

Sygnatura akt IV Ka 457/14

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 13 sierpnia 2014 roku.

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

Przewodniczący :	SSO Agnieszka Połyniak (spr.)
Sędziowie :	SSO Tomasz Wysocki SSO Mariusz Górski
Protokolant :	Ewa Ślemp

po rozpoznaniu dnia 13 sierpnia 2014 roku

sprawy **R. G.**

syna Z. i C. z domu G.

urodzonego (...) w O.

oskarżonego z art. 56 § 1 i § 2 k.k.s.

na skutek apelacji wniesionej przez oskarżyciela publicznego Urząd Skarbowy w W.

od wyroku Sądu Rejonowego w Wałbrzychu

z dnia 1 kwietnia 2014 roku, sygnatura akt II K 891/13

uchyla rozstrzygnięcie zawarte w punkcie III dyspozycji zaskarżonego wyroku to jest uniewinnienia R. G. od popełnienia czynu z art. 56 § 1 i § 2 k.k.s., a opisanego w punkcie I jego części wstępnej, i w tym zakresie sprawę przekazuje Sądowi Rejonowemu w Wałbrzychu celem ponownego rozpoznania.

Sygnatura akt IV Ka 457/14

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 1 kwietnia 2014r. Sąd Rejonowy w Wałbrzychu, w sprawie o sygn. akt II K 891/13, uniewinnił R. G. od zarzutu popełnienia czynu z art. 56§1 i 2 k.k.s. polegającego na tym, że prowadząc w 2008r. działalność gospodarczą i składając w Urzędzie Skarbowym w W. w dniu 18.05.2009r. nierzetelną deklarację wg wzoru VAT-7K za IV kwartał 2008r.- w której zadeklarowano podatek naliczony z tytułu nabycia towarów i usług pozostałych do odliczenia w wysokości 13.353,00 zł, mimo iż podatnik nie posiadał dokumentów źródłowych (faktur VAT) dających podstawę do realizacji omawianego wyżej prawa tj. nie spełniał formalno-prawnych warunków do skorzystania z prawa obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w tej wysokości - a tym samym naraził na uszczuplenie podatek od towarów i usług za w/w okres w łącznej kwocie 13.353,00 PLN (słownie złotych: trzynaście

tysięcy trzysta pięćdziesiąt trzy 00/100), czym naruszył przepisy art. 86 ust.1, ust. 10 pkt 1 i art.109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2005r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.);

Z rozstrzygnięciem tym nie pogodził się oskarżyciel publiczny – Urząd Skarbowy w W., który zaskarżył wyrok w tej części na niekorzyść oskarżonego, zarzucając błąd w ustaleniach faktycznych mający istotny wpływ na treść orzeczenia, który to błąd wyraża się w przyjęciu tezy, iż zebrany materiał dowodowy nie pozwala na przyjęcie, bez najmniejszej wątpliwości, sprawstwa i winy oskarżonego R. G. w zakresie popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 i § 2 kks – polegającego na tym, że prowadząc w 2008 r. działalność gospodarczą i składając w Urzędzie Skarbowym w W. w dniu 18.05.2009 roku nierzetelną deklarację wg wzoru VAT-7K za IV kwartał 2008 r., w której zadeklarowano podatek naliczony z tytułu nabycia towarów i usług pozostałych do odliczenia w wysokości 13.353,00 zł., mimo, iż podatnik nie posiadał dokumentów źródłowych (faktur VAT) dających podstawę do realizacji omawianego wyżej prawa, tj. nie spełniał formalno – prawnych warunków do skorzystania z prawa obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w tej wysokości, czym naraził na uszczuplenie podatek od towarów i usług za w/w okres w łącznej kwocie 13.353, 00 PLN (słownie złotych: trzynaście tysięcy trzysta pięćdziesiąt trzy złote), a tym samym nie można obalić domniemania jego niewinności.

Tym samym apelujący na podstawie art. 427 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w tej części i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania w oparciu o art. 437 § 1 i § 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks.

Sąd odwoławczy zważył co następuje:

Apelacja okazała się zasadna. Prawidłowe są ustalenia Sądu meriti, iż R. G. w momencie przeprowadzenia kontroli podatkowej w 2011r. obejmującą okres od 1.10.2008r. do 31.03.2009r. nie posiadał faktur zakupu, które uprawniły do dokonania obniżenia podatku należnego VAT o podatek naliczony za okres objęty kontrolą. Niemniej wnioski, które na tej podstawie Sąd Rejonowy wyprowadził, iż skoro oskarżony faktury początkowo posiadał (zostały ujęte w księgach finansowych, uznanych notabene przez Sąd za nierzetelne), lecz ich nie zachował, przez co nie można ich zweryfikować, to nie można mu przypisać sprawstwa w zakresie czynu z art. 56§1 i 2 k.k.s., jest błędny i zgodzić się z nim nie można.

Zgodnie z obowiązującymi zasadami tzw. „samoopodatkowania”, które obowiązywały w czasie kiedy oskarżony dokonywał odpisów w zakresie podatku naliczonego VAT, jak i obecnie (art. 86§1 i 4 Ordynacji podatkowej) podatnicy zobowiązani się do prowadzenia ksiąg podatkowych, przechowywania ich oraz związanych z ich prowadzeniem dokumentów (faktur) do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak też wiążący z tym obowiązkiem, obowiązek informowania właściwego organu podatkowego o miejscu przechowywania (dot. to także osób prawnych i jednostek organizacyjnych, które zaprzestają działalności – najpóźniej taką informację mają złożyć w ostatnim dniu istnienia).

Art. 193 Ordynacji podatkowej wprost stanowi, że same księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób nierzetelny lub wadliwy nie są dowodem, a podatnik, który jest kontrolowany w zakresie ustalenia podstaw opodatkowania, może wnieść zastrzeżenia, **przedstawiając jednocześnie dowody**, które umożliwią prawidłowe określenie podstawy opodatkowania (§8). Skoro tak, powoływanie się na same księgi, które zachowały się w biurze rachunkowym, dla wykazania prawa do odliczeń, nie może być skuteczne.

Obowiązek przechowywania faktur, uprawniających R. G.do dokonania odliczenia podatku VAT za dany okres rozliczeniowy objęty kontrolą, nie jest żadnym novum i oskarżony miał tego pełną świadomość. Także konsekwencje nie przedstawienia owych faktur w toku kontroli nie były, i nie są, żadnym zaskoczeniem dla osoby prowadzącej działalność gospodarczą. Ugruntowane przy tym jest stanowisko doktryny i judykatury, że do skutecznego odliczenia podatku naliczonego nie wystarczy posiadanie faktury jedynie w chwili dokonywania odliczenia. Samo brzmienie art. 86 ust. 1 i ust. 2 u.p.t.u. dowodzi, że prawidłowa wykładnia tego przepisu sprowadza się do uznania, że prawo do odliczenia podatku naliczonego podatnik realizuje w momencie dokonywania odliczenia, o ile wtedy spełnia wszystkie warunki, jednakże przechowywanie faktur (lub duplikatów) przez następnych 5 lat jest jedynym legalnym sposobem

na udowodnienie, że prawo do odliczenia istniało. Innymi słowy, brak stosownych faktur lub ich duplikatów w momencie następującym po skorzystaniu z prawa do odliczenia pozwala wnioskować, że podatnik **nie miał prawa** do odliczenia. Przechowywanie tych dokumentów ma więc istotne znaczenie, a skoro podatnicy muszą wylegitymować się fakturą uprawniającą do skorzystania z odliczenia podatku naliczonego, to **muszą oni ją posiadać przez okres, w którym dokonane przez nich odliczenie może podlegać weryfikacji**. (np. WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 05.08.201r., sygn. akt III SA/GI 597/10, teza 2, LEX nr 756769, podobnie WSA w Poznaniu wyrok z 11.05.2010r. ISA/PO 209/10, NSA w Warszawie wyroku z dn. 02.08.2008r., sygn. akt I FSK1407/06, LEX nr 476659).

W sytuacji, kiedy oskarżony miał pełną świadomość ciężących na nim powinności w sferze podatkowej wynikających właśnie z tzw. „samoopodatkowania” oraz konsekwencji wynikających z naruszenia obowiązujących go w tym zakresie reguł, tj. w momencie, kiedy odebrał z biura rachunkowego dokumenty potwierdzające jego prawo do odliczenia VAT oraz, mimo ich utraty i wynikających z tego powodu konsekwencji, nie przedsięwziął żadnych kroków, by sytuację uregulować (np. uzyskać duplikaty), teza, iż nie ponosi on żadnej odpowiedzialności, nie może być zaakceptowana. Nie ulega bowiem wątpliwości to, że skoro nie posiada ani oryginałów, ani duplikatów faktur, to nie przysługuje mu prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony.

Do znamion ustawowych czynu z art. 56 k.k.s. – wbrew temu, co wskazał Sąd Rejonowy (k. 108) - nie należy „wprowadzenie w błąd organu podatkowego”. Przepis ten kryminalizuje zachowania polegające na narażeniu na uszczuplenie podatku. W znamionach określono dwa alternatywnie ujęte zachowania, tj. podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracji lub oświadczeniu, a pominięto w ustawowym zestawie znamion ogólne znamię oszustwa: „wprowadzenia w błąd”. Dla realizacji znamion strony przedmiotowej wystarczające jest podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracji lub oświadczeniu, nawet jeżeli zachowanie to nie wywołuje błędu po stronie organu podatkowego, innego uprawnionego organu lub płatnika (por. P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2003, nr 3, s. 62). Tym bardziej, że odpowiedzialności karnej skarbowej podlega także ten, kto składając deklarację „nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie”. Ustawodawca nie posłużył się przy tym terminem „nierzetelna deklaracja”, jak to błędnie wskazano w opisie czynu zarzuconego (co słusznie dostrzegł Sąd meriti), ale odwołano się do braku faktur, czyli stanu, który nie uprawniał do odliczeń podatku VAT, jaki nastąpił w dacie złożenia deklaracji. W tej sytuacji Sąd winien był rozważyć zmianę opisu czynu, tak by uwzględniał ustawowe znamiona, a jednocześnie „mieścił się” w ramach oskarżenia.

W niniejszej sprawie odwołać się należy do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, na które powołał się także Sąd Rejonowy, choć zacytował jedynie niewielki fragment, który nie oddaje istoty tego judykatu. Trybunał stwierdził, że „**podatnik dokonujący samoobliczenia podatku po pierwsze musi złożyć deklarację zawierającą oświadczenie co do faktycznie poniesionych wydatków i uzyskanych przychodów. Po drugie musi samodzielnie dokonać oceny, które z tych wydatków należy właściwie zakwalifikować jako podlegające odliczeniu**” (uzasadnienie wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91). Oparcie systemu ustalania istnienia oraz wysokości zobowiązania podatkowego na założeniu dokonywania przez podmiot zobowiązany samodzielnego ustalenia zobowiązania podatkowego oraz zastrzeżenie dla organów skarbowych wyłącznie funkcji kontrolnych sprawia, że 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 ciężących 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 22 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91).

Dodać nadto można, że odpowiedzialność karna skarbową za czyn z art. 56 § 1 k.k.s. powstaje nawet wtedy, gdy podatnik składając, ogólnie rzecz ujmując, nierzetelną deklarację lub oświadczenie albo nie zawiadamiając o zmianie danych zawartych w złożonej deklaracji lub oświadczeniu nie zmierzał do osiągnięcia celu w postaci zaniżenia podatku lub uchyleń się od opodatkowania, jednakże w wyniku takiego zachowania Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego zostały narażone na uszczuplenie podatku (tak np. SA we Wrocławiu w wyroku z dnia 29.05.2013r., teza 2, sygn. akt II AKa 104/13, LEX nr 1331158).

Z tego też względu nie można zgodzić się z Sądem I instancji, iż w działaniu oskarżonego, który odebrał z biura rachunkowego wszystkie dokumenty, na podstawie których w IV kwartale 2008r. dokonał odliczeń podatku VAT, mając pełną świadomość ciężących na nim z tego tytułu obowiązków oraz konsekwencji wynikających z utraty tych dokumentów, a następnie mimo, iż był wzywany do udokumentowania prawidłowości dokonanych odliczeń, nie uczynił tego, że działanie to nie doprowadziło do utraty prawa do odliczenia i wiąże się z narażaniem na uszczuplenie podatku od towarów i usług.

Mając powyższe na uwadze należało orzec, jak na wstępie.