

Sygn. akt IV Ka 121/19

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 maja 2019 r.

Sąd Okręgowy w Świdnicy w IV Wydziale Karnym Odwoławczym w składzie:

Przewodniczący:

SSO Agnieszka Połyniak (spr.)

Sędziowie:

SSO Adam Pietrzak

SSO Tomasz Wysocki

Protokolant:

Marta Synowiec

przy udziale Marka Bzunka Prokuratora Prokuratury Okręgowej,

po rozpoznaniu w dniu 21 maja 2019 r.

sprawy M.B.

córki H. i E. z domu B.

urodzonej (...) w D.

oskarżonej z art. 56 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i art. 37 § 1 pkt 1 i 2 kks

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonej

od wyroku Sądu Rejonowego w Kłodzku

z dnia 21 listopada 2018 r. sygnatura akt II K 259/18

I. utrzymuje w mocy zaskarżony wyrok;

II. zwalnia oskarżoną od ponoszenia kosztów sądowych związanych z postępowaniem odwoławczym zaliczając wydatki za to postępowanie na rachunek Skarbu Państwa.

Sygnatura akt IV Ka 121/19

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 21 listopada 2018r. Sąd Rejonowy w Kłodzku, w sprawie o sygn. akt II K 259/18 uznał M. B.za winną tego, że w okresie od 26 lutego 2009 roku do końca stycznia 2011 roku, w K., działając czynem ciągłym, w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej na szkodę Skarbu Państwa, czyniąc sobie z popełnienia przestępstwa skarbowego stałe źródło dochodu, z naruszeniem przepisów art, 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1, art. 1061, art. 112 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 z późn. zm.). art. 22 ust. 1, art. 23 ust, 1 pkt 46 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od

osób fizycznych (Dz. U. z 2000r. nr 14, poz. 176 z późn. zm.), art. 86 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. 5 Poz. 749 z późn. zm.), § 20 i 21 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 212, poz. 1337 z późn. zm.) podała nieprawdę w złożonych właściwemu organowi podatkowemu - Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w K. deklaracjach VAT-7 za miesiące od stycznia 2009 r. do grudnia 2010 r. i rocznych zeznaniach podatkowych PIT-36 za lata 2009-2010, co polegało na zarachowaniu w ciężar kosztów uzyskania przychodów prowadzonej przez nią działalności gospodarczej p.n. E..pl PHU (...) zs. w D. i odliczeniu podatku VAT z faktur dokumentujących wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów, a mianowicie: - za 2009 r, co najmniej wydatków udokumentowanych - dwoma fakturami VAT o numerach (...) z dnia 19 marca 2009 r. i (...) z dnia 26 listopada 2009 r. na łączną kwotę brutto 1.769,11 zł wystawionymi przez (...) Spółka z o.o. zs. w K., czterdziestoma dwoma fakturami VAT o numerach: (...) z dnia 19 stycznia 2009 r., (...) z dnia 30 stycznia 2009 r., (...) z dnia 6 lutego 2009 r., (...) z dnia 10 lutego 2009 r., (...) z dnia 19 lutego 2009 r., (...) z dnia 20 lutego 2009 r., (...) z dnia 24 lutego 2009 r., (...) z dnia 25 lutego 2009 r., (...) z dnia 2 marca 2009 r., (...) z dnia 6 marca 2009 r., (...) z dnia 7 marca 2009 r., (...) z dnia 11 marca 2009 r., (...) z dnia 23 marca 2009 r., (...) z dnia 25 marca 2009 r., (...) z dnia 1 kwietnia 2009 r., (...) z dnia 3 kwietnia 2009 r., (...) z dnia 8 kwietnia 2009 r., (...) z dnia 12 kwietnia 2009 r., = (...) z dnia 24 kwietnia 2009 r., (...) z dnia 30 kwietnia 2009 r., (...) z dnia 6 maja 2009 r., (...) z dnia 29 maja 2009 r., (...) z dnia 2 czerwca 2009 r., (...) z dnia 6 czerwca 2009 r., (...) z dnia 10 czerwca 2009 r., (...) z dnia 12 czerwca 2009 r., (...) z dnia 15 czerwca 2009 r., (...) z dnia 18 czerwca 2009 r., (...) z dnia 6 lipca 2009 r., (...) z dnia 10 lipca 2009 r., (...) z dnia 14 lipca 2009 r., (...) z dnia 16 lipca 2009 r., (...) z dnia 20 lipca 2009 r., (...) z dnia 20 sierpnia 2009 r., (...) z dnia 11 września 2009 r., (...) z dnia 22 września 2009 r., (...) z dnia 24 września 2009 r., (...) z dnia 13 listopada 2009 r., (...) z dnia 5 grudnia 2009 r., (...) z dnia 9 grudnia 2009 r., (...) z dnia 17 grudnia 2009 r., (...) z dnia 22 grudnia 2009 r. na łączną kwotę brutto 3,673,12 zł wystawionymi przez (...), (...) D., czterema fakturami VAT o numerach: (...) z dnia 16 czerwca 2009 r., (...) z dnia 16 czerwca 2009 r. s (...) z dnia 13 października 2009 r., (...) z dnia 13 października 2009 r. na łączną kwotę brutto 565,95 zł wystawionymi przez (...), (...), pięcioma fakturami VAT o numerach: (...) z dnia 31 lipca 2009 r., (...) z dnia 31 sierpnia 2009 r., (...) z dnia 30 września 2009 r., (...) z dnia 31 października 2009 r., (...) z dnia 31 października 2009 r. na łączną kwotę brutto 250 zł wystawionymi przez Grupę (...) Spółka z o.o. zs. w P.,

- za 2010 rok co najmniej wydatków udokumentowanych - fakturą VAT nr (...) z dnia 6 stycznia 2010 r. na kwotę brutto 99,99 zł wystawioną przez

(...), siedmioma fakturami VAT o numerach: (...) z dnia 4 lutego

2010r., (...) z dnia 19 marca 2010 r., (...) z dnia 1 kwietnia 2010r.,

(...) z dnia 9 kwietnia 2010 r., (...) z dnia 27 maja 2010 r., (...) z dnia 2 lipca 2010 r., (...) z dnia 5 października 2010 r. na łączną kwotę brutto 700,19 zł wystawionymi przez (...), sześcioma fakturami VAT o numerach: (...) z dnia 11 lutego 2010 r., (...) z dnia 11 lutego 2010 r., (...) z dnia 15 czerwca 2010 r.,

(...) z dnia 15 czerwca 2010 r., (...) z dnia 10 grudnia 2010 r., (...) z dnia 10 grudnia 2010 r. na łączną kwotę brutto 913,66 zł wystawionymi przez (...), (...), pięcioma fakturami VAT o numerach: (...) z dnia 12 stycznia 2010 r., (...) z dnia 22 marca 2010r. (...) z dnia 7 lipca 2010 r., (...) z dnia 9 września 2010r., (...) z dnia 9 listopada 2010 r. na łączną kwotę brutto 1 012,63zł wystawionymi przez (...), jak również nie dokonała korekt w ww. deklaracjach i zeznaniach w zakresie kosztów uzyskania przychodów i podatku naliczonego VAT po nieodtworzeniu utraconych dokumentów księgowych przez co uszczupliła należny od niej z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej (...) PHU (...) zs. w D. podatek dochodowy od osób fizycznych za 2009 rok w kwocie 304 186 zł, podatek dochodowy od osób fizycznych za 2010 rok w kwocie 300 158 zł oraz podatek od towarów i usług za okres od stycznia 2009 r. do grudnia 2010 r. kwocie 458 830 zł, tj. podatek w łącznej kwocie 1 **063 174** zł, a kwota uszczuplonych należności jest dużej wartości, tj. winna popelnienia czynu z art. 56 § 1 kks w zw. z art 6 § 2 kks i art. 37 § 1 i pkt 1 i 2 kks i za to na podstawie art. 56 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i art. 37 § 1 i pkt 1 i 2 kks wymierzył jej karę 1 (jednego) roku pozbawienia wolności, a na podstawie art.33 § 1 kks orzekł wobec oskarżonej M. B.środek karny w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej w łącznej

kwocie 1 063 174 zł (jeden milion sześćdziesiąt trzy tysiące sto siedemdziesiąt cztery złote). Na podstawie art. 624 § 1 k.p.k. zwolnił oskarżoną M.B. w całości od obowiązku zapłaty na rzecz Skarbu Państwa, kosztów sądowych zaliczając wydatki poniesione w sprawie na rachunek tegoż Skarbu Państwa.

Z rozstrzygnięciem tym nie pogodziła się oskarżona, która za pośrednictwem swego obrońcy zaskarżyła wyrok w całości na swoją korzyść, zarzucając na podstawie art. 438 pkt 1 i 2 k.p.k.:

1/ naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 56 §1 k.k.s. w zw. z art. 4 §1 i §2 k.k.s. w zw. z art. 1 §1 k.k.s. poprzez uznanie, że czyn oskarżonej M.B. wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego umyślnego przy jednoczesnym zaniechaniu ustalenia czy i z jakim zamiarem działała oskarżona w czasie wskazanym jako czas popełnienia czynu zabronionego

2/ obrazę przepisów postępowania mającą wpływ na treść wyroku wyrażającą się w:

- uchybieniu art. 7 k.p.k. oraz art. 8 k.p.k. polegającym na dowolnej, a nie swobodnej ocenie materiału dowodowego bez uwzględnienia zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego poprzez zaniechanie uwzględnienia przy ocenie odpowiedzialności karnej oskarżonej znaczenia dowodów wskazujących na fakt działania oskarżonej, którego rzeczywistym celem było prawidłowe rozliczenie się z organem podatkowym

- uchybienie art. 4 k.p.k. poprzez pominięcie przy dokonywaniu ustaleń faktycznych tych okoliczności wynikających z zebranego materiału dowodowego, które wskazywały na fakt, że nie można przypisać oskarżonej działania z zamiarem popełnienia czynu zabronionego albowiem podejmowała ona czynności zmierzające do przedstawienia dokumentacji księgowej i w tym celu zwróciła się o jej przygotowanie i analizę do księgowej, świadka K.B., która ta dokumentacja została następnie skradziona wraz z samochodem oraz jej kopią znajdującą się na nośniku pamięci laptopa również pozostawionego w samochodzie

- bezpodstawne przyjęcie, iż wyliczone przez organ kontroli skarbowej uszczuplenie przez oskarżoną należności Skarbu Państwa wskazane w decyzjach administracyjnych o tymże podatku są rzeczywistym uszczupleniem w sytuacji gdy wyliczenia te są wyłącznie hipotetycznymi nie znajdującymi odzwierciedlenia w zebranych materiałach dowodowych, powstały one bowiem w oparciu nie o rzeczywisty materiał dowodowy a na podstawie przepisów prawa skarbowego do wyliczania zobowiązań podatkowych w przypadku niemożności odtworzenia dokumentacji księgowej

- bezpodstawne przyjęcie, iż niemożliwa jest wersja podawana przez oskarżoną i świadka J. S., że dokonano kradzieży samochodu wraz z dokumentacją księgową oraz laptopem a także wskazanie, iż nieprawidłowym było w prowadzeniu dokumentacji księgowej zabezpieczenie kopii tejże dokumentacji w pamięci laptopa z tą argumentacją, że żaden z podatników obsługiwanych przez biuro podatkowe K.B. tak nie czynił, choć w zakresie przechowywania kopii dokumentacji księgowej obowiązujące przepisy nie wskazują w jaki sposób ma być ona tworzona i gromadzona

Na podstawie art. 427 § 1 i art. 437 §2 k.p.k. apelujący wniósł o:

- zmianę wyroku i uniewinnienie M.B. od popełnienia zarzucanego jej czynu, ewentualnie

- uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd odwoławczy zważył, co następuje:

Apelacja nie zasługuje na uwzględnienie.

Wbrew bowiem twierdzeniom apelującego, zarzucającego sądowi, że z obrazą art. 7 k.p.k. i art. 8 k.p.k., a także art. 4 k.p.k., dokonał dowolnej oceny materiału dowodowego, w ten sposób, że nie uwzględnił wyjaśnień oskarżonej i świadka K. B. oraz wynikających z nich okoliczności dotyczących działań M.B. w zakresie starań o przedstawienie dokumentacji księgowej oraz prawidłowego rozliczenia się z organem podatkowym, jak też w zakresie rzeczywistej

kwoty uszczuplenia, sąd ten nie tylko prawidłowo i wszechstronnie ocenił wszystkie dowody, którymi dysponował, ale na tej podstawie wyprowadził jedynie słuszny wniosek, że popełniła ona czyn przypisany i winna ponieść za to odpowiedzialność karną - skarbową. Do takich wniosków w pełni bowiem uprawniała ocena zgromadzonych dowodów poczyniona zgodnie z zasadami logiki, wiedzy oraz doświadczenia, zatem właśnie z uwzględnieniem wymogów swobodnej oceny dowodów z art. 7 k.p.k.

Nie jest przy tym tak, że sąd a quo nie dał wiary twierdzeniom czy to samej oskarżonej, czy J. S., iż w nocy 12 grudnia 2013r. (takie ustalenia przedstawił m.in. w części ustalającej uzasadnienia), natomiast inną kwestią jest to, w jaki sposób ocenił ten fakt oraz rzeczywiste intencje i przyczyny takiego zachowania i w efekcie zgłoszenia kradzieży samochodu wraz z dokumentacją i laptopem, w kontekście pozostałych zdarzeń z tego okresu, w tym i zachowania M.B.w toku całej kontroli skarbowej.

Nie sposób bowiem nie dostrzec, że oskarżona nie tylko w nietypowy sposób prowadziła księgowość swojej firmy, co wynika właśnie z zeznań K.B., (jako księgowa zajmowała się prowadzeniem księgowości firmy oskarżonej), ale oskarżona co najmniej niestandardowo i nieracjonalnie (z punktu widzenia jej interesów jako podatnika) zachowała się w sytuacji, kiedy Urząd Kontroli Skarbowej we W. poinformował ją o zamiarze przeprowadzenia kontroli rzetelności i prawidłowości rozliczeń, tj. deklarowanych podstaw opodatkowania, obliczania i wpłacania podatku VAT oraz podatku dochodowego od osób fizycznych pierwotnie jedynie za 2009r. (a następnie za rok 2010), jak też po zgłoszeniu utraty (kradzieży) całej dokumentacji księgowej i rachunkowej swej firmy.

Jak wynika właśnie z wyjaśnień oskarżonej (k.3378v.-3379) wspartych w tym zakresie zeznaniami K. B.i J. S., zamiast, w wyznaczonym terminie, dostarczyć żądane dokumenty, dotyczące tylko i wyłącznie 2009 roku, po upływie wyznaczonego terminu, do biura rachunkowego K. B.zawiozła całą dokumentację, obejmującą pozostałe lata i to tę dokumentację, wraz z laptopem (jedynym „nośnikiem” na którym znajdowała się dokumentacja księgowa, bez sporządzenia kopii zapasowych) pozostawiła (fizycznie dokonał tego J.S.- konkubent oskarżonej) w samochodzie, który zaparkowany został na ogólnodostępnym parkingu. I akurat tej nocy, kiedy owa dokumentacja i laptop pozostał w samochodzie, ten został skradziony.

Także w ocenie sądu odwoławczego jest to nader zaskakujący zbieg okoliczności, zważywszy, że M. B.w swoisty sposób „zadbała” o to, by dokumentacji tej nie można było odtworzyć, czy też skorzystać z kopii, które winna była także posiadać, a od czego odstąpiła. Co istotne, jak podkreśliła K.B.(k.3380), był to jedyny przypadek w jej karierze jako księgowej, że klient, będący podatnikiem podatku VAT, przywoził jej każdorazowo dokumentację (oryginały), własny laptop z programem komputerowym do prowadzenia księgowości i następnie zabierał całość tej dokumentacji do swojej firmy. W wyniku takiego postępowania w biurze rachunkowym nie było żadnych kopii dokumentów ani rozliczeń, które mogłyby stanowić zabezpieczenie na wypadek utraty oryginałów. Taka postawa podatnika, prowadzącego działalność gospodarczą, korzystającego z odliczeń, istotnie budzi poważne zastrzeżenia (nie tylko w zakresie swoistej niefrasobliwości, bo nie sposób odpowiedzieć na pytanie, które stawiałby sobie każdy, przeciętny przedsiębiorca, co by było gdyby ów laptop zepsuł się?), ale przede wszystkim każe zastanowić się nad pobudkami takich działań.

W sytuacji, kiedy to podatnik w zakresie podatku VAT sam dokonuje comiesięcznych rozliczeń i zobowiązany jest w związku z tym do składania comiesięcznych deklaracji, jak również obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne oraz dokonywania ewentualnych korekt, posiadanie dokumentów potwierdzających rzetelność i dopuszczalność takich rozliczeń ma kluczowe znaczenie, zaś konsekwencje ich utraty są nader dolegliwe. Co istotne i przyjąć należy, że także wiadome dla oskarżonej, wszystkie transakcje, które wiążą się z obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku VAT muszą być dokumentowane fakturami, z których – co oczywiste - jedną otrzymuje nabywca, drugą w swej dokumentacji musi przechowywać dokonujący sprzedaży. Jedynie posiadana faktura VAT jest dokumentem, który uprawnia do odliczenia podatku naliczonego czy skorzystania ze zwolnienia. Konsekwencją ich utraty jest konieczność dokonania stosownej korekty deklaracji, chyba że uzyska się kopię, potwierdzającą daną transakcję. Ten obowiązek, tj. uzyskania kopii, ciąży na tym podatniku, który na podstawie takiej faktury korzystał

z odliczenia, czy pomniejszenia podatku należnego. Przepisy regulujące te obowiązki były i są jednoznaczne w swej treści.

Zapisy ustawy z dnia 29.08.1997r. – Ordynacja podatkowa i Ustawy z dnia 11.03.2004r. o podatku od towarów i usług nakładają na podatnika obowiązek przechowywania i okazywania na wezwania organów skarbowych wszelkiej dokumentacji potwierdzającej dokonanie transakcji opodatkowanej VAT. Te wymogi dla prowadzącego działalność nie stanowią żadnej „nowości”.

Jeśliby przyjąć, że oskarżona istotnie utraciła dokumentację odnoszącą się do rzeczywistych transakcji gospodarczych, to niemożność jej odtworzenia stanowi efekt naruszenia przez oskarżoną ciężących na niej obowiązków w zakresie prowadzenia księgowości firmy. Ustawa z dnia 29.09.1994r. o rachunkowości w sposób jednoznaczny określa zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym z użyciem komputera, m.in. w art. 71 ust. 1 i 2 nakłada obowiązek przechowywania ich w sposób należyty, nakazują chronić przed niedozwolonymi zmianami, uszkodzeniem i zniszczeniem, a przede wszystkim obligują do systematycznego tworzenia kopii rezerwowych danych. Jest także obowiązek przeniesienia ich na nośnik tzw. trwały.

Także Rozporządzenie Ministra Finansów z 28.11.2008r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania w § 21 ust. 1 wprost wskazuje na obowiązek właściwego, tj. bezpiecznego przechowywania **oryginałów i kopii faktur** aż do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania.

To na gruncie tych obowiązujących oskarżoną i – jak należy przyjąć – znanych jej regulacji, należy oceniać jej zachowanie w czasie, kiedy podejmowane były działania kontrolne.

Skoro to M. B.świadomie podjęła decyzję, że rachunkowość jej firmy będzie prowadzona tak nietypowo, bo na jej laptopie i bez utworzenia kopii na innym, bezpiecznym i trwałym nośniku, to winna była liczyć się z negatywnymi dla siebie konsekwencjami w razie ich utraty. Stan taki utrzymywany był od początku współpracy z biurem rachunkowym K.B..

W sytuacji, kiedy oskarżona poinformowała UKS, że samochód i cała dokumentacja księgowa za lata 2009 i następane zostały skradzione, to jej obowiązkiem (i w jej interesie) było odtworzenie faktur, które stanowiły podstawę odliczeń bądź też dokonanie stosownej korekty deklaracji. M.B., co wynika wprost z akt sprawy i, czego sama nie kwestionowała, z tego obowiązku także się nie wywiązała. Przedstawiła jedynie znikomą ilość faktur, z których jedynie kilka uprawniało do dokonania odliczeń. Podjęte przez organ podatkowy w tych okolicznościach kroki, tj. - po bezskutecznych próbach dotarcia do kontrahentów oskarżonej i zweryfikowania wysokości obrotów, które deklarowała - ponowne obliczenie podatków należnych od oskarżonej za lata 2009 - 2010, były jedynie racjonalne i zgodne z obowiązującymi przepisami. Nie mogło stanowić dla oskarżonej żadnego zaskoczenia.

Zeznania K. B.w żaden sposób nie potwierdzają, że oskarżona dysponowała fakturami, które uprawniały ją do rozliczeń, których w rzeczywistości dokonała i co najistotniejsze owych faktur nie zastępuje. Sama oskarżona „zadbała” o to, by takich ustaleń nie można była poczynić (każdorazowo odbierając całą dokumentację, którą do księgowej przywoziła, w tym i deklaracje, które sama składała w urzędzie). Co w nich było i – co najistotniejsze –na jakiej podstawie zostały dokonane, budzi poważne wątpliwości. Tym bardziej, że UKS podjął starania, by dane kontrahentów odtworzyć i zweryfikować rzetelność podanych informacji dot. wysokości deklarowanego obrotu, m.in. w oparciu o wyjaśnienia M.B.(w tym zakresie zasłaniała się niepamięcią). Taka postawa, w sytuacji, kiedy doszłoby do utraty posiadanych, - jak utrzymywała oskarżona - prawdziwych i rzetelnych w swej treści dokumentów, a ustawowy obowiązek ich odtworzenia spoczywał na oskarżonej jako podatniku, każe wątpić w to, czy istotnie deklaracje podatkowe zawierały dane prawdziwe i uprawniające do odliczeń. Okoliczność tę potwierdzają ustalenia organu kontrolnego, który zakwestionował znaczną część faktur jako nieuprawnających do odliczenia podatku VAT.

Te wszystkie ujawnione i dość nietypowe (ogłędnie określając) zasady prowadzenia rachunkowości i przechowywania jedynych egzemplarzy dokumentów, od których zależna była ocena prawidłowości i rzetelności rozliczeń

podatkowych, sposób ich „dotworzenia”, jak również sama postawa oskarżonej, w pełni uprawniały do uznania przez sąd meriti, że „oceniając powyższe zachowanie, trudno oprzeć się wrażeniu, że działania podjęte przez oskarżoną miały na celu uniknięcie kontroli, a zwłaszcza trudności w ustaleniu rzetelności prowadzonej przez nią działalności gospodarczej”. Było to wszak świadome i celowe działanie, a negatywne skutki jakie zgłoszona kradzież dokumentacji rachunkowej i księgowej spowodowała, nie mogły być dla oskarżonej zaskoczeniem.

Odwoływanie się przez apelującego do zeznań J.S.czy twierdzeń oskarżonej, że zrobiła wszystko, co mogła w zaistniałej sytuacji (tj. kradzieży samochodu z całą dokumentacją i laptopem), a jej zachowanie w czasie kontroli było standardowe i nie powinno wzbudzać wątpliwości co do rzeczywistych intencji i rzetelności prowadzonej działalności oraz rozliczeń podatkowych, nie może być skuteczne i nie stanowi okoliczności, która ekskulpowałaby jej zachowanie. Wskazuje przy tym sąd odwoławczy, że ta linia obrony oskarżonej także jawi się jako nielogiczna i nieefektywna.

Nie ulega przy tym wątpliwości, że jest naruszeniem art. 56 k.k.s uwzględnienie przez podatnika przy samoobliczaniu podatku takich **zdarzeń, które realnie wprawdzie wystąpiły** i zmniejszyły rozmiar podstawy opodatkowania, **jeżeli są to zdarzenia, których prawo podatkowe nie pozwala uwzględnić** przy ustalaniu podstawy opodatkowania, a więc gdy podatnik świadomie ustala ową podstawę w sposób niezgodny z tym, czego żąda od niego ustawa podatkowa, lub godzi się z tym, że może być ona niezgodna z wymaganiami ustawy. W takiej bowiem sytuacji, poprzez swoją nierzetelność, podatnik nie podaje prawdy odnośnie do podstawy opodatkowania, gdyż pomija świadomie nakazy i zakazy prawa podatkowego, a ściślej - wskazuje na to, czego prawo nie pozwala uwzględnić przy ustalaniu owej podstawy. Można tu mówić o prawdzie „normatywnej” w tym sensie, że wolno odwoływać się jedynie do tych rzeczywistych zdarzeń, które normy podatkowe uznają za zdarzenia rzutujące na przedmiot lub podstawę opodatkowania, a nie na wszelkie zdarzenia, które mogą na nie wpływać. Takim zaś są te, które dokumentują określone co do formy i treści faktury. Z tych właśnie powodów w wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., (SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91), uznano art. 56 k.k.s za zgodny z art. 2 i 42 Konstytucji RP.

W doktrynie jednoznacznie wskazuje się, że przestępstwo oszustwa podatkowego ujęte w art. 56 § 1-3 k.k.s popełnia się przez:

- a) **podanie nieprawdy**, a więc podanie danych niezgodnych z rzeczywistością, np. dokonanie odliczeń podatkowych, mimo że fakty niezbędne do ich zaistnienia nie miały miejsca, czy złożenie płatnikowi nieprawdziwego oświadczenia, o jakim mowa w art. 37 u.p.d.o.f. o rzekomym braku innych źródeł dochodu dla rozliczenia rocznego podatku **lub podanie** zaistniałych wprawdzie zdarzeń, które jednak nie są uwzględniane przez przepisy ustaw podatkowych, i dokonanie mimo to, w oparciu o nie, obliczeń istotnych dla podstawy i wymiaru podatku;
- b) **zatajenie prawdy**, czyli niepodanie wszystkich danych istotnych do ustalenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego, np. ukrycie niektórych dochodów podlegających sumowaniu;
- c) **niedopełnienie obowiązku zawiadomienia** o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem, np. o rozwodzie w trakcie roku podatkowego, mimo uprzedniego złożenia oświadczenia o wspólnym opodatkowaniu dochodów w celu obniżenia zaliczek na podatek dochodowy osób fizycznych.

Skoro oskarżona utraciła faktury i nie przedstawiła ich kopii, w świetle obowiązujących przepisów ustawy o podatku od towarów i usług utraciła prawo do zaliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej jej firmy „(...)” i odliczenia podatku VAT transakcji, których owe faktury dotyczyły, a które ujęła w deklaracjach, jak też skutek uznania (po weryfikacji tych które odtworzono) że część z wykazanych wydatków takich kosztów nie stanowiła. To z kolei rzutowało na wysokość należnego od niej podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2009 – 2010.

Kiedy nadto uwzględni się, że w art. 56 § 1 k.k.s. norma sankcjonowana **obejmuje swoim zakresem czyny polegające nie tylko na narażeniu na uszczuplenie należności podatkowej, ale również, wnioskując a minori ad maius, na spowodowaniu takiego uszczuplenia**, to jedynie uprawnione jest przyjęcie, że oskarżona swoim zachowaniem nie tylko wypełniła znamiona tego występkę, ale w istocie do uszczuplenia

doprowadziła, o czym świadczą prawomocne decyzje w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2009 i 2010r., jak też w sprawie podatku od towarów i usług oraz określające kwotę zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym i w podatku od towarów i usług. Przepis art. 56 k.k.s. penalizuje bowiem uszczuplenie spodziewanego dochodu uprawnionego podmiotu wynikającego z prawidłowego ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.

W sytuacji kiedy system ustalania istnienia oraz wysokości zobowiązania podatkowego oparty został na założeniu dokonywania przez podmiot zobowiązany samodzielnego ustalenia zobowiązania podatkowego oraz zastrzeżenie dla organów skarbowych wyłącznie funkcji kontrolnych konieczne jest wprowadzenie do ustawodawstwa regulacji służących „zagwarantowaniu przestrzegania nakładanych przez materialne prawo podatkowe obowiązków”. Pozwala to konstatować, że penalizacja zachowań polegających na nierzetelnym wykonywaniu czynności związanych z procedurą samoobliczenia podatku jest elementem niezbędnym do zabezpieczenia prawidłowego sposobu wykonywania powinności ciążących na podatnikach w zakresie rzetelnego i zgodnego z prawdą ustalenia istnienia oraz wysokości zobowiązania podatkowego. Odnosząc się do tak zrekonstruowanego zasadniczego celu regulacji zawartej w art. 56 k.k.s., Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „ustanowienie sankcji za naruszenie obowiązków ewidencyjnych jest nie tylko dozwolone, ale konieczne dla zapewnienia równości i powszechności opodatkowania” (uzasadnienie wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91).

Kiedy nadto weźmie się pod uwagę, że „podanie nieprawdy” polega 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, co odnosi się do treści deklaracji lub oświadczenia, a konkretnie przedstawianych w tych dokumentach danych dotyczących okoliczności istotnych z punktu widzenia ustalenia istnienia oraz określenia wysokości zobowiązania podatkowego, to nie ma sąd odwoławczy wątpliwości, że takie działanie w zachowaniu oskarżonej można stwierdzić, jak również i to, że były one celowe i świadome. To z kolei stanowi o umyślności jej działań, a tym samym realizacji ustawowych znamiona przypisanego jej przestępstwa.

Reasumując, zarzut skarżącego, iż doszło do obrazu prawa materialnego - art. 56§1 k.k.s. poprzez uznanie, że M.B. swoim zachowaniem wyczerpała ustawowe znamiona tego występku, jest chybiony.

W tym miejscu wypada jedynie przyznać rację obrońcy, że sąd orzekający zaniechał wprost wskazania czy uznał, że oskarżona działała umyślnie z zamiarem bezpośrednim czy ewentualnym. W obu tych postaciach zamiar może się przejawiać. Całokształt ustaleń poczynionych przez sąd meriti - co wskazał sąd odwoławczy powyżej - nie pozostawia wątpliwości, iż było to działanie umyślne z zamiarem bezpośrednim. Oskarżona miała zamiar popełnić ten czyn, bowiem nie sposób uznać, że „jedynie” przewidywała możliwość jego popełnienia i na to się godziła. Ujawnione okoliczności świadczą, że jej działania były przemyślane i obliczone na to, by ujawnienie nieprawdziwości danych w deklaracjach przysporzyło kontrolującym takie trudności, że w efekcie umożliwiło jej to uniknięcie odpowiedzialności.

Nie ulega przy tym wątpliwości, że oskarżona doprowadziła do uszczuplenia należnych od niej podatków, dokonując odliczeń na podstawie dokumentów, które do tego nie uprawniały, jak też że zdecydowała się na ten krok, działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej – zapłaty w latach 2009 – 2010 niższych podatków i skorzystania z wyższych odliczeń, jak też taki sposób postępowania stanowił dla niej stałe źródło dochodu (postępowała tak regularnie przez cały objęty zarzutem okres).

Okoliczności powyższe stanowiły podstawę uznania, że wystąpiły przesłanki nadzwyczajnego obostrzenia odpowiedzialności karnej skarbowej oskarżonej, zgodnie z brzmieniem art. 37§1 pkt 1 i 2 k.k.s.

Konsekwencją przyjęcia powyższego było m.in. to, że postulowane przez obrońcę warunkowe zawieszenia wykonania kary orzeczonej z zastosowaniem art. 38 § 2 k.k.s.

W efekcie sąd zasadnie wymierzył oskarżonej karę roku pozbawienia wolności, której nie można uznać za rażąco surową.

W tym miejscu należy odnieść się do wniosku obrońcy, zgłoszonego na rozprawie odwoławczej o skorzystanie z dobrodziejstwa warunkowego zawieszenia wykonania kary. Wniosek taki w tym przypadku jest niedopuszczalny, bowiem zgodnie z brzmieniem art. 41a§1 k.ks. tego środka probacji nie stosuje się wobec sprawcy skazanego w warunkach art. 37§pkt 2 k.k.s, chyba że zachodzi wyjątkowy wypadek, uzasadniony szczególnymi okolicznościami.

W niniejszej sprawie żadnych takich szczególnych okoliczności ani sąd orzekający, ani odwoławczy nie stwierdził, obrońca także ich nie wskazał.

Z tych też względów zaskarżony wyrok utrzymany został w mocy.

Z uwagi na wynik postępowania odwoławczego orzeczono o kosztach sądowych związanych z tym postępowaniem.