

***Sygn. akt IX Ka 144/17***

## WYROK

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

***Dnia 6 lipca 2017 roku***

Sąd Okręgowy w Toruniu IX Wydział Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący SSO Jarosław Sobierajski

Protokolant st.sekr.sądowy Katarzyna Kotarska

przy udziale oskarżyciela skarbowego M. W. z (...)Urzędu Skarbowego w T.

po rozpoznaniu w dniu 6 lipca 2017 roku

***sprawy Z. K., oskarżonego z art. 61 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zb. z art. 56 § 2 kks, art. 76 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks, art. 7 § 1 kks i art. 9 § 3 kks***

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonego

od wyroku Sądu Rejonowego w Toruniu

z dnia 22 grudnia 2016 roku sygn. akt II K 1211/16

I. utrzymuje w mocy zaskarżony wyrok;

II. zwalnia oskarżonego od kosztów sądowych za II instancję i wydatkami poniesionymi w postępowaniu odwoławczym obciąża Skarb Państwa.

Sygn. akt IX Ka 144/17

## UZASADNIENIE

**Z. K.** został oskarżony o to, że wbrew przepisom art. 19 ust.1, art.29 ust.1, art. 86 ust. 1 i 2 lit. a, art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. b oraz art. 109 ust. 3 ustawy z 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług w okresie od 1 grudnia 2012r. do 28 lutego 2013r. działając jako pełnomocnik B. H. prowadzącego działalność gospodarczą w T. przy ul. (...) nierzetelnie prowadził ewidencję, o której mowa w art. 109 ust.3 w/w ustawy w ten sposób, że w rejestrze sprzedaży za miesiąc grudzień 2012r. zaniżył obrót o kwotę 116.502,00 zł zaś w rejestrze zakupów za miesiące: grudzień 2012r., styczeń oraz luty 2013r. zawyżył wartości nabytych towarów i usług o łączną kwotę 6.072,00 zł przez co w złożonych do Pierwszego Urzędu Skarbowego w T. deklaracjach podatkowych VAT-7 za miesiąc grudzień 2012r. podał nieprawdę co do wysokości podatku należnego podlegającego wpłacie powodując uszczuplenie podatku od towarów i usług w kwocie 19.484,00 zł, zaś w deklaracjach podatkowych VAT-7 za miesiące grudzień 2012r. oraz styczeń i luty 2013r. dane niezgodne ze stanem faktycznym, czym wprowadził w błąd Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w T. co do wysokości nadwyżki podatku naliczonego nad należnym narażając na nienależny zwrot podatkową należność publicznoprawną w kwocie 8.706,00 zł

**- tj. o czyn z art. 61 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zb. z art. 56 § 2 kks i art. 76 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks, art. 7 § 1 kks i art. 9 § 3 kks**

**Wyrokiem z dnia 22 grudnia 2016 r.Sąd Rejonowy w Toruniu**, sygn. akt II K 1211/16, uznał oskarżonego za winnego popełnienia czynu z art. 61 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zb. z art. 56 § 2 kks w zb. z art. 76 § 2 kks w zw.

z art. 6 § 2 kks w zw. z art. 7 § 1 kks w zw. z art. 9 § 3 kks zarzucanego mu w akcie oskarżenia, wymierzając mu za to, po zastosowaniu art. 7 § 2 kks, na podstawie art. 56 § 2 kks, karę 80 stawek dziennych grzywny po 60 zł każda.

Zwolnił oskarżonego od obowiązku uiszczenia opłaty, a wydatkami poniesionymi od chwili wszczęcia postępowania obciążył Skarb Państwa.

Wyrok ten zaskarżył **w całości obrońca oskarżonego** wywodząc, że wskutek oparcia się na niekompletnym materiale dowodowym i błędnej jego oceny pomijającej wyjaśnienia oskarżonego, sąd meriti, który poczynił w sprawie lakoniczne ustalenia ograniczające się do powtórzenia słów zarzutu aktu oskarżenia, dowolnie uznał oskarżonego za winnego dopuszczenia się zarzucanego mu czynu kumulatywnie kwalifikowanego jako wypełniającego znamiona umyślnych przestępstw skarbowych. Wskazując na powyższe skarżący domagał się zmiany zaskarżonego wyroku poprzez uniewinnienie oskarżonego od popełnienia zarzucanego mu czynu, ewentualnie jego uchylenia i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji.

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

Skarżący wprowadził trafnie sądowi I instancji błędy przy sporządzaniu uzasadnienia zaskarżonego wyroku, niemniej jednak nie miał racji twierdząc, że oskarżony – jako pełnomocnik zajmujący się sprawami gospodarczymi B. H. - błędnie został uznany za winnego dopuszczenia się zarzucanego mu aktem oskarżenia czynu, wypełniającego znamiona przestępstw skarbowych z art. 61 § 1 kk, art. 56 § 2 kk i art. 76 § 2 kks.

Z pisemnych motywów orzeczenia – wbrew twierdzeniom skarżącego – jasno wynikało, na czym polegała istota bezprawności zachowania oskarżonego. Odwołując się do lakonicznych ustaleń co do rzetelności rejestrów sprzedaży i zakupów, na których oparte były deklaracje VAT-7, w których wykazano podatek podlegający wpłacie za miesiąc grudzień 2012 roku oraz zwrot podatku za luty 2013 roku, sąd meriti natomiast rzeczywiście nie wykazał należyście, że zachowanie oskarżonego wypełniło znamiona wszystkich ww. przestępstw skarbowych. Wadliwość uzasadnienia sama w sobie nie mogła jednak dyskwalifikować zaskarżonego rozstrzygnięcia. Analiza zgromadzonych dowodów prowadziła zaś do wniosku o prawidłowości zarówno ustaleń, jak i dokonanej subsumpcji.

Okoliczności wynikające z protokołu kontroli i decyzji podatkowej, przyjętych za podstawę rozstrzygnięcia, w pełni uzasadniały przyjęcie, że rejestr sprzedaży firmy (...) był nierzetelny z uwagi na to, że – jak stwierdzono w toku kontroli - nie odzwierciedlał rzeczywistych rozmiarów obrotu w miesiącu grudniu 2012 roku, tj. niezgodnie z prawdą wynikało z niego, że w tymże miesiącu nie zostały sprzedane towary, które firma (...) zakupiła od momentu rozpoczęcia działalności.

Trafnie jako niewiarygodne ocenione zostały w tym kontekście wyjaśnienia oskarżonego, z których wynikało, że winę za ów stan rzeczy ponosić miała księgową, która podjęła błędną decyzję o uwzględnieniu niewłaściwego z dwóch spisów z natury, które zostały sporządzone dnia 31 grudnia 2012 roku. Mimo, że to ona zajmowała się kwestiami podatkowymi, nie miało wszak żadnego uzasadnienia konsultowanie się z nią ani w sprawie tego, jaki spis przy rozliczeniach uwzględnić, ani jaki przedłożyć w toku kontroli, gdyż z istoty inwentaryzacji wynika, że prowadzić ma ona do ujawnienia rzeczywistego stanu rzeczy. Świadomości tej oczywistej okoliczności nie mógł nie mieć oskarżony, nawet, jeśli nie miał wiedzy o prawie podatkowym i księgowości.

Poza tym również i pominięte przez sąd meriti okoliczności ujawnione w toku kontroli podatkowej jednoznacznie wskazywały na to, że spis z natury, który przedłożony został przez B. H. w sierpniu 2013 roku (wskazujący na to, że w grudniu 2012 roku „na stanie” firmy były wszystkie zakupione przez nią od czasu rozpoczęcia działalności towary) powstał na użytek postępowania podatkowego. Z zeznania B. H. o wysokości dochodu osiągniętego w roku 2012, które złożył we właściwym Urzędzie Skarbowym przed wszczęciem kontroli podatkowej, jasno wynikało wszak, że z pozarolniczej działalności gospodarczej w miesiącu grudniu uzyskał on stratę w wysokości, która ustalona została przy remanencie wynoszącym „0” (k. 14). Z powyższego, zwłaszcza, gdy uwzględnić, że nieprawdopodobne jest, by w okresie przedświątecznym, prowadząc działalność w znanym już klientom z prowadzenia sprzedaży szkła miejscu, nie udało się sprzedać oskarżonemu ani jednego przedmiotu, a oskarżony, który kontaktował się z księgową – nawet

jeśliby inwentaryzacja została przerwana z uwagi na konieczność opuszczenia sklepu przez B. H. - mógł nie zdawać sobie sprawy z tego, jaka była wymowa arkusza inwentaryzacyjnego, w którym wpisano zerowe wartości, rzeczywiście logicznie wynikało, że spis z natury przedstawiający wartość „0” odpowiadał prawdzie. Przedstawienie w toku kontroli najpierw ww. dokumentu, a później w sierpniu 2013 roku spreparowanego spisu z wyjaśnieniem, że wcześniej nie wydano go przez przeoczenie, zaś pierwszy powstał w wyniku zamieszania związanego z nagłą koniecznością opuszczenia sklepu przez B. H. w trakcie inwentaryzacji, pozwalało na próbę neutralizacji różnic między sposobem redakcji podatkowej księgi przychodów i rozchodów a tym, w jaki sporządzone zostało zeznanie roczne. W tej sytuacji okoliczność, czy kontrolerzy dokonali spisu z natury - której brak weryfikacji poprzez ich przesłuchanie miał zdaniem obrony dyskwalifikować jako dowolne ustalenia co do tego, że rejestr sprzedaży nie był rzetelny - nie mogła zaś mieć żadnego znaczenia dla oceny wartości dowodowej okoliczności wynikających z protokołu kontroli i decyzji podatkowej.

Brak było również konkretnych okoliczności, które stwarzałyby wątpliwości co do prawidłowości zawartych w decyzji podatkowej stwierdzeń, że doszło do zawyżenia zakupów i podatku naliczonego poprzez ujęcie w rejestrze faktur VAT wystawionych na inny podmiot niż firma, której prowadzeniem zajmował się oskarżony oraz ujęcie w nim faktur, które dotyczyły opłat za wodę, ścieki, energię elektryczną, gaz ziemny oraz czynsz za cały miesiąc listopad 2012 roku, a także podatku od nieruchomości za cały kwartał 2012 roku, pomimo że działalność gospodarcza, wykonywana faktycznie przez oskarżonego, zaczęła być prowadzona dopiero od dnia 25 listopada 2012 r. Wnioski te wyprowadzone zostały po analizie dokumentacji źródłowej przez kontrolerów skarbowych w czasie kontroli podatkowej. Skoro w toku postępowania podatkowego, które zakończyło się wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku VAT za miesiąc grudzień 2012 roku, nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za miesiąc styczeń 2013 roku i kwoty do zwrotu za miesiąc luty 2013 roku, ani w toku postępowania karnego nie ujawniono żadnych okoliczności realnie wskazujących na wadliwość tej analizy, to nie naruszało zasad oceny dowodów dokonanie ustaleń w tym przedmiocie w oparciu o protokół kontroli i decyzję podatkową, bez pozyskiwania dokumentów, które zbadali kontrolerzy. Również w apelacji zarzut dowolności ww. ustaleń, mającej wynikać z poczynienia ich „bez dokumentów źródłowych”, nie został wsparty wskazaniem na konkretne uchybienia, jakich miały się dopuścić K. R. i K. B., oceniając dokumentację dotyczącą zdarzeń wpływających na określenie wysokości podatku VAT i zwrotu.

Skarżący niezasadnie twierdził też, że wskutek nieprzeprowadzenia wskazanych w apelacji dowodów, sąd meriti dowolnie przyjął, że oskarżony w ogóle był osobą, która mogła odpowiadać za nierzetelne prowadzenie ksiąg, czy narażanie na uszczuplenie należności publicznych wskutek złożenia stanowiących podstawę ustalenia podatku oraz zwrotu podatku deklaracji zawierających nieodpowiadające rzeczywistości dane.

Nie było prawdą, że skoro księgi w praktyce wypełniała D. M. prowadząca biuro finansowo - księgowo (...), to okoliczność ta z góry wyłączała odpowiedzialność oskarżonego za ich rzetelność. Zgodne zeznania D. M. i wyjaśnienia oskarżonego, korespondujące z łączącą ją z B. H. umową (k. 50), jasno wskazywały, że w zakresie jej obowiązków leżało jedynie wypełnianie ksiąg na podstawie dostarczonych przez oskarżonego osobiście, bądź przez osoby przez niego wskazane, dokumentów źródłowych. Jako księgowa nie dokonywała ona ich weryfikacji pod kątem zgodności z prawdą. Objęta zarzutem nierzetelność rejestrów nie wynikała zaś z faktu nieuwzględnienia w nich jakichś dokumentów przedłożonych jej na polecenie oskarżonego (a więc swoistego ekscesu księgowej, co do fachowości której skarżący starał się zasiać wątpliwości wskazując, że S. K. żądał od niej wydawania potwierdzeń odbioru dokumentów), tylko z faktu, że owe dokumenty nie odzwierciedlały rzeczywistego stanu rzeczy. W pełni słuszne było zatem przyjęcie, że to nie ona, lecz osoba zajmująca się prowadzeniem działalności gospodarczej pod nazwą (...) i decydująca o tym, jakie dane zostaną jej przedstawione, winna ponosić odpowiedzialność za ujawnioną w toku postępowania kontrolnego nierzetelność rejestrów. W realiach sprawy osobą taką był właśnie oskarżony. Mimo niepotwierdzenia faktu pełnienia przez niego funkcji pełnomocnika B. H. w zakresie prowadzenia zarejestrowanej na jego nazwisko działalności gospodarczej poprzez załączenie do akt dokumentu pełnomocnictwa, z którego wynikałby zakres jego umocowania i tego, że w decyzji Naczelnika I Urzędu Skarbowego w T. mowa była tylko o tym, że oskarżony ustanowiony został pełnomocnikiem B. H. na potrzeby postępowania podatkowego prowadzonego w sprawie prawidłowości rozliczenia podatku VAT za okres od grudnia 2012 roku do lutego 2013 roku, możliwe było stwierdzenie, że sąd prawidłowo ustalił, że jako pełnomocnik B. H. oskarżony na mocy art. 9 § 3 kks w zw. z art.

61 § 1 kks odpowiedzialny był za rzetelność ewidencji prowadzonej dla jego działalności gospodarczej. Wyjaśnienia oskarżonego, który stwierdził, że w okresie objętym aktem oskarżenia reprezentował B. H. (k. 111v.) korespondowały wszak z wyciągiem z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej RP, w którym odnotowano, że oskarżony był pełnomocnikiem ww. przedsiębiorcy bez jakiego ograniczenia zakresu jego umocowania (k. 29). Dodatkowe potwierdzenie tej okoliczności poprzez przesłuchanie B. H., czy pozyskiwanie oryginału dokumentu pełnomocnictwa nie było w tej sytuacji konieczne. Naturalna, wobec faktu, że to B. H. pozostawał podatnikiem, okoliczność, że to on był adresatem decyzji podatkowej i to on w toku kontroli podatkowej był wzywany do złożenia wyjaśnień co do okoliczności mających wpływ na określenie jego zobowiązań podatkowych w konkretnej wysokości, nie stwarzała wątpliwości co do tego, że to właśnie oskarżony zajmował się prowadzeniem spraw gospodarczych przedsiębiorstwa (...) i z tej racji odpowiedzialny był także za dostarczanie dokumentów, na podstawie których przez księgową prowadzone były rejestr sprzedaży i zakupów.

Jako pełnomocnik B. H., zajmujący się prowadzeniem jego spraw gospodarczych, oskarżony był także podmiotem ponoszącym na podstawie art. 9 § 3 kks w zw. z art. 56 § 2 kks i art. 76 § 2 kks odpowiedzialności za kształt składanych deklaracji podatkowych. Żaden ze zgromadzonych dowodów nie uzasadniał przyjęcia, że mimo posiadanego umocowania do występowania w imieniu i na rzecz B. H. zajmował się on wyłącznie czynnościami ściśle technicznymi, czy doradczymi i nie zajmował się sprawami gospodarczymi w zakresie rozliczeń podatkowych. Również w apelacji ograniczono się do wskazywania, że sąd nie zweryfikował poprzez przesłuchanie B. H. hipotetycznej możliwości, że to nie oskarżony, który w praktyce prowadził działalność, zajmował się także i tą sferą działalności.

Chybiony był również ewentualny zarzut skarżącego, że nawet przy przyjęciu, że jako pełnomocnik B. H. przy prowadzeniu działalności gospodarczej oskarżony ponosił odpowiedzialność za ujawnione w toku kontroli podatkowej nieprawidłowości, wykluczone było przypisanie mu dopuszczenia się zarzucanych aktem oskarżenia przestępstw z uwagi na to, że nie można było mówić o umyślności jego działania. Trudno było wprawdzie rzeczywiście – jak słusznie zauważył skarżący - wymagać od oskarżonego, by nie będąc specjalistą z dziedziny prawa podatkowego i księgowości dokonywał weryfikacji prawidłowości czynności wykonanych przez księgową. Rzecz jednak w tym, że skoro rejestry prowadziła ona na podstawie przedłożonych jej przez niego dokumentów, to w sytuacji, gdy dokumenty te nie odzwierciedlały rzeczywistej sytuacji firmy, którą jako osoba ową firmę prowadząca doskonale musiał znać, i wynikały z nich okoliczności niezgodne z prawdą, nie mogło być wątpliwości co do tego, że decydujący o tym, jakie dokumenty zostaną przedłożone księgowej, oskarżony celowo doprowadził do tego, że rejestry były nierzetelne, a oparte na nich deklaracje zawierały nieprawdę, wprowadzając w błąd organ podatkowy.

Zastrzeżeń nie budziło także – jako ukształtowane zgodnie z regułami określonymi w art. 13 kks - orzeczenie o karze. Wymierzona oskarżonemu grzywna, jako kara adekwatna do jego zawinienia i społecznej szkodliwości jego czynu, należyście zapewni realizację celów postępowania.

Sąd odwoławczy nie dopatrył się w zaskarżonym orzeczeniu żadnych uchybień mogących stanowić bezwzględne przyczyny odwoławcze, będących podstawą do uchylecia wyroku z urzędu, dlatego też – jako słuszny – został on utrzymany w mocy.

Mając na uwadze sytuację materialną oskarżonego, sąd odwoławczy na podstawie art. 624 § 1 kpk w zw. z art. 634 kpk sąd zwolnił oskarżonego od ponoszenia kosztów sądowych za drugą instancję, obciążając wydatkami postępowania odwoławczego Skarb Państwa.