

Sygn. akt VII Ka 840/17

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 8 listopada 2017 r.

Sąd Okręgowy w Częstochowie VII Wydział Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący: SSO Agnieszka Gałkowska (spr.)

Sędziowie: SSO Sławomir Brzózka

SSR del. Monika Maciążek

Protokolant: st. sekr. sądowy Renata Kozieł

przy udziale Prokuratora Prokuratury Rejonowej Częstochowa – Północ w Częstochowie Katarzyny Piekacz

po rozpoznaniu w dniu 3 listopada 2017r. sprawy

**K. W. c. K. i H. ur. (...) w B.**

oskarżonej o czyn z art. 56 § 2 k.k.s., art. 60 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z

art. 6 § 2 k.k.s., art. 56 § 4 k.k.s.

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonej

od wyroku Sądu Rejonowego w Częstochowie

z dnia 13 czerwca 2017 r. , sygn. akt XVI K 663/14

orzeka:

1. uchyła zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Częstochowie;
2. zasądza od Skarbu Państwa na rzecz adw. Ł. N.– Kancelaria Adwokacka w C. kwotę 516,60 zł (pięćset szesnaście złotych sześćdziesiąt groszy) tytułem wynagrodzenia za obronę z urzędu oskarżonej K. W. w postępowaniu odwoławczym, przy czym kwota ta obejmuje również należny podatek VAT.

Sygn. akt **VII Ka 840/17**

## UZASADNIENIE

**K. W. została oskarżona o to, że:**

prowadząc działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży za pośrednictwem portalu (...) pod nickiem „ (...)” w B. i będąc osobą odpowiedzialną za zobowiązania podatkowe:

I. podała nieprawdę w złożonym do (...) Urzędu Skarbowego w C. w ustawowym terminie, tj. w dniu 09.02.2011 r. zeznaniu podatkowym o wysokości uzyskanego dochodu (poniesionej straty) za 2010 r. poprzez niewykazanie dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej w kwocie 70.072,48 zł, narażając podatek dochodowy od osób fizycznych na uszczuplenie w kwocie ogółem 10.482,00 zł,

***tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s.***

II. działając w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności w okresie od 18.10.2010 do 31.12.2010 r. nie prowadziła podatkowej księgi przychodów i rozchodów za 2010 r.,

***tj. o przestępstwo skarbowe z art. 60 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.***

III. działając w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności uchylała się od opodatkowania poprzez nieujawnienie w (...) Urzędzie Skarbowym w C. podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług w związku z przekroczeniem w dniu 19.11.2010 r. obrotu uprawniającego do zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług i nie złożyła w ustawowym terminie do dnia 25 następnego miesiąca deklaracji VAT-7 za miesiąc listopad, grudzień 2010 r., czym narażono podatek VAT na uszczuplenie w kwocie ogółem 9.481 zł,

***tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.***

IV. działając w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności, nie prowadziła w miesiącach październik, listopad, grudzień 2010 r. rejestrów dla celów podatku od towarów i usług,

***tj. o przestępstwo skarbowe z art. 60 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.***

V. działając w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności w miesiącach listopad, grudzień 2010 r. nie prowadziła ewidencji obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej,

***tj. o przestępstwo skarbowe z art. 60 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.***

VI. nie złożyła do (...) Urzędu Skarbowego w C. w ustawowym terminie do dnia 31.01.2013 r. rocznego zeznania PIT-28 o wysokości uzyskanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za rok 2012,

***tj. o wykroczenie skarbowe z art. 56 § 4 k.k.s.***

***Wyrokiem z dnia 21 października 2013 r. w sprawie XVI K 795/13 Sąd Rejonowy w Częstochowie:***

1. oskarżoną K. W. uznał za winną popełnienia zarzucanego jej czynu, opisanego w pkt I w części wstępnej wyroku, wyczerpującego znamiona przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 kks, i za to na podstawie art. 56 § 2 kks w zw. z art. 2 § 2 kks wymierzył jej grzywnę w ilości 30 (trzydziestu) stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 50 (pięćdziesiąt) złotych;
2. oskarżoną K. W. w miejsce zarzucanych jej czynów opisanych w pkt II, IV i V części wstępnej wyroku, uznał za winną tego, że działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru w okresie od 18.10.2010 do 31.12.2010 r. nie prowadziła podatkowej księgi przychodów i rozchodów w miesiącach październik, listopad i grudzień 2010 r. nie prowadziła rejestrów dla celów podatku od towarów i usług oraz w miesiącach listopad, grudzień 2010 r. nie prowadziła ewidencji obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej, tj. za winną popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 60 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks, i za to na podstawie art. 60 § 1 kks w zw. z art. 2 § 2 kks wymierzył jej grzywnę w ilości 40 (czterdziestu) stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 50 (pięćdziesiąt) złotych;
3. oskarżoną K. W. uznał za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt. III w części wstępnej wyroku, spełniającego znamiona przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks, i za to i za to na podstawie art. 54 § 2 kks w zw. z art. 2 § 2 kks wymierzył jej grzywnę w ilości 30 (trzydziestu) stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 50 (pięćdziesiąt) złotych;

4. oskarżoną K. W. uznał za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt VI części wstępnej wyroku spełniającego znamiona wykroczenia skarbowego z art. 56 § 4 kks, i za to na podstawie art. 56 § 4 kks w zw. z art. 48 § 1 k.k.s. w zw. z art. 2 § 2 kks wymierzył jej grzywnę w kwocie 300 (trzysta) złotych;

5. na podstawie art. 85 k.k. i 86 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. oraz 39 § 1 k.k.s. połączył kary grzywny orzeczone wobec oskarżonej w pkt 1, 2 i 3 części wstępnej wyroku i wymierzył jej łączną karę grzywny w ilości 40 (czterdziestu) stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 50 (pięćdziesiąt) złotych;

6. na podstawie art. 624 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks i art. 17 ust. 1 Ustawy z dnia 23 czerwca 1973 roku o opłatach w sprawach karnych zwolnił oskarżoną od zapłaty na rzecz Skarbu Państwa kosztów sądowych.

**Sąd Okręgowy w Częstochowie** po rozpoznaniu sprawy na skutek apelacji wniesionej przez oskarżoną od wyżej opisanego wyroku Sądu Rejonowego w Częstochowie **wyrokiem z dnia 11 marca 2014 r. w sprawie VII Ka 100/14 uchylił zaskarżony wyrok i sprawę oskarżonej K. W. przekazał do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Częstochowie**. Sąd Okręgowy polecił, aby Sąd Rejonowy przy ponownym rozpoznaniu sprawy dokonał ponownych szczegółowych ustaleń w zakresie wskazanej w wyroku wysokości uzyskanego przez oskarżoną dochodu po dokonaniu weryfikacji wysokości poniesionych kosztów uzyskania przychodów.

**Wyrokiem z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie XVI K 663/14 wydanym po ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd Rejonowy w Częstochowie:**

1. oskarżoną K. W. uznał za winną popełnienia zarzucanego jej czynu, opisanego w pkt. I części wstępnej wyroku, stanowiącego przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 2 k.k.s. przy zastosowaniu art. 2 § 2 k.k.s. wymierzył oskarżonej karę grzywny w wysokości 30 (trzydziestu) stawek dziennych, ustalając wysokość stawki dziennej na kwotę 50 (pięćdziesięciu) złotych;

2. oskarżoną K. W. uznał za winną popełnienia zarzucanych jej czynów, opisanych w pkt. II, IV i V części wstępnej wyroku, przyjmując, iż stanowią one jedno przestępstwo skarbowe z art. 60 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 60 § 1 k.k.s. przy zastosowaniu art. 2 § 2 k.k.s. wymierzył oskarżonej karę grzywny w wysokości 40 (czterdziestu) stawek dziennych, ustalając wysokość stawki dziennej na kwotę 50 (pięćdziesięciu) złotych;

3. oskarżoną K. W. uznał za winną popełnienia zarzucanego jej czynu, opisanego w pkt. III części wstępnej wyroku, stanowiącego przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 54 § 2 k.k.s. przy zastosowaniu art. 2 § 2 k.k.s. wymierzył oskarżonej karę grzywny w wysokości 30 (trzydziestu) stawek dziennych, ustalając wysokość stawki dziennej na kwotę 50 (pięćdziesięciu) złotych;

4. na podstawie art. 51 § 1 i 2 k.k.s. w zw. z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. i art. 113 § 1 k.k.s. umorzył postępowanie karne o wykroczenie skarbowe z art. 56 § 4 k.k.s. wobec stwierdzenia przedawnienia karalności;

5. na podstawie art. 85 k.k. i art. 86 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i art. 39 § 1 k.k.s. przy zast. art. 2 § 2 k.k.s. połączył orzeczone oskarżonej K. W. w pkt. 1-3 wyroku kary grzywny i orzekł łączną karę grzywny w wysokości 40 (czterdziestu) stawek dziennych, ustalając wysokość stawki dziennej na kwotę 50 (pięćdziesięciu) złotych;

6. na podstawie art. 29 ustawy o adwokaturze i § 14 ust. 2 pkt. 3 rozporządzenia MS z dnia 28.09.2002 r. zasądził od Skarbu Państwa na rzecz adw. Ł. N. kwotę 929,88 (dziewięćset dwadzieścia dziewięć 88/100) złotych tytułem zwrotu kosztów obrony z urzędu;

7. na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. w związku z art. 624 § 1 k.p.k. zwolnił oskarżoną od obowiązku ponoszenia opłaty sądowej, wydatkami obciążając Skarb Państwa .

**Powyższy wyrok został zaskarżony w drodze apelacji przez obrońcę oskarżonej, który zaskarżył wyrok co do pkt. 1-3 oraz 5. Zaskarżonemu orzeczeniu obrońca oskarżonej zarzucił:**

1. naruszenie art. 7 k.p.k. i art. 170 § 1 k.p.k. w zw. art. 113 § 1 k.k.s. poprzez newszechstronne rozważenie zgromadzonego materiału dowodowego i oddalenie wniosku dowodowego oskarżonej o zwrócenie się do:

- portalu (...) o udzielenie informacji, czy jej ówczesny partner M. G. posiadał konto na tym portalu i czy zostało ono zablokowane (uniemożliwiając mu prowadzenie sprzedaży przy jego użyciu).

- banku (...) S.A. o udzielenie informacji przy użyciu którego z numerów klientów przypisanych do rachunku bankowego numer (...) (K. W. – (...) czy M. G. – (...)) był używany do autoryzacji przelewów w tym do transferu środków na rachunek M. G.,

podczas, gdy powyższe informacje miały istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy i ustalenia, czy faktycznie oskarżona prowadziła sprzedaż przy użyciu portalu (...) o profilu(...)

2. naruszenie art. 7 k.p.k. w zw. z art. 5 § 2 k.p.k. w zw. art. 113 § 1 k.k.s. poprzez newszechstronne rozważenie zgromadzonego materiału dowodowego i dowolne przyjęcie, że oskarżona prowadziła działalność gospodarczą polegającą na sprzedaży przedmiotów na portalu (...),

podczas, gdy jak wskazywała podczas rozprawy w dn. 30.05.2017 r. oskarżona, faktycznie sprzedaż tą prowadził M. G. (jej ówczesny konkubent), który przy użyciu jej danych osobowych zarejestrował na portalu (...) konto o nazwie „(...)” a następnie prowadził sprzedaż przedmiotów wskazanych w informacji przedstawionej przez portal (...), a środki uzyskane ze sprzedaży transferował ze wspólnego rachunku jego i oskarżonej na swoje własne konto, a założenie profilu na dane oskarżonej miało jedynie na celu późniejsze uniknięcie odpowiedzialności i ukrycie faktu prowadzenia przez niego działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży przedmiotów na portalu (...),

a w przypadku uznania, że to jednak oskarżona prowadziła działalność gospodarczą polegającą na sprzedaży na portalu (...), skarżący wskazał na kolejne zarzuty:

3. naruszenie przepisów postępowania, mające wpływ na treść orzeczenie, a to art. 7 k.p.k. w zw. z art. 5 § 2 k.p.k. w zw. art. 113 § 1 k.k.s. poprzez newszechstronne rozważenie zgromadzonego materiału dowodowego i pominięcie przy ocenie wysokości uszczuplenia podatkowego kosztów poniesionych na zakup przedmiotów sprzedawanych na portalu (...) określonych w opinii biegłego E. M. na kwotę 46.666,22 złotych, podczas, gdy poniesione przez oskarżoną koszty zakupu towarów do dalszej odsprzedaży stanowiły dla niej koszty pomniejszające wysokość jej faktycznych dochodów,a w konsekwencji:

4. naruszenie przepisów postępowania, mające wpływ na treść orzeczenie, a to art. 7 k.p.k. w zw. z art. 5 § 2 k.p.k. w zw. art. 113 § 1 k.k.s. poprzez newszechstronne rozważenie zgromadzonego materiału dowodowego i przyjęcie, że „koszty uzyskania przychodu ustalono na kwotę, 3.840,91 zł i zaliczono do nich prowizje (...) w łącznej kwocie 2.935,15 zł, koszty nadań w kwocie 901,76 zł”,

podczas, gdy koszty uzyskania przychodów dotyczące prowizji (...) oraz koszty nadań były oceniane przez opinie biegłych w toku przedmiotowej sprawy w różnej wysokości,a najkorzystniejsza z nich była przyjęta przez biegłą M. K. w wysokości 5.328,44 złotych, a skoro zaskarżony wyrok koszty uzyskania przychodów we wskazanym wyżej zakresie ustalił na kwotę 3.840,91 złotych nie wskazując w uzasadnieniu wyroku przyczyn takiego ustalenia to rozstrzygnięcie nie było dokonane na korzyść oskarżonej;

5. naruszenie przepisów postępowania, mające wpływ na treść orzeczenia, a to art. 7 k.p.k. w zw. z art. 5 § 2 k.p.k. w zw. art. 113 § 1 k.k.s. poprzez newszechstronne rozważenie zgromadzonego materiału dowodowego i przyjęcie, że:

- dochód uzyskany przez oskarżoną z prowadzonej sprzedaży wyniósł 70.072,48 złotych, przy przyjęciu iż „ koszty uzyskania przychodu ustalono na kwotę 3.840,91 zł i zaliczono do nich prowizje (...) w łącznej kwocie 2.935,15 zł, koszty nadań w kwocie 901,76 zł”,a konsekwencji ustalenie, iż: - „K. W. naraziła tym podatek dochodowy na uszczuplenie w kwocie ogółem 10.482,00 zł”,- K. W. „19 listopada 2010 roku przekroczyła próg uprawniający do

zwolnienia z podatku VAT, który wynosił 30.821,25 zł (w proporcji do okresu działalności). Wówczas zobowiązana była do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R, czego nie uczyniła uchylając się od opodatkowania, jak i nie złożyła w terminie 25 następnego miesiąca deklaracji VAT-7 za miesiące listopad i grudzień. Tym samym naraziła podatek na uszczuplenie w kwocie ogółem 9.481 zł, na którą składał się podatek za listopad w wysokości 3.533,59 zł, a za grudzień 2010 roku 5.946,67 zł”, podczas, gdy zaskarżony wyrok nie rozstrzygnął na korzyść oskarżonej wątpliwości co do wysokości dochodu uzyskanego ze sprzedaży na portalu (...), bowiem zgodnie z opinią biegłego E. M. z dn. 10.05.2016 r. oraz danych przekazanych przez portal (...) (k. 352 i następne) wartość sprzedanych na koncie (...) przedmiotów wyniosła 59.932,02 złotych, a pozostałe opinie biegłych z zakresu księgowości oraz organy kontroli skarbowej wskazywały na wyższe kwoty tego dochodu, a zatem skoro przychód z działalności opierał się na sprzedaży za pośrednictwem portalu (...) to powinien on odpowiadać kwocie sprzedaży 59.932,02 złotych i wartość ta powinna być pomniejszona o poniesione koszty z tytułu zakupu towarów w kwocie co najmniej 46.666,22 złotych oraz koszty prowizji (...) i nadania przesyłek w kwocie 5.328,44 zł, co wskazuje na potencjalny dochód w wysokości 7.937,36 złotych, co potencjalnie narażało Skarb Państwa na uszczuplenie należności z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych na kwotę 1.429,- złotych oraz zwalniało oskarżoną od obowiązku zapłaty podatku od towarów i usługi, a także prowadzenia rejestracji sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej oraz rejestrów sprzedaży VAT i mając na uwadze treść art. 53 § 3 k.k.s. przestępstwa zarzucane oskarżonej w pkt I i III stanowiły wykroczenia skarbowe, których karalność uległa przedawnieniu.

W konkluzji skarżący wniósł o:

1. zmianę zaskarżonego wyroku i uniewinnienie oskarżonej od zarzucanych jej czynów, a w przypadku przyjęcia, że wartość uszczuplonego podatku nie przekracza progu określonego w art. 53 § 3 k.k.s. dla wykroczenia skarbowego, a zatem zarzucane oskarżonej czyny z pkt I i III części wstępnej wyroku stanowią wykroczenia skarbowe lub przypadek mniejszej wagi w myśl art. 53 § 8 kks. w przypadku czynów określonych w pkt II, IV i V części wstępnej wyroku,
  2. zmianę zaskarżonego wyroku poprzez przyjęcie, że czyny określone w pkt I – V wstępnej części wyroku stanowią wykroczenie skarbowe i umorzenie postępowania z uwagi na przedawnienie karalności, ewentualnie
  3. uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji,
- a w każdym wypadku,
4. nieobciążanie oskarżonej kosztami postępowania odwoławczego.

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

Apelacja obrońcy oskarżonej K. W. okazała się zasadna, przy czym skutkiem jej wniesienia musiało być uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Rejonowemu w Częstochowie do ponownego rozpoznania, a nie zmiana owego orzeczenia i uniewinnienie oskarżonej, bowiem takiej treści decyzja procesowa byłaby zdecydowanie przedwczesną w sytuacji gdy zachodzi potrzeba przeprowadzenia na nowo przewodu w całości przy uwzględnieniu wytycznych Sądu Okręgowego korelujących z większością zastrzeżeń środka odwoławczego.

Prowadząc ponownie postępowanie Sąd Rejonowy zobligowany będzie po pierwsze do wyjaśnienia zarysowanych w toku ponownego rozpoznania sprawy i eksponowanych w apelacji wątpliwości związanych z tym czy oskarżonej można przypisać w ogóle prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie sprzedaży za pośrednictwem portalu (...) pod nickiem „ (...)”, a co za tym idzie odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe związane z tą działalnością gospodarczą, co jest pierwotnym warunkiem odpowiedzialności za wszystkie zarzucane jej czyny. Po ustaleniu rzeczywistej roli jaką odgrywała K. W. przy realizacji sprzedaży za pośrednictwem portalu (...) pod Nickiem „ (...)” i ewentualnym ustaleniu, że można uznać ją za osobę, która prowadziła działalność gospodarczą, zaktualizuje się dopiero potrzeba wszechstronnego rozważenia zgromadzonego materiału dowodowego dotyczącego wysokości dochodu uzyskanego przez oskarżoną ze sprzedaży prowadzonej za pośrednictwem portalu (...) przy uwzględnieniu

wykazanych kosztów uzyskania przychodów, a w konsekwencji wysokości narażonego na uszczuplenie podatku dochodowego.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do ujawnionych przy ponownym rozpoznaniu sprawy wątpliwości związanych z tym czy to oskarżona, czy też może inna osoba prowadziła działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży za pośrednictwem portalu (...) pod nickiem „ (...)”, wskazać należy po pierwsze na wniosek opinii uzupełniającej biegłej M. K. (k. 446-450), zgodnie z którym środki pieniężne ze sprzedaży były przekazywane na rachunek bankowy M. G.. W piśmie procesowym z dnia 15 maja 2017 r. zawierającym wnioski dowodowe obrońca oskarżonej wskazał, że tego typu sytuacja wynikała z okoliczności, że faktycznym użytkownikiem konta założonego na portalu (...) o loginie (...) i zarazem osobą faktycznie prowadzącą działalność gospodarczą była nie oskarżona, a właśnie będący ówczesnym konkubentem oskarżonej M. G., który znając dane osobowe oskarżonej założył konto na portalu aukcyjnym i czerpał korzyści z działalności, o czym świadczą ujawnione przez biegłą transfery środków z konta służącego do prowadzenia działalności gospodarczej na prywatne konto bankowe M. G.. Dla wykazania powyższych okoliczności obrońca oskarżonej sformułował dwa wnioski dowodowe. Po pierwsze wniósł o zwrócenie się do banku prowadzącego rachunek bankowy, na który wpływały środki ze sprzedaży, o udzielenie informacji przy użyciu którego z numerów klientów do tego rachunku przypisanych dokonywano autoryzacji przelewów środków na rachunek M. G., a to dla wykazania, że operacje te były wyłącznie wykonywane przez M. G., który samodzielnie prowadził sprzedaż posługując się kontem użytkownika zarejestrowanym na dane osobowe oskarżonej. Po drugie zawniósł o uzyskanie z portalu aukcyjnego informacji czy M. G. miał zarejestrowane konto na portalu (...), a jeżeli tak to czy konto to jest nadal aktualne, a jeżeli zostało zablokowane to kiedy to nastąpiło. Wniosek ten zmierzał do potwierdzenia informacji podawanych przez K. W., dotyczących tego że M. G. posiadał kiedyś założone konto na portalu (...), ale zostało ono przez portal aukcyjny zablokowane, a co za tym idzie nie miał możliwości założenia konta na własne dane osobowe, co było motywem wykorzystania w tym celu danych oskarżonej.

Następnie na rozprawie w dniu 30 maja 2017 r. wezwany w charakterze świadka M. G., wadliwie pouczony o treści art. 182 k.p.k. odmówił składania zeznań, zaś wyjaśniająca uzupełniająco oskarżona wskazała, że w konkubinacie z M. G. pozostawała do stycznia 2017 roku oraz że wcześniej nie wskazywała w swoich wyjaśnieniach na faktyczne prowadzenie działalności na jej konto przez M. G. gdyż była przez niego zastraszana. Sąd Rejonowy na rozprawie w tym dniu wyżej opisanych wniosków dowodowych obrońcy oskarżonej nie uwzględnił, argumentując, że okoliczności które miały zostać nimi wykazane stanowią linię obrony oskarżonej i nie znajdują potwierdzenia w dotychczas zgromadzonym materiale dowodowym, w tym w konsekwentnie prezentowanym do tej pory stanowisku samej oskarżonej, która wskazywała, że działalność stanowiąca podstawę stawianych jej zarzutów samodzielnie prowadziła.

Rację ma skarżący, że oddalając wnioski dowodowe Sąd Rejonowy obraził art. 170 § 1 k.p.k., albowiem nie zaistniała żadna z przesłanek za taką decyzją procesową przemawiających. Okoliczności, które miały zostać według wnioskodawcy udowodnione, wbrew konkluzji Sądu I instancji, miały istotne, wręcz elementarne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Zmierzały bowiem do wyjaśnienia czy oskarżonej można przypisać w ogóle prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie sprzedaży za pośrednictwem portalu (...) pod nickiem „ (...)”. Powodem oddalenia wniosków dowodowych nie mogło być samo przekonanie Sądu o tym, że niewiarygodne są wyjaśnienia oskarżonej dotyczące powodu dla którego w toku całego dotychczasowego postępowania nie wskazywała na okoliczność związaną z faktycznym prowadzeniem działalności przez M. G., w sytuacji gdy obrońca zaoferował konkretne, możliwe do zrealizowania wnioski dowodowe, których uwzględnienie mogło zmienioną treść wyjaśnień oskarżonej zweryfikować. Zobligowany treścią art. 366 § 1 k.p.k. Sąd Rejonowy winien zatem wnioskowane przez obrońcę dowody dopuścić i przeprowadzić. Zarówno bowiem odpowiedź na pytanie kto dokonywał transferów środków z konta służącego do prowadzenia działalności gospodarczej na prywatne konto bankowe M. G. oraz czy M. G. w przeszłości miał już zarejestrowane konto na własne dane osobowe oraz czy zostało ono zablokowane i z jakiego ewentualnie powodu, miała istotne znaczenie dla ustalenia osoby która sprzedaż za pośrednictwem konta „ (...)” faktycznie realizowała.

Procedując ponownie Sąd Rejonowy winien zatem uzupełnić postępowanie dowodowe przeprowadzając dowody zawniósowane przez obrońcę w piśmie procesowym z dnia 15 maja 2017 r.. W celu ustalenia roli jaką odegrała oskarżona w działalności polegającej na sprzedaży towarów na portalu aukcyjnym, w pełni zasadne będzie ponowne

przesłuchanie oskarżonej, zwłaszcza w kontekście jej oświadczenia złożonego na rozprawie apelacyjnej, tj. że nadal dysponuje dowodami nadania przesyłanych towarów nabywanych przez klientów, które były wypełniane zarówno przez nią jak i przez M. G.. Sąd Okręgowy dostrzega możliwość zweryfikowania twierdzeń oskarżonej między innymi poprzez rozważenie celowości przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego z zakresu pisma ręcznego, na okoliczność ustalenia, kto wypisał posiadane przez oskarżoną dowody nadania przesyłek dla klientów nabywający zakupiony na portalu (...) towar po uprzednim pobraniu próbek pisma ręcznego od oskarżonej i M. G. oraz zgromadzenia bezwplywowego materiału porównawczego od tych osób.

Nadto pomocnym przy rozstrzygnięciu tej kwestii będzie przeprowadzenie dowodu z rachunku bankowego M. G., na który wpływały środki finansowe z konta wspólnego oskarżonej i jej ówczesnego konkubenta celem ustalenia, czy nie widnieją w nim zwłaszcza transakcje zakupów przedmiotów, które były następnie oferowane do sprzedaży internetowej na portalu (...). Poza powyższym w sytuacji wykazania, iż M. G. miał istotnie założone na swoje nazwisko konto na portalu (...) zasadnym będzie też przeprowadzenie dowodu z historii przeprowadzanych transakcji na koncie świadka.

Niezależnie od powyższego, Sąd Okręgowy zauważa, iż w wykazie transakcji przeprowadzanych na koncie (...) widnieje nr telefonu kontaktowego sprzedającego(...) Zasadnym jest więc ustalenie posiadacza tegoż numeru.

W przypadku nie potwierdzenia linii obrony oskarżonej zajdzie nadto potrzeba wszechstronnego rozważenia zgromadzonego materiału dowodowego zgodnie z poniższymi wytycznymi.

Po pierwsze wątpliwości budzi przyjęta przez Sąd Rejonowy wysokość uzyskanego dochodu z prowadzonej działalności gospodarczej określona w ślad za zarzutem aktu oskarżenia na kwotę 70.072,48 zł. Wynikało to z ustalenia przez organ kontroli przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej w kwocie 73.913,39 zł i pomniejszenia go o koszty uzyskania przychodów w kwocie 3.840,91 zł. Tymczasem wymowa przeprowadzonych opinii biegłych nie jest w tym aspekcie jednoznaczna. Biegła M. R. w opinii z dnia 5 stycznia 2015 r. wskazała, że przychód z prowadzonej działalności wyniósł 72.312,09 zł. Biegła M. K. w opinii z dnia 7 grudnia 2016 r. określiła przychody ze sprzedaży na kwotę 75.839,08 zł. Natomiast biegły E. M. w opinii z dnia 10 maja 2016 r. wskazał, że oskarżona sprzedała towary przez portal (...) o wartości 59.932,02 zł. Biegły E. M. wyliczył, że oskarżona sprzedała skutecznie 1769 sztuk towarów różnych asortymentów, uskakując z tych transakcji łączną kwotę 59.932,02 zł. Podstawą do wyliczeń biegłego był wykaz nadesłany przez portal (...) (k.352), z którego wynikały jednostkowe ceny sprzedanych poszczególnych towarów, ogólna kwota uzyskana z przeprowadzenia skutecznych transakcji oraz ilość sztuk poszczególnych towarów. Opinia tego biegłego jest nie tylko najbardziej dla oskarżonej korzystna z uwagi na najniższą kwotę przychodów nią ustaloną, ale i wydaje się najbardziej miarodajna dla oszacowania przychodów ze sprzedaży oferowanych produktów, gdyż ogranicza się do transakcji dotyczących sprzedaży za pośrednictwem portalu (...), na czym to polegała przecież istota działalności objętej zarzutem. Natomiast już biegła M. K. szacując przychody na kwotę 75.839,08 zł w opinii swojej wyraźnie zaznaczyła: Uwzględniłam wszystkie zapłaty z pominięciem prywatnych i dla M. G.. Nie wszystkie przelewy pochodzą ze sprzedaży na (...)(...)(k.400).

Rację ma także skarżący wskazując na rozbieżności w sporządzonych w sprawie opiniach dotyczące wysokości kosztów uzyskania przychodów, które Sąd I instancji w ślad za aktem oskarżenia opartym na ustaleniach organów kontroli przyjął w wysokości 3.840,91 zł, podczas gdy opinie wskazywały na koszty znacznie wyższe, bo 5.207,94 zł i 5.328,44 zł, odpowiednio w opiniach biegłej M. R. oraz biegłej M. K..

Sąd Rejonowy mimo, że ustaleń w przedmiocie wysokości przychodów oraz kosztów jego uzyskania nie czynił w oparciu o przeprowadzone opinie biegłych, formalnie uczynił je podstawą dowodową zaskarżonego wyroku, oceniając w uzasadnieniu jako jasne i pełne oraz korelujące z ustaleniami kontrolnymi pracowników (...) Urzędu Skarbowego w C., nie dostrzegając wyżej zarysowanych rozbieżności.

Apelacja obrońcy oskarżonego bezzasadna jest jedynie w zakresie w jakim skarżący postuluje uznanie za koszty uzyskania przychodu kosztów zakupu towarów sprzedawanych następnie na portalu (...)(...), mimo że oskarżona jako podatnik faktu poniesienia kosztów w żadnej mierze nie wykazała. Miarodajna dla wyceny kosztów uzyskania

przychodów nie może być opinia biegłego E. M., gdyż w zakresie oszacowania średniego kosztu związanego ze sprzedażą każdego z produktów, oparta jest jedynie na gołosłownym twierdzeniu K. W., że ze sprzedaży poszczególnych przedmiotów uzyskiwała dochód w wysokości orientacyjnie określonej przez nią marży, podczas gdy faktu poniesienia wydatków w żadnej mierze oskarżona nie wykazała.

W tym miejscu zasadnym jest wskazanie na tezę i uzasadnienie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 września 2017 r., I SA/Kr 429/17, w którym wskazano, że obowiązek ustalenia kosztów uzyskania przychodów w sposób szacunkowy nie obejmuje sytuacji, gdy nie został przez podatnika wykazany fakt poniesienia wydatków, lub gdy tezę o poniesieniu wydatków wywodzi się jedynie z tego, że w świetle zasad logiki musiał ponosić koszty określonego rodzaju celem osiągnięcia przychodów (LEX nr 2375450). WSA w Krakowie w uzasadnieniu omawianego wyroku wyraził znajdujący pełną akceptację Sądu odwoławczego pogląd, że to na skarżącym ciąży obowiązek wykazania, że oprócz kosztów uzyskania przychodów uwzględnionych przez organ, poniósł on jeszcze dodatkowe koszty w związku z oszacowaniem niezauważonego przychodu. Oszacowanie nie może być bowiem zastosowane w celu omięcia wymogu wykazania, iż określony wydatek został faktycznie poniesiony, a ponadto został poniesiony w celu uzyskania przychodów. WSA w Krakowie powołując się na ugruntowane orzecznictwo NSA oraz poglądy doktryny wskazał, że zarówno z przepisów Ordynacji podatkowej, jak i u.p.d.o.f. nie da się wywieść twierdzenia, że organ podatkowy jest zobowiązany do oszacowania kosztów uzyskania przychodów w sytuacji, gdy podatnik ignoruje swoje obowiązki w zakresie dokumentowania zdarzeń gospodarczych. Innymi słowy oszacowanie nie może dotyczyć samego faktu poniesienia wydatku, gdyż tego nie można domniemywać. Niezbędne jest bowiem wykazanie faktycznego jego poniesienia.

Podsumowując WSA w Krakowie w ocenie Sądu odwoławczego niezwykle trafnie wskazał, dzieląc przy tym stanowisko zawarte w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 7 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Gd 1060/16, że „za dopuszczalne i zasadne należy uznać oszacowanie kosztów podatkowych jedynie w sytuacji, gdy ustalono bezspornie, iż podatnik nabywał towary u określonego podmiotu, natomiast podatnik utracił dokumentację pozwalającą na wyjaśnienie okoliczności tego nabycia, np. stosowanych cen. Szacowanie może mieć bowiem miejsce wyłącznie w sytuacji, gdy wykazane zostało rzeczywiste poniesienie wydatku, czyli nie jest kwestionowane poniesienie wydatku ale jego wysokość. Obowiązek ustalenia kosztów uzyskania przychodów w sposób szacunkowy nie obejmuje natomiast sytuacji, gdy nie został przez podatnika wykazany fakt poniesienia wydatków, lub gdy tezę o poniesieniu wydatków wywodzi się jedynie z tego, że w świetle zasad logiki musiał ponosić koszty określonego rodzaju celem osiągnięcia przychodów”.

Kończąc wskazać jeszcze trzeba na znaczenia jakie dla potwierdzenia zasadności zarzutu z pkt. III części wstępnej wyroku ma ustalenie wartości sprzedaży w objętym zarzutem okresie, w kontekście tego czy przekroczyła ona próg o którym mowa w art. 113 ust.10 ustawy o podatku od towarów i usług. Tylko na marginesie zwrócić należy uwagę, że wartość sprzedaży uprawniającej do zwolnienia od podatku w 2010 roku nie wynosiła, tak jak to przyjął organ kontrolny 150.000 zł, lecz 50.000 zł. Zarazem ustalona przez Sąd Rejonowy przy ponownym rozpoznaniu sprawy wartość sprzedaży uprawniająca do zwolnienia z VAT w proporcji do okresu działalności nie będzie mogła wynosić mniej niż kwota przyjęta obecnie przez Sąd I instancji w oparciu o ustalenia kontroli podatkowej, wynosząca 30.821,25 zł. Na przeszkodzie czynieniu ustalenia mniej korzystnego w tym zakresie stoi bowiem treść art. 443 k.p.k.

Mając na uwadze całość powyższych rozważań Sąd Okręgowy na podstawie art. 437 § 2 k.p.k. oraz art. 438 pkt. 2 k.p.k. uchylił zaskarżony wyrok i sprawę przekazał do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Częstochowie. Nadto na podstawie art. 29 ust 1 ustawy Prawo o adwokaturze w związku z § 17 ust 2 pkt 4 w zw. z § 4 ust. 1 oraz § 4 ust. 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez adwokata z urzędu zasądzono od Skarbu Państwa na rzecz adw. Ł. N. – Kancelaria Adwokacka w C. kwotę 516,60 złotych tytułem wynagrodzenia za obronę z urzędu oskarżonej K. W. w postępowaniu odwoławczym, przy czym kwota ta obejmuje również należny podatek VAT.