

Sygn. akt IV Ka 92/17

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 14 marca 2017 r.

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

Przewodniczący:	SSO Waldemar Majka (spr.)
Sędziowie:	SO Ewa Rusin SO Adam Pietrzak
Protokolant:	Magdalena Telesz

przy udziale A. M. Prokuratora Prokuratury Okręgowej oraz oskarżyciela skarbowego (...) Urzędu Skarbowego we W. P. K.,

po rozpoznaniu w dniu 14 marca 2017 r.

sprawy **P. C.**

córki J. i R. z domu R.

urodzonej (...) w Z.

oskarżonej z art. 56 § 1 kks, art. 6 § 2 kks i art. 9 § 3 kks

na skutek apelacji wniesionej przez (...) Urząd Skarbowy we W.

od wyroku Sądu Rejonowego w Ząbkowicach Śląskich

z dnia 8 grudnia 2016 r. sygnatura akt II K 421/16

uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Sygnatura akt IV Ka 92/17

UZASADNIENIE

Prokurator Rejonowy dla Wrocławia Psie Pole wniósł akt oskarżenia przeciwko P. C. oskarżając ją o to, że:

w okresie od dnia 21 lutego 2014 r. do dnia 21 sierpnia 2014 r. we W., zajmując się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi podatnika (...) Sp. z o.o. z siedzibą w K. jako główny księgowy, działając w warunkach czynu ciągłego z wykorzystaniem takiej samej sposobności, podała nieprawdę w deklaracjach dla podatku od towarów i usług VAT-7 za miesiące: od stycznia do marca oraz od maja do lipca 2014 r., złożonych w (...) Urzędzie Skarbowym we W., poprzez wykazanie w nich wartości zerowych zamiast kwot odpowiadających wielkościom podatku należnego i podatku naliczonego zaewidencjonowanego przez podatnika w oparciu o dokumenty źródłowe w prowadzonych rejestrach sprzedaży i rejestrach zakupu i w konsekwencji zaniżyła podstawę opodatkowania łącznie o kwotę

13.321.812,00 zł. i przez to naraziła na uszczuplenie podatek od towarów i usług za miesiące: od stycznia do marca oraz od maja do lipca 2014 r. w łącznej kwocie 1.187.219,00 zł.,

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i art. 9 § 3 kks

Wyrokiem z dnia 08 grudnia 2016 roku (sygnatura akt II K 421/16) Sąd Rejonowy w Ząbkowicach Śląskich uniewinnił P. C. od popełnienia czynu opisanego wyżej i koszty postępowania zaliczył na rachunek Skarbu Państwa.

Apelację od powyższego wyroku wywiódł (...) Urząd Skarbowy we W., zaskarżając wyrok w całości na niekorzyść oskarżonej, zarzucając:

1. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, który miał wpływ na treść orzeczenia, polegający na nieuzasadnionym przyjęciu, iż oskarżona w okresie wskazanym w treści zarzutu nie wykonywała w (...) Sp. z o.o. obowiązków jako główna księgowa spółki, świadcząc jedynie usługi w zakresie księgowości podatkowej i w konsekwencji przyjęcie, iż zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie dał podstaw do uznania, iż oskarżona dopuściła się zarzucanego jej czynu z art. 56§1 kks oraz ustalenie, że nie zajmowała się ona sprawami gospodarczymi podatnika (...) Sp. z o.o. podczas gdy przeciwnie wnioski należy wywieść z treści zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego rozpatrywanego zgodnie z treścią art. 7 kpk w zw. z art. 113§1 kks, a co miało wpływ na treść wydanego przez Sąd rozstrzygnięcia w zakresie uniewinnienia oskarżonej,

2. obrazę przepisów postępowania, która mogła mieć wpływ na treść orzeczenia, tj. przepisu art. 157§2 kks, polegającą na przeprowadzeniu rozprawy głównej bez udziału w niej prokuratora, co mogło mieć wpływ na treść orzeczenia, gdyż udział prokuratora w rozprawie głównej mógłby mieć znaczenie dla zakresu postępowania dowodowego oraz oceny wiarygodności przeprowadzonych w sprawie dowodów,

a podnosząc wskazane zarzuty wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd okręgowy zważył:

apelacja jest zasadna.

Wyrokując w sprawie i uniewinniając oskarżoną od popełnienia zarzucanego jej czynu z art. 56§1 kks w zw. z art. 6§2 kks i art. 9§3 kks sąd rejonowy w pisemnych motywach wyroku stwierdził, iż z materiału dowodowego zebranego w sprawie bezspornie wynika, iż w okresie objętym zarzutem spółka jako podatnik podatku od towarów i usług składała w (...) Urzędzie Skarbowym we W. „zerowe” deklaracje VAT-7 za miesiące od stycznia– sierpnia 2014r. którą podpisywała jako główna księgowa P. C.. Z każdą taką deklaracją podatkową, co wynika z zeznań świadków R. S., M. S. oraz wyjaśnień oskarżonej, składano też pismo podpisane przez prezesa zarządu spółki R.S., zawierające wniosek o określenie przez organ podatkowy wysokości zobowiązania podatkowego przez naczelnika urzędu skarbowego oraz deklarację wpłaty podatku należnego na konto urzędu po określeniu wysokości zobowiązania podatkowego.

W ocenie sądu oskarżona co prawda podpisywała „zerowe” deklaracje VAT-7 pod swoją imienną pieczęcią, jako główna księgowa, jednakże nie działała ona w takim charakterze. Wyrażając powyższe stanowisko sąd rejonowy czyni przy tym uwagi, iż w okresie objętym zarzutem oskarżona przebywała na urlopie wychowawczym, tym samym nie wykonywała ona swoich pracowniczych obowiązków, jako główna księgowa, zaznaczając dodatkowo, iż „właśnie z racji na urlop wychowawczy oskarżonej, spółka jako podatnik zawierała z P. C. comiesięczną umowę zlecenia, której przedmiotem było świadczenie usług w zakresie prowadzonej księgowości podatkowej. Działała ona tym samym jako osoba podlegająca swojemu zleceniodawcy. Decyzje o tym by składać „zerowe deklaracje VAT-7 podejmował prezes zarządu spółki R. S.. To on jako prezes zarządu spółki – podatnika - prowadził jej sprawy gospodarcze w rozumieniu art. 9§3 kks gdyż posiadał on pełną swobodę w podejmowaniu decyzji i ich realizacji”. Uzasadniając swoje stanowisko sąd rejonowy w dalszej części uzasadnienia stwierdza „w niniejszej sprawie oskarżoną można uznać, co najwyżej za osobę zatrudnioną w spółce na podstawie umowy cywilnoprawnej, biorąc pod uwagę powyższe P. C.,

nie była osobą prowadzącą sprawy gospodarcze w/w spółki z o.o. nie była członkiem zarządu podatnika ani jego prokurentem, nie mogła podejmować samodzielnie decyzji odnośnie treści składanych deklaracji VAT-7, nie była też w spółce osobą wskazaną w trybie art. 31 Ordynacji podatkowej. Wypełniała jedynie polecenia prezesa zarządu R.S. w zakresie składania „zerowych” deklaracji podatkowych, tym samym jej działania nie wypełniły znamion zarzucanego jej czynu z art. 56§1 kks w zw. z art. 6§2 kks i art. 9§3 kks, gdyż przestępstwo z art. 56§1 kks może popełnić jedynie podatnik. W przedmiotowej sprawie jak wskazano wyżej podatnik jest spółką kapitałową posiada osobowość prawną i reprezentuje ją prezes zarządu a nie oskarżona, która nie jest też osobą wskazaną w art. 9§3 kks”.

Odnosząc się do przedstawionego stanowiska zwrócić w tym miejscu należy uwagę, iż zgodnie z art. 9§3 kks za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe odpowiada jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nie mającej odpowiedzialności prawnej. Zauważyć ponadto należy, iż jak wskazuje się w praktyce orzeczniczej osoba zajmująca się, w warunkach określonych w art. 9§3 kks, obsługą księgową podatnika, w tym sporządzeniem deklaracji lub oświadczenia składanych następnie organowi podatkowemu, może ponosić odpowiedzialność karną jak sprawca, z art. 56§1 kks, jeżeli podając w tych dokumentach nieprawdę lub zatajając prawdę naraziła podatek na uszczuplenie (tak. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 7 listopada 2013 roku V KK 158/13). W przedmiotowej sprawie niewątpliwym pozostaje, iż to właśnie oskarżona podjęła się sporządzenia oraz każdorazowo podpisywała deklaracje VAT-7 spółki (...) Sp. z o.o. za miesiące od stycznia do marca oraz od maja do lipca 2014 roku, wiedząc, iż dokumenty te następnie ze wskazanymi w nich informacjami zostaną złożone w urządzie skarbowym. Nadmienić przy tym należy, iż jak wynika z akt sprawy pomimo wyrażanych przez świadków a mających wówczas wątpliwości co do interpretacji obowiązujących wtedy przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, nie występowało o interpretację do właściwego podmiotu. Zasadnym pozostaje również, dodatkowo zauważyć, iż jakkolwiek oskarżona P. C. we wskazanym w treści zarzutu czasookresie przebywała na urlopie wychowawczym, a ze wskazaną spółką łączyły ją umowy cywilnoprawne, zawierane co miesiąc i na jeden miesiąc, a których przedmiotem było świadczenie usług w zakresie prowadzonej księgowości podatkowej i co zostało wyeksponowane w pisemnych motywach wyroku, to okoliczność ta jednakże nie wyklucza odpowiedzialności oskarżonej. Zaakcentować w tym miejscu ponownie należy, iż - jak wskazano już powyżej - do grona osób które mogą ponosić odpowiedzialność z mocy art. 9§3 kks, stosownie do treści tego przepisu, należy zaliczyć osoby, zajmujące się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nie mającej odpowiedzialności prawnej - na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania.

Zwrócić ponadto należy uwagę na charakter wykonywanych przez oskarżoną na rzecz wskazanej powyżej spółki zadań. Symptomatycznym przy tym pozostaje, iż oskarżona sporządzone przez siebie deklaracje dla podatku od towarów i usług VAT-7 za miesiące od stycznia do marca oraz od maja do lipca 2014 roku podatnika (...) Sp. z o.o. które w okresie od dnia 21 lutego 2014 roku do dnia 21 sierpnia 2014 roku zostały złożone w (...) Urzędzie Skarbowym we W. podpisała i opatrzyła pieczęcią „główny księgowy”, co zasadnie eksponuje w apelacji skarżący.

Nadmienić ponadto należy, iż w swojej relacji przedstawionej w sprawie R.S.podał m.in., iż „w okresie objętym aktem oskarżenia sprzedaż była różna, ale księgowa nie mogła myśleć, że będzie ona zerowa. (...) wtedy kiedy podpisywała deklaracje VAT-7 to nie odmawiała ich podpisu” (k. 337). Dostrzeżenia także wymaga, iż złożonych w toku postępowania wyjaśnieniach oskarżona P. C. podała, iż „w okresie objętym aktem oskarżenia prowadziłam rejestry zakupów i sprzedaży. Księgowane były dokumenty i umieszczane w rejestrach”, wskazując nadto m.in., iż „wiem na czym polega zasada samoobliczenia podatku” (...) „przez okres objęty aktem oskarżenia składałam deklaracje zerowe” (...) ja byłam upoważniona do podpisywania deklaracji VAT-7” (k. 318).

Niezależnie od powyższego zwrócić nadto należy uwagę, iż w przedmiotowej sprawie postępowanie przygotowawcze prowadzone było w formie śledztwa, a akt oskarżenia, sporządzony przez finansowy organ postępowania przygotowawczego – (...) Urząd Skarbowy we W. został zatwierdzony i wniesiony do sądu rejonowego przez prokuratora. Analiza akt wskazuje, iż sąd I instancji procedował na rozprawie głównej w dniach 3 listopada 2016 roku, 24 listopada 2016 roku a także w dniu 8 grudnia 2016 roku bez udziału prokuratora - a obecny był jedynie

przedstawiciel (...) Urzędu Skarbowego we W.. Zgodnie natomiast z art. 157§2 kks w sprawach o przestępstwa skarbowe, w których akt oskarżenia wniósł prokurator, finansowy organ dochodzenia lub jego przedstawiciel może działać obok prokuratora w charakterze oskarżyciela publicznego. Stosownie zaś do treści art. 155§1 kks w sprawie, w której finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadził śledztwo oraz w sprawie o przestępstwo skarbowe, w której prowadził on dochodzenie objęte nadzorem prokuratora, organ ten, jeżeli nie umarza postępowania, sporządza w ciągu 14 dni od zakończenia dochodzenia lub śledztwa akt oskarżenia i przesyła go wraz z aktami prokuratorowi, ze wskazaniem, jaki materiał dowodowy przedstawiony stronom podczas czynności, o której mowa w art. 154a, jako przekazywany do sądu wraz z aktem oskarżenia przekazując jednocześnie prokuratorowi także ewentualne wnioski, o których mowa w §7 oraz dowody rzeczowe. Zgodnie natomiast z §2 art. 157§2 kks akt oskarżenia zatwierdza i wnosi do sądu prokurator. W akcie oskarżenia należy także wskazać finansowy organ postępowania przygotowawczego, który prowadził postępowanie przygotowawcze, któremu przysługują przed sądem uprawnienia oskarżyciela publicznego. Organ ten zawiadamia się o wniesieniu aktu oskarżenia przez doręczenie jego odpisu. Do udziału prokuratora w rozprawie głównej w sprawach o przestępstwa skarbowe znajduje zastosowanie art. 46§1 i 2 kpk w zw. z art. 113§1 kks stanowiący, iż w sprawach o przestępstwa skarbowe w których postępowanie przygotowawcze było prowadzone w formie śledztwa udział prokuratora w charakterze oskarżyciela publicznego na rozprawie głównej jest obowiązkowy. Zważywszy, iż w postępowaniu przed sądem I instancji nie brał udziału prokurator niewątpliwie w sprawie tej doszło do naruszenia przepisów postępowania, które mogło mieć wpływ na treść wydanego orzeczenia.

Ze wskazanych wyżej względów sprawa wymaga ponownego rozpoznania (art.437§2 kpk w zw. z art.113§1 kks). Ponownie rozpoznając sprawę sąd I instancji winien przy uwzględnieniu wskazanych powyżej uwag przeprowadzić postępowanie, z poszanowaniem zasad procedury a następnie dokonać prawidłowej karnoprawnej oceny zachowania oskarżonej.