

Sygn. akt VI Ka 430/18

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 15 listopada 2018 r.

Sąd Okręgowy w Elblągu VI Wydział Karny Odwoławczy w składzie:

**Przewodnicząca: SSO Elżbieta Kosecka - Sobczak**

**Protokolant: st. sekr. sądowy I. N.**

przy udziale przedstawiciela Naczelnika (...) - (...) Skarbowego w O. D. M.

po rozpoznaniu dnia 15 listopada 2018r., w E. sprawy:

P. K. (1) s. S. i B. ur. (...) w K.

oskarżonego z art. 61§1 kks i inne

na skutek apelacji wniesionej przez oskarżyciela publicznego - Naczelnika (...) - (...) Skarbowego w O.

od wyroku Sądu Rejonowego w B.

z dnia 13 kwietnia 2018 r., sygn. akt II K 693/16

uchyla zaskarżony wyrok w pkt. II i sprawę w tym zakresie przekazuje Sądowi Rejonowemu w B. do ponownego rozpoznania.

Sygn. VI Ka 430/18

## UZASADNIENIE

P. K. (1) został oskarżony o to, że w okresie od 16 listopada 2011 roku do 27 kwietnia 2012 roku w B., prowadząc działalność gospodarczą pod firmą PHU (...) z/s w B. ul. (...), działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru z naruszeniem art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 86 ust. 1, ust. 10a i ust. 2, art. 88 ust. 3a pkt 4 lit a oraz art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) prowadził nierzetelne rejestry zakupu VAT firmy za listopad i grudzień 2011 roku oraz za marzec i kwiecień 2012 roku zawyżając podatek naliczony o łączną kwotę 18.556,88 zł w wyniku niezaewidencjonowania faktur korygujących i zaewidencjonowania sześciu faktur VAT wystawionych w sposób nierzetelny przez firmy (...) spółki z o.o. z W. nr (...) z dnia 30.11.2011 roku, (...) z 6.12.2011 r. i (...) z 19.12.2011 r. (...) PHU (...) z W. nr (...) z 27.03.2012 r.; PHU (...) z B. nr 2012/04/008 z 18.04.2012 r. i PHU (...) z G. nr (...) z 27.04.2012 r. dokumentujących zakup wózków narzędziowych z zestawem narzędzi, (...), (...), agregaty prądotwórczego traktorowego AV-38, spalinowej spawarki M. 204CE i spawarki inwertorowej, które to czynności w rzeczywistości nie miały miejsca a także prowadził nierzetelne rejestry sprzedaży VAT firmy za grudzień 2011 roku oraz za marzec i kwiecień 2012 roku zawyżając podatek należny o łączną kwotę 36.547 zł w wyniku zaewidencjonowania sześciu faktur wystawionych w sposób nierzetelny na rzecz PPHU (...), P. 1C, (...) - (...) P. nr (...) z 12.12.2011 r. (...) z 12.12.2011 r. (...) z 27.12.2011 r., (...) z 27.12.2011 r., (...) z 27.03.2012 r. i (...) z 27.04.2012 r. dokumentujących sprzedaż szafek narzędziowych z wyposażeniem, prasy ręcznej do zakuwania węży, prasy hydraulicznej do zakuwania węży, spawarek z agregatem prądotwórczym, które to czynności w rzeczywistości nie miały miejsca, tj. o czyn z art. 61§1kks w zb. z art. 62§2kks w zw. z art. 6§2kks i art. 7§1kks

Sąd Rejonowy w B. wyrokiem z dnia 13 kwietnia 2018r. sygn. II K 693/16 rozstrzygnął, iż:

I. na mocy art. 17 §1 pkt 6 kpk w zw. z art. 113 §1 kks w zw. z art. 51 §1 i 2 kks umarza postępowanie wobec P. K. (1) w zakresie czynu polegającego na tym, że w okresie od 16 listopada 2011 roku do kwietnia 2012 roku w B., prowadząc działalność gospodarczą pod firmą PHU (...) z/s w B. ul. (...), działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru prowadził nierzetelne rejestry zakupu VAT firmy za listopad i grudzień 2011 roku oraz za marzec i kwiecień 2012 roku zawyżając podatek naliczony o łączną kwotę 231,46 zł w wyniku niezaewidencjonowania faktur korygujących (...) z dnia 16.11.2011 roku, K./ZA- (...) z dnia 01.12.2011 roku, K./ZA- (...) z dnia 01.12.2011 roku, K./ZA- (...) z dnia 01.12.2011 roku, K./ZA- (...) z dnia 13.12.2011 roku oraz K./ZA- (...) z dnia 01.03.2012 roku (...) /S- (...) z dnia 18.04.2012 roku z tym ustaleniem, że czyn powyższy wypełnia znamiona wykroczenia skarbowego z art. 61 §2 kks w zw. z art. 6 §2 kks;

II. uniewinnia oskarżonego od popełniania czynu zarzucanego mu w akcie oskarżenia w zakresie prowadzenia nierzetelnych rejestrów VAT poprzez zaewidencjonowanie sześciu faktur VAT wystawionych w sposób nierzetelny przez firmy (...) spółki z o.o. z W. nr (...) z dnia 30.11.2011 roku, (...) z 6.12.2011 r. i (...) z 19.12.2011 r. (...) PHU (...) z W. nr (...) z 27.03.2012 r.; PHU (...) z B. nr 2012/04/008 z 18.04.2012 r. i PHU (...) z G. nr (...) z 27.04.2012 r. oraz zaewidencjonowania sześciu faktur wystawionych w sposób nierzetelny na rzecz PPHU (...), P. 1C, (...)-(...) P. nr (...) z 12.12.2011 r. (...) z 12.12.2011 r. (...) z 27.12.2011 r., (...) z 27.12.2011 r., (...) z 27.03.2012 r. i (...) z 27.04.2012 r.

Ponadto kosztami postępowania obciążył Skarb Państwa.

Od powyższego wyroku apelację wywiódł, na niekorzyść oskarżonego, oskarżyciel, który zaskarżył ww wyrok co do rozstrzygnięcia z pkt. II (co zostało doprecyzowane na rozprawie apelacyjnej) i wyrokowi w tym zakresie zarzucił obrazę przepisów prawa materialnego to jest art. 61 § 1 kks w zb. z art. 62 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks, poprzez wyrażenie błędnego poglądu, że zachowania oskarżonego P. K. (1) nie wyczerpywały znamion przestępstwa skarbowego określonego w tych przepisach, mimo, iż zebrany materiał dowodowy wskazywał, że oskarżony prowadząc działalność gospodarczą pod firmą PHU (...) z/s w B., działając w warunkach czynu ciągłego, posługując się i wystawiając kwestionowane faktury VAT prowadził nierzetelnie rejestry zakupu i sprzedaży VAT swojej firmy, gdyż ujęte w nich faktury nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. A stawiając taki zarzut wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

### **Sąd Okręgowy zważył, co następuje:**

Apelacja wniesiona przez oskarżyciela, na niekorzyść oskarżonego skutkować musiała uchyleniem pkt. II zaskarżonego wyroku z przekazaniem sprawy w tym zakresie do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

O ile bowiem sąd I instancji dostrzegł to, że oskarżony z firmy (...) nie wykonał praktycznie żadnych czynności przy zakupach i sprzedaży towarów wynikających ze spornych faktur wymienionych w pkt. II wyroku, to nie nadał temu odpowiedniej rangi w zakresie subsumpcji takich ustaleń pod zarzucane oskarżonemu przestępstwa karno skarbowe wskazane w kwalifikacji czynu mu zarzucanego. Gdy tymczasem wymowa zebranych dowodów i ujawnionych okoliczności wskazywała na nierzetelne wystawienie przez oskarżonego faktur na rzecz PPHU (...), nierzetelne wskazanie w fakturach oskarżonego jako nabywcy towarów od (...) Polska, (...), (...) czy (...) i nierzetelne rejestry VAT.

Należy bowiem zaznaczyć, że oskarżony prowadził firmę z branży IT i nie zajmował się wcześniej obrotem towarami związanymi z prowadzeniem działalności takiej jaką prowadził PPHU (...), a więc towarami o znacznej wartości i przeznaczonymi nie do jakiś drobnych napraw, stąd należy wątpić by miał wiedzę co do tego np. jakie dokładnie szafki i jakie specjalistyczne wyposażenie tych szafek będzie potrzebne, o jakich parametrach i jakiego typu miałyby zakupić inne urządzenia typu agregat, spawarki, zakuwarki, które będą właściwe na potrzeby firmy (...). A to już rodzi wątpliwości co do tego czy oskarżony byłby w stanie prawidłowo zamówić towar wskazany w spornych fakturach i znaleźć firmy oferujące dokładnie taki oczekiwany na potrzeby M. towar.

Ponadto jeżeli chodzi o zamówienie ze spółki (...), to wcześniej oskarżony ze spółką tą nie współpracował, natomiast współpraca łączyła tą spółkę z PPHU (...). Również co do towaru z faktur nr (...) z 30.11.2011 i nr (...) z 6.12.2011 to pracownik firmy (...).K. (a nie oskarżony) wysłał zamówienie do firmy (...), podpisał się na zamówieniu, jako miejsce wysyłki zamówionego towaru wskazał siedzibę firmy (...) i tam odbioru też dokonał pracownik firmy (...). Również co do towaru z faktury nr (...) z 19.12.2011, to pracownik firmy (...) (a nie sam oskarżony) złożył to zamówienie w regionalnym biurze obsługi klienta spółki w O., odebrał stamtąd towar i podpisał się nawet jako odbiorca faktury. A to wskazuje na to, że wszystkie czynności zw. z kupowaniem towaru od (...) wykonywał, realizował pracownik firmy (...).K., a żadnej z nich nie wykonał oskarżony. P. K. przyznał, że sam zamawiał w firmie (...) szafki dla P. K. na polecenie M.P. M. wskazując w firmie (...), że nabywcą jest firma oskarżonego.

Natomiast rola oskarżonego dot. towaru wynikającego z ww faktur sprowadzała się do tego, że spółka (...) wystawiła faktury dot. przedmiotów zamówionych i odebranych przez pracownika M., na firmę oskarżonego jako kupującego, a następnie oskarżony wystawił kolejne faktury którymi „sprzedał” te przedmioty firmie (...) za wiele wyższe kwoty.

A wobec tego logiczna analiza tych okoliczności przekonuje, że transakcje faktycznie dotyczyły zakupu tych przedmiotów od (...) Polska przez M., a wystawienie spornych faktur nr (...) z 30.11.2011, nr (...) z 6.12.2011 i nr (...) z 19.12.2011 dla (...) D. nie odzwierciedlało faktycznego zdarzenia gospodarczego dotyczącego nabycia tych przedmiotów przez (...) D. (skoro brak dowodów aby to oskarżony, a nie pracownik PPHU (...), wykonywał realne czynności przy tej transakcji) i służyło tylko wystawieniu przez (...) D. dla M. kolejnych faktur nr (...) opiewających na wyższe kwoty, które zostały potem wykorzystane celem dofinansowania ze środków (...).

Podobnie wyglądały też czynności „zakupu” towarów przez firmę oskarżonego od (...), PHU (...) czy PHU (...), a następnie „odsprzedawania” tych towarów PPHU (...), gdzie zapytanie ofertowe wysyłał nie oskarżony ale P. P. z M., a zamówiony towar też był przesłany bezpośrednio do M. i odbierany przez pracownika z firmy (...). Znamienne są tu zeznania P. P., który zeznał, że od M. P. (właściciela M.) dostał listę z wykazem maszyn i narzędzi na dofinansowanie, że jego zadaniem było wyszukanie sprzętu i przedstawienie tego do zatwierdzenia M. P. albo P. K. (obaj z M.), a po ich akceptacji, to on składał zamówienie, uzgadniał szczegóły techniczne urządzeń z dostawcą, otrzymywał specyfikacje, przyjmował towar; natomiast kwestie fakturowe załatwiał M. P.. W tym miejscu należy też zaznaczyć, że to osobę P. P. i jego telefon podano jako dane do kontaktu przy zakupach sprzętu od ww firm. Z dokumentów z postępowania kontrolnego wynika też, że co do transakcji dot. faktury nr (...) z 27.04.2012r. obrazującej, że to (...) D. czyli firma oskarżonego miała kupić w PHU (...).W. dwie spawarki, to R. W. podał, że towar zamawiał P. P. z M., że tam też R. W. tj. do M. zawiózł towar, a dopiero tam mu powiedziano, że ma wystawić fakturę nie na M. tylko na (...) D..

A wobec tego to realny zakup towarów z ww faktur przez firmę oskarżonego jest wątpliwy, skoro wszystkie czynności przy tych zakupach odbywały się na linii firm sprzedających z firmą (...), bez udziału oskarżonego. Stąd faktury wystawione co do tych transakcji były nierzetelne w zakresie wskazanego w nich nabywcy towarów, gdyż faktycznym ich nabywcą była nie firma oskarżonego, lecz M.. Następnie zaś oskarżony wystawiał faktury w których „odsprzedawał” towar już dostarczony do firmy (...) tej właśnie firmie.

Ujęcie zaś w rejestrach VAT ww faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych spowodowało, że i te rejestry nie odzwierciedlały stanu rzeczywistego.

Sąd I instancji uznał, że i faktury w których oskarżony występował jako kupujący i te w których występował jako sprzedawca obrazowały rzeczywiste transakcje zakupu i sprzedaży wymienionych w nich przedmiotów, ale jednocześnie sąd ten dostrzegł i stwierdził, że to M. P. z M. zlecił poszukiwanie towaru swoim pracownikom, że to on ostatecznie podejmował decyzje w zakresie wyboru ofert, ale uznał, że nie można umów wynikających z ww faktur uznać za pozorne, skoro o pozorności umowy można mówić tylko wtedy gdy obie strony mają jej świadomość. Tymczasem z zebranego materiału dowodowego wynika w sposób bezsporny, że towar wskazany w fakturach wystawionych przez (...) Polska, (...), (...) czy (...) został sprzedany, ale nie można się zgodzić z sądem orzekającym by realnie został on sprzedany firmie P.K.. W ramach transakcji opisanych w tych fakturach doszło do rzeczywistej sprzedaży towarów. Tyle, że faktycznym nabywcą i odbiorcą towaru nie był oskarżony (jego firma) tylko

M.. A więc faktury dot. zbycia towarów przez (...) Polska, (...), (...) czy (...) były nierzetelne co do wskazanego w nich nabywcy towaru. Skoro zaś towary były od początku nabyte od tych podmiotów przez M. a nie firmę oskarżonego (o czym świadczy też i to, że oferta P. K. przedstawiona M. P. z M. co do zakupu tych towarów była o wiele mniej korzystna niż przy potencjalnych zakupach od bezpośrednich dostawców), to z pewnością faktury wystawione przez oskarżonego na rzecz M. a obrazujące rzekomą sprzedaż towarów przez firmę P.K. (i to za zawyżone ceny) dotyczyły umów zawartych dla pozorów, które służyły tylko uzyskaniu wyższego dofinansowania ze środków Unii Europejskiej, o czym wiedziały obie strony tj. i oskarżony P. K. i M. P. z M..

Należy też zaznaczyć, że brak było racjonalnego, ekonomicznego uzasadnienia po stronie firmy (...)P. dla tego, by towar od firm (...), (...), (...) czy (...)kupił” najpierw za niższe ceny P. K. ( o czym M. P. doskonale wiedział od swoich pracowników, którzy faktycznie realizowali te transakcje), a następnie by firma (...) ten sam towar od firmy P.K. za o wiele wyższe ceny. Finalne poniesienie znacznie wyższych kosztów nabycia przez M. trudno było wytłumaczyć np. dłuższym okresem gwarancyjnym na nabyte przedmioty, które miał sprzedać P. K., w sytuacji gdy nie wiadomo czy realnie firma P.K. z branży IT byłaby w stanie z takiej przedłużonej gwarancji specjalistycznego towaru się wywiązać.

Zaś sąd I instancji twierdząc, że wszystkie sporne faktury obrazowały rzeczywiste zdarzenia gospodarcze nie wykazał z czego wywiódł jaki był realny wkład oskarżonego w zakup towarów od (...) Polska, (...), (...) czy (...) i czy w ustalonych okolicznościach sprawy można go było uznać za faktycznego nabywcę towarów. Tym bardziej, że do „zapłacenia” za towar przez oskarżonego doszło wówczas, gdy pieniądze zostały przelane na konto jego firmy przez M. i dopiero po tym miał on środki na zapłacenie kwot wynikających z faktur wystawionych przez (...) Polska, (...), (...) czy (...), co również nie przemawia za tym by „zapłata” za towar przez oskarżonego w takich okolicznościach była argumentem dla przyjęcia, że to P. K. był faktycznym nabywcą wskazanych w tych fakturach towarów, by miał środki na ich zakup i by faktury te były rzetelne co do wskazanego w nich nabywcy. Tym bardziej, że sam sąd I instancji wręcz „stwierdził, że „P. K. osiągnął znaczny zysk przy praktycznie żadnym zaangażowaniu” (k.408).

Skoro więc oskarżony wystawił faktury (...) dla M., to może odpowiadać karnie z art. 62§2kks za nierzetelne wystawienie tych faktur. Nadto z okoliczności sprawy związanych z przebiegiem negocjacji i samego zakupu wynika, że i oskarżony i M. P. z M. wiedzieli, że oskarżony nie nabywał towaru od firm (...), (...), (...) czy (...), ale że faktycznym nabywcą była firma (...), zaś doświadczenie życiowe i zasady logicznego rozumowania wskazują, że firma oskarżonego była tylko wskazana jako pierwotny nabywca towarów po to by „podbić” cenę w fakturach, które finalnie wystawił dla PPHU (...), a które służyły do uzyskania wyższej dotacji z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego ( (...)).

A wobec tego oskarżony nie miał podstaw aby wystawione na niego i przez niego faktury umieszczać w rejestrach zakupu i sprzedaży, bo – co wynika z zebranych dowodów i ujawnionych okoliczności i ich logicznej oceny przeprowadzonej z wykorzystaniem wskazań doświadczenia życiowego- jego firma ani towarów wskazanych w spornych fakturach nie kupiła ani ich nie sprzedała.

Dlatego rację ma skarżący, iż doszło do obrazy przepisów wskazanych w kwalifikacji czynu zarzucanego oskarżonemu poprzez niewłaściwą subsumpcję tj. przyporządkowanie ustaleń stanu faktycznego dot. zaangażowania pracowników firmy (...) w zamówienia i odbiór towarów od (...) Polska, (...), (...) czy (...) i „praktycznie żadne zaangażowanie oskarżonego” w te działania, w odniesieniu do wyczerpania znamion ww przepisów. Należy też zwrócić uwagę na treść znajdującego się w aktach wyroku WSA w Olsztynie w sprawie i SA /ol 224/16 z 07.07.2016r. (k.277-281), gdzie sąd administracyjny doszedł do podobnych wniosków - jak karny sąd odwoławczy - co do rzetelności omawianych faktur w zakresie dot. tego, czy to firma oskarżonego realnie nabyła towary od (...) Polska, (...), (...) czy (...), a następnie realnie zbyła je firmie (...).

A wobec wymowy powyższych rozważań i tego, że sąd odwoławczy nie mógłby i tak skazać oskarżonego, który został uniewinniony w pierwszej instancji, co wynika z art. 454§1kpk, to na mocy art. 437 kpk w zw. z art. 113§1kks zaskarżony wyrok w pkt. II uchylił i sprawę w tym zakresie przekazał sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd Rejonowy winien przeprowadzić postępowanie dowodowe ponownie, skupić się na wyjaśnieniu okoliczności (o co należy wypytać i oskarżonego i świadków) dot.:

- przebiegu transakcji wynikających ze spornych faktur, w tym jak doszło do tego, że mimo braku zaangażowania oskarżonego i przy faktycznym pełnym zaangażowaniu pracowników PPHU (...), to sprzęt nie został kupiony na firmę (...) tylko na S. D. (...).K.

- zapłaty za towar przez oskarżonego P. K. (czy miał na to środki przed dokonaniem zapłaty przez M.),

- jaki był powód tego, że M. kupował towary za o wiele wyższe ceny od oskarżonego a nie za niższe ( o czym M. P. wiedział) bezpośrednio od (...) Polska (z którą wcześniej współpracował), (...), (...) czy (...), a także wyjaśnić i ocenić czy powód ten uzasadniał znacznie wyższą cenę za towar i jakie oskarżony (z branży IT) P. K. miał siły, środki, umiejętności aby z takiego „powodu” się wywiązać,

a następnie wydać trafny wyrok.