

**Sygn. akt – IX Ka 134/14**

## WYROK

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 5. czerwca 2014 r.

Sąd Okręgowy w Toruniu w składzie:

Przewodniczący – S.S.O. Barbara Plewińska

Sędziowie: S.S.O. Andrzej Walenta

S.S.O. Rafał Sadowski (spr.)

Protokolant – st. sekr. sąd. Katarzyna Kotarska

przy udziale Prokuratora Prok. Okręgowej w Toruniu Grażyny Roszkowskiej oraz pełnomocnika oskarżyciela skarbowego – (...)Urzędu Skarbowego w T. – Karola Pniewskiego,

po rozpoznaniu w dniu 5. czerwca 2014 r.,

sprawy **M. M.** – oskarżonego z art. 76§1 kks w zw. z art. 6§2 kks oraz z art. 77§2 w zw. z §1 kks w z. z art. 6§2 kks oraz z art. 56§3 kks w zw. z art. 6§2 kks oraz z art. 57§1 kks,

na skutek apelacji wniesionych przez: oskarżyciela skarbowego – (...)Urząd Skarbowy w T. oraz przez obrońcę oskarżonego M. M.,

od wyroku Sądu Rejonowego w Toruniu z dnia 22. stycznia 2014 r., **sygn. akt II K 399/12**,

1. uchyla zaskarżony wyrok w punkcie I. – tj. w zakresie zarzutu I. z aktu oskarżenia – i w tym zakresie sprawę przekazuje Sądowi Rejonowemu w Toruniu do ponownego rozpoznania;
2. w pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy, uznając apelację obrońcy oskarżonego za oczywiście bezzasadną;
3. zwalnia oskarżonego z obowiązku poniesienia kosztów sądowych w postępowaniu odwoławczym, a wydatkami poniesionymi w tym postępowaniu obciąża Skarb Państwa.

Sygn. akt IX Ka 134/14

## UZASADNIENIE

**M. M.** został oskarżony o to, że:

I. działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru w warunkach czynu ciągłego, wbrew przepisom art. 15 ust. 1, art. 19 ust. 1 i 2, art. 21 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm) i przepisom art. 86 ust. 1 i 2, art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) o podatku od towarów i usług wprowadził w błąd Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w T. poprzez podanie w składanych deklaracjach podatkowych VAT-7 danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym, przez co naraził podatek od towarów i usług na uszczuplenie za okres: od czerwca 2003 r. do września 2003 r., od grudnia 2003 r. do lutego 2004 r., od maja 2004 r. do grudnia 2004 r. przez zawyżenie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w

łącznej wysokości 1.539.246 zł, zawyżenie kwoty podatku do zwrotu na rachunek bankowy w łącznej wysokości 33.315 zł oraz zaniżenie kwoty zobowiązania do zapłaty w łącznej wysokości 5.323 zł

tj. o czyn z art. 76 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks

II. działając jako płatnik wbrew przepisowi art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) nie wpłacał w terminie tj. do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki, na rachunek (...) Urzędu Skarbowego w T. pobranego podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia pracowników (PIT-4) za okres: od maja 2009 r. do grudnia 2009 r. w łącznej kwocie 8.183 zł

tj. o czyn z art. 77 § 2 w zw. z § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks

III. działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru w warunkach czynu ciągłego, wbrew przepisom art. 86 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) podał nieprawdę w złożonych Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w T. deklaracjach podatkowych VAT-7 za okres: od grudnia 2009 r. do kwietnia 2010 r. poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym, przez co naraził podatek od towarów i usług na uszczuplenie przez zawyżenie kwoty do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 3.181 zł oraz zaniżenie kwoty podatku podlegającej wpłacie o 1.248 zł

tj. o czyn z art. 56 § 3 kks w zw. z § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks

IV. wbrew przepisowi art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) uporczywie nie wpłacał w terminie tj. do 25-go dnia następnego miesiąca po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy na rachunek (...) Urzędu Skarbowego w T. podatku od towarów i usług za miesiące: listopad 2009 r., grudzień 2009 r. i marzec 2010 r. przez co naraził należność publicznoprawną na uszczuplenie w łącznej kwocie 4.812 zł

tj. o czyn z art. 57 § 1 kks

**Sąd Rejonowy w Toruniu wyrokiem z dnia 22 stycznia 2014 r.** (sygn. akt II K 399/12):

I. przyjmując, iż oskarżony działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru w warunkach czynu ciągłego, wbrew przepisom art. 15 ust. 1, art. 19 ust. 1 i 2, art. 21 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) i przepisom art. 86 ust. 1 i 2, art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) o podatku od towarów i usług wprowadził w błąd Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w T. poprzez podanie w składanych deklaracjach podatkowych VAT-7 danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym, przez co naraził podatek od towarów i usług na uszczuplenie za okres: od czerwca 2003 r. do września 2003 r. poprzez zawyżenie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 13.649 zł, zawyżenie kwoty podatku do zwrotu na rachunek bankowy w łącznej wysokości 6135 zł oraz zaniżenie kwoty zobowiązania do zapłaty w łącznej wysokości 1803 zł, a nadto zawyżenie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w łącznej wysokości 71.856 zł, zawyżenie kwoty podatku do zwrotu na rachunek bankowy w łącznej wysokości w wysokości 13.530 zł, tj. wyczerpał znamiona przestępstwa skarbowego z art. 76 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks, na podstawie art. 17§1 pkt 6 kpk w zw. z art. 113§1kks w zw. z art. 44§1 pkt 1 kks umorzył postępowanie w tym zakresie;

II/ oskarżonego uznał za winnego popełnienia czynu opisanego w punkcie II aktu oskarżenia stanowiącego przestępstwo skarbowe z art. 77 § 1 i 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i za to na podstawie art. 77 § 2 kks w zw. z art. 23§1 i 3 kks wymierzył mu karę grzywny w wysokości 30 stawek dziennych przyjmując, iż jedna stawka jest równoważna kwocie 60 zł;

III/ na podstawie art. 17§1 pkt 6 kpk w zw. z art. 113§1kks w zw. z art. 51§1 i 2 kks umorzył postępowanie w zakresie dotyczącym czynów opisanych w punktach III i IV aktu oskarżenia;

IV/ zasądził od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa kwotę 180 złotych tytułem opłaty sądowej i zwolnił go z pozostałych kosztów sądowych, obciążając nimi Skarb Państwa.

Od powyższego wyroku **apelacje wnieśli obrońca oskarżonego oraz oskarżyciel publiczny.**

**Obrońca oskarżonego** zaskarżył wyrok w części skazującej oskarżonego za czyn z art. 77 §2 kks (punkt II wyroku) i w tym zakresie podnosząc zarzut dowolnej oceny dowodów oraz nieprawidłowych ustaleń faktycznych wniósł o zmianę wyroku w tym punkcie i uniewinnienie oskarżonego od popełnienia czynu z punktu II a/o, względnie o uchylenie wyroku w tym zakresie i przekazanie sprawy sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

**Oskarżyciel publiczny** zaskarżył wyrok w części dotyczącej umorzenia postępowania o czyn z art. 76 §1 kks w zw. z art. 6 §2 kks (czyn z punktu I a/o) na niekorzyść oskarżonego zarzucając wyrokowi:

1. obrazę przepisów postępowania która miała wpływ na treść wyroku tj.:

- przepisu art. 17 § 1 pkt 6 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks poprzez jego zastosowanie i umorzenie postępowania przeciwko oskarżonemu o przestępstwo skarbowe zarzucane mu w pkt. 1 aktu oskarżenia podczas gdy ujemna przesłanka procesowa określona tym przepisem nie wystąpiła,

- przepisu art. 7 i art. 410 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks poprzez naruszenie zasady swobodnej oceny dowodów polegającej na pominięciu istotnych z punktu widzenia rozpoznawanej sprawy ustaleń faktycznych i prawnych poczynionych przez organy podatkowe i zaniechaniu dokonania ich oceny karno - prawnej z uwzględnieniem całokształtu zebranego w sprawie materiału dowodowego,

2. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę zaskarżonego wyroku, która miał wpływ na jego treść polegający na przyjęciu, że oskarżony podawał w składanych deklaracjach podatkowych VAT-7 dane niezgodne ze stanem rzeczywistym za okres od czerwca 2003 r. do września 2003 r., podczas gdy z materiału dowodowego zebranego w sprawie wynika, że wyżej opisane zachowania oskarżonego trwały od czerwca 2003 i do września 2003 r., od grudnia 2003 r. do lutego 2004 r. i od maja 2004 r. do grudnia 2004 r. oraz określenie w następstwie tego kwoty podatku od towarów i usług narażonego na uszczuplenie w łącznej wysokości 85.505,00 zł, zamiast w wysokości 1.539.246,00 zł, czego skutkiem było umorzenie postępowania w tym zakresie wobec przedawnienia karalności zarzucanego oskarżonemu czynu.

Stawiając powyższe zarzuty skarżący wniósł o uchylenie orzeczenia w zaskarżonym zakresie tj. w części dotyczącej pkt. I wyroku i przekazanie sprawy sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Na skutek apelacji oskarżyciela publicznego sąd odwoławczy uchylił zaskarżony wyrok w punkcie I tj. w zakresie zarzutu z punktu I aktu oskarżenia, i w tym zakresie przekazał sprawę sądowi I instancji do ponownego rozpoznania, natomiast apelację obrońcy oskarżonego sąd odwoławczy uznał za oczywiście bezzasadną.

Jeśli chodzi o apelację obrońcy oskarżonego, który zakwestionował rozstrzygnięcie z punktu II wyroku czyli skazanie oskarżonego za czyn opisany w punkcie II a/o, to należy wyjaśnić, że zaskarżony wyrok w tej części jest jak najbardziej trafny a sugestie apelacji jakoby sąd meriti dokonał w odniesieniu do tego czynu dowolnej oceny dowodów i poczynił błędne ustalenia faktyczne są niesłuszne.

Przedstawione w apelacji argumenty stanowiące wyraz skrajnie subiektywnego poglądu skarżącego w kwestii tego w jaki sposób należało ocenić zebrane dowody i jakie ustalenia należało na ich podstawie poczynić, nie podważyła stanowiska sądu orzekającego, które jest wynikiem rzetelnej (odpowiadającej standardom określonym w art. 7

kpk) oceny dowodów oraz poprawnej analizy sytuacji faktycznej. Wyjaśnienia oskarżonego, który bronił się tym, że wyłączną odpowiedzialność za uchybienia w płatnościach zaliczek na podatek na rzecz US ponoszą osoby, którym powierzył obowiązki w zakresie rozliczeń podatkowych (chodzi o E. Z., M. F. czy J. R.), zaś on sam nie ma nic wspólnego z nieterminowymi wpłatami podatków, nie przekonują zważywszy na stanowcze zeznania E. Z., M. F. czy J. R., które spójnie opisywały nieprawidłowości we współpracy z oskarżonym w zakresie rozliczeń podatkowych i które przyznawały, że oskarżony był na bieżąco informowany o wynikach rozliczeń. Co ważne, E. Z., M. F. oraz J. R. zgodnie podały, że informacja o ewentualnej kompensacie należności oskarżonego z jego zobowiązaniami względem US pochodziła od oskarżonego dodając, że oskarżony nie podjął żadnej inicjatywy w tym zakresie prezentując raczej bierną niż zaangażowaną postawę. Podkreślić należy, że wywód sądu meriti w którym przedstawił powody sprzeciwiające się uznaniu, że to osoby zatrudnione przez oskarżonego odpowiadają za opóźnienia w składaniu deklaracji podatkowych i nieterminowe płacenie zaliczek i składek jest logiczny i przekonujący i nie widząc powodów by powtarzać tę jakże trafną argumentację ani nie widząc potrzeby jej uzupełniania (skarżący bowiem nie przytacza żadnych nowych czy nieznanymi dotąd okoliczności, które wymagałyby dodatkowego rozważenia), należy odesłać do lektury pisemnych motywów wyroku w tej części jako kompletnych i wyczerpujących, tym bardziej, że stanowisko apelacji jest wyłącznie polemiczne.

O ile trafność wyroku Sądu Rejonowego w punkcie II (oraz w części niezaskarżonej czyli w punkcie III) nie budzi zastrzeżeń, o tyle jednak wyrok ten nie mógł się ostać w zakresie rozstrzygnięcia w przedmiocie czynu opisanego w punkcie I a/o. Rzeczą w tym, że decyzji w przedmiocie winy oskarżonego za posługiwanie się w rozliczeniach podatkowych z US nierzetelnymi fakturami i narażenie podatku VAT na uszczuplenie, nie poprzedziło poprawnie ukierunkowane postępowanie dowodowe. Zaniechania te wynikały najwyraźniej z niezrozumienia intencji sądu odwoławczego uchylającego poprzedni wyrok wydany w niniejszej sprawie. W uzasadnieniu wyroku uchylającego wyraźnie zasygnalizowano konieczność uzupełnienia postępowania dowodowego na okoliczność ustalenia elementów strony podmiotowej czynu oskarżonego tzn. czy oskarżony zachował się tak, że uzasadnia to przypisanie mu naruszenia przepisów prawa podatkowego a więc czy dokonał (umyślnie) pozornych czynności stwierdzonych fikcyjnymi fakturami żądając następnie na ich podstawie rozliczenia podatku VAT. To, że przedmiotowe faktury były obiektywnie nieprawdą jest bezsporne; wskazują na to jednoznaczne wyniki kontroli podatkowej. W tych warunkach należało wyjaśnić czy okoliczność ta (a więc nieprawdziwość faktur) była oskarżonemu znana tzn. czy obejmował swoją świadomością i wiedzą, że faktury na które się powoływał przed US są fikcyjne i czy zamierzał w ten sposób doprowadzić do uszczuplenia należności podatkowych.

Sąd Rejonowy tymczasem, podejmując próbę weryfikacji ustaleń organu podatkowego w odniesieniu do fikcyjności faktur, parokrotnie zwracał się do organów skarbowych i prokuratury o dostarczenie materiałów źródłowych stanowiących podstawę wydania decyzji podatkowych, a wobec biernej postawy w/w organów uznał, że fragmentaryczny materiał dowodowy jakim dysponuje nie pozwala mu na uznanie winy oskarżonego w zakresie wszystkich faktur o których mowa w zarzucie a/o. Wskazując, że w odniesieniu do znacznej części faktur zakwestionowanych w toku kontroli skarbowej nie zdołano ustalić czy ich wystawcy prowadzili działalność i czy podmioty wskazane w dokumentach zawierały transakcje z oskarżonym, sąd meriti ograniczył zakres temporalny przestępnego działania oskarżonego oraz wymiar zobowiązań podatkowych. Z taką decyzją nie można się zgodzić bowiem była ona wynikiem błędnego założenia, że to oskarżyciel ma udowodnić wszystkie okoliczności konieczne do skazania oskarżonego. Wprawdzie generalną zasadą w procesie karnym jest, że to oskarżyciel musi wykazać oskarżonemu winę zaś oskarżony nie ma obowiązku dowodzenia swojej niewinności, jednakże w niniejszej sprawie doszło do swoistego przerzucenia ciężaru dowodu na oskarżonego wedle zasady, że wykazać fakt ma osoba, która na ten fakt się powołuje. Sąd Rejonowy nie mógł się więc zasłaniać beczynnością organów skarbowych w zakresie dostarczenia określonych dowodów, skoro oskarżyciel skarbowy wykazał założenia na podstawie których zbudował tezę aktu oskarżenia. Zaprzeczenie tym faktom nie leżało w interesie procesowym oskarżyciela a oskarżonego, który chcąc uwolnić się od postawionego mu zarzutu winien przedstawić swoją wersję zdarzenia i odnieść się do kwestii kluczowych dla jego odpowiedzialności za zarzucany mu czyn. Skoro oskarżyciel wykazał nieprawdziwość faktur, to w dalszej kolejności na oskarżonym spoczywa ciężar udowodnienia, że faktury dokumentują prawdziwe transakcje handlowe i realnie wykonane usługi, lub też, że miał on uzasadnione powody do uznania tych faktur za

prawdziwe (np. nieświadomie został wprowadzony w błąd). Na podatniku wszak ciąży ciężar dowodzenia adekwatnych okoliczności faktycznych dotyczących czynności prawnych stanowiących źródło zobowiązania podatkowego. Tak więc bierna postawa oskarżonego, który nie podejmował jakiegokolwiek aktywności by wykazać, że transakcje gospodarcze stwierdzone fakturami przedłożonymi do rozliczenia z US rzeczywiście nastąpiły, nie uprawniała sądu meriti do rozstrzygnięcia tych kwestii z korzyścią dla oskarżonego i uznania, że faktury te są prawdziwe. Takie założenie jest stanowczo przedczesne skoro oskarżony nie zajął jednoznacznego stanowiska w kwestii prawdziwości faktur i nie wypowiadał się w tym temacie, co zresztą było efektem tego, że sąd I instancji nie podejmował żadnej aktywności by uzyskać od oskarżonego informacje o okolicznościach wystawienia przedmiotowych faktur. Dopiero ewentualne wyjaśnienia oskarżonego (tudzież dalsza bierna postawa i odmowa składania wyjaśnień) będzie punktem wyjścia dla rozważań odnośnie zrealizowania przez oskarżonego znamion strony podmiotowej zarzuconego mu czynu a więc ustaleń w zakresie tego w jaki sposób wszedł w posiadanie przedmiotowych faktur, w jakich okolicznościach zostały wystawione, czy zdawał sobie sprawę z fikcyjności faktur i czy wykorzystał to w rozliczeniach z US by otrzymać zwrot nienależnego podatku VAT. Przepis art. 76 §1 kks wymaga przecież od sprawcy by ten wprowadził w błąd organ podatkowy poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym (lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy), a więc elementy te muszą być objęte świadomością i zamiarem sprawcy. Tymczasem w obecnym stanie dowodowym wiadomo na razie tylko tyle, że faktury które oskarżony przedłożył celem rozliczenia się z VAT były nierzetelne gdyż nie dokumentowały rzeczywistych transakcji handlowych. Nie wiadomo natomiast nic ani o stanie wiedzy oskarżonego w przedmiocie prawdziwości faktur ani o motywacji oskarżonego towarzyszącej rozliczeniu się przez oskarżonego z tychże faktur. Kwestie te wymagają wyjaśnienia, z tym zastrzeżeniem, że ciężar wykazania, iż faktury są jednak prawdziwe nie spoczywa ani na organie podatkowym ani na oskarżycielu lecz na oskarżonym; skoro bowiem to on twierdzi, że faktury były rzetelne to tylko on może ujawnić (znane tylko sobie) okoliczności wystawienia tych faktur. Zaznaczyć należy, że dalsza postawa oskarżonego w sprawie będzie musiała zostać oceniona nie tylko w kontekście zebranych w sprawie dowodów i ustalonych faktów lecz również przez pryzmat zasad logiki i doświadczenia życiowego jak również ze szczególnym uwzględnieniem jednoznacznej wymowy domniemania faktycznego - wynikającego z posłużenia się przez oskarżonego obiektywnie nieprawdziwymi fakturami - które wzruszyć mogą dowody (np. wiarygodne wyjaśnienia) przedstawione przez oskarżonego.

Z uwagi na powyższe, sąd odwoławczy uchylił punkt I wyroku i w tym zakresie przekazał sprawę sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

W pozostałym zakresie zaskarżony wyrok został utrzymany w mocy bowiem apelacja obrońcy oskarżonego okazała się oczywiście bezzasadna a nie stwierdzono uchybień mogących stanowić bezwzględne przyczyny odwoławcze będące podstawą do uchylecia lub zmiany wyroku z urzędu.

O kosztach sądowych za postępowanie odwoławcze w części utrzymującej wyrok w mocy orzeczono na podstawie art. 634 kpk w zw. z art. 624 § 1 kpk zwalniając oskarżonego z obowiązku ich uiszczenia a wydatkami poniesionymi w tym postępowaniu obciążono Skarb Państwa.