

**Sygnatura akt VI Ka 1198/15**

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia **12 lutego 2016** r.

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

Przewodniczący SSO Grzegorz Kiepusa

Sędziowie SSO Marcin Mierz (spr.)

SSO Marcin Schoenborn

Protokolant Agata Lipke

po rozpoznaniu w dniu 5 lutego 2016 r.

przy udziale Bożeny Sosnowskiej

Prokuratora Prokuratury Okręgowej

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

ur. (...) w T.

oskarżonego z art. 56§1 kks w zw. z art. 62§2 kks przy zast. art. 37§1 pkt 1 kks

na skutek apelacji wniesionej przez oskarżyciela publicznego

od wyroku Sądu Rejonowego w Tarnowskich Górach

z dnia 6 listopada 2015 r. sygnatura akt VI K 16/15

na mocy art. 437 kpk, art. 438 kpk, art. 636 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks

1. zmienia zaskarżony wyrok w punkcie 1 w ten sposób, że przyjmuje, iż umorzenie postępowania karnego wobec oskarżonego dotyczy czynu polegającego na tym, że w okresie od dnia 12 kwietnia 2007 roku do dnia 29 czerwca 2007 roku w Ś. jako (...) Spółki (...)W. (...) H. F., (...) spółka jawna w Ś., działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, posługiwał się nierzetelnymi sześcioma fakturami wystawionymi rzekomo przez (...) a dokumentującymi sprzedaż wewnątrzspółnotową do Spółki (...) igieł szewskich o łącznej wartości 1.166.103,20 euro, podczas, gdy transakcja ta nie miała miejsca,
2. w pozostałej części zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy;
3. kosztami procesu za postępowanie odwoławcze obciąża Skarb Państwa.

Sygn. akt VI Ka 1198/15

## UZASADNIENIE

wyroku Sądu Okręgowego w Gliwicach z dnia 12 lutego 2016 roku

A. F. oskarżony został o to, że będąc współnikiem w spółce (...)W. (...) H. i A. F. sp.j. w likwidacji, prowadzącej działalność gospodarczą w zakresie produkcji wyrobów tartacznych z siedzibą w Ś. przy ul. (...), będąc osobą

odpowiedzialną za terminowe regulowanie zobowiązań podatkowych, nie uregulował w okresie 1 lipca 2007 roku do 25 lipca 2007 roku w ustawowym terminie na konto Urzędu Skarbowego w T. należnego podatku VAT za miesiąc 6/2007 roku w wysokości 978.141,29 zł poprzez to, że podał nieprawdę w deklaracji VAT-7 za 6/2007 w ten sposób, że nie wykazał w w/w deklaracji sześciu faktur dokumentujących sprzedaż w dniu 29 czerwca 2007 roku - nabytych wcześniej w niemieckiej firmie (...) igieł - firmie (...) sp. z o.o., w których to fakturach wykazano należny podatek VAT w łącznej kwocie 978.141,29 zł, nie uwzględniając wewnątrzwspólnotowych nabyć oraz sprzedaży krajowej opodatkowanej stawką 22% VAT, ponieważ zgromadzony w sprawie materiał dowodowy świadczy o tym, że wskazane wewnątrzwspólnotowe transakcje pomiędzy w/w firmami tj. F.W. (...) sp. j., a (...) miały charakter fikcyjny, bowiem wystawione przez firmę (...) faktury sprzedaży nie dokumentowały rzeczywistych operacji gospodarczych, gdyż na w/w fikcyjny charakter transakcji (...) wskazują: - niewykazanie przez niemieckiego kontrahenta wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz F.W. (...) sp. j., niewykazanie przez F.W. (...) sp. j. wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, nieujęcie w deklaracji VAT-7 za 6/2007 w/w wewnątrzwspólnotowego nabycia i dostawy towarów na rzecz (...) sp. z o. o., czym spowodował uszczuplenie w należnym podatku VAT za 6/2007 w wysokości 978.141,29 zł naruszając przepis art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54 poz. 535 z 2004 z późn. 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, tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 62 § 2 k.k.s. i przy zast. 37 § 1 pkt 1 k.k.s..

Wyrokiem z dnia 6 listopada 2015 roku (sygn. akt VI K 16/15) Sąd Rejonowy w Tarnowskich Górach orzekł, co następuje:

1. na mocy art. 113 § 1 k.k.s. w związku z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w związku z art. 44 § 1 pkt 1 i § 5 kks umarza postępowanie karne wobec oskarżonego A. F. o to, że w okresie od dnia 12 kwietnia 2007 roku do dnia 29 czerwca 2007 roku w Ś. jako (...) Spółki (...)W. (...) H. F., (...) spółka jawna w Ś., działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, posługiwał się nierzetelnymi sześcioma fakturami wystawionymi rzekomo przez (...) a dokumentującymi sprzedaż wewnątrzwspólnotową do Spółki (...) igieł szewskich o łącznej wartości 1.166.103,20 euro, podczas, gdy transakcja ta nie miała miejsca, a następnie wystawił sześć nierzetelnych faktur dokumentujących sprzedaż krajową igieł szewskich ze Spółki (...) do Spółki (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, w której w chwili wystawiania faktur był osobą faktycznie zajmującą się sprawami finansowymi tej spółki, podczas, gdy transakcja ta nie miała miejsca, tj. o czyn z art. 62 § 2 kks w związku z art. 6 § 2 k.k.s. wobec przedawnienia karalności czynu;
2. na mocy art. 113 § 1 kks w związku z art. 632 pkt 2 kpk kosztami procesu obciąża Skarb Państwa.

Apelację od tego wyroku wywiódł prokurator zaskarżonemu wyrokowi zarzucając:

1. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia i mający wpływ na jego treść poprzez niezasadne przyjęcie, iż w stosunku do czynu zarzuconego oskarżonemu A. F. nastąpiło przedawnienie karalności czynu i w konsekwencji umorzenie postępowania karnego, podczas gdy poczynione w sprawie ustalenia wskazują, że czyn zarzucony oskarżonemu wyczerpuje znamiona przestępstwa z art. 271 § 1 k.k., w stosunku do którego przedawnienie karalności nie nastąpiło;
2. obrazę przepisu prawa materialnego, tj. art. 56 § 1 k.k.s. poprzez jego wyeliminowanie z opisu czynu i kwalifikacji prawnej w sentencji wyroku i uznanie w treści uzasadnienia, iż A. F. swoim zachowaniem nie wyczerpał znamion czynu z art. 56 § 1 k.k.s. przy jednoczesnym przyjęciu w treści uzasadnienia wyroku, iż w niniejszej sprawie mogło dojść do popełnienia czynu z art. 18 § 3 kk w zw. z art. 56 § 1 k.k.s.
3. obrazę przepisów postępowania, a to art. 167 kpk i art. 366 kpk, mającą wpływ na treść wyroku, polegającą na niewyjaśnieniu istotnych okoliczności mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, poprzez nieustalenie, np. przez zlecenie odpowiedniej kontroli podatkowej, czy w niniejszej sprawie nieprawdziwe określenie w deklaracji VAT -7 wysokości podatku naliczonego na podstawie fikcyjnych faktur doprowadziło do uszczuplenia podatku należnego i niezbadanie jaka była faktyczna wysokość podatku należnego za dany okres, a w konsekwencji niewyjaśnienie czy w realiach niniejszej sprawy doszło do nieuzasadnionego pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony

wynikający z treści przedmiotowych faktur i czy wskutek powyższego doszło do wyczerpania znamion pomocnictwa do czynu z art. 56 § 1 k.k.s. przez oskarżonego, tj. czynu z art. 18 § 3 kk w zw. z art. 56 § 1 kks, co nie stanowi wyjścia poza granice aktu oskarżenia.

Stawiając powyższe zarzuty, na podst. art. 437 k.p.k. prokurator wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Tarnowskich Górach Wydział VI Zamiejscowy w Piekarach Śląskich.

Sąd zważył, co następuje:

Apelacja prokuratora okazała się bezzasadna, i to w stopniu wręcz oczywistym. Żaden z podniesionych w jej treści zarzutów nie okazał się trafny. W konsekwencji jednak jej wniesienia dopatrywał się sąd odwoławczy potrzeby modyfikacji opisu czynu objętego orzeczeniem umarzającym postępowanie, który swym zakresem przekraczał ramy określone w zarzucie postawionym oskarżonemu w akcie oskarżenia w niniejszej sprawie.

Wskazać na wstępie trzeba, że żadna ze stron, w tym apelujący oskarżyciel publiczny oraz oskarżyciel skarbowy, który apelacji od wyroku Sądu Rejonowego nie wniósł, nie kwestionowała trafnych ustaleń Sądu Rejonowego w kwestii posługiwania się przez oskarżonego A. F. nierzetelnymi fakturami, które wystawione być miały przez (...), jak również czasu dopuszczenia się przez oskarżonego tego czynu. Apelujący oskarżyciel zgodził się także w wywiezionym od wyroku Sądu Rejonowego środku odwoławczym z ustaleniami tego sądu prowadzącymi do konkluzji o przedawnieniu karalności objętego aktem oskarżenia czynu z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.. Kwestionowane zaś pozostawały wyłącznie elementy wskazane w stawianych zaskarżonemu orzeczeniu zarzutach, których zasadności nie potwierdziła kontrola instancyjna wyroku sądu pierwszej instancji.

Podniesiony w punkcie 1 apelacji zarzut błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę zaskarżonego orzeczenia i mający wpływ na jego treść poprzez niezasadne przyjęcie, iż w stosunku do czynu zarzuconego oskarżonemu A. F. nastąpiło przedawnienie karalności czynu i w konsekwencji umorzenie postępowania karnego, podczas gdy zdaniem apelującego oskarżyciela poczynione w sprawie ustalenia wskazują, że czyn zarzucony oskarżonemu wyczerpuje znamiona przestępstwa z art. 271 § 1 k.k., w stosunku do którego przedawnienie karalności nie nastąpiło, nie zasługiwał na uwzględnienie, i to z kilku powodów. Po pierwsze wskazać trzeba, iż zarzut ten został nieprawidłowo określony, bowiem odnosi się on nie tyle do błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę zaskarżonego orzeczenia, skoro sam apelujący w uzasadnieniu środka odwoławczego wskazuje na prawidłowe ustalenia Sądu Rejonowego w kwestii fikcyjności faktur objętych aktem oskarżenia w niniejszej sprawie, ile do obrazu prawa materialnego. Zgodnie bowiem z tezą apelującego oskarżyciela publicznego uchybienie Sądu Rejonowego wyrażać się miało w nie wzięciu pod uwagę okoliczności, iż zachowanie oskarżonego w postaci posłużeniu się fakturami VAT potwierdzającymi transakcje, które nigdy nie miały miejsca, wyczerpuje znamiona czynu z art. 271 § 1 k.k. lub z art. 271 § 1 k.k. w zw. z art. 271 § 3 k.k., co przecież oznacza nie tyle poczynienie przez sąd pierwszej instancji nieprawidłowych ustaleń faktycznych, ile błędne niezakwalifikowanie objętych ustaleniami faktycznymi sądu zachowań oskarżonego jako wyczerpujących znamiona przestępstw o kwalifikacji prawnej wskazanej przez oskarżyciela w zarzucie apelacji.

Niezależnie od powyższego, zarzut prokuratora nie mógł zostać uznany za trafny, i to z kilku powodów. Wskazać przede wszystkim trzeba, że z akt sprawy nie wynika, by w toku postępowania poprzedzającego wywiezienie przez oskarżyciela publicznego apelacji od wyroku Sądu Rejonowego w Tarnowskich Górach z dnia 6 listopada 2015 roku (sygn. akt VI K 16/15) kiedykolwiek, także w mowie końcowej poprzedzającej wydanie zaskarżonego wyroku, oskarżyciel sygnalizował możliwość, bądź potrzebę, czy wręcz konieczność zakwalifikowania czynu zarzuconego aktem oskarżenia w niniejszej sprawie również jako stanowiącego przestępstwo z art. 271 § 1 k.k. odrębne przecież od przestępstwa zarzuconego oskarżonemu A. F. aktem oskarżenia w niniejszej sprawie. Istotne w warunkach niniejszej sprawy pozostaje to, że zapadły uprzednio w niniejszej sprawie wyrok Sądu Rejonowego w Tarnowskich Górach z dnia 4 lipca 2014 roku (sygn. akt VI K 173/13) uniewinniający oskarżonego od popełnienia zarzuconego mu przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 62 § 2 k.k.s. przy zastosowaniu art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. (i tylko tego przestępstwa) nie

został zaskarżony na niekorzyść oskarżonego w zakresie, który otwierał w dalszym toku postępowania możliwość uznania winy oskarżonego również za przestępstwo z art. 271 § 1 k.k.. W wywiezionych od tego wyroku apelacjach oskarżyciele publiczni nie podnosili, że czyn oskarżonego zakwalifikowany zostać może jako przestępstwo z art. 271 § 1 k.k., lecz odwoływali się do opisu czynu i jego kwalifikacji prawnej określonych w akcie oskarżenia. Także w uzasadnieniu wyroku Sądu Okręgowego w Gliwicach uchylającego zaskarżone orzeczenie sąd ten nie wskazuje, by w dalszym toku postępowania rozważać należało zakwalifikowanie czynu zarzuconego oskarżonemu jako przestępstwa niekarnoskarbowego z art. 271 § 1 k.k.. Do uchylecia zaskarżonego wyroku nie doszło przecież przy zastosowaniu art. 440 k.p.k.. Z regulacji art. 443 k.p.k. wnioskować trzeba, że zakres orzekania na niekorzyść oskarżonego przy ponownym rozpoznawaniu sprawy i w dalszym toku procesu ograniczony pozostaje zakresem wcześniejszego zaskarżenia orzeczenia na jego niekorzyść. Podniesione zatem w środku odwoławczym, w tym także i w jego części motywacyjnej uchybienia, wnioski i zarzuty decydują o możliwości wydania orzeczenia surowszego w postępowaniu odwoławczym oraz ponownym. Wydaje się to oczywiste, jeśli dyspozycję art. 443 k.p.k. odczyta się przez pryzmat rozwiązania zawartego w przepisie art. 434 § 1 k.p.k. zakazującego sądowi odwoławczemu orzekać na niekorzyść oskarżonego poza granicami zaskarżenia (oczywiście z wyjątkami przewidzianymi przez ustawę, które to wyjątki w sprawie niniejszej nie znalazły zastosowania podczas rozpoznawania sprawy poprzednio przez sąd odwoławczy).

Nie tylko jednak z tych powodów nie można było uwzględnić podniesionego w apelacji prokuratora zarzutu zgodnie z którym czyn zarzucony oskarżonemu zakwalifikowany zostać powinien jako przestępstwo z art. 271 § 1 k.k.. W sprawie niniejszej zarzucono oskarżonemu popełnienie przestępstwa karnoskarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 62 § 2 k.k.s. i przy zast. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.. A. F. nie został natomiast oskarżony o popełnienie przestępstwa z art. 271 § 1 k.k.. Zdaniem sądu odwoławczego w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę brak zarzucenia oskarżonemu w akcie oskarżenia przestępstwa z art. 271 § 1 k.k. i oskarżenia A. F. wyłącznie o przestępstwo karnoskarbowe nie daje podstaw, by uznać oskarżonego za winnego popełnienia czynu z art. 271 § 1 k.k., którego w akcie oskarżenia przeciwko A. F. oskarżonemu nie zarzucono. Uznanie winy oskarżonego za czyn z art. 271 § 1 k.k. stanowiłoby w przekonaniu Sądu Okręgowego w Gliwicach w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę wyjście poza granice oskarżenia i przypisanie oskarżonemu winy za przestępstwo, którego mu w niniejszej sprawie nie zarzucono. Punktem wyjścia prezentowanego przez oskarżyciela w wywiezionej apelacji stanowiska wedle którego w przypadku skierowania przeciwko oskarżonemu A. F. oskarżenia o czyn stanowiący przestępstwo karnoskarbowe możliwe, a nawet konieczne pozostawało uznanie jego winy w zakresie przestępstwa z art. 271 § 1 k.k., którego znamiona czyn oskarżonego wyczerpywał, pozostaje założenie, iż dla przypisania oskarżonemu przestępstwa z art. 271 § 1 k.k. wystarczające było skierowanie przeciwko oskarżonemu aktu oskarżenia o przestępstwo karnoskarbowe tak, jak stało się to w niniejszej sprawie. Oskarżenie A. F. o popełnienie przestępstwa karnoskarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. było zdaniem oskarżyciela wystarczającą podstawą, by przypisać mu także przestępstwo z art. 271 § 1 k.k.. Odnosząc się do tej argumentacji w pierwszej kolejności zauważyć trzeba, że stanowisko powyższe razi wręcz niekonsekwencją oskarżyciela publicznego, który tak jak to zostało już wspomniane w niniejszym uzasadnieniu, w toku trwającego długi czas postępowania w sprawie, aż do czasu wywieżenia rozpatrywanej właśnie apelacji, nigdy nie wnosił o uznanie oskarżonego A. F. za winnego popełnienia przestępstwa z art. 271 § 1 k.k.. Przyjmując natomiast pogląd, że do uznania winy oskarżonego za to przestępstwo wystarczającym pozostawać winno skierowanie przeciwko oskarżonemu oskarżenia o przestępstwo karnoskarbowe, którego znamiona czyn oskarżonego również zdaniem oskarżyciela wyczerpywał, oskarżyciel od początku procesu winien domagać się uznania winy oskarżonego za przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 62 § 2 k.k.s. i przy zast. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. zarzucone oskarżonemu w akcie oskarżenia oraz przestępstwo z art. 271 § 1 k.k., którego znamiona czyn oskarżonego zdaniem oskarżyciela publicznego wyczerpuje. Skoro oskarżenie o czyn karnoskarbowy rodzić powinno także odpowiedzialność za objęte zbiegiem idealnym (art. 8 § 1 k.k.s.) przestępstwo z kodeksu karnego, to brak skazania za to przestępstwo z kodeksu karnego rodziłby brak możliwości ścigania i ukarania oskarżonego za to przestępstwo, którego przypisania oskarżonemu w niniejszej sprawie oskarżyciel nigdy przed wniesieniem rozpoznawanej apelacji nie domagał się. Kwestia przypisania oskarżonemu przestępstwa nie może przecież pozostawać dowolna. Jeśli dla przypisania oskarżonemu przestępstwa z art. 271 § 1 k.k. obok przestępstwa karnoskarbowego zarzuconego mu aktem oskarżenia wystarczające pozostawało zdaniem oskarżyciela zarzucenie oskarżonemu przestępstwa z art. 62 § 1 k.k.s., którego znamiona również czyn oskarżonego zdaniem oskarżyciela wyczerpywał, to każdorazowo konsekwentnie przyjmować należałoby, że skierowanie aktu

oskarżenia o przestępstwo karnoskarbowe rodzić powinno odpowiedzialność sprawcy za pozostające z nim w zbiegu idealnym przestępstwo z kodeksu karnego. Tymczasem stanowisko wedle którego oskarżonemu powinien Sąd Rejonowy przypisać przestępstwo inne niż wskazane w akcie oskarżenia, a pozostające w zbiegu idealnym z przestępstwem określonym w skardze oskarżyciela, zaprezentowane zostało przez prokuratora dopiero wówczas, gdy z uwagi na przedawnienie karalności przestępstwa karnoskarbowego, które mogło zostać oskarżonemu przypisane w niniejszej sprawie, odpadła możliwość wydania wobec oskarżonego w tym względzie wyroku skazującego za zarzucone oskarżonemu przestępstwo karnoskarbowe. Nie jest przecież tak, że odpowiedzialność za przestępstwo z art. 271 § 1 k.k. pozostające w zbiegu idealnym z przestępstwem z art. 62 § 2 k.k.s., którego znamiona również zachowanie oskarżonego wyczerpało „odżywa” w chwili braku podstaw do przypisania oskarżonemu przestępstwa karnoskarbowego. Nie jest przecież tak, że odpowiedzialność za zagrożone surowszą karą i poważniejsze niż czyn z art. 62 § 2 k.k.s. przestępstwo z art. 271 § 1 k.k. aktualizuje się w przypadku braku możliwości przypisania oskarżonemu pozostającego z nim w zbiegu idealnym (art. 8 § 1 k.k.s.) przestępstwa karnoskarbowego.

Warunkiem przypisania oskarżonemu A. F. przestępstwa z art. 271 § 1 k.k. pozostawało skierowanie przeciwko niemu aktu oskarżenia o to przestępstwo. Oskarżenie o pozostające z nim w zbiegu idealnym przestępstwo karnoskarbowe nie dawało natomiast podstaw do przypisania oskarżonemu przestępstwa z kodeksu karnego. Przypisanie takiego przestępstwa stanowiłoby wyjście poza granice oskarżenia, którym nie objęto przestępstwa z art. 271 § 1 k.k. stanowiącego przestępstwo odrębne od zarzuconego w akcie oskarżenia przestępstwa karnoskarbowego z art. z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 62 § 2 k.k.s. i przy zast. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.. Warunkiem przypisania oskarżonemu przestępstwa z art. 271 § 1 k.k.s. pozostającego w zbiegu idealnym z przestępstwem karnoskarbowym pozostaje każdorazowo skierowanie przeciwko oskarżonemu aktu oskarżenia o przestępstwo z kodeksu karnego. Do przypisania bowiem przestępstwa z kodeksu karnego pozostającego w zbiegu idealnym z przestępstwem karnoskarbowym konieczne pozostaje odrębne postawienie oskarżonemu zarzutu popełnienia przestępstwa z kodeksu karnego. Niezależnie od tego, że trafności takiego stanowiska dowodzi bogata praktyka orzecnicza składu sądu odwoławczego rozpoznającego niniejszą sprawę w ramach której wielokrotnie rozpoznawał sąd sprawy obejmujące odrębne zarzuty co do objętych zbiegiem idealnym przestępstw karnoskarbowych oraz przestępstw z kodeksu karnego, za przyjęciem poglądu przeciwnego do prezentowanego przez apelującego przemawia także literalne brzmienie przepisów prawa. W art. 181 k.k.s. ustawodawca uregulował bowiem postępowanie w sytuacji w której doszło do niezależnego od siebie, niejednoczesnego skazania w odrębnych postępowaniach za pozostające w zbiegu idealnym przestępstwa z kodeksu karnego oraz karnoskarbowe. W powołanym przepisie ustawodawca reguluje bowiem kwestię wykonywania orzeczonych za pozostające w zbiegu idealnym, a osądzone niejednocześnie przestępstwa karnoskarbowe i przestępstwa z kodeksu karnego kar, środków karnych i innych środków, a także co jeszcze bardziej istotne na gruncie czynionych właśnie rozważań, również właściwość sądu do rozstrzygania która z orzeczonych przez różne sądy kar podlega wykonaniu. Ustawodawca dopuszcza zatem możliwość nie tylko niejednoczesnego skazania za objęte zbiegiem idealnym przestępstwa z kodeksu karnego oraz karnoskarbowe, lecz także możliwość skazania za każde z tych przestępstw w odrębnych postępowaniach prowadzonych przez różne sądy. Gdyby do skazania za przestępstwo z kodeksu karnego wystarczające pozostawało skierowanie oskarżenia o pozostające z nim w zbiegu idealnym przestępstwo karnoskarbowe, wówczas do skazania za każde z tych przestępstw musiałoby dochodzić obligatoryjnie w przypadku skierowania aktu oskarżenia o wyłącznie jedno z nich tak, jak chciałby apelujący oskarżyciel w niniejszej sprawie. Nie zaistniałaby wówczas przewidziana w ustawie i uregulowana w art. 181 k.k.s. sytuacja zakładająca niejako, że do skazania za pozostające w zbiegu idealnym przestępstwo z kodeksu karnego i przestępstwo karnoskarbowe może dojść w odrębnym postępowaniu (niejednocześnie). Gdyby natomiast założyć, że każdorazowo oskarżenie o przestępstwo karnoskarbowe rodzić musiałoby konieczność skazania za pozostające z nim w zbiegu idealnym przestępstwo z kodeksu karnego, bez konieczności odrębnego oskarżenia o to przestępstwo, wówczas skazanie za każde z nich nastąpić powinno w tym samym procesie w którym skierowano przeciwko oskarżonemu zarzut o jedno z pozostających w zbiegu idealnym przestępstw. Sytuacja zatem przewidziana i regulowana w art. 181 k.k.s. nie miałaby wówczas nigdy miejsca, bowiem każdorazowe niejednoczesne skazanie za pozostające w zbiegu idealnym przestępstwa rodziłoby w przypadku późniejszego skazania przesłankę negatywną w postaci powagi rzeczy osądzonej. Tymczasem przepis art. 181 k.k.s. zakłada sytuację odwrotną. Pogląd powyższy znajduje potwierdzenie także w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 22 listopada 2011 roku (sygn. akt IV KK

347/11, Opublikowane w: Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych rok 2011, Nr 1, poz. 2174) w którym sąd ten stwierdził, że skazanie w odrębnych postępowaniach za pozostające w zbiegu idealnym przestępstwa z kodeksu karnego oraz karnoskarbowe nie rodzi powagi rzeczy osądzonej. Kwestia powyższa odnosi się do zakresu skargi oskarżyciela publicznego i nie ma do niej zastosowania sama tylko zmiana kwalifikacji prawnej przestępstwa zarzuconego oskarżonemu. W przypadku bowiem zbiegu idealnego do czynienia mamy z dwoma odrębnymi przestępstwami do których przypisania oskarżonemu muszą mu zostać postawione dwa odrębne zarzuty, choć jeden jest czyn oskarżonego.

Mając zatem okoliczności powyższe na względzie, sąd odwoławczy nie uwzględnił zarzutu apelacji prokuratora opartego o założenie, że oskarżenie o przestępstwo karnoskarbowe z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 62 § 2 k.k.s. i przy zast. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. rodzi podstawę do uznania winy oskarżonego także za pozostające z nim w zbiegu idealnym przestępstwo z art. 271 § 1 k.k.. Do uznania winy oskarżonego za przestępstwo z kodeksu karnego konieczne pozostaje bowiem skierowanie aktu oskarżenia o to przestępstwo. Uznanie winy oskarżonego w zakresie niezarzuconego mu w akcie oskarżenia przestępstwa z art. 271 § 1 k.k. stanowiłoby wyjście poza granice aktu oskarżenia. Uzupełniająco jedynie warto na gruncie niniejszej sprawy zauważyć, że w sprawie niniejszej postępowanie przygotowawcze nie było w ogóle prowadzone o przestępstwo z kodeksu karnego. Akt oskarżenia sporządzony został przez organ skarbowy. Niezależnie od tego, że postępowanie przygotowawcze pojawiło się w niniejszej sprawie w formie szczątkowej ograniczającej się w zakresie przeprowadzonych dowodów do załączenia do akt sprawy decyzji podatkowych, przesłuchania oskarżonego oraz uzyskania jego danych o karalności, prowadzone było ono przez organ nie mający uprawnień do przeprowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa z art. 271 § 1 k.k. za które obecnie oskarżyciel w wywiedzionej apelacji domaga się skazania. Niezależnie zatem od tego, czy czyn oskarżonego o który postępowanie zostało zaskarżonym wyrokiem umorzony wyczerpuje także znamiona przestępstwa z art. 271 § 1 k.k., skazanie za to nieobjęte aktem oskarżenia przestępstwo z kodeksu karnego pozostawało niedopuszczalne. Jak wynika pośrednio również z treści powyższych wywodów, stanowisko sądu odwoławczego w niniejszej sprawie niezależne pozostaje od akceptacji przez Sąd Okręgowy w Gliwicach w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę zaprezentowanego w apelacji prokuratora poglądu wedle którego pomiędzy przepisami art. 271 § 1 k.k. oraz art. 62 § 2 k.k.s. nie zachodzi relacja wyłączenia oparta o regułę *lex specialis derogat lege generali*, której stosowanie wyłączone pozostaje z uwagi na przyjęcie przez ustawodawcę w art. 8 § 1 k.k.s. tzw. idealnego zbiegu przestępstw z kodeksu karnego i kodeksu karnoskarbowego wykluczającego możliwość przyjęcia zbiegu eliminacyjnego.

Także drugi z zarzutów apelacji nie zasługiwał na uwzględnienie. W uzasadnieniu apelacji oskarżyciel nie zawarł żadnego argumentu podważającego trafność przyjętego przez sąd pierwszej instancji w niniejszej sprawie stanowiska wedle którego brak jest w sprawie podstaw do przypisania oskarżonemu popełnienia przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s.. Stanowisko Sądu Rejonowego w tym względzie pozostaje trafne nie tylko z przywołanych w uzasadnieniu wyroku sądu pierwszej instancji względów prawnych, lecz także z przyczyn odnoszących się do stanu faktycznego. Z akt sprawy wynika bowiem, że objęta zarzutem aktu oskarżenia deklaracja podatkowa w której podano nieprawdę nie została z pewnością sporządzona przez oskarżonego. Postępowanie dowodowe nie dowiodło także, by miał oskarżony jakikolwiek wpływ na treść tej deklaracji. Ze zgromadzonych dowodów wynika wręcz coś dokładnie przeciwnego.

Przytoczenie zaś w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku poglądów orzecznictwa w oparciu o które Sąd Rejonowy stwierdził, iż przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s. nie można oskarżonemu w niniejszej sprawie przypisać, lecz nie wyłącza to jego odpowiedzialności za przestępstwo z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 56 § 1 k.k.s. nie oznacza wbrew oczekiwaniom oskarżyciela publicznego, który wyjątkowo uaktywnił się w niniejszej sprawie po zapadnięciu wyroku umarzającego postępowanie, że oskarżonemu w niniejszej sprawie może zostać przypisane przestępstwo pomocnictwa do czynu z art. 56 § 1 k.k.s.. Zarzut oznaczony w apelacji oskarżyciela publicznego jako drugi pozostaje przy tym w ścisłym związku z trzecim z zarzutów apelacji, który oceniony zostać musiał jako rażąco wręcz bezzasadny. Możliwość ponoszenia przez oskarżonego odpowiedzialności za przestępstwo z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 56 § 1 k.k.s. nie oznacza, że w sprawie niniejszej przestępstwo to można oskarżonemu przypisać bez wychodzenia poza granice określone aktem oskarżenia. Do ustalenia, że oskarżony dopuścił się przestępstwa z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 56 § 1 k.k.s. konieczne pozostawałoby bowiem ustalenie podmiotu, któremu oskarżony pomógł dopuścić się przestępstwa podania nieprawdy

w deklaracji podatkowej z wykorzystaniem faktur o których mowa w postawionym oskarżeniu w akcie oskarżenia zarzucie, następnie ustalenie, że oskarżony działał ze świadomością i zamiarem udzielenia takiemu podmiotowi pomocy do popełnienia przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s., że podmiot ten złożył w ogóle deklarację podatkową, a dalej, że podał w jej treści nieprawdę i naraził podatek na uszczuplenie. Żadnej z tych okoliczności oskarżyciel publiczny w wywiedzionej przez siebie apelacji nie wskazuje. Nie podaje nawet jakiemu podmiotowi miałby oskarżony w przekonaniu oskarżyciela pomagać w popełnieniu przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s.. Są to bowiem okoliczności jeszcze nieznanne i nieobjęte prowadzonym dotychczas postępowaniem. Odnoszą się one do nieobjętego dotychczasowym postępowaniem przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s., które mogło być popełnione przez inny niż wskazany w zarzucie aktu oskarżenia podmiot, lecz nie ma żadnej pewności, że w ogóle zostało ono popełnione. Nie zostało ono objęte aktem oskarżenia w niniejszej sprawie. Celem postępowania sądowego nie pozostaje wykrywanie przestępstw nieobjętych aktem oskarżenia, a do tego właśnie sprowadzają się oczekiwania oskarżyciela publicznego. Uznanie zatem A. F., któremu zarzucono, że podał nieprawdę w deklaracji podatkowej jego firmy nie regulując tym samym podatku, który firma ta powinna zapłacić, za winnego tego, że posługując się nierzetelnymi, czy też poświadczającymi nieprawdę fakturami ułatwił innemu podmiotowi podanie nieprawdy w deklaracji podatkowej, które prowadziło do nieuiszczenia przez ten inny podmiot podatku, stanowiłoby wyjście poza granice aktu oskarżenia. Musiałoby ono oznaczać ustalenie, że inny niż wskazany w zarzucie aktu oskarżenia podmiot nie zapłacił innej niż wskazana w zarzucie należności podatkowej, w innym niż wskazany w akcie oskarżenia terminie i w związku z podaniem nieprawdy w innej niż wskazana w akcie oskarżenia deklaracji podatkowej. Postawionym oskarżonemu zarzutem objęta została bowiem wyłącznie konkretna deklaracja podatkowa odnosząca się do zobowiązań (...) spółki (...) i narażenie na uszczuplenie należności podatkowych tej firmy. Akt oskarżenia nie objął zaś deklaracji innego podmiotu, któremu oskarżony miał pomóc tym bardziej, że nie ma żadnych podstaw, by w realiach niniejszej sprawy przyjmować, że podmiot ten w ogóle deklarację podającą nieprawdę złożył, jak również, że naraził w ten sposób jakąkolwiek należność podatkową na uszczuplenie. Postępowanie sądowe nie może natomiast zastępować postępowania przygotowawczego, czy też szerzej pojętej działalności organów ścigania, których zadaniem pozostaje wykrycie przestępstwa i ustalenie sprawców. Postępowanie sądowe nie może przeradzać się w postępowanie zmierzające do ustalenia, czy przestępstwo inne niż objęte aktem oskarżenia zostało popełnione, czy i kiedy inny niż wskazany w akcie oskarżenia podmiot złożył deklarację podatkową, czy podana została w jej treści nieprawda, czy wreszcie doszło w ten sposób do narażenia należności publicznoprawnej na uszczuplenie. Tego natomiast od sądu oczekuje oskarżyciel publiczny stawiając w apelacji kolejny zarzut w którym stawia tezę o niewyjaśnieniu okoliczności sprawy przez sąd. Wbrew wywiadowi apelującego ustalenie, że działaniem swoim oskarżony pomógł innemu nieustalonemu jeszcze podmiotowi w zadeklarowaniu nieprawdy w deklaracji co do której nie wiadomo jeszcze, czy ją złożono, a dalej doszło przez to do narażenia należności publicznoprawnej na uszczuplenie stanowi ewidentne wyjście poza granice oskarżenia odnoszącego się przecież do konkretnego wskazanego w zarzucie podmiotu, konkretnej deklaracji i nieuiszczenia konkretnej należności podatkowej.

Trafnie do zagadnienia tego odniósł się w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Sąd Rejonowy. By ustosunkowanie się do stawianego w apelacji oskarżyciela publicznego zarzutu ocenione zostać mogło jako pełne warto jeszcze przytoczyć in extenso stanowisko wyrażone przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 5 marca 2015 roku (III KK 407/14) w którym stwierdził tenże sąd, iż Wystawienie fikcyjnych faktur VAT może stanowić pomocnictwo do popełnienia czynu zabronionego z art. 56 § 1 KKS przez inną osobę, która wykorzystując te faktury dokona nieuzasadnionego pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z treści tych faktur. Warunkiem przyjęcia, że takie ułatwienie obiektywnie nastąpiło, jest jednak ustalenie, w realiach konkretnej sprawy, czy nieprawdziwe określenie w deklaracji VAT-7 wysokości podatku naliczonego (na podstawie fikcyjnych faktur) może prowadzić do uszczuplenia podatku należnego, co z kolei wymaga zbadania, jaka była faktyczna wysokość podatku należnego za dany okres. Należy przy tym mieć na uwadze, że podatek należny odnosi się wyłącznie do faktycznych transakcji gospodarczych. Jeżeli dany podmiot nie dokonuje faktycznie sprzedaży tworów lub usług, choć wystawia fikcyjne faktury, z których wynika pozorny obowiązek odprowadzenia uiszczzonego przez nabywcę podatku VAT, to wówczas nie można mówić o narażeniu na uszczuplenie podatku należnego. Obowiązek uiszczenia podatku należnego powstaje jedynie w przypadku rzeczywistych transakcji sprzedaży towarów lub usług. Jeżeli więc w deklaracji VAT-7 podatek należny zostanie ustalony w oparciu o fikcyjne faktury, to niezasadne umniejszenie tak określonego „podatku” o podatek

naliczony, którego wartość również wynika z fikcyjnych faktur wystawionych przez inny podmiot, nie prowadzi do narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia podatku od twórców i usług. Brak jest bowiem w takim wypadku w ogóle podstaw do powstania zobowiązania podatkowego, które mogłoby zostać uszczuplone. W takim przypadku także czyn polegający na wystawieniu fikcyjnych faktur dla podmiotu sporządzającego deklaracje VAT-7 nie mógłby zostać uznany za ułatwienie narażenia podatku od towarów i usług na uszczuplenie.

Jest kompletnym nieporozumieniem oczekiwanie od sądu, że po niespełna dziesięciu latach od zdarzeń, których dotyczyły kontrole podatkowe o które oparto oskarżenie w niniejszej sprawie, sąd zlecał będzie kontrolę podatkową w nieujawnionym przez oskarżyciela podmiocie gospodarczym (w uzasadnieniu apelacji wskazuje jedynie prokurator, że chodzi o odbiorców fikcyjnych faktur wystawionych przez firmę (...)) w ramach której będzie dążył do ustalenia, czy doszło do nieuzasadnionego pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z treści faktur o których mowa w akcie oskarżenia, czy nieprawdziwe określenie w deklaracji VAT -7 wysokości podatku naliczonego na podstawie fikcyjnych faktur doprowadziło do uszczuplenia podatku należnego i niezbadanie jaka była faktyczna wysokość podatku należnego za dany okres, który to podatek ten nieustalony podmiot miał uiścić i czy wskutek powyższego doszło do wyczerpania przez oskarżonego znamion pomocnictwa innemu podmiotowi do popełnienia przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s., tj. czynu z art. 18 § 3 kk w zw. z art. 56 § 1 k.k.s.. Odnosząc się w treści zarzutu do konieczności ustalenia powyższych elementów „w niniejszej sprawie” oskarżyciel nie dostrzega, że wówczas, gdy chodzi zarzut postawiony oskarżonemu w akcie oskarżenia, to wszystkie wymienione przez apelującego elementy były już przedmiotem zarówno kontroli skarbowej, jak i ustaleń organu prowadzącego postępowanie poprzedzające skierowanie aktu oskarżenia do sądu. Podnosząc zarzut w którym piętnuje oskarżyciel publiczny niezlecenie przez sąd kontroli skarbowej oskarżyciel nie wskazuje podstawy prawnej przeprowadzenia tej kontroli po niespełna dziesięciu latach od zdarzeń, podmiotu w którym kontrola ta miałaby zostać przeprowadzona, jej zakresu, przedmiotu i wreszcie okresu, który miałby taką kontrolą zostać objęty. Zdumiewa zawarta w uzasadnieniu teza oskarżyciela wedle której po przeprowadzeniu kontroli skarbowej na obecnym etapie postępowania, po zapadnięciu już drugiego wyroku Sądu Rejonowego w niniejszej sprawie, zdaniem oskarżyciela przeprowadzone winno zostać przez sąd postępowanie karnoskarbowe (tak w uzasadnieniu apelacji (!)). Nic przecież nie stało na przeszkodzie widzącemu potrzebę przeprowadzenia stosownej kontroli skarbowej oskarżycielowi spowodowania jej przeprowadzenia, a jej wyników załączenia do akt niniejszej sprawy jako dowodu, skoro oskarżyciel uważał, że wyniki tej bliżej niesprecyzowanej kontroli skarbowej mogłyby posiadać znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy. Tak postawiony zarzut pozostaje o tyle kuriozalny, że jak trafnie wskazał to w toku rozprawy odwoławczej reprezentant urzędu skarbowego, wszelkie czynności kontrolne związane ze stawianym oskarżonemu w niniejszej sprawie zarzutem zostały już przeprowadzone, a było to niespełna dziesięć lat temu. Należności podatkowe płatne w 2007 roku uległy już przecież przedawnieniu (art. 70 ordynacji podatkowej). Nie ma przecież w realiach niniejszej sprawy żadnych podstaw do przyjęcia, że bieg terminu ich przedawnienia uległ zawieszeniu bądź przerwaniu.

Jest nieporozumieniem oczekiwanie przez oskarżyciela publicznego, że w wyroku odniesie się sąd do elementów, które zarówno z opisu czynu, jak i jego kwalifikacji prawnej Sąd Rejonowy wyeliminował. Zmieniając opis czynu i jego kwalifikację prawną poprzez wyłączenie zarówno z opisu, jak i tej kwalifikacji niektórych ich składników sąd nie odnosi się do tej wyeliminowanej części w wyroku w którym wskazuje jedynie jaki czyn był przedmiotem rozstrzygnięcia sądu i jaka była ostatecznie przyjęta przez sąd jego kwalifikacja prawna. W przypadku wyeliminowania z opisu czynu oraz jego kwalifikacji prawnej niektórych z ich elementów sąd od tych fragmentów opisu czynu i elementów ich kwalifikacji prawnej nie uniewinnia oskarżonego w wyroku, bo nie jest przecież możliwe uniewinnienie oskarżonego od części opisu zarzuconego mu czynu oraz części kwalifikacji prawnej, co wydawać się powinno oczywiste. Wystarczające pozostaje w takich wypadkach odniesienie się do przyczyn takiej modyfikacji opisu czynu i kwalifikacji prawnej w pisemnych motywach zaskarżonego orzeczenia.

W tych warunkach apelacja oskarżyciela publicznego nie mogła zostać uwzględniona. Z urzędu dokonał sąd jednak zmiany zaskarżonego wyroku poprzez wyeliminowanie z opisu czynu objętego rozstrzygnięciem Sądu Rejonowego jego fragmentu odnoszącego się do wystawienia przez oskarżonego sześciu nierzetelnych faktur dokumentujących sprzedaż krajową igieł szewskich ze Spółki (...) do Spółki (...). Porównanie opisu czynu o który



postępowanie w niniejszej sprawie zostało umorzone z opisem czynu objętego aktem oskarżenia prowadzić musiało do konkluzji, że umorzył sąd postępowanie w zakresie szerszym niż objęty zarzuconym oskarżonemu w niniejszej sprawie czynem. Zarzut aktu oskarżenia nie obejmował bowiem zachowania polegającego na wystawieniu przez oskarżonego w ramach A. nierzetelnych faktur i odnosił się wyłącznie do poświadczających nieprawdę faktur mających zostać wystawionymi przez (...). W niniejszej sprawie nie ustalono nawet, by to oskarżony pozostawał wystawcą tych faktur. Nierzetelnymi fakturami, które miały zostać wystawione przez (...) posługiwał się natomiast oskarżony załączając je do prowadzonej przez jego firmę ewidencji Vat, co zgodnie z akceptowanym w orzecznictwie poglądem stanowi posługiwanie się fakturami.

W pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymany został w mocy, a kosztami procesu za postępowanie odwoławcze obciążył sąd Skarb Państwa.