

UZASADNIENIE

G. O. został oskarżony o to, że: w Ł., woj. (...) działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, w okresie od dnia 26 sierpnia 2011 roku do dnia 17 kwietnia 2012 roku nie dopełnił obowiązku zawiadomienia o zamianie danych zawartych w deklaracji VAT – 7 za m-ce: październik, listopad 2010r., kwiecień 2011 r., w ten sposób, że nie złożył do Urzędu Skarbowego w Ł. korekt deklaracji za w/w okres i nie pomniejszył podatku naliczonego o kwotę VAT wynikającego z nieuregulowanych faktur nr (...) z dnia 4 października 2010r., nr (...) z dnia 13 października 2010r., nr (...) z dnia 18 października 2010r., nr (...) z dnia 16 listopada 2010r. oraz 06/04/2011 na łączną wartość brutto 83.350,24 zł, w tym podatek VAT 15.119,11 zł, w związku z otrzymaniem od kontrahentów zawiadomień w trybie art. 89 a ust. 2 pkt 6 ustawy o podatku od towarów i usług, narażając na uszczuplenie w podatku od towarów i usług w łącznej kwocie 15.119 zł w ten sposób, że w październiku i listopadzie 2010r. zawyżono kwotę do zwrotu na rachunek bankowy Urzędu Skarbowego o 11.371 zł w listopadzie 2010r. i kwietniu 2011 r. zaniżono kwotę podlegającą wpłacie na rachunek bankowy Urzędu Skarbowego o kwotę 3.748 zł, co stanowi naruszenie art. 89b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U Nr 54,poz. 535 z późn. zm.)

to jest o przestępstwo skarbowe określone w art. 76 § 2 kks w zbiegu z art. 56 § 3 w zw. z art. 6 § 2 kks w zw. z art. 7 § 1 kk.

Wyrokiem z dnia 16 stycznia 2014 roku Sąd Rejonowy w Łowiczu:

1. oskarżonego G. O. uznał za winnego dokonania zarzucanego mu czynu wyczerpującego dyspozycję art. 76 par. 2 kks w zw. z art. 56 par. 3 kks w zw. z art. 6 par. 2 kks w zw. z art. 7 par. 1 kks i za to, z mocy art. 76 par. 2 kks w zw. z art. 76 par. 2 kks w zw. z art. 7 par. 2 kks wymierzył oskarżonemu karę grzywny w wymiarze 15 stawek dziennych przy ustaleniu wysokości stawki dziennej na kwotę 60

złotych;

2. zasądził od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa kwotę 180 złotych tytułem zwrotu kosztów sądowych.

Apelację od powyższego wyroku wniósł obrońca oskarżonego. Zaskarżył on wyrok w całości.

Wyrokiem z dnia 29 lipca 2014 roku Sąd Okręgowy w Łodzi uchylił zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Sądowi Rejonowemu w Łowiczu do ponownego rozpoznania.

Wyrokiem z dnia 12 maja 2015 roku Sąd Rejonowy w Łowiczu:

1. oskarżonego G. O. w ramach zarzucanego mu czynu uznał za winnego tego, że, w Ł., woj. (...) działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, w okresie od dnia 26 sierpnia 2011 roku do dnia 17 kwietnia 2012 roku nie złożył do Urzędu Skarbowego w Ł. korekt deklaracji VAT -7 za miesiące: październik, listopad 2010r., kwiecień 2011 r., i nie pomniejszył podatku naliczonego o kwotę VAT wynikającego z nieuregulowanych faktur nr (...) z dnia 4 października 2010r., nr (...) z dnia 13 października 2010r., nr (...) z dnia 18 października 2010r., nr (...) z dnia 16 listopada 2010r. oraz 06/04/2011 na łączną wartość brutto 83.350,24 zł, w tym podatek VAT 15.119,11 zł, w związku z otrzymaniem od kontrahentów zawiadomień w trybie art. 89 a ust. 2 pkt 6 ustawy o podatku od towarów i usług, narażając na uszczuplenie w podatku od towarów i usług w łącznej kwocie 15.119 zł w ten sposób, że w październiku i listopadzie 2010r. zawyżono kwotę do zwrotu na rachunek bankowy Urzędu Skarbowego o 11.371 zł w listopadzie 2010r. i kwietniu 2011 r. zaniżono kwotę podlegającą wpłacie na rachunek bankowy Urzędu Skarbowego o kwotę 3.748 zł, co stanowi naruszenie art. 89b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, to jest popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 76 §. 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i za to na podstawie art. 76 § 2 kks wymierzył mu karę grzywny w wymiarze 15 stawek dziennych przy ustaleniu wysokości stawki dziennej na kwotę 60 złotych;

2. zasądził od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa kwotę 180 złotych tytułem kosztów sądowych.

Apelację od powyższego wyroku wniósł obrońca oskarżonego. Zaskarżył on powyższy wyrok w całości. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucił:

- art. 410 k.p.k. i art. 424 § 1 i 2 k.p.k., poprzez nie uwzględnienie całokształtu okoliczności sprawy, nieuzasadnione pominięcie przez Sąd w swej ocenie dowodów wskazujących na spłatę, złożenie prawnie skutecznych korekt podatku, jak i działań wskazujących na próbę zmniejszenia zadłużenia oraz decyzje urzędu skarbowego o rozłożeniu na raty zaległości podatkowych, co wskazuje jednoznacznie na brak zamiaru uszczuplenia;

Obrazę prawa materialnego tj. art. 76 § 1 i 2 kks, poprzez niezasadne przypisanie sprawstwa oskarżonemu podczas gdy w świetle materiału dowodowego brak jest podstaw do przyjęcia iż oskarżony podał dane niezgodne ze stanem rzeczywistym lub zataił rzeczywisty stan rzeczy wprowadzając w błąd właściwy organ oraz, że działał z zamiarem uszczuplenia podatku VAT;

- obrazę prawa materialnego tj. art. 16 a kodeksu karnego skarbowego poprzez pominięcie treści decyzji urzędu skarbowego wyznaczającego termin uiszczenia należności publicznoprawnej, gdy okoliczność ta wraz z uiszczeniem i dokonaniem prawnie skutecznej korekty stanowi o bezprawności czynu;

- obrazę prawa materialnego tj. art. 89b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług polegająca na błędnym przyjęciu, iż ten przepis ma zastosowanie co do płatności podczas gdy odnosi się do obowiązków informacyjnych podatnika;

- błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku polegający na błędzie logicznym w rozumowaniu Sądu I Instancji polegającym na niezasadnym przyjęciu iż sam fakt nie zapłacenia całego podatku jest zatajeniem, podaniem danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub wprowadzenie w błąd podczas gdy zgodnie z zasadami logiki jak i doświadczenia życiowego taki pogląd jest błędny w świetle złożenia przez oskarżonego prawnie skutecznych deklaracji korygujących wysokość podatku.

W konkluzji apelacji obrońca oskarżonego wniósł o uniewinnienie G. O. od popełnienia zarzucanego mu przestępstwa, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sadowi I Instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja obrońcy oskarżonego w zakresie wniosku o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy sądowi rejonowemu do ponownego rozpoznania jest zasadna.

Na wstępie należy stwierdzić, że nie jest zrozumiały dokonany przez sąd rejonowy zabieg wyeliminowania z podstawy prawnej skazania art. 56 § 3 k.k.s., a jednocześnie zakwalifikowanie czynu zarzucanego oskarżonemu jako wypełniającego dyspozycję jedynie art. 76 § 2 k.k.s. a to w tym znaczeniu, że opis przypisanego oskarżonemu ostatecznie czynu, pomimo sformułowania go od nowa, w istocie w stosunku do zarzucanego pozostał niezmienny - poza wyeliminowaniem niedopełnienia obowiązku o zmianie danych zawartych w deklaracji VAT – 7, co jednakże niczego w gruncie rzeczy nie zmienia, zważywszy na przypisanie (pozostawienie) zarzucanego „niezłożenia korekt”. Zawiera on bowiem te wszystkie elementy, które zamieszczono w czynie zarzucanym. Nie można zatem doszukać się w jakim działaniu oskarżonego sąd rejonowy dopatrywał się znamion wykroczenia skarbowego, które ostatecznie wyeliminował. Przyjęta kwalifikacja pozostaje w sprzeczności, po pierwsze z opisem czynu zawartym w dyspozytywnej części wyroku, po drugie z ustaleniami faktycznymi w uzasadnieniu wyroku.

Istota zachowania karalnego sprowadza się na gruncie art. 76 k.k.s. do narażenia na specyficzne rozporządzenie mieniem o charakterze niekorzystnym, co wynika z warunku nienależności zwrotu lub nienależności zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych, które dokonane ma być przez właściwy organ działający jako statio fisci Skarbu Państwa lub jako przedstawiciel innego uprawnionego z tytułu zobowiązań podatkowych podmiotu w formie przewidzianej przez przepisy prawa podatkowego. Formą

narażenia na niekorzystne rozporządzenie jest w przypadku omawianego deliktu narażenie na niekorzystny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej lub zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Do narażenia dochodzi zatem w przypadku oszustwa stypizowanego w art. 76 k.k.s. przy wykorzystaniu mechanizmów prawa podatkowego określających podstawy i procedurę zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej lub zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych realizowanej w ramach procedury samoobliczania podatku.

Przepis ten jest zatem powiązany z instytucjami zwrotu i nadpłaty podatku. Prawo podatkowe przewiduje zwrot podatku na rzecz podatnika. W zakresie podatku VAT co do zasady, gdy kwota podatku naliczonego jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do zwrotu różnicy na rachunek bankowy. Instytucja zaś nadpłaty wynika z okoliczności nadpłaty bądź nienależnie zapłaty podatku, kwoty podatku pobranej przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej, bądź kwoty zobowiązania zapłaconego gdy określono je błędnie odpowiedniej decyzji.

Określając skutek zachowania się sprawcy jako "narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej", ustawodawca pozostawia poza zakresem kryminalizacji art. 76 k.k.s. te wszystkie sytuacje, gdy nadpłata podatku lub kwota podatku naliczonego zostaje zaliczona na poczet zaległości podatkowych lub stanowi podstawę obniżenia kwoty podatku należnego w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, z wyłączeniem wyraźnie wskazanego w treści art. 76 k.k.s. przypadku zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. (zob. P.Kardas, G.Łabuda, T.Razowski, Kodeks karny skarbowy..., Komentarz do art.76, p. 37, LEX nr 123159)

Przyjęty zaś przez sąd rejonowy opis czynu jak i dokonane ustalenia faktyczne, nie pozwalają na stwierdzenie w jakim aspekcie działania oskarżonego, doprowadziły do wyczerpania znamion wskazanego typu przestępstwa.

W świetle powyższego jako oczywista jawi się wewnętrzna sprzeczność zaskarżonego orzeczenia. Z opisu czynu nie wynika skutek zachowania się oskarżonego, jako „narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej”. W opicie czynu przypisanego oskarżonemu nie ma również mowy o zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych.

Nadto stwierdzić należy, że sąd rejonowy w zasadzie pominął uwagi zawarte w uzasadnieniu wyroku sądu okręgowego do wyroku z dnia 29 lipca 2014 roku uchylającego wyrok sądu rejonowego z dnia 16 stycznia 2014 roku.

Zasadny okazał się zarzut obrazy przepisów postępowania poprzez brak należytej oceny przypisanego oskarżonemu zachowania i przyjęcie z jednej strony, iż złożył on prawnie skuteczne korekty deklaracji podatkowych (k.-215 v.), a z drugiej strony uznanie w opisie czynu przypisanego oskarżonemu, iż nie dopełnił on ciężącego na nim obowiązku korekt deklaracji narażając podatek od towarów i usług na uszczuplenie.

Zupełnie zaś nie wiadomo, dlaczego (skoro ustalony został okres przestępczego działania od 26 sierpnia 2011 r. do 17 kwietnia 2012 r.) przypisano oskarżonemu działanie w postaci narażenia na uszczuplenie podatku VAT poprzez min. „zawyżenie” kwoty do zwrotu na rachunek bankowy Urzędu Skarbowego (?) w październiku i listopadzie 2010 r.

Nie można w oparciu o dokonane ustalenia dociec, na jakiej podstawie sąd rejonowy przypisał oskarżonemu „narażenie na uszczuplenie” podatku VAT – czyli formę sprawczą właściwą dla czynu zabronionego stypizowanego w art. 56 kks, z jednoczesnym „zawyżeniem” kwot do „zwrotu” (?) w październiku i listopadzie 2010 r. i „zaniżeniem” kwot podlegających wpłacie za listopad 2011 r. i kwiecień 2012 r. a zakalikował to zachowanie z art. 76 kks.

Stąd też aktualna pozostaje uwaga, że sąd I instancji nie ustalił w sposób poddający się kontroli instancyjnej kwestii umyślności działania oskarżonego.

Także jak omówiono to wyżej nie wykazał w sposób nie budzący wątpliwości na czym miało polegać zawinione zachowanie oskarżonego, w aspekcie materialnoprawnym.

Wszystkie powyższe rozważania prowadzą zatem do wniosku, że orzeczenie sądu pierwszej instancji – wobec stwierdzonych uchybień natury procesowej – nie poddaje się kontroli instancyjnej. W konsekwencji koniecznym stało się uchylene zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Rejonowemu w Łowiczu do ponownego rozpoznania.

Postępowanie winno zostać zatem przeprowadzone ponownie i zmierzać w szczególności do wyjaśnienia wątpliwości i niejasności, które zaakcentowano powyżej. Przede wszystkim przez właściwe ustalenie prawidłowości postępowania oskarżonego pod kątem wymogów ustawy podatkowej, skutków owego postępowania o ile wymogi te zostały naruszone (ze szczególnym uwzględnieniem jakie rzeczywiście konsekwencje w świetle ustawy podatkowej wywołały), także ewentualnego zawinienia stwierdzonego stanu rzeczy.