

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 25 stycznia 2013 r.

Sąd Rejonowy dla Wrocławia – Śródmieścia we Wrocławiu w Wydziale V Karnym w składzie:

Przewodniczący: SSR Michał Kupiec

Protokolant: Paweł Kikoła

przy udziale Inspektora Urzędu Skarbowego Wrocław Stare Miasto Aldony Ejzenhart

po rozpoznaniu w dniu 21 stycznia 2013 roku we Wrocławiu

na rozprawie sprawy: **S. S. (1)**

córki A. i H. z domu K.

urodzonej w dniu (...) w L.

PESEL (...)

oskarżonej o to, że:

jako podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, prowadząca w 2005 r. działalność gospodarczą o nazwie H. (...) we W. przy ul. (...), naraziła podatek dochodowy za 2005 r. (termin płatności 30.04.2006 r.) na uszczuplenie w kwocie 112 829,50 zł w ten sposób, że składając dnia 28 kwietnia 2006 r. zeznanie PIT-36 za 2005 r. w Urzędzie Skarbowym W., podała nieprawdę:

- zaniżając przychody o kwotę 7 995,12 zł wynikającą z niezarejestrowania rocznej amortyzacji samochodu N., czym naruszyła art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,

- zawyżając koszty uzyskania przychodu o kwotę 137 972,98 zł, to jest:

- o kwotę 113 285 zł stanowiącą wydatki związane z należącymi do S. S. (1) gruntami rolnymi położonymi we wsi W., tj. działką nr (...) o powierzchni 2,5370 ha akt notarialny Repertorium A nr 1519/1997 z dnia 27.03.1997 r. i działki nr (...) o powierzchni 1,0443 ha akt notarialny Repertorium A 3302/99 z dnia 15.06.1999 r. (koszty związane z opracowaniem projektu zmiany studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego, zagospodarowania przestrzennego dla tych działek, usług geodezyjnych – koszty wznowienia granic W., usługi transportowej – wywóz ziemi oraz wykonanie prac budowlanych związanych z organizacją budowy w W., czym naruszyła art. 22 ust. 1 wyżej powołanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zw. z art. 23 ust. 1 pkt 35 tej ustawy,

- o kwotę 23 641,20 zł z tytułu zakupu 01.02.2006 r. usługi marketingowej udokumentowanej fakturą (...), czym naruszyła art. 22 ust. 1 wyżej powołanej ustawy,

- o kwotę 1 226,78 zł z tytułu zakupu paliwa w miesiącach lipiec, listopad, grudzień 2005 r., czym naruszyła art. 22 ust. 1 powołanej ustawy,

- dokonując odliczenia od dochodu kwoty 152 000 zł tytułem darowizny na działalność charytatywno – opiekuńczą na rzecz Parafii Rzymskokatolickiej p. w. Św. J. z siedzibą we W., ul. (...) (darowizna z dnia 31.05.2005 r. w kwocie 90 000 zł, darowizna z dnia 20.10.2005 r. w kwocie 62 000 zł), czym naruszyła art. 26 ust. 1 pkt 9 lit b powołanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przy niespełnieniu warunków określonych w art. 55 ust. 7

ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła (...) w Rzeczypospolitej w zakresie określonych tym przepisem sprawozdań o przeznaczeniu darowizny na tę działalność,

to jest o czyn z art. 56 § 2 kks

* * * * *

I. na podstawie art. 66 § 1 kk i art. 67 § 1 kk i art. 41 § 1 kks postępowanie karne wobec oskarżonej S. S. (1) warunkowo umarza na okres 2 (dwóch) lat próby, przyjmując że dopuściła się ona tego, że jako podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, prowadząca w 2005 r. działalność gospodarczą o nazwie H. (...) we W. przy ul. (...), naraziła podatek dochodowy za 2005 r. (termin płatności 30.04.2006 r.) na uszczuplenie w kwocie 52.025,86 zł w ten sposób, że składając dnia 28 kwietnia 2006 r. zeznanie PIT-36 za 2005 r. w Urzędzie Skarbowym W., podała nieprawdę:

- zaniżając przychody o kwotę 7 995,12 zł wynikającą z niezawidencjonowania rocznej amortyzacji samochodu N., czym naruszyła art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,

- zawyżając koszty uzyskania przychodu o kwotę 137 972,98 zł, to jest:

- o kwotę 113 285 zł stanowiącą wydatki związane z należącymi do S. S. (1) gruntami rolnymi położonymi we wsi W., tj. działką nr (...) o powierzchni 2,5370 ha akt notarialny Repertorium A nr 1519/1997 z dnia 27.03.1997 r. i działki nr (...) o powierzchni 1,0443 ha akt notarialny Repertorium A 3302/99 z dnia 15.06.1999 r. (koszty związane z opracowaniem projektu zmiany studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego, zagospodarowania przestrzennego dla tych działek, usług geodezyjnych – koszty wznowienia granic W., usługi transportowej – wywóz ziemi oraz wykonanie prac budowlanych związanych z organizacją budowy w W., czym naruszyła art. 22 ust. 1 wyżej powołanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zw. z art. 23 ust. 1 pkt 35 tej ustawy,

- o kwotę 23 641,20 zł z tytułu zakupu 01.02.2006 r. usługi marketingowej udokumentowanej fakturą (...), czym naruszyła art. 22 ust. 1 wyżej powołanej ustawy,

- o kwotę 1 226,78 zł z tytułu zakupu paliwa w miesiącach lipiec, listopad, grudzień 2005 r., czym naruszyła art. 22 ust. 1 powołanej ustawy,

co stanowiło występki z art. 56 § 2 kks;

II. na podstawie art. 41 § 2 kks zobowiązuje oskarżoną do uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej

III. na podstawie art. 624 kpk i art. 17 ustawy o opłatach w sprawach karnych zwalnia oskarżonego od ponoszenia kosztów postępowania, obciążając nimi Skarb Państwa.

UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy ustalił:

S. S. (1) prowadziła działalność gospodarczą pod nazwą (...) we W. przy ul. (...) od 31 lipca 2003 r. Przedmiotem działalności zgłoszonym do Urzędu Miejskiego oraz GUS był wynajem nieruchomości na własny rachunek i pośrednictwo w obrocie nieruchomościami. Z dniem 27 października 2006 r. S. S. (1) zmieniła nazwę firmy na 4W (...) oraz przedmiot jej działania.

(...) książka przychodów i rozchodów S. S. (1) była prowadzona przez Biuro (...) we W.. Była ona prowadzona komputerowo przy użyciu programu Rachmistrz GT w formie zbroszowanych tabel. Prowadzona była również tabela amortyzacyjna środków trwałych. Dla potrzeb podatku od towarów i usług prowadzona była odrębnie ewidencja zakupu i sprzedaży.

(dowód: protokół z kontroli podatkowej k. 50 – 67;

zgłoszenie aktualizacyjne NIP-1 k. 68 – 69,

zaświadczenie o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej k. 70;

wyjaśnienia S. S. (1) k. 149 – 151, k. 160 – 167, k. 216v)

W dniu 28 kwietnia 2006 r. S. S. (1) złożyła w Urzędzie Skarbowym W. zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2005 (PIT-36), w którym wskazała, że:

- przychód z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej wyniósł 437.360 zł;
- koszty uzyskania przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej wyniosły 260.983,76 zł;
- przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej wyniósł 176.376,24 zł;
- odliczenia od dochodu z tytułu darowizny wyniosły 152.000 zł;
- dochód do opodatkowania wyniósł 24.376,24 zł;
- obliczony podatek wyniósł 4.101,36 zł;
- podatek po odliczeniach wydatków mieszkaniowych wyniósł 2.559,44 zł;
- podatek należny wyniósł 2.550,00 zł.

(dowód: wydruk deklaracji PIT-36 S. S. (1) k. 17;

zeznanie PIT-36 za 2005 r. S. S. (1) k. 33 – 37,

protokół z kontroli podatkowej k. 56 – 67)

W 2005 r. S. S. (1) wykazała w podatkowej księdze przychodów i rozchodów, że osiągnęła przychody jedynie z:

- sprzedaży lokalu usługowego zgodnie z umową z 12.04.2005 r. za cenę łącznie 410.000 zł;
- odszkodowania uzyskanego z (...) za samochód uszkodzony w wypadku w maju 2005 r. w kwocie 22.360 zł;
- sprzedaży samochodu osobowego S. (...) w czerwcu 2005 r. w kwocie 5.000 zł;

(dowód: protokół z kontroli podatkowej k. 50 – 67

podatkowa księga przychodów i rozchodów za 2005 r. – tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...);

umowa sprzedaży lokalu użytkowego tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...))

W ramach rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych S. S. (1) zaniżyła przychody osiągnięte w 2005 r. poprzez niezarejestrowanie kwoty 7.995,12 zł (666,26 zł miesięcznie) z tytułu amortyzacji samochodu N. (...) nr rej. (...), co do którego zawarła umowę najmu z A. S. w dniu 10 października 2003 r. Umowa najmu została zawarta na czas określony pod warunkiem rozwiązującym w postaci sprzedaży samochodu przez S. S. (1). W umowie nie określono terminu odpłatności, ale najemca miał spłacić wynajmującej kwotę amortyzacji samochodu za cały okres najmu w momencie jego sprzedaży.

Jednocześnie S. S. (1) dokonywała odpisów amortyzacyjnych wykorzystywanego samochodu przez siebie samochodu S. (...) do jego sprzedaży w czerwcu 2005 r.

S. S. (1) dokonywała amortyzacji samochodu S. od sierpnia do grudnia 2003 r.

(dowód: decyzja Dyrektora Izby Skarbowej we W. z 30.09.2008 r. k. 5 – 15;

odpis wyroku WSA we Wrocławiu z 28.05.2009 r. z uzasadnieniem k. 21 – 30;

wyrok NSA z dnia 5.01.2011 r. sygn. akt II FSK 1594/09 z uzasadnieniem k. 131 – 140 akt I SA/Wr 1307/08;

protokół z kontroli podatkowej k. 50 – 67, por. k. 60;

umowa najmu samochodu k. 71 – 72,

częściowo wyjaśnienia S. S. (1) k. 149 – 151, k. 160 – 167;

podatkowa księga przychodów i rozchodów za 2005 r. – tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...);

pismo Biura (...) z 6.06.2007 r. tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...);

tabela amortyzacji środków trwałych tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...);

skarga pełnomocnika S. S. (1) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z 30.09.2008 r. k. 2 – 19 akt I SA/Wr 1307/08 WSA we Wrocławiu)

W ramach rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2005 r. S. S. (1) zawyżyła koszty uzyskania przychodu na łączną kwotę 113.285,00 zł związanej z opracowaniem projektu zmiany studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego, dotyczących zagospodarowania przestrzennego dla działek położonych we wsi W., usług geodezyjnych, w tym kosztów wznowienia granic, usługi transportowej w postaci wywozu ziemi oraz wykonania prac budowlanych związanych z organizacją budowy w W..

S. S. (1) nabyła bowiem nieruchomości rolne w W. na podstawie umów sprzedaży zawartych w formie aktów notarialnych z dnia 27 marca 1997 r. (działkę nr (...) o powierzchni 2,5370 ha) oraz 15 czerwca 1999 r. (działkę nr (...) o powierzchni 1,0443 ha. Następnie działkę nr (...) S. S. (1) podzieliła na działki o nr od (...), a działkę nr (...) na działki o nr (...). S. S. (1) planowała wybudować na wskazanych działkach osiedle mieszkaniowe.

Zgodnie jednak z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego dla wsi W., zatwierdzonym uchwałą Rady Gminy D. nr (...) z dnia 27.08.2004 r., obowiązującym od 9.10.2004 r. wskazane grunty stanowiły grunty rolne. W 2005 r. S. S. (1) nie doprowadziła do ich przekształcenia w grunty przeznaczone pod budowę oraz nie uzyskała pozwolenia na budowę. Na podstawie uchwały Rady Gminy D. z dnia 28.04.2005 r. nr (...) Gmina D. dopiero przystąpiła do sporządzania zmian w studium uwarunkowań i zagospodarowania przestrzennego, na podstawie którego dopiero mogło dojść do uchwalenia planu miejscowego zagospodarowania przestrzennego. Prace nad projektem wstrzymano po przeprowadzeniu pierwszego z dwunastu etapów wynikających z art. 11 ustawy o planowaniu i gospodarowaniu przestrzennym, tj. po zebraniu wniosków do studium.

S. S. (1) w dniu 17 lutego 2006 r. sprzedała wskazane nieruchomości M. B..

Po powzięciu wiadomości o sprzedaży nieruchomości Rada Gminy D. podjęła dnia 27.06.2006 r. uchwałę nr XLII/710/06 uchylającą uchwałę nr XXXIII/591/2005.

W dniu 4.11.2005 r. S. S. (1) podpisała umowę z (...) sp. z o.o. na wykonanie opracowania projektu zmiany studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy, objętego uchwałą r (...) Rady Gminy D. w obrębie wsi W.. Warunkiem realizacji umowy przez (...) sp. z o.o. było zawarcie przez tą spółkę umowy z Gminą D. na przeprowadzenie procedury Studium. Wynagrodzenie zostało określone na kwotę 20.000 zł + VAT, płatne w 3 częściach.

Następnie w dniu 15.12.2005 r. S. S. (1) zawarła z (...) sp. z o.o. umowę na wykonanie opracowania projektu zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego dla działek od nr (...) do nr 131/31 we wsi W.. Wynagrodzenie miało wynosić 12.000 zł + VAT płatne w 2 częściach..

W związku z tym (...) sp. z o.o. wystawiła S. S. (1) fakturę VAT nr (...) z 30.11.2005 r. w kwocie 4.000 zł netto, fakturę VAT nr (...) z 23.12.2005 r. w kwocie 14.000 zł netto, fakturę VAT nr (...) z 23.12.2005 r. w kwocie 10.800 zł.

Ponadto S. S. (2) zleciła Produkcynjo Usługowej Spółdzielni (...) we W. wykonanie prac budowlanych związanych z organizacją budowy w W.. Z tego tytułu Produkcynjo Usługowa Spółdzielnia (...) wystawiła jej fakturę VAT nr (...) w kwocie 60.000 zł netto.

S. S. (3) zleciła też usługę wznowienia granic działek w W. Pracowni Geodezyjnej A. we W.. Z tego tytułu wystawiona została jej faktura VAT nr (...) z 28.12.2005 r. na kwotę 8.500 zł netto.

S. S. (1) zleciła również wywóz ziemi i prace budowlane PPHU (...) sp. z o.o. w N.. Z tego tytułu wystawiono jej fakturę VAT nr (...) z dnia 31.12.2005 r. w kwocie 15.958 zł + VAT.

Wskazane kwoty kosztów zostały zaksięgowane:

- poz. 3 podatkowej księgi przychodów i rozchodów w dniu 1.12.2005 r. w kwocie 4.000 zł;
- poz. 14 podatkowej księgi przychodów i rozchodów w dniu 23.12.2005 r. w kwocie 14.000 zł;
- poz. 15 podatkowej księgi przychodów i rozchodów w dniu 23.12.2005 r. w kwocie 10.800 zł;
- poz. 28 podatkowej księgi przychodów i rozchodów w dniu 31.12.2005 r. w kwocie 8.500 zł;
- poz. 29 podatkowej księgi przychodów i rozchodów w dniu 31.12.2005 r. w kwocie 15.985 zł;
- poz. 31 podatkowej księgi przychodów i rozchodów w dniu 31.12.2005 r. w kwocie 60.000 zł.

W 2005 r. S. S. (1) nie osiągnęła przychodu związanego z w/w wydatkami. Nie prowadziła w tym czasie zarejestrowanej działalności w zakresie budownictwa mieszkaniowego.

Z łącznej kwoty wynagrodzenia zafakturowanego dla (...) sp. z o.o. w wysokości 28.800 zł S. S. (1) tylko kwotę 4.880 zł za fakturę (...) zapłaciła 30.12.2005 r. W pozostałym zakresie zapłata do dnia 30.05.2007 r. nie została dokonana.

Z łącznej kwot wynagrodzenia zafakturowanego dla Produkcynjo Usługowej Spółdzielni (...) w wysokości 60.000 zł S. S. (1) zapłaciła kwotę 13.200 zł dopiero 25.01.2006 r.(a nie w 2005 r.) oraz 2.000 zł w dniu 31.01.2006 r.

Faktura nr (...) wystawiona przez Pracownię Geodezyjną A. została przez S. S. (1) zapłacona dopiero w styczniu 2006 r., a nie w 2005 r.

W dniu 17 lutego 2006 r. S. S. (3) sprzedała A. B. całą nieruchomość rolną, objętą księgą wieczystą KW nr (...) (działki (...)), prowadzoną przez Sąd Rejonowy w Oleśnicy za kwotę 20.000 zł oraz całą nieruchomość rolną, objętą księgą wieczystą KW nr (...) (działki (...)), prowadzoną przez Sąd Rejonowy w Oleśnicy za kwotę 40.000 zł.

Natomiast w dniu 21 lutego 2006 r. M. B. zawarł z S. S. (1) przedwstępną umowę sprzedaży tych samych nieruchomości, w której zobowiązał się sprzedać je S. S. (1) za kwotę 70.000 zł za wyjątkiem jednej wskazanej przez siebie działki, w terminie najpóźniej do 30 grudnia 2010 r. Zawarcie przyrzeczonej umowy sprzedaży nie nastąpiło.

Pismem z dnia 23.03.2006 r. Wójt Gminy D.informował S. S. (1) o rozważeniu uchylecia uchwały nr (...) Rady Gminy D.z 28.04.2005 r. w sprawie przystąpienia do sporządzenia zmiany w uchwale nr (...) Rady Gminy D.w sprawie Studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy D.w związku ze zbyciem przez nią

17.02.2006 r. nieruchomości, uznając wobec tego jej deklaracje o zamiarze realizacji osiedla mieszkaniowego za bezprzedmiotowe.

W dniu 23.05.2006 r. (...) sp. z o.o. przekazał Urzędowi Gminy D. projekt zmiany studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy D. w obrębie W.. Z powodu sygnalizowania odstąpienia przez gminę od realizacji zmiany studium, (...) sp. z o.o. wstrzymał się z dalszymi pracami.

W dniu 7.09.2006 r. S. S. (1) zawarła z (...) sp. z o.o. porozumienie, na mocy którego strony uzgodniły, że wartość wykonanych już prac wynosi 8.000 zł netto i inne faktury zaliczkowe zostaną anulowane.

Dlatego w dniu 12.09.2006 r. (...) sp. z o.o. wystawiła:

- fakturę korygującą (...), którą skorygowano fakturę nr (...)z kwoty 14.000 zł netto do kwoty 2.000 zł netto;

- fakturę korygującą (...), którą skorygowano fakturę nr (...)z kwoty 10.800 zł netto do kwoty 2.000 zł netto.

S. S. (1) nie dokonała jednak korekty zeznania podatkowego za 2005 r.

Z tych powodów powyższe wydatki nie mogły stanowić kosztów uzyskania przychodów w 2005 r.

(dowód: decyzja Dyrektora Izby Skarbowej we W. z 30.09.2008 r. k. 5 – 15;

odpis wyroku WSA we Wrocławiu z 28.05.2009 r. uzasadnieniem k. 21 – 30;

wyrok NSA z dnia 5.01.2011 r. sygn. akt II FSK 1594/09 z uzasadnieniem k. 131 – 140 akt I SA/Wr 1307/08;

protokół z kontroli podatkowej k. 50 – 67, por. zwł. k. 61 – 62;

umowa z 4.11.2005 r. z (...) sp. z o.o. k. 76 – 78,

pismo Wójta Gminy D. z 23.03.2006 r. k. 79;

pismo (...) sp. z o.o. z 23.05.2006 r. k. 80;

porozumienie pomiędzy S. S. (1) a (...) sp. z o.o. z 7.09.2006 r. k. 81;

faktura VAT (...) k. 82

faktura VAT (...) k. 83

faktura VAT (...) k. 84

faktura VAT nr (...) Produkcyjno Usługowej Spółdzielni (...) k. 85;

faktury korygujące (...) sp. z o.o. k. 86 – 87;

faktura nr (...) Pracowni Geodezyjnej A. k. 88;

faktura nr (...) PPUH (...) sp. z o.o. k. 89;

pismo S. S. (1) k. 90;

umowy sprzedaży z 17.02.2006 r. k. 139 – 146;

umowa przedwstępna sprzedaży z 21.02.2006 r. k. 136 – 138;

zeznania M. B. k. 215 – 216

częściowo wyjaśnienia S. S. (1) k. 149 – 151, k. 160 – 167, k. 216v

podatkowa księga przychodów i rozchodów za 2005 r. – tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...);

historia rachunku bankowego (...) S.A. tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...);

protokół z czynności sprawdzenia prawidłowości i rzetelności badanych dokumentów u kontrahenta kontrolowanego Pracowni Geodezyjnej A. tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...), w tym oświadczenie M. B. o terminie zapłaty faktury (...);

protokół z czynności sprawdzenia prawidłowości i rzetelności badanych dokumentów u kontrahenta kontrolowanego Produkcynjo Usługowej Spółdzielni (...) tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...);

protokół z czynności sprawdzenia prawidłowości i rzetelności badanych dokumentów u kontrahenta kontrolowanego (...) sp. z o.o. tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...);

skarga pełnomocnika S. S. (1) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z 30.09.2008 r. k. 2 – 19 akt I SA/Wr 1307/08 WSA we Wrocławiu)

Ponadto w ramach rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2005 r. S. S. (1) zawyżyła koszty uzyskania przychodu o kwotę 23.461,20 zł, zaksięgowanej w poz. 30 podatkowej księgi przychodów i rozchodów jak wydatek na zakup usługi marketingowej.

Z tytułu usługi marketingowej S. S. (1) otrzymała fakturę VAT nr (...) z 28.11.2005 r. wystawioną przez I. L..L.C. A (...) z siedzibą w USA w kwocie 6.000 euro z tytułu „marketingu wykonywanego w zachodniej Europie i wschodnich Stanach Zjednoczonych”. W toku postępowania podatkowego S. S. (1) twierdziła, że usługa dotyczyła „badania rynków światowych, możliwości nawiązania kontaktów z firmami zagranicznymi, rozwinięcia z nimi współpracy i wskazania najbardziej korzystnych rejonów działania jako nowa firma consultingowa”. W postępowaniu podatkowym wskazywała, że skutkiem usługi marketingowej wykonanej przez I. L. były umowy udokumentowane fakturą wystawioną 8.02.2007 r. dla S. A. G. R. (...), wystawioną 8.02.2007 r. dla (...) Inc., z 24.11.2007 r. wystawioną dla S. A. G. R. (...) (podmiotów indyjskich) oraz z 30.11.2007 r. wystawioną dla Mitry B. w USA. S. S. (1) zapłaciła za usługę dopiero w dniu 1 lutego 2006 r., a nie w 2005 r.

W 2005 r., ani w 2006 r. S. S. (2) nie uzyskała żadnego przychodu będącego wynikiem tej usługi.

Koszt związany z usługą marketingową nie przyczynił się do uzyskania przez S. S. (3) przychodu w 2005 r. ani w 2006 r. i nie mógł on stanowić kosztów uzyskania przychodu.

(dowód: decyzja Dyrektora Izby Skarbowej we W. z 30.09.2008 r. k. 5 – 15;

odpis wyroku WSA we Wrocławiu z 28.05.2009 r. uzasadnieniem k. 21 – 30;

wyrok NSA z dnia 5.01.2011 r. sygn. akt II FSK 1594/09 z uzasadnieniem k. 131 – 140 akt I SA/Wr 1307/08;

protokół z kontroli podatkowej k. 50 – 67, zwł. k. 63;

faktura (...) nr (...) k. 73;

dyspozycja polecenia wypłaty k. 74;

historia rachunku bankowego k. 75;

pismo procesowe S. S. (1) z 26.05.2008 r. k. 183 -185;

faktury VAT k. 186 – 187,

częściowo wyjaśnienia S. S. (1) k. 149 – 151, k. 160 – 167;

podatkowa księga przychodów i rozchodów za 2005 r. – tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...)

historia rachunku bankowego (...) S.A. tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...)

odwołanie pełnomocnika S. S. (1) od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego W. z dnia 28.05.2008 r. oraz pismo procesowe z 26.05.2008 r. tom II akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...);

skarga pełnomocnika S. S. (1) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z 30.09.2008 r. k. 2 – 19 akt I SA/Wr 1307/08 WSA we Wrocławiu)

Dodatkowo w ramach rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2005 r. S. S. (1) zawyżyła koszty uzyskania przychodu o kwotę 1.226,78 zł z tytułu zakupu paliwa i oleju napędowego, zaksięgowane w księdze przychodów i rozchodów:

- w dniu 1.07.2005 r. (poz. 2) na kwotę 240 zł;
- w dniu 1.11.2005 r. (poz. 1) na kwotę 121 zł;
- w dniu 1.11.2005 t. (poz. 2) na kwotę 50,30 zł'
- w dniu 1.11.2005 r. (poz. 3) na kwotę 130 zł;
- w dniu 2.11.2005 r. (poz. 4) na kwotę 80 zł;
- w dniu 4.11.2005 r. (poz. 5) na kwotę 81,88 zł;
- w dniu 15.11.2005 r. (poz. 7) na kwotę 150,20 zł;
- w dniu 14.12.2005 r. (poz. 6) na kwotę 100,15 zł;
- w dniu 23.12.2005 r. (poz. 12) na kwotę 208,15 zł;
- w dniu 23.12.2005 r. (poz. 16) na kwotę 65 zł.

Powyższe koszty nie mogły stanowić kosztów uzyskania przychodu. W czerwcu 2005 r. S. S. (1) sprzedała samochód marki S. (...), który uległ wypadkowi w maju 2005 r. Na stanie firmy pozostał jedynie samochód nabyty w czerwcu 2005 r. jako towar handlowy, tak opisany w remanencie końcowym na dzień 31.12.2005 r. S. S. (1) nie dysponowała innym pojazdem, z którego korzystałaby w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. W tym czasie nie korzystała w ogóle z samochodu.

(dowód: decyzja Dyrektora Izby Skarbowej we W. z 30.09.2008 r. k. 5 – 15;

odpis wyroku WSA we Wrocławiu z 28.05.2009 r. uzasadnieniem k. 21 – 30;

wyrok NSA z dnia 5.01.2011 r. sygn. akt II FSK 1594/09 z uzasadnieniem k. 131 – 140 akt I SA/Wr 1307/08;

protokół z kontroli podatkowej k. 50 – 67;

częściowo wyjaśnienia S. S. (1) k. 149 – 151, k. 160 – 167, k. 216v

podatkowa księga przychodów i rozchodów za 2005 r. – tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...);

arkusz spisu z natury z wyszczególnieniem pojazdów tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...)

skarga pełnomocnika S. S. (1) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z 30.09.2008 r. k. 2 – 19 akt I SA/Wr 1307/08 WSA we Wrocławiu)

W ramach rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2005 r. S. S. (1) dokonała odliczenia od dochodu kwotę 152.000 zł z tytułu darowizn przekazanych w dniu 20.10.2005 r. w kwocie 62.000 zł i w dniu 31.05.2005 r. w kwocie 90.000 zł. Z tego tytułu proboszcz Parafii św. J. we W. – L. wystawił S. S. (1) pokwitowania przekazania darowizn na cele charytatywno opiekuńcze.

Zgodnie z art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17.05.1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, S. S. (1) powinna była uzyskać pokwitowanie odbioru darowizny oraz w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność.

W dniu 5.05.2007 r. proboszcz Parafii św. J. we W. – L. sporządził sprawozdanie z wykorzystania darowizny przekazanej w dniu 31.05.2005 r. w kwocie 90.000 zł, podając że kwota 60.000 zł została przeznaczona na zorganizowanie wypoczynku zimowego i letniego dla 200 dzieci, 15.000 zł zostało przeznaczone na prowadzenie kuchni dla ubogich emerytów i rencistów przez 2 lata, a 15.000 zł zostało przeznaczone na pokrycie kosztów opłat energii, leków, odzieży, organizację spotkań ludzi samotnych w postaci wigilii i śniadania wielkanocnego oraz na paczki na święta Bożego Narodzenia i Wielkanocne.

W dniu 19.10.2007 r. proboszcz Parafii św. J. we W. – L. sporządził sprawozdanie z wykorzystania darowizny przekazanej 19.10.2005 r. w kwocie 62.000 zł, podając że kwota ta została przeznaczona na działalność charytatywno – opiekuńczą, w tym na wsparcie dla ubogich i potrzebujących oraz rodzin wielodzietnych, w postaci sfinansowania opału, opłat za energię elektryczną, gaz, zakup leków, odzieży, pomoc przy zakupie żywności, jak również że z kwoty tej zorganizowano dwukrotny wypoczynek letni i wypoczynek zimowy dla dzieci i młodzieży, organizowano pomoc dla ludzi starszych, samotnych i chorych w formie spotkań integracyjnych z posiłkami i doraźną pomocą finansową, a także na paczki żywnościowe oraz na pomoc dla dzieci ubogich z racji uroczystości I Komunii Świętej.

Odliczenie przedmiotowych darowizn od dochodu okazało się w 2007 r. nieprawidłowe, ale S. S. (1) nie ponosi za to winy.

(dowód: zeznania K. S. k. 181 – 182;

decyzja Dyrektora Izby Skarbowej we W. z 30.09.2008 r. k. 5 – 15,

odpis wyroku WSA we Wrocławiu z 28.05.2009 r. uzasadnieniem k. 21 – 30;

wyrok NSA z dnia 5.01.2011 r. sygn. akt II FSK 1594/09 z uzasadnieniem k. 131 – 140 akt I SA/Wr 1307/08;

protokół z kontroli podatkowej k. 50 – 67;

pokwitowanie z 31.05.2005 r. k. 91;

pokwitowanie z 20.10.2005 r. k. 92;

sprawozdanie z wykorzystania darowizny z 5.05.2007 r. k. 93;

sprawozdanie z wykorzystania darowizny z 19.10.2007 r. k. 94;

wyjaśnienia S. S. (1) k. 149 – 151, k. 160 – 167

podatkowa księga przychodów i rozchodów za 2005 r. – tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...);

protokół z czynności sprawdzenia prawidłowości i rzetelności badanych dokumentów u kontrahenta kontrolowanego Parafii pw. Św. J. we W. tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...))

Decyzją Dyrektora Izby Skarbowej we W. z dnia 30 września 2008 r. P. (...)/101/08/AB określono zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych S. S. (1) za 2005 r. na kwotę 115.354 zł Decyzją tą określono przychód podatkowy na kwotę 445.355,12 zł (powiększając przychód wykazany przez S. S. (1) o 7.995,12 zł z tytułu amortyzacji samochodu N.), koszty uzyskania przychodu na kwotę 123.010,78 zł (pomniejszając koszty wykazane przez S. S. (1) o 113.285 zł z tytułu kosztów związanych z inwestycją na gruntach rolnych w W., kwotę 1.226,78 zł kosztu zakupu paliwa oraz o kwotę 23.461,20 zł z tytułu wydatku na usługę marketingową). W konsekwencji Dyrektor Izby Skarbowej we W. określił dochód S. S. (1) na 322.344,34 zł. Nie uznał jednocześnie odliczenia od dochodu z tytułu darowizn w kwocie 152.000 zł. Z tych powodów Dyrektor Izby Skarbowej we W. wysokość podatku dochodowego od osób fizycznych określił na kwotę 116.930,08 zł a po odliczeniu 1% zmniejszenia z tytułu wpłaty na rzecz organizacji pożytku publicznego oraz kwoty 1.550,92 zł wydatków mieszkaniowych, na kwotę łącznie 115.354 zł.

Wyrokiem z dnia 28 maja 2009 r. sygn. akt I SA/Wr 1307/08 Wojewódzki Sąd Administracyjny oddalił skargę S. S. (1) od decyzji Dyrektora Izby Skarbowej we W. z dnia 30 września 2008 r. Natomiast wyrokiem z dnia 5.01.2011 r. sygn. akt FSK 1594/09 NSA oddalił wniesioną przez pełnomocnika S. S. (1) skargę kasacyjną od wyroku WSA we Wrocławiu.

Na skutek nieprawidłowości w określeniu przychodu i kosztów jego uzyskania w zeznaniu podatkowym PIT-36 za 2005 r. złożonym dnia 28 kwietnia 2006 r. S. S. (1) zaniżyła obliczony należny podatek o kwotę 112 829,50 zł. Natomiast podała świadomie nieprawdę co do przychodu i kosztów jego uzyskania, w zakresie narazającym na uszczuplenie podatek dochodowy od osób fizycznych na kwotę 52.025,86 zł.

(dowód: decyzja Dyrektora Izby Skarbowej we W. z 30.09.2008 r. k. 5 – 15;

odpis wyroku WSA we Wrocławiu z 28.05.2009 r. uzasadnieniem k. 21 – 30;

wyrok NSA z dnia 5.01.2011 r. sygn. akt II FSK 1594/09 z uzasadnieniem k. 131 – 140 akt I SA/Wr 1307/08)

W dniu 9 grudnia 2009 r. S. S. (1) wpłaciła na poczet zaległości podatkowej kwotę 88.942,20 zł oraz na poczet odsetek kwotę 29.689,60 zł. Pozostała wówczas do zapłaty kwota 23.887,30 zł, która do dnia 16 lutego 2012 r. nie została uregulowana.

(dowód: pismo kontrolera rozliczeń US W. k. 96)

S. S. (1) urodzona w dniu (...), jest panną, nie ma dzieci. Ma wykształcenie wyższe ekonomiczne. Prowadzi działalność gospodarczą pod nazwą 4W (...) we W., jednak nie osiąga z tego tytułu dochodów. S. S. (1) nigdy nie była karana sędownie.

(dowód: wyjaśnienia S. S. (1) k. 46, k. 148;

informacja z K. k. 204)

W toku postępowania przygotowawczego oskarżona S. S. (1) nie przyznała się do popełnienia zarzucanego jej czynu i odmówiła składania wyjaśnień (k. 47).

W toku postępowania sądowego S. S. (1) również nie przyznawała się do winy i wyjaśniała (k. 149 – 151, k. 160 – 167, k. 216v), że przekazała rzeczywiście darowiznę w kwocie 152.000 zł na rzecz parafii pw. Św. J., a nie może odpowiadać za działania jej proboszcza, w tym za sposób sporządzenia przez niego sprawozdania z wykorzystania tej darowizny.

Wyjaśniała też, że dokonywała nakładów na nieruchomości w W. z myślą o przyszłych inwestycjach w osiedle mieszkaniowe. Twierdziła, że sprzedała działki M. B., w ramach współpracy z nim na gruncie inwestycji developerskiej. Dokonanie tej sprzedaży oraz zawarcie zwrotnie umowy przedwstępnej sprzedaży miało zabezpieczyć interesy M. B.

i jej samej i miało niejako zastąpić umowę spółki, której strony nie zawiązały z powodu sytuacji finansowej i stanu prawnego nieruchomości. Oskarżona wywodziła, że proces inwestycji trwa i dysponuje koncepcją zabudowy terenu, za około 2 – 3 lata będzie możliwe położenie fundamentów. S. S. (1) utrzymywała, że pierwotnie działki nabyła dla celów własnych, chcąc wznieść na nich dom, a ponieważ ta inwestycja okazała się zbyt kosztowna, postanowiła wybudować osiedle mieszkaniowe. Ponieważ nie miała doświadczenia w branży, postanowiła współpracować z M. B., który dokonywał podziału jej działek jako uprawniony geodeta. Twierdziła też, że ustaliła w 2004 r. z wójtem D., że jeżeli nie będzie skarzyć planu zagospodarowania przestrzennego, to dostanie możliwość przystąpienia do sporządzenia studium zagospodarowania przestrzennego dla własnych działek. Na skutek tego gmina podjęła uchwałę o przystąpieniu do studium zagospodarowania przestrzennego. Poniosła zatem koszty związane z podziałem działek, uporządkowaniem uch i doprowadzeniem do zmiany studium zagospodarowania. S. S. (1) twierdziła, że konsultowała się z M. B. i na podstawie tych rozmów uznała, że koszty musi rozliczyć, ponieważ następnie osiągnie z tego dochód. Twierdziła też, że doradzało jej w tym zakresie biuro rachunkowe. Przyznała jednocześnie, że nie zmieniała formalnie profilu swojej działalności, działki nie zostały przekształcone w działki budowlane. S. S. (1) twierdziła, że została zaskoczona przez Gminę D. zmianą decyzji co do przystąpienia do sporządzenia studium zagospodarowania przestrzennego. Poniosła zaś koszty związane z nieruchomościami, które były związane z jej działalnością gospodarczą. Twierdziła też, że dysponowała wówczas środkami na inwestycję ze sprzedaży swojego lokalu użytkowego.

W odniesieniu do zakwestionowanej usługi marketingowej oskarżona wyjaśniała, że posiada jedynie szczątkowe dowody, jakie udało się jej odnaleźć w archiwum firmy w postaci faxu z 25.04.2005 r. i dokumentów reklamowych, ponieważ pozostała część dokumentacji uległa zniszczeniu wraz z komputerem, w toku wypadku samochodowego w dniu 9 maja 2005 r. Twierdziła, że w 2004 r. zajmowała się marketingiem i chciała „stworzyć możliwość sprzedaży produktów polskich w Europie zachodniej i na rynki światowe”. Oskarżona utrzymywała, że poznała szefa firmy (...) na targach w K. i usługi tej firmy miały pomóc w sprzedaży mebli polskich na rynku amerykańskim i europejskim.

S. S. (1) wyjaśniała, że po wypadku z 9 maja 2005 r. stan jej zdrowia był ciężki, nie pracowała, nie prowadziła działalności gospodarczej. Wypadek spowodował przekazanie darowizny a rzecz parafii.

W odniesieniu do kosztów zakupu paliwa, S. S. (1) wywodziła, że zaliczenie ich do kosztów uzyskania przychodu wynikało z omyłki biura rachunkowego i mylnego zaksięgowania. W tym czasie nie była „świadoma” i nie mogła skontrolować działań biura.

Sąd Rejonowy zważył:

Sprawstwo i wina oskarżonej S. S. (1) w toku postępowania sądowego zostały w znacznej części potwierdzone. Jest oczywiste, że oskarżona naruszyła przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie wskazanym w przedstawionych jej zarzutach. Ta kwestia została też przesądzona prawomocnie wyrokiem WSA we Wrocławiu z dnia 28.05.2009 r. sygn. akt I SA/Wr 1307/08 oraz wyrokiem NSA z dnia 5.01.2011 r. sygn. akt II FSK 1594/09 w myśl art. 8 kpk. Niezależnie od tego postępowanie dowodowe przeprowadzone przed Sądem potwierdziło zaistnienie takich naruszeń prawa podatkowego. Niemniej spośród stwierdzonych uchybień nie wszystkie mogły zostać uznane za wyczerpujące znamiona przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 kk, stąd też przypisując oskarżonej winę w znaczeniu prawa karnego, Sąd dokonał korekty opisu czynu. Popelnione przez S. S. (1) przestępstwo nie obejmuje bowiem wszystkich stwierdzonych naruszeń prawa podatkowego.

Wymaga stwierdzenia, że każdy podatnik ponosi w każdym roku szereg kosztów. Niemniej jednak tylko niektóre mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodu. Jak wskazywał NSA w uzasadnieniu wyroku z 28.2009 r. (...) 126/08, „sam fakt poniesienia wydatku nie jest przesłanką wystarczającą do uznania go za koszt potrącany.” Pomijając definicję ustawową, sama nazwa wskazuje, że muszą to być koszty mające na celu uzyskanie przychodu i rzeczywiście z nim związane. Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Pozostałe koszty ponoszone przez podatnika stanowią tzw. koszty nie stanowiące kosztów uzyskania przychodu. Tzw. (...). Podatnik umyślnie (co najmniej w zamiarze ewentualnym)

nieprawidłowo kwalifikując dany koszt do kosztów uzyskania przychodu, podaje nieprawdę co do ich wysokości w zeznaniu podatkowym PIT i tym samym popełnia przestępstwo z art. 56 § 2 kk, nawet jeżeli rzeczywiście takie koszty poniósł.

Amortyzacja samochodu N. (...) nr rej. (...)

Dokonując ustaleń faktycznych w sprawie Sąd nie miał wątpliwości, że oskarżona S. S. (1) zaniżyła przychody o kwotę 7 995,12 zł wynikającą z niezaewidencjonowania rocznej amortyzacji samochodu N., czym naruszyła art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jest niesporne, że S. S. (1) była właścicielką przedmiotowego samochodu. Jak wynika z akt sprawy, w dniu 10.10.2003 r. S. S. (2) zawarła umowę najmu samochodu N.. Umowa najmu została zawarta na czas określony pod warunkiem rozwiązującym w postaci sprzedaży samochodu przez S. S. (1). W umowie nie określono warunków odpłatności (por. k. 71 – 72). Jest też niesporne, że S. S. (1) nie zaewidencjonowała w 2005 r. amortyzacji przedmiotowego, wynajmowanego pojazdu. Wynika to z tabel amortyzacyjnych środków trwałych (tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...)). Kwota amortyzacji należna od najemcy nie została też objęta zeznaniem PIT-36 złożonym przez oskarżoną 28.04.2006 r.

Zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za przychód z działalności gospodarczej uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej działalności uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług. W myśl art. 22h ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek wprowadzono do ewidencji, do końca tego miesiąca w którym zbyto ten środek. W myśl art. 22h ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnicy dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji przed rozpoczęciem ich amortyzacji, a wybraną metodę stosuje się do pełnego zamortyzowania środka trwałego.

Ponieważ umowa najmu samochodu z 10.10.2003 r. była odpłatna, nie można jej uznać za umowę użyczenia, ale za umowę najmu. W umowie z 10.10.2003 r. nie określono terminu odpłatności, ale najemca miał spłacić wynajmującą kwotę amortyzacji samochodu za cały okres najmu w momencie jego sprzedaży. Ponieważ umowa nie wskazywała terminu płatności (bo nie sposób uznać za określenie terminu płatności wskazanie zdarzenia przyszłego, które wcale nie musi nastąpić i nie wiadomo kiedy nastąpi), a była zawarta na okres dłuższy niż 1 miesiąc, to w myśl art. 669 § 2 kc najemca winien był płacić czynsz miesięcznie. Czynsz był zaś równoważny kwocie amortyzacji. Dlatego też S. S. (1) powinna była powiększać w każdym miesiącu swój przychód o kwotę jego amortyzacji, tj. o 666,26 zł, łącznie o 7.995,12 zł. Pozbawione znaczenia jest to, czy najemca rzeczywiście czynsz płacił. Podnieść należy, że gdyby samochód nie był najmowany, to oskarżona zamiast uzyskiwać przychód w równowartości kwot amortyzacji, zaliczałaby kwotę amortyzacji w koszty prowadzonej działalności. Skutek podatkowy byłby taki sam. Tymczasem oskarżona nie zaliczała amortyzacji pojazdu w koszty, ale też nie ujawniała dochodu z najmu w równowartości amortyzacji pojazdu.

Oskarżona ma wykształcenie wyższe ekonomiczne. Prowadziła od dłuższego czasu działalność gospodarczą. Jednocześnie, jak wynikało z tabel amortyzacji (tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...)) S. S. (1) dokonywała odpisów amortyzacyjnych wykorzystywanego samochodu przez siebie samochodu S. (...) do jego sprzedaży w czerwcu 2005 r. Znała więc doskonale zasady regulujące kwestie amortyzacji środków trwałych. Niezależnie zaś od sporu co do istoty umowy najmu, wiedziała, że ani sama pojazd N. nie amortyzuje, ani nie wykazuje przychodu z tytułu zapłaty równowartości kwot amortyzacji na podstawie umowy najmu. Jest prawdą, że oskarżona powierzyła prowadzenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów biuro rachunkowemu, niemniej biuro mogło księgować to, co oskarżona mu przedstawiła. Jeżeli oskarżona nie poleciła księgowania przychodu z najmu samochodu N., to i takich księgowania nie dokonano. Bynajmniej nie zwalnia to oskarżonej z odpowiedzialności, ani nie umniejsza jej winy. Tym samym naruszenie przez oskarżoną prawa podatkowego w tym zakresie i podanie przez nią nieprawdy

w zeznaniu podatkowym PIT-36 złożonym do Urzędu Skarbowego w dniu 28.04.2006 r. było umyślne, co najmniej w zamiarze ewentualnym.

Wydatki dotyczące nieruchomości w W.

Nie budzi wątpliwości, że S. S. (1) umyślnie podała nieprawdę w zeznaniu PIT-36 co do wysokości kosztów uzyskania przychodu, zawyżając je o kwotę 113.285 zł z tytułu kosztów związanych z opracowaniem projektu zmiany studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego, zagospodarowania przestrzennego dla tych działek, usług geodezyjnych – koszty wznowienia granic W., usługi transportowej – wywóz ziemi oraz wykonanie prac budowlanych związanych z organizacją budowy w W.. Po pierwsze kosztów tych w zdecydowanej większości w ogóle nie poniosła, a po wtóre były to typowe koszty inwestycji zaniechanej, nie mogące stanowić kosztów uzyskania przychodu, tzw. (...).

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 35 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do kosztów uzyskania przychodu nie zalicza się kosztów zaniechanej inwestycji. Ponownie zatem należy przypomnieć, że aby uznać wydatek za koszt uzyskania przychodu, koszt musi zostać rzeczywiście poniesiony, musi mieć związek z prowadzoną działalnością, a przede wszystkim musi to być koszt celowy i racjonalny, pozostający w bezpośrednim związku przyczynowym między poniesionym kosztem a zasadnie oczekiwanym przychodem. Podatnik musi działać w przekonaniu obiektywnym (a nie subiektywnym), że poniesienie kosztu po uwzględnieniu związków przyczynowo – skutkowych powinno doprowadzić do osiągnięcia przychodu, na co zwracał uwagę WSA we Wrocławiu w uzasadnieniu wyroku z 28.05.2009 r. I SA/Wr 1307/08.

Nie ma podstaw, aby nie dać wiary oskarżonej, że chciała na działkach w W. wybudować osiedle mieszkaniowe. Inaczej nie dzieliłaby nieruchomości i nie ponosiła wskazanych wyżej kosztów. Zamiar oskarżonej co do wzniesienia szeregu domów nijak się ma jednak do kwestii prawidłowości kwalifikacji poniesionych wydatków.

Jak wynika z akt sprawy, w tym zabezpieczonych umów, faktur VAT (k. 76 – 89) (...) sp. z o.o. wystawiła S. S. (1) fakturę VAT nr (...) z 30.11.2005 r. w kwocie 4.000 zł netto, fakturę VAT nr (...) z 23.12.2005 r. w kwocie 14.000 zł netto, fakturę VAT nr (...) z 23.12.2005 r. w kwocie 10.800 zł. Produkcyjno Usługowa Spółdzielnia (...) wystawiła jej fakturę VAT nr (...) w kwocie 60.000 zł netto. S. S. (3) zleciła też usługę wznowienia granic działek w W. Pracowni Geodezyjnej A. we W.. Z tego tytułu wystawiona została jej faktura VAT nr (...) z 28.12.2005 r. na kwotę 8.500 zł netto. S. S. (1) zleciła również wywóz ziemi i prace budowlane PPHU (...) sp. z o.o. w N.. Z tego tytułu wystawiono jej fakturę VAT nr (...) z dnia 31.12.2005 r. w kwocie 15.958 zł + VAT. Jak zaś wynika z zabezpieczonej w aktach Naczelnika Urzędu Skarbowego W. – tom I – księgi podatkowej przychodów i rozchodów, wskazane kwoty kosztów zostały w całości zaksięgowane.

Tymczasem z łącznej kwoty wynagrodzenia zafakturowanego dla (...) sp. z o.o. w wysokości 28.800 zł S. S. (1) tylko kwotę 4.880 zł za fakturę (...) zapłaciła 30.12.2005 r. W pozostałym zakresie zapłata do dnia 30.05.2007 r. nie została dokonana. Dlatego w dniu 12.09.2006 r. (...) sp. z o.o. wystawiła fakturę korygującą (...), którą skorygowano fakturę nr (...) z kwoty 14.000 zł netto do kwoty 2.000 zł netto oraz fakturę korygującą (...), którą skorygowano fakturę nr (...) z kwoty 10.800 zł netto do kwoty 2.000 zł netto. S. S. (1) nigdy nie dokonała korekty zeznania podatkowego. Faktura nr (...) wystawiona przez Pracownię Geodezyjną A. została przez S. S. (1) zapłacona dopiero w styczniu 2006 r., a nie w 2005 r. Z łącznej kwoty wynagrodzenia zafakturowanego dla Produkcyjno Usługowej Spółdzielni (...) w wysokości 60.000 zł S. S. (1) zapłaciła kwotę 13.200 zł dopiero 25.01.2006 r. (a nie w 2005 r.) oraz 2.000 zł w dniu 31.01.2006 r. Pozostałej części nie zapłaciła. Nie ma dowodu, aby S. S. (3) zapłaciła za fakturę VAT nr (...) z dnia 31.12.2005 r. w kwocie 15.958 zł + VAT na rzecz PPHU (...) sp. z o.o. w N.. Tym samym z łącznej kwoty 113.285 zł S. S. (1) zapłaciła jedynie 28.553 zł, z czego jedynie kwotę 4.880 zł w 2005 r. Pozostałej kwoty 84,732 zł S. S. (1) nigdy nie zapłaciła. Oskarżona nigdy też nie dokonała korekty zeznania podatkowego PIT-36 i nie zamierzała od początku tego robić.

Inaczej takiej korekty by dokonała. Należy podkreślić, że w dniu 28.04.2006 r. S. S. (1) doskonale zdawała sobie sprawę, które faktury i w jakiej części zapłaciła i które usługi zostały w rzeczywistości wykonane.

Składając zeznanie podatkowe PIT-36 w dniu 28.04.2006 r. S. S. (1) miała też świadomość, że inwestycja zostanie porzucona, skoro 17.02.2006 r. sprzedała grunty M. B., a już pismem z 23.03.2006 r. wójt Gminy D. informował ją o zamiarze odstąpienia z tego powodu od przystąpienia do opracowania studium zagospodarowania. W 2006 r. nie podejmowała już żadnych działań mających na celu realizację inwestycji. S. S. (1) twierdziła, że została zaskoczona przez Gminę D. zmianą decyzji co do przystąpienia do sporządzenia studium zagospodarowania przestrzennego i dlatego sprzedała nieruchomości M. B.. Kolejność faktów obiektywnie jest jednak inna. Do sprzedaży nieruchomości doszło bowiem 17.02.2006 r. Dlatego pismem z 23.03.2006 r. wójt Gminy D. informowała oskarżoną, że skoro zbyła działki, jej zapewnienia, że zamierza wybudować osiedle stały się bezprzedmiotowe i dlatego gmina może uchylić uchwałę o przystąpieniu do sporządzania studium zagospodarowania przestrzennego, a taka uchwała została podjęta dopiero później.

Reasumując, S. S. (1) nie miała żadnych podstaw do ponoszenia wydatków związanych z nieruchomościami w W.. Zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego dla wsi W., zatwierdzonym uchwałą nr XXII/462/2004 Rady Gminy D. z 27.08.2004 r., obowiązującym od 9.10.2004 r. nieruchomości te były kwalifikowane jako grunty rolne. Rozpoczęcie budowy osiedla mieszkaniowego byłoby możliwe dopiero po ich przekształceniu w grunty budowlane, a do tego nawet dotychczas nie doszło. S. S. (1) nie uzyskała też dotychczas pozwolenia na budowę. Tym samym wydatki poniesione przez oskarżoną nie miały cech racjonalnego działania dla osiągnięcia przychodu., a prowadzenie robót budowlanych byłoby w istocie bezprawne, na co wskazywał WSA we Wrocławiu w uzasadnieniu wyroku z 28.05.2009 r. I SA/Wr 1307/08 (str. 6 uzasadnienia). S. S. (1) dotychczas, tj. przez ponad 6 lat nie osiągnęła z tytułu poczynionych nakładów żadnych przychodów. Co więcej, na skutek zbycia nieruchomości w dniu 17.02.2006 r. M. B., Rada Gminy D. podjęła 27.06.2006 r. uchwałę nr XLII/710/06 o wstrzymaniu prac nad projektem Studium, uchylając uchwałę nr XXXIII/591/2005, dotyczącą przystąpienia do sporządzenia zmian w studium. O takim stanowisku oskarżona wiedziała już na podstawie pisma wójta Gminy D. z 23.03.2006 r., a zatem przed złożeniem zeznania podatkowego. Nie sposób zatem uznać, aby koszty poniesione na nieruchomości w W. stanowiły koszty uzyskania przychodu oskarżonej i aby nie zdawała sobie ona z tego sprawy.

Dalsze wywody S. S. (1) uznać należy za bezprzedmiotowe i pozbawione znaczenia dla sprawy. Niemniej nie sposób przyjąć, aby zbycie nieruchomości w W. miało zastępować niejako umowę spółki. Tłumaczenia oskarżonej i M. B., że miało to zabezpieczyć ich interesy w ramach wzajemnej współpracy są pokrętnie i nielogiczne. Jak wskazywał NSA w uzasadnieniu wyroku z 5.01.2011 r. (...) „powoływanie się na bliżej nieokreśloną umowę przedwstępną i „techniczny” charakter umów przenoszących własność nieruchomości jest nieporozumieniem.” Traci to jednak na znaczeniu, zważywszy że kwestią najistotniejszą jest to, że w 2005 r. oskarżona po pierwsze nie prowadziła działalności developerskiej, nie kontynuowała prac budowlanych i inwestycja została zaniechana, jak również że wydatki poniosła w większości dopiero w 2006 r., a większość faktur wystawionych przez (...) sp. z o.o. została następnie w ogromnej większości skorygowana, wobec niewykonania prac. S. S. (1) twierdziła, że konsultowała się z M. B. i na podstawie tych rozmów uznała, że koszty musi rozliczyć, ponieważ następnie osiągnie z tego dochód. Jednakże M. B. takim rozmowom przeczył, twierdząc że nie ma żadnej wiedzy o rozliczeniach podatkowych oskarżonej. Oskarżona twierdziła też, że dysponowała wówczas środkami na inwestycję ze sprzedaży swojego lokalu użytkowego. Rzecz w tym, że lokal użytkowy S. S. (1) sprzedała za kwotę 410.000 zł, co jest kwotą oczywiście mierną w porównaniu do kosztów budowy osiedla mieszkaniowego. Oskarżona wywodziła, że w 2005 r. były prowadzone rozmowy z firmą zajmującą się przyłączami energetycznymi, wykonano przyłącze telekomunikacyjne (...) S.A., był wykonany projekt instalacji wodociągowej. Były to jednak prace za które płaciła Gmina W. i inne podmioty, a nie oskarżona (por. k. 165).

Nic nie mogły zmienić w ocenie sprawy zeznania świadka M. B.. O ile potwierdził on, że S. S. (1) planowała wybudowanie na działkach w W. osiedla mieszkaniowego, a nawet że zamierzał realizować inwestycję wspólnie z nią, to przecież nie znał żadnych szczegółów dotyczących rozliczenia tej inwestycji, w tym pod kątem księgowym i podatkowym. Świadek sam nie dysponował środkami na budowę, a nie miał wiedzy, jakimi środkami dysponowała oskarżona. Nie miał wiedzy o zawartych przez nią umowach, poniesionych kosztach. Co prawda świadek twierdził,

że przyczyną odstąpienia Gminy D. od zmiany studium zagospodarowania nie była sprzedaż nieruchomości, ale jednocześnie wskazywał na odwrotną kolejność tych faktów i nie umiał przedstawić żadnych innych argumentów dla decyzji gminy. Nie potrafił też logicznie wytłumaczyć przyczyn sprzedaży na jego rzecz nieruchomości w W.. Natomiast z zeznań świadka wynikało, że dotychczas, mimo upływu 6 lat sprawa nadal toczy się na etapie studium.

Usługa marketingowa (...)

Również w przypadku usługi marketingowej, za którą na podstawie faktury (...) nr (...) (k. 73) oskarżona zapłaciła 23.461,20 zł, o ile nie budzi wątpliwości, że zapłata miała miejsce, o tyle nie sposób uznać tego kosztu za koszt uzyskania przychodu, a oczywistość tego faktu wskazuje na umyślność działania oskarżonej w postaci niezasadnego ujęcia wydatku w kosztach uzyskania przychodu na gruncie zeznania PIT-36 złożonego 28.04.2006 r.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Celem poniesienia wydatków, aby zaliczyć je w poczet kosztów uzyskania przychodu musi być bowiem właśnie osiągnięci przychodów. W przypadku usługi marketingowej S. S. (1) powinna w postępowaniu podatkowym udowodnić, a w postępowaniu karnym przynajmniej uwiarygodnić, że wydatki marketingowe pozostawały w związku z przychodem, przy czym związek ten powinien być widoczny. Zgodnie z wyrokiem WSA we Wrocławiu I SA/Wr 1364/05, w przypadku usług marketingowych podatnik powinien przedstawić dowody faktycznego ich wykonania, a nie tylko fakturę z lakonicznie sformułowanym opisem zdarzenia gospodarczego. Zgodnie z wyrokiem NSA z 9.02.2001 r. I Sa/Gd (...) (opublikowane w EX nr (...)) w danym roku podatkowym nie można uwzględniać wydatków stanowiących koszty uzyskania przychodów, które mogą wystąpić w bliżej nieokreślonej przyszłości. Wymaga zaś podkreślenia, że sama zapłata za fakturę wystawioną przez firmę (...) nastąpiła nie w 2005 r., ale 1.02.2006 r.

Wymaga stwierdzenia, że niespornie zapłata za usługę marketingową nastąpiła (por. k. 74 – 75). Niemniej jednak w toku całego postępowania podatkowego, jak i postępowania sądowego w niniejszej sprawie S. S. (1) nie zaoferowała żadnego dowodu, że usługa w ogóle została wykonana, a przeciwnie niewątpliwie faktura (...) nr (...) (k. 73) budzi zasadnicze wątpliwości co do celowości, zważywszy że oskarżona nigdy nie zajmowała się tego rodzaju działalnością, zwłaszcza na rynkach amerykańskich i zachodnio europejskich. Wprawdzie na rozprawie oskarżona przedłożyła fax z 26.04.2005 r. (k. 156) i 3 wydruki wizualizacji mebli (k. 157 – 159), ale z dokumentów tych nic nie wynika. W szczególności na pewno nie dokumentują one uzyskania przychodu na skutek usługi marketingowej zleconej amerykańskiej spółce (...), ani też brak jest jakichkolwiek podstaw do przyjęcia, że miały z nią choćby szcątkowy związek. Trudno uznać za wykonanie usługi marketingu wartego 6.000 euro wydruk listy firm meblarskich. Dość dodać, że faktura firmy (...) datowana jest na listopad 2005 r., okres, gdy rzekomo oskarżona nie prowadziła żadnej działalności po wypadku drogowym, a usługa została zamówiona 28.06.2005 r., zatem już po faksie z 26.04.2005 r. (por. k. 73). Ponadto w postępowaniu podatkowym S. S. (1) tych dowodów nie przedkładała, a wywodziła że skutkiem zlecenia usługi marketingowej były usługi wykonane zgodnie z zupełnie innymi fakturami z 2007 r. (por. k. 25v, k. 29), w tym fakturą wystawioną 8.02.2007 r. dla S. A. G. R. (...), wystawioną 8.02.2007 r. dla (...) Inc., z 24.11.2007 r. wystawioną dla S. A. G. R. (...) (podmiotów indyjskich) oraz z 30.11.2007 r. wystawioną dla Mitry B. w USA (k. 186 – 187), które także zostały skutecznie zakwestionowane przez organy podatkowe. Tymczasem na rozprawie oskarżona utrzymywała, że poznała szefa firmy (...) na targach w K. i usługi tej firmy miały pomóc w sprzedaży mebli polskich na rynku amerykańskim i europejskim (k. 164). Wcześniej w toku postępowania podatkowego nie wspominała nawet o sprzedaży mebli, w ogóle nie precyzując przedmiotu marketingu i wskazując zupełnie odmiennie jego zasięg terytorialny. Przeciwnie, faktury z 2007 r. dotyczą sprzedaży materiałów budowlanych, napojów alkoholowych i bezalkoholowych, kamienia indyjskiego, ale nie mebli. Warto też wskazać, że sama oskarżona przyznała, że na skutek zleconego marketingu „do niczego nie doszło” (k. 166), jakkolwiek nawiązała kontakt z firmami polskimi, zainteresowanymi sprzedażą za granicą. Wymaga też podkreślenia, że S. S. (1) nie zajmowała się nigdy handlem meblami, co sama przyznała (k. 167), a jej opowiadania o kontaktach, wiadomościach, są tyleż ogólnikowe, co gołosłowne. Takie twierdzenia pojawiły się dopiero na rozprawie w niniejszej sprawie. Wskazuje to na niespójność i sprzeczność twierdzeń oskarżonej. O ile utrzymywała ona, że poznała „szefa” firmy (...) na targach w K., to w

podatkowej książce przychodów i rozchodów za 2005 r. brak jest kosztów potwierdzających pobyt S. S. (1) na targach w Niemczech (por. k. 63). Oskarżona nie potrafiła podać żadnych bliższych danych tej firmy, ani na czym miała dokładnie polegać usługa marketingowa, a przecież zapłaciła za nią znaczną ilość pieniędzy – ponad 23.000 zł.

Wymaga zatem podniesienia, że oskarżona nie uwiarygodniła nawet wykonania usługi marketingowej przez (...). Jest oczywiste, że w wyniku wydatku w kwocie 6.000 zł, co stanowiło równowartość 23.461,20 zł, dla oskarżonej nie powstał żaden przychód ani w 2005, ani w 2006 r. Faktury zaoferowane przez oskarżoną, a datowane na 2007 r. nie pozostają w związku z usługą firmy (...) z powodu odległości czasowej i innego zupełnie rynku (był to rynek indyjski). S. S. (1) w 2005 r. nie prowadziła żadnej działalności, dla której uzasadnieniem byłby wydatek z tytułu usługi marketingowej i to świadczonej przez firmę amerykańską. Prowadziła przygotowania do budowy osiedla mieszkaniowego. Nie wykazała przychodu z żadnej działalności handlowej. Jest oczywiste, że powyższy koszt, wynikający z faktury (...) nr (...) jest typowym „kosztem, nie stanowiącym kosztem uzyskania przychodu” tzw. (...). Oskarżona prowadząc działalność gospodarczą, mając wyższe wykształcenie ekonomiczne, z faktu tego musiała sobie zdawać sprawę. Nawet jeżeli biuro księgowo księgowało jej faktury, to oskarżona decydowała i ponosiła odpowiedzialność za prawidłowość rozliczeń fiskalnych. Dla Sądu jest oczywiste, że w tym wypadku działała ona co najmniej z zamiarem ewentualnym podania nieprawdy w zeznaniu PIT-36 co do kosztów uzyskania przychodu. Należy podkreślić, że czyn z art. 56 § 2 kks dotyczy tak podania nieprawdy co do powstania kosztu, jak i jego kwalifikacji prawnej jako kosztu uzyskania przychodu.

Wydatki na zakup paliwa

Sąd podzielił także zarzuty, że S. S. (1) zawyżyła umyślnie koszty uzyskania przychodu, poprzez zaliczenie do nich wydatków na paliwo w kwocie 1.226,78 zł. Jak wynikało z podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz z protokołu kontroli podatkowej, oskarżona zaliczyła do kosztów uzyskania przychodu wydatek w dniu 1.07.2005 r. na kwotę 240 zł; w dniu 1.11.2005 r. na kwotę 121 zł; w dniu 1.11.2005 t. na kwotę 50,30 zł, w dniu 1.11.2005 r. na kwotę 130 zł; w dniu 2.11.2005 r. na kwotę 80 zł, w dniu 4.11.2005 r. na kwotę 81,88 zł, w dniu 15.11.2005 r. na kwotę 150,20 zł, w dniu 14.12.2005 r. na kwotę 100,15 zł, w dniu 23.12.2005 r. na kwotę 208,15 zł, w dniu 23.12.2005 r. na kwotę 65 zł.

Powyższe koszty nie mogły jednak stanowić kosztów uzyskania przychodu. W czerwcu 2005 r. S. S. (1) sprzedała samochód marki S. (...), który uległ wypadkowi w maju 2005 r. Na stanie firmy pozostał jedynie samochód nabyty w czerwcu 2005 r. jako towar handlowy, tak opisany w remanencie końcowym na dzień 31.12.2005 r. S. S. (1) nie dysponowała innym pojazdem, z którego korzystałaby w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. W tym czasie nie korzystała w ogóle z samochodu. Jak sama twierdziła, po wypadku w maju 2005 r. nie korzystała z pojazdu.

Ponownie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów. Skoro S. S. (1) w sierpniu, listopadzie i grudniu 2005 r. oprócz samochodu zakupionego jako towar handlowy, nie posiadała innego pojazdu, sama nie jeździła samochodem, nie zatrudniała też żadnych osób, to nie sposób uznać, aby wydatki poniesione wówczas na paliwo mogły stanowić koszt uzyskania przychodu. Wynika to nie tylko z decyzji Dyrektora Izby Skarbowej we W. z 30.09.2008 r. (k. 5 – 15), uzasadnienia wyroku WSA we Wrocławiu z 28.05.2009 r. (k. 21 – 30) i protokołu z kontroli podatkowej (k. 50 – 67), ale również z analizy podatkowej księgi przychodów i rozchodów za 2005 r. oraz arkusza spisu z natury z wyszczególnieniem pojazdów – tom I akt Naczelnika Urzędu Skarbowego W. Z. (...). Jest to wniosek oczywisty i nie wymagający szczególnej wiedzy prawnej. Warto podnieść, że w postępowaniu podatkowym S. S. (1) nie kwestionowała decyzji organów skarbowych o odmowie zaliczenia tych wydatków w poczet kosztów uzyskania przychodu, zarzucając jedynie brak powołania przepisu prawa materialnego w tym zakresie.

W odniesieniu do kosztów zakupu paliwa, S. S. (1) wywodziła, że zaliczenie ich do kosztów uzyskania przychodu wynikało z omyłki biura rachunkowego i mylnego zaksięgowania. W tym czasie nie była „świadoma” i nie mogła skontrolować działań biura W tym czasie jednak zawierała przecież umowy z (...) sp. z o.o. Produkcyjno Usługową Spółdzielnią (...), spółką (...), pracownią A., prowadziła rozmowy z Gminą D.. Przeczy to temu, aby była wyłączona od działalności i nie wiedziała, co się dzieje. Przede wszystkim jednak biuro rachunkowe mogło zaksięgować

te dokumenty źródłowe, które przedłożyła mu sama S. S. (1). Gdyby nie to, biuro takimi dokumentami by nie dysponowało. Skoro S. S. (1) je przedłożyła celem zaksięgowania, to był to wyraz jej woli, potraktowania wydatku, jako koszty uzyskania przychodu. Inaczej by takich faktur po pierwsze nie pobrała, a po wtóre nie złożyła do biura rachunkowego. Dalsze zaksięgowanie wydatków na paliwo w koszty uzyskania przychodu było oczywistą konsekwencją działania oskarżonej. Jest to jedyny logiczny i możliwy wniosek i przeciwne twierdzenia S. S. (1) rażą jako sprzeczne z doświadczeniem życiowym i logiką.

Darowizna na rzecz Parafii pw. Św. J. we W.

Nie budziło najmniejszych wątpliwości, że S. S. (1) przekazała Parafii pw. Św. J. we W. dwie darowizny: w kwocie 90.000 zł w dniu 31.05.2005 r. i 62.000 zł w dniu 20.10.2005 r.. Organy skarbowe nigdy tego faktu nie kwestionowały. Wynika to także z wyjaśnień Samej S. S. (1), jak i z zeznań proboszcza tej parafii K. S. (k. 191 – 192), jak również z pokwitowań przekazania darowizn (k. 91 – 92) i sprawozdań z ich wykorzystania (k. 93 – 94). Wymaga podkreślenia, że możliwość odliczenia tych darowizn od dochodu została zakwestionowana wyłącznie dlatego, że obdarowany nie sporządził sprawozdania z wykorzystania darowizn o takim stopniu szczegółowości, aby możliwe było dokonanie kontroli wydatkowania przekazanych środków. Wynika to wprost z uzasadnień decyzji Dyrektora Izby Skarbowej we W. z 30.09.2008 r. (k. 5 – 15) i wyroku WSA we Wrocławiu z 28.05.2009 r. (k. 21 – 30). Nie budzi też żadnych wątpliwości Sądu, że darowizna została udzielona na kościelną działalność charytatywno – opiekuńczą. Wynika to wprost z wyjaśnień oskarżonej i zeznań K. S.. Nie istnieje natomiast żaden dowód przeciwny.

Zgodnie z art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17.05.1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, darowizny na kościelną działalność charytatywno – opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym, jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność. Sprawozdanie z wykorzystania działalności powinno zawierać informacje pozwalające na weryfikację opisanych w nich faktów, w tym cel spożytkowania konkretnej kwoty, datę czynności, identyfikację osób, którym przekazano część darowizny oraz inne dane umożliwiające sprawdzenie, czy darowizna została wykorzystana na cel wskazany w ustawie.

Rzeczywiście jest tak, że sprawozdania sporządzone przez proboszcza K. S. są ogólnikowe. Należy jednak mieć na uwadze, że S. S. (1) odliczyła te darowizny od dochodu w zeznaniu PIT-36 złożonym w dniu 28.04.2006 r., a sprawozdania z wykorzystania darowizn powstały dopiero w 2007 r. Składając zeznanie PIT-36 oskarżona nie mogła mieć wiedzy, jaką treść i szczegółowość będą miały dokumenty sporządzone ponad rok później przez obdarowanego. Wymóg, że podatnik ma uzyskać szczegółowe sprawozdanie z wykorzystania darowizny w okresie 2 lat w praktyce niweczy jakikolwiek wpływ podatnika na prawidłowość rozliczenia, które ma uzyskać w okresie znacznie późniejszym niż okres, w którym dokonuje odliczenia darowizny od dochodu. S. S. (1) dokonała darowizny w 2005 r. i za ten rok dokonała odliczenia od dochodu. Czyn polegający na podaniu nieprawdy w zeznaniu podatkowym jest dokonany w momencie złożenia takiego zeznania. Okoliczności, które zaszły później, a na które oskarżona wpływu nie miała, nie mogą stanowić o jej winie. Wymaga też podkreślenia, że to proboszcz obdarowanej parafii miał sporządzić sprawozdanie z wykorzystania darowizny. Oskarżona nie może ponosić odpowiedzialności, że ponad rok po złożeniu zeznawania podatkowego obdarowany sporządził mało precyzyjne i mało szczegółowe sprawozdanie z wykorzystania darowizny. Nawet jeżeli nie dokonała w tym zakresie korekty zeznania, to absolutnie nie świadczy o jej winie i zamiarze w dacie, gdy takie zeznania składała. Ważny jest bowiem, jej zamiar i wina w dniu 28.04.2006 r., bo wtedy miało dojść do popełnienia czynu. To co działo się potem, jest absolutnie bez znaczenia dla oceny jej sprawstwa. O ile zatem na gruncie prawa podatkowego można było uznać odliczenie przedmiotowej darowizny od dochodu, o tyle nie ma w oczywisty sposób miejsca na zarzut karny.

Z tych powodów dla Sądu było oczywiste, że oskarżonej nie można czynić zarzutu karnego z powodu odliczenia wskazanych darowizn od dochodu w zeznaniu podatkowym PIT-36 złożonym w dniu 28.04.2006 r. Wymaga podkreślenia, że w tej części nie było konieczne odrębne uniewinnienie oskarżonej, ale wyłącznie korekta przypisanego jej w wyroku czynu, bowiem zachowanie to stanowić miało tylko jeden z elementów jednego zarzucanego jej występku.

* * *

Z tych powodów Sąd nie miał wątpliwości, że oskarżona S. S. (1) dopuściła się tego, że jako podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, prowadząca w 2005 r. działalność gospodarczą o nazwie H. (...) we W. przy ul. (...), naraziła podatek dochodowy za 2005 r. (termin płatności 30.04.2006 r.) na uszczuplenie w ten sposób, że składając dnia 28 kwietnia 2006 r. zeznanie PIT-36 za 2005 r. w Urzędzie Skarbowym W., podała nieprawdę:

- zaniżając przychody o kwotę 7 995,12 zł wynikającą z niezawidencjonowania rocznej amortyzacji samochodu N., czym naruszyła art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,

- zawyżając koszty uzyskania przychodu o kwotę 137 972,98 zł, to jest:

- o kwotę 113 285 zł stanowiącą wydatki związane z należącymi do S. S. (1) gruntami rolnymi położonymi we wsi W., tj. działką nr (...) o powierzchni 2,5370 ha akt notarialny Repertorium A (...) z dnia 27.03.1997 r. i działki nr (...) o powierzchni 1,0443 ha akt notarialny Repertorium A 3302/99 z dnia 15.06.1999 r. (koszty związane z opracowaniem projektu zmiany studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego, zagospodarowania przestrzennego dla tych działek, usług geodezyjnych – koszty wznowienia granic W., usługi transportowej – wywóz ziemi oraz wykonanie prac budowlanych związanych z organizacją budowy w W., czym naruszyła art. 22 ust. 1 wyżej powołanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zw. z art. 23 ust. 1 pkt 35 tej ustawy,

- o kwotę 23 641,20 zł z tytułu zakupu 01.02.2006 r. usługi marketingowej udokumentowanej fakturą (...), czym naruszyła art. 22 ust. 1 wyżej powołanej ustawy,

- o kwotę 1 226,78 zł z tytułu zakupu paliwa w miesiącach lipiec, listopad, grudzień 2005 r., czym naruszyła art. 22 ust. 1 powołanej ustawy, co stanowiło występki z art. 56 § 2 kks.

Zgodnie z art. 56 § 1 kks podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. W myśl art. 56 § 2 kks jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. Jak przyjmuje się w doktrynie (por. P. Kardas, Komentarz do KKS, opublikowano LEX, komentarz do art. 56 kks) „przepis ten kryminalizuje zachowania polegające na narażeniu na uszczuplenie podatku. Z uwagi na fakt, że w znamionach deliktu skarbowego przewidzianego w art. 56 k.k.s. określono dwa alternatywnie ujęte zachowania, tj. podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracji lub oświadczeniu, pominięto jednak w ustawowym zestawie znamion ogólne znamię oszustwa opisane jako "wprowadzenie w błąd", konstrukcją z art. 56 k.k.s. zalicza się w piśmiennictwie do kategorii oszustwa podatkowego sensu largo. Z uwagi na brak znamienia "wprowadza 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).” Ponadto „zakres kryminalizacji wynikający z art. 56 k.k.s. obejmuje wszystkie te przypadki, w których dochodzi do nieprawidłowego, tj. określonego na niższym niż wynika to z przepisów prawa podatkowego poziomie, ustalenia wysokości należnego zobowiązania podatkowego. Trafnie przeto wskazuje się w piśmiennictwie, że zakresem zastosowania art. 56 k.k.s. objęte są przypadki zaniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, np. obniżenie akcyzy przez pomniejszenie o kwotę akcyzy zapłaconą przy nabyciu wyrobów lub w cenie zakupu albo zapłaconą od importu tych wyrobów (por. T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy..., 2006, s. 381; P. Kardas, Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT - oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?, Prok. i Pr. 2006, nr 5, s. 28 i n.). Istota konstrukcji zawartej w art. 56 k.k.s. sprowadza się do kryminalizacji przypadków niezasadnego obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego. Konsekwencją zachowania realizującego znamiona określone w art.

56 k.k.s. jest uszczuplenie spodziewanego dochodu uprawnionego podmiotu wynikającego z ekspektatywy związanej z prawidłowym ustaleniem wysokości zobowiązania podatkowego.”

Wysokość kwoty podatku narażonego na uszczuplenie została obliczona przy uwzględnieniu odliczenia od dochodu darowizny w kwocie 152.000 zł, gdyż w tym zakresie nie można było przypisać oskarżonej popełnienia przestępstwa, jakkolwiek naruszyła przepisy prawa podatkowego. Wysokość tej kwoty stanowiło według stawek obowiązujących za 2005 r. 17.611,68 zł (19% kwoty 37.024 zł – kwota wolna od podatku + 30% kwoty od 37.024 zł do 74.048 zł) + 40% nadwyżki ponad kwotę 74.048 zł. W wyroku Sąd określił kwotę podatku narażonego na uszczuplenie na 46.254,93 zł. Był to wynik błędu rachunkowego, ponieważ przy dokonanych w wyroku ustaleniach, że do wykazanego przychodu należy doliczyć 7.995,12 zł, a od wykazanych kosztów uzyskania przychodu odjąć kwoty 113.285 zł, 23.641,20 zł oraz 1.226,78 zł, podatek narażony na uszczuplenie wyniósł w rzeczywistości 52.025,86 zł. Obliczeń dokonano następująco:

dochód do opodatkowania wykazany w zeznaniu PIT-36: 24.376,24 zł. Do tego dochodu należało doliczyć:

+ 7.995,12 zł z tytułu czynszu najmu równego amortyzacji pojazdu N.;

+ 113.285 zł stanowiącą wydatki związane z należącymi do S. S. (1) gruntami rolnymi położonymi we wsi W.;

+ 1.226,78 zł z tytułu zakupu paliwa;

+ 23.641,20 zł z tytułu zakupu usługi marketingowej;

co daje łącznie dochód w kwocie 170.344,34 zł.

Podatek od tej kwoty należało obliczyć następująco:

a) od kwoty 74.048 zł podatek wynosił 17.611,68 zł;

b) nadwyżka nad kwotę 74.048 zł wynosiła łącznie 96.515,54 zł (170.344,34 – 74.048 zł);

c) podatek od nadwyżki w kwocie 96.515,54 zł liczony wg stawki 40% wynosił 38.515,54 zł;

d) łącznie podatek należny wynosił zatem 56.127,22 zł (17.611,68 zł + 38.515,54 zł);

e) należało uwzględnić podatek wykazany przez oskarżoną w zeznaniu PIT-36 w łącznej kwocie 4.101,36 zł, bo w tej kwocie oskarżona podatku nie narażła na uszczuplenie, skoro go wykazała;

f) łączna kwota podatku narażonego na uszczuplenie wynosiła 52.025,86 zł (56.127,22 zł – 4.101,36 zł).

Wymaga podkreślenia, że takie wyliczenia wynikają wprost z ustaleń zawartych w samym wyroku. Błędny wynik podany na kwotę 46.254,93 zł podlegać musi sprostowaniu, na drodze sprostowania oczywistej omyłki w obliczeniach, po uprawomocnieniu się wyroku, albo na drodze apelacji.

Rodzaj popełnionych przez oskarżoną naruszeń prawa podatkowego (za wyjątkiem odliczenia od dochodu kwoty darowizny w wysokości 152.000 zł) jest tego rodzaju, że z istoty skutkuje przyjęciem po jej stronie umyślności działania, co zostało już wykazane na gruncie każdego z omawianych uchybień. Wymaga też podkreślenia, że oskarżona ma wykształcenie wyższe ekonomiczne, jest absolwentką (...) Ekonomicznego we W. i Wyższej Szkoły (...) we W., prowadziła od dłuższego czasu działalność gospodarczą. Jej wiedza w zakresie prawa podatkowego jest wystarczająca, aby móc co najmniej zakładać, że podejmowane decyzje co do zaliczania danych wydatków w koszty uzyskania przychodu oraz brak zaliczenia do przychodu czynszu najmu w równowartości amortyzacji samochodu, jest niezgodna z prawem. Skoro tak, to składając zeznanie PIT-36 w dniu 28.04.2006 r. co najmniej godziła się z tym, że w zeznaniu tym podała nieprawdę co do wysokości przychodu i kosztów uzyskania przychodu. Warto podnieść, że oskarżona nigdy nie dokonała korekty złożonego zeznania podatkowego i nie wykazywała nigdy woli, aby taką czynność podjąć.

Rozstrzygając sprawę Sąd Rejonowy ocenił, że okoliczności popełnienia czynu oraz okoliczności dotyczące samej oskarżonej są tego rodzaju, że w sposób jednoznaczny przemawiają za warunkowym umorzeniem postępowania w sprawie. Spełnione zostały bowiem wszystkie przesłanki opisane w art. 66 i 67 kk, a mianowicie:

1. przestępstwo z art. 56 § 2 kks zagrożone jest karą nieprzekraczającą kary 3 lat pozbawienia wolności;
2. okoliczności sprawy nie budziły żadnych wątpliwości, o czym świadczy treść jednoznacznych decyzji Dyrektora Izby Skarbowej we W., wyroków WSA we Wrocławiu i NSA;
3. oskarżona nigdy nie była karany sędownie za przestępstwa kryminalne lub kryminalno – skarbowe, ani za wykroczenia drogowe;
4. społeczna szkodliwość popełnionego czynu i wina nie są znaczne, bowiem:

- oskarżona działała w zamiarze ewentualnym;

- oskarżona poniosła znaczną część wydatków zakwestionowanych, jako koszty nie stanowiące kosztów uzyskania przychodu, przedkładanych przez nią faktur nie uznano za fikcyjne, oskarżona w przypadku wydatków poniesionych na nieruchomości w W. rzeczywiście działała w celu wzniesienia na niej osiedla mieszkaniowego;

- oskarżona spłaciła zdecydowaną większość zaległości podatkowych. W dniu 9 grudnia 2009 r. S. S. (1) wpłaciła na poczet zaległości podatkowej kwotę 88.942,20 zł oraz na poczet odsetek kwotę 29.689,60 zł. Pozostała wówczas do zapłaty kwota 23.887,30 zł, która do dnia 16 lutego 2012 r. nie została uregulowana.

5. postawa oskarżonej, jej właściwości i warunki osobiste wskazują, że pomimo umorzenia postępowania będzie ona przestrzegała porządku prawnego; oskarżona nie była dotąd karana; posiada stałą pracę, ma wyższe wykształcenie, ma stałe miejsce zamieszkania, nic nie wskazuje, aby w przyszłości miała naruszać porządek prawny;

Ustalając okres próby Sąd miał natomiast na uwadze charakter popełnionego czynu, wysokość narażonego na uszczuplenie podatku, postawę oskarżonej w postępowaniu podatkowym i karnym. Dlatego też Sąd określił okres próby na 2 lata.

Z mocy art. 41 § 6 kks Sąd miał obowiązek nakazać oskarżonej zapłatę uszczuplonej należności publicznoprawnej. W wyroku nie ma powodu, ani możliwości, aby precyzyjnie wskazywać jej wysokość. Pozostała do spłaty należność każdego dnia bowiem się zmienia, a to na skutek naliczania odsetek, a to na skutek dokonywanych w międzyczasie wpłat.

Z uwagi na aktualną sytuację materialną oskarżonej, Sąd zwolnił ją od ponoszenia kosztów postępowania, zaliczając je na rachunek Skarbu Państwa.