

*Sygn. akt X Ka 104/14*

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 23 kwietnia 2014 r.

Sąd Okręgowy w Warszawie w X Wydziale Karnym w składzie:

Przewodniczący: **SSO - Wanda Jankowska - Bebeszko (spr.)**

Sędziowie: **SO - Agnieszka Zakrzewska**

**SR(del.) - Łukasz Brodzik**

Protokolant: sekretarz sądowy Monika Matuszczak

przy udziale Prokuratora Wiesława Kwiatkowskiego

po rozpoznaniu w dniu 23 kwietnia 2014 r.

sprawy **F. T.** oskarżonego o czyn z art. 56 § 1 k.k.s.

z powodu apelacji wniesionej przez oskarżonego

od wyroku Sądu Rejonowego dla Warszawy - Mokotowa z dnia 12 grudnia 2013 roku sygn. akt III K 1038/13

### **orzeka:**

1. zaskarżony wyrok zmienia w ten sposób, że uniewinnia oskarżonego od popełnienia zarzucanego mu czynu
2. kosztami postępowania w sprawie obciąża Skarb Państwa.

Sygn. akt X Ka 104/14

## UZASADNIENIE

**F. T.** został oskarżony o to, że będąc podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych podał nieprawdę w złożonym w dn. 03.04.2006 r. do Urzędu Skarbowego W. M. w W. zeznaniu PIT – 38 o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2005 poprzez zaniżenie dochodu o przychód z tytułu objęcia udziałów w (...) sp. z o.o. z/s w W. przy ul. (...), mającej osobowość prawną, w zamian za wkład niepieniężny w postaci innej, niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część w wysokości 1.000.000 PLN, co stanowi naruszenie treści art. 30b ust.6 w zw. z art. 45 ust. 1a pkt 1 ustawy z dn. 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm), czym doprowadził do uszczuplenia zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2005 r. w kwocie 190.000 PLN, tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s.

**Wyrokiem z dnia 12 grudnia 2013 r.** w sprawie o sygn. akt III K 1038/13 Sąd Rejonowy dla Warszawy – Mokotowa w Warszawie:

I. oskarżonego **F. T.** uznał za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu, wyczerpującego dyspozycję art. 56 § 1 k.k.s. i na tej podstawie za czyn ten skazał go i wymierzył mu karę grzywny w wysokości 80 stawek dziennych, przyjmując wysokość jednej stawki na 50 zł,

II. na podstawie art. 624 § 1 k.p.k. zwolnił oskarżonego od kosztów sądowych.

**Apelację** od powyższego wyroku wniósł oskarżony F. T.. Przyznał, że w 2005 r. wniósł jako aport do spółki (...) – (...) sp. z o.o., której był założycielem i jedynym współnikiem, 10 scenariuszy filmowych, które wycenił na 1 000 000 zł, co – jego zdaniem – nie rodziło obowiązku zapłaty podatku dochodowego, ponieważ żadnego dochodu nie osiągnął. Wniesienie aportu nie wiązało się z żadnym zarobkiem ani spółki, ani podatnika, stąd też niezgodne z Konstytucją byłoby, gdyby zysk odniósł jedynie Skarb Państwa. Dlatego wydanie wyroku skazującego uważa za niesprawiedliwe.

Oskarżony nadto wskazał, że kwota 1 000 000 zł to koszt uzyskania przychodu, który winien zostać ustalony w wysokości odpowiadającej wartości początkowej wnoszonego aportem prawa autorskiego – jako jego wartość rynkowa w dniu nabycia ( powołując się na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 czerwca 2013 r., (...) ). Scenariusze stanowią jego dwudziestoletni dorobek twórczy, a ich wycena to umowne koszty ich wytworzenia.

Niezależnie od powyższego, podniósł zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego, wskazując, że zgodnie z kodeksem spółek handlowych zawieszenie terminu przedawnienia następuje poprzez przedstawienie przez fiskus zarządowi spółki zarzutów, przed upływem terminu przedawnienia. Tymczasem wszczęto wobec niego egzekucję, pomimo że nie został zawiadomiony o toczącym się postępowaniu. Tym samym, zdaniem oskarżonego, jego należność podatkowa uległa przedawnieniu, co winno skutkować umorzeniem postępowania ( z powołaniem na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 30/11 oraz uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 grudnia 2012 r., sygn. akt I FPS 1/12 ).

F. T. przedstawił poza tym szczegółowo cały przebieg toczącego się postępowania administracyjnego. Podkreślił, że wycena scenariuszy przez sąd gospodarczy nie stanowiła nabycia praw, a była jedynie przeznaczona dla artystycznej pracy oskarżonego jako reżysera przyszłych filmów. Dlatego, jego zdaniem, jest sprzeczne z art. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustalenie, że twórca dzieła artystycznego, który wytwarza je we własnym zakresie nie ponosi z tego tytułu żadnych kosztów. Taki sposób wykładni ustawy prowadziłby, w ocenie oskarżonego, do upośledzenia działalności twórczej ( z zasady wytworzonej indywidualnie ) pod względem podatkowym. Podkreślił, że w postępowaniu sądowym rejestrowym nikt ( ani sędzia, ani notariusz ) nie poinformował go – jako prezesa jednoosobowej spółki – o grożącym podatku dochodowym.

Stwierdził, iż gdyby był świadomy tego zagrożenia, nigdy nie zdecydowałby się na podniesienie kapitału zakładowego spółki. Spółka przez cały okres funkcjonowania nie prowadziła działalności gospodarczej, nie miała obrotów finansowych oraz nie przynosiła żadnych dochodów. Jedyną działalnością oskarżonego było odwiedzanie licznych instytucji, telewizji, potencjalnych inwestorów celem znalezienia kontrahenta do wyprodukowania komedii filmowej „O! Skubany!” w reżyserii oskarżonego. Przekonał się wtedy, że kwota kapitału zakładowego spółki - jako wartość pieniężna scenariuszy - nie przedstawia dla biznesmenów oraz banków żadnej wartości. Kwota 1 000 000 zł ( jako wartość scenariuszy ) stanowiła tzw. „pieniądz wirtualny” i nie mogła stanowić zabezpieczenia dla kredytu bankowego.

Zakładając spółkę jednoosobową „T. – Video – (...) sp. z o.o. sądził, że jest to spółka cywilna, nie zaś kapitałowa.

Powołując się wyroki m.in. na wyroki WSA w Gliwicach z 16.02.2011 r., WSA w Olsztynie z 8.12.2010 r. oraz uchwałę NSA z 14.03.2011 r. oskarżony stwierdził, iż wniesienie przed 1 stycznia 2011 r. przez osobę fizyczną aportu do spółki nie prowadziło do powstania przychodu podlegającego PIT.

Na koniec oskarżony podkreślił swoje zasługi dla kultury. Zwrócił też uwagę na swoją sytuację materialną, niewielkie dochody z emerytury.

W konsekwencji, oskarżony wniósł o uniewinnienie i zwolnienie z ponoszenia wszelkich kosztów sądowych.

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

Choć większość zarzutów podniesiono w apelacji niezasadnie, jednak część argumentów należało uznać za trafne - a w efekcie - prowadzące do uwzględnienia wniosku końcowego o uniewinnienie.

W pierwszej kolejności wypada odnieść się do zarzutu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego, jako ewentualnej przeszkody procesowej.

Sąd Rejonowy prawidłowo ustalił, że do przedawnienia nie doszło.

Przedawnienie przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s. – zagrożonego karą powyżej 3 lat pozbawienia wolności następuje z upływem 10 lat od jego popełnienia, jeżeli w tym okresie wszczęto postępowanie - z upływem 10 lat od zakończenia tego okresu. Bieg terminu przedawnienia przestępstwa skarbowego rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności podatku ( w niniejszej sprawie będzie to data 31 grudnia 2006 r. przy podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2005 ). Przedawnienie przestępstwa następuje także wtedy, gdy nastąpiło przedawnienie należności publicznoprawnej. Z kolei przedawnienie należności publicznoprawnej, zgodnie z art. 70 § 1 ordynacji podatkowej, następuje z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatków, przy czym bieg terminu przedawnienia, stosownie do § 6 powołanego art. 70, ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony.

W przedmiotowej sprawie postępowanie o przestępstwo skarbowe zostało wszczęte w dniu 13 października 2011 r., zaś postanowienie o przedstawieniu zarzutów zostało ogłoszone F. T. w dniu 18 października 2011 r. i w tym dniu złożył on wyjaśnienia.

Niewątpliwie zatem oskarżony miał świadomość wszczęcia i toczenia się postępowania przeciwko niemu jeszcze przed upływem terminu przedawnienia należności publicznoprawnej. Nie nastąpiło więc przedawnienie karalności przestępstwa skarbowego.

Przytoczone przez skarżącego stanowisko, zawarte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11, iż „art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749), w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej” jest słuszne, lecz irrelewantne dla rozstrzygnięcia w tej sprawie.

Powyższy pogląd Trybunału Konstytucyjnego miał zapobiec sytuacjom, kiedy następuje wszczęcie postępowania karnoskarbowego „w sprawie” ( a nie przeciwko osobie ), na skutek czego zawieszony zostaje bieg przedawnienia ( czyli wydłuża się okres przedawnienia ), zaś podatnik nie ma świadomości tej sytuacji - nie wie o toczącym się postępowaniu i przedłużeniu okresu przedawnienia.

Tego rodzaju sytuacja nie miała miejsca w niniejszej sprawie. Od dnia 18 października 2011 r., zatem jeszcze przed upływem pięcioletniego terminu przedawnienia należności publicznoprawnej ( liczonego od dnia 31 grudnia 2006 r. ) postępowanie toczyło się już w fazie in personam, bo ogłoszono F. T. zarzut i przesłuchano go w charakterze osoby podejrzanej. Wtedy oskarżony niewątpliwie powziął informację o toczącym się postępowaniu karnym skarbowym.

Bez związku z przedawnieniem pozostaje więc kwestia daty wszczęcia czy prowadzenia egzekucji należności, jak też zawiadomienia o tym oskarżonego.

Niezasadnie apelujący wywodzi, że objęcie przez niego nowych udziałów, na skutek dokonanego podwyższenia kapitału zakładowego spółki (...) nie rodziło obowiązku uiszczenia podatku dochodowego od osób fizycznych.

Ustalenia poczynione w tym zakresie przez Sąd Rejonowy są trafne i należy je w pełni podzielić. Odpowiadają one ustaleniom dokonanym przez organ kontroli skarbowej w decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego

( decyzja z dnia 22 marca 2011 r., nr (...) Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W., utrzymana w mocy decyzją z dnia 11 sierpnia 2011 r., nr (...) – 71/11/DP Dyrektora Izby Skarbowej w W. ) oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. ( wyrok z dnia 22 maja 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 2804/11 oddalający skargę F. T. od decyzji z dnia 11 sierpnia 2011 r. ).

Nie ma bowiem racji oskarżony twierdząc, że objęcie przez niego udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością nie stanowiło przychodu, bo faktycznie nie doprowadziło do przysporzenia majątkowego.

Zgodnie z treścią art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za przychód z kapitałów pieniężnych uważa się nominalną wartość udziałów w spółce mającej osobowość prawną, objętych w zamian za wkład niepieniężny. W ustępie 1 powołanego przepisu określono moment powstania tego przychodu – datę wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki. Nie ulega zatem wątpliwości, że ustanowienie przez oskarżonego 2 000 nowych udziałów o łącznej wartości nominalnej 1 000 000 zł w spółce (...) stanowiło podwyższenie kapitału zakładowego ( zgodnie z przepisem art. 257 § 2 kodeksu spółek handlowych ). W wyniku podwyższenia kapitału wartość nominalna udziałów ulega zmianie i w związku z tym oskarżony obejmujący podwyższoną wartość udziałów, uzyskał - stosownie do przywołanego wyżej art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy podatkowej - przychód z kapitałów pieniężnych ( którym jest kwota odpowiadająca zwiększeniu wartości udziałów ) podlegający opodatkowaniu.

Podstawę opodatkowania w takim przypadku stanowi dochód będący różnicą pomiędzy kwotą odpowiadającą zwiększonej wartości dotychczasowych udziałów a kosztami uzyskania przychodu określonymi na podstawie art. 22 ust. 1e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podstawę obliczenia podatku stanowi natomiast art. 30b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym podatek ten wynosi 19 % ( w ten sposób: wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 11 października 2007 r., I SA/Po 1028/07, Lex nr 466081 ).

Nie ma racji skarżący stwierdzając, że wniesienie przed 1 stycznia 2011 r. przez osobę fizyczną wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki nie prowadziło do powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu. Powołane przez niego orzeczenia - Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. z dnia 16 lutego 2011 r., sygn. I SA/GL1083/10, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w O. z dnia 8 grudnia 2010 r., sygn. I SA/OL755/10 oraz uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2011 r., sygn. akt II FPS 8/10 - dotyczą bowiem całkowicie innej kwestii – mianowicie wniesienia aportu przez wspólnika, ale do spółki osobowej. Założona przez oskarżonego spółka (...) jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, zatem spółką kapitałową.

W tym kontekście nie ma żadnego znaczenia dodanie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 21 ust. 1 pkt 50b, ponieważ stanowi on, że wolne od podatku dochodowego są przychody z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem aportów wnoszonych do spółki nie będącej osobą prawną, natomiast spółki kapitałowe posiadają osobowość prawną.

Bezasadne jest też zarzucanie przez skarżącego naruszenia art. 32 ust. 2 Konstytucji, zgodnie z którym nikt nie może być dyskryminowany w życiu gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny. Ustawodawca zastosował inne kryteria opodatkowania wkładów wnoszonych do spółek osobowych, inne do spółek kapitałowych, co stanowi usprawiedliwione kryterium rozróżnienia. Pojęcie dyskryminacji może być natomiast odnoszone wyłącznie do osób znajdujących się w tożsamej sytuacji gospodarczej. Pozycja wspólnika spółki kapitałowej jest natomiast inna niż wspólnika spółki osobowej.

Nie zasługuje na uwzględnienie także zarzut, iż wartość scenariuszy – aportu wniesionego do spółki celem podwyższenia kapitału zakładowego - stanowi koszt uzyskania przychodu i w związku z tym nie ma dochodu z tytułu podwyższenia kapitału. Sąd Rejonowy prawidłowo przyjął, że dochód z tytułu objęcia nowych udziałów w spółce w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego jest równoważny z wartością wniesionego wkładu niepieniężnego w postaci autorskich praw majątkowych do scenariuszy filmowych, których łączną wartość oskarżony oszacował na kwotę 1 000 000 zł. Wniesienie przez oskarżonego praw autorskich do osobiście napisanych scenariuszy nie wygenerowało jednak żadnych kosztów uzyskania przychodów, gdyż nie poniósł on żadnych wydatków na nabycie tego

majątku. Wolą ustawodawcy natomiast, do kosztów uzyskania przychodu nie zalicza się m.in. wartości własnej pracy podatnika ( w ten sposób: art. 22g ust. 4 oraz art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ).

Tym samym, szczegółowo opisany i wyliczony przez oskarżonego nakład jego pracy włożony celem napisania scenariuszy, nie może zostać uznany za koszt uzyskania przychodu.

Niezasadnie przy tym oskarżony powołał się na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2224/11. NSA wypowiedział się, co prawda, odnośnie kosztów uzyskania przychodów, jednak na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zatem w warunkach nieadekwatnych do realiów przedmiotowej sprawy.

Bez znaczenia dla rozstrzygnięcia są też powoływane przez oskarżonego orzeczenia dotyczące umorzenia należności publicznoprawnych z uwagi na trudną sytuację materialną podatnika. Kwestia ewentualnego umorzenia zobowiązania podatkowego jest kwestią wtórną wobec kwestii zasadności ustalenia istnienia zobowiązania podatkowego. Z punktu widzenia ewentualnej odpowiedzialności karnoskarbowej istotne jest, czy zobowiązanie podatkowe istniało, na tej płaszczyźnie ocenia się bowiem prawdziwość czy też fałszywość złożonych przez podatnika oświadczeń. Bez znaczenia jest natomiast okoliczność, czy podatnik ma realną możliwość – z uwagi na osiągnięte dochody – zapłaty podatku.

Niezależnie od powyższego, zdaniem Sądu Okręgowego, oskarżony nie popełnił przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s., z uwagi na brak znamion strony podmiotowej tego czynu.

Jest bezsporne, że przestępstwo oszustwa podatkowego może być popełnione wyłącznie umyślnie, co oznacza, że sprawca chce jego popełnienia (zamiar bezpośredni ) bądź co prawda nie chce jego popełnienia, ale, przewidując taką możliwość, na to się godzi ( zamiar ewentualny ).

„Dla przypisania strony podmiotowej oszustwa podatkowego konieczne jest stwierdzenie, że sprawca obejmował świadomością i wolą ( w postaci chęci lub co najmniej godzenia się ) wszystkie elementy strony przedmiotowej tego typu czynu zabronionego. Sprawca musi być zatem świadomy, że swoim zachowaniem podaje nieprawdę lub zataja prawdę, że czyni to, kształtując w określony sposób treść deklaracji lub oświadczenia, że w ten sposób przedstawia błędnie okoliczności istotne z punktu widzenia podstawy lub wysokości zobowiązania podatkowego oraz że naraża w ten sposób podatek na uszczuplenie” ( P. Kardas, Komentarz do art. 56 K.K.S., teza 75, Lex – za P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego..., s. 84-85 ).

Okoliczności tej sprawy nie pozwalają na dokonanie pozytywnych ustaleń w powyższym zakresie. W tej części Sąd Okręgowy nie podzielił więc stanowiska wyrażonego przez sąd I instancji, jak też przedstawionej w pisemnym uzasadnieniu wyroku argumentacji.

Sąd Rejonowy wskazał, iż oskarżony działał z zamiarem ewentualnym popełnienia przestępstwa. Zdaniem sądu I instancji oskarżony – jako osoba prowadząca działalność gospodarczą i pełniąca funkcję prezesa zarządu, znał zasady obrotu gospodarczego, w tym rozliczeń ze Skarbem Państwa. W ocenie Sądu Rejonowego, na powyższe wskazuje również treść pism oskarżonego kierowanych w toku tego postępowania oraz analiza profesjonalnie sporządzonych protokołów zgromadzeń wspólników spółki. Sąd I instancji zwrócił nadto uwagę, że, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego, to na podatniku jako osobie fizycznej będącej podmiotem odpowiedzialności karnej skarbowej spoczywa obowiązek znajomości prawa i składania rzetelnych oraz zgodnych z prawdą oświadczeń podatkowych.

W rezultacie, Sąd Rejonowy odmówił wiary wyjaśnieniom oskarżonego w zakresie odnoszącym się, generalnie, do braku znajomości szczegółowych zasad rozliczeń podatkowych i uznał je za wyraz przyjętej linii obrony.

Taki sposób rozumowania jest, zdaniem Sądu Okręgowego, zbyt jednostronny, schematyczny i nie uwzględnia realiów konkretnego przypadku.

Uszło uwadze sądu orzekającego, iż ustalenie zamiaru sprawcy powinno zostać stwierdzone na podstawie całokształtu okoliczności natury przedmiotowej i podmiotowej ( w ten sposób: wyrok SN z dnia 6 stycznia 2004 r., IV KK 276/03, OSNwSK 2004/1/29, wyrok SN z dnia 3 września 2002 r., V KKN 401/01, LEX nr 74581 ). Zachowuje również w pełni aktualność judykant Sądu Najwyższego z dnia 13 sierpnia 1974 r. ( IV KR 177/74, OSNKW 1974, z.12, poz. 222 ), w którym zostało stwierdzone, że kluczem do ustalenia strony podmiotowej czynu zabronionego jest proces motywacyjny, którego rekonstrukcja powinna się opierać na analizie cech osobowości sprawcy, cech charakteru, usposobienia, poziomu umysłowego, reakcji emocjonalnych, stosunku do otoczenia i zachowania się w różnych sytuacjach życiowych. Dopiero suma tych danych osobopoznawczych w zestawieniu z wszystkimi okolicznościami popełnionego czynu daje podstawę do prawidłowej jego oceny od strony podmiotowej. Rekonstrukcja zamiaru winna być zatem wszechstronna, dogłębna i prowadzić do jednoznacznego wniosku.

Tymczasem Sąd Rejonowy wywiódł umyślność oskarżonego jedynie z faktu, iż oskarżony – jako udziałowiec spółki i prezes zarządu spółki – musiał znać zasady prawidłowego stosowania prawa podatkowego.

Sąd Rejonowy pominął jednak szereg szczególnych okoliczności, jakie towarzyszyły ustalonym powyżej faktom. Przede wszystkim, sąd pominął, że oskarżony jedynie formalnie był osobą prowadzącą działalność gospodarczą. Faktycznie bowiem spółka żadnej działalności nie prowadziła, nie miała obrotów finansowych oraz nie przynosiła żadnych wymiernych dochodów.

F. T. założył spółkę wyłącznie po to, by znaleźć sponsora do realizacji napisanych scenariuszy filmowych. Oskarżony zresztą jest emerytowanym aktorem, zatem osobą, która przez całe życie była związana ze światem artystów i sztuki a nie biznesu.

Zdaniem Sądu Okręgowego, w tym kontekście należy oceniać oskarżonego, jego realne możliwości prawidłowego rozumienia i stosowania zasad prawa podatkowego. Sprawiają one bowiem, że inaczej ocenia się działania prezesa spółki - profesjonalisty, który faktycznie zajmuje się prowadzeniem działalności gospodarczej, inaczej działania amatora emeryta, który prezesem jest tylko formalnie, działalności nie prowadzi i nie ma doświadczenia w jej prowadzeniu.

Nie można też zgodzić się z argumentem, jakoby postawa oskarżonego w ramach tego postępowania, w szczególności treść jego pism w postępowaniu kontrolnym, świadczyła o dużej znajomości przepisów podatkowych.

Oskarżony faktycznie nie korzystał z pomocy profesjonalnego obrońcy w tym postępowaniu i działał sam. Treść wielu pism, które składał w toku procesu, nie świadczy bynajmniej o dużej znajomości przepisów. Choć oskarżony powołuje liczne przepisy oraz orzecznictwo, to – z reguły - nieadekwatnie do realiów sprawy. Przykładowo, w apelacji potraktowanie wartości objętych udziałów jako kosztu uzyskania przychodów oskarżony wywiódł z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podczas gdy jego obowiązek podatkowy wynika z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Oskarżony, jest bez wątplenia laikiem w dziedzinie prawa podatkowego, zaś sytuacja, w której się znalazł, na skutek wszczęcia postępowania karnoskarbowego, zmusiła go do pewnej aktywności w zapoznawaniu się z zasadami prawa podatkowego, co od 2011 r. czyni. To sprawia, że oskarżony próbuje interpretować przepisy prawa, co go jednak wyraźnie przerasta. Tymczasem materia przepisów podatkowych jest trudna. By ustalić istnienie obowiązku podatkowego oraz jego wysokość, zwłaszcza w nietypowych przypadkach ( a z takim mamy do czynienia w tej sprawie ) niezbędna jest analiza szeregu przepisów, co dla osoby nie mającej wykształcenia prawniczego, jest zbyt trudne i może doprowadzić do niewłaściwych wniosków.

Odpowiedzialność karna, w tym również karnoskarbowa, nie może opierać się na swoistym domniemaniu winy poprzez domniemane założenie znajomości przez podatnika przepisów prawa podatkowego. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 12 września 2005 r. ( SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91 ), cytowanym również przez Sąd Rejonowy, stwierdził, że na podstawie art. 56 § 1 – 3 k.k.s. odpowiedzialności podlega nie tyle sama nierzetelność deklaracji lub oświadczenia, co umyślne działanie lub zaniechanie podatnika w tym zakresie.

Wprawdzie, jak wskazał sąd I instancji, według TK, na pojęcie nierzetelności informacji zawartych w deklaracji lub oświadczeniu składają się zarówno zgodność przedstawionych danych z rzeczywistością, jak i prawidłowość ich oceny w perspektywie prawa podatkowego, zaś w obu sferach ryzyko podania nieprawdy lub zatajenia prawdy obciąża podatnika, jednak nie można pominąć istotnej sugestii Trybunału, że z uwagi na skomplikowany system prawa podatkowego oraz możliwość popełnienia pomyłki kryminalizacja powinna obejmować jedynie takie zachowania, w których podatnik ma świadomość niezgodności przedstawianych przez siebie danych z rzeczywistością lub nieprawidłowości ich prawnopodatkowej kwalifikacji. W pełni podzielić należy zatem stanowisko Trybunału, wedle którego w sytuacji, gdy trudności w prawidłowej kwalifikacji prawnej podanych przez podatnika rzetelnych faktów przekraczają horyzont ocenny przeciętnego adresata przepisów podatkowych i w ten sposób przekraczają standard znajomości prawa dla danej kategorii adresatów, brak podstaw do kryminalizacji takich przypadków nierzetelności.

W przedmiotowej sprawie, taka sytuacja miała miejsce.

Skoro wniesienie aportem do spółki napisanych przez oskarżonego scenariuszy filmowych i następnie objęcie w posiadanie dodatkowych udziałów powstałych w związku z powiększeniem kapitału zakładowego, realnie nie wiązało się dla oskarżonego z przysporzeniem majątkowym, przy uwzględnieniu wskazanych wyżej szczególnych okoliczności „prowadzenia” spraw spółki oraz cech osobistych oskarżonego, należy dać wiarę jego wyjaśnieniom, że był przekonany, iż zobowiązanie podatkowe nie powstało.

Powyższy sposób rozumowania oskarżonego jest tym bardziej uzasadniony, że w trakcie poszukiwań sponsora, utwierdził się w przekonaniu, że banki oraz inwestorzy traktowali wysokość kapitału zakładowego spółki jako „pieniądz wirtualny”, nie stanowiący dla nich należytego zabezpieczenia.

Logiczne są nadto wyjaśnienia oskarżonego - i w związku z tym trudno uznać je wyłącznie za przyjętą linię obrony - że gdyby miał świadomość powstania obowiązku zapłaty podatku od nowo objętych udziałów w tak znacznej wysokości ( na co go nie stać ), nigdy nie zdecydowałby się na podwyższanie kapitału zakładowego, a z całą pewnością nie wyceniłby scenariuszy na kwotę 1 000 000 zł i narażenie się na zapłatę podatku w wysokości 190 000 zł. Ponownie podkreślić należy, że podwyższenie kapitału miało na celu wyłącznie uwiarygodnienie spółki w oczach potencjalnych sponsorów, kontrahentów, by podjęli ryzyko wyłożenia środków finansowych na realizację filmów. Tym samym nie było to działanie konieczne dla istnienia spółki czy prowadzenia przez nią działalności, ograniczonej zresztą do szukania sponsorów. Gdyby oskarżony miał świadomość ciężącego na nim obowiązku podatkowego, z pewnością takiej decyzji by nie podjął. Wysoka kwota należności podatkowej obiektywnie przekraczała bowiem możliwości finansowe oskarżonego, który jest emerytem, a osiągnany przez niego dochód wynosi około 1500 zł miesięcznie.

Reasumując, w ocenie Sądu Okręgowego, nie sposób przypisać F. T. zamiaru, choćby ewentualnego, popełnienia oszustwa skarbowego. Z powołanego przez sąd I instancji obowiązku znajomości prawa przez podatnika nie wynika, by brak znajomości tego prawa powodował automatyczne godzenie się na składanie nieprawdziwych oświadczeń podatkowych. Z istnienia tego obowiązku można wywieść co najwyżej brak zachowania należytej staranności u podatnika, który nie podjął stosownych kroków w celu uzyskania właściwej oceny sytuacji z zakresu rozliczeń podatkowych, np. nie zapoznał się wystarczająco szczegółowo z przepisami podatkowymi, nie zasięgnął porady specjalisty, nie wystosował zapytania itp. - i w efekcie złożył nieprawdziwe oświadczenie podatkowe. Brak zachowania należytej staranności cechuje jednak nieумыślność działania, zaś ustawodawca nie penalizuje nieумыślnego typu oszustwa podatkowego.

Biorąc pod uwagę powyższe, Sąd Okręgowy uniewinnił oskarżonego F. T. od popełnienia zarzucanego mu przestępstwa skarbowego, obciążając kosztami postępowania – zgodnie z art. 632 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 634 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. - Skarb Państwa.