

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 28 listopada 2014 r.

Sąd Okręgowy w Poznaniu IV Wydział Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący: SSO Hanna Bartkowiak (spr.)

Sędziowie: SSO Dariusz Śliwiński

SSR del. do SO Marta Michałek-Dutkiewicz

Protokolant: st. prot. sąd. M. K.

przy udziale oskarżyciela skarbowego starszego komisarza skarbowego Ł. K. z Urzędu Skarbowego P. - W.

po rozpoznaniu w dniu 28 listopada 2014 r.

sprawy **P. W.**

oskarżonego z art. 56 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonego

od wyroku Sądu Rejonowego Poznań – Stare Miasto w P.

z dnia 5 września 2014 r. sygn. akt VIII K 329/14

uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi Rejonowemu Poznań – Stare Miasto w P. do ponownego rozpoznania.

M. D. H. D. Ś.

UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy Poznań – Stare Miasto w P., wyrokiem z dnia 5 września 2014 r. wydanym w postępowaniu o sygn. akt VIII K 329/14, uznał **oskarżonego P. W.** za winnego tego, że w IV kwartale 2007 r. oraz w I, II i IV kwartale 2008 r., prowadząc działalność gospodarczą pod nazwą (...) w zakresie usług budowlanych, naruszył treść przepisów art. 88 ust. 1 pkt 4, art. 88 ust. 3 a pkt 4 lit. a, art. 109 ust. 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 534 ze zm.) bowiem w deklaracjach VAT-7 za kwartał 2007 r. oraz w kwartałach I, II i IV podał nieprawdę bowiem:

1. bezpodstawnie rozliczył kwoty podatku naliczonego wynikające z niżej wymienionych faktur VAT:

- faktura VAT nr (...) z dnia 31 grudnia 2007 r. wystawiona przez (...) (...) (...) (...) W.ul. (...) na kwotę netto 102 600 zł, podatek VAT 22 572 zł;
- faktura VAT nr (...) z dnia 31 marca 2008 r. wystawiona przez (...) i NIP (...) (...) (...) W. ul. (...) na kwotę netto 51 000 zł, podatek VAT 11 220 zł,
- faktura VAT nr (...) z dnia 31 marca 2008 r. wystawiona przez (...) i NIP (...) (...) (...) W. ul. (...) na kwotę netto 98 000 zł, podatek VAT 21 560 zł,

- faktura VAT nr (...) z dnia 30 czerwca 2008 r. wystawiona przez PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO-USŁUGOWE (...) Sp. z o.o. NIP (...), (...) K.ul. (...) na kwotę netto 151 000 zł, podatek VAT 33 220 zł,
- faktura VAT nr (...) z dnia 31 grudnia 2008 r. wystawiona przez (...) i NIP (...) (...) - (...) W. ul. (...) na kwotę netto 67 500 zł, podatek VAT 14 850 zł,

faktury te, jak ustalono w trakcie postępowania podatkowego, nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych,

2. bezpodstawnie wykazał w ewidencji zakupu podatek VAT oraz odliczył w deklaracji VAT-7 za IV kwartał 2007 r. podatek naliczony za usługi gastronomiczne wynikający z następujących faktur VAT:

- z dnia 12 grudnia 2007 r. nr (...) wystawiona przez Bar gastronomiczny (...) ul. (...) na kwotę netto 58,88 zł, podatek VAT 4,12 zł,
- z dnia 11 grudnia 2007 nr (...) wystawiona w L. przez nieczytelna pieczętka z danymi firmy na kwotę netto 1 290,19 zł, podatek VAT 90,31 zł,

zgodnie z art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku od towarów i usług obniżenie kwoty lub podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych,

3. nieprawidłowo przeniósł kwoty i tym samym zawyżył wartość podstawy opodatkowania o kwotę 1 731,73 zł i kwotę podatku naliczonego w wysokości 141,54 zł. Przez powyższe nieprawidłowości uszczuplił podatek od towarów i usług za IV kwartał 2007 r. oraz następujące kwartały I, II i IV 2008 r. ogółem w wysokości 103 658 zł, to jest winnego przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i za to na podstawie art. 56 § 2 kks w zw. z art. 23 § 1 i 3 kks wymierzył mu karę grzywny w wysokości 70 stawek dziennych po 70 zł.

W drugim punkcie wyroku, na podstawie art. 624 § 1 kpk zwolnił oskarżonego od kosztów sądowych i od opłaty.

Powyższy wyrok zaskarżył w całości obrońca oskarżonego. Zarzucił on orzeczeniu:

1. obrazę przepisów prawa materialnego w postaci art. 56 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks na skutek uznania, iż czyny określone w punkcie 2 i 3 wyroku wypełniają ustawowe znamiona przestępstwa skarbowego określonego w art. 56 § 2 kks, w sytuacji, w jakiej opisane czyny w żaden sposób nie dotyczą podawania nieprawdy lub zatajania prawdy w deklaracji lub oświadczeniu składanych organowi podatkowemu, albo niedopełnienia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych,
2. mającą wpływ na treść orzeczenia obrazę przepisów postępowania w postaci art. 8 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks oraz art. 199 a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. nr 137, poz. 926 ze zm.) z jednoczesnym naruszeniem zasady bezpośredniości na skutek niezasadnego oparcia zaskarżonego orzeczenia wyłącznie o ustalenia i dowody przeprowadzone w postępowaniach kontrolnych i podatkowych, z pominięciem przeprowadzenia ich bezpośrednio przez Sądem meriti,
3. mającą wpływ na treść orzeczenia obrazę przepisów postępowania w postaci art. 167 kpk w zw. z art. 410 kpk, art. 7 kpk i art. 5 § 2 kpk na skutek wydania zaskarżonego wyroku w oparciu o niepełny materiał dowodowy z pominięciem całokształtu okoliczności ujawnionych w toku rozprawy głównej i pomimo braku wyjaśnienia wszystkich istotnych dla niniejszej sprawy okoliczności, z jednoczesnym przekroczeniem granic swobodnej oceny dowodów i zastąpienie jej oceną dowolną,
4. mającą wpływ na treść orzeczenia obrazę przepisów prawa w postaci art. 44 § 1 pkt 1 i § 3 kks w zw. z art. 17 § 1 pkt 6 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks na skutek wydania wyroku skazującego pomimo przedawnienia przestępstwa skarbowego objętego zarzutem.

Stwierdzając powyższe, apelujący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uniewinnienie oskarżonego od wszystkich zarzucanych mu czynów, względnie umorzenie postępowania, a z ostrożności procesowej o jego uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji w innym składzie.

Urząd Skarbowy P. – W., działający w charakterze oskarżyciela publicznego, wniósł odpowiedź na apelację. Zawniósł w niej o nieuwzględnienie środka odwoławczego i utrzymanie zaskarżonego wyroku w mocy.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje :

Apelacja była w części zasadna i w tym zakresie zasługiwała na uwzględnienie. Skutkiem tego stwierdzenia było uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Przystępując do omówienia powodów powyższego rozstrzygnięcia, należy na wstępie zauważyć, że apelujący w sposób nieprawidłowy sformułował zarzuty odwoławcze. Nie uwzględnił bowiem, że w razie oparcia odwołania na zarzutach tzw. mieszanych, to jest twierdzeniach odpowiadających kilku podstawom odwoławczym, jako podstawę odwołania należy powoływać zarzut tzw. pierwotny, a nie wtórny, stanowiący pochodną usterki pierwotnej. Nieodpowiednie jest powoływanie kilku zarzutów, gdy jeden z nich jest konsekwencją innego bądź gdy zarzuty te wzajemnie się wykluczają (por. wyrok SA w Krakowie z 11 lutego 1999 r., II AKA 18/99, Lex 36663). Sąd Okręgowy zmienił zaproponowany w apelacji porządek rozpoznania zarzutów i w pierwszej kolejności rozważył kwestię dochowania reguł prawa procesowego. Postąpił tak, albowiem tylko działanie zgodne z procedurą, w rozważanym przypadku z Kodeksem karnym skarbowym i odpowiednio w nim stosowanym Kodeksem postępowania karnego, daje gwarancję dokonania trafnych ustaleń faktycznych, warunkujących z kolei prawidłową ocenę prawną zdarzenia opisanego w akcie oskarżenia.

Kierując się takim założeniem Sąd Okręgowy odniósł się przede wszystkim do kwestii dopuszczalności prowadzenia postępowania karnoskarbowego i w oparciu o wyniki kontroli odwoławczej stwierdził, że nie zasługiwała na akceptację teza o przedawnieniu karalności czynu zarzucanego oskarżonemu. Uczynił tak, gdyż nie podzielił argumentacji skarżącego jakoby bez znaczenia było przyjęcie konstrukcji czynu ciągłego. Sąd Okręgowy podzielił stanowisko Sądu Rejonowego, umocowane w orzecznictwie, że skoro jeden czyn stanowi tylko jedno przestępstwo skarbowe (art. 6 § 1 kks), to ma on jeden termin przedawnienia i brak normatywnej podstawy do ustalania terminów przedawnienia dla poszczególnych fragmentów tego czynu. Istotą przedawnienia jest bowiem to, że zrywa ono więź między przestępstwem a karą. To zaś oznacza, iż jeżeli wystąpi przedawnienie karalności, to niedopuszczalne staje się wymierzenie jakiegokolwiek kary (por. uzasadnienie wyroku SN z 14 stycznia 2010 r., V KK 235/09, OSNKW 2010/6/50). Nie miał zatem racji skarżący, twierdząc, że w przypadku jego mandanta nie miała znaczenia data płatności podatku VAT wynikającego z faktury VAT nr (...) z dnia 31 grudnia 2008 r. wystawionej przez (...).

Podkreślić jednak w tym momencie wypada, z uwagi na charakter podjętego w drugiej instancji rozstrzygnięcia, że Sąd odwoławczy nie przesądza czy przyjęcie konstrukcji prawnej z art. 6 § 2 kks w odniesieniu do wszystkich zachowań podsądnego jest właściwe. O tym zadecyduje samodzielnie Sąd Rejonowy w momencie, gdy ustali ponownie podstawy faktyczne sprawy i przystąpi do dokonywania oceny prawnej postępowania P. W..

Natomiast Sąd Okręgowy uznał zasadność zarzutu naruszenia przepisów postępowania w postaci art. 8 § 1 kpł w zw. z art. 113 § 1 kks oraz art. 199 a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, z jednoczesnym naruszeniem zasady bezpośredniości. Zdaniem Sądu II instancji katalog ten uzupełnić trzeba o art. 174 kpł w zw. z art. 113 § 1 kks, zgodnie z którym dowodu z wyjaśnień oskarżonego lub z zeznań świadka nie wolno zastępować treścią pism, zapisków lub notatek urzędowych. W tym miejscu wskazać trzeba, że wobec braku definicji ustawowej pojęć użytych w zakończeniu przepisu art. 174 kpł w doktrynie zasadnie wywodzi się, że jako pismo, zapisek lub notatkę traktować trzeba każdą pisemną wypowiedź, szkic lub rysunek, jeżeli nie jest on dopuszczony wyraźnym przepisem prawa jako substytut ustnych wyjaśnień lub zeznań. Dopuszczalność zaś wykorzystania dowodów pisemnych sporządzanych w procesie i dla jego celów jest ograniczona do wypadków przewidzianych przepisami art. 389 i 391-393 kpł, przy czym przepis art. 393 § 1 zdanie drugie kpł dodatkowo zakazuje odczytywania notatek dotyczących czynności, z których

wymagane jest sporządzenie protokołu, a więc m.in. przesłuchania oskarżonego i świadka. Na przepis art. 174 kpk należy przez to spojrzeć jako na przepis eksponujący wagę zasady bezpośredniości, gdyż stanowi on uzupełnienie art. 389 i 391-393 kpk, tworząc z nimi zespół przepisów gwarantujących przestrzeganie tej zasady (por. A. G., Dowody w sądowym procesie karnym. Teoria i praktyka. Rozdział V pkt IV Zakaz zastępowania wyjaśnień lub zeznań. Oficyna 2010).

W zaistniałej w toku pierwszoinstancyjnego postępowania sytuacji nie budziło zatem wątpliwości Sądu odwoławczego, że zaniechanie przez Sąd Rejonowy zapoznania się co najmniej z protokołem przesłuchania P. B. – o którym była mowa na rozprawie w dniu 5 września 2014 r. – jak również protokołami przesłuchania E. C., M. R. czy J. S., wiązało się z naruszeniem przepisów kształtujących wspomnianą wyżej zasadę bezpośredniości. Ustalenia poczynione przez Sąd niższej instancji zostały de facto oparte na pismach – uzasadnieniach decyzji – sporządzonych w postępowaniach podatkowych i kontrolnych.

Sąd II instancji uznał, że wskazane wyżej uchybienie świadczyło o nieprawidłowym sposobie procedowania przez Sąd I instancji, a przy tym wskazywało na prawdopodobieństwo poczynienia przez organ orzekający nieobiektywnych i nierzetelnych ustaleń faktycznych. Te okoliczności mogły mieć zaś wpływ na treść orzeczenia, albowiem mogły zdecydować o uznaniu sprawstwa i winy oskarżonego.

Analizując przedmiotową sprawę Sąd odwoławczy stwierdził też taką nieprawidłowość, że fragmentarycznie został podany w wyroku element zarzutu stawiany oskarżonemu w pkt 3. Zgodnie z zarzutem sformułowanym przez oskarżyciela publicznego czyn ten miał polegać na nieprawidłowym przeniesieniu kwoty z rejestru VAT nabyć za IV kwartał 2008r. do deklaracji VAT – 7k za powyższy kwartał i tym samym zawyżeniu wartości podstawy opodatkowania o kwotę 1731,73 zł i kwotę podatku naliczonego w wysokości 141,54 zł. Natomiast Sąd Rejonowy skrócił opis tego zarzutu do wskazania, iż oskarżony nieprawidłowo przeniósł kwoty i tym samym zawyżył wartość podstawy opodatkowania o kwotę 1 731,73zł i kwotę podatku naliczonego w wysokości 141,54zł. Przypisanie oskarżonemu tego rodzaju niedookreślonego zachowania powoduje, że nie było możliwym nawet rozeznanie się, na czym miałyby w tym przypadku polegać czyn karalny. To z kolei, z racji kierunku wniesionej apelacji, skutkuje tym, że nie jest już możliwe w tym postępowaniu czynienie w tym zakresie niekorzystnych dla podsądnego modyfikacji tej części zarzutu. Marginalnie, warto wspomnieć, że również uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie wyjaśnia jakie w tej mierze poczyniono ustalenia oraz w czym Sąd Rejonowy upatrywał oszustwa podatkowego. Sprowadza się ono w tym temacie do błędnego, skróconego w sposób podany wyżej przytoczenia treści zarzutu. To w praktyce oznacza, że P. W. nie może ponieść odpowiedzialności karnoskarbowej za ten element czynu ciągłego ujęty w pkt 3.

Mając to na uwadze, Sąd Okręgowy podjął decyzję o uchyleniu zaskarżonego wyroku w całości. Stwierdził jednocześnie, korzystając z regulacji prawnej wprowadzonej przez art. 436 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, iż z racji zaistniałych uchybień procesowych, pełne ustosunkowanie się do zarzutów apelacyjnych byłoby przedwczesne.

Konsekwencją uchylenia zaskarżonego wyroku było przekazanie sprawy Sądowi Rejonowemu Poznań – Stare Miasto w P. do ponownego rozpoznania.

Nie przesądzając w tym momencie kwestii sprawstwa i winy oskarżonego P. W., Sąd II instancji wskazuje, że Sąd niższego rzędu jest zobowiązany powtórzyć postępowanie dowodowe przy uwzględnieniu zakazów regulujących sposób pozyskiwania informacji z określonych źródeł dowodowych. Oczywiście jest także ważne by przy ponownym prowadzeniu sprawy, Sąd Rejonowy w odpowiednim stopniu uwzględnił zasady obiektywizmu i prawdy materialnej. Powinnością sądu przy określaniu odpowiedzialności karnej (karnoskarbowej) danej osoby jest bowiem podjęcie rzetelnej próby dokonania ustaleń należycie umocowanych w materiale dowodowym sprawy oraz w przepisach prawa.

M. M. - DutkiewiczHanna BartkowiakDariusz Ś.