

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 27 kwietnia 2017 r.

**Sąd Rejonowy w Słupsku w XIV Wydziale Karnym** w składzie:

Przewodniczący: SSR Marcin Machnik

Protokolant: prot. sąd. Monika Skóra

przy udziale oskarżyciela skarbowego Rafała Muraszko

po rozpoznaniu w dniach 17 stycznia i 21 kwietnia 2017 r. sprawy:

**M. P. (1) (P.)**

córki R. i M. z d. S., ur. (...) w S.

**oskarżonej o to, że:**

w złożonej w dniu 20 października 2010 roku w Urzędzie Skarbowym w S. deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2010 na formularzu PIT-23, z tytułu odpłatnego zbycia udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego, położonym w S. przy ul. (...) dokonanego aktem notarialnym Rep. A nr (...) z dnia 8.10.2010 roku, nie dopełniła obowiązku zawiadomienia Urzędu Skarbowego w S. o zmianie danych w wyżej wymienionym zeznaniu dotyczących podstawy opodatkowania oraz zryczałtowanego podatku dochodowego, czym naraziła podatek dochodowy od osób fizycznych za 2010 rok na uszczuplenie w kwocie 21.000,00 złotych,

**tj. o czyn z art. 56 § 2 k.k.s.**

I. uznaje oskarżoną **M. P. (1)** za winną popełnienia zarzucanego jej czynu, tj. przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 23 § 1 i 3 k.k.s. skazuje ją na karę 20 (dwudziestu) stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 70 (siedemdziesiąt) złotych;

II. zwalnia oskarżoną z kosztów sądowych.

XIV K 475/16

## UZASADNIENIE

Sąd ustalił następujący stan faktyczny:

W dniu 29 września 2005 r. M. P. (1) nabyła spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego w S. przy ul. (...). Umowa zawarta została w formie aktu notarialnego.

W dniu 8 sierpnia 2010 r. M. P. (1) odpłatnie zbyła spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego w S. przy ul. (...) za kwotę 210.000 złotych. Umowa została zawarta w formie aktu notarialnego.

W dniu 20 października 2010 r. M. P. (1) złożyła w Urzędzie Skarbowym w S. oświadczenie, w którym zadeklarowała wydatkowanie całości przychodu uzyskanego ze sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego na cele określone w ówczesnie obowiązującym art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wraz z oświadczeniem M. P. (1) złożyła deklarację PIT-23 o

osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia nieruchomości, objętych zryczałtowanym podatkiem dochodowym, w której wykazała w podstawie opodatkowania kwotę o złotych. W oświadczeniu i deklaracji M. P. (1) potwierdziła własnoręcznym podpisem, że znane są jej przepisy kodeksu karnego skarbowego o odpowiedzialności za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością.

M. P. (1) zawarła z M. P. (2) i R. P. „porozumienie o nabyciu nieruchomości na cel mieszkalne” opatrzona datą 12 maja 2011 r., z którego wynika, że strony zamierzają wspólnie nabyć na cele mieszkalne nieruchomość w K., przy czym M. P. (1) przekazuje na zakup nieruchomości kwotę 210.000 złotych, pochodzącą ze sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w S., a kwota ta znajduje się na rachunku bankowym M. P. (2), a pozostałą część ceny sprzedaży zapłacą M. i R. P.. Po transakcji sprzedaży M. i R. P. przeniosą na M. P. (1) udział w nieruchomości.

Umowa nie została zawarta w formie aktu notarialnego.

W dniu 17 maja 2011 r. M. i R. P. na podstawie umowy w formie aktu notarialnego nabyli prawo własności nieruchomości w K. przy ul. (...).

W dniu 25 listopada 2014 r. Urząd Skarbowy w S. wezwał M. P. (1) do przedłożenia dokumentów potwierdzających wydatkowanie przychodu ze sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu.

W dniu 11 grudnia 2014 r. M. P. (1) zawarła z M. P. (2) i R. P. umowę sprzedaży i darowizny, zgodnie z którą małżonkowie P. sprzedali M. P. (1) udział 21/50 oraz darowali udział w wysokości 4/50 nieruchomości w K..

W tym samym dniu M. P. (1) przedłożyła do Urzędu Skarbowego w S. umowę sprzedaży z dnia 8 października 2010 r., porozumienie o nabyciu nieruchomości na cele mieszkalne opatrzone datą 12 maja 2011 r. między M. P. (1) a M. P. (2) i R. P., umowę z dnia 17 maja 2011 r. w przedmiocie nabycia przez M. i R. P. nieruchomości w K., umowę sprzedaży i darowizny z dnia 11 grudnia 2014 r.

M. P. (1) nie dopełniła obowiązku zawiadomienia Urzędu Skarbowego w S. o zmianie danych w złożonej w dniu 20 października 2010 r. deklaracji o wysokości osiągniętego przychodu w roku podatkowym 2010.

Odpłatne zbycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego nastąpiło przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. Stanowiło ono źródło przychodu. Od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości podatek dochodowy wynosił 10% uzyskanego przychodu.

Poprzez niedopełnienie obowiązku zawiadomienia Urzędu Skarbowego w S. o zmianie danych wymienionych w zawiadomieniu M. P. (1) naraziła podatek na uszczuplenie w kwocie 21.000 zł i nie uregulowała podatku.

M. P. (1) nie była dotychczas karana za przestępstwa, przestępstwa skarbowe ani wykroczenia skarbowe.

Powyższy stan faktyczny Sąd ustalił w oparciu o częściowo wyjaśnienia oskarżonej M. P. (1) (k. 112-113), częściowo zeznania świadków M. P. (2) (k. 56-58 akt postępowania skarbowego, k. 113-114,) oraz w oparciu o pozostałe dowody ujawnione na rozprawie (k. 3-11, 12a-15, 45-58, 61-67, 88, 95, 101, dokumenty z akt postępowania podatkowego dotyczącego oskarżonej k. 1-8, 13-25, 39-51, 63, 66-74, 77-80, 83-88, 93-100, 105-107, 109, 111-115).

Oskarżona M. P. (1) słuchana na rozprawie w dniu 21 kwietnia 2017 r. nie przyznała się do popełnienia zarzucanego jej czynu i wyjaśniła okoliczności związane ze zbyciem nieruchomości w S. i nabyciem nieruchomości w K.. Oskarżona podkreślała, że celem przekazania pieniędzy była budowa wspólnego domu. zakup domu przez rodziców był finansowany z pieniędzy przekazanych przez oskarżoną, a część dołożyli rodzice. Te środki nie wystarczyły, trzeba było jeszcze wziąć kredyt, natomiast oskarżona wyjaśniła, że biorąc kredyt musiałaby być kredytobiorcą, a nie miała dochodów, kredyt nie mógłby jej zostać udzielony, więc nie mogła być stroną umowy kupna nieruchomości w K., stroną umowy byli rodzice.

Oskarżona nie pamiętała, kiedy nabyła udział we własności nieruchomości, między sobą spisali umowę w 2011 r., nie pamiętała, kiedy została wpisana do aktu notarialnego. Oskarżona podkreślała, że przekazała rodzicom pieniądze na cel mieszkaniowy i ona w tym domu jakiś udział będzie miała, ostatecznie udział we własności nieruchomości został na nią przeniesiony.

Wyjaśnienia oskarżonej tylko częściowo zasługują na wiarę. Jakkolwiek nie budzą one wątpliwości co do stanu faktycznego, albowiem oskarżona przedstawiała w istocie okoliczności czynu w sposób zbliżony z ustaleniami faktycznymi postępowania skarbowego, to jednak nie można zgodzić się z prezentowaną przez nią prawną oceną jej zachowania, o czym będzie mowa niżej.

Zeznania świadka M. P. (2) ocenić należy podobnie, albowiem są one spójne z relacją oskarżonej, a także znajdują odzwierciedlenie w pozostałym zgromadzonym materiale dowodowym, również jednak świadek zaprezentowała własną ocenę zachowania oskarżonej.

Pozostałe zebrane w sprawie dowody nie były kwestionowane przez strony. Również z urzędu sąd nie znalazł podstaw, by podważać ich wiarygodność, wynikają z nich w sposób jasny okoliczności czynu zarzucanego oskarżonej. Zebrany materiał dowodowy tworzy zatem całość pozwalającą na odtworzenie stanu faktycznego.

Powyższe ustalenia prowadzą do wniosku, że oskarżona M. P. (1) wypełniła swoim zachowaniem, w sposób zawiniony, znamiona przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s. w ten sposób, że w złożonej w dniu 20 października 2010 r. w Urzędzie Skarbowym w S. deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2010 na formularzu PIT-23, z tytułu odpłatnego zbycia udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego, położonym w S. przy ul. (...) dokonanego aktem notarialnym Rep. A nr (...) z dnia 8.10.2010 r., nie dopełniła obowiązku zawiadomienia Urzędu Skarbowego w S. o zmianie danych w wyżej wymienionym zeznaniu dotyczących podstawy opodatkowania oraz zryczałtowanego podatku dochodowego, czym naraziła podatek dochodowy od osób fizycznych za 2010 r. na uszczuplenie w kwocie 21.000 złotych.

Za popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s., zarzucanego oskarżonej, podlega karze podatek, 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, jeżeli kwota podatku jest małej wartości.

Czyn ten jest przestępstwem trwałym, skutkowym, umyślnym, przy czym „oszustwo skarbowe można popełnić, działając w obu odmianach umyślności, a więc zarówno z zamiarem bezpośrednim, jak i zamiarem wynikowym” (P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy, komentarz, wydanie II, 2012, teza 73 do art. 56). Dla przypisania strony podmiotowej przestępstwa oszustwa podatkowego „konieczne jest stwierdzenie, że sprawca obejmował świadomością i wolą (w postaci chęci lub co najmniej godzenia się) wszystkie elementy strony przedmiotowej tego typu czynu zabronionego. Sprawca musi być zatem świadomy, że swoim zachowaniem podaje nieprawdę lub zataja prawdę, że czyni to, kształtując w określony sposób treść deklaracji lub oświadczenia, że w ten sposób przedstawia błędnie okoliczności istotne z punktu widzenia podstawy lub wysokości zobowiązania podatkowego oraz że naraża w ten sposób podatek na uszczuplenie” (ibidem, teza 75 do art. 56).

Jak zauważają autorzy wymienionego komentarza, „trafnie wskazuje Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 12 września 2005 r., że na pojęcie nierzetelności informacji zawartych w deklaracji lub oświadczeniu składają się zarówno zgodność przedstawionych danych z rzeczywistością, jak i prawidłowość ich oceny w perspektywie prawa podatkowego. W obu sferach ryzyko podania nieprawdy lub zatajenia prawdy obciąża podatnika. Jednak z uwagi na skomplikowany system prawa podatkowego oraz możliwość popełnienia pomyłki kryminalizacja obejmuje jedynie zachowania umyślne, których istotą jest to, że podatnik, podając nieprawdę lub zatajając prawdę, ma świadomość niezgodności przedstawianych przez siebie danych z rzeczywistością lub nieprawidłowości ich prawnopodatkowej kwalifikacji. Stąd też w każdym przypadku, gdy podanie nieprawdy wynika z błędnego zastosowania przez podatnika prawa podatkowego do istniejących w rzeczywistości okoliczności, zastosowanie ma konstrukcja błędu przewidziana

w art. 10 k.k.s. wyłączająca odpowiedzialność karną. W pełni podzielić należy zatem stanowisko Trybunału, wedle którego w sytuacji, gdy trudności w prawidłowej kwalifikacji prawnej podanych przez podatnika rzetelnych faktów przekraczają horyzont ocenny przeciętnego adresata przepisów podatkowych i w ten sposób przekraczają standard znajomości prawa dla danej kategorii adresatów, brak podstaw do kryminalizacji takich przypadków nierzetelności. Stąd też zasadnie art. 56 § 1-3 k.k.s. wprowadza warunek umyślności zachowania się sprawcy (por. uzasadnienie wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91)” (ibidem, teza 74 do art. 56).

W realiach sprawy, biorąc pod uwagę stan prawny obowiązujący przed 1 stycznia 2007 r., zgodnie z ówczesnie obowiązującym art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych nie później niż w okresie 2 lat od dnia sprzedaży między innymi na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w budynku, lokalu mieszkalnego itp., bądź na budowę, remont własnego budynku mieszkalnego.

Należy podzielić interpretację przepisu organu podatkowego co do tego, że sam fakt przekazania środków pieniężnych na rachunek nabywcy nieruchomości bądź na budowę, remont nieruchomości innej niż własna, nie uwalnia od podatku, a taka interpretacja akceptowana jest w orzecznictwie. Jak wynika z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 listopada 2015 r. w sprawie II FSK 2440/13 publ. L. „jedynie definitywne nabycie nieruchomości skutkuje prawem do skorzystania z ulgi podatkowej. Stąd też dokonana czynność przeznaczenia środków z tytułu sprzedaży nieruchomości na zakup ekspektatywy własnościowego prawa do lokalu, która w założeniu swym zmierzała i niejako warunkowała nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, to nie jest równoznaczna z nabyciem tego prawa, warunkującą skorzystanie z prawa do zwolnienia podatkowego”. (analogicznie wyrok NSA z dnia 28 marca 2017 r., (...), publ. Lex).

Należy też zwrócić uwagę na stanowisko WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 7 marca 2017 r. w sprawie I SA/Gd (...), publ. Lex, iż „...przeniesienie własności nieruchomości wymaga zawarcia umowy w formie aktu notarialnego i tylko umowa zawarta w tej formie przenosi jej własność. Wobec braku umowy przenoszącej własność nieruchomości nie można uznać, że wpłacone kwoty zostały oraz w przyszłości zostaną przeznaczone na cele określone w art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f., czyli nie doszło i w przyszłości nie dojdzie do realizacji celu uprawniającego podatnika do zwolnienia dochodu ze zbycia lokalu mieszkalnego z opodatkowania”.

Jeżeli zatem w ciągu 2 lat od dnia sprzedaży strona nie stanie się właścicielem nieruchomości bądź nie zużytkuje środków na remont, przebudowę itp. własnej nieruchomości, to zwolnienie z podatku nie jest możliwe, nie może nastąpić w przyszłości i nigdy nie nastąpi właśnie z wagi na upływ ściśle określonego terminu. Nie przekonuje interpretacja i polemika zaprezentowana w pismach procesowych pełnomocnika strony, skoro choćby treść złożonego oświadczenia w organie podatkowym przez oskarżoną wskazuje, że kwota 210.000 złotych miała być przeznaczona na nabycie budynku, nie zaś zamiar nabycia, jak przekonuje strona. Podobnie też szczególnie podkreślano we wzorze oświadczenia podpisanym przez stronę kwestię „własnego” lokalu, budynku, nieruchomości, co oznacza, że środki przeznaczone na remont itp. budynku, który nie stanowił własności strony, nie mogą być od podatku uwolnione.

Trzeba też podkreślić, że kwestie te były znane w rodzinie oskarżonej, skoro świadek M. P. (2) zeznała, że nie wie, dlaczego tego nie zrobili (tzn. przeniesienia udziału w nieruchomości na córkę), wskazując, że po prostu o tym zapomnieli, a usprawiedliwieniem takiego stanu rzeczy była choroba ojca oskarżonej.

W świetle powyższego należy też stwierdzić, że oskarżona obejmowała swoją świadomością i wolą stroną przedmiotową czynu, a zaniechanie zgłoszenia nie wynikało z błędu wyłączającego odpowiedzialność karną.

Nie stwierdzono żadnych okoliczności wyłączających winę oskarżonej. Oskarżona M. P. (1) jest osobą dorosłą, sprawną intelektualnie, zdolną do rozpoznania znaczenia swego czynu i pokierowania swoim postępowaniem.

Przy wymiarze kary orzeczonej wobec oskarżonej Sąd kierował się dyrektywami art. 12 i 13 k.k.s.

Sąd do okoliczności łagodzących zaliczył właściwości i warunki osobiste oskarżonej, która przestrzega porządku prawnego, nie była dotychczas karana za przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

Jako okoliczność obciążającą należało uznać natomiast stosunkowo długi okres zaniechania wykonania obowiązku.

Mając powyższe na uwadze Sąd uznał, iż karą współmierną zarówno do stopnia winy oskarżonej jak i społecznej szkodliwości popełnionego przez nią przestępstwa skarbowego określonego w art. 56 § 2 k.k.s. jest kara 20 stawek dziennych grzywny, przy ustaleniu wysokości jednej stawki na kwotę 70 zł, orzeczona na podstawie art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 23 § 1 i 3 k.k.s. Kara ta, zważywszy na wszystkie okoliczności, jest karą adekwatną, nie będąc nadmiernie surową ani łagodną, a zważywszy na to, że czyn ten jest zagrożony jest karą grzywny od 10 do 720 stawek dziennych, pozostaje w istocie w dolnych granicach zagrożenia. Wartość jednej stawki dziennej wynika z art. 23 § 3 k.k.s., zgodnie z którym stawka dzienna nie może być niższa od jednej trzydziestej minimalnego wynagrodzenia. Uwzględniono także stosunki majątkowe i rodzinne oskarżonej, jej dochody i możliwości zarobkowe.

W tym zakresie orzeczenie o karze winno odpowiadać zasadzie prewencji indywidualnej oraz czynić zadość potrzebom prewencji generalnej.

Z uwagi na złą sytuację majątkową oskarżonej, która osiąga niewielkie dochody, wychowuje małe dziecko, w punkcie II wyroku rozstrzygnięto w oparciu o art. 624 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. o zwolnieniu oskarżonej z kosztów sądowych uznając, że ich ponoszenie byłoby dla niej zbyt uciążliwe.