 15 ust. 1).

**Dowód:** - decyzja Dyrektora Urzędu kontroli Skarbowej z dnia 28 maja 2010

roku nr (...) – k. 1065– (...),

- zeznania świadka T. Ć. – k. 894-898, 1190 – 1193, 1368-

(...), k. 1521- 1525,

Po sprzedaży spółki przez I. S. i M. C. - nowy Zarząd spółki - po otrzymaniu decyzji (...) w zakresie podatku CIT za rok 2004 - postanowił nie odwoływać się od niej i zapłacić kwotę naliczoną przez organ kontrolujący. W ten sposób nie uwzględnił stanowiska poprzedniego zarządu. Podejmując taką decyzję zarząd kierował się tym, że spółka (...), startując w przetargach publicznych, czy starając się o środki unijne, musiała wykazywać się m. in. brakiem zaległości na rzecz budżetu państwa. Nowy zarząd stwierdził, ponadto, że odwołanie będzie wymagało nakładów sił i środków nie współmiernych do stwierdzonych zaległości.

**Dowód:** - wyjaśnienia oskarżonego I. S. k. 1151, 902-904,

(...)- (...), k. 1479-1480, k. 1494-1497,

-zeznania i wyjaśnienia świadka M. C. – k. 882, 910-911,

921-922, 923-924, k. 1497-1501,



I. S. ma obecnie 51 lat. Jest żonaty. Ma dwójkę dzieci, które obecnie studiują. Ma wykształcenie wyższe. Utrzymuje się z prowadzonej działalności gospodarczej, uzyskuje dochód miesięczny w wysokości około 10.000 zł. Nie był leczony psychiatrycznie, neurologicznie ani odwykowo. Nie był karany sądownie.

**Dowód:** - dane uzyskane w trybie art. 213 k.p.k. k. (...),

- dane o karalności k. 1280,

I. S. zarówno w toku postępowania przygotowawczego jak i przed Sądem nie przyznał się do zarzucanego mu czynu.

Słuchany w postępowaniu przygotowawczym po postawieniu mu zarzutu w zakresie nierzetelności w deklaracji VAT za 2004 r. szczegółowo omówił sposób działania spółki (...) w początkowym okresie działalności, w tym w roku 2004 r. oraz zasady i powody współpracy z T. M., w sposób zgodny z ustalonym w sprawie stanem faktycznym. Po postawieniu mu zarzutu będącego przedmiotem niniejszego postępowania odmówił składania wyjaśnień.

W toku postępowania jurysdykcyjnego odmówił składania wyjaśnienia, podtrzymał wcześniejsze wyjaśnienia i odpowiadał na pytania.

Podczas ponownego rozpoznawania sprawy przez Sąd wyjaśnił, iż rzeczywiście był prezesem zarządu, ale zarząd był 2 osobowy, mieli podział w zarządzie - sprawami finansowymi zajmował się M. C.. Mieli też podpisaną umowę z biurem rachunkowym prowadzonym przez licencjonowanych doradców podatkowych, którzy prowadzili księgowość od 2002r. od powstania firmy, przez wiele lat. W zakresie deklaracji CIT 8 za 2008r., wskazał, iż deklaracje tę podpisała pani M. K. (1) i M. C. i nie rozumie, jeśli są jakiegokolwiek zarzuty co do rzetelności tej deklaracji to dlaczego zostały postawione mu. Wyjaśnił, iż sama umowa z biurem rachunkowym obligowała ich czyli zarząd do opisywania dokumentów księgowych i przedstawiania ich księgowemu. Natomiast samo biuro było odpowiedzialne za ich prawidłowe księgowanie i rozliczenie w urzędzie. Zrobili tak z tego względu, iż podstawowym projektem który był realizowany w firmie był zupełnie nowatorski na polskim rynku system zarządzania wiedzą. Ten system był prowadzony w firmie od podstaw i pilotażowo wprowadzony w 2 (...) firmach. (...) S.A. Wskazał, iż problem z kontrolą z US mieli taki że urząd kwestionował że istnieje takie coś jak zarządzanie wiedzą. To było podstawą kwestionowania kosztów nad którymi pracowali, między innymi wyjazdów na konferencje zagraniczne dot. zarządzania wiedzą. Innym ważnym elementem zarządzania firma było zarządzanie projektami, ponieważ firma bardzo dynamicznie się rozwijała zatrudniali coraz więcej osób, jako zarząd podjęli decyzje o wprowadzeniu standardów funkcjonowania firmy. Jednym z tych standardów było zarządzanie projektami jako metodologia. Stosowali metodykę zarządzania projektami. Wyjaśnił, iż kontrolujący z US zakwestionowali to że istnieje coś takiego jak zarządzanie projektami oraz odrzucili część kosztów z tym związanych. Kolejnym obszarem nieporozumień to był obszar technologii informatycznej, ponieważ projekty które zrealizowali też było jako jedne z pierwszych w Polsce, chodziło o oprogramowanie działające przez Internet. Wyjaśnił, iż spotkali się ze strony pracowników US z niekompetencją odnośnie tego do czego służą produkowane przez nich systemy informatyczne. Wskazał, iż ich system zarządzania wiedzą był osadzony na serwerze, który znajdował się jeden u nas w firmie, a drugi u klienta. Z punktu widzenia pracowników firmy w tym przypadku (...) nie miało znaczenia gdzie znajduje się dany system, ponieważ łączyli się z nim przez Internet. Wyjaśnił, iż dzisiaj wydaje się to oczywiste że tak działają systemy komputerowe, ale 10 lat temu w roku 2002, 2003 i 2004 byli pionierami wdrażania tej technologii w Polsce. Wtedy standardem było oprogramowanie instalowane na serwerze w firmie dostępne tylko w sieci wewnętrznej Intranecie. Wskazał, iż w trakcie kontroli skarbowej usłyszeli zarzuty, że nie możliwe jest aby pracownicy (...) z oddziałów w całej Polsce mogli korzystać przez Internet z oprogramowania, które znajdowało się na serwerze w W.m.in. dlatego zakwestionowano koszty delegacji krajowych i wyjazdów do oddziałów w całej Polsce (...) i (...) związanych ze szkoleniem pracowników tych oddziałów z obsługi systemu zarządzania wiedzą. W odniesieniu do delegacji zagranicznych wskazał, iż zarząd podjął decyzje że kluczowi pracownicy firmy pojadą w 2004 roku na konferencje do A.. Wynajęli hotel w pobliżu A. w miejscowości S.. Tam nocowali i stamtąd dojeżdżali na konferencje do A.. Na samej konferencji porozumieli się z firmą (...), która miała wtedy 2 siedziby w Europie, 1 w M.druga w W.. Prowadzili z nimi rozmowy na temat ewentualnego wprowadzenia do Polski ich systemu zarządzania wiedzą. W., iż po konferencji on pojechał do centrum zarządzania wiedzą w M.a M. C. do W.. Odnośnie zarzutu

podwójnego zaksięgowania kosztów noclegu w H., wyjaśnił, iż opisane dokumenty przekazali do biura i nie wie czemu koszty noclegu zostały zaksięgowane podwójnie. Być może dlatego że były w obcym języku. Co do faktury za pobyt w Ł. wyjaśnił, iż był tam M. C., który negocjował z firmą (...), pilotaż, wyniki pilotażu i perspektywę wdrożenia. O ujęciu w księgach kwoty 92100zł wynikających z faktur VAT wystawionych przez firmę (...), zaznaczył że są to te same faktury, które pojawiły się w pierwszym zarzucie dot. V., skoro zostały one uznane za rzetelne i prawidłowe w kontekście V. to powinno być tak samo w kontekście C.. Podał, że cała ta sytuacja kontroli z US wynikała z niekompetencji urzędników, którzy ich kontrolowali, ta niekompetencja dotyczyła znajomości technologii komputerowej. W., iż osobiście uważa, że deklaracja jest prawidłowo złożona i gdyby wtedy miał ją podpisać to by ją podpisał, ale to nie on ją podpisał. Na zadane pytanie wyjaśnił, iż zajmował się rozwojem technologii i projektowaniem i nie przypominam sobie sytuacji kiedy byśmy omawiali ta deklaracje, firma rozwijała się bardzo dynamicznie i w latach 2003 i 2004 i następnych płacił bardzo wysokie podatki powyżej 1 miliona zł. Podtrzymał wcześniej złożone wyjaśnienia.

W uzupełniających wyjaśnieniach wskazał na kwestię skali uszczuplenia w kontekście obrotu i podatków, które płaciła firma, dlatego, że po odjęciu faktur wynikających z obrotu z firmą (...), bo te faktury zostały uznane za prawidłowe to w przypadku zakwestionowanych delegacji uszczuplenie było rzędu 14.895 zł a obroty firmy w 2004 r., wynosiły 3.685.000 zł, zysk firmy wynosił 1.077.000 zł, zapłacony podatek CIT wyniósł 205.000 zł, zapłacony VAT wyniósł 810,000 zł. Wskazał, iż w jego ocenie sytuacja, w której doprowadzają świadomie do zawyżenia kosztów po to, żeby zapłacić mniejszy podatek w sytuacji, w której są właścicielami firmy i wypłacają sobie dywidendę z zysku, jest sytuacja w której jakby przekładają swoje pieniądze z jednej kieszeni do drugiej narażając się na przestępstwo gospodarcze. W., iż o kontroli w zakresie CIT za 2004 r. dowiedział się będąc poza spółką, odszedł ze spółki w połowie 2009 r. to był wynik uzgodnień z inwestorem. Jeśli chodzi o podwójne zaksięgowanie noclegów w hotelu w A. wyjaśnił, iż zasugerował się tym, co podali kontrolujący ale sprawdził, oni podali, że ten sam rachunek zaksięgowany dwa razy, ale to nie jest jeden rachunek tylko to są dwa rachunki, tylko, że jeden zapłacono gotówką a drugi kartą. Jeśli chodzi o delegacje krajowe wyjaśnił, iż podstawowy zarzut był taki, że zarząd nie jeździł w delegacje w 2004 r., ponieważ zostały wyrzucone z kosztów wszystkie delegacje zarządu z 2004 r. nie uznano, tego, że w początkowym okresie działania firmy jako właściciele i osoby najbardziej zainteresowane byli bezpośrednio zaangażowani w pozyskanie klienta i wdrożenie systemów. To na nich ciążył główny ciężar tych wyjazdów. W., iż kolejnym zarzutem ze strony (...) było to, że nawzajem z M. C. podpisywali sobie delegacje. Wskazał, iż ich spółka nie miała rady nadzorczej mieli dwuosobowy zarząd i taka forma została uzgodniona z biurem A., była praktykowana w kolejnych latach. Co do zarzutu zbyt ogólnego opisu delegacji, wskazał, iż wszystkie wątpliwości jak wypełnić dokumenty zwłaszcza często powtarzające się uzgodnili z biurem rachunkowym, biuro nie miało zastrzeżeń, a jeśli mieli zastrzeżenia to się spotykaliśmy i rozmawialiśmy o tym, w tym wypadku zastrzeżeń nie było. Odnośnie zarzutu, że centrale firm (...) sawe W., nie ma w związku z tym potrzeby jeżdżenia. Natomiast wdrożenie, szkolenia odbywały się i w centrali i w oddziałach, więc też niezrozumiale jest dla niego dlaczego mieliśmy nie jeździć i nie szkolić ludzi w oddziałach. Wskazał, iż kolejnym zarzutem było to, że od stycznia do kwietnia nie było zamówień i zleceń więc delegacje z tego okresu nie mogły dotyczyć systemu (...) firmy (...). Kontrolujący nie sprawdzili, że w 2003 roku podpisali umowę, w której obsługa była realizowana w 2004 r. kolejny zarzut był taki, że w niektórych dniach delegacji były robione zakupy kartą płatniczą imienna we W. i to jest dowód na to, że nie byliśmy w delegacji. W początkowym okresie działania firmy nie prowadziliśmy kasy zdarzały się sytuacje, że zostawiali zaufanym osobom karty płatnicze do realizacji bieżących zakupów. Wyjaśnił, iż to jest ich ryzyko i nie sądzi, żeby to był jakiś problem. Odnośnie zarzutu dotyczącego rachunku z Ł., że nie ma potrzeby spotkania się nad morzem kiedy centrale firm są we W., wyjaśnił, iż dotyczyło to spotkania z (...). M. C. spotykał się z przedstawicielem (...) i podpisywali kontrakt. W. nadto, iż w umowie podpisanej z biurem (...), w paragrafie trzecim jest mowa, że zleceniobiorca odpowiada za prawidłowość rozliczeń z budżetem Skarbu Państwa. Była taka sytuacja, gdzie biuro rachunkowe, zrobiło jakąś pomyłkę w rozliczeniach w (...), ponieważ mieli zatrudnionych kilka osób niepełnosprawnych i biuro samo dojrzało tą pomyłkę i poinformowało nas o niej i samo dobrowolnie zapłaciło odsetki po wyjaśnieniu tej sprawy. Wskazał, że bardzo cenili to biuro, ponieważ było prowadzone przez doświadczonych, licencjonowanych doradców. Wskazał, iż niezależnie od pracy biura rachunkowego w 2006 roku wynajęli firmę, kancelarię biegłych rewidentów, do zbadania ksiąg rachunkowych, wynikało to z faktu, że przygotowując firmę do wejścia na giełdę i przejęcia przez inwestora chcieli mieć pewność, że dochowali wszelkiej staranności. W 2006 roku zostały przebadane księgi z lat poprzednich, raport dotyczył lat 2004- 2005 nie wykazał nieprawidłowości dotyczących

ksiąg rachunkowych. Dodatkowo, już przed samym przejściem firmy odbył się tzw. audyt due dilligence. To jest rodzaj raportu, gdzie inwestor robi przed przejściem firmy, bardzo szczegółowy ten raport też nie wykazał żadnych nieprawidłowości. Wyjaśnił, iż nie jest w stanie powiedzieć, co mógłbym zrobić więcej jako zarządzający dla kontroli funkcjonowania firmy w tym obszarze. Wskazał, iż system zarządzania wiedzą w przeciwieństwie do tego co sugerowali kontrolujący, istniał naprawdę, dostaliśmy nagrodę od M., zajęli pierwsze miejsce za system zarządzania wiedzą o nazwie P.enterprise 4.0.

### **Sąd zważył, co następuje:**

Sąd dokonując ustaleń dotyczących stanu faktycznego oparł się na wyjaśnieniach oskarżonego, wyjaśnieniach i zeznaniach świadka M. C., oraz zeznaniach świadków: M. K. (1), A. K., T. Ć.. Nadto zgromadzonych w sprawie dokumentach w szczególności deklaracji (...) za rok 2004, umowie zlecenia z biurem rachunkowym, protokole kontroli w zakresie podatku CIT oraz decyzji z dnia 28 maja 2010 r.

Sąd w pełni dał wiarę wyjaśnieniom oskarżonego I. S.. Wyjaśnienia te znajdowały bowiem potwierdzenie w pozostałym materiale dowodowym zgromadzonym w przedmiotowej sprawie – w zeznaniach świadków oraz dokumentach. W szczególności wyjaśnienia oskarżonego potwierdzają M. C., M. K. (1), A. K.. Nie stoją w sprzeczności z nimi zaś zeznania pracowników spółki zarządzanej przez oskarżonego w okresie objętym zarzutem, gdyż wskazują oni, że nie znali T. M.. Kwestię tę jednak oskarżony i drugi członek zarządu M. C. logicznie tłumaczą – to, że pracownicy nie znali T. M. było zabiegiem celowym, chodziło o to, aby uniknąć tuszowania błędów programistów i testerów wynikających ze złe pojętego koleżeństwa i solidarności, które powodowało później kłopotliwe sytuacje podczas prezentacji u klientów. Zresztą pracownicy wskazują, iż były im przekazywane błędy nie pochodzące od testerów zatrudnionych bezpośrednio w spółce. Podnoszona przez oskarżonego okoliczność, iż to nie on podpisał deklarację (...) za rok 2004 r. potwierdzają nie tylko świadkowie, ale również dokument w postaci tejże deklaracji, na którym nie ma podpisu oskarżonego.

W zgromadzonym materiale dowodowym brak jest też elementów, które pozwalałyby podważać twierdzenia oskarżonego o tym, iż faktury wystawione przez T. M. oraz delegacje ujęte jako koszty uzyskania przychodu nie były zdarzeniami rzeczywistymi. Kwestia ta szerzej zostanie omówiona w dalszej części uzasadnienia.

Za wiarygodne Sąd uznał również zeznania M. C., M. K. (1) i A. K. były one bowiem spójne, logiczne i korelowały nie tylko ze sobą, ale i z resztą materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie. W szczególności z wyjaśnieniami oskarżonego oraz dokumentami w postaci umowy zlecenia oraz deklaracji CIT za rok 2004.

Sąd dał również wiarę zeznaniom świadka T. Ć., która z ramienia Urzędu Kontroli Skarbowej przeprowadzała kontrolę w spółce (...). Należy jednak zaznaczyć, iż Sąd przypisał walor wiarygodności temu dowodowi w zakresie w jakim relacjonuje ona fakty, nie stanowiły natomiast podstaw do ustaleń faktycznych oceny wypowiediane przez świadka. T. Ć. nie była bowiem bezpośrednim świadkiem zdarzeń będących przedmiotem niniejszego postępowania, nadto to Sąd jest zobligowany do samodzielnej oceny materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie.

Sąd nie miał żadnych podstaw do kwestionowania wiarygodności świadków B. S., D. H., M. M., A. M., B. J., R. G., J. H., M. H., T. D. ich relacje korespondowały ze sobą i wzajemnie się uzupełniały.

Zeznania świadków G. F., J. P., W. Z., R. M., R. C., G. W., G. R., J. K. (2), M. K. (2) nie były podstawą dokonywania ustaleń faktycznych w sprawie albowiem nie posiadali oni wiedzy na temat zdarzeń objętych zarzutem będącym przedmiotem niniejszego postępowania.

Sąd uznał także za wiarygodne dowody w postaci zabezpieczonych w sprawie dokumentów w tym dokumentów pochodzących z akt kontroli Urzędu Kontroli Skarbowej. Ich treść jest bowiem poparta pozostałym materiałem dowodowym, a ponadto dokumenty te nie budzą zdaniem Sądu żadnych zastrzeżeń i nie były kwestionowane przez strony. Należy w tym miejscu zaznaczyć, iż z uwagi na fakt, iż obecne postępowanie dotyczyło tylko jednego zarzutu siłą rzeczy nie wszystkie dokumenty zgromadzone w toku postępowania przygotowawczego były podstawą dokonywania ustaleń faktycznych, gdyż duża część z nich dotyczyła zarzutów, o których już prawomocnie

rozstrzygnięto. Jednocześnie też należy pamiętać, iż zarówno protokół kontroli skarbowej, jak i decyzja w zakresie wymiaru podatku są dowodem na to, iż takie czynności podjęto to znaczy przeprowadzono kontrole i wydano decyzje określonej treści nie są natomiast per se dowodem na to, iż zawarte w nich oceny są trafne.

Dokonując ustaleń odnośnie osoby oskarżonego i jego dotychczasowego sposobu życia Sąd posłużył się znajdującymi się w aktach sprawy danymi o karalności, a także danymi zawartymi w wyjaśnieniach oskarżonego.

W ocenie Sądu zebrany w sprawie materiał dowodowy nie pozwala na przypisanie oskarżonemu sprawstwa zarzucanego mu czynu.

Regulacja zawarta w art. 56 § 2 k.k. penalizuje zachowanie osoby – podatnika, która składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, a kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości.

Art. 9 § 3 k.k.s. stanowi, iż za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną.

Przepis art. 9 § 3 k.k.s. służy rozwiązaniu przypadków, w których z uwagi na konstrukcję znamion przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego o charakterze indywidualnym dochodzi do sytuacji, gdy norma sankcjonowana adresowana jest do podmiotu niebędącego osobą fizyczną, spełniającego cechy wymagane od sprawcy przestępstwa indywidualnego (np. podmiotu będącego podatnikiem, płatnikiem, rezydentem, producentem, importerem, inkasentem), zaś norma sankcjonująca przewiduje możliwość orzeczenia sankcji karnej wyłącznie wobec osoby fizycznej, niewskazanej w zestawie znamion ustawowych danego czynu zabronionego.

Przepis art. 9 § 3 k.k.s. pełni funkcję klauzuli rozszerzającej - w płaszczyźnie podmiotu czynu zabronionego - zakres kryminalizacji za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe o charakterze indywidualnym, w których podmiot charakteryzowany jest poprzez znane prawu podatkowemu pojęcia "podatnik", "płatnik", "inkasent", "importer", "rezydent" itp. W piśmiennictwie wskazuje się, że obok poszerzenia zakresu odpowiedzialności w aspekcie podmiotowym art. 9 § 3 k.k.s., określając przesłanki odpowiedzialności "jak za sprawstwo", pełni również istotną funkcję gwarancyjną. Określając przesłanki odpowiedzialności osoby fizycznej zajmującej się na podstawie jednego z wymienionych w art. 9 § 3 k.k.s. źródeł sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi innego podmiotu, komentowany przepis określa zarazem taksatywnie przesłanki uzasadniające odpowiedzialność takiej osoby "jak sprawcy", poza którymi brak podstaw do ponoszenia odpowiedzialności karnej za sprawstwo przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Przepis art. 9 § 3 k.k.s. - jakkolwiek stanowi podstawę do poszerzenia zakresu odpowiedzialności karnej za sprawstwo w aspekcie podmiotowym - nie może zostać uznany za regulację wprowadzającą do polskiego prawa karnego skarbowego kolejną postać (odmianę sprawstwa), lecz określa przesłanki odpowiedzialności "jak za sprawstwo" przy jednoczesnym wykorzystaniu jednej z wymienionych w art. 9 § 1 k.k.s. postaci sprawstwa. Osoba ponosząca odpowiedzialność "jak sprawca" na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. może zrealizować podczas zajmowania się sprawami gospodarczymi innego podmiotu w całości znamion czynu zabronionego, a więc w formie sprawstwa pojedynczego, lub zrealizować je działając wspólnie i w porozumieniu z inną osobą albo kierując ich wykonaniem przez inną osobę, albo wreszcie wydając innej osobie polecenie wykonania czynu zabronionego ( tak w szczególności P. Kardas w Komentarzu do Kodeksu karnego skarbowego, wydanie II, WKP 2012).

W przedmiotowym zaś stanie faktycznym członkowie zarządu spółki (...), w tym oskarżony, nie tylko zawarli umowę z profesjonalnym biurem rachunkowym, które zajęło się sprawami finansowymi spółki w zakresie rozliczeń ze Skarbem Państwa. Nadto jak wynika ze zgodnych zeznań świadków: M. C., M. K. (1) i A. K. oraz wyjaśnień oskarżonego, w wyniku faktycznego podziału kompetencji w zarządzie spółki P. sprawami finansowym zajmował się M. C., także on z zasady

przekazywał dokumenty do biura rachunkowego. Jeśli nie mógł tego zrobić z uwagi na brak czasu prosił o pomoc swego brata, który nie był zatrudniony w spółce. I. S. zajmował się tego typu sprawami jedynie wyjątkowo, wówczas, gdy nie mógł tego uczynić M. C.. Nadto deklaracja (...) za rok 2004 r. nie jest podpisana przez oskarżonego, a przez M. C. i M. K. (1).

W orzecznictwie SN wskazuje się, że "skoro zarząd spółki prowadzi sprawy tej spółki, a pracami zarządu kieruje prezes, to jeżeli nie powierzono spraw spółki jako płatnika podatku od wynagrodzeń osób fizycznych (zaliczek na ten podatek) innemu z członków zarządu albo kierownikowi innej jednostki organizacyjnej tej firmy, to właśnie prezes zarządu spółki jest tą osobą, która zajmuje się jej sprawami gospodarczymi w powyższym zakresie, jeżeli nie dojdzie też do wskazania, stosownie do art. 31 o.p. [...] innej jeszcze osoby odpowiedzialnej za czynności spółki jako płatnika podatku" (zob. wyrok SN z dnia 2 lipca 2002 r., IV KK 164/02, OSNKW 2002, nr 11-12, poz. 106). Podnosi się też, że "powierzenie obowiązków w zakresie rozliczeń podatkowych fachowym osobom trzecim nie znosi samo przez się odpowiedzialności podatnika (w tym prezesa spółki) w sferze prawa karnego skarbowego, ale pod warunkiem udowodnienia, że miał on jednak świadomość możliwości wadliwego rozliczenia się i godził się na rozliczenie niezgodne z przepisami prawa podatkowego" (teza 2 postanowienia SN z dnia 23 maja 2002 r., V KKN 426/00, OSNKW 2002, nr 9-10, poz. 81).

Odpowiedzialność doradcy bądź członka zarządu, któremu faktycznie powierzono prowadzenie spraw finansowych spółki, nie musi przy tym wykluczać odpowiedzialności samego podatnika, a przy tym wymaga wykazania umyślności w zachowaniu się doradcy. Jeżeli zatem doradca podjął się sporządzania i przekazywania do właściwego urzędu deklaracji podatnika i zaniecha złożenia ich w terminie, to jedynie on winien ponosić odpowiedzialność za uchybienie temu terminowi, jeżeli natomiast uwzględni on w dokumentacji, przy dokonywaniu rozliczenia podatnika, fałszywą fakturę dostarczoną mu przez tego ostatniego, mając świadomość jej nierzetelności, to odpowiedzialność winni tu ponieść zarówno podatnik, jak i doradca, ale gdyby doradca nie miał świadomości nierzetelności faktury, odpowiedzialność powinien ponieść jedynie podatnik, jako dokonujący oszustwa w postępowaniu podatkowym przez posłużenie się nierzetelną fakturą (tak w szczególności T. G.w: Doradca podatkowy jako szczególny podmiot odpowiedzialności karnej skarbowej, Fiskus 2006, nr 22 i 23).

W przedmiotowej więc sytuacji oskarżonemu można by skutecznie postawić zarzut z art. 56 k.k.s. jedynie wówczas, gdyby udało się udowodnić po pierwsze, iż faktury zakwestionowane przez Urząd Kontroli Skarbowej obrazują zdarzenia, które nie miały faktycznie miejsca, bądź w przypadku kosztów delegacji miały co prawda miejsce, ale nie były związane z działalnością gospodarczą podatnika. Nadto, iż I. S. miał świadomość, iż są one nierzetelne, nadto, wiedział, iż zostały przekazane do biura rachunkowego celem ujęcia ich w deklaracji (...) za rok 2004 r. Materiał dowodowy w przedmiotowej sprawie nie pozwala zaś na takie ustalenia.

Jak bowiem już wyżej wskazano brak jest podstaw do wykazania, iż oskarżony miał świadomość, iż kwestionowane faktury i rachunki zostały przekazane do biura rachunkowego oraz, iż zostały uwzględnione w deklaracji (...) za rok 2004 r.

Jednocześnie też już z samego sformułowania zarzutu postawionego oskarżonemu wynika, iż rzecznik oskarżenia musiał zdawać sobie sprawę z powyższego. Opis czynu nie zawiera bowiem kompletu znamion czynu z art. 56 § 2 k.k.s., oskarżonemu bowiem zarzuca się, iż „dopuścił do podania nieprawdy”, podczas gdy przepis wymaga, aby sprawca „podał nieprawdę” składając deklarację.

Sformułowanie użyte przez oskarżyciela przywodzi na myśl regulację zawartą w art. 84 § 1 k.k.s. Zgodnie z tą regulacją wykroczenia skarbowego dopuszcza się ten, kto nie dopełniając obowiązku nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności danego przedsiębiorcy lub innej jednostki organizacyjnej, dopuszcza, chociażby nieumyślnie, do popełnienia czynu zabronionego określonego w rozdziale 6 k.k.s. zatytułowanym „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji”. Jednakże również w tym zakresie nie sposób przypisać odpowiedzialności oskarżonemu biorąc pod uwagę, iż do czynności rozliczeń ze podatkowych wynajął profesjonalne biuro rachunkowe.

Nadto, gdyby nawet nie przyjąć powyższych rozważań, należy wskazać, iż w zgromadzonym materiale dowodowym brak jest podstaw do tego, aby stwierdzić, iż kwestionowane przez Urząd Kontroli Skarbowej dokumenty obrazują zdarzenia, które nie miały faktycznie miejsca, bądź też obrazowały zdarzenia nie mogące stanowić kosztów uzyskania przychodów. Na wstępie podkreślić należy, iż zasady odpowiedzialności karnoskarbowej różnią się od odpowiedzialności skarbowej, inaczej też rozkłada się ciężar dowodu. Nie można zatem podzielić poglądu przesłuchiwanej w charakterze świadka inspektor przeprowadzającej kontrolę z ramienia Urzędu Kontroli Skarbowej T. Ć., która przed Sądem stwierdziła, iż to oskarżony ma obowiązek udowodnienia, iż kwestionowane faktury i rachunki są rzetelne.

Należy w tym miejscu podkreślić, iż zgodnie z kardynalną regułą prawa karnego skarbowego, wyrażoną w art. 1 § 1 k.k., odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega ten tylko, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia.

Zasada ta znajduje swój oddźwięk w sposobie ukształtowania procedury karnej skarbowej, stosownie do treści art. 113 § 1 k.k.s. stosuje się do niej odpowiednio przepisy kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy kodeksu karnego skarbowego, nie stanowią inaczej. W szczególności w zasadzie domniemania niewinności (art. 5 § 1 k.p.k.), która nakazuje uważać oskarżonego za niewinnego dopóki wina jego nie zostanie udowodniona. Domniemanie niewinności stanowi domniemanie prawne wzruszalne. Określając procedurę, w drodze, której możliwe jest przypisanie oskarżonemu winy, ustawodawca stworzył możliwość przeprowadzenia przeciwdowodu. Z tego zaś, że konieczne jest przeprowadzenie przeciwdowodu dla jego obalenia, wynika rozkład ciężaru dowodu w procesie karnym. Skoro ustawa zakazuje domniemywania winy, to jest oczywiste, że dla jej stwierdzenia konieczne jest udowodnienie oskarżonemu, że popełnił zarzucany mu czyn zabroniony. Biorąc to pod uwagę przyjmuje się, że materialny ciężar dowodu spoczywa w procesie karnym na oskarżycielu (tak w Hofmański, Sadzik, Zgryzek, KPK, Komentarz, Warszawa 1999 s. 34, nadto Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 28 września 1995 r., III KRN 88/95, OSNKW 1997, Nr 11-12, poz. 77, Sąd Apelacyjny w Łodzi w wyroku z dnia 25 maja 1995 r., III Akr 120/95, OSPriP 1996, Nr 7-8, poz. 20).

W odniesieniu do faktur wystawionych przez T. M. w ramach prowadzonej przez niego działalności (...) jak już wyżej wspomniano oskarżony w sposób przekonujący i zbieżny z wersją prezentowaną przez M. C. wyjaśnił, dlaczego usługi zlecono podmiotowi zewnętrznemu, nie mającemu kontaktu z zespołem programistów i testerów pracujących bezpośrednio w firmie. Nie można uznać tych usług za pozorne tylko i wyłącznie dla tego, iż jak twierdzi świadek T. Ć. kiedy w czasie kontroli przesłuchiwała świadka T. M. to nie potrafił precyzyjnie określić na czym polegały wykonywane usługi, ile godzin mu zajęły i czy wykonywał je sam czy przez podwykonawców. Należy przy tym podkreślić, iż przesłuchanie to miało miejsce parę lat po wykonaniu tych usług. Sąd w pełni podziela też poglądy Sądu Odwoławczego zawarte w uzasadnieniu do wyroku z dnia 21 lutego 2013 r., iż nie można w sposób pewny wykluczyć, że współpraca ta realnie miała miejsce. Czynności testowania miały bowiem taki charakter, iż nie wymagały wiedzy specjalistycznej z zakresu informatyki, wymagała jednak dużego nakładu pracy. Mogła być wykonywana zdalnie za pośrednictwem Internetu. Sam fakt wysokiego wynagrodzenia, w świetle zasad wolnego rynku, nie może przesądzać o pozorności tej usługi.

Jednocześnie też należy podnieść, iż nawet, gdyby Sąd Rejonowy nie podzielał w tym zakresie argumentacji Sądu Odwoławczego to byłby nią związany na mocy art. 442 § 3 k.p.k., gdyż w realiach przedmiotowej sprawy i stopniu powiązania zarzutów należy uznać je za wskazania Sądu Odwoławczego. W przeciwnym bowiem razie odmienna ocena tych dokumentów w niniejszym postępowaniu podważyłaby zaufanie obywateli wobec prawa i instytucji państwowych.

Odnosząc się zaś do zakwestionowanych delegacji członków zarządu – zagranicznych i krajowych również w tym zakresie brak jest przekonujących dowodów na to, iż nie zostały one rzeczywiście przez nich odbyte.

Po pierwsze nie może o tym decydować fakt, iż były one opisane jako „rozmowy z kontrahentami”, a nowy zarząd w 2010 r. nie był w stanie sprecyzować celu tych delegacji. Po drugie nie jest dowodem również to, iż w datach kiedy byli na delegacjach służbowych wystawiono faktury VAT za usługi i materiały, które kupowano we W. i M. C.

bądź I. S. potwierdzali ich odbiór jako osoby uprawnione do odbioru faktur VAT. Nie sposób bowiem wykluczyć, iż potwierdzali odbiór faktur dopiero po powrocie z delegacji. Także okoliczność, iż w trakcie delegacji dokonano wypłaty z karty bądź płatności kartą we W. nie świadczy o pozorności delegacji. Oskarżony wyjaśnił, bowiem iż były sytuacje, iż osobom zaufanym pozostawiano karty do bankomatu, aby mogły dokonywać zakupów podczas nieobecności członków zarządu. Również argument zawarty w zeznaniach świadka T. Ć. i protokole kontroli jakoby o pozorności niektórych kosztów miało świadczyć tylko to, iż dotyczyły okresu kiedy członkowie zarządu byli na urlopie lub sobót nie może zostać uznany za przesądzający. Doświadczenie życiowe wskazuje, bowiem, iż nader często zdarzają się sytuacje, iż konieczna jest praca w soboty lub w okresie urlopu. Samo przez się nie może to przesądzać o odpowiedzialności karnoskarbowej. Także fakt, iż na konferencję zagraniczną członkowie zarządu pojechali własnymi samochodami, a pracownicy busem nie przesądza o tym, iż członkowie zarządu nie odbyli tych delegacji. Nie jest bowiem niczym nadzwyczajnym, aby kadra zarządzająca miała zapewniony wyższy komfort niż szeregowi pracownicy. Jednocześnie też oskarżony i świadek M. C. przekonująco wyjaśnili dlaczego musieli w sprawach służbowych pojechać z A. jeden do W. drugi do M., wskazując, iż na konferencji nawiązali kontakty z firmą (...), która w tych miastach miała dwa duże centra zajmujące się równymi zakresami działalności, z uwagi na ograniczony czas i chęć zapoznania się z tym jak działa ta firma, z uwagi na możliwość podpatrzenia rozwiązań, które mogliby zastosować we własnej spółce.

Należy też podkreślić, iż sam fakt niedokładnego zdaniem Urzędu Kontroli Skarbowej opisanie przedmiotu delegacji nie powoduje odpowiedzialności karnoskarbowej, a jedynie może powodować skarbową.

Biorąc pod uwagę powyższe w niniejszej sprawie wina oskarżonego, w ocenie Sądu, nie została udowodniona. Przeprowadzone postępowanie dowodowe, które objęło wszystkie istniejąca w tej sprawie dowody – nie pozwalają na przypisanie oskarżonemu sprawstwa czynu zabronionego.

Konsekwencją czego musiało być rozstrzygnięcie Sądu w postaci wyroku uniewinniającego oskarżonego od zarzucanego mu czynu.

Podstawę rozstrzygnięcia o kosztach stanowił art. 632 pkt 2 k.p.k. Zaś w zakresie kosztów obrony nadto w § 14 ust. 2 pkt 3 i 4 i § 16 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu.