

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 1 czerwca 2011 r.

Sąd Apelacyjny w Katowicach w II Wydziale Karnym w składzie:

Przewodniczący	SSA Mariusz Żak
Sędziowie	SSA Jolanta Śpiechowicz SSA Beata Basiura (spr.)
Protokolant	Agnieszka Przewoźnik

przy udziale Prokuratora Prok. Apel. Dariusza Wiory

po rozpoznaniu w dniu 27 maja 2011 r. sprawy

M. K. s. M. i M., ur. (...) w W.

oskarżonego z art. 273 kk, art. 286 § 1 kk przy zast. art. 11 § 2 kk w zw. z art. 12 kk

na skutek apelacji obrońcy

od wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach z dnia 18 października 2010 r.

sygn. akt. V K 69/10

I. zmienia wyrok w zaskarżonej części w ten sposób, że :

- z opisu czynu przypisanego oskarżonemu M. K. w punkcie 7 eliminuje zwrot „doprowadzając Skarb Państwa reprezentowany przez wyżej wymieniony Urząd Skarbowy do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w postaci pieniędzy w łącznej kwocie 11.550 zł” i zastępuje go zwrotem „czym naraził Urząd Skarbowy na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publiczno-prawnej w kwocie 11.550 zł z tytułu zaniżenia należnego do zapłaty podatku VAT” i przyjmuje, iż czyn ten stanowi przestępstwo skarbowe wyczerpujące znamiona z art. 62§2 k.k.s. i art. 76§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. i art. 7§1 k.k.s. w brzmieniu obowiązującym do dnia 17.12.2005r. przy zastosowaniu art. 2§2 k.k.s. i za to przestępstwo na mocy art. 76§1 k.k.s. w zw. z art. 7§2 k.k.s. i art. 23§1 i 3 k.k.s. w brzmieniu obowiązującym do dnia 17.12.2005r. przy zastosowaniu art. 2§2 k.k.s. wymierza mu karę 6 (sześciu) miesięcy pozbawienia wolności oraz karę grzywny w ilości 100 (stu) stawek dziennych, przy przyjęciu, iż wysokość 1 stawki dziennej odpowiada kwocie 15 (piętnastu) złotych;
- uchyla rozstrzygnięcie zawarte w pkt 8 i na mocy art. 69§1 i 2 k.k. i art. 70§1 pkt 1 k.k. przy zastosowaniu art. 20§2 k.k.s. w brzmieniu obowiązującym do dnia 17.12.2005r. warunkowo zawiesza oskarżonemu M. K. wykonanie orzeczonej w punkcie 1 kary pozbawienia wolności na okres próby 2 (dwóch) lat;

II. w pozostałej części zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy;

III. zasądza od oskarżonego M. K. na rzecz Skarbu Państwa wydatki postępowania odwoławczego i obciąża go opłatą za obie instancje w kwocie 420 (czterysta dwadzieścia) złotych.

Sygn. akt II AKa 83/11

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 18 października 2010 roku w sprawie o sygn. akt V K 69/10 Sąd Okręgowy w Katowicach uznał oskarżonego M. K. za winnego tego, że w okresie od sierpnia 2004 roku do listopada 2004 roku w M., jako współwłaściciel firmy (...) K. O. s.j. z/s w M., działając wspólnie i w porozumieniu z A. N. właścicielem firmy (...) z/s w K., w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, stwarzając pozory zaistnienia okoliczności uzasadniających zwrot – zaliczenie na poczet przyszłych okresów rozliczeniowych – naliczonego podatku od towarów i usług VAT, nabył od niego, zaewidencjonował i użył poświadczające nieprawdę dokumenty w postaci

7 faktur VAT na łączną kwotę 64.050,00 zł dotyczących nabycia różnego rodzaju towarów i usług, czym wprowadził w błąd pracowników Urzędu Skarbowego

w W. co do faktycznego zaistnienia transakcji zakupu towarów i usług, doprowadzając Skarb Państwa, reprezentowany przez wyżej wymieniony Urząd Skarbowy do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w postaci pieniędzy w łącznej kwocie 11.550 zł z tytułu zaniżenia należnego do zapłaty podatku VAT i tak:

- fakturę VAT nr (...) z dnia 12.08.2004 roku na kwotę 11.956,00 zł, w tym VAT 2156,00 zł;
- fakturę VAT nr (...) z dnia 18.08.2004 roku na kwotę 7320,00 zł, w tym VAT 1320,00 zł;
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.08.2004 roku na kwotę 5978,00 zł, w tym VAT 1078,00 zł;
- fakturę VAT nr (...) roku z dnia 8.11.2004 roku na kwotę 9150,00 zł w tym VAT 1650,00 zł;
- fakturę VAT nr (...) z dnia 16.11.2004 roku na kwotę 13176,00 zł., w tym VAT 2376,00 zł.;
- fakturę VAT nr (...) z dnia 24.11.2004 roku na kwotę 8052,00 zł., w tym VAT 1452,00 zł;
- fakturę VAT nr (...) z dnia 30.11.2004 roku na kwotę 8418,00 zł, w tym VAT 1518,00 zł.

to jest przestępstwa z art. 273 k.k. i art. 286 § 1 k.k. przy zastos. art. 11 § 2 k.k.

w zw. z art. 12 k.k. i za to na mocy art. 286 § 1 k.k. przy zastos. art. 11 § 3 k.k. oraz art. 33 § 1 i 2 k.k. skazał go na karę 8 miesięcy pozbawienia wolności oraz grzywnę

w wymiarze 100 stawek dziennych ustalając wysokość jednej stawki dziennej na kwotę 15 złotych. Na mocy art. 69 § 1 i 2 k.k. i art. 70 § 1 pkt 1 k.k. Sąd warunkowo zawiesił wykonanie orzeczonej kary pozbawienia wolności na okres próby 2 lat. Sąd obciążył oskarżonego kosztami sądowymi.

Wyrok został zaskarżony w całości apelacją obrońcy oskarżonego M. K., który zarzucił:

- naruszenie art. 286 § 1 k.k. przez zakwalifikowanie czynu oskarżonego jako przestępstwa oszustwa określonego w tym przepisie mimo, że prawidłowa kwalifikacja prawna winna opierać się na przepisach kodeksu karnego skarbowego,
- naruszenie art. 273 k.k. przez zakwalifikowanie czynu oskarżonego jako przestępstwa stypizowanego w przepisach kodeksu karnego mimo, iż prawidłowa kwalifikacja prawna winna opierać się na przepisach kodeksu karnego skarbowego,

- naruszenie art. 7 k.p.k. które mogło mieć wpływ na treść orzeczenia poprzez dokonanie przez Sąd I instancji oceny materiału dowodowego nieodpowiadającej kryteriom rzetelnej oceny opartej na zasadach prawidłowego rozumowania, wskazaniach wiedzy i doświadczenia życiowego,
- naruszenie art. 5 § 2 k.p.k., które mogło mieć wpływ na treść orzeczenia poprzez nierozstrzygnięcie nie dających się usunąć wątpliwości na korzyść oskarżonego,

a w konsekwencji – błąd w ustaleniach faktycznych, który miał wpływ na treść orzeczenia poprzez ustalenie przez Sąd I instancji, że oskarżony popełnił zarzucany mu aktem oskarżenia czyn,

- obrazę przepisów postępowania, która miała wpływ na treść orzeczenia, a konkretnie:
 - art. 439 § 1 pkt 8 k.p.k. poprzez orzeczenie w sprawie pomimo, że o ten sam czyn przeciwko temu samemu oskarżonemu postępowanie karne zostało już prawomocnie tj. wyrokiem Sądu Rejonowego dla Warszawy Żoliborza w Warszawie z dnia 31 października 2006 roku sygn. IVKS 11/06 oraz wyrokiem Sądu Rejonowego dla Warszawy Żoliborza w Warszawie z dnia 6 marca 2007 roku sygn. IVK 2389/06, co stanowi bezwzględnie przyczynę odwoławczą z art. 439 § 1 pkt 8 k.p.k.;
 - art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. polegający na skazaniu oskarżonego za przestępstwo z art. 286 k.k. i art. 273 k.k. popełnione na szkodę Skarbu Państwa w sytuacji, gdy został on już wcześniej, bo wymienionymi wyżej wyrokami skazany za ten sam czyn;
 - art. 424 § 1 pkt 1 k.p.k. przez brak przekonującego wyjaśnienia przez Sąd “dlaczego uznał dowody świadczące o popełnieniu przez oskarżonego zarzucanych mu czynów za wiarygodne”;
 - art. 387 § 2 k.p.k. poprzez rażące jego naruszenie, a mianowicie wymierzenie zamiast 6 miesięcy pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania, o które wnioskował oskarżony składając wniosek ma podstawie art. 387 k.p.k. i wymierzenie kary 8 miesięcy z warunkowym zawieszeniem jej wykonania, tym samym sąd nie wymierzył kary zgodnej z akceptowanym wnioskiem złożonym wstępnie przez oskarżonego.

Podnosząc te zarzuty obrońca wniósł o zmianę orzeczenia poprzez uniewinnienie oskarżonego od zarzucanego mu czynu ewentualnie o uchylenie orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. Z ostrożności procesowej wniósł o uchylenie wyroku i umorzenie postępowania.

Z ostrożności procesowej obrońca zarzucił nadto:

- naruszenie przepisów prawa materialnego poprzez błędną kwalifikację prawną czynu tj. przyjęcie, iż oskarżony popełnił czyn określony w art. 273 k.k. i art. 286 k.k. podczas gdy z okoliczności sprawy i dostępnych dowodów niezbitnie wynikało, iż czyn oskarżonego powinien być zakwalifikowany jako czyn określony w art. 76 k.k.s., tym samym w sprawie sąd dokonał niewłaściwej subsumcji normy prawnej do zaistniałego stanu faktycznego, w konsekwencji obrazę prawa materialnego polegającą na zastosowaniu w sprawie art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 273 k.k., pomimo, że przepisy te nie mają zastosowania w ustalonym przez sąd stanie faktycznym;
- obrazę prawa materialnego poprzez niezastosowanie art. 53 § 2 k.k. oraz art. 295 § 1 k.k. wyrażające się w zupełnym pominięciu okoliczności, iż oskarżony dokonując korekty deklaracji VAT-7 w zakresie faktur otrzymanych od A. N., naprawił szkodę jaka mogła nastąpić w majątku Skarbu Państwa

wskutek ujęcia faktur VAT w deklaracjach VAT-7 za okres sierpień – listopad 2004 roku i zapłaty podatku wskutek czego doszło do całkowitej utraty znaczenia prawnego faktur otrzymanych od A. N., a okoliczność ta w świetle przywołanych przepisów winna mieć znaczenie przy wymiarze kary, mogąc zdecydować nawet o jej nadzwyczajnym złagodzeniu lub odstąpieniu od jej wymierzenia (art. 295 § 1 k.p.k.)

- obrażę prawa materialnego tj. przepisu art. 56 § 1 i 3 k.k.s. poprzez jego niezastosowanie do ustalonego przez sąd stanu faktycznego;
- rażąco niewspółmierność kary wymierzonej oskarżonemu z uwagi na niską wartość czynu wynoszącą 11.550 zł, która wskutek dokonania korekty deklaracji VAT i zapłaty podatku została całkowicie anulowana, tym samym doszło do pełnego naprawienia szkody.

W oparciu o te zarzuty obrońca wniósł o uchylenie wyroku i umorzenie postępowania ewentualnie o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Sąd Apelacyjny zważył, co następuje:

Apelacja obrońcy okazała się zasadna jedynie w części, odnoszącej się do zarzutu obrazy prawa materialnego, i skutkowałą zmianą zaskarżonego orzeczenia w tym zakresie.

W pierwszym rzędzie należało się jednak odnieść do zarzutów apelacji, które nie zasługiwały na uwzględnienie. I tak nie można zgodzić się z obrońcą w zakresie, w jakim wskazuje, iż w sprawie zaistniała bezwzględna przyczyna odwoławcza w postaci powagi rzeczy osądzonej. Wywody obrońcy świadczą z jednej strony o braku znajomości treści prawomocnych wyroków, na jakie się powołuje, z drugiej o niewłaściwym rozumieniu instytucji res iudicata. Przede wszystkim należy stwierdzić, że zarzut naruszenia powagi rzeczy osądzonej (res iudicata) podniesiony może być w sytuacji, gdy w innym postępowaniu prawomocnym orzeczeniem rozstrzygnięta została już kwestia odpowiedzialności karnej, przy czym musi zachodzić tożsamość podmiotowo-przedmiotowa („co do tego samego czynu tej samej osoby”) między czynem prawomocnie osądzonym, a tym będącym przedmiotem nowego postępowania. Oczywistym jest, że przesądza o tym konkretne zdarzenie faktyczne, a nie tylko opis i kwalifikacja prawna czynu, ale jeśli przeanalizuje się treść prawomocnych wyroków skazujących M. K., to nie ulega wątpliwości, że w żadnym wypadku nie można mówić o tożsamości czynów. I tak M. K. został skazany prawomocnie wyrokami nakazowymi Sądu Rejonowego dla Warszawy-Żoliborza:

1. z dnia 31.10.2006 roku (sygn. IVKs 11/06) za przestępstwa skarbowe:

- z art. 56 § 2 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i art. 9 § 3 k.k.s. popełnione w ten sposób, że w okresie od 1 stycznia 2001 roku do 29 września 2003 roku w W. pełniąc w (...) Spółka z o.o. z siedzibą w W. funkcję Wiceprezesa Zarządu Spółki i z tego tytułu będąc współodpowiedzialnym za prawidłowe i zgodne z obowiązującymi przepisami dokumentowanie zdarzeń gospodarczych spółki w księgach i rejestrach handlowych oraz za wywiązywanie się spółki z zobowiązań podatkowych, obowiązków tych w pełni nie dopełnił, bowiem zgodnie z ustaleniami kontroli skarbowej przeprowadzonej w spółce w złożonej w urzędzie skarbowym deklaracji CIT -8 z dnia 29 marca 2002 roku o wysokości osiągniętego przez spółkę dochodu za rok 2001 dopuścił do podania nieprawdziwych danych, wskutek czego naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych za 2001 rok w kwocie 141.702 zł poprzez m.in. zawyżenie kosztów uzyskania przychodów o kwotę 538.776,19 zł w wyniku ujęcia w księgach 2001 roku m.in. wydatków w kwocie 505.080,09 zł wynikających z posłużenia się fakturami VAT dotyczącymi zakupu materiałów reklamowych wystawionymi przez (...) Z. ul (...), które to faktury okazały się nierzetelne, bowiem w/w firma jak wynika z materiału dowodowego, nie istniała, a także obciążenia

kosztów spółki z tytułu prowizji naliczonej przez agenta K. K. w kwocie łącznej 9.900 zł, zaliczenia do kosztów kwoty 23.500 zł wynikającej z rachunku wystawionego przez firmę Usługi (...) za roboty budowlane w siedzibie spółki (...), których to robót jak ustalono, nie wykonywano, wobec czego wydatek ten nie ma związku z osiągniętym przychodem spółki co stanowi naruszenie przepisów art. 12 ust.1 pkt 1, art. 15 ust. 1, art. 16 ust.1 pkt 21 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych;

- z art. 56 § 1 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i art. 9 § 3 k.k.s. popełnione w ten sposób, że w okresie od 1 stycznia 2001 roku do 29 września 2003 roku w W. pełniąc w (...) Spółka z o.o. z siedzibą w W. funkcję Wiceprezesa Zarządu Spółki i z tego tytułu będąc współodpowiedzialnym za prawidłowe i zgodne z obowiązującymi przepisami dokumentowanie zdarzeń gospodarczych spółki w księgach i rejestrach handlowych oraz za wywiązywanie się spółki z zobowiązań podatkowych, obowiązków tych w pełni nie dopełnił, bowiem zgodnie z ustaleniami kontroli skarbowej przeprowadzonej w spółce, w złożonej w urzędzie skarbowym deklaracji CIT -8 z dnia 29 marca 2003 roku o wysokości osiągniętego przez spółkę dochodu za rok 2002, dopuścił do podania nieprawdziwych danych, wskutek czego naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych za 2002 rok w kwocie 262.723 zł poprzez m.in. zawyżenie kosztów uzyskania przychodów o kwotę 610.791,72 zł w wyniku ujęcia w księgach 2002 roku m.in. wydatków w kwocie 279.566,60 zł wynikających z posłużenia się fakturami VAT dotyczącymi zakupu materiałów reklamowych wystawionymi przez (...) Z. ul (...), które to faktury okazały się nierzetelne, bowiem w/w firma jak wynika z materiału dowodowego, nie istniała oraz zaliczenia do kosztów 2002 roku wartości materiałów reklamowych wydanych z zapasu magazynowego roku 2001 w kwocie 49.550,49 zł dotyczących faktur wystawionych w 2001 roku przez w/w (...) Z. ul (...), a także zawyżenia kosztów uzyskania przychodów na skutek braku dokumentów źródłowych dotyczących zakupu materiałów i usług z miesiąca stycznia i lutego 2002 roku w kwocie 281.674,63 zł, jak również zaniżenia przychodów spółki o kwotę 327.504,80 zł osiągniętych m.in. z tytułu opłat wstępnych i opłat za administrowanie związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą polegającą na udzieleniu kredytów w systemie argentyńskim oraz ze sprzedaży samochodu marki P. (...) o nr rej. (...) na rzecz pana J. A. za kwotę 4.900 zł, co stanowi naruszenie przepisów art. 9 ust.1, art. 12 ust. 1 pkt 1, art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych;

2. z dnia 06.03.2007 roku (sygn. IVK 2389/06):

- za przestępstwo z art. 218 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. polegające na tym, że w okresie od grudnia 2003 roku do 20 kwietnia 2004 roku pełniąc funkcję Wiceprezesa Zarządu, wykonując czynności w sprawach prawa pracy i ubezpieczeń społecznych, uporczywie naruszał prawa pracowników (...) wynikające ze stosunku pracy i ubezpieczenia społecznego w ten sposób, że nie wypłacił należnego wynagrodzenia za pracę pracownikom i nie odprowadził składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne.

Wskazane powyżej czyny – prawomocnie osądzone – dotyczą zupełnie odmiennych zachowań, związanych z innymi zdarzeniami faktycznymi i nie mogą stanowić powagi rzeczy osądzonej dla czynu oskarżonego, będącego przedmiotem rozpoznania w przedmiotowej sprawie. Przede wszystkim oba przestępstwa związane są z działalnością (...) sp. z o.o., w której oskarżony pełnił funkcję wiceprezesa zarządu. W przypadku przestępstwa z art.

218 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. jego zachowanie polegało na naruszaniu praw pracowniczych i skierowane było przeciwko prawom osób wykonujących pracę zarobkową, popełnione zostało w zupełnie innym czasie niż przestępstwo zarzucone

w niniejszym postępowaniu. Jeśli natomiast przeanalizujemy przestępstwa skarbowe przypisane oskarżonemu w sprawie Sądu Rejonowego dla Warszawy – Żoliborza

w Warszawie o sygn. akt IV Ks 11/06, to nie ulega wątpliwości, iż były to przestępstwa skierowane przeciwko obowiązkowi podatkowemu, polegające na narażeniu Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych. Wskazać trzeba, że tylko jednym ze sposobów działania było posłużenie się nierzetelną fakturą VAT, bo na przestępcze działanie składały się też inne opisane przez Sąd formy zachowań, które narażały podatek dochodowy na

uszczipienie. Nie tylko ta okoliczność, ale również wspomniana działalność przestępcza w ramach funkcjonowania innego podmiotu gospodarczego, współpracującego z innymi osobami i firmami wystawiającymi nierzetelne faktury i rachunki, a przede wszystkim zupełnie inny czasokres działalności przestępczej, wykluczają możliwość zaaprobowania stanowiska obrońcy o zachodzącej w sprawie res iudicata.

Na odmienną ocenę powyższego nie może mieć wpływu ewentualne przyjęcie przez Sąd w przedmiotowej sprawie innej kwalifikacji prawnej i uznanie, że przypisany czyn stanowi przestępstwo skarbowe – o czym będzie mowa poniżej. Wywody skarżącego zmierzają do wykazania, że wszystkie przestępstwa winny być uznane za jedno przestępstwo ciągłe. Tymczasem mimo, że przypisane przestępstwo

z art. 218 § 1 k.k. zostało popełnione w warunkach art. 12 k.k. to z uwagi na podniesione wyżej okoliczności brak podstaw do rozważania i przyjęcia, iż zarzucone w niniejszym postępowaniu zachowanie było elementem tego czynu ciągłego. Inaczej rzecz się ma w przypadku przypisanych prawomocnie przestępstw skarbowych, bo żadne z nich nie zostało zakwalifikowane jako przestępstwo ciągłe w rozumieniu

art. 6 § 2 k.k.s, a niezależnie od tego przedmiotowy czyn został popełniony w innym okresie czasowym niż prawomocnie przypisany. Powoływanie się zatem na powagę rzeczy osądzonej w odniesieniu do konstrukcji czynu ciągłego nie znajduje uzasadnienia. W tym miejscu przypomnieć należy ugruntowane już w orzecznictwie sądowym stanowisko, że prawomocne skazanie za czyn ciągły rodzi powagę rzeczy osądzonej, której zakres wyznaczony jest ustalonym w wyroku czasem popełnienia tego czynu, co wyklucza przypisanie skazanemu kolejnych (później wykrytych) takich samych jednostkowych zachowań z okresu opisanego w prawomocnym wyroku (vide: uchwała SN z dnia 15.06.2007 roku, sygn. I KZP 15/07; uchwała SN z dnia 21.11.2001 roku, sygn. I KZP 29/01).

W przedmiotowej sprawie nie może być mowy o powadze rzeczy osądzonej w kontekście powołanych orzeczeń, skoro uprzednio oskarżonemu nie przypisano czynu ciągłego w rozumieniu art. 6 § 2 k.k.s. Odnośnienie się w tej sytuacji do czasokresów działania przestępczego stało się zbędne.

Oczywiste jest, że konsekwencją kolejnych naruszeń normy prawa materialnego są kolejne skazania. Podzielenie błędnego stanowiska wyrażonego przez obrońcę prowadziłoby do absurdalnego wniosku, że prawomocne skazanie za przestępstwo pozwala na późniejsze, bezkarne naruszenie tej samej normy prawa karnego materialnego w oparciu o przesłankę powagi rzeczy osądzonej.

Za chybiony należy uznać też zarzut naruszenia przepisu art. 387 § 2 k.p.k.

Nie można zgodzić się z twierdzeniem obrońcy jakoby Sąd orzekł niezgodnie

z wnioskiem oskarżonego złożonym w trybie art. 387 k.p.k. Twierdzenia te nie mają oparcia w materiałach sprawy.

Wbrew temu, co podnosi obrońca, zarówno na rozprawie dnia 24.03.2010 roku, jak i na rozprawie dnia 11.10.2010 roku, oskarżony M. K. składając wniosek o dobrowolne poddanie się karze, prosił

o wymierzenie kary 8 miesięcy pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania na okres próby 2 lat oraz kary grzywny w wysokości 100 stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki na kwotę 15 zł. Wskazują na to zapisy znajdujące się w protokołach rozpraw. Treść zaskarżonego wyroku dowodzi zatem, że kara została oskarżonemu wymierzona zgodnie ze złożonym wnioskiem.

Niezrozumiałe są stawiane przez obrońcę zarzuty naruszenia przepisów prawa procesowego, a to art. 7 k.p.k., art. 5 § 2 k.p.k. oraz art. 424 § 1 pkt 1 k.p.k. w stopniu mogącym mieć wpływ na treść wyroku, podobnie zarzut błędu w ustaleniach faktycznych. Nie zostały one w żaden sposób wykazane i uzasadnione przez skarżącego, a jednocześnie pozostają w wyraźnej sprzeczności z zarzutami obrazy prawa materialnego. Kontrola odwoławcza nie wykazała, by Sąd Okręgowy naruszył wskazane przepisy proceduralne. Czyniąc ustalenia faktyczne Sąd Okręgowy oparł się przede wszystkim na wyjaśnieniach współoskarżonego A. N. i złożonych na rozprawie wyjaśnieniach oskarżonego M. K.. Ocena tych dowodów, jak też poczynione w oparciu o nią ustalenia faktyczne, nie budzą zastrzeżeń. Sąd trafnie przyjął, że na mocy porozumienia z A. N. – właścicielem firmy (...), oskarżony K. jako współwłaściciel firmy (...) K. O. sp. j. z/s w M. nabył od niego siedmiokrotnie nierzetelne faktury Vat na łączną kwotę 64.050 zł, które poświadczały nieprawdę, gdyż wykazane w nich usługi w rzeczywistości nie miały miejsca, po czym przedłożył je w Urzędzie Skarbowym w W.,

czym wprowadził w błąd pracowników tego Urzędu, w wyniku czego kwota podatku VAT należna do zapłaty przez spółkę została obniżona o 11.550 zł.

O ile poczynione przez Sąd ustalenia faktyczne nie budzą zastrzeżeń, o tyle zgodzić należy się z obrońcą w zakresie, w jakim kwestionuje przyjętą przez Sąd kwalifikację prawną przypisanego oskarżonemu czynu. Zarzut obrazy prawa materialnego znajduje oparcie w aktualnym orzecznictwie sądowym i stanowisku doktryny. Sąd Okręgowy powołując się na nieaktualne w dużej mierze orzeczenie Sądu Najwyższego z 2004 roku (post. SN z dnia 01.03.2004 rok sygn. akt V KK 248/03), nie poświęcił należytej uwagi rozstrzygnięciu, czy dla oceny prawnej zarzucanego przestępstwa należy stosować przepisy k.k. czy k.k.s. Zupełnie pominął to, iż na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, której przepis art. 108 wszedł w życie 1 maja 2004 roku, sam fakt wystawienia faktury, w której została wykazana kwota podatku, choćby ta faktura nie miała odzwierciedlenia w stanie faktycznym i stanowiła tzw. pustą fakturę, rodzi obowiązek uiszczenia wskazanego w niej podatku. Pisemne uzasadnienie zaskarżonego wyroku w zakresie dotyczącym oceny prawnej zachowania oskarżonego dowodzi, że ocena ta jest powierzchowna, nie uwzględniająca aktualnego orzecznictwa, a powołane orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2004 roku nie może stanowić wystarczającej argumentacji dla stanowiska Sądu I instancji bez odniesienia się do przepisów kodeksu karnego skarbowego.

Przedmiotem bezpośredniego działania czynu polegającego na wystawieniu faktury lub rachunku w sposób nierzetelny jest również faktura pusta (fikcyjna) –

tj. obrazująca zdarzenie, które nie miało miejsca w rzeczywistości. Wystawca takiej faktury ma obowiązek uiszczyć podatek należny w niej wykazany (art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług), jednakże odbiorca nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z tej faktury. Jeżeli zatem odbiorca faktury pustej dokona odliczenia podatku naliczonego, to – bez względu na postać uszczerbku finansowego (uszczerbienie albo nienależny zwrot) – dochodzi do naruszenia dobra chronionego przepisem art. 62 § 2 k.k.s., tj. mienia Skarbu Państwa. W wypadku faktur pustych nie mamy do czynienia z żadnym zdarzeniem gospodarczym, powstanie obowiązku zapłaty podatku znajduje swoją przyczynę w samym fakcie wystawienia faktury. Zachowanie polegające na wystawieniu pustej faktury jest zatem czynem godzącym

w dobro prawne chronione przepisami kodeksu karnego skarbowego, zawsze realizuje znamiona przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s., nie wyczerpuje znamion przestępstwa z art. 271 § 1-3 k.k., chyba że fakturę taką wystawiono dla przestępnych celów pozapodatkowych. Art. 62 § 2 k.k.s. narusza nie tylko wystawca nierzetelnej faktury, ale również ten kto taką fakturą się posługuje, godząc w obowiązek podatkowy (vide: wyrok SN z dnia 19.03.2008 roku, sygn. II KK 347/07). Bezspornym jest, iż oskarżony M. K. posługując się fakturą Vat, nie mającą odzwierciedlenia w rzeczywistości, czyli dokumentem nierzetelnym, godził

w obowiązek podatkowy i tym samym naruszył przepis art. 62 § 2 k.k.s., będący przepisem *lex specialis* do art. 273 k.k.

Zastrzeżenia budzi też przyjęcie przez Sąd Okręgowy, iż swoim zachowaniem oskarżony wyczerpał znamiona przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. Skoro aktualnie wystawca faktury nie mającej w ogóle odzwierciedlenia w stanie faktycznym ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT, to przepisem, który należy zastosować przy kwalifikacji prawnej czynu polegającego na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatku VAT jest art. 76 § 1 k.k.s. Jest to przepis szczególnie w stosunku do art. 286 § 1 k.k., typizuje szczególnie rodzaj oszustwa prowadzącego do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej (vide: wyrok SN z dnia 12.08.2008 roku, sygn. V KK 76/08). Sprawca swoim zachowaniem godzi w regulację z zakresu prawa podatkowego i narusza obowiązek podatkowy. W piśmiennictwie zwraca się uwagę na to, że dobro prawne w postaci obowiązku podatkowego jest elementem odróżniającym przestępstwo oszustwa skarbowego od przestępstwa klasycznego oszustwa. Przepis art. 76 § 1 k.k.s. chroni mienie Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów w zakresie zamachów realizowanych poprzez wystawienie

i posłużenie się dokumentami relewantnymi na gruncie prawa podatkowego, nie

czyni tego przepis art. 286 § 1 k.k. Ochronę w zakresie naruszeń mienia, wynikających z przekroczenia przepisów podatkowych zaliczanych do sfery prawa publicznego, zapewnia właśnie ta regulacja zawarta w Kodeksie karnym skarbowym. Stąd też - zdaniem autorów tych twierdzeń - pozwala to uznać, że przepis art. 76 § 1 k.k.s. stanowi *lex*

specialis w stosunku do art. 286 § 1 k.k. (por. M. Dąbrowska-Kardas [w:] A. Zoll (red.): Kodeks karny. Część szczególna. Tom III. Komentarz do art. 278-363 k.k., Zakamycze 2006, s. 315-320; T. Oczkowski: Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze, Zakamycze 2004, s. 133-137; P. Kardas, G. Łabuda: Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, Prokuratura i Prawo 2003, nr 3, s. 64-86; P. Kardas: Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?, Prokuratura i Prawo 2006, nr 5, s. 28-48; I. Raglewski, A. Światłowski: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Gdańsk 2007, s. 407). Poglądy te są przekonujące i zasadne, dowodzą, że tego rodzaju zachowania – godzące w obowiązki podatkowe i regulacje z zakresu prawa podatkowego – winny być oceniane jedynie na gruncie przepisów kodeksu karnego skarbowego.

Konsekwencją przyjęcia, iż przepisy art. 62 § 2 k.k.s. i art. 76 § 1 k.k.s. są przepisami lex specialis w stosunku do przepisów odpowiednio art. 271 k.k., art. 273 k.k. oraz art. 286 § 1 k.k., winno być stwierdzenie, że w tej sytuacji nie może być mowy o idealnym zbiegu przestępstw przewidzianym w art. 8 k.k.s. Takie stanowisko reprezentuje Sąd Apelacyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę. Jest ono zresztą przeważające w aktualnym orzecznictwie (vide: wyrok SA we Wrocławiu z dnia 03.09.2009 roku, sygn. II AKa 105/09; wyrok SA we Wrocławiu z dnia 31.05.2010 roku, sygn. II AKa 103/10; powołane już wyroki SN z dnia 19.03.2008 roku, sygn. II KK 347/07 i z dnia 12.08.2008 roku, sygn. VKK 76/08). Art. 8 k.k.s. normuje skazanie w sytuacji idealnego zbiegu przepisów ustawy karnej skarbowej i ustawy karnej, ale tylko wtedy, gdy jest on rzeczywisty, a nie pozorny, tak jak w przedmiotowej sprawie.

Uzasadnienie stawianych przez obrońcę zarzutów obrazy prawa materialnego, bardzo obszerne, oparte jest przede wszystkim na cytowaniu aktualnych stanowisk doktryny i judykatury. Są one na tyle przekonujące i pełne, że powtarzanie w tym miejscu zaprezentowanych wywodów, należy uznać za zbędne, zwłaszcza, że zasługują one na akceptację. Nie można było zatem podzielić stanowiska Sądu Okręgowego, że czyn oskarżonego wyczerpał znamiona przestępstwa z art. 273 k.k.

i art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. i art. 12 k.k., ponieważ jak wskazano wyżej działanie oskarżonego godziło w obowiązki podatkowe i powinno być rozpatrywane na gruncie przepisów kodeksu karnego skarbowego. Należało zatem zmienić kwalifikację prawną czynu przypisanego oskarżonemu M. K. poprzez przyjęcie, że czyn ten stanowi przestępstwo skarbowe wyczerpujące znamiona przepisów art. 62 § 2 k.k.s. i art. 76 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 7 § 1 k.k.s. w brzmieniu obowiązującym do dnia 17.12.2005 roku. Zdaniem Sądu Apelacyjnego kumulatywna kwalifikacja prawna odzwierciedla poczynione w sprawie ustalenia faktyczne i oddaje pełną zawartość kryminalną przestępczego zachowania oskarżonego. Sąd Apelacyjny miał też na uwadze to, że czyn przypisany oskarżonemu popełniony został w okresie od sierpnia 2004 roku do listopada 2004 roku. Od tego czasu do dnia wyrokowania przepisy kodeksu karnego skarbowego ulegały nowelizacji, stąd przez pryzmat reguły wyrażonej w art. 2 § 2 k.k.s. Sąd zobowiązany był ocenić, które przepisy znajdą zastosowanie. Analiza ta doprowadziła do wniosku, że in concreto przepisy k.k.s. obowiązujące do dnia 17.12.2005 roku (zmiana: Dz. U.

z 2005 roku, nr 178, poz.1479) są względniejsze. Na ocenę tą nie miała wpływu zmiana redakcji treści przepisu art. 76 § 1 k.k.s., bo była ona nieznaczna, związana z bardziej precyzyjnym określeniem znamion, ale przewidziane sankcje karne przemawiały za uznaniem, że ustawa obowiązująca w czasie popełnienia czynu była względniejsza.

Dokonując zmiany kwalifikacji prawnej czynu, Sąd Apelacyjny w nieznacznym zakresie zmodyfikował jego opis tak, by przystawał do znamion ustawowych przypisanego przestępstwa skarbowego. Przestępstwo z art. 76 k.k.s. jest tzw. przestępstwem oszustwa podatkowego polegającym na wprowadzeniu w błąd. Znamiona tego przestępstwa mieszczą się całkowicie w ogólniej ujętym opisie działania sprawcy przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. typizując szczególny rodzaj oszustwa prowadzącego do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Niczego nie

zmienia w tej ocenie to, że w art. 76 k.k.s. penalizuje się już samo narażenie na nienależny zwrot podatku, co oznacza przesunięcie progu sprawstwa na zachowanie, które stanowiłoby usiłowanie popełnienia oszustwa w rozumieniu art. 286 § 1 k.k. Narażenie na nienależny zwrot to specyficzne rozporządzenie mieniem przez właściwy organ. Przepis art. 76 k.k.s. obejmuje zachowanie prowadzące do narażenia na niekorzystne rozporządzenie mieniem w ramach regulacji prawa podatkowego, różniące się wskazanym elementem od rozporządzenia z art. 286 k.k. Sąd Apelacyjny dostrzegł też, że do nowelizacji obowiązującej od dnia 17.12.2005 roku, art. 76 § 1 k.k.s. operował sformułowaniem „bezpodstawny zwrot” zamiast aktualnego brzmienia „nienależny zwrot”. Jak wskazują komentatorzy, to wcześniejsze sformułowanie powodowało trudności interpretacyjne w związku z posługiwaniem się na gruncie prawa podatkowego pojęciem „zwrot nienależny”. Zmiana ta nie miała więc znaczenia dla zakresu odpowiedzialności karnej, a była podyktowana koniecznością dostosowania użytych pojęć do terminologii podatkowej. Należy przyjąć, że zarówno bezpodstawny, jak i nienależny zwrot należności podatkowej, to sytuacja, w której brak określonych w przepisach prawa podatkowego przesłanek faktycznych i prawnych do dokonania zwrotu w określonej wysokości (P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy, Komentarz, LEX 2010).

Uwzględniając powyższe uwagi, Sąd Apelacyjny zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że z opisu czynu przypisanego M. K. w punkcie 7 wyeliminował zwrot „doprowadzając Skarb Państwa reprezentowany przez wyżej wymieniony Urząd Skarbowy do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w postaci pieniędzy w łącznej kwocie 11.550 zł” i zastąpił go zwrotem „czym naraził Urząd Skarbowy na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej w kwocie 11.550 zł z tytułu zaniżenia należnego do zapłaty podatku VAT”.

W oparciu o przepis art. 76 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. i art. 23 § 1 i 3 k.k.s. w brzmieniu obowiązującym do dnia 17.12.2005 roku Sąd wymierzył oskarżonemu karę 6 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w dotychczasowej wysokości to jest 100 stawek dziennych przy przyjęciu, iż wysokość jednej stawki odpowiada kwocie 15 zł. Sąd Apelacyjny miał na uwadze to, że orzeczona kara grzywny w części dotyczącej wysokości jednej stawki nie znajduje oparcia w przepisie art. 23 § 3 k.k.s., bo minimalna wysokość tej stawki w dacie czynu wynosiła 25 zł, a w dacie orzekania przez Sąd I instancji 43,90 zł. Korekta powyższego okazała się jednak niemożliwa z uwagi na zakaz reformationis in peius.

Sąd uchylił również dotychczasowe rozstrzygnięcie o warunkowym zawieszeniu wykonania kary pozbawienia wolności, odnosząc je aktualnie do nowo orzeczonej kary pozbawienia wolności i powołując jako podstawę przepis art. 69 § 1 i 2 k.k. i art. 70 § 1 pkt 1 k.k. przy zastosowaniu art. 20 § 2 k.k.s. w brzmieniu obowiązującym do dnia 17.12.2005 roku, jej wykonanie warunkowo zawiesił na okres próby 2 lat.

Zmiana kwalifikacji prawnej czynu jedynie w nieznacznym stopniu wpłynęła na złagodzenie orzeczonej kary. Biorąc pod uwagę zagrożenie ustawowe przewidziane za przypisane przestępstwo skarbowe Sąd Apelacyjny uznał, że kara 6 miesięcy pozbawienia wolności jest karą adekwatną do stopnia zawinienia i społecznej szkodliwości czynu, uwzględnia sposób zachowania sprawcy, ciągłość działania, fakt, iż w istocie doszło do uszczuplenia należności publicznoprawnej. Wprawdzie oskarżony był już karany, w tym za przestępstwa skarbowe, niemniej uregulował uszczuplone kwoty podatkowe, co nie może być obojętne dla wymiaru kary. Sąd Apelacyjny podzielił też argumenty Sądu I instancji uzasadniające warunkowe zawieszenie wykonania orzeczonej kary pozbawienia wolności na okres próby 2 lat.

Z uwagi na zastosowanie do przypisanego czynu przepisów k.k.s. a nie k.k. bezprzedmiotowe stało się odwołanie do przepisu art. 295 § 1 k.k., na który to przepis powołał się obrońca. Dodać jedynie trzeba, że na gruncie przepisów k.k.s. zarówno instytucja odstąpienia od wykonania kary, jak i nadzwyczajnego złagodzenia kary, nawet w sytuacji uregulowania należności publicznoprawnej ma charakter fakultatywny (z wyjątkiem przepisu art. 36 § 3 k.k.s.)

Niezrozumiały też jest stawiany przez obrońcę zarzut obrazu art. 56 k.k.s. Nie został on w żaden sposób uzasadniony, a w kontekście obszernych wywodów

apelacji o potrzebie zastosowania art. 62 k.k.s. i art. 76 k.k.s. jawi się jako niezasadny. Wskazać trzeba, że art. 56 k.k.s. penalizuje uszczuplenie spodziewanego dochodu uprawnionego podmiotu, wynikającego z prawidłowego ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Nie obejmuje on sytuacji przekazania przez właściwy organ lub stworzenia stanu wysokiego prawdopodobieństwa przekazania przez właściwy organ kwot znajdujących się już w jego dyspozycji w formie zwrotu na rachunek podatnika lub zaliczenia ich na poczet zobowiązań podatkowych. Ta część zachowań wynikających z nieprawidłowego zastosowania przepisów prawa podatkowego prowadzi do narażenia na zwrot lub do uzyskania zwrotu. Te bardzo ogólne uwagi wskazują już, że uwzględniając opis czynu przypisanego oskarżonemu mamy do czynienia ze skutkiem w postaci narażenia na nienależny zwrot, a nie w postaci narażenia na uszczuplenie podatku. Takie zachowanie zatem winno być kwalifikowane na gruncie art. 76 k.k.s

Stwierdzić należy, że wydanie wyroku w trybie art. 387 § 1 i 2 k.k. nie stanowi przeszkody do jego zmiany w instancji odwoławczej. Przepisy art. 387 k.p.k. wyłączające możliwość orzeczenia kary innej niż określona we wniosku oskarżonego o wydanie wyroku skazującego obowiązują tylko w postępowaniu przed sądem I instancji, natomiast kontrola odwoławcza odbywa się na zwyczajnych zasadach, co oznacza, że ocena zasadności zarzutów apelacyjnych przebiega według kryteriów ustawowych niezależnie od tego, czy do wydania zaskarżonego wyroku doszło w trybie art. 387 k.p.k. (wyrok SN z dnia 08.10.2009 roku sygn. akt VKK 29/09). Sąd II instancji może zatem zmienić zaskarżony wyrok w granicach służących mu uprawnień określonych w art. 437 § 1 k.p.k. przy uwzględnieniu ograniczeń wynikających z regulacji przepisów art. 434 k.p.k., art. 443 k.p.k. i art. 454 § 2 k.p.k. Oczywiście jest, że w sytuacji wniesienia apelacji jedynie na korzyść oskarżonego i przy uwzględnieniu jako zasadnego tylko zarzutu obrazy prawa materialnego, przepis art. 434 § 3 k.p.k. nie ma zastosowania. Skoro przyczyną zmiany wyroku jest przyczyna leżąca po stronie sądu, a nie oskarżonego, to zakaz reformationis in peius nie ulega wyłączeniu (postanow. SN z dnia 09.11.2008, sygn. III KK 346/09). Sąd Apelacyjny mając powyższe na uwadze, uznał, że z punktu widzenia przepisów procesowych nie było przeszkód do dokonania zmiany zaskarżonego wyroku w sposób opisany w sentencji. Podstawę rozstrzygnięcia stanowił przepis art. 437 § 1 k.p.k., a o kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 634 § 1 k.p.k. i art. 10 ustawy z dnia 23.06.1973 roku o opłatach w sprawach karnych.