

Sygn. akt II K 60/15

a.

b.

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 7 grudnia 2015 roku

Sąd Rejonowy w Nakle nad Notecią, II Wydział Karny w składzie:

Przewodniczący: SSR Bartosz Łapiński

Protokolant: st. sekr. sąd. Krzysztof Baczyński

przy udziale oskarżycieli: Prokuratora Arkadiusza Nowaka i przedstawiciela Urzędu Skarbowego w N. T. K.

po rozpoznaniu w dniach 4 listopada 2014 r., 15 grudnia 2014 r., 3 lutego 2015 r., 17 marca 2015 r., 28 kwietnia 2015 r., 1 czerwca 2015 r., 25 sierpnia 2015 r., 6 października 2015 r. i 23 listopada 2015 r. na rozprawie

sprawy

**M. Ł.** c. E. i B. z domu K., ur. (...) w N., karanej

oskarżonej o to, że:

prowadząc własną pozarolniczą działalność gospodarczą pod firmą: (...) Hurtownia (...), z zakładem głównym w N. przy ulicy (...), poczta (...)-(...) N. według wpisu do ewidencji działalności gospodarczej Burmistrza Miasta i Gminy N. pod nr (...) z 02.06.1992 r. - jako podatnik podatku do towarów i usług - w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności, w okresie od 20 lutego 2009 roku do 19 października 2009 roku, w Urzędzie Skarbowym w N., w złożonych deklaracjach VAT-7 za miesiące styczeń i od kwietnia do września 2009 roku, podała zaniżony podatek należny VAT za sierpień 2009 roku w kwocie 9327,15 zł, za wrzesień 2009 roku w kwocie 4498,38 zł i za styczeń 2009 roku w kwocie 49.101 zł oraz zaniżony podatek naliczony VAT za styczeń 2009 roku w kwocie 23723 zł i zawyżony podatek naliczony VAT za miesiące od kwietnia do września 2009 roku w kwocie łącznej 26591,51 zł, skutkiem czego spowodowała nienależny zwrot w podatku od towarów i usług w kwocie łącznej 65794 zł,

### ***tj. o czyn z art. 76§2 kks w zw. z art. 6§2 kks***

1. uznaje oskarżoną M. Ł. w ramach zarzucanego jej czynu za winną tego, że: prowadząc własną pozarolniczą działalność gospodarczą pod firmą: (...) Hurtownia (...), z zakładem głównym w N. przy ulicy (...), poczta (...)-(...) N. według wpisu do ewidencji działalności gospodarczej Burmistrza Miasta i Gminy N. pod nr (...) z 02.06.1992 r. - jako podatnik podatku do towarów i usług w dniu 21 grudnia 2009 r. w złożonej korekcie deklaracji VAT 7 za miesiąc styczeń 2009 r. poprzez bezpodstawne zaniżenie podatku należnego o kwotę 49.101 zł. i bezpodstawne zaniżenie podatku naliczonego o kwotę 23.723 zł. wprowadziła w błąd Naczelnika Urzędu Skarbowy w N., w wyniku czego spowodowała nienależny zwrot podatku od towarów i usług w kwocie 25.378 zł. t.j. popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 76§2 kks i za to na mocy art. 76§2 kks skazuje ją na karę 60 (sześćdziesięciu) stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 60 zł. (sześćdziesiąt)

2. oskarżoną M. Ł. w ramach zarzucanego jej czynu uznaje za winną tego, że: w sierpniu 2011 r. w związku nieuregulowaniem należności na rzecz (...) Spółdzielni (...) w C., wynikających z prowadzenia własnej pozarolniczej działalności gospodarczej pod firmą: (...) Hurtownia (...), z zakładem głównym w N. przy ulicy (...), poczta (...)-(...) N. według wpisu do ewidencji działalności gospodarczej Burmistrza Miasta i Gminy N. pod nr (...) z 02.06.1992 r.

i dokonaniem korekty podatku należnego przez w/w podmiot - jako podatnik podatku do towarów i usług wbrew obowiązku nie złożyła w Urzędzie Skarbowym w N. korekt deklaracji VAT - 7 za miesiące kwiecień – wrzesień 2009 r. w zakresie odpowiedniego pomniejszenia podatku naliczonego podlegającego odliczeniu, w wyniku czego bezpodstawnie zawyżyła podatek naliczony za kwiecień 2009 r. o kwotę 2.093 zł, za maj 2009 r. o kwotę 6.172 zł., za czerwiec o kwotę 2.451 zł., za lipiec 2009 r. o kwotę 3.523 zł., za sierpień 2009 r. o kwotę 6.896 zł. i za wrzesień 2009 r. o kwotę 5.455 zł. czym spowodowała nienależny zwrot podatku od towarów i usług w kwocie łącznej 26.590 zł. t.j. popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 76§2 kks i za to na mocy art. 76§2 kks skazuje ją na karę 60 (sześćdziesięciu) stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 60 zł. (sześćdziesiąt);

3. na mocy art. 85 kk, art. 86§2 kk w zw. z art. 20§2 kks i art.39§1 kks łączy orzeczone wobec oskarżonej jednostkowe kary grzywny w ten sposób, że wymierza jej karę łączną 100 (stu) stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 60 zł. (sześćdziesiąt);

4. na mocy art. 29 ust. 1 Ustawy z dnia 26 maja 1982 roku Prawo o adwokaturze zasądza od Skarbu Państwa na rzecz adwokata Z. B. kwotę 924 zł. (dziewięćset dwadzieścia cztery) wraz z podatkiem VAT w kwocie 212,52 zł. (dwieście dwanaście 52/100) tytułem wynagrodzenia za obronę oskarżonej z urzędu;

5. zwalnia oskarżoną od kosztów sądowych, w tym od opłaty, wydatkami obciążając Skarb Państwa.

/-/ SSR Bartosz Łapiński

Sygn. akt II K 60/15

## UZASADNIENIE

### **Sąd ustalił następujący stan faktyczny.**

Oskarżona M. Ł. ma (...) lat, zamieszkuje w N.. Posiada wykształcenie wyższe. Z zawodu jest nauczycielem. Pozostaje w związku małżeńskim, ma dwoje dorosłych synów. Jest osobą bezrobotną.

**(dowód:** dane oskarżonej k. 513, k.537)

Oskarżona od 1992 r. prowadziła działalność gospodarczą w branży (...) pod nazwą (...) Hurtownia (...) z siedzibą w N.. Poza sprzedażą towarów świadczyła również usługi transportowe, a także wydierżawiała pomieszczenia. Pod tym samym adresem, tylko pod innym szyldem od wielu lat działał także jej mąż W. Ł.. Obie firmy miały charakter rodzinny i były ze sobą powiązane.

**(dowód:** zaświadczenie o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej k. 572, częściowo zeznania świadka W. Ł. k.568v - 569, częściowo zeznania świadka D. M. k.644v)

20 lutego 2009 r. M. Ł. złożyła do Urzędu Skarbowego w N. deklarację dla podatku od towarów i usług (VAT-7) za styczeń 2009 r. W deklaracji jako podstawę opodatkowania wykazała kwotę 1.499.339 zł., a co za tym idzie podatek należny w wysokości 134.466 zł. Rozliczając podatek naliczony podała wartość nabycia towarów i usług na sumę 1.043.913 zł., a w konsekwencji podatek naliczony w kwocie 184.830 zł. Tym samym do zwrotu zadeklarowała 50.364 zł. Dnia 21 grudnia 2009 r. oskarżona skorygowała deklarację VAT-7 za wspomniany okres obniżając podstawę opodatkowania do sumy 1.276.153 zł. i podatek należny do 85.365 zł.. W korekcie wykazała także niższą wartość nabycia towarów i usług (935.969 zł.), jak również niższą wysokość podatku naliczonego (161.107 zł.). Skorygowana kwota zwrotu z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wyniosła zaś 75.742 zł. Złożoną korektę M. Ł. opatrzyła wyjaśnieniem, iż jej źródłem jest pomyłka spowodowana błędem w systemie księgowym. W kolejnym piśmie skierowanym do organu podatkowego 13 stycznia 2010 r. oskarżona wskazała, że wadliwość pierwotnej deklaracji VAT – 7 za styczeń 2009 r. wynikała z nieprzeniesienia przez system księgowy faktur do lutowego rejestru VAT. Jednocześnie wymieniła 30 faktur, z czego 28 było wystawionych za usługi transportowe, a 2 za dzierżawę. Wartości netto dostaw (sprzedaży), a także wartości netto zakupów wykazane w korekcie złożonej 21 grudnia 2009 r. nie mają

potwierdzenia w dokumentach źródłowych. W prowadzonej przez oskarżoną ewidencji sprzedaży VAT (rejestrze) widnieją bowiem dostawy usług potwierdzone fakturami wystawionymi przez nią w grudniu 2008 r., dla których obowiązek podatkowy powstał w styczniu 2009 r. oraz wystawionymi w styczniu 2009 r., dla których obowiązek podatkowy powstał również w tym miesiącu. Nie figurują natomiast w nim zapisy dotyczące zdarzeń gospodarczych potwierdzonych fakturami wyszczególnionymi przez wymienioną w przywołanym wyżej piśmie od niej pochodzącym. Faktury te zostały natomiast zaewidencjonowane w rejestrze VAT za luty 2009 r., a wynikające z nich wartości oskarżona rozliczyła w deklaracji VAT-7, obejmującej tenże miesiąc. Także zapisy w ewidencji zakupów za styczeń 2009 r. nie odpowiadają kwotom wykazanym przez M. Ł. w korekcie deklaracji VAT – 7 za ten miesiąc.

**(dowód:** zeznania świadka A. R. k. 625v, deklaracja VAT – 7 za styczeń 2009 r. k. 4, korekta deklaracji VAT -7 za styczeń 2009 r. k. 7, pismo oskarżonej z 21.12.2009 r. k. 5, wyjaśnienie do korekty VAT – 7 za styczeń 2009 r. k. 6, protokół kontroli podatkowej k. 22- 43, zestawienie faktur VAT wystawionych w styczniu 2009 r., dla których obowiązek podatkowy powstał w styczniu 2009 r. k.114, zestawienie faktur VAT wystawionych w grudniu 2008r., dla których obowiązek podatkowy powstał w styczniu 2009 r. k.115 – 117, rejestr sprzedaży za styczeń 2009 r. k. 122 – 126, rejestr zakupu za styczeń 2009 r. k. 150-174)

Oskarżona od 1 marca 2011 r. zawiesiła prowadzenie działalności gospodarczej na 24 miesiące

**(dowód:** wniosek o wpis do ewidencji działalności gospodarczej k. 573)

Pismem z 6 lipca 2011 r. (...) Spółdzielnia (...) w C. poinformowała M. Ł. o zamiarze skorzystania z tzw. ulgi za złe długi (art. 89a ustawy o podatku od towarów i usług), polegającej na skorygowaniu podatku należnego wynikającego z niezapłaconych przez nią faktur, których termin płatności minął dawniej niż 180 dni. Jednocześnie wierzyciel wezwał oskarżoną do zapłaty w terminie 14 dni wszelkich wymagalnych należności, dołączając stosowne ich zestawienie. W piśmie tym OSM w C. przywołała także warunki, uprawniające do skorzystania z powyższej ulgi, które zostały spełnione. Odebrał je w dniu (...) syn oskarżonej A. Ł. 1 sierpnia 2011 r. do (...) urzędu skarbowego wpłynęła informacja (...) Spółdzielni (...) w C. o odpowiednim skorygowaniu w deklaracji VAT – 7 za lipiec 2011 r. wartości sprzedaży dokonanej na rzecz oskarżonej oraz podatku należnego wynikającego z wystawionych faktur tytułem „ulgi za złe długi”. Obniżona przez OSM w C. kwota podatku należnego wyniosła 26.595 zł. W grę wchodziło szereg transakcji przeprowadzonych w okresie kwiecień - wrzesień 2009 r. O powyższym OSM w C. powiadomiła także oskarżoną (pismo odebrał W. Ł.). W związku ze skorzystaniem przez (...) Spółdzielnię (...) w C. z „ulgi za złe długi” na oskarżonej ciążył obowiązek stosownego pomniejszenia podatku naliczonego o kwotę podatku wynikającego z nieuregulowanych faktur podlegającego odliczeniu poprzez korektę deklaracji za okres, w którym dokonała odliczenia t.j. za miesiące kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień i wrzesień 2009 r., czego M. Ł. jednak nie uczyniła. W wyniku tego zawyżony został przez nią podatek naliczony za: kwiecień 2009 r. o kwotę 2093 zł., za maj 2009 r. o kwotę 6172 zł., za czerwiec 2009 r. o kwotę 2451 zł., za lipiec 2009 r. o kwotę 3523 zł., za sierpień 2009 r. o kwotę 6896 zł. i za wrzesień 2009 r. o kwotę 5455 zł., co łącznie daje sumę 26.590 zł. nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług.

**(dowód:** zeznania świadka A. R. k. 625v, protokół kontroli podatkowej k. 22- 43, pismo OSM C. z 6.07.2011 r. z załącznikami k. 345 – 352, k. potwierdzenie odbioru k. 343 – 344, pismo OSM C. z 29.07.2011 r. z załącznikami k. 339 – 342, potwierdzenia odbioru k. 337 – 338)

W wyniku przeprowadzonej w okresie luty – marzec 2012 r. kontroli podatkowej, która obejmowała m in. podatek VAT za 2009 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w N. wszczął wobec M. Ł. postępowanie podatkowe, które zakończyło się wydaniem ostatecznej decyzji z 27 lipca 2012 r. określającej wysokość należnego oskarżonej zwrotu z tytułu rozliczenia podatku VAT za styczeń, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień i wrzesień 2009 r. Powstałej na skutek wydania tej decyzji zaległości wynikającej z niezasadnego zwrotu oskarżonej nadwyżek podatku naliczonego nad należnym M. Ł. nie uiściła.

**(dowód:** protokół kontroli podatkowej k. 22- 43, decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w N. z 27.07.2012 r. k. 44 – 50, karta kontowa podatnika k. 493-495)

Postanowieniem z 8 kwietnia 2013 r. Sąd Rejonowy w Bydgoszczy ogłosił upadłość M. Ł., prowadzącej działalność gospodarczą pod nazwą (...) Hurtownia (...) z siedzibą w N., obejmującą likwidację jej majątku.

**(dowód:** kserokopia postanowienia SR w Bydgoszczy z 8.04.2013 r. k. 576)

W 2009 r. (...) S.A.w W.zamówiła w firmie oskarżonej (...)preparat (...) o wartości brutto 142.572,15 zł. Towar został dostarczony zamawiającemu przez W. Ł., prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą PPHU (...). Fakturę, dokumentującą sprzedaż wystawił 24 sierpnia 2009 r. mąż oskarżonej. On też rozliczył wynikający z niej podatek VAT. Spółka (...) odmówiła zapłaty, uznając, że wierzycielem jest oskarżona. W. Ł.wytoczył przeciwko niej powództwo o zapłatę. Wyrok oddalający powództwo, po oddaleniu apelacji powoda stał się prawomocny w dniu 22 października 2010 r. Oskarżona w związku z tym 2 listopada 2010 r. wystawiła fakturę VAT opiewającą na kwotę 142.572,15 zł., ujęła ją w ewidencji sprzedaży za listopad 2010 r., a wynikające z niej wartości (sprzedaży i podatku) wykazała w deklaracji VAT – 7 za ten miesiąc. Analogiczna sytuacja miała miejsce z drugim zamówieniem od (...) Spółka Akcyjna o wartości netto 64.262,50 zł. W tym przypadku towar także został dostarczony przez firmę męża oskarżonej, a kupujący odmówił mu zapłaty. W. Ł.nie dochodził jednak roszczenia na drodze sądowej, uznając, że kwestia ta została przesądzona na jego niekorzyść w postępowaniu, w którym domagał się zapłaty kwoty 142.572,15 zł. Fakturę VAT, dokumentującą sprzedaż tego towaru w imieniu oskarżonej wystawił w dniu 1 lipca 2013 r. syndyk masy upadłości, po czym złożył organowi podatkowemu stosowną korektę deklaracji VAT – 7 oskarżonej za wrzesień 2009 r.

**(dowód:** częściowo zeznania świadka W. Ł. k.568v - 569, częściowo zeznania świadka D. M. k.644v, pozew o zapłatę z 21.10.2009 r. k. 602 – 603, wyrok Sadu Okręgowego w Bydgoszczy z 10.03.2010 r. z uzasadnieniem k. 604 – 610, wyrok Sadu Apelacyjnego w Gdańsku z 22.10.2010 r. z uzasadnieniem k. 611 – 619, pismo syndyka masy upadłości z 9.07.2015 r. k. 633, kopia faktury VAT (...) k. 657, deklaracja VAT 7 za listopad 2010 r. k. 654, pismo syndyka masy upadłości z 12.03.2015 r. k. 564, faktura VAT (...) k. 565, korekta deklaracji VAT 7 za wrzesień 2009 r. k. 566, uzasadnienie złożenia korekty deklaracji VAT 7 za wrzesień 2009 r. k. 567)

M. Ł. nie przyznała się do popełnienia zarzucanego jej czynu. Zasadniczo skorzystała z prawa do odmowy składania wyjaśnień i odpowiedzi na pytania. Po otwarciu przewodu sądowego oświadczyła jedynie, iż po rozstrzygnięciu sporu przez sąd gospodarczy została wystawiona faktura na rzecz spółki (...), opiewająca na wyższą kwotę. Drugą fakturę - na niższą sumę wystawił syndyk, uiszczając zarazem podatek VAT. Podczas rozprawy w dniu 28 kwietnia 2015 r. M. Ł. nadmieniła, że nie jest biegłą w sprawach księgowych. Dodała, że nie pamięta okoliczności powstawania korekty deklaracji VAT – 7 za styczeń 2009 r. Zajmowała się tym bowiem zatrudniona u niej księgowa, która działała w dobrej wierze, zgodnie ze stanem faktycznym. Zaznaczyła przy tym, iż musiało być tak jak zostało wskazane w wyjaśnieniach do złożonej korekty. (k. 620)

### **Sąd zważył, co następuje.**

Lakoniczne wyjaśnienia oskarżonej zasługują na wiarę w części, odnoszącej się do kwestii transakcji ze spółką (...). W tym zakresie bowiem pozostają one w zasadzie bezsporne. Rzeczywiście bowiem faktura VAT na „wyższą kwotę” została wystawiona przez nią po przegranym ostatecznie procesie o zapłatę przez W. Ł., a fakturę na „niższą sumę” finalnie wystawił w jej imieniu syndyk. Zważywszy na upływ czasu większych zastrzeżeń nie nasuwa także stwierdzenie M. Ł., iż aktualnie już nie pamięta okoliczności związanych ze złożeniem korekty deklaracji VAT – 7 za styczeń 2009 r. Powyższe nie oznacza jednak, że można zaakceptować wynikającą pośrednio z wyjaśnień oskarżonej sugestię, że skorygowanie przez nią wysokości zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za wspomniany miesiąc to rezultat błędu, polegającego na nieprzeniesieniu przez system księgowy wyszczególnionych w piśmie z 12.01.2010 r. faktur VAT do właściwej księgi rachunkowej - lutowej ewidencji sprzedaży. Jakkolwiek znajduje ona potwierdzenie w zeznaniach D. M. (księgowej), to i tak nie sposób ją podzielić. W pierwszej kolejności należy však podkreślić, iż rzeczony faktury - jak wynika z niekwestionowanych przez oskarżoną ustaleń dokonanych w toku kontroli podatkowej, potwierdzonych następnie w postępowaniu podatkowym, zakończonym ostateczną decyzją z 27 lipca 2012 r. - rzeczony faktury zostały zgodnie z obowiązującym prawem zaewidencjonowane w rejestrze VAT za luty 2009 r. Nie jest zatem prawdą, że nie zostały one przeniesione do rejestru lutowego, skoro w tej właśnie

księdze od początku widniały. Kwoty z nich wynikające zaś oskarżona prawidłowo wykazała w deklaracji VAT – 7 za luty 2009 r. Twierdzenia M. Ł. nie mogą się ostać również w kontekście informacji uzyskanej od producenta programu komputerowego do obsługi księgowej, z którego wymieniona korzystała. Wynika z niej bowiem, że w przypadku programu Symfonia Finanse i (...), a tej wersji musiała używać oskarżona, skoro prowadziła tzw. pełną księgowość przypisanie do właściwego okresu rozliczeniowego w przypadku transakcji, z którymi wiąże się szczególnie moment powstania obowiązku podatkowego (usługi transportowe, dzierżawa), a z taką sytuacją mamy do czynienia w niniejszej sprawie nie następuje automatycznie, lecz ręcznie przez danego użytkownika (k.652 – 653). Nie jest więc możliwe, aby nieprzeniesienie, na które powołuje się M. Ł. wynikało z błędu systemu komputerowego. Znamienne dla oceny wiarygodności oskarżonej pozostaje także i to, że tak w korespondencji z urzędem skarbowym, jak i w toku postępowania karnoskarbowego w ogóle nie wspomniała o przyczynach korekty deklaracji VAT – 7 za styczeń 2009 r. w zakresie wysokości podatku naliczonego. Tymczasem z porównania rejestru zakupów za styczeń 2009 r. z treścią skorygowanej deklaracji wprost wynika, że korekta została dokonana w oderwaniu od zapisów zawartych we wspomnianej księdze rachunkowej. Poza tym, gdyby faktycznie chodziło jedynie o błąd księgowy (niezależnie nawet czy maszyny czy człowieka), to nic nie stało na przeszkodzie, aby po doręczeniu jej jasno i czytelnie sformułowanego protokołu z kontroli podatkowej złożyła kolejną korektę właściwej deklaracji VAT – 7, tym bardziej, że M. Ł. nie kwestionowała przecież ustaleń kontrolujących i wydanej na ich podstawie decyzji podatkowej. Przy czym, w przekonaniu Sądu nie sposób zasłaniać się brakiem specjalistycznej wiedzy księgowej w tym zakresie, ponieważ należało jedynie wrócić do wersji pierwotnej z 20 lutego 2009 r. Wystarczyło więc wykazanie odrobiny dobrej woli. Tyle tylko, że wymieniona nie miała interesu, aby to uczynić, skoro w rezultacie dokonanej 21 grudnia 2009 r. korekty zyskała z tytułu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym nie małą sumę, bo ponad 25 tys. zł.

Podobnie ocenić należało zeznania W. Ł. (k.568v – 569, k.620v). Jego wypowiedzi zasadniczo przystają do wyjaśnień oskarżonej. O ile więc można zaakceptować depozycje męża M. Ł. w kwestii dwóch spornych transakcji ze spółką (...) i przyczyn wstrzymania się oskarżonej z wystawieniem stosowanych faktur, a w konsekwencji nierozliczenia w określonym prawem momencie podatku VAT od tych czynności, o tyle nie sposób podzielić zeznań wymienionego w zakresie, odnoszącym się do złożenia przez wymienioną korekty deklaracji VAT – 7 za styczeń 2009 r. Choć świadek usilnie przekonywał, że wszystko odbyło się zgodnie z prawem, zapewniając, że mogło dojść jedynie do jakiegoś drobnego błędu, to na rozprawie w dniu 28 kwietnia 2015 r. na określenie zaistniałej sytuacji spontanicznie użył wymownego sformułowania, że „był jakiś myk odnośnie VAT-u”. W języku potocznym zaś „myk”, nie oznacza wcale pomyłki, przypadku, lecz przemyślny sposób, działanie. Wiarygodność jego wcześniejszych wypowiedzi w tej materii należy więc poddać w wątpliwość. Na prawdzie nie polega też sugestia W. Ł., że w grę mogła wchodzić zmiana przepisów dotyczących podatku od towarów i usług. Przepisy art. 19 ust. 13 pkt. 2a i b oraz pkt. 4 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, określające szczególnie moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku usług transportu, a także dzierżawy obowiązywały w niezmiennym kształcie od 1 maja 2004 r.. uchylone zostały dopiero z dniem 1 stycznia 2014 r. Powyższa regulacja w żadnym razie więc nie mogła stanowić zaskoczenia dla M. Ł., która od wielu lat przecież zajmowała się taką działalnością.

Jako naiwny w ocenie Sądu jawi się z kolei ten fragment depozycji W. Ł., w którym tłumaczy zaniechanie żony skorygowania odpowiednich deklaracji VAT – 7 po skorzystaniu przez OSM C. z tzw. ulgi za złe długi. Podzielenie argumentu wysuwanego przez świadka, a mianowicie, że nie miał, kto sporządzić tychże korekt, gdyż firma wymienionej już nie funkcjonowała oznaczałoby w istocie odmowę zastosowania art. 99 ust. 7b pkt. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, z którego wprost wynika, że zwolnienie z obowiązku składania deklaracji w przypadku zawieszenia działalności gospodarczej nie dotyczy okresów rozliczeniowych, za które podatnik jest obowiązany do rozliczenia podatku z tytułu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu oraz za które jest obowiązany dokonać korekty podatku naliczonego. Jeśli zatem – co jest bezsporne - oskarżona była zobowiązana do złożenia korekt rzeczony deklaracji za miesiące, odpowiadające tym, za które korekty złożyła (...) Spółdzielnia (...) w C., to brak przedsiębiorstwa w sensie przedmiotowym nie mógł ją od tego zwolnić. Zresztą w przekonaniu Sądu, gdyby M. Ł. zamierzała to uczynić, to mogła przecież skorzystać z pomocy osoby, która w tym czasie zajmowała się obsługą księgową firmy jej męża, bądź syna A., prowadzącego również pod tym samym adresem działalność pod nazwą (...) Transport. Wszystkie te podmioty gospodarcze były ze sobą wszak ściśle powiązane, przy czym przed zawieszeniem

działalności - jak wynika z informacji uzyskanej od syndyka J. C. - księgowość firmy oskarżonej prowadziła osoba formalnie zatrudniona przez W. Ł. (k.633). Mając to wszystko na uwadze, uwzględniając dodatkowo fakt, że świadek jest osobą najbliższą dla oskarżonej, a więc niewątpliwie posiada interes, aby zeznawać z korzyścią dla niej, chcąc uchronić ją w ten sposób przed odpowiedzialnością karno – skarbową, Sąd uznał, że w powyższej części jego relacja nie jest miarodajna.

Również zeznania D. M. (k.644v), która zajmowała się księgowością w firmie oskarżonej, w opinii Sadu nie są w pełni wiarygodne. Nie można bowiem i to z tych samych względów, co w przypadku wyjaśnień M. Ł. podzielić twierdzeń tego świadka, odnoszących się do powodów złożenia korekty deklaracji VAT 7 za styczeń 2009 r. Jeszcze raz podkreślić trzeba, że z poczynionych ustaleń wynika, że sporne faktury widniały w rejestrze sprzedaży za luty 2009 r. Nie mogły zatem zostać nieprzeniesione do niego – jak utrzymuje D. M.. Poza tym w przypadku transakcji, z którymi wiąże się szczególnie moment powstania obowiązku podatkowego przypisanie do właściwego okresu rozliczeniowego nie następuje automatycznie, lecz ręcznie przez danego użytkownika, co wyklucza w tej mierze błąd systemu komputerowego. Nie sposób także zgodzić się ze świadkiem, iż do ujawnienia rzekomego błędu, w następstwie którego oskarżona złożyła przedmiotową korektę miało dojść w trakcie kontroli podatkowej w 2010 r. Po pierwsze bowiem korekta deklaracji VAT – 7 za styczeń 2009 r. wpłynęła do (...) urzędu skarbowego już 21 grudnia 2009 r., po drugie zaś – jak wynika z informacji uzyskanej z Urzędu Skarbowego w N. (k.649) - w roku 2010 nie była prowadzona żadna kontrola podatkowa wobec oskarżonej. Czynności kontrolne były wtenczas podejmowane w stosunku do firmy jej męża, aczkolwiek dotyczyły one jedynie zwrotu podatku VAT za styczeń 2010 r.. Nie pozostawały zatem w związku z działalnością oskarżonej w styczniu 2009 r. Oceniając wypowiedzi D. M. należy mieć na uwadze, iż to ona z racji zatrudnienia w (...) Hurtowni (...) na stanowisku głównej księgowej była odpowiedzialna za kwestie związane z rozliczaniem podatku VAT. Przygotowując korektę kwestionowanej deklaracji VAT - 7 musiała więc zdawać sobie sprawę, że dane w niej zawarte nie znajdują odzwierciedlenia w dokumentach źródłowych. Tłumacząc w swoich zeznaniach zaistniałą sytuację błędem komputerowym D. M. stawia zatem siebie w pozytywnym świetle, czyniąc to zapewne z obawy przed groźącą odpowiedzialnością prawną. W pozostałym zakresie natomiast relacja wspomnianego świadka nie budzi zastrzeżeń.

Nawet najmniejszych wątpliwości nie nasuwają natomiast spójne i logiczne zeznania A. R. (k.625v – 626), która jako przedstawiciel Urzędu Skarbowego w N. przeprowadzała kontrolę podatkową działalności oskarżonej. Jej relacja, w której rzeczowo przedstawiła, na czym polegały naruszenia prawa podatkowego przez M. Ł. koresponduje przy tym z treścią zgromadzonych w sprawie dokumentów i przystaje do ustaleń poczynionych w wyniku wspomnianej kontroli. A. R. w żaden sposób nie jest związana z oskarżoną, a z przedmiotową sprawą zetknęła się w związku z wykonywanymi czynnościami urzędowymi, toteż nie ma podstaw, aby powątpiewać w szczerść jej wypowiedzi.

Istotnego dowodu nie stanowią zaś zeznania A. O. (k.626), która została zatrudniona na stanowisku głównej księgowej przez oskarżoną w czerwcu 2010 r., a więc po dacie złożenia korekty deklaracji VAT – 7 za styczeń 2009 r. Świadek zresztą wprost stwierdziła, że nie kojarzy takiej sytuacji.

Doniosłą rolę natomiast odegrały dokumenty, ujawnione w toku przewodu sądowego, których mocy dowodowej nie sposób zakwestionować. Warto równocześnie podkreślić, że żadna ze stron nie podnosiła w tym kierunku jakichkolwiek zarzutów.

Podsumowując, w przekonaniu Sądu zgromadzony materiał dowodowy jest kompletny i tworzy harmonijną całość. Całokształt przeprowadzonych dowodów, ocenianych we wzajemnym powiązaniu zgodnie z zasadami wiedzy, prawidłami logiki i doświadczenia życiowego pozwala na rozstrzygnięcie kwestii odpowiedzialności karnoskarbowej oskarżonej za zarzucane jej zachowania.

M. Ł. stanęła pod zarzutem popełnienia w warunkach tzw. czynu ciągłego przestępstwa skarbowego z art. 76§2 kks, w którym ustawodawca spenalizował oszustwo podatkowe w sytuacji, gdy kwota nienależnego zwrotu podatku jest „małej wartości”. Czyn ten polega na wprowadzeniu w błąd właściwego organu poprzez podanie danych niezgodnych

ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy i narażeniu przez to na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej m in. podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług.

Konstrukcja typu czynu zabronionego określonego w art. 76 kks związana jest ze szczególną instytucją prawa podatkowego określaną mianem zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej powiązaną z przyjmowaną w polskim systemie prawa podatkowego zasadą tzw. samoobliczenia podatku przez podatnika. Istota przyjętego przez polskiego ustawodawcę podatkowego systemu samoobliczenia podatku sprowadza się do nałożenia na podatnika na mocy właściwych przepisów prawa podatkowego obowiązku przeprowadzenia procedury ustalenia wysokości ciążącego na nim w danym okresie obliczeniowym zobowiązania podatkowego oraz przedstawienia organowi podatkowemu oświadczenia zawierającego dane dotyczące podstawy istnienia oraz wysokości ciążącego na podatniku zobowiązania podatkowego, a w konsekwencji uiszczenia tak ustalonego podatku w przewidzianym w prawie podatkowym terminie. Z punktu widzenia konstrukcji typu czynu zabronionego przewidzianego w art. 76 kks znaczenie ma zarówno określona w przepisach prawa podatkowego procedura samoobliczania podatku, jak i przewidziana w ustawach podatkowych instytucja zwrotu. Procedura samoobliczenia nakłada na podatnika szczególne obowiązki w zakresie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, przy określaniu których podatnik zobowiązany jest do wykorzystania wszystkich regulacji prawa podatkowego mających wpływ na treść i rozmiar obowiązku podatkowego. W szczególności podatnik dokonujący samoobliczenia podatku po pierwsze musi złożyć deklarację zawierającą oświadczenie co do faktycznie poniesionych wydatków i uzyskanych przychodów. Po drugie musi samodzielnie dokonać oceny, które z tych wydatków należy właściwie zakwalifikować jako podlegające odliczeniu. Cechą zwrotu w przypadku podatku od towarów i usług (VAT) jest istnienie po stronie właściwego organu obowiązku przekazania na rzecz składającego wniosek podmiotu określonych kwot pieniężnych kwalifikowanych w deklaracji jako podatek naliczony. Istota zwrotu sprowadza się do odwrotności relacji łączącej podatnika z właściwym organem. O ile w klasycznym stosunku podatkowoprawnym, a więc w sytuacji istnienia zobowiązania podatkowego organ podatkowy posiada ekspektatywę uzyskania przysporzenia majątkowego w kwocie odpowiadającej wysokości ustalonego za dany okres rozliczeniowy podatku, mamy więc do czynienia z relacją uprawnienia (wierzycielnością) organu przysługującą wobec dłużnika, jakim jest podatnik, zobowiązany do zapłaty ustalonego w wysokości przewidzianej przez przepisy prawa podatku, o tyle w przypadku zwrotu mamy do czynienia z relacją odwrotną, tj. sytuacją, gdy podatnik staje się wierzycielem, a właściwy organ dłużnikiem co do kwoty wynikającej ze zwrotu. Występuje więc tutaj uprawnienie podatnika do uzyskania zwrotu określonych kwot wynikających ze zdarzeń stanowiących w świetle prawa podatkowego podstawę zwrotu. Zwrot w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług stanowi konsekwencję zastosowania procedury przewidzianej w art. 86 tej ustawy z tym, że ma on miejsce w wypadku, gdy kwota podatku naliczonego jest wyższa od kwoty podatku należnego.

W przedmiotowej sprawie bezsporne jest, iż zachowania oskarżonej wynikające ze złożenia korekty deklaracji VAT - 7 za styczeń 2009 r. oraz zaniechania złożenia korekt deklaracji za miesiące kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień i wrzesień 2009 r. z powodu skorzystania przez OSM C. z instytucji przewidzianej w art. 89a ustawy o podatku od towarów i usług) tzw. ulgi za złe długi doprowadziły do nienależnego zwrotu podatku naliczonego, a więc ich skutki były dalej idące niż tylko narażenie na nienależny zwrot, o którym mowa w art. 76§1 kks. Jednocześnie w pełni zasadne jest stwierdzenie, że oskarżona spowodowała nienależny zwrot podatku VAT za wymienione miesiące, wprowadzając w błąd właściwy organ czyli Naczelnika Urzędu Skarbowego w N.. W przypadku rozliczenia za styczeń 2009 r. dokonała tego poprzez nie mające odzwierciedlenia w danych zawartych w księgach rachunkowych oraz dokumentach źródłowych (fakturach VAT) zaniżenie podatku należnego oraz zaniżenie podatku naliczonego w złożonej korekcie deklaracji VAT – 7. W odniesieniu zaś do rozliczenia za miesiące kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień i wrzesień 2009 r. wprowadzenie właściwego organu w błąd przez M. Ł. polegało na zaniechaniu odpowiedniego skorygowania (pomniejszenia) przez nią podatku naliczonego po skorzystaniu przez OSM w C. z ulgi za złe długi czyli na zatajeniu rzeczywistego stanu rzeczy, mającego wpływ na wysokość uzyskanego zwrotu.

Od strony podmiotowej czyn polegający na oszustwie podatkowym charakteryzuje się umyślnością, przy czym umyślność może wystąpić zarówno w formie zamiaru bezpośredniego, jak i zamiaru wynikowego (ewentualnego).

W przekonaniu Sądu, bez ryzyka popełnienia błędu można przyjąć, iż oskarżonej w obu przywołanych wyżej sytuacjach towarzyszył zamiar ewentualny. M. Ł. jest bowiem osobą dobrze wykształconą, a przede wszystkim posiada bogate doświadczenie w prowadzeniu działalności gospodarczej. Jeśli dodać do tego, iż naruszone przez nią unormowania podatkowe nie stanowiły nowości (obowiązywały w tym kształcie od 2004 r.), a ich znajomość i trudność w ich stosowaniu nie przekracza poziomu właściwego dla przeciętnego adresata przepisów podatkowych, konstatacja, iż składając korektę deklaracji VAT – 7 za styczeń 2009 r., zawierającą nierzetelne dane w zakresie podatku należnego oraz podatku naliczonego w sytuacji, kiedy pierwotna deklaracja w tej mierze była prawidłowa, a także nie realizując obowiązku złożenia odpowiednich korekt tych deklaracji za miesiące kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień i wrzesień 2009 r. przewidywała możliwość uzyskania w ten sposób nienależnego zwrotu podatku VAT i co najmniej na ten skutek się godziła jawi się jako w pełni uprawniona.

W ocenie Sądu zebrany materiał dowodowy nie pozwala natomiast na uznanie, że M. Ł. wypełniła znamiona czynu z art. 76§2 kks w związku z dwiema czynnościami sprzedaży odtłuszczonego preparatu mlecznego w proszku na rzecz spółki (...) w sierpniu i wrześniu 2009 r., dostarczonego kupującemu przez W. Ł., prowadzącego odrębną działalność gospodarczą. Mając na uwadze, że mąż oskarżonej toczył z (...) S.A. spór prawny o zapłatę za jedną z tych transakcji, opiewającą na wyższą sumę, przegrany przez niego ostatecznie w następstwie prawomocnego rozstrzygnięcia sądu cywilnego, po którym M. Ł. wystawiła stosowną fakturę VAT i rozliczyła wynikający z niej podatek od towarów i usług w deklaracji VAT – 7 za listopad 2010 r. oraz dokonanie tego rodzaju czynności w związku z drugą z tych transakcji przez syndyka masy upadłości w lipcu 2013 r. trudno uznać, że oskarżona zrealizowała w tym względzie wszystkie znamiona charakteryzujące czyn polegający na wyłudzeniu zwrotu podatku VAT. W konsekwencji, zważywszy na fakt, że oskarżyciel owe zachowania ujął jako element jednego czynu ciągłego, którego popełnienie zarzucił oskarżonej, Sąd wyeliminował je z opisu czynów jej przypisanych.

Dokonując karnoprawnej oceny zachowań M. Ł., które wypełniają znamiona określone w art. 76§2 kks, Sąd odmiennie niż autor aktu oskarżenia uznał, że stanowią one dwa odrębne przestępstwa skarbowe. Na przeszkodzie zakwalifikowaniu ich jako czyn ciągły stanął bowiem odstęp czasowy je dzielący. Jako datę pierwszego z nich należało w opinii Sądu przyjąć dzień złożenia feralnej korekty deklaracji VAT - 7 za styczeń 2009 r. t.j. 21 grudnia 2009 r.. Drugie z nich zaś miało miejsce w sierpniu 2011 r. czyli w miesiącu, kiedy oskarżona powinna dokonać stosownej korekty deklaracji VAT - 7 za miesiące kwiecień – wrzesień 2009 r. Skoro tak, to nie został spełniony określony w art. 6§2 kks wymóg, aby zachowania składające się na czyn ciągły dzielił krótki odstęp czasu, za który uważa się okres do 6 miesięcy.

Uznając, że oskarżona dopuściła się popełnienia dwóch czynów z art. 76§2 kk, w świetle poczynionych ustaleń faktycznych, Sąd w części dyspozytywnej wyroku odpowiednio doprecyzował ich opis.

Wymierzając oskarżonej za każde z popełnionych przez nią przestępstw skarbowych karę grzywny w wysokości 60 stawek dziennych, Sąd kierował się ogólnymi dyrektywami z art. 12§2 kks czyli wziął pod uwagę zarówno stopień jej winy, jak i stopień społecznej szkodliwości obydwu czynów, a nadto uwzględnił cele zapobiegawcze i wychowawcze, które kara ma osiągnąć w stosunku do sprawcy oraz potrzeby w zakresie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa.

Na wydatny stopień społecznej szkodliwości przypisanych M. Ł. czynów stanowiący okoliczność obciążającą przy wymiarze kary wpływa fakt, iż zachowania oskarżonej godziły w interes skarbowy państwa, a wysokość uzyskanego przez nią w sposób sprzeczny z prawem zwrotu podatku od towarów i usług w obu przypadkach była pokaźna (przekraczała 25.000 zł.). Warto przy tym również zwrócić uwagę, że oskarżona do chwili obecnej nie uregulowała choćby w części należności publicznoprawnej, określonej ostateczną decyzją organu podatkowego z 27 lipca 2012 r.

Jako dość wysoki należało ocenić także stopień winy oskarżonej. Wymieniona posiada jednak wyższe wykształcenie i długoletnie doświadczenie w prowadzeniu działalności gospodarczej.



Okolicznością łagodzącą jest niekaralność oskarżonej w chwili dokonania przypisanych jej czynów (skazania widniejące w karcie karnej nastąpiły po popełnieniu przestępstw skarbowych objętych niniejszym postępowaniem – k.596-598), a także prowadzenie ustabilizowanego trybu życia. Na korzyść M. Ł. przemawia także fakt, iż przypisane przestępstwa zostały przez nią popełnione w mniej karygodnej odmianie zamiaru t.j. zamiarze ewentualnym.

Orzekając karę łączną 100 stawek dziennych grzywny, Sąd uwzględnił podobieństwo przypisanych oskarżonej czynów, związek przedmiotowy zachodzący między nimi, jak również odstęp czasowy je dzielący, co przemawiało za ukształtowaniem kary łącznej na zasadzie asperacji.

Ustalając wysokość stawki dziennej (60 zł.), Sąd wziął pod uwagę sytuację materialną oskarżonej, a w szczególności posiadany przez nią status osoby bezrobotnej oraz pozostawianie jako przedsiębiorca w stanie upadłości. Biorąc jednak pod uwagę wysokie kwalifikacje zawodowe M. Ł. oraz wieloletnie doświadczenie w prowadzeniu działalności gospodarczej, w opinii Sądu łączna kara grzywny leży jej możliwościach płatniczych.

Rozstrzygnięcie w przedmiocie kary w ocenie Sądu winno spełnić postawione przed nią cele, a zwłaszcza uświadomiwszy oskarżonej nieopłacalność naruszania porządku prawnego powstrzymać ją od popełnienia ponownie czynu zabronionego. Poza tym wymierzona grzywna stanowić będzie przestrożę dla innych potencjalnych sprawców, podobnych przestępstw skarbowych.

W przedmiocie kosztów nieopłaconej obrony z urzędu Sąd orzekł po myśli art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze (Dz.U. nr 16, poz. 124 ze zm.) i przepisów 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.

Z uwagi na fakt, iż oskarżona aktualnie osiąga skromny dochód pochodzący z zasiłku dla bezrobotnych, przy czym nie ma istotnego majątku, Sąd uznał, iż zapłata kosztów sądowych byłaby dla niej zbyt uciążliwa, stąd też w oparciu o art. 624§1 kpk w zw. z art. 113§1 kks została ona zwolniona od obowiązku ich uiszczenia.

/-/ B. Ł.