

Sygn. akt II K 865/17

PO I Ds 7.2017.Sp (c)

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 29 maja 2018r.

Sąd Rejonowy w R a c i b o r z u Wydział II Karny w składzie:

Przewodniczący: ASR Łukasz Mrzyk

Protokolant: Karina Szymańska

w obecności Prokuratora: Jędrzeja Gruszkowskiego

po rozpoznaniu w dniu: 23 stycznia 2018 r., 13 marca 2018r., 24 maja 2018 r. i 29 maja 2018 r. na rozprawie sprawy:

A. R. (1)

s. K. i W.

ur. (...) w T.

oskarżonego o to, że:

w okresie od listopada 2007 roku do stycznia 2008 roku w R., działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru oraz z wykorzystaniem takiej samej sposobności, jako podatnik – właściciel firmy (...)z/s w R. przyjął, a następnie posłużył się nierzetelnymi fakturami VAT dokumentującymi fikcyjne zdarzenie gospodarcze:

- nr (...) z dnia 2007-11-26 o wartości netto 6.240,00 zł. podatek VAT 1.372,80 zł;
- nr (...) z dnia 2007-12-18 o wartości netto 6.080,00 zł. podatek VAT 1.337,60 zł;
- nr (...) z dnia 2007-12-27 o wartości netto 26.885,00 zł. podatek VAT 5.917,70 zł;

wystawionymi przez W. M. (1) reprezentującego firmę (...) z/s w W. poprzez ujęcie ich w księdze podatkowej za 2007 rok, a następnie posłużył się tymi fakturami do rozliczenia podatku VAT przed Urzędem Skarbowym w R. podając nieprawdę w złożonych deklaracjach podatkowych VAT 7 za miesiąc listopad i grudzień 2007r. czym uszczuplił należny podatek w łącznej kwocie 8625,10 zł,

tj. o czyn z art. 56 § 2 kks wz. z art. 6 § 2 kks

1. uznaje oskarżonego A. R. (1) za winnego tego, że w okresie od listopada 2007 roku do stycznia 2008 roku w R., działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru oraz z wykorzystaniem takiej samej sposobności, jako podatnik – właściciel firmy (...)z/s w R. przyjął, a następnie posłużył się nierzetelnymi, dokumentującymi fikcyjne zdarzenie gospodarcze fakturami VAT:

- nr (...) z dnia 2007-11-26 o wartości netto 6.240,00 zł. podatek VAT 1.372,80 zł;
- nr (...) z dnia 2007-12-18 o wartości netto 6.080,00 zł. podatek VAT 1.337,60 zł;

- nr (...) z dnia 2007-12-27 o wartości netto 26.885,00 zł. podatek VAT 5.917,70 zł;

wystawionymi przez W. M. (1) reprezentującego firmę (...)z/s w W. poprzez ujęcie ich w księdze podatkowej za 2007 rok, a następnie posłużył się tymi fakturami do rozliczenia podatku VAT przed Urzędem Skarbowym w R. podając nieprawdę w złożonych deklaracjach podatkowych VAT-7 za miesiące listopad i grudzień 2007r. czym uszczuplił należny podatek w łącznej kwocie 8625,10 zł, czym wyczerpał znamiona przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 23 § 1 i 3 kks wymierza mu karę grzywny w wysokości 20 (dwudziestu) stawek dziennych grzywny przyjmując wysokość jednej stawki dziennej na kwotę 100 (sto) złotych,

2. na podstawie art. 29 pkt 2 kks orzeka przepadek dowodów rzeczowych w postaci faktur VAT wraz z umowami i notami korygującymi, wydruku rozliczeń i deklaracji VAT-7 szczegółowo opisanych w wykazie dowodów rzeczowych nr (...), poz. 1-4 i 6 na karcie 233 akt sprawy;

3. na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 230 § 2 kpk zarządza zwrot osobie uprawnionej A. R. (2) dowodu rzeczowego w postaci wyciągu z rachunku bankowego opisanego szczegółowo w wykazie dowodów rzeczowych nr (...), poz. 5 na karcie 233 akt sprawy,

4. na podstawie art. 627 kpk w zw. z art. 113 §1 k.k.s. zasądza od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa koszty sądowe w postaci wydatków w wysokości 120 (sto dwadzieścia) złotych i na podstawie art. 21 pkt 1 w zw. z art. 3 ust 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 roku o opłatach w sprawach karnych obciąża go opłatą w kwocie 200 (dwieście) złotych.

Asesor sądowy

Sygn. akt II K 865/17

UZASADNIENIE

wyroku z dnia 29 maja 2018 r.

Funkcjonariusze Urzędu Kontroli Skarbowej w K. wszczęli postępowanie kontrolne u W. M. (1) prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą (...)z siedzibą w W.. Wówczas ujawniono proceder polegający na tym, że W. M. (1) miał wystawiać odpłatnie na rzecz innych podmiotów gospodarczych fikcyjne faktury VAT.

Dowód – dokumentacja (...) w K. (k. 46 – 122).

A. R. (1) m.in. w 2007 i 2008 roku prowadził legalną działalność gospodarczą pod firmą (...) z siedzibą w R., którą prowadzi do chwili obecnej. Jego działalność polegała między innymi na pozyskiwaniu rynków zbytu, kontaktów. Z tego tytułu jako podatnik rozliczał się z podatku VAT. Pod koniec 2007 roku spotkał się z W. M. (1). Jako, że z końcem roku działalność A. R. osiągała najwyższe obroty, potrzebował tzw. „kosztów”, tj. kosztów prowadzonej działalności, co umożliwiałoby zmniejszenie należnego podatku VAT, który z uwagi na osiągnięty przychód, powinien odprowadzić na rzecz fiskusa. W. M. (1) zaproponował wówczas rozwiązanie polegające na wystawieniu fikcyjnych faktur, a zatem faktur obrazujących fikcyjne zdarzenie gospodarcze, które w rzeczywistości nie miało miejsca. W. M. (1) wystawił więc w ramach własnej działalności gospodarczej A. R. (2) trzy takie „kosztowe” faktury:

- nr (...) z dnia 26 listopada 2007 r. o wartości netto 6.240,00 zł. podatek VAT 1.372,80 zł za „Przywóz i rozwóz towarów wg umowy”, do której to faktury podstawą miała być umowa o współpracy z 1 października 2007 roku, która również obrazowała fikcyjny stosunek prawny pomiędzy stronami, umowa ta w rzeczywistości nie miała być i nie była wykonana,

- nr (...) z dnia 18 grudnia 2007 r. o wartości netto 6.080,00 zł. podatek VAT 1.337,60 zł za „Przywóz i rozwóz towarów wg umowy”, do której to faktury podstawą miała być umowa o współpracy z 1 października 2007 roku, która

również obrazowała fikcyjny stosunek prawny pomiędzy stronami, umowa ta w rzeczywistości nie miała być i nie była wykonana,

- nr (...) z dnia 27 grudnia 2007 r. o wartości netto 26.885,00 zł. podatek VAT 5.917,70 zł za „Pośrednictwo Handlowe zgodnie z umową”, do której to faktury podstawą miała być umowa prowizyjna z dnia 2 lipca 2007 roku, która również obrazowała fikcyjny stosunek prawny pomiędzy stronami – umowa ta w rzeczywistości nie miała być i nie była wykonywana.

Żadna z powyższych umów nie została wykonana w jakiegokolwiek części, od początku W. M. i A. R. nie mieli zamiaru wykonywania tych umów, a celem ich zawarcia było jedynie zmniejszenie należnego podatku VAT A. R.. Dla W. M. (1) korzyść z tego układu była taka, że pobierał on określoną prowizję o wartości ok. 7 % wartości faktury. Jedną z faktur, opiewająca na najwyższą kwotę została zapłacona przelewem, zaś po potrąceniu prowizji uiszczona kwota została zwrócona A. R. (2) w gotówce. Jeśli chodzi o pozostałe dwie faktury, to zostały one opłacone gotówką, jednak jedynie w wysokości prowizji ustalonej przez W. M. (1). Kwestie związane z przekazywaniem pieniędzy załatwiał dla W. M. (1) i w jego imieniu K. S. (1). Rola K. S. (1) polegała zaś na tym, że w imieniu W. M. (1) przekazywał jego „kontrahentom”, fikcyjne faktury kosztowe, które miały doprowadzić do zmniejszenia należnego podatku VAT i pobierał na jego rzecz prowizję od tych osób. Był on zatem osobą do kontaktu, kojarzył ze sobą W. M. i jego potencjalnych klientów na zakup fikcyjnych faktur.

A. R. (1) ujął wymienione wyżej faktury VAT w deklaracji VAT-7 dla podatku od towarów i usług za miesiące listopad i grudzień 2007 roku, a w konsekwencji obniżył należny podatek VAT o kwoty naliczonego podatku VAT wynikającego z tychże faktur, tj. w łącznej kwocie 8625,10 zł. A. R. (1) nie złożył korekt deklaracji VAT-7 za miesiące listopad i grudzień 2007 r.

Nieistniejącą transakcję, których dotyczyły wyżej wymienione faktury VAT zostały następnie ujęte przez A. R. (1) w księdze podatkowej za rok 2007.

Dowód – wyjaśnienia A. R. (k.244 i 245, k. 292, k. 342), faktury VAT i nota korygująca (k.177, 180, 181-185), umowa (k. 178-179), wyciąg z rachunku bankowego (k. 186), deklaracje VAT za listopad i grudzień 2007 roku (k. 188-189), rozliczenie księgi podatkowej (k.190-230), informacja z US w R. (k. 249), zeznania K. S. (k. 293), zeznania W. M. (1) (k. 296, 357) oraz jego wyjaśnienia (k. 143, 150), częściowo zeznania T. C. (k. 346, 293) oraz jego wyjaśnienia (k. 168), częściowo zeznania K. S. (1) (k. 356-357, k. 293) oraz jego wyjaśnienia (k.164)

A. R. (1) ma 53 lata, wykształcenie średnie, jest żonaty. Ma dwójkę dzieci w wieku 24 i 20 lat, które wraz z żoną pozostają na jego utrzymaniu. Nie leczył się psychiatrycznie, neurologicznie ani odwykowo. Prowadzi własną działalność gospodarczą pod firmą (...) w R.. Uzyskuje wynagrodzenie na poziomie 6000 zł miesięcznie. Jest właścicielem nieruchomości o wartości 600000 zł, posiada zobowiązania kredytowe. Jego żona jest pielęgniarką i uzyskuje dochód na poziomie minimalnego wynagrodzenia za pracę. A. R. (1) nie był dotąd karany sędownie za przestępstwo.

Dowód – wyjaśnienia oskarżonego (k.241), karta karna (k. 345).

Linia obrony oskarżonego w sprawie była dosyć skomplikowana i wiązała się z aktualnym stadium procesowym. Zasadniczo, podczas przesłuchania w toku postępowania przygotowawczego oraz podczas procedowania przed Sądem w 2017 roku oskarżony przyznał się do popełnienia zarzucanego mu czynu. Szczegółowo opisał na czym polegały kontakty z W. M. (1). Wskazał w szczególności, że prowadził wówczas legalną działalność gospodarczą, zaś z uwagi na wysokie przychody pod koniec 2007 roku chciał obniżyć należny podatek VAT i zdecydował się na współpracę z W. M., która polegała na wystawieniu na jego rzecz fikcyjnych faktur. Kwestia ta w wyjaśnieniach oskarżonego nie budziła wątpliwości. Podczas ponownego rozpoznawania sprawy oskarżony przyznał się wprawdzie do popełnienia zarzucanego czynu i podtrzymał wcześniejsze wyjaśnienia, jednak nie przyznał się do winy. W ocenie Sądu zmiana spowodowana była podjętą przez niego linią obrony skoncentrowaną wokół argumentów Sądu Rejonowego rozpoznającego sprawę po raz pierwszy, co podkreślał wielokrotnie obrońca oskarżonego. Zasadzała się

ona na tym, że czyn oskarżonego nie wyczerpywał znamion przestępstwa skarbowego (co wynikało z uzasadnienia Sądu Rejonowego), a także nie wyczerpywało znamion przestępstwa powszechnego (co wynikało z kolei z uzasadnienia wyroku Sądu Okręgowego uchylającego wyrok Sądu Rejonowego). Niemniej, w toku postępowania oskarżony nie unikał odpowiedzi na pytania Sądu i rzetelnie przedstawił całą sytuację, motywów swojego działania i okoliczności w jakich dojsz do pozyskania fikcyjnych faktur, wprowadzenia ich do księgi podatkowej, a w końcu ujęcia w deklaracjach VAT za miesiące listopad i grudzień 2007 roku. Pewne nieścisłości w jego relacji w porównaniu z zeznaniami świadków przesłuchanych w sprawie wynikają zaś zdaniem Sądu z tego, że od przełomu 2007 i 2008 roku upłynęło już ponad 10 lat. W żadnej mierze nie dyskwalifikuje to wyjaśnień oskarżonego ani nie wpływa na jego wiarygodność.

Jeśli chodzi o zeznania świadków, to Sąd zasadniczo dał im wiarę. Najistotniejszym świadkiem w sprawie był W. M. (1), tj. jak wynika z materiału dowodowego człowiek zajmujący się wystawianiem fikcyjnych faktur na rzecz innych podmiotów gospodarczych. Choć prowadził w czasie objętym zarzutami legalną działalność, to zawierał też z innymi podmiotami gospodarczymi fikcyjne umowy, na podstawie których następnie wystawiał fikcyjne faktury, od których pobierał prowizję. Świadek był koordynatorem tego procederu, zaś jednym z jego „klientów” był oskarżony. W. M. już wyjaśniając w charakterze podejrzanego we własnej sprawie szczegółowo opisał szereg kontaktów gospodarczych, których przedmiotem było wystawianie fikcyjnych faktur. Z perspektywy niniejszej sprawy interesująca jest jedynie jego relacja z oskarżonym. W tym zakresie świadek stanowczo wskazał, że wystawione faktury - nr (...) z dnia 2007-11-26, nr (...) z dnia 2007-12-18 oraz nr (...) z dnia 2007-12-27 były fikcyjne, tzn. nie obrazowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Jednoznacznie zaprzeczył, by jakiegokolwiek ze wskazanych w fakturach czynności były rzeczywiście wykonane. Zeznania te są zbieżne z pozostałymi zgromadzonymi w sprawie dowodami, w tym przede wszystkim z wyjaśnieniami oskarżonego. Także treść umów zawartych pomiędzy A. R. a W. M. pośrednio wskazuje na to, że są one fikcyjne z uwagi na swoją ogólność, brak istotnych komponentów umów określających szczegółowo obowiązki stron. Co więcej, z zeznań W. M. wynika dobre rozeznanie w obowiązujących przepisach, rozumienie procesu obliczania i odprowadzenia podatku VAT. Świadek podał, że działalność A. R. musiała być legalna, skoro chciał do własnych rozliczeń wprowadzić fikcyjne faktury. O wiarygodności świadka świadczy także to, że nie ukrywał własnej roli w całym przedsięwzięciu.

Jeśli chodzi o K. S. (1), to dano mu wiarę w przeważającej części. Przede wszystkim świadek znał kulisy kontaktów W. M. z innymi podmiotami i wiedział na czym polegało handlowanie fikcyjnymi fakturami. Był pośrednikiem, pomocnikiem W. M., jego rola dotyczyła m.in. kojarzenia ze sobą kontrahentów, przekazywania fikcyjnych faktur czy pobierania prowizji z faktur dla świadka M.. Świadek podał, że uczestniczył w kilkadziesiąt takich transakcjach. Fakt ten, w ocenie Sądu, rzutuje na tę treść jego zeznań w których wskazał, że nie miał kontaktów akurat z A. R.. Innej treści zeznania złożył bowiem W. M., który twierdził, że rozliczenia z oskarżonym w jego imieniu prowadził właśnie K. S.. Okoliczność ta w ocenie Sądu nie miała jednak znaczenia z perspektywy zestawu znamion czynu zarzucanego oskarżonemu i wobec wymowy zgromadzonych w sprawie dowodów, a przede wszystkim wyjaśnień oskarżonego, nie rzutowała na wiarygodność czy to K. S. czy W. M.. Znaczny upływ czasu i wielość kontrahentów mogła doprowadzić do zamazania w pamięci świadków poszczególnych zdarzeń. Z uwagi na charakter i rozległość działalności W. M. Sąd uznał jednak, że to on podał prawdę mówiąc, że kontaktował się z oskarżonym za pośrednictwem K. S., tym bardziej, że wspominał o tym też sam oskarżony.

Co do świadka C., to Sąd również uznał jego zeznania oraz wyjaśnienia złożone w charakterze podejrzanego za wiarygodne, choć z perspektywy sprawy miały one drugorzędne znaczenie. Świadek ten opisał ogólnie na czym polegał cały proceder handlu fikcyjnymi fakturami, jaki był jego cel, jednak nie posiadał istotnych informacji konkretnie na temat relacji łączących oskarżonego z W. M.. Elementem interesującym w jego zeznaniach jest to, że potwierdził on prowadzenie legalnej działalności gospodarczej przez oskarżonego.

Jeśli chodzi o dokumentację kontrolną (...) w K. oraz decyzję z dnia 16 lipca 2013 roku wydaną w związku z działalnością W. M., to Sąd na jej podstawie, na potrzeby niniejszego postępowania potwierdził okoliczności istotne z perspektywy zarzutu stawianego oskarżonemu niejako od drugiej strony, tj. od strony W. M.. Postępowanie kontrolne wobec tego świadka pozwoliło na ustalenie jego kontrahentów w związku z handlem fikcyjnymi fakturami, w tym A. R.

(k.64 akt, k. 66 akt, k. 134 akt). Dokumenty te nie budziły wątpliwości, ich wiarygodność nie była też kwestionowana przez strony.

Jeśli chodzi o faktury VAT, deklaracje VAT-7, księgę podatkową, to dowody te również nie wzbudziły zastrzeżeń Sądu. Cała sprawa opiera się wręcz na tych dokumentach, zaś zarówno oskarżony jak i świadkowie nie kwestionowali ich istnienia, wystawienia itd. Nie było wątpliwości co do tego, że faktury VAT o których mowa była wyżej zostały wystawione bez rzeczywistej podstawy, tj. były fikcyjne, co zgodnie podali A. R. i W. M..

Sąd dał wiarę także pozostałym dowodom zgromadzonym w sprawie, są to również dokumenty, sporządzone przez osoby do tego powołane, w ramach ich kompetencji i w zakresie ich zadań. Nie były kwestionowane przez strony, zaś Sąd mógł uczynić je podstawą ustaleń faktycznych w sprawie. Należy zauważyć, że zeznania świadków przesłuchanych w sprawie, wyjaśnienia oskarżonego potwierdzają treść dokumentów złożonych do akt.

A. R. (1) oskarżony został o to, że w okresie od listopada 2007 roku do stycznia 2008 roku w R., działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru oraz z wykorzystaniem takiej samej sposobności, jako podatnik – właściciel firmy (...) z/s w R. przyjął, a następnie posłużył się nierzetelnymi fakturami VAT dokumentującymi fikcyjne zdarzenie gospodarcze:

- nr (...) z dnia 2007-11-26 o wartości netto 6.240,00 zł. podatek VAT 1.372,80 zł;
- nr (...) z dnia 2007-12-18 o wartości netto 6.080,00 zł. podatek VAT 1.337,60 zł;
- nr (...) z dnia 2007-12-27 o wartości netto 26.885,00 zł. podatek VAT 5.917,70 zł;

wystawionymi przez W. M. (1) reprezentującego firmę (...) z/s w W. poprzez ujęcie ich w księdze podatkowej za 2007 rok, a następnie posłużył się tymi fakturami do rozliczenia podatku VAT przed Urzędem Skarbowym w R. podając nieprawdę w złożonych deklaracjach podatkowych VAT 7 za miesiąc listopad i grudzień 2007r. czym uszczuplił należny podatek w łącznej kwocie 8625,10 zł, tj. o popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 kks wz. z art. 6 § 2 kks.

Z uwagi na rozległą i różnorodną argumentację obrońcy oskarżonego w związku przesłankami przypisania oskarżonemu winy za popełnienie tak ujętego przestępstwa wymaga ono w pierwszej kolejności poczynienia pewnych uwag natury teoretycznej.

Typizacja z art. 56 k.k.s. przewiduje cztery typy czynu zabronionego określone w doktrynie i orzecznictwie jako oszustwo podatkowe lub też oszustwo w postępowaniu podatkowym. Zgodnie z art. 56 § 1 i 2 k.k.s. 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, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Jeżeli zaś kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. Mała wartość to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia. (art. 53 § 14 k.k.s.).

Konstrukcja określonych w tym przepisie typów czynu zabronionego związana jest ze szczególną instytucją prawa podatkowego określaną mianem tzw. samoobliczenia podatku przez podatnika. Przepis ten wyznacza podstawowy obszar kryminalizacji w sferze oszukańczych zabiegów związanych z określonymi regulacjami podatkowymi, obejmując zachowania polegające na podaniu nieprawdy lub zatajeniu prawdy i narażeniu w ten sposób na uszczuplenie podatku, a tym samym wszystkie te sytuacje, w których w wyniku określonego zachowania dochodzi do powstania ryzyka niezasadnego pomniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego, a tym samym pomniejszenia ekspektatywy Skarbu Państwa lub innego uprawnionego podmiotu wynikającej z prawidłowo ukształtowanego stosunku podatkowoprawnego.

Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 56 k.k.s. ich sprawcą może być tylko osoba posiadająca status „podatnika”. Jest więc to czyn indywidualny właściwy. Przepis ten określa zachowanie karalne jako narażenie na uszczuplenie podatku poprzez podanie nieprawdy w deklaracji lub oświadczeniu, zatajenie prawdy w deklaracji lub oświadczeniu albo jako niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem i narażenie w ten sposób podatku na uszczuplenie. Podanie nieprawdy polega zaś na przedstawieniu organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi okoliczności niezgodnych z rzeczywistością, istotnych z punktu widzenia danego typu podatku w kontekście elementów mających znaczenie dla ustalenia istnienia tego zobowiązania podatkowego oraz wskazania jego wysokości (Kardas Piotr [w:] Kardas Piotr, Łabuda Grzegorz, Razowski Tomasz, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, WKP 2017).

Uwzględnienie podatku naliczonego wynikającego z fikcyjnych faktur jest niezgodne z przepisem art. 86 ust. 2 pkt 1a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, który za podatek naliczony uznaje sumę kwot podatku wynikającego z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług. Skoro zaś faktura, z której wynika podatek w rzeczywistości nie obrazuje realnego zdarzenia gospodarczego, to w ogóle nie ma mowy o podatku naliczonym.

W ocenie Sądu mamy do czynienia z klasycznym przykładem przestępstwa z art. 56 § 2 k.k.s. Sposób działania oskarżonego opiera się bowiem o instytucję obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony (art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług). Oskarżony zrealizował jego znamiona, gdyż zakupił od W. M. (1) fikcyjne faktury, które następnie ujął w księdze podatkowej oraz w deklaracjach VAT-7 przedłożonych Urzędowi Skarbowemu. Jego celem było zmniejszenie podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z tych właśnie fikcyjnych faktur. Oskarżony wprost nazywał faktury te „kosztowymi”, miały bowiem obrazować wydatki, które z kolei zmniejszały dochód jego działalności, a wedle przepisów prawa podatkowego także zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku VAT. W ten sposób podał nieprawdę w deklaracji VAT, gdyż w rzeczywistości nie przysługiwało mu prawo obniżenia podatku należnego o kwoty podatku naliczonego według faktur nr (...)

Wypada zauważyć, że kwestia podnoszona przez obrońcę, iż relacje oskarżonego z W. M. (1) w całości były fikcyjne, nie ma żadnego znaczenia w sprawie. Istotne dla bytu tego przestępstwa jest tylko to, że A. R. prowadził wówczas także realną i legalną działalność gospodarczą. Jest to kwestia oczywista, gdyż w przeciwnym razie nie miałby interesu w „zakupie” fikcyjnych faktur. Właśnie fakt prowadzenia działalności był powodem takiego zachowania. Fikcyjne faktury miały posłużyć do zmiany wysokości zobowiązania podatkowego wynikającego z rzeczywistej, legalnej działalności gospodarczej. To zaś, że oskarżony taką działalność prowadził jest bezsporne. Poza sporem jest także to, że oskarżony podatek VAT wynikający z fikcyjnych faktur uwzględnił w deklaracjach VAT za miesiące listopad i grudzień 2007 roku. Dla porządku należy podać, że kwota uszczuplonego podatku to suma podatku VAT wskazana w fakturach nr (...)

Kwestia nieprowadzenia przez Urząd Skarbowy postępowań podatkowych wobec oskarżonego oraz fakt, że nie wydano decyzji wymiarowych w tych sprawach jest jedynie elementem ustaleń faktycznych w sprawie, jednak nie ma wpływu ani wyczerpanie przez oskarżonego znamion zarzucanego mu czynu ani też nie determinuje braku jego odpowiedzialności karnoskarbowej.

Jeśli chodzi o realizację znamion czynu z art. 62 § 2 k.k.s., który stanowi, że kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od roku, albo obu tym karom łącznie, sąd uznał, że oskarżony wyczerpał jego znamiona, jednak z uwagi na czas popełnienia tego czynu nie można było uwzględnić tej typizacji w kwalifikacji prawnej czynu.

Fakturą nierzetelną jest m.in. faktura fikcyjna, tj. niezgodna z rzeczywistym stanem rzeczy, nieobrazująca rzeczywistego zdarzenia gospodarczego (argument ex art. 53 § 22 k.k.s.). Niewątpliwie zaś A. R. (1) posłużył się taką fakturą przy składaniu deklaracji VAT. Przeszkodą w zakwalifikowaniu zachowania oskarżonego także z tego przepisu było uznanie poglądu, że kwalifikacja z art. 62 § 2 k.k.s. penalizującego posługiwanie się fakturą (rachunkiem) wystawioną w sposób nierzetelny wchodzi w rachubę jedynie wówczas, gdy czyn ten nie wyczerpuje znamion innego

deliktu karnoskarbowego. Posługuje się wszak nierzetelną fakturą (rachunkiem) ten, kto dokonuje rozliczenia w deklaracji podatkowej na podstawie takiej faktury. Zachowanie takie przyjmuje najczęściej kwalifikację właśnie z art. 56 § 1–3 k.k.s. (lub art. 76 § 1–3 k.k.s., ewentualnie art. 76a § 1–3 k.k.s.). Zbieg przepisów art. 62 § 2 k.k.s. z tymi przepisami ma charakter rzeczywisty (stosunek krzyżowania), zaś jego rozwiązanie zależy od czasu pełnienia czynu, tj. w stosunku do czynów popełnionych przed dniem 1 stycznia 2017 r. zbieg ma charakter zbiegu pomijalnego na podstawie reguły konsumpcji (przepis typizujący spowodowanie uszczerbku finansowego albo jego niebezpieczeństwo ma wkalkulowaną czynność posłużenia się nierzetelną fakturą), zaś w stosunku do czynów popełnionych od dnia 1 stycznia 2017 r. zbieg ma charakter zbiegu niepomijalnego, do którego należy stosować art. 7 § 1 k.k.s. (kumulatywny zbieg przepisów), zadekretowane bowiem w zagrożeniu ustawowym wysokie – jak na uwarunkowania kodeksowe – abstrakcyjne natężenie bezprawia kryminalnego nie pozwala pominąć w toku kwalifikacji prawnej tego przepisu (por. Łabuda Grzegorz [w:] Kardas Piotr, Łabuda Grzegorz, Razowski Tomasz, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, WKP 2017 oraz Zgoliński Igor [w:] Zgoliński Igor (red.), Kodeks karny skarbowy. Komentarz, WKP 2018). Cezura czasowa – 1 stycznia 2017 roku dotyczy znacznego zaostrzenia represji karnej za czyn z art. 62 § 2 k.k.s., co zwiększa rozmiar karygodności tego czynu w ujęciu abstrakcyjnym, przenosząc go nawet ponad stopień szkodliwości czynu z art. 56 § 2 k.k.s. Z uwagi zaś na brzmienie art. 2 § 2 k.k.s. w stosunku do oskarżonego należało subsumować jego zachowanie pod przepis art. 62 § 2 k.k.s. w jego brzmieniu w dacie popełnienia czynu.

Działanie oskarżonego należało ujmować jako podjęte w ramach czynu ciągłego z art. 6 § 2 k.k.s. Oskarżony podjął bowiem de facto dwa działania – dwukrotnie składał deklarację. Działal w krótkich, miesięcznych odstępach czasu. Działal w wykonaniu tego samego zamiaru, co jest niewątpliwe, gdy weźmie się pod uwagę brzmienie umów, które miały być cywilnoprawną podstawą wystawionych faktur – były to umowy o charakterze ramowym, na tyle ogólne, by można było za ich wykonanie wystawić nieokreśloną ilość faktur. Od początku oskarżony planował jednak zmniejszenie swojego zobowiązania podatkowe pod koniec roku 2007 roku i uzgodnił z W. M. sposób na realizację tego zamierzenia. A. R. działał z wykorzystaniem takiej samej sposobności, a oba jego zachowania polegające na złożeniu deklaracji VAT za listopad i grudzień 2007 r., a także czynności „przygotowawcze” są wręcz bliźniaczo podobne. Mamy zatem do czynienia z jednym czynem w rozumieniu art. 6 § 2 k.k.s.

Czyn oskarżonego jest czynem zawinionym. Przede wszystkim oskarżony jest doświadczonym przedsiębiorcą rozumiejącą realia rynkowe, ale i reguły rozliczania się z podatku VAT. Stopień zawinienia należy określić jako wysoki. Chęć zmniejszenia zobowiązania podatkowego w związku z prosperującym pod koniec roku przedsiębiorstwem nie może w jakimkolwiek zakresie usprawiedliwiać jego zachowania. Działal z rozmysłem, swoje zachowanie zaplanował. Nie ujawniły się w jego przypadku jakiegokolwiek czynniki o charakterze wewnętrznym czy zewnętrznym, które determinowałyby kierunek jego decyzji woli. Tylko od niego zależało, czy wkroczy na drogę przestępstwa czy nie.

Jeśli chodzi o stopień społecznej szkodliwości czynu, to Sąd uwzględniając brzmienie art. 53 § 7 k.k.s. uznał, że jest ona przeciętna. Na korzyść oskarżonego przemawia to, że wysokość uszczuplonego podatku jest stosunkowo niska, wynosi 8625,10 zł oraz to, że nieprawdę podał jedynie w dwóch deklaracjach VAT zaś czas jego działania nie jest zbyt rozległy. Okolicznościami obciążającymi są zaś działanie z rozmysłem, zgodnie z przemyślanym planem. Oskarżony postarał się bowiem o zawarcie fikcyjnych umów, dokonał przelewu kwoty, na którą opiewała najwyższa z faktur, co miało uniemożliwić zdemaskowanie przestępczego procederu. Ponadto negatywnie ocenić należy pobudki oskarżonego dążącego jedynie do maksymalizacji zysku nie uwzględniając interesów Skarbu Państwa oraz fakt, że swoim działaniem wyczerpał także znamiona przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s.

Wypada zauważyć, w kontekście stanowiska obrońcy wyrażonego na pierwszym terminie rozprawy głównej, że wobec przyjęcia jedności czynu oskarżonego, nie doszło do przedawnienia jego karalności. Zgodnie z art. 44 § 1 k.k.s., karalność przestępstwa skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło 5 lat, gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat. Zgodnie z § 3 tego przepisu w wypadkach przewidzianych w § 1 lub § 2 bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. W niniejszej sprawie termin płatności uszczuplonej należności upływał z dniem 25 stycznia 2008 roku zgodnie z regułą z art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca

2004 r. o podatku od towarów i usług. Wobec tego bieg przedawnienia rozpoczął się z końcem roku 2008. Zgodnie z art. 44 § 5 k.k.s. jeżeli w okresie przewidzianym w art. 44 § 1 k.k.s. wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 1 ustaje z upływem 5 lat od zakończenia tego okresu. Wobec oskarżonego postępowanie wszczęto w dniu 3 grudnia 2013 roku, kiedy postawiono mu zarzuty oraz przesłuchano go w charakterze podejrzanego. Czynności te zostały zatem wykonane w ciągu 5 lat od końca 2008 roku, a zatem doszło do przedłużenia okresu karalności jego czynu do końca 2018 roku.

W sprawie nie doszło do przedawnienia karalności z uwagi na treść art. 44 § 2 k.k.s., który stanowi, że karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Nie doszło bowiem do przedawnienia tej należności. Wprawdzie zgodnie z art. 70 ust. 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, jednak wedle art. 70 ust. 2 pkt 1 tej ustawy bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Za datę zawiadomienia o postępowaniu należy uznać najpóźniej datę postawienia zarzutów i przesłuchania w charakterze podejrzanego. Oznacza to, że od tego czasu bieg przedawnienia należności uległ zawieszeniu.

Mając na uwadze powyższe Sąd uznał oskarżonego A. R. (1) za winnego tego, że w okresie od listopada 2007 roku do stycznia 2008 roku w R., działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru oraz z wykorzystaniem takiej samej sposobności, jako podatnik – właściciel firmy (...)z/s w R. przyjął, a następnie posłużył się nierzetelnymi, dokumentującymi fikcyjne zdarzenie gospodarcze fakturami VAT:

- nr (...) z dnia 2007-11-26 o wartości netto 6.240,00 zł. podatek VAT 1.372,80 zł;
- nr (...) z dnia 2007-12-18 o wartości netto 6.080,00 zł. podatek VAT 1.337,60 zł;
- nr (...) z dnia 2007-12-27 o wartości netto 26.885,00 zł. podatek VAT 5.917,70 zł;

wystawionymi przez W. M. (1) reprezentującego firmę (...)z/s w W. poprzez ujęcie ich w księdze podatkowej za 2007 rok, a następnie posłużył się tymi fakturami do rozliczenia podatku VAT przed Urzędem Skarbowym w R. podając nieprawdę w złożonych deklaracjach podatkowych VAT-7 za miesiące listopad i grudzień 2007r., czym uszczuplił należny podatek w łącznej kwocie 8625,10 zł, czym wyczerpał znamiona przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

W konsekwencji Sąd na podstawie art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 23 § 1 i 3 k.k.s. wymierzył mu karę grzywny w wysokości 20 stawek dziennych grzywny przyjmując wysokość jednej stawki dziennej na kwotę 100 złotych.

Wymierzając karę Sąd wziął pod uwagę okoliczności wskazane w art. 13 § 1 k.k.s., tj. w szczególności rodzaj i rozmiar ujemnych następstw czynu zabronionego, rodzaj i stopień naruszenia ciężącego na sprawcy obowiązku finansowego, jego motywację i sposób zachowania się, właściwości i warunki osobiste, sposób życia przed popełnieniem czynu zabronionego i zachowanie się po jego popełnieniu, a zwłaszcza gdy czynił starania o zapobieżenie uszczupleniu należności publicznoprawnej lub o jej późniejsze wyrównanie.

Jak już wskazano, uszczuplenie należności publicznoprawnej, do którego doprowadził oskarżony nie jest znaczne. W niniejszej sprawie nieznacznie przekracza ono ustawowy próg, tj. granicę poniżej której mamy do czynienia z wykroczeniem. Wedle Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 11 września 2007 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2008 r. od dnia 1 stycznia 2008 r. ustalono minimalne wynagrodzenie za pracę w wysokości 1.126 zł. Ustawowy próg wynosi zatem 5 x 1126 zł = 5630 zł (art. 53 § 6 w zw. z § 3 k.k.s.). Na korzyść oskarżonego działa także to, że było to jednorazowe przekroczenie przepisów prawa karnego i prawa karnego skarbowego. Oskarżony nie był wcześniej ani później karany za tego typu czynu. Nie okazywał więcej lekceważącego stosunku do porządku

prawnego. Co więcej, od kilkunastu lat prowadzi legalną działalność gospodarczą i rzetelnie rozlicza się z podatku VAT. Można więc mówić o pewnym incydencie. Trzeba też wspomnieć, że wymierzana kara powinna realizować różnorakie funkcje – w tym funkcję prewencyjną, retributywną czy wychowawczą. Jako że od czasu popełnienia czynu minęła już dekada, funkcje te trudno w pełni realizować. Poprawne zachowanie oskarżonego po 2008 roku nakazuje formułować względem niego pozytywną prognozę kryminologiczną i daje podstawy do założenia, że będzie on w przyszłości szanował porządek prawny, a w szczególności baczył na interesy Skarbu Państwa. Okolicznościami obciążającymi są głównie ówczesna motywacja oskarżonego, działanie z premedytacją, przemyślane, nastawione wyłącznie na realizacji własnych celów finansowych, działanie w ramach czynu ciągłego, a więc poprzez kilka zachowań, wysoki stopień winy.

Ostatecznie więc oskarżonemu należało wymierzyć karę w łącznym wymiarze takim, o jaki pierwotnie wnosił, a którą następnie, w poprawnej z punktu widzenia brzmienia art. 23 k.k.s. wersji zaproponował Prokurator w mowach końcowych. Sąd wymierzył oskarżonemu karę grzywny w wysokości 20 stawek dziennych, tj. w dolnych granicach ustawowego zagrożenia. Wysokość stawki dziennej ustalono w oparciu o sytuację majątkową oskarżonego (art. 23 § 3 k.k.s.), tj. jego dochód w wysokości około 6000 zł miesięcznie, posiadany przez niego majątek oraz sytuację rodzinną.

W punkcie 2. wyroku na podstawie art. 29 pkt 2 kks orzeczono przepadek dowodów rzeczowych w postaci faktur VAT wraz z umowami i notami korygującymi, wydruku rozliczeń i deklaracji VAT-7 szczegółowo opisanych w wykazie dowodów rzeczowych nr (...), poz. 1-4 i 6 na karcie 233 akt sprawy. Są to przedmioty, które należało zakwalifikować jako służące lub przeznaczone do popełnienia przestępstwa skarbowego. W punkcie 3. na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 230 § 2 kpk zarządzono zwrot oskarżonemu dowodu rzeczowego w postaci wyciągu z rachunku bankowego opisanego szczegółowo w wykazie dowodów rzeczowych nr (...), poz. 5 na karcie 233 akt sprawy, gdyż przedmiot ten nie znajduje się w katalogu z art. 29 k.k.s., zaś z uwagi na zakończenie postępowania jego przechowywanie w aktach sprawy nie jest konieczne.

Konsekwencją rozstrzygnięcia merytorycznego było orzeczenie w przedmiocie kosztów procesu zawarte w punkcie 4. wyroku, gdzie na podstawie art. 627 kpk w zw. z art. 113 §1 k.k.s. zasądzono od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa koszty sądowe w postaci wydatków w wysokości 120 złotych i na podstawie art. 21 pkt 1 w zw. z art. 3 ust 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 roku o opłatach w sprawach karnych obciążono go opłatą w kwocie 200 złotych.

ASR Łukasz Mrzyk