



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 19 marca 2024 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Marek Siwek (przewodniczący)

SSN Paweł Kołodziejcki

SSN Adam Roch (sprawozdawca)

w sprawie **K. K.**

o przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s w zw. z art. 62 § 2 k.k.s

po rozpoznaniu w Izbie Karnej

na posiedzeniu, w trybie art. 535 § 5 k.p.k.

w dniu 19 marca 2024 r.

kasacji wniesionej przez Rzecznika Praw Obywatelskich na korzyść skazanego
od prawomocnego wyroku Sądu Okręgowego w Rybniku z dnia 28 września 2020 r.,
sygn. III Ka 23/20, zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w Rybniku z dnia 24
kwietnia 2019 roku, sygn. akt III K 73/14

uchyla punkt I zaskarżonego wyroku.

UZASADNIENIE

K. K. został oskarżony o to, że:

1. będąc właścicielem [...] Sp. z o. o. z siedzibą w R. w okresie od miesiąca lutego 2008 r. do miesiąca maja 2008 r., w R., działając czynem ciągłym naraził na

uszczuplenie podatek od towarów i usług w łącznej kwocie 607.867,00 zł., w ten sposób, że w złożonych organowi podatkowemu deklaracjach VAT-7 za okres od miesiąca stycznia 2008 r. do miesiąca kwietnia 2008 r. podał nieprawdę odnośnie wysokości podatku należnego oraz obniżającego go podatku naliczonego, co pozostawało w związku z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg poprzez:

1. zawyżenie podatku naliczonego na skutek ujęcia:

1. w poz. 246 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 31.12.2007 r. kwota VAT 277,08 zł wystawionej przez [...] Sp. z o. o.,
2. w poz. 532 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 18.01.2008 r. kwota VAT 66,00 zł wystawionej przez [...] Sp. z o. o.,
3. w poz. 533 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 18.01.2008 r. kwota VAT 66,00 zł wystawionej przez [...] Sp. z o. o.,
4. w poz. 534 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] dnia 18.01.2008 r. kwota VAT 66,00 zł wystawionej przez [...] Sp. z o. o.,
5. w poz. 967 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku faktury VAT nr [...] z dnia 31.01.2008 r. kwota VAT 1.011,08 zł wystawionej przez [...] Sp. z o. o.,
6. w poz. 12 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc luty 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 22.01.2008 r. kwota VAT 78,30 zł wystawionej przez [...] Sp. z o. o.,
7. w poz. 59 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc luty 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 31.01.2008 r. kwota VAT 289,79 zł wystawionej przez [...] Sp. z o. o.,
8. w poz. 317 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc luty 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 31.01.2008 r. kwota VAT 13,13 zł wystawionej przez [...],

9. w poz. 24 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc marzec 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 04.02.2008 r. kwota VAT 550,00 zł wystawionej przez [...] R., ul. [...],
 10. w poz. 35 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc marzec 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 03.03.2008 r. kwota VAT 1.540,00 zł wystawionej przez [...] R., ul. [...],
 11. w poz. 17 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 01.04.2008 r. kwota VAT 1,80 zł wystawionej przez [...] S.J.,
 12. w poz. 55 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 02.04.2008 r. kwota VAT 2.870,02 zł wystawionej przez [...] M. S.,
 13. w poz. 246 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 11.04.2008 r. kwota VAT 140.48 zł wystawionej przez [...],
 14. w poz. 419 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 08.04.2008 r. kwota VAT 110,36 zł wystawionej przez [...],
 15. w poz. 506 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 11.04.2008 r. kwota VAT 14,00 zł wystawionej przez [...],
 16. w poz. 519 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień,
 17. 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 14.04.2008 r. kwota VAT 38,90 zł wystawionej przez [...] SJ,
- przy braku ich oryginałów czy też duplikatów dokumentujących dokonane zakupy;
18. zawyżenie podatku naliczonego na skutek ujęcia faktur VAT nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji i obrotu materiałami wystawionych przez „[...]” A. B., ul. [...], [...] C. i ujętych:

1. w poz. 54 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 03.01.2008 r. kwota VAT 66.000,00 zł,
 2. w poz. 99 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 04.01.2008 r. kwota VAT 95.194,00 zł,
 3. w poz. 109 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 04.01.2008 r. kwota VAT 188.229,80 zł,
 4. w poz. 202 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 08.01.2008 r. kwota VAT 89.610,40 zł,
 5. w poz. 578 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 30.04.2008 r. kwota VAT 115.500,00 zł,
 6. w poz. 581 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 30.04.2008 r. kwota VAT 46.200,00 zł,
 7. błędnie wykazane kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za miesiące: luty w kwocie 440.520,00 zł, marzec w kwocie 440.901,00 zł, kwiecień w kwocie 442.991,00 zł,
- tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 w zw. z art. 62 § 2 w zw. z art. 6 § 2 w zw. z art. 61 § 1 przy zastosowaniu art. 7 § 1 w warunkach określonych w art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.;
8. będąc właścicielem [...] Sp. z o. o. z siedzibą w R. [...] w okresie od miesiąca kwietnia 2006 r. do miesiąca stycznia 2007 r., w R., działając czynem ciągłym naraził na uszczuplenie podatek od towarów i usług w łącznej kwocie 1.264.901,00 zł. (w tym: 959.494,00 zł poprzez uszczuplenie zobowiązania podatkowego oraz 305.407,00 zł. poprzez zawyżenie nadwyżki podatku naliczonego do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy), w ten sposób, że w złożonych organowi podatkowemu deklaracjach VAT-7 za okres od

miesiąca marca 2006 r. do miesiąca grudnia 2006 r. – podał nieprawdę odnośnie wysokości podatku należnego oraz obniżającego go podatku naliczonego, co pozostawało w związku z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg poprzez:

1. zaniżenie podatku należnego:

za miesiąc lipiec o kwotę 88.000,00 zł na skutek niezaewidencjonowania sprzedaży usług budowlanych polegających na wykonaniu demontażu hali magazynowej w J. na rzecz [...] „[...]” J. K. w R.,

2. zawyżenie podatku naliczonego na skutek ujęcia faktur VAT nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji i obrotu materiałami wystawionych przez:

„[...]” K. K., ul. [...], [...] R. i ujętych:

1. w poz. 4 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc marzec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 02.03.2006 r. kwota VAT 3.036,00 zł,
2. w poz. 1 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc czerwiec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 04.05.2006 r. kwota VAT 5.148,00 zł,
3. w poz. 192 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc czerwiec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 21.06.2006 r. kwota VAT 5.416,40 zł,
4. w poz. 286 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc czerwiec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 29.06.2006 r. kwota VAT 5.632,00 zł,
5. w poz. 167 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc lipiec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 14.07.2006 r. kwota VAT 8.384,86 zł,
6. w poz. 78 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc sierpień 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 07.08.2006 r. kwota VAT 2.015,64 zł,

„[...]” A. B., ul. [...], [...] C. i ujętych:

1. w poz. 17 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc maj 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 22.05.2006 r. kwota VAT 22.000,00 zł,
2. w poz. 1 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc lipiec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 01.07.2006 r. kwota VAT 7.700,00 zł,
3. w poz. 2 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc lipiec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 01.07.2006 r. kwota VAT 9.592,00 zł,
4. w poz. 13 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc lipiec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 03.07.2006 r. kwota VAT 16.060,00 zł,
5. w poz. 14 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc lipiec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 03.07.2006 r. kwota VAT 6.600,00 zł,
6. w poz. 190 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc lipiec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 17.07.2006 r. kwota VAT 23.650,00 zł,
7. w poz. 211 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc lipiec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 19.07.2006 r. kwota VAT 32.560,00 zł,
8. w poz. 250 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc lipiec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 21.07.2006 r. kwota VAT 44.204,82 zł,
9. w poz. 341 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc lipiec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 31.07.2006 r. kwota VAT 8.960,00 zł,
10. w poz. 342 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc lipiec 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 31.07.2006 r. kwota VAT 36.300,00 zł, - w poz. 48 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc sierpień 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 04.08.2006 r. kwota VAT 17.600,00 zł, - w poz. 71 rejestru VAT zakupów i w

deklaracji VAT-7 za miesiąc sierpień 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 05.08.2006 r. kwota VAT 4.400,00 zł,

11. w poz. 107 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc sierpień 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 09.08.2006 r. kwoty VAT 8.800,00 zł, - w poz. 129 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc sierpień 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 11.08.2006 r. kwota VAT 3.300,00 zł, - w poz. 154 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc sierpień 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 14.08.2006 r. kwota VAT 12.100,00 zł,
12. w poz. 115 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc wrzesień 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 11.09.2006 r. kwota VAT 138.600,00 zł,
13. w poz. 205 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc wrzesień 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 18.09.2006 r. kwota VAT 34.760,00 zł,
14. w poz. 280 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc wrzesień 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 25.09.2006 r. kwota VAT 61.600,00 zł, w poz. 124 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc październik 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 06.10.2006 r. kwota VAT 70.400,00 zł, w poz. 224 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc październik 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 14.10.2006 r. kwota VAT 55.880,00 zł,
15. w poz. 229 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc październik 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 15.10.2006 r. kwota VAT 185.900,00 zł,
16. w poz. 238 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc październik 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 16.10.2006 r. kwota VAT 74.360,00 zł,
17. w poz. 260 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc październik 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 17.10.2006 r. kwota VAT 82.500,00 zł,

18. w poz. 261 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc październik 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 17.10.2006 r. kwota VAT 58.960,00,
19. w poz. 66 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc listopad 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 04.11.2006 r. kwota VAT 12.100,00 zł,
20. w poz. 88 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc listopad 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 06.11.2006 r. kwota VAT 14.740,00 zł,
21. w poz. 117 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc listopad 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 07.11.2006 r. kwota VAT 13.640,00 zł,
22. w poz. 130 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc listopad 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 08.11.2006 r. kwota VAT 18.480,00 zł,
23. w poz. 138 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc listopad 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 09.11.2006 r. kwota VAT 18.920,00 zł,
24. w poz. 171 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc listopad 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 10.11.2006 r. kwota VAT 11.440,00 zł,
25. w poz. 240 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc listopad 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 15.11.2006 r. kwota VAT 12.760,00 zł,
26. w poz. 271 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc listopad 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 16.11.2006 r. kwota VAT 16.720,00 zł,

M. B., [...] , ul. [...] i ujętych:

w rejestrze VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc październik 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 09.10.2006 r. kwota VAT 1.358,28 zł,
„[...]” A. M., [...], ul. [...] i ujętych:

1. w poz. 103 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc listopad 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 07.11.2006 r. kwota VAT 3.656,40 zł,
 2. w poz. 108 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc listopad 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 07.11.2006 r. kwota VAT 534,60 zł,
 3. w poz. 321 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc listopad 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 18.11.2006 r. kwota VAT 1.753,88 zł,
 4. w poz. 323 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc listopad 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 18.11.2006 r. kwota VAT 4.378,33 zł,
 5. w poz. 577 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc grudzień 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 15 i 28.12.2006 r. kwota VAT 7.083,65 zł,
 6. w poz. 581 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc grudzień 2006 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 15 i 28.12.2006 r. kwota VAT 4.193,15 zł,
 7. zaniżenie podatku naliczonego o kwotę 48.000,00 zł na skutek ujęcia w ewidencji zakupu i w deklaracji VAT-7 podatku z faktur korygującej do faktury nr [...] wystawionej przez „[...]” A.B. z/s w C. ul. [...], co do której stwierdzono, że nie dokumentuje rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i którą w m-cu października 2006 r. uznano za nierzetelną,
 8. błędnie wykazane kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za miesiące: kwiecień w kwocie 3.036,00 zł, maj w kwocie 3.036,00 zł, lipiec w kwocie 3.087,00 zł, wrzesień w kwocie 7.863,00 zł, listopad w kwocie 299.284,00 zł,
- tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 w zw. z art. 62 § 2 w zw. z art. 6 § 2 w zw. z art. 61 §1 w warunkach określonych w art. 37 § 1 pkt 1 i art. 38 § 2 pkt 1 przy zastosowaniu art 7 § 1 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 24 kwietnia 2019 roku, sygn. akt III K 73/14, Sąd Rejonowy w Rybniku:

1. uznał oskarżonego K. K. za winnego popełnienia czynu opisanego w pkt 1, przy czym przyjął, iż podjął on poszczególne zachowania w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, działając jako osoba, która zajmowała się sprawami gospodarczymi w tej spółce, a faktura ujęta w poz. 519 rejestru (ewidencji) zakupu o numerze [...] była wystawiona przez [...] S.A., czym wyczerpał znamiona ustawowe przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s., art. 62 § 2 k.k.s. i art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. i za to na mocy art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. wymierzył mu karę grzywny w wysokości 500 stawek dziennych, określając wysokość jednej stawki na kwotę 100,00 złotych;
2. uznał oskarżonego K. K. za winnego popełnienia czynu opisanego w pkt. 2, przy czym przyjął, iż podjął on poszczególne zachowania w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, działając jako osoba, która zajmowała się sprawami gospodarczymi w tej spółce, czym wyczerpał znamiona ustawowe przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s., art. 62 § 2 k.k.s. i art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. i za to na mocy art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. i w zw. z art. 38 § 1 pkt 3 k.k.s. wymierza mu karę 6 miesięcy pozbawienia wolności;
3. na mocy art. 69 § 1 i 2 k.k. i art. 70 § 1 k.k. warunkowo zawiesił wobec oskarżonego wykonanie orzeczonej kary pozbawienia wolności na okres próby 2 lat;
4. na mocy art. 41 § 2 k.k.s. nałożył na oskarżonego K. K. obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej w wysokości 959.494,00 złotych w terminie 1 roku i 6 miesięcy od uprawomocnienia się orzeczenia.

Apelację od powyższego orzeczenia wniósł oskarżony oraz jego obrońca.

Wyrokiem z dnia 28 września 2020 roku, sygn. akt III Ka 23/20, Sąd Okręgowy w Rybniku zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że w punkcie I swojego orzeczenia:

1. co do punktu 1 zaskarżonego rozstrzygnięcia sprecyzował, iż oskarżony K. K. będąc właścicielem [...] Sp. z o.o. z siedzibą w R. w okresie od miesiąca lutego

2008 r. do miesiąca maja 2008 r. w R. działając czynnym ciąglem wprowadził w błąd Urząd Skarbowy w R. przez podanie danych odnośnie wysokości podatku należnego oraz obniżającego go podatku naliczonego niezgodnych ze stanem rzeczywistym, narażając ten organ na nienależny zwrot podatkowej należności publiczno-prawnej – podatku od towarów i usług VAT w kwocie 607.867,00 złotych, co pozostawało w związku z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg poprzez:

1. zawyżenie podatku naliczonego na skutek ujęcia:

1. w poz. 246 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 31.12.2007 r. kwota VAT 277,08 zł wystawionej przez [...] Sp. z o. o.,
2. w poz. 532 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 18.01.2008 r. kwota VAT 66,00 zł wystawionej przez [...] Sp. z o. o.,
3. w poz. 533 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 18.01.2008 r. kwota VAT 66,00 zł wystawionej przez [...] Sp. z o. o.,
4. w poz. 534 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 18.01.2008 r. kwota VAT 66,00 zł wystawionej przez [...] Sp. z o. o.,
5. w poz. 967 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 31.01.2008 r. kwota VAT 1.011,08 zł wystawionej przez [...] Sp. z o.o.,
6. w poz. 12 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc luty 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 22.01.2008 r. kwota VAT 78,30 zł wystawionej przez [...] Sp. z o. o.,
7. w poz. 59 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc luty 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 31.01.2008 r. kwota VAT 289,79 zł wystawionej przez [...] Sp. z o. o.,
8. w poz. 317 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc luty 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 31.01.2008 r. kwota VAT 13,13 zł wystawionej przez [...],

9. w poz. 24 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc marzec 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 04.02.2008 r. kwota VAT 550,00 zł wystawionej przez [...] A. S. [...], ul. [...],
10. w poz. 35 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc marzec 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 03.03.2008 r. kwota VAT 1.540,00 zł wystawionej przez [...] A. S. [...], ul. [...],
11. w poz. 17 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 01.04.2008 r. kwota VAT 1,80 zł wystawionej przez [...] S.J.,
12. w poz. 55 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 02.04.2008 r. kwota VAT 2.870,02 zł wystawionej przez [...] M. S.,
13. w poz. 246 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 11.04.2008 r. kwota VAT 140,48 zł wystawionej przez [...],
14. w poz. 419 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 08.04.2008 r. kwota VAT 110,36 zł wystawionej przez [...],
15. w poz. 506 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 11.04.2008 r. kwota VAT 14,00 zł wystawionej przez [...],
16. w poz. 519 rejestru (ewidencji) zakupu i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 14.04.2008 r. kwota VAT 38,90 zł wystawionej przez [...] S.A.

przy braku ich oryginałów czy też duplikatów dokumentujących dokonane zakupy;

17. zawyżenie podatku naliczonego na skutek ujęcia faktur VAT nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji i obrotu materiałami wystawionych przez „[...]” A. B., ul. [...], [...] i ujętych:

1. w poz. 54 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 03.01.2008 r. kwota VAT 66.000,00 zł,

2. w poz. 99 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 04.01.2008 r. kwota VAT 95.194,00 zł,
3. w poz. 109 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 04.01.2008 r. kwota VAT 188.229,80 zł,
4. w poz. 202 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc styczeń 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 08.01.2008 r. kwota VAT 89.610,40 zł,
5. w poz. 578 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 30.04.2008 r. kwota VAT 115.500,00 zł,
6. w poz. 581 rejestru VAT zakupów i w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 2008 r. podatku z faktury VAT nr [...] z dnia 30.04.2008 r. kwota VAT 46.200,00 zł,
7. błędnie wykazane kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za miesiące: luty w kwocie 440.520,00 zł, marzec w kwocie 440.901,00 zł, kwiecień w kwocie 442.991,00 zł

i uzupełnił kumulatywną kwalifikację prawną czynu przypisanego oskarżonemu o przepis art. 76 § 1 k.k.s.,

8. co do punktu 2 zaskarżonego rozstrzygnięcia uzupełnił opisu czynu, iż „oskarżony wprowadził w błąd Urząd Skarbowy w R. poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym narażając ten organ na nienależny zwrot podatkowej należności publiczno-prawnej – podatku od towarów i usług”

i uzupełnił kumulatywną kwalifikację prawną czynu przypisanego oskarżonemu o przepis art. 76 § 1 k.k.s.

W punkcie II swojego orzeczenia zaskarżony wyrok w pozostałym zakresie utrzymał w mocy.

Kasację od powyższego rozstrzygnięcia, w zakresie obejmującym zmianę wyroku sądu I instancji, wniósł Rzecznik Praw Obywatelskich, zarzucając rażące i

mające istotny wpływ na jego treść naruszenie przepisów prawa procesowego, to jest art. 434 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., poprzez zmianę wyroku Sądu Rejonowego w Rybniku z dnia 24 kwietnia 2019 roku, sygn. akt III K 73/14 na niekorzyść K. K. wskutek dokonania zmiany opisu obu czynów przypisanych skazanemu poprzez dodanie znamion przestępstwa skarbowego stypizowanego w przepisie art. 76 § 1 k.k.s., a w konsekwencji uzupełnienie kumulatywnej kwalifikacji prawnej obu czynów o czyn z art. 76 § 1 k.k.s., w sytuacji gdy orzeczenie Sądu I Instancji zostało zaskarżone tylko na korzyść K. K., skutkiem czego orzeczono na niekorzyść skazanego, przy braku wniesienia środka odwoławczego na niekorzyść.

Podnosząc powyższy zarzut Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o uchylenie wyroku w zaskarżonej części.

Sąd Najwyższy zważył co następuje.

Kasacja Rzecznika Praw Obywatelskich okazała się oczywiście zasadna, co umożliwiło jej rozpoznanie na posiedzeniu w trybie art. 535 § 5 k.p.k.

Rację należy przyznać skarżącemu, że sąd okręgowy dokonując zmiany opisu czynów poprzez dodanie znamion kolejnego przestępstwa skarbowego oraz uzupełnienie kwalifikacji kumulatywnej o to dodatkowe przestępstwo skarbowe – z art. 76 § 1 k.k.s. rażąco naruszył przepis art. 434 § 1 k.p.k. stosowany w postępowaniu karnoskarbowym w oparciu o art. 113 § 1 k.k.s. W orzecznictwie Sądu Najwyższego jednolicie uznaje się za niedopuszczalne uzupełnianie przez sąd odwoławczy opisu czynu przypisanego oskarżonemu, przez dodawanie do tego opisu znamion przestępstwa, których opis ten, przed zaskarżeniem orzeczenia wyłącznie na korzyść oskarżonego, nie zawierał. W swych orzeczeniach Sąd Najwyższy wyjaśniał, że zakaz orzekania na niekorzyść oskarżonego oznacza, iż w wypadku braku środka odwoławczego wniesionego na niekorzyść oskarżonego, sytuacja jego w postępowaniu odwoławczym nie może ulec pogorszeniu w żadnym zakresie, w tym również w sferze ustaleń faktycznych, powodujących, lub tylko mogących powodować, negatywne skutki w sytuacji prawnej oskarżonego (por. np. wyrok z dnia 2 kwietnia 1996 r., V KKN 4/96, OSN Prok. i Pr. 1996, z. 10, poz. 14; wyrok z dnia 4 lutego 2000 r., V KKN 137/99, OSNKW 2000, z. 3-4, poz. 31; wyrok z

dnia 9 listopada 2000 r., II KKN 363/00, LEX nr 50909; wyrok z dnia 6 maja 2002 r., V KKN 352/00, LEX nr 54387). Stąd też niedopuszczalność – w wypadku braku środka odwoławczego wniesionego na niekorzyść oskarżonego w tym zakresie – dokonywania przez sąd odwoławczy „dookreślenia” znamion przestępstwa przypisanego oskarżonemu już nie tylko w części dyspozytywnej, ale i motywacyjnej wyroku (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 listopada 2001 r., IV KKN 359/97, LEX nr 51589), gdyż naruszałoby to tzw. bezpośredni zakaz *reformationis in peius* przewidziany w art. 434 § 1 k.p.k.

Analiza wyroku sądu odwoławczego nie pozostawia wątpliwości, iż organ ten dokonał niezasadnego – w świetle kierunku zaskarżenia – dookreślenia znamion czynu przypisanego K. K. oraz uzupełnienia kwalifikacji kumulatywnej przestępstwa skarbowego o czyn z art. 76 § 1 k.k.s. W wypadku takim, jak w sprawie niniejszej, tj. gdy wyrok nie został zaskarżony na niekorzyść oskarżonego w części dotyczącej winy, sąd odwoławczy na skutek związania zakazem *reformationis in peius* nie mógł dokonywać jakichkolwiek nowych niekorzystnych dla oskarżonego ustaleń faktycznych (w tym także poprzez „dookreślenie” opisu czynu). Przy braku wniesienia środka odwoławczego na niekorzyść, niemożliwe było również choćby tak ukierunkowane uzupełnienie kwalifikacji prawnej, zgodnie z art. 455 k.p.k. (por. np. postanowienie z dnia 26 maja 2004 r., V KK 4/04, OSNKW 2004, z. 6, poz. 66; wyrok z dnia 12 maja 2004 r., III KK 166/03, LEX nr 110535). Pogląd taki jest także jednolicie prezentowany w piśmiennictwie (por. T. Grzegorzczak, Kodeks postępowania karnego. Komentarz, Kraków 2003, s. 1112; W. Kociubiński, Możliwości reformacyjnego orzeczenia sądu odwoławczego – wybrane zagadnienia, PS 2001, nr 7-8, s. 87; K. Marszał, Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 7 czerwca 2002 r., I KZP 16/02, OSP 2003, nr 2, poz. 24; S. Steinborn, Orzekanie przez sąd odwoławczy niezależnie od kierunku środka odwoławczego, Gd. St. Prawn. 2003, nr 11, s. 323).

Na tle powyższego nie budzi zatem wątpliwości, iż działanie sądu okręgowego polegające na uzupełnieniu opisu czynów i ich kwalifikacji prawnej rażąco naruszyło art. 434 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., wobec czego konieczne stało się wydanie przez Sąd Najwyższy wyroku kasatoryjnego w odniesieniu do części rozstrzygnięcia objętej skargą kasacyjną. Jednocześnie brak było konieczności ponownego

orzekania w zakresie objętym uchyleniem. Pierwotnie orzekający Sąd Okręgowy w Rybniku rozpoznał bowiem apelację, stąd też potencjalny zakres powtórnego postępowania odwoławczego byłby zbiorem pustym.

[PGW]

[ał]