

**Sygnatura akt VI Ka 1049/17**

## WYROK

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia **6 lutego 2018** r.

Sąd Okręgowy w Gliwicach, Wydział VI Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący SSO Marcin Schoenborn (spr.)

Sędziowie SSO Grażyna Tokarczyk

SSO Małgorzata Peteja-Żak

Protokolant Aleksandra Studniarz

przy udziale:

H. K. przedstawiciela Naczelnika Urzędu Skarbowego w T.

Barbary Wilnowicz Prokuratora Prokuratury Rejonowej w T.

po rozpoznaniu w dniu 6 lutego 2018 r.

sprawy **A. F. syna J. i J.,**

**ur. (...) w T.**

oskarżonego z art. 13§1 kk w zw. z art. 56§1 kks i art. 56§1 kks w zw. z art. 12 kk

na skutek apelacji wniesionej przez oskarżyciela publicznego z Prokuratury Rejonowej w T.

od wyroku Sądu Rejonowego w Tarnowskich Górach

z dnia 17 października 2017 r. sygnatura akt VI K 375/17

na mocy art. 437 § 1 kpk i art. 636 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks

1. utrzymuje w mocy zaskarżony wyrok;

2. zasądza od Skarbu Państwa na rzecz oskarżonego A. F. kwotę 840 zł (osiemset czterdzieści złotych), tytułem zwrotu kosztów obrony w postępowaniu odwoławczym;

3. kosztami procesu za postępowanie odwoławcze obciąża Skarb Państwa.

**Sygn. akt VI Ka 1049/17**

## UZASADNIENIE

**wyroku Sądu Okręgowego w Gliwicach z dnia 6 lutego 2018 r. sporządzone w całości na wniosek oskarżyciela publicznego**

Przed Sądem Rejonowym w Tarnowskich Górach zawisła sprawa przeciwko A. F..

W zatwierdzonym i wniesionym pod koniec września 2015 r. przez prokuratora Prokuratury Rejonowej w T. akcie oskarżenia sporządzonym przez Urząd Skarbowy w T. zarzucono A. F. popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 kks w zw. z art. 62 § 2 kk przy zast. art. 37 § 1 pkt 1 kks polegającego na tym, że będąc osobą faktycznie zajmującą się sprawami finansowymi w spółce z o. o. (...) prowadzącą działalność gospodarczą w zakresie produkcji wyrobów tartacznych z siedzibą w Ś. przy ul. (...), będąc osobą odpowiedzialną za terminowe regulowanie zobowiązań podatkowych dopuścił do braku wpłaty w okresie 1.07.2007 do 25.07.2007 w ustawowym terminie na konto Urzędu Skarbowego w T. należnego podatku VAT za miesiąc 06/2007 r. w wysokości 1.002.697,00 zł poprzez to, że podał nieprawdę w deklaracji VAT-7 za 06/2007 w ten sposób, że naruszając art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54 poz. 535 z 2004 ze zm.) wystawił i ujął w prowadzonym rejestrze sprzedaży i złożonej deklaracji VAT-7 faktury dla n/w podmiotów gospodarczych:

- (...) sp. z o. o. dotyczące materiałów budowlanych (4 faktury),
- (...) sp. z o. o. dotyczące radlic (1 faktura),

które to ww. towary, jak wykazało przeprowadzone postępowanie podatkowe nie były przedmiotem wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, a transakcje ich dotyczące były transakcjami fikcyjnymi, co wykazał zgromadzony w sprawie materiał dowodowy wskazujący na brak obiektywnych dowodów w postaci istnienia korespondencji handlowej pomiędzy kontrahentami, dokumentów dotyczących ubezpieczenia towarów, braku zapłaty za otrzymany towar, sprzeczne zeznania oskarżonego A. F. i prezesa spółki (...) p. W. K. oraz prezesa spółki (...) J. P. dot. magazynowania przedmiotowych materiałów budowlanych, ustalenia słowackich organów podatkowych, z których wynika, że materiały budowlane nie były magazynowane pod adresem wskazanym w listach przewozowych dołączonych do faktur wystawionych przez słowacką firmę (...)” na rzecz (...) sp. z o. o., jak również niechronologicznie wystawione dokumenty CMR co świadczy jednoznacznie o fikcyjnym charakterze przedmiotowych operacji gospodarczych, w związku z czym oskarżony A. F. zobowiązany został na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11.03.2004 (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z 2004 r. ze zm.) stanowiącym, że w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty, czego nie uczynił, ponieważ w okresie 1.07-25.07.2007 nie wpłacił na konto Urzędu Skarbowego w T. należnej kwoty podatku określonej w decyzji (...) z dnia 21.06.2013 r. powodując uszczuplenie w podatku od towarów i usług za miesiąc czerwiec 2007 r. w wysokości 1.002.697,00 zł naruszając wyżej przywołany art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Sąd Rejonowy w Tarnowskich Górach postanowieniem z dnia 6 listopada 2015 r. sygn. akt VI K 736/15 przyjmując, że oskarżony w granicach tożsamości zdarzenia faktycznego (historycznego) objętego aktem oskarżenia popełnił jedynie przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks polegające na tym, że w okresie od 8 czerwca 2007 r. do 29 czerwca 2007 r. w Ś., działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, będąc osobą faktycznie zajmującą się sprawami (...) Spółka z o. o. w Ś. wystawił pięć nierzetelnych faktur dokumentujących sprzedaż krajową materiałów budowlanych na rzecz spółki (...) spółka z o. o. w C. (cztery faktury) i radlic na rzecz spółki (...) spółka z o. o. w P. (jedna faktura), podczas gdy powyższe transakcje nie miały miejsca, umorzył postępowanie z powodu przedawnienia karalności czynu.

Na to postanowienie zażalenie wniósł prokurator, w którym zakwestionował, po pierwsze, że czyn polegający na wystawieniu tzw. pustych faktur VAT w czerwcu 2007 r. uległ przedawnieniu, kiedy wyczerpywał również znamiona poświadczenia nieprawdy z art. 271 § 1 kk, a po wtóre, iż nie byłoby w okolicznościach sprawy wyjściem poza granice aktu oskarżenia skazanie oskarżonego za wystawienie fikcyjnych faktur VAT stanowiące pomocnictwo do popełnienia czynu zabronionego z art. 56 § 1 kks przez inne osoby, które wykorzystując te faktury dokonałyby nieuzasadnionego pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z treści tych faktur.

Wówczas Sąd Okręgowy w Gliwicach postanowieniem z dnia 13 stycznia 2016 r. sygn. akt VI Ka 518/15 w uwzględnieniu zażalenia prokuratora uchylił zaskarżone postanowienie i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Tarnowskich Górach. Nie mniej wyraźnie zaznaczył, iż o poświadczenie

nieprawdy stanowiące przestępstwo powszechne z art. 271 § 1 kk powinien być wniesiony odrębny akt oskarżenia. Zgodził się jedynie ze stanowiskiem skarżącego, iż nie byłoby wyjściem poza granice oskarżenia przypisanie oskarżonemu pomocnictwa do przestępstwa skarbowego określonego w art. 56 § 1 kks. Poprzestał jednak w tym zakresie na ogólnikowym sformułowaniu.

W dalszym postępowaniu, na rozprawie w dniu 4 listopada 2016 r. prokurator odczytując akt oskarżenia zarzucił oskarżonemu popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 18 § 3 kk w zw. z art. 13 § 1 kk w zw. z art. 56 § 1 kks i art. 56 § 1 kks w zw. z art. 12 kk polegającego na tym, że w okresie od 8 czerwca 2007 r. do 29 czerwca 2007 r. w Ś. działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, będąc osobą faktycznie zajmującą się sprawami finansowymi spółki (...) Sp. z o. o. w Ś. wystawił pięć nierzetelnych faktur o nr (...), (...), (...), (...) dokumentujących sprzedaż materiałów budowlanych na rzecz spółki (...) Sp. z o. o. w C. i radlic na rzecz spółki (...) Sp. z o. o., które to radlice miały być następnie sprzedane spółce (...) Sp. z o. o. w B., podczas gdy powyższe transakcje nie miały miejsca, czym dopomógł spółce (...) w złożeniu nieprawdziwej deklaracji dla podatku od towarów i usług złożonej celem dokonania przez Urząd Skarbowy w B. zwrotu nadwyżki podatku naliczonego w sierpniu 2007 r. co naraziłoby podatek na uszczuplenie w kwocie 697,375 zł, który zwrot spółka (...) usiłowała wyłudzić, lecz go nie otrzymała ze względu na odmowę decyzji z Urzędu Skarbowego w B. z dnia 04.12.2012 r. oraz pomógł spółce (...) Sp. z o. o. w C. w złożeniu nieprawdziwej deklaracji dla podatku od towarów i usług złożonej celem dokonania przez Urząd Skarbowy w C. zwrotu podatku naliczonego za lipiec 2007 r., który następnie został w kwocie 320.678,01 zł zwrócony zgodnie z decyzją Urzędu Skarbowego w C. z dnia 23.03.2010 r. przez co podatek został uszczuplony w powyższej kwocie.

Wówczas Sąd Rejonowy w Tarnowskich Górach wyrokiem z dnia 13 stycznia 2017 r. sygn. akt VI K 21/16 ponownie z powodu przedawnienia karalności czynu umorzył postępowanie wobec oskarżonego o przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks, tym razem polegające na tym, że w okresie od 8 czerwca 2007 r. do 29 czerwca 2007 r. w Ś., działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, będąc osobą faktycznie zajmującą się sprawami finansowymi spółki (...) Spółka z o. o. w Ś. wystawił i posłużył się pięcioma nierzetelnymi fakturami dokumentującymi sprzedaż krajową materiałów budowlanych na rzecz spółki (...) spółka z o. o. w C. (cztery faktury) i radlic na rzecz spółki (...) spółka z o. o. w P. (jedna faktura), podczas gdy powyższe transakcje nie miały miejsca.

Wedle Sądu Rejonowego zmodyfikowany przez prokuratora akt oskarżenia zarzucał oskarżonemu popełnienie innego czynu, który nie mieścił się w granicach pierwotnego aktu oskarżenia.

Tamten wyrok także zaskarżył prokurator. Zarzucił mu mającą wpływ na jego treść obrazę art. 442 § 3 kpk polegającą na nieuwzględnieniu przez Sąd I instancji w dalszym postępowaniu wiążącego go zapatrywania prawnego sądu odwoławczego, że zarzucenie oskarżonemu czynu z art. 18 § 3 kk w zw. z art. 56 § 1 kks nie byłoby wyjściem poza akt oskarżenia, a nadto błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku i mający wpływ na jego treść poprzez ustalenie, że zachowaniem w postaci wystawienia fikcyjnych faktur i przekazania ich innym podmiotom gospodarczym w celu uzyskania przez nie nienależnego zwrotu podatku VAT nie wypełnił oskarżony znamion pomocnictwa do popełnienia czynu zabronionego z art. 56 § 1 kks, a w przypadku nie uzyskania takiego zwrotu pomocnictwa do usiłowania popełnienia takiego czynu.

Sąd Okręgowy w Gliwicach wyrokiem z dnia 25 kwietnia 2017 r. sygn. akt VI Ka 188/17 uchylił zaskarżone orzeczenie i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Tarnowskich Górach wskazując, że zmodyfikowany zarzut aktu oskarżenia nie narusza tożsamości czynu jako zdarzenia historycznego, gdyż odwoływał się do wystawienia faktur przez oskarżonego, którego jedynie konsekwencją było późniejsze złożenie deklaracji przez (...) Sp. z o. o. i (...) Sp. z o. o. dotyczące zwrotu podatku VAT, w oparciu o te same faktury, na podstawie których deklarację złożył oskarżony.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy, Sąd Rejonowy w Tarnowskich Górach wyrokiem z dnia 17 października 2017 r. sygn. akt VI Ka 375/17 przyjmując, że A. F. został oskarżony o popełnienie przestępstwa skarbowego w kształcie zmodyfikowanym na rozprawie w dniu 4 listopada 2016 r., uniewinnił go od popełnienia zarzucanego mu czynu i

kosztami procesu w oparciu o art. 632 pkt 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, w tym wydatkami oskarżonego na ustanowienie obrońcy w kwocie 2.520 złotych, obciążył Skarb Państwa.

Tym razem Sąd Rejonowy przyjął, że nie zostało oskarżonemu udowodnione, że wystawił przedmiotowe puste faktury VAT.

Apelację od tego wyroku złożył prokurator. Zaskarżył orzeczenie w całości na niekorzyść oskarżonego. Zarzucając błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku i mający wpływ na jego treść poprzez uznanie, że zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie potwierdził zarzucanego oskarżonemu pomocnictwa do przestępstwa z art. 56 § 1 kks w postaci co najmniej uczestnictwa w wystawieniu fikcyjnych faktur, wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie po raz kolejny sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Sąd Okręgowy w Gliwicach zważył co następuje.

Apelacja oskarżyciela publicznego jako niezasadna na uwzględnienie nie zasługiwała.

W pierwszej kolejności należało się odnieść do kwestii granic oskarżenia.

W postępowaniu karnym sądowym obowiązuje zasada niezmienności przedmiotu procesu, ograniczonego ramami faktycznymi czynu zarzucanego. Jej konsekwencją jest wymóg, by czyn przypisany mieścił się w granicach zdarzenia faktycznego objętego zarzutem oskarżenia, tj. by nie uległa zmianie podstawa faktyczna odpowiedzialności prawnej (por. M. Cieślak, Polska procedura karna, Warszawa 1984, s. 299). Sąd może oczywiście dokonywać zmiany opisu czynu zarzucanego w akcie oskarżenia oraz jego kwalifikacji prawnej, bowiem przedmiotem procesu nie jest opis i kwalifikacja czynu, lecz czyn rzeczywiście dokonany. Granice oskarżenia wyznacza bowiem zdarzenie historyczne, na którym zasadza się oskarżenie. Istotna jest zatem tożsamość czynu wyznaczona faktycznymi ramami tegoż zdarzenia (por. postanowienie SN z 19 października 2010 r., III KK 97/10, OSNKW 2011/6/50). Nie może jednak wyjść poza granice oskarżenia, które należy rozumieć jako orzekanie poza granicami wyznaczonymi przez tzw. tożsamość czynu w sensie naturalnym (zdarzenie faktyczne) (por. wyrok SN z 15 kwietnia 2009 r., III KK 384/08, LEX nr 503181). Niedochowanie tego wymogu oznacza w procesie sądowym naruszenie zasady skargowości (art. 14 kpk) prowadzące do zaistnienia uchybienia stanowiącego bezwzględną przyczynę odwoławczą z art. 439 § 1 pkt 9 kpk w zw. z art. 17 § 1 pkt 9 kpk, które winno być uwzględniane z urzędu niezależnie od granic zaskarżenia, podniesionych zarzutów i jego wpływu na treść zaskarżonego orzeczenia.

Wśród elementów wyznaczających tożsamość „zdarzenia historycznego” wskazuje się: identyczność przedmiotu zamachu, identyczność kręgu podmiotów oskarżonych o udział w zdarzeniu, tożsamość miejsca i czasu zdarzenia, jak też zachowanie choćby części wspólnych znamion w opisie czynu, które winny się ze sobą pokrywać, mając jakiś obszar wspólny. Po stronie podmiotowej o jedności czynu, jako jednego impulsu woli, świadczy nadto jedność zamiaru (lub planu) sprawcy (sprawców) przestępstwa (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 19 października 2010 r., sygn. III KK 97/10, LEX nr 707425).

Sąd Okręgowy nie podziela zapatrywania prawnego sądu odwoławczego wyrażanego poprzednio dwukrotnie, a którym jedynie Sąd I instancji każdorazowo był związany (art. 442 § 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks), nie zaś sąd rozpoznający sprawę po raz kolejny w postępowaniu drugoinstancyjnym (zob. postanowienie SN z dnia 15 lutego 2011 r., IV KK 398/10, LEX nr 784293), iż w realiach niniejszej sprawy w granicach oskarżenia, które wyznacza zdarzenie historyczne opisane w zarzucie aktu oskarżenia, mieściło się również zachowanie oskarżonego polegające na udzieleniu pomocy innym osobom, które na podstawie fikcyjnych faktur VAT, za wystawienie których przez (...) Sp. z o. o. w czerwcu 2007 r. odpowiadać ma A. F., dokonałyby uszczuplenia podatku VAT lub przynajmniej naraziłyby ten podatek na uszczuplenie, a tego miałyby się dopuścić konkretnie osoby odpowiedzialne za rozliczenie podatku VAT, za miesiąc sierpień 2007 r. w spółce (...) Sp. z o. o. oraz za miesiąc lipiec 2007 r. w spółce (...), składając określonej treści deklaracje VAT-7 za te okresy miesięczne, uwzględniające podatek naliczony wynikający z treści fikcyjnych faktur,

przy czym w przypadku spółki (...) chodzić miało o pustą fakturę wystawioną przez (...) Sp. z o. o., na rzecz którego w ten sam sposób uprzednio fikcyjnie udokumentować sprzedaż radlic miała spółka (...).

Zaznaczenia wymaga, iż akt oskarżenia zarzucał oskarżonemu, że przez wystawienie przedmiotowych fikcyjnych faktur oraz ujęcie ich w rejestrze sprzedaży, a na jego podstawie w deklaracji VAT-7 złożonej przez (...) Sp. z o. o. za miesiąc czerwiec 2007 r., nie została wpłacona na rachunek Urzędu Skarbowego w T. naliczona w tych fakturach kwota 1.002.697 złotych, o której mowa w art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, a więc jedynie podszywająca się pod podatek VAT. Inaczej rzecz ujmując zarzucono oskarżonemu, że wystawił nierzetelne faktury VAT i się nimi posłużył, choć posłużenie się nimi ograniczone zostało do ujęcia ich w rejestrze sprzedaży prowadzonym w spółce (...) (art. 62 § 2 kks), a następnie składając w imieniu tejże spółki organowi podatkowemu deklarację, podał w niej nieprawdziwe dane z tego rejestru, przez co miało dojść do narażenia podatku na uszczuplenie, konkretnie w postaci kwoty, która pod ten podatek się podszywała (art. 56 § 1 kks).

Kiedy w postanowieniu Sądu Rejonowego w Tarnowskich Górach z dnia 6 listopada 2015 r. zostało podniesionym, że we wskazanych okolicznościach oskarżony nie może ponosić odpowiedzialności na podstawie art. 56 § 1 kks, a to z tego względu, że nałożony na wystawcę fikcyjnej faktury obowiązek zapłacenia kwoty wskazanej w tej fakturze nie kreuje zobowiązania podatkowego wynikającego z faktycznie przeprowadzonych transakcji, zatem uiszczenie tej kwoty nie stanowi wykazania obowiązku podatkowego, lecz ma charakter sankcyjno-prewencyjny, w konsekwencji nie naraża na uszczuplenie podatku od towarów i usług, który może wynikać jedynie z rzeczywistych transakcji, tego rodzaju ocena, która ma jak najbardziej oparcie w orzecznictwie Sądu Najwyższego (zob. wyrok z dnia 5 marca 2015 r., III KK 407/14, LEX nr 1678967) została zaakceptowana przez oskarżenie. Prokurator skutecznie skarżąc to orzeczenie wskazywał jedynie, że wystawienie fikcyjnych faktur mogło pomóc innym podmiotom dokonać nieuzasadnionego pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z treści fikcyjnych faktur. W związku z tym w dalszym postępowaniu zmodyfikował oskarżenie wskazując, że przez wystawienie przedmiotowych fikcyjnych faktur oskarżony miał pomóc, spółce (...) uszczuplić podatek VAT, a (...) narazić go na uszczuplenie, oba te podmioty dzięki temu miały bowiem złożyć nieprawdziwe deklaracje VAT-7 pozwalające na uzyskanie zwrotu podatku ((...)) lub przynajmniej domaganie się takiego zwrotu ((...)).

Rzecz jednak w tym, że samo wystawienie fikcyjnych faktur w imieniu (...) nie mogło stanowić podstawy sporządzenia nieprawdziwych deklaracji VAT-7 przez (...) oraz (...). Koniecznym było również posłużenie się nimi w taki sposób, aby trafiły one do rzekomych nabywców towaru, którym miały dokumentować jego sprzedaż wraz z naliczeniem podatku VAT. Zatem przejawem owego pomocnictwa do relewantnego na gruncie art. 56 § 1 kks skutku w postaci narażenia na uszczuplenie podatku przez złożenie deklaracji, w której podano nieprawdę, nie mogło być li tylko wystawienie fikcyjnych faktur i ujęcie ich w rejestrze sprzedaży podmiotu, w imieniu którego zostały wystawione, ale również przekazanie po jednym ich egzemplarzu rzekomym nabywcom, dzięki czemu dopiero ci, ewentualnie kolejne podmioty tak dokonującego się fikcyjnego obrotu, mogłyby uwzględniać ich treść w swoich rozliczeniach VAT z fiskusem.

Opis czynu zarzucanego oskarżonemu w akcie oskarżenia o takim posłużeniu się przedmiotowymi pustymi fakturami w żadnym fragmencie nie wspomina. Nie sposób przecież tego wiązać z samym faktem wystawienia faktur, nawet jeśli naturalną kolejną rzeczą pozostaje, że z wystawieniem faktury wiąże się jej przekazanie nabywcy, gdyż ten zapewne będzie chciał uwzględnić jej treść w rozliczeniu się z podatku VAT. Wystawienie fikcyjnej faktury, to jakościowo inna zaszłość faktyczna, zdecydowanie różniąca się od posłużenia się takim dokumentem, która nie zawiera się w ramach jednego i tego samego zdarzenia w sensie historycznym (por. uzasadnienie wyroku SN z 16 listopada 2009 r., IV KK 98/09, LEX nr 553725). Pamiętać trzeba, że zgodnie z obowiązującym w czerwcu 2009 r. § 24 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług Dz.U. z 2004 r. Nr 97, poz. 971 z późn. zm.), faktury były wystawiane co najmniej w dwóch egzemplarzach, przy czym oryginał otrzymywał nabywca, a kopię zatrzymywał sprzedawca. Tymczasem właśnie jedynie do owego zatrzymania przez sprzedawcę nawiązywał opis czynu zarzucanego oskarżonemu w akcie oskarżenia. Zachowanie prowadzące do tego, że otrzymywał je nabywca, pozostawało poza jego

opisem, a tym samym nie mogło się mieścić w granicach zdarzenia faktycznego objętego aktem oskarżenia, które w istocie ograniczało się do wystawienia fikcyjnych faktur i uwzględnienia ich w rozliczeniu wystawcy tych dokumentów z podatku VAT za miesiąc czerwiec 2007 r. dokonującym się w składanej w tym celu deklaracji VAT-7, pomijało natomiast wszystko to, co wiązało się z przekazaniem oryginałów owych faktur rzekomym nabywcom i tego, co się z tym następnie miało wiązać w aspekcie rozliczeń z podatku VAT dokonywanych przez inne podmioty, niż wystawca tych faktur. Stąd też nie mogło dziwić, iż pierwotnie oskarżenia nie interesowało, o czym musiały przekonywać również wyniki postępowania przygotowawczego udokumentowane jednym tomem akt, komu oskarżony miałby pomóc dopuścić się przestępstwa podania nieprawdy w deklaracji podatkowej z wykorzystaniem faktur, o których mowa w postawionym oskarżonemu w akcie oskarżenia zarzucie oraz czy działał on ze świadomością i zamiarem udzielenia takiemu podmiotowi pomocy do popełnienia przestępstwa z art. 56 § 1 kks, a także że podmiot ten w złożonej deklaracji podatkowej podał nieprawdę i naraził podatek na uszczuplenie.

Zmodyfikowany opis czynu zarzucanego oskarżonemu tylko więc fragmentarycznie nawiązywał do pierwotnych granic oskarżenia, a mianowicie w tej części, w której nawiązywał do wystawienia faktur VAT dokumentujących fikcyjną sprzedaż materiałów budowlanych spółce (...) (4 faktury) oraz sprzedaż radlic spółce (...) (1 faktura). W pozostałym zakresie wykraczał poza jego granice, zarzucając oskarżonemu popełnienie innego czynu w znaczeniu faktycznym polegającym na jakościowo innym posłużeniu się przedmiotowymi fakturami VAT, co więcej w innym celu, niż dokonanie rozliczenia z podatku przez ich wystawcę, a mianowicie, by inne podmioty mogły uwzględnić fikcyjną sprzedaż i związane z nią naliczenie VAT-u we własnych rozliczeniach z fiskusem.

Na takie rozszerzenie granic przedmiotowych oskarżenia nie było zgody oskarżonego, ani jego obrońcy, a tylko wówczas można byłoby w ogóle rozważać zgodnie z art. 398 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks skuteczność tego rodzaju czynności procesowej. Oznaczało to, uwzględniając również wynikający z art. 443 kpk zw. z art. 113 § 1 kks tzw. pośredni zakaz reformationis in peius pozwalający na wydanie w dalszym postępowaniu orzeczenia surowszego względem uchylonego, ale tylko w granicach przekazania na niekorzyść, iż w rozpoznawanej sprawie oskarżony co najwyżej mógłby zostać pociągnięty do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe kwalifikowane wyłącznie z art. 62 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks popełnione w czerwcu 2007 r., oczywiście gdyby czyn ten nie uległ przedawnieniu, co nie może obecnie budzić najmniejszych wątpliwości już tylko ze względu na jego ustawowe zagrożenie wyłącznie karą grzywny oraz treść art. 44 § 1 pkt 1 kks i art. 44 § 5 kks.

Nie mniej zgodzić należało się z Sądem Rejonowym, iż przedstawione przez oskarżenie dowody nie dawały też wystarczającej podstawy ku temu, by twierdzić, że oskarżony w granicach oskarżenia dopuścił się czynu penalizowanego na gruncie Kodeksu karnego skarbowego.

Podkreślenia wymaga, iż niniejsza sprawa z uwagi na wniesienie aktu oskarżenia we wrześniu 2015 r. rozpoznawana była w rygorach tzw. procesu kontradyktoryjnego. Odpowiednie zastosowanie miały z mocy art. 113 § 1 kks przepisy Kodeksu postępowania karnego w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2015 r. do dnia 14 kwietnia 2016 r. (zob. art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2016 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 437 z późn. zm.).

Zgodnie z ówczesnym brzmieniem art. 167 kpk w postępowaniu zainicjowanym aktem oskarżenia dowody po ich dopuszczeniu przez przewodniczącego lub sąd przeprowadzają strony, a tylko w wyjątkowych wypadkach uzasadnionych szczególnymi okolicznościami, sąd mógł z urzędu przejawiać aktywność dowodową. Stąd też w zakresie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadka inicjatywa co do wykorzystania jego wcześniejszych depozycji należała również do strony, która o przeprowadzenie takiego dowodu wnioskuje. Sąd mógł odczytywać poprzednie zeznania w odpowiednim zakresie jedynie w wyjątkowych wypadkach, uzasadnionych szczególnymi okolicznościami (por. art. 391 kpk w brzmieniu obowiązującym od 1 lipca 2015 r. do 14 kwietnia 2016 r.).

Co przy tym istotne, art. 427 § 4 kpk z wyłączeniem przypadków, gdy przeprowadzenie dowodu było obowiązkowe, zabraniał podnosić w środku odwoławczym zarzut nieprzeprowadzenia przez sąd określonego dowodu, jeżeli strona

nie składała w tym zakresie wniosku dowodowego, zarzut przeprowadzenia dowodu pomimo braku wniosku strony w tym przedmiocie, jak też zarzut naruszenia przepisów dotyczących aktywności sądu przy przeprowadzaniu dowodów.

Wskazać również trzeba, iż przepis art. 8 § 1 kpk statuuje zasadę jurysdykcyjnej samodzielności sądu karnego. Oznacza ona, że poza wynikającym z art. 8 § 2 kpk związaniem sądu prawomocnymi rozstrzygnięciami sądów kształtującymi prawo lub stosunek prawny (będą nimi przede wszystkim orzeczenia sądowe zapadłe w postępowaniu cywilnym, kształtujące prawo lub stosunek prawny np. o rozwiązaniu małżeństwa, o przysądzeniu własności, ale również taki charakter mają wyroki skazujące i warunkowo umarzające sądów karnych w zakresie, w jakim przypisują one określonej osobie fakt popełnienia przestępstwa oraz orzekające wobec niej określoną karę lub środek karny), sąd karny samodzielnie rozstrzyga wszystkie zagadnienia zarówno prawne, jak i faktyczne, jakie wyłoniły się w rozpatrywanej sprawie i nie wiążą go inne rozstrzygnięcia sądów zapadłe tak w sprawach karnych, jak cywilnych czy administracyjnych powiązanych z rozpoznawaną sprawą karną. Niedopuszczalne jest zatem opieranie się przy dokonywaniu ustaleń faktycznych na ustaleniach innego organu procesowego, a więc niejako „przejmowanie” ustaleń tego organu, gdyż obowiązkiem sądu jest poczynienie własnych ustaleń jako jedynie dopuszczalnej podstawy rozstrzygnięcia. Sąd musi także dokonać własnych ocen przeprowadzonych dowodów (art. 7 kpk), a ich ocena dokonana poprzednio przez inny organ nie może być dla niego wiążąca. Konieczność dokonania własnych ustaleń wynika z zasady bezpośredniości, obligującej sąd do korzystania z dowodów pierwotnych, a stanowiącej jedną z gwarancji zasady prawdy materialnej (obowiązku dążenia do dokonania ustaleń zgodnych z rzeczywistością). To właśnie nakazy posługiwania się dowodami stanowiącymi tylko jedno ogniwo pośrednie między organem prowadzącym postępowanie a ustalaniem faktem oraz osobistego zetknięcia się z takim dowodem są uzasadnieniem zakazu korzystania z „cudzych” ustaleń (zob. wyrok SN z 1 września 2010 r., IV KK 78/10, Biul. PK 2010/4/12; wyrok SA w Lublinie z 23 grudnia 2009 r., II AKa 152/09, LEX nr 564771).

Niewątpliwie zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego obowiązuje w postępowaniu o przestępstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowe i nie podlega ani osłabieniu, ani dalszym wyjątkom, niż określone w art. 8 § 2 kpk (zob. wyrok SN z dnia 29 października 2015 r., IV KK 187/15, LEX nr 1929133).

Tymczasem już tylko z wywodów apelacji wynikało, że skarżący twierdząc, iż oskarżony jako osoba faktycznie zajmująca się sprawami finansowymi (...) Sp. z o. o. odpowiada za wystawienie przedmiotowych faktur i dalszy ich los, w istocie nie tyle powoływał się na dowody przeprowadzone w postępowaniu pierwszoinstancyjnym, co ustalenia organu podatkowego, na podstawie których wydana została ostateczna decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w T. z dnia 21 czerwca 2013 r. nr (...) określająca dla spółki (...) nadwyżkę w podatku naliczonym nad należnym za czerwiec 2007 r. do rozliczenia w następnym miesiącu w wysokości 38.645 złotych oraz na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług kwotę podatku od towarów i usług za czerwiec 2007 r. do zapłaty w łącznej wysokości 1.002.697 złotych z tytułu wystawienia przez w/w spółkę faktur objętych zarzutem aktu oskarżenia.

Tymi ustaleniami Sąd I instancji nie był związany właśnie z uwagi na uregulowanie art. 8 § 1 kpk, a obowiązkiem oskarżenia było udowodnić zgodnie z prawem procesowym, a więc wnioskując o dopuszczenie określonych dowodów, a następnie przeprowadzając te dowody, fakty istotne dla rozstrzygnięcia, a więc po pierwsze udział oskarżonego w wystawieniu przedmiotowych faktur oraz ich zaksięgowanie w (...) poprzez ujęcie w rejestrze sprzedaży. Bez udowodnienia oskarżonemu takiego zaangażowania, a poprzestając na domniemywaniu związanych z tym okoliczności, co ewidentnie pozostawałoby w sprzeczności z art. 5 § 1 kpk, w rozpatrywanym przypadku w ogóle nie mogło być rozważanym pociągnięcie go do odpowiedzialności karnej skarbowej za czyn, który z przyczyn omówionych powyżej pozostawałby w granicach oskarżenia.

Temu zadaniu obaj oskarżyciele publiczni, zarówno prokurator, jak i finansowy organ postępowania przygotowawczego, w najmniejszym stopniu nie sprościli.

Dokumentacja źródłowa, która legła u podstaw przywołanej decyzji wymiarowej organu podatkowego, nie wskazywała wcale, że oskarżony miał jakikolwiek związek z wystawieniem przedmiotowych faktur i ich ujęciem w rejestrze sprzedaży w (...). Jak słusznie zauważył Sąd Rejonowy, same faktury wskazywały, że wystawiła je osoba o nazwisku

K.. Wówczas prezesem (...) Sp. z o. o. był niejaki K. K. (2), który również wedle zeznań T. T., obok tegoż świadka, jak i brata oskarżonego R. F., zajmował się wystawianiem faktur w tej spółce.

O tym zaś, iż A. F. faktycznie miał zarządzać tym podmiotem, a tym samym niejako polecać podejmowanie określonych działań podległym sobie osobom pełniącym określone funkcje w spółce (...), miały już wskazywać dowody ze źródeł osobowych przeprowadzone w postępowaniu podatkowych, których w zasadzie nie przeprowadzono w niniejszym postępowaniu karnym, a jak już przeprowadzono, to nawet w taki sposób, iż w niebudzący wątpliwości sposób nie wynikało z nich, że oskarżony miał swój udział w wykreowanie owych faktur i ich zaksięgowanie. Oskarżony w swoich wyjaśnieniach się przecież do tego nie przyznał. Jego zeznania z postępowania podatkowego z mocy art. 389 kpk nie stanowiły natomiast dowodu w procesie karnym. Sąd Rejonowy nie dysponował też zeznaniami K. K. (2). Taki dowód nie został przeprowadzony w postępowaniu karnym skarbowym. Z kolei przesłuchanie świadka T. T. w zasadniczym dla rozstrzygnięcia sprawy zakresie ograniczyło się do odczytania mu przez prokuratora w trybie art. 391 § 1 kpk fragmentu jego zeznań złożonych w dniu 5 listopada 2009 r. w Komendzie Miejskiej Policji w B.. Kluczowe przy tym jest to, iż odczytany mu fragment wskazywał w zasadzie pewnie tylko tyle, że świadek wcześniej za namową oskarżonego w postępowaniu podatkowym składał nieprawdziwe zeznania co do radlic, że znajdowały się w magazynie spółki (...), podobnie mieli postąpić K. K. (2) i B. J., który również nie był przesłuchany w niniejszym postępowaniu. Odczytane zeznania naprowadzały jeszcze, że spółkę (...) świadek traktował jako firmę oskarżonego. Jednocześnie z niewiadomych powodów prokurator nie zdecydował się odczytać z tamtych zeznań T. T. tego ich fragmentu, w którym wprost tenże świadek wskazywał cyt.: „Od kwietnia 2006 r. do września 2008 r. pracowałem w spółce (...) Sp. z o. o., która ma swoją siedzibę w Ś. przy ul. (...). Prezesem tej spółki w tamtym czasie był pan K.. Faktycznie zarządzał nią A. F.. K. był tylko kierowcą. Podpisywał dokumenty jako prezes, ale tak jak mówiłem o wszystkim decydował F.”.

Owe okoliczności nie wynikały jednak pewnie z innych dowodów, w tym ujawnionych przez odczytanie fragmentów zeznań T. T., które wskazywały jedynie, że oskarżony miał interes, by w postępowaniu podatkowym mającym za przedmiot rozliczenie spółki (...) w zakresie podatku VAT za czerwiec 2007 r. nie zostało ujawnionym, że jeden z towarów, których dotyczą faktury objęte oskarżeniem, nie był magazynowany przez spółkę, na którą to okoliczność miała naprowadzać stosowna dokumentacja. Z tego jednak wcale nie można pewnie wywieść, że oskarżony odpowiada za wystawienie faktur dokumentujących sprzedaż tych radlic i ich zaksięgowanie, a już tym bardziej, że miał udział w wystawieniu i zaksięgowaniu faktur na materiały budowlane mające być wedle ich treści zbytymi spółce (...). Przecież różne mogły być powody wspomnianego oczekiwania, jakie miał mieć oskarżony względem T. T., K. K. (2) i B. J., a już na pewno nie musiały być one takimi, by można było mieć pełne przekonanie, że to za sprawą A. F. wykreowana została przynajmniej przedmiotowa faktura dotycząca radlic, a w konsekwencji może on również odpowiadać za jej ujęcie w (...) spółki (...). Równie dobrze podejmował działania po czasie, w obliczu ryzyka negatywnych konsekwencji finansowych dla spółki (...), świadom jedynie okoliczności, które mogły do nich doprowadzić, co nie musiało wcale oznaczać, iż za jego sprawą lub z jego udziałem do nich doszło. Zgodnie z art. 5 § 2 kpk w brzmieniu obowiązującym od 1 lipca 2015 r. do 14 kwietnia 2016 r. Sąd Rejonowy wątpliwości, których nie usunięto w postępowaniu dowodowym, obowiązany był natomiast rozstrzygnąć na korzyść oskarżonego.

Reasumując, oskarżenie nie przedstawiło dowodów, na podstawie których w zgodzie z art. 8 § 1 kpk, art. 7 kpk i art. 5 § 2 kpk możliwym byłoby nie budzące wątpliwości ustalenie, że oskarżony miał jakikolwiek związek z wystawieniem choćby jednej z przedmiotowych faktur, jak też z posłużeniem się którąkolwiek z nich w sposób pozostający w granicach oskarżenia.

W tych zaś warunkach świadczących o tym, że oskarżenie nie potrafiło wywiązać się z zadania, które samo przed sobą postawiło, a w którym Sąd I instancji nie miał obowiązku go wyręczać, poza tym nie było dopuszczalnym wypominanie temu sądowi bierności w tym zakresie, za prawidłowe uchodzić musiało orzeczenie uniewinniające oskarżonego, które z przyczyn wyżej naprowadzonych odnieść należało do czynu mu zarzuconego aktem oskarżenia, z pominięciem jego modyfikacji dokonanej na rozprawie w dniu 4 listopada 2016 r., stanowiącej w istocie procesowo nieskuteczne rozszerzenie przedmiotowych granic oskarżenia.



Poza tym, nawet przyjmując, że Sąd Rejonowy orzekając również co do czynu niemieszczącego się w granicach oskarżenia, dopuścił się uchybienia z art. 439 § 1 pkt 9 kpk, uchylenie z tego powodu orzeczenia mogłoby nastąpić wyłącznie na korzyść oskarżonego (art. 439 § 2 kpk). Nie mógłby więc na tej podstawie zostać uchylony zaskarżony wyrok, mocą którego oskarżonego uniewinniono (zob. wyrok SN z dnia 22 lutego 2017 r., IV KK 282/16, LEX nr 2258048).

Z przedstawionych względów obecnie nie pozostało Sądowi odwoławczemu nic innego, jak utrzymać w mocy zaskarżony wyrok.

Nieuwzględnienie apelacji wywiedzionej przez oskarżyciela publicznego zgodnie z art. 636 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks skutkować z kolei musiało obciążeniem Skarbu Państwa kosztami procesu za postępowanie odwoławcze, w tym wydatkami oskarżonego na ustanowienie w tej fazie procesu obrońcy z wyboru.

Niezależnie od powyższych wywodów zauważenia jeszcze wymaga, iż nie było prawidłowym twierdzenie oskarżenia zawarte w zmodyfikowanym zarzucie, że spółka (...) dzięki fikcyjnym fakturom dokumentującym sprzedaż radlic przez (...) na rzecz (...) mogła potem na podstawie też fikcyjnych faktur dokumentujących zakup przez nią tego samego towaru od (...) narażać podatek VAT za sierpień 2007 r. na uszczuplenie w kwocie 697.375 złotych, skoro z decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w B. z dnia 4 grudnia 2012 r. nr (...) (k. 85-97 t. II) wynika, że dzięki temu obniżyła zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług za tamten miesiąc w wysokości 6.424 złotych, żądana natomiast do zwrotu kwota 697.375 złotych wynikała z uwzględnienia w deklaracji VAT 7 jako podatku naliczonego z tytułu wewnątrzspółnotowej dostawy towarów kwoty, którą w realiach niniejszej sprawy należałoby postrzegać jako podszywającą się pod ten podatek w rozumieniu art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, a tym samym z przyczyn wyżej naprowadzonych nie będącej podatkiem, który mógłby zostać narażony na uszczuplenie w rozumieniu art. 56 kks, jak też nie będącej podatkową należnością publiczno-prawną w rozumieniu art. 76 kks. W takim wypadku wynikające z tego narażenie podatku na uszczuplenie ze względu na wysokość należności publiczno-prawnej, która została faktycznie uszczuplona, realizowałyby znamiona przestępstwa skarbowego stypizowanego w art. 56 § 2 kk, które również jedynie zagrożone jest karą grzywny, a tym samym na chwilę obecną ewidentnie przedawnione. Domaganie się z kolei wypłaty ze Skarbu Państwa określonej kwoty pod pozorem, iż stanowi ona podatek naliczony podlegający zwrotowi w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, penalizowane jest w art. 286 § 1 kk (zob. postanowienie SN z dnia 10 lipca 2013 r., II KK 20/13, OSNKKW 2013/10/91).

W odniesieniu do rozliczenia VAT za lipiec 2007 r. przez (...) zauważenia z kolei wymaga, iż z akt podatkowych dotyczących tego podmiotu wynika, że nie żądał on w owym rozliczeniu zwrotu podatku naliczonego w kwocie 320.678,01 złotych w związku z uwzględnieniem w nim również faktur dotyczących sprzedaży materiałów budowlanych przez (...), lecz wnioskował o przeniesienie określonej z uwzględnieniem w/w kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 324.115 złotych na miesiąc następny. Takie przeniesienie penalizowane byłoby w art. 76 § 1 kks, o ile rzeczywiście owa nadwyżka stanowiłaby w pełni podatkową należność publiczno-prawną, a tak z przyczyn już wymienionych nie było, skoro VAT z faktur wystawionych przez (...) na materiały budowlane mające być sprzedanymi (...) podszywał się jedynie po ten podatek. Przyjmując z kolei, że wystawione przez (...) faktury były pustymi, tj. nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, również sprzedaż objętego nimi towaru byłaby fikcją. Tym samym rozliczone w tym samym miesiącu faktury dla odbiorcy węgierskiego nie tyle nie uprawniałyby do naliczenia zerowego VAT-u, a w stawce podstawowej 22%, jak to przyjęto na potrzeby decyzji wymiarowej Naczelnika Urzędu Skarbowego w C. z dnia 23 kwietnia 2010 r. nr (...), co musiałyby zostać w ogóle pominiętymi w rozliczeniu, a to skutkowałyby, że dalej mielibyśmy do czynienia z nadwyżką podatku należnego do przeniesienia na następny miesiąc, która jedynie wynosiłaby różnicę pomiędzy kwotami 324.115 złotych a 320.678,01 złotych, czyli 3.436,99 złotych.