

Sygn. akt II K 152/17/L

WYROK

w imieniu

RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

2018-07-19

Sąd Rejonowy w Sopocie w II Wydziale Karnym

w składzie:

Przewodniczący - SSR Anna Lewandowska

Protokolant – sekretarz Agnieszka Adamowicz

przy udziale oskarżyciela publicznego - za Naczelnika Urzędu Skarbowego w Sopocie

– Elwira Bubnowska

po rozpoznaniu w dniu 12.10.2017 r., 12.12.2017 r., i 19.07.2018 sprawy z oskarżenia publicznego - Naczelnika Urzędu Skarbowego w Sopocie

G. Ł. – syna A. i I., urodz. (...) w G.

oskarżonego o to, że

1. pełniąc w S. funkcje prezesa zarządu (...) Sp. z o.o. podatnika podatku od towarów i usług w okresie od dnia 27 grudnia 2011 r. do dnia 25 lipca 2012 r. działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, podał nieprawdę w złożonych do Urzędu Skarbowego w S. deklaracjach VAT-7 za miesiące od listopada 2011 r. do czerwca 2012 r. w ten sposób, że nie przedkładając zarówno w toku postępowania kontrolnego, jak i postępowania podatkowego w imieniu (...) Spółka z .o.o. dowodów zakupu (faktur VAT) potwierdzających fakt nabycia przez spółkę prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, zawyżając kwoty podatku naliczonego doprowadził do zaniżenia kwot zobowiązania podatkowego i uszczuplenia podatku od towarów i usług na łączną kwotę 133 740 zł

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 9 § 3 k.k.s.

2. pełniąc w S. funkcje prezesa zarządu (...) Sp. z o.o. podatnika podatku od towarów i usług wystawił w dniu 22 października 2011 r. na rzecz (...) w sposób nierzetelny fakturę VAT nr (...) na wartość netto 189 600 zł podatek VAT 43 608 z, która nie dokumentowała rzeczywistego zdarzenia gospodarczego

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.

orzeka

I. oskarżonego **G. Ł.** uznaje za winnego popełnienia zarzucanego mu w pkt 1 aktu oskarżenia czynu i za to na podstawie art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 2 k.k.s., art. 23 §§ 1-3 k.k.s. skazuje go na mu karę grzywny w wysokości 130 (sto trzydzieści) stawek dziennych ustalając wysokości jednej stawki na kwotę 200 (dwieście) złotych,

II. oskarżonego **G. Ł.** uznaje za winnego popełnienia zarzucanego mu w pkt 1 aktu oskarżenia czynu i za to na podstawie art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art.9 §3 kks, z art. 23 §§ 1-3 k.k.s. skazuje go na karę grzywny w wysokości 100 (sto) stawek dziennych ustalając wysokości jednej stawki na kwotę 200 (dwieście) złotych,

III. na mocy art. 39 § 1 k.k.s. orzeczone oskarżonemu w pkt I i II wyroku kary grzywny łączy i wymierza oskarżonemu karę łączną grzywny w wymiarze 200 (dwustu) stawek dziennych ustalając wysokości jednej stawki na kwotę 200 (dwieście) złotych

IV. na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 626 § 1 k.p.k., art. 627 k.p.k., art. 1, art. 3 ust. 1, art. 21 pkt 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 roku o opłatach w sprawach karnych (Dz. U. Nr 49, poz. 223 ze zm.), zasądza od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa koszty procesu i w kwocie 70 zł (siedemdziesięciu złotych) oraz opłatę w wysokości 4000 zł (cztery tysiące złotych).

Sygn. akt II K 152/17

UZASADNIENIE

Sąd ustalił następujący stan faktyczny:

(...) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą przy (...) w S. prowadziła działalność gospodarczą o szerokim spektrum działania w turystyce, budownictwie, handlu, reklamie, wynajmie. Prezesem Zarządu spółki był G. Ł..

dowód : odpis KRS k. 69-73; zeznania świadka K. S. k. 97-98, 277-278

W latach 2010 – 2012 księgowość spółki była prowadzona przez biuro (...) z G. prowadzone przez P. N.. Raz w miesiącu odbierał on osobiście wszelkie dokumenty związane z prowadzoną przez spółkę (...) działalnością gospodarczą i dokonywał ich księgowania. Na ich podstawie sporządzał również deklaracje VAT-7, które następnie podpisywał oskarżony wysyłając je do Urzędu Skarbowego w S..

dowód : zeznania świadka P. N. k. 84-85, 276-277; zeznania świadka K. S. k. 97-98, 277-278

W okresie od lipca 2010 r. do lipca 2012 r. spółka zgodnie z ciążącym na niej obowiązkiem składała do Urzędu Skarbowego w S. deklaracje VAT- 7, w których ujawniała dokonane przez siebie odliczenia i należną kwotę podatku od towarów i usług. Wynikało z nich m.in. że spółka korzystała z obniżenia podatku o ponoszone przez siebie koszty działalności gospodarczej.

Z dniem 14 maja 2013 r. na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług (...) sp. z o.o. została z urzędu wykreślona z rejestru podatników podatku od towarów i usług w związku z zaprzestaniem w sposób ciągły składania deklaracji VAT.

dowód : kopie deklaracji VAT-7 spółki (...) k. 4-19; zeznania świadka K. S. k. 97-98, 277-278;

Dnia 22 października 2011 r. spółka (...) wystawiła fakturę VAT o nr (...) na rzecz (...). Transakcja dotyczyła sprzedaży samolotu (...). W rzeczywistości miała jednak charakter pozorny. Spółka (...) nigdy nie dokonała sprzedaży ww. samolotu. Faktura miała być zabezpieczeniem pożyczki udzielonej spółce (...) przez K. R. i z założenia miała zostać wyłączona z obrotu księgowego. Z tego też powodu nie została przekazana do rozliczenia księgowemu i tym samym nie została uwzględniona w deklaracji VAT za miesiąc październik 2011 składanej przez spółkę (...).

dowód: zeznania świadka K. S. k. 97-98, 277-278; zeznania świadka P. N. k. 84-85, 276-277; faktura VAT nr (...) k. 38 ; dowód KP k 39; pismo Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w B. k. 40

Dnia 27 lipca 2013 r. oskarżony G. Ł. sprzedał wszystkie udziały w firmie (...) Pani I. R.. Nabycia spółki dokonał ona jedynie na papierze. Nigdy nie prowadziła działalności gospodarczej. Nie zapłaciła również za nabycie udziałów. Za pośrednictwem nabytej spółki dokonywała wyłudzeń kredytów, za co została prawomocnie skazana.

dowód : umowa sprzedaży spółki k. 76-77; oświadczenie o objęciu udziałów k. 78; oświadczenie o przejęciu zobowiązań k. 79; zeznania świadka I. R. k. 90v-91, 357-358

W połowie roku 2014 Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. przeprowadził kontrolę podatkową mającą na celu zweryfikowanie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za okres od 01.10.2011 r. do 30.06.2012 r., 01.10.2012 r. do 31.10.2012 r. 01.03.2013 r. do 31.03.2012 r. Kontrola została przeprowadzona w związku ze zleceniami sprawdzającymi zgłoszonymi przez Naczelnika Urzędu Skarbowego W K., Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w C. oraz Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w B.. Próby przeprowadzenia czynności sprawdzających nie przyniosły rezultatu. Pomimo kilkukrotnych wezwań do przedstawienia odpowiedniej dokumentacji oraz wizyt w siedzibie spółki wynikającej z KRS nie udało się nawiązać kontaktu ani z władzami, ani przedstawicielami spółki i uzyskać niezbędnych do przeprowadzenia kontroli dokumentów. W toku czynności ustalono, że spółka pod adresem wskazanym jako siedziba nie istnieje gdyż 23 sierpnia 2011 r. wypowiedziano jej umowę najmu dotychczasowego lokalu. W siedzibie spółki nie stwierdzono również oznak prowadzenia działalności gospodarczej. Kontrolę przeprowadzono w oparciu o dokumenty uzyskane od Naczelnika Urzędu Skarbowego W K., Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w C. oraz Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w B.. Wśród przedmiotowej dokumentacji nie ujawniono jednak dokumentów, które uprawniałyby spółkę (...) sp. z o.o. w S. do obniżenia podatku należnego o naliczony z nich wynikający za okres od października 2011 r. do czerwca 2012 r. Pomimo wezwań w wyznaczonych terminach spółka nie dostarczyła takich dokumentów.

dowód: protokół kontroli k. 20-37

Wyniki przeprowadzonej kontroli skarbowej spółki (...) dały podstawę do wydania decyzji dyrektora Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. nr(...)z dnia 15 września 2015 r. Określono w niej wysokość zobowiązania podatkowego od towarów i usług :

- za miesiąc listopad 2011 r. w kwocie 1448,00 zł;
- za miesiąc grudzień 2011 r. w kwocie 43.592,00 zł
- za miesiąc styczeń 2012 r. w kwocie 15.790,00 zł
- za miesiąc luty 2012 r. w kwocie 27.693,00 zł;
- za miesiąc marzec 2012 r. w kwocie 5.028,00 zł;
- za miesiąc kwiecień 2012 r. w kwocie 2.224,00 zł;
- za miesiąc maj 2012 r. w kwocie 20.654,00 zł;
- za miesiąc lipiec 2012 r. w kwocie 17.311,00 zł;

9 zł.

Określono również wysokość należnego od spółki (...) zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, który został określony na wysokość:

- październik 2011 r. – 43.608,00 zł
- październik 2012 r. – 11.356,00 zł

- marzec 2013 r. – 19.414,00 zł

dowód : decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. k. 58-67

Oskarżony G. Ł. w toku postępowania odmówił składania wyjaśnień.

vide : wyjaśnienia oskarżonego k. 262,198-200

Oskarżony G. Ł. nie był dotychczas karany sędownie.

dowód : karta karna k. 162, 183

Sąd zważył, co następuje:

Sąd ustalił powyższy stan faktyczny na podstawie całokształtu zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego w postaci dokumentów urzędowych i prywatnych, zeznań świadków.

Sąd odmówił wiary wyjaśnieniom oskarżonego, które ograniczały się do złożenia oświadczenia o nieprzyznaniu się do winy. W świetle zgromadzonego materiału dowodowego, zwłaszcza wyników przeprowadzonej kontroli podatkowej oraz zeznań świadka K. S. wyjaśnieniom oskarżonego nie sposób bowiem przyznać wiary. Materiał dowodowy zgromadzony w toku postępowania wskazuje bowiem na sprawstwo oskarżonego G. Ł. w zakresie zarzucanego mu czynu.

Miarodajne w ocenie Sądu były natomiast zeznania świadka P. N.. W oparciu o ich treść Sąd ustalił, że deklaracje podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług zostały przygotowane na podstawie dokumentów udostępnionych przez oskarżonego G. Ł.. Treść zeznań świadka stanowiła również podstawę ustaleń Sądu co do faktu, że to oskarżony jako Prezes zarządu dokonywał podpisywania przedmiotowych deklaracji i przekazywał je właściwemu urzędowi skarbowemu. Na podstawie tych zeznań Sąd ustalił również iż sprawami finansowymi spółki zajmował się głównie oskarżony G. Ł., który odpowiadał za jej finanse. Relacja świadka pozwoliła również na ustalenie, że dokumentacja księgowa spółki nie uwzględniała faktury VAT wystawionej na rzecz (...) albowiem nie została ujęta w składanych do urzędu skarbowego deklaracjach. Zeznania świadka były przy tym rzetelne, spójne i logiczne. Znajdowały potwierdzenie w szeregu dowodów o charakterze obiektywnym w postaci deklaracji VAT-7, a także zeznaniach świadka K. S.. Sąd nie znalazł zatem podstaw by kwestionować ich wiarygodność.

Walor wiarygodności Sąd przypisał również zeznaniom świadka K. S.. W oparciu o ich treść ustalił profil działalności spółki i osobę odpowiedzialną za jej prowadzenie tj. oskarżonego G. Ł.. Zeznania te stanowiły również podstawę ustaleń Sądu co do tego, że spółka korzystała z ofert wielu podwykonawców realizujących zlecenia na jej rzecz. Relacja świadka pozwoliła Sądowi również na ustalenie, że faktura VAT wystawiona na rzecz (...) była fakturą nierzetelną gdyż nie dokumentowała rzeczywistego zdarzenia gospodarczego. Z relacji świadka wynika bowiem, że została ona wystawiona celem zabezpieczenia zobowiązań spółki i jej sporządzaniu towarzyszyło założenie, że nie zostanie wykorzystana w obrocie gospodarczym. Powyższe twierdzenia świadka znajdują odzwierciedlenie w deklaracjach VAT spółki, także zeznaniach P. N.. Nadto świadek potwierdził okoliczności dla siebie niekorzystne, narażające go na odpowiedzialność karną, co w ocenie Sądu świadczy o obiektywizmie jego zeznań. W konsekwencji relację świadka K. S. Sąd uznał za wiarygodną w całości.

Wiarygodne w ocenie Sądu były również zeznania świadka I. R.. Na ich podstawie Sąd ustalił, że świadek dokonała fikcyjnego nabycia spółki. I. R. nie posiadała jednak wiedzy odnośnie zdarzeń będących przedmiotem niniejszego postępowania. Jej relacja choć wiarygodna nie miała większego znaczenia dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy.

Podstawą ustaleń faktycznych Sąd uczynił protokół kontroli skarbowej przeprowadzonej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w S.. Na podstawie materiałów zgromadzonych w toku postępowania kontrolnego Sąd ustalił, że oskarżony w okresie objętym zarzutem poprzez podanie nieprawdy w złożonych deklaracjach VAT-7 odnośnie kosztów ponoszonych przez spółkę zaniżył wysokość należnego podatku VAT za okres od grudnia 2011 r. do czerwca 2012 r. W

toku kontroli ustalono, że oskarżony nie wykazywał żadnych kosztów typowo związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w tym wynagrodzeń, kosztów transportu, kosztów podróży służbowych, opłat za rozmowy telefoniczne, energię elektryczną itp. Wnioski płynące z protokołu pozwoliły Sądowi na ustalenie, że koszty uwzględnione w deklaracjach VAT za okres od grudnia 2011 r. do czerwca 2012 r. w rzeczywistości nie powstały. Kontrola wykazała, również że de facto G. Ł. nie dokonał sprzedaży samolotu (...), a wystawiona przez niego faktura VAT dotycząca przedmiotowej transakcji miała fikcyjny charakter i odzwierciedlała nierzeczywiste zdarzenie gospodarcze.

Podstawą ustaleń faktycznych Sąd uczynił również deklaracje VAT - 7 składane przez oskarżonego, a dotyczące prowadzonej przez niego spółki (...). Na ich podstawie ustalił wysokość wydatków jakie oskarżony zaliczył na poczet kosztów uzyskania przychodu oraz dochód jaki zadeklarował w dokumentach złożonych przez siebie do odpowiednich organów podatkowych. Dokumenty te zostały sporządzone w sposób sformalizowany, według obowiązujących w tym zakresie procedur. W toku postępowania nie były kwestionowane przez żadną ze stron, stąd i Sąd nie znalazł podstaw by podważać ich wiarygodność.

Sąd dał również wiarę dokumentom urzędowym w postaci decyzji podatkowej Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. z dnia 15 września 2015 r., akt postępowania podatkowego, kopii faktur, karty karnej. Dokumenty te zostały sporządzone w sposób sformalizowany, zgodnie z obowiązującą w tym zakresie procedurą, przez upoważnione do tego osoby. W toku postępowania żadna ze stron nie kwestionowała ich autentyczności ani wiarygodności. Dlatego Sąd nie miał podstaw do odmowy w/w dokumentom urzędowym wiary.

Sąd dał wiarę pozostałym zgromadzonym w toku postępowania dokumentom zostały bowiem sporządzone w przepisanej prawem formie przez upoważnione do tego osoby. Prawdziwość i autentyczność tych dokumentów nie budziła wątpliwości i nie była też kwestionowana przez strony w toku postępowania.

Reasumując wyniki postępowania dowodowego, Sąd ustalił, że oskarżony w okresie od 27 grudnia 2011. do 25 lipca 2012 r. w S., pełniąc funkcji prezesa jednoosobowego zarządu Spółki z o.o. (...) i będąc odpowiedzialny za prawidłowe rozliczenie spółki z należności podatkowych, dokonał rozliczenia podatku od towarów i usług deklaracjami podatkowymi VAT-7 złożonymi w Urzędzie Skarbowym w S., w których podał nieprawdę, gdyż toku prowadzonej kontroli skarbowej nie przedłożył dokumentów źródłowych stanowiących podstawę do obniżenia podatku należnego VAT i podatku naliczonego, który wynikałby z tych dokumentów, narażając podatek od towarów i usług na uszczuplenie w łącznej kwocie 133.740 zł.

tj. o czyn z art. 56 § 1 kks w związku z art. 6 § 2 kks, w związku z art.9 §3 kks ,

Czynu z art. 56 § 2 k.k.s. dopuszcza się podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, zaś kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości. Na mocy art., 9 § 3 kks odpowiedzialności podlega także osoba prowadząca sprawy podatnika nie będącego osobą fizyczną. Artykuł penalizuje zachowanie podatnika za tzw. oszustwo w deklaracji podatkowej, polegające na podaniu nieprawdy, zatajeniu prawdy bądź niedopełnieniu obowiązku zawiadomienia o zmianie danych (art. 56 § 1-3 k.k.s.), jak również niezłożenie w terminie wskazanych dokumentów (art. 56 § 4 k.k.s.). Przedmiotem czynności wykonawczej deliktu skarbowego w formie przestępstwa (art. 56 § 1 i 2 k.k.s.) jak i wykroczenia (art. 56 § 3 i 4 k.k.s.) będzie deklaracja, jak i oświadczenie przedkładane uprawnionemu organowi lub płatnikowi, ale tylko wówczas, gdy dokument taki zawiera informacje istotne dla powstania, obliczenia i wymiaru podatku. Przedmiotem ochrony jest w pierwszej kolejności formalnoprawny porządek podatkowy, którego naruszenie wywołuje skutek w postaci narażenia finansowych interesów Skarbu Państwa bądź jednostek samorządu terytorialnego. Równoległym przedmiotem ochrony będzie również wiarygodność dokumentów w postaci deklaracji lub oświadczeń, czyli szeroko rozumiany interes wymiaru sprawiedliwości. Podawanie nieprawdy polegać będzie na świadomym przedstawieniu organowi podatkowemu okoliczności niezgodnych ze stanem rzeczywistym. Zatajeniem prawdy będzie natomiast nieujawnienie, czyli

przemilczenie we wskazanych dokumentach określonych informacji, o których uprawniony organ finansowy bądź płatnik powinien wiedzieć z uwagi na możliwość powstania zobowiązania podatkowego.

Przepis art. 56 k.k.s. ma charakter blankietowy, jego treść zawiera bowiem odesłanie do regulacji z zakresu prawa podatkowego, które konkretyzują treść znamion typu czynu zabronionego. W myśl art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej "podatkiem", podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Prawo do odliczenia podatku VAT jest prawem warunkowym. Podatnik podatku od towarów i usług ma prawo do odliczenia podatku naliczonego jedynie z faktur prawidłowych pod względem formalnym jak i materialnym. W myśl art. 112 ustawy o podatku od towarów i usług podatnicy są zobowiązani przechowywać ewidencje prowadzone dla celów rozliczenia podatku od towarów i usług oraz wszystkie dokumenty związane z tymi rozliczeniami do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania.

W okolicznościach niniejszej sprawy Sąd ustalił, że spółka (...) nie okazała dokumentów źródłowych, które były podstawą do pomniejszenia podatku należnego o naliczony z nich wynikający. Inspektorzy kontroli kilkakrotnie wzywali spółkę do uzupełnienia braków w tym zakresie bądź to przez przedstawienie odpowiedniej dokumentacji, bądź też jej odtworzenie. Korespondencja w tym zakresie kierowana była na adres siedziby spółki ujawniony w KRS. Na żadnym etapie dokumenty te nie zostały przekazane. Oskarżony jako Prezes Zarządu spółki był odpowiedzialny za jej prawidłowe funkcjonowanie również w zakresie księgowości. Jako osoba, która od kilku lat prowadziła określoną działalność gospodarczą w zakresie tej samej branży miał on pełną świadomość obowiązków przechowywania dokumentów dotyczących ponoszonych przez spółkę kosztów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą i warunkowego prawa do odliczenia podatku VAT z nich wynikającego. G. Ł. był osobą odpowiedzialną za zarządzanie spółki i jej finanse. To na nim zatem spoczywał obowiązek rzetelnego sporządzenia odpowiedniej deklaracji i zamieszczenia w niej danych zgodnych z rzeczywistą sytuacją finansową spółki oraz przechowywania dokumentów, które stanowiły podstawę ustalenia należnego podatku VAT. Jak wspomniano już wyżej działalność o określonym profilu prowadził od kilku lat, a zatem nie był laikiem w zakresie obliczania należności publicznoprawnych i prawidłowego kwalifikowania wydatków, a także obowiązku przechowywania odpowiednich dokumentów. W zaistniałej sytuacji miał świadomość, że ich brak spowoduje utratę prawa do odliczeń i obliguje go do złożenia odpowiednich korekt deklaracji VAT-7 w tym zakresie. W konsekwencji poprzez jego zawinione działanie spółka (...) utraciła prawo do odliczeń albowiem nie okazała dokumentów źródłowych stanowiących podstawę do odliczenia. Jak już bowiem wskazywano powyżej prawo do odliczeń jest prawem warunkowym. Spółka (...) utraciła je w związku z brakiem odpowiednich dokumentów. W zaistniałej sytuacji oskarżony jako osoba odpowiedzialna za sprawy finansowe spółki zobowiązany był do złożenia korekt deklaracji i uiszczenia wskazanego w nich podatku. Czynności tych jednak nie wykonał, a tym samym podał nieprawdę w złożonych deklaracjach VAT-7 za okres od grudnia 2011 r. do czerwca 2012 r. narażając podatek od towarów i usług na uszczuplenie w łącznej kwocie 133.740 zł. W ocenie Sądu jego działanie w całości wyczerpało znamiona czynu z art. 56 § 2 k.k.s.

Poszczególne zachowania odnoszące się do kolejnych deklaracji VAT-7 podjęte zostały w krótkich odstępach czasu (kilka miesięcy) w wykonaniu tego samego zamiaru – obniżenia wysokości należnego podatku VAT. Dopełnieniem przyjętej kwalifikacji prawnej jest zatem art. 6 § 2 k.k.s.

Sąd ustalił nadto, że w okresie objętym zarzutem oskarżony G. Ł. pełnił funkcję prezesa zarządu spółki (...) i zajmował się prowadzeniem jej spraw. Był przy tym osobą odpowiedzialną za prawidłowe rozliczanie zobowiązań podatkowych spółki. On też złożył podpis pod deklaracjami VAT-7 za okres objęty zarzutem. W myśl art. 9 § 3 k.k.s. za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Biorąc pod uwagę powyższe kwalifikację prawną należało uzupełnić o art. 9 § 3 k.k.s.

W oparciu o dowody zgromadzone w toku postępowania Sąd uznał oskarżonego G. Ł. winnym również tego, że pełniąc w S. funkcję prezesa zarządu (...) Sp. z o.o. podatnika podatku od towarów i usług wystawił w dniu 22 października 2011 r. na rzecz (...) w sposób nierzetelny fakturę VAT nr (...) na wartość netto 189 600 zł podatek VAT 43 608 z, która nie dokumentowała rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, tj. o przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.

Odpowiedzialność wystawiającego fakturę fikcyjną opiera się na art. 62 § 2 k.k.s., gdyż przepis ten jako *lex specialis* wyłącza normę ogólną z art. 271 k.k. Ma to miejsce wówczas, gdy jego działanie godzi w obowiązek podatkowy, w przeciwnym razie kwalifikacja prawna takiego działania powinna być przeprowadzona w oparciu o art. 271 § 1 k.k. O kwalifikacji prawnej popełnionego czynu decyduje zatem cel użycia fikcyjnej faktury (tak, Z. Kukła w komentarzu do art. 62 k.k.s.). W myśl art. 62 § 2 k.k.s. odpowiedzialności karnej podlega bowiem ten, kto wystawia w sposób nierzetelny fakturę lub rachunek za wykonanie świadczenia albo takim dokumentem się posługuje.

Osoba, która stosownie do przepisów ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jest upoważniona do wystawienia faktury VAT, należy do kategorii innych osób uprawnionych do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k. Jeżeli jednak sprawca wystawia fakturę nierzetelną godząc w obowiązek podatkowy, dopuszcza się wówczas czynu zabronionego określonego w art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., stanowiącego *lex specialis*. Wystawienie nierzetelnej faktury (w tym również tzw. „pustej faktury”), godzącej w obowiązek podatkowy, stanowi realizację znamion czynu opisanego w art. 62 § 2 (zob. uchwała Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03; postanowienie Sądu Apelacyjnego w Rzeszowie z dnia 11 października 2012 r., II

AKz 141/12, LEX nr 1223432, KZS 2013/1/101; Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Rzeszowie z dnia 11 października 2012 r., II AKz 141/12, LEX nr 1223432, KZS 2013/1/101).

W odniesieniu do naruszenia obowiązków podatkowych wskazuje się:

- w uchwale Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03: wystawienie fikcyjnej faktury godzi w obowiązek podatkowy. Na gruncie art. 62 § 2 k.k.s. nie jest bowiem istotne w jaki konkretnie obowiązek podatkowy godzi wystawienie nierzetelnej faktury, byle - z uwagi na przedmiot ochrony norm w jakich przepis ten funkcjonuje - był to czyn przeciwko obowiązkom podatkowym;

- wystawca faktury fikcyjnej (pustej) ma obowiązek uiścić podatek należny w niej wykazany (art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług), jednakże odbiorca nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z tej faktury. Jeżeli zatem odbiorca faktury pustej dokona odliczenia podatku naliczonego, to - bez względu na postać uszczerbku finansowego (uszczerbienie albo nienależny zwrot) - dochodzi do naruszenia dobra chronionego przepisem (art. 62 § 2 k.k.s.), tj. mienia Skarbu Państwa. Do samego ataku na dobro prawne dochodzi w momencie realizacji znamion czynu zabronionego z art. 62 § 2 k.k.s. tj. w czasie wystawienia faktury pustej. Sprawca stwarza bowiem niebezpieczeństwo spowodowania uszczerbku finansowego. Nie ma przy tym znaczenia okoliczność wprowadzenia tej faktury do obrotu, nie ma również znaczenia, czy wystawca pustej faktury zapłaci w trybie art. 108 § 1 k.k.s. ustawy o podatku od towarów i usług podatek wykazany w fakturze. Delikt karnoskarbowy nierzetelnego wystawienia faktury (rachunku) zawsze godzi w mienie Skarbu Państwa - zawsze bowiem jej wystawienie stwarza niebezpieczeństwo powstania uszczerbku finansowego (tak, P. Kardas, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. II WKP 2012). A zatem na gruncie obecnej u.p.t.u. wystawca tzw. faktury pustej jako zobowiązany do uiszczenia wskazanego w niej podatku,

narusza zawsze art. 62 § 2 kks jako wystawca nierzetelnej faktury, godzący w obowiązek podatkowy. (T. Grzegorzcyk, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. IV, LEX 2009).

W przypadku faktur pustych nie mamy do czynienia z żadnym zdarzeniem gospodarczym, powstanie obowiązku zapłaty podatku znajduje swoją przyczynę w samym fakcie wystawienia faktury. Zachowanie polegające na wystawieniu pustej faktury jest zatem czynem godzącym w dobro prawne chronione przepisami kodeksu karnego skarbowego, zawsze realizuje znamiona przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s., nie wyczerpuje znamion przestępstwa z art. 271 § 1-3 k.k., chyba że fakturę taką wystawiono dla przestępnych celów pozapodatkowych.

W okolicznościach niniejszej sprawy, na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego Sąd ustalił, że oskarżony G. Ł. wystawił nierzetelną fakturę na rzecz (...). Swym działaniem stworzył niebezpieczeństwo spowodowania uszczerbku finansowego w mieniu Skarbu Państwa. Działanie oskarżonego polegało na wystawieniu fikcyjnej faktury, która nie odzwierciedlała rzeczywistego zdarzenia gospodarczego oraz przekazaniu jej K. R.. Odbiorca dokumentu doprowadziło do jego ujęcia w urzędzeniach ewidencji podatkowej. Działanie oskarżonego odznaczało się zamiarem bezpośrednim. Oskarżony wystawił fakturę, którą następnie przekazał określonemu podmiotowi gospodarczemu. Takie zachowanie oskarżonego wskazuje na działanie w zamiarze bezpośrednim. Swym działaniem polegającym na wystawieniu fikcyjnej faktury w całości wyczerpał więc znamiona przestępstwa z art. 62 ust. 2 k.k.s.

ODNOŚNIE WYMIARU KARY

Ustalając wymiar kary, Sąd wziął pod uwagę zarówno okoliczności łagodzące, jak i obciążające odpowiedzialność oskarżonego. Sąd baczyl przy tym, aby wymierzona kara nie przekraczała stopnia zawinienia sprawcy. Uwzględniono także okoliczności związane z kształtowaniem świadomości prawnej społeczeństwa, w szczególności konieczność uświadomienia, że za przestępstwa tego rodzaju spotyka każdego sprawcę surowa, a równocześnie adekwatna do czynu i dotychczasowej postawy sprawcy kara.

Dokonując wymiaru kary za pierwszy z zarzucanych oskarżonemu czynów na niekorzyść oskarżonego Sąd poczytał wysoką społeczną szkodliwość czynu skierowanego przeciwko obowiązkowi podatkowemu oraz wysoki stopień winy oskarżonego, przejawiający się w celowym działaniu. Nadto zważył na fakt długotrwałego i powtarzalnego zachowania oskarżonego, co również uznał za okoliczność obciążającą stopień winy oskarżonego. Stopień społecznej szkodliwości popełnionego przez oskarżonego czynu, a także stopień winy były wysokie. ZA okoliczność łagodzącą Sąd uznał dotychczasową niekaralność oskarżonego.

Biorąc pod uwagę powyższe Sąd uznał, że karą adekwatną do wagi popełnionego czynu, a także odpowiadającą społecznemu poczuciu sprawiedliwości będzie kara grzywny w wymiarze 130 stawek dziennych w wysokości 200 złotych każda.

Dokonując wymiaru kary za drugi z popełnionych przez oskarżonego czynów na niekorzyść oskarżonego Sąd poczytał stopień społecznej szkodliwości popełnionego przez oskarżonego czynu, a także stopień winy, który był wysoki. Wartość szkody wyrządzonej przestępstwem Sąd poczytał za dodatkową okoliczność obciążającą G. Ł.. Na korzyść oskarżonego Sąd poczytał jego dotychczasową niekaralność.

W konsekwencji za drugi z zarzucanych oskarżonemu G. Ł. czynu Sąd wymierzył karę grzywny w wymiarze 100 stawek dziennych ustalając wysokość jednej stawki na 200 zł.

Sąd połączył wymierzone oskarżonemu kary jednostkowe grzywny na podstawie art. 39 § 1 i 2 k.k.s. i w ich miejsce jako karę łączną wymierzył karę łączną grzywny w wysokości 200 stawek dziennych ustalając wysokość jednej stawki na 200 zł. Ustalając wymiar kary łącznej, Sąd wziął pod uwagę ścisły związek czasowy między przestępstwami przypisanymi oskarżonemu. Czyny te zostały przez G. Ł. popełnione w krótkich odstępach czasu. Były skierowane przeciwko tym samym dobrom prawnie chronionym, co świadczy o związku przedmiotowym między poszczególnymi przestępstwami. Bliskość czasowa, związek przedmiotowy między poszczególnymi czynami

przypisanymi oskarżonemu, uzasadniało skwitowanie zachowań G. Ł. jedną karą przy zastosowaniu w znacznym zakresie zasady asperacji.

Sąd obciążył oskarżonego w całości kosztami postępowania w sprawie, albowiem nie ujawniły się żadne okoliczności przemawiające za zwolnieniem go od ich ponoszenia.