

**Sygn. akt II W 242/18**

## WYROK

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

**Dnia 05 września 2018 roku**

**Sąd Rejonowy w Bielsku Podlaskim w II Wydziale Karnym** w składzie:

**Przewodniczący** SSR Dariusz Wiśniewski

**Protokolant** Joanna Radziszewska

przy udziale **Oskarżyciela**

**publicznego** Huberta Potapowicza

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 24 sierpnia 2018 roku

sprawy:

**M. T.**, syna K. i A. z domu N., urodzonego w dniu (...) w miejscowości P.,

**oskarżonego o to, że:**

pełniąc od dnia 05 marca 2008 roku funkcję pełnomocnika w (...) Sp. z o.o. w likwidacji z siedzibą w B. – będącej podatnikiem podatku od towarów i usług – i z tego tytułu będąc odpowiedzialnym za prawidłową obsługę podatkowo-księgową ww. Spółki, w krótkich odstępach czasu oraz z wykorzystaniem takiej samej sposobności, w złożonych w okresie od dnia 25 stycznia 2011 roku do dnia 23 stycznia 2017 roku Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w B. deklaracjach dla podatku od towarów i usług VAT-7 za okres od grudnia 2010 roku do września 2016 roku oraz listopad i grudzień 2016 roku podał nieprawdziwe dane – poprzez nienależne odliczenie podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych przez Biuro (...) s.c. M. S. i H. T. za wynajem lokalu, usługi podatkowo-księgowe, sporządzanie sprawozdań finansowych, oraz faktury wystawionej przez Kancelarię Adwokacką (...) za pomoc prawną przy otwarciu i ogłoszeniu likwidacji ww. Spółki, które nie mają związku ze sprzedażą opodatkowaną podatkiem od towarów i usług ze względu na fakt, iż (...) Sp. z o.o. w likwidacji nigdy nie rozpoczęła prowadzenia działalności gospodarczej, czym spowodował narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej w łącznej kwocie 8.473,00 zł, co stanowi naruszenie przepisu art. 86 ust. 1 i art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 roku, poz. 1221, ze zm.),

**to jest czyn z art. 56 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.,**

I. Oskarżonego uznaje za winnego tego, że w okresie od dnia 25 stycznia 2011 roku do dnia 23 stycznia 2017 roku w B., działając w krótkich odstępach czasu oraz z wykorzystaniem takiej samej sposobności, zajmując się na podstawie umowy zlecenia i udzielonego pełnomocnictwa obsługą podatkowo – księgową (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (obecnie w likwidacji) z siedzibą w B., będącej podatnikiem podatku od towarów i usług, składając Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w B. deklaracje VAT-7 za okres od grudnia 2010 roku do września 2016 roku oraz za listopad i grudzień 2016 roku, podawał w nich nieprawdę, wykazując do przeniesienia na kolejne okresy rozliczeniowe, a następnie do zwrotu na rachunek bankowy ww. Spółki, nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, wynikające z faktur wystawianych przez Biuro (...) s.c. M. S. i H. T. za wynajem lokalu, usługi podatkowo – księgowe i sporządzanie sprawozdań finansowych oraz przez Kancelarię Adwokacką (...) za pomoc prawną przy otwarciu i ogłoszeniu likwidacji ww. Spółki, które to usługi nie miały związku z wykonywaniem przez tą Spółkę czynności opodatkowanych podatkiem VAT, gdyż w rzeczywistości nigdy nie rozpoczęła ona prowadzenia działalności gospodarczej, przez co naraził na uszczuplenie podatek w łącznej kwocie 8.473,18 zł, to jest czynu z art. 56 § 3 k.k.s.

w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. – i za to na mocy art. 56 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. skazuje go, a na mocy art. 56 § 3 k.k.s. wymierza mu **karę 4.000 (czterech tysięcy) złotych grzywny**.

II. **Zasądza** od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa kwotę **400 (czterysta) złotych** tytułem opłaty i kwotę **70 (siedemdziesiąt) złotych** tytułem pozostałych kosztów sądowych w sprawie.

**Sędzia :**

**II W 242/18**

## UZASADNIENIE

**Sąd ustalił następujący stan faktyczny:**

M. T., na podstawie umowy zlecenia zawartej w dniu 05 marca 2008 roku oraz udzielonego mu pełnomocnictwa, zajmował się obsługą podatkowo – księgową (...) (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialności z siedzibą w B..

**Dowód: informacja z KRS (k. 87 – 90).**

**Dowód: pełnomocnictwa (k. 1310, 134).**

**Dowód: umowa zlecenia (k. 135 – 137).**

(...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w B. była podatnikiem podatku od towarów i usług.

**Dowód: potwierdzenie zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT (k. 85).**

M. T. zajmował się sprawami podatkowo – księgowymi (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w B. także po tym, jak została ona postawiona w stan likwidacji.

**Dowód: informacja o wpisach do KRS (k. 202 – 204).**

W okresie od dnia 25 stycznia 2011 roku do dnia 23 stycznia 2017 roku w B., składając Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w B. deklaracje VAT-7 za okres od grudnia 2010 roku do września 2016 roku oraz za listopad i grudzień 2016 roku, M. T. wykazywał, z początku do przeniesienia na kolejne okresy rozliczeniowe, a potem do zwrotu na rachunek bankowy (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (obecnie w likwidacji) z siedzibą w B., nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, wynikające z faktur wystawianych przez Biuro (...) s.c. M. S. i H. T. za wynajem lokalu, usługi podatkowo – księgowe i sporządzanie sprawozdań finansowych oraz przez Kancelarię Adwokacką (...) za pomoc prawną przy otwarciu oraz ogłoszeniu likwidacji ww. Spółki. Tym samym, M. T. w składanych organowi podatkowemu deklaracjach podawał nieprawdę, gdyż (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (obecnie w likwidacji) z siedzibą w B. nigdy nie rozpoczęła prowadzenia działalności gospodarczej, a zatem wskazane usługi nie miały związku z wykonywaniem przez tą Spółkę czynności opodatkowanych podatkiem VAT i prawo do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jej nie przysługiwało. Tym zachowaniem M. T. naraził na uszczuplenie podatek w łącznej kwocie 8.473,18 zł. Do uszczuplenia podatku ostatecznie nie doszło, albowiem nieprawidłowości zostały ujawnione w trakcie wszczętej przez organ podatkowy kontroli.

**Dowód: protokół kontroli podatkowej (k. 2 – 6).**

**Dowód: deklaracje dla podatku od towarów i usług (k. 9 – 76, 161 – 165).**

**Dowód: karty kontowe podatku VAT (k. 77 – 84, 166 – 170).**

M. T. zarzucono wykroczenie skarbowe z art. 56 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.

Oskarżony nie przyznał się do winy. W swoich wyjaśnieniach potwierdził (**k. 2860 – 287**), że dnia 05 marca 2008 roku zawarł w imieniu swojego biura umowę na obsługę podatkowo – księgową (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w B.. W imieniu tej Spółki sporządzał deklaracje VAT-7 oraz przedkładał je Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w B.. Miał przy tym wgląd do wszystkich faktur wystawianych tej Spółce. Członkowie jej zarządu nie ingerowali w sposób sporządzania przez niego deklaracji, ani nie otrzymywali ich kopii. W deklaracjach wykazywał do przeniesienia na kolejne okresy rozliczeniowe nadwyżki podatku naliczonego nad kwotą podatku należnego. Dopiero w dniu 14 kwietnia 2016 roku dowiedział się o rozpoczęciu procesu likwidacji Spółki (...) z siedzibą w B.. W dalszym ciągu zajmował się jej obsługą podatkowo – księgową, w składanych deklaracjach VAT-7 zawierając również wnioski o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na jej rachunek bankowy. Urząd Skarbowy żadnego z tych wniosków nie uwzględnił. Oskarżony wyraził przekonanie, że wszystkie sporządzane przez niego deklaracje VAT-7 były rzetelne i nie naruszył w związku z nimi żadnych przepisów.

### **Sąd zważył, co następuje:**

W świetle zabezpieczonych w trakcie postępowania dokumentów wina M. T. nie budzi żadnych wątpliwości.

Z treści art. 56 § 3 k.k.s. wynika, że podatnik, który składając organowi podatkowemu deklarację, podaje nieprawdę, przez co naraża podatek na uszczuplenie, jeżeli kwota owego podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu (określonego w art. 53 § 3 i § 4 k.k.s.), podlega karze za wykroczenie skarbowe.

Nadmienić także należy, że dwa lub więcej zachowań, podjętych w krótkich odstępach czasu oraz z wykorzystaniem takiej samej sposobności, uważa się za jeden czyn zabroniony – przy czym w zakresie czynów zabronionych polegających na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej za krótki odstępek czasu uważa się okres do 6 miesięcy (art. 6 § 2 k.k.s.). Co więcej, za wykroczenia skarbowe tak, jak sprawca, odpowiada również ten, kto na podstawie umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby prawnej (art. 9 § 3 k.k.s.).

Poza sporem pozostaje, iż M. T., na podstawie umowy zlecenia zawartej w dniu 05 marca 2008 roku i udzielonego mu pełnomocnictwa, zajmował się obsługą podatkowo – księgową (...) Sp. z o.o. z siedzibą w B.. Sprawami finansowymi tej osoby prawnej zajmował się faktycznie także po tym, kiedy została ona postawiona w stan likwidacji. Nie ulega także wątpliwości, że występując w imieniu tej Spółki, będącej podatnikiem podatku od towarów i usług, M. T. sporządzał deklaracje VAT-7 i przedkładał je Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w B.. Czynił to w krótkich odstępach czasu, wykorzystując tą samą sposobność, między innymi w okresie od dnia 25 stycznia 2011 roku do dnia 23 stycznia 2017 roku (przy czym składane wówczas deklaracje dotyczyły okresu od grudnia 2010 roku do września 2016 roku, a także listopada i grudnia 2016 roku). Bezspornym jest wreszcie, że we wskazanych deklaracjach VAT-7 wykazywał najpierw do przeniesienia na kolejne okresy rozliczeniowe, a następnie do zwrotu na konto bankowe Spółki (...) z siedzibą w B. (wtedy już w likwidacji), nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, wynikające z faktur wystawianych przez Biuro (...) s.c. M. S. i H. T. za wynajem lokalu, usługi podatkowo – księgowe, jak również sporządzanie sprawozdań finansowych oraz przez Kancelarię Adwokacką (...) za pomoc prawną przy otwarciu i ogłoszeniu likwidacji Spółki. Żadnej z powyższych okoliczności oskarżony w istocie nie kwestionował. Podnosił jedynie, że jego działania były zgodne z obowiązującym prawem.

Z tezą taką nie sposób się jednak zgodzić.

Podatnik (w tym wypadku osoba prawna wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą) ma prawo do obniżenia kwoty należnego podatku (od towarów i usług) o kwotę podatku naliczonego (a jeżeli kwota podatku naliczonego jest wyższa od kwoty podatku należnego – prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub zwrotu tej różnicy na rachunek bankowy), jednak tylko w zakresie, w jakim podatek naliczony został w związku z nabyciem towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności opodatkowanych (prowadzenia działalności gospodarczej). Jednoznacznie wynika to z treści art. 86 ust. 1 i art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2017 roku, poz. 1221, z późn. zm.).

Tymczasem, (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w B. w istocie nigdy nie rozpoczęła prowadzenia działalności gospodarczej. Nie nabyła żadnych środków trwałych, nie dokonała jakiejkolwiek sprzedaży opodatkowanej. Nie podjęła działań faktycznych, które wskazywałyby przynajmniej na zamiar podjęcia działalności gospodarczej, zaś ostatecznie została postawiona w stan likwidacji. Do tego momentu dokonała jedynie zakupu pieczętki i usługi prawnej (która z resztą dotyczyła procesu likwidacji), jak też ponosiła wydatki związane z najmem lokalu i zakupem usług księgowych (przy czym dokumentujące to faktury wystawiał sam oskarżony). Nie sposób zatem przyjąć, by wykazany przez M. T. w złożonych deklaracjach VAT-7 podatek naliczony w łącznej kwocie 8.473,18 zł wiązał się z wykonywaniem przez (...) Spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w B. czynności opodatkowanych, a tym samym, by podlegał odliczeniu od kwoty podatku należnego. Oskarżony, będąc bardzo doświadczonym doradcą podatkowym, od samego początku prowadząc księgowość ww. Spółki, posiadając pełny dostęp do jej dokumentacji finansowej, jak też dysponując całkowitą swobodą w sporządzaniu deklaracji VAT-7, musiał być w pełni świadomy powyższej okoliczności. W konsekwencji, chociaż prawidłowo przedstawił w owych deklaracjach poszczególne dane (ujął w nich faktury, które rzeczywiście wystawiono, i dotyczące zdarzeń, które faktycznie zaistniały), to (w sposób umyślny) niewłaściwie dokonał ich kwalifikacji z punktu widzenia konstrukcji podatku VAT, co w przypadku przepisu art. 56 § 3 k.k.s. mieści się w pojęciu „podania nieprawdy”. Swoim zachowaniem niewątpliwie naraził też należność publicznoprawną na uszczuplenie.

W toku postępowania w charakterze świadków przesłuchani zostali J. R. (**k. 1270 – 128, 2870 – 288**) i D. P. (**k. 1570 – 158, 288**), jednak ich zeznania nie wniosły do sprawy niczego istotnego i nie miały wpływu na treść rozstrzygnięcia.

Reasumując, zgromadzony w niniejszej sprawie materiał dowodowy dał podstawę do przyjęcia, że M. T. zrealizował swoim zachowaniem ustawowe znamiona czynu z art. 56 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.

W treści wyroku Sąd nieznacznie zmodyfikował opis czynu zawarty w akcie oskarżenia poprzez poprawienie redakcji zarzutu i jego doprecyzowanie.

Sąd wymierzył oskarżonemu karę 4.000 zł grzywny, uznając, że będzie ona w pełni adekwatna do stopnia jego winy i całokształtu okoliczności przypisanego mu czynu.

Przesłanką łagodzącą była uprzednia niekaralność M. T.. Sąd miał także na uwadze jego wiek (70 lat) i niską wartość kwoty podatku narażonego na uszczuplenie (do którego to uszczuplenia ostatecznie nie doszło). Przesłanką obciążającą był stosunkowo długi okres niezgodnego z prawem działania oskarżonego. Sąd uwzględnił tu również fakt, że M. T. jest doradcą podatkowym, od którego należałoby oczekiwać szczególnego szacunku dla obowiązujących przepisów prawa, w szczególności prawa podatkowego. W ocenie Sądu, ustalona kwota kary grzywny jest także adekwatna do sytuacji majątkowej i możliwości finansowych oskarżonego, który prowadzi własną działalność gospodarczą, deklarując dochód na poziomie 3.000 zł miesięcznie, nie ma nikogo na swoim utrzymaniu, jest zaś właścicielem nieruchomości zabudowanej domem jednorodzinny i współwłaścicielem samochodu osobowego marki F. (...) z 2009 roku.

O kosztach postępowania rozstrzygnięto zgodnie z art. 627 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., w tym o wysokości opłaty z uwzględnieniem art. 3 ust. 1 i art. 21 pkt 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 roku o opłatach w sprawach karnych (t.j. Dz. U. z 1983 roku, Nr 49, poz. 223, z późn. zm.).

**Sędzia :**