

# WYROK

## W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 10 kwietnia 2018 r.

**Sąd Okręgowy w Poznaniu w IV Wydziale Karnym – Odwoławczym**

w składzie:

**Przewodniczący: SSO Hanna Bartkowiak**

**Sędziowie: SSO Piotr Gerke (spr.)**

**SSO Leszek Matuszewski**

**Protokolant : st. prot. sęd. B. G.**

**przy udziale Prokuratora Prok. (...). I. K.**

po rozpoznaniu w dniu 10 kwietnia 2018 r.

sprawy **M. Z. (Z.)**,

oskarżonego z art. 18§3 k.k. w zw. z art. 286§1 k.k. i art. 12 k.k. oraz z art. 286§1 k.k. w zb. z art. 271§3 k.k. w zw. z art. 12 k.k.,

na skutek apelacji wniesionej przez prokuratora

od wyroku Sądu Rejonowego w Gnieźnie z dnia 6 grudnia 2017 r., sygn. akt II K 517/17,

I. utrzymuje w mocy zaskarżony wyrok,

II. kosztami procesu za postępowanie odwoławcze obciąża Skarb Państwa.

**L. M. H. P. G.**

## UZASADNIENIE

**Wyrokiem z dnia 6 grudnia 2017 r., sygn. akt II K 517/17, Sąd Rejonowy w Gnieźnie:**

1. uniewinnił oskarżonego **M. Z.** od zarzutu, że w okresie od lutego 2005 roku do grudnia 2005 roku w J. i innych miejscowościach w krótkich odstępach czasu i w realizacji z góry powziętego zamiaru oraz w celu osiągnięcia korzyści majątkowej działając wspólnie i w porozumieniu z T. W. i innymi osobami, za pośrednictwem T. W. wskazał M. C. prowadzącemu działalność pod firmami PHU (...) z siedzibą w (...) sp. z o.o. z siedzibą w Ł., oraz S. T. i J. P. prowadzącym działalność gospodarczą pod firmą (...) sp. z o.o. z siedzibą w G., przedmiotem których był m.in. handel paliwami ciekłymi, podmiot gospodarczy, a następnie nakłaniał ich do poświadczenia nieprawdy na fakturach Vat, w treści których wykazana została pozorna sprzedaż oleju napędowego:

firmie Usługi (...) na fakturach:

- nr (...)z dnia 18.02.2005r
- nr (...)z dnia 30.03.2005r
- nr (...)z dnia 29.03.2005r

- nr (...)z dnia 19.06.2005r
- nr (...)z dnia 05.07.2005r
- nr (...)z dnia 04.08.2005r
- nr (...) z dnia 23.04.2005r
- nr (...)z dnia 17.10.2005r
- nr (...)z dnia 19.10.2005r
- nr (...) z dnia 22.11.2005r
- nr (...) z dnia 15.08.2005r

czym pomógł w doprowadzeniu Skarbu Państwa do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w kwocie nie mniejszej niż 12.130,07 zł z tytułu bezpodstawnie pomniejszonego należnego podatku VAT- **tj. czynu z art.18 § 3 k.k. w zw. z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k.,**

2. uniewinnił oskarżonego M. Z. od zarzutu, że w okresie od kwietnia 2005 roku do listopada 2005 roku w W., działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, w krótkich odstępach czasu i w realizacji z góry powziętego zamiaru prowadząc działalność gospodarczą pod firmą (...)z siedzibą w W. po uprzednim poświadczeniu nieprawdy na fakturach Vat o numerach

- nr (...)z dnia 01.07.2005r
- nr (...)z dnia 27.06.2005r
- nr (...) z dnia 10.08.2005r
- nr (...) z dnia 10.05.2005r
- nr (...) z dnia 23.05.2005r
- nr (...) z dnia 22.11.2005r
- nr (...)z dnia 14.10.2005r
- nr (...) z dnia 15.08.2005r

co do faktu zakupu od firmy (...) Sp. z o.o. z siedzibą w (...) Sp. z o.o. z siedzibą w G. przez firmę (...)oleju napędowego i uwzględnił wskazane faktury w comiesięcznie składanych deklaracjach podatkowych VAT, pomniejszając w ten sposób należny podatek VAT o kwotę podatku naliczonego wynikającą z faktur wystawionych przez (...) Sp. z o.o., czym doprowadził Skarb Państwa do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w kwocie nie mniejszej niż 8.969,5 zł - **tj. czynu z art. 286 § 1 k.k. w zb. z art. 271 § 3 k.k. w zw. z art. 12 k.k.,**

3. kosztami postępowania obciążył Skarb Państwa.

Powyższy wyrok w całości na niekorzyść oskarżonego pisemną **apelacją** zaskarżył **Prokurator Okręgowy w Łomży**, zarzucając:

1. obrazę przepisów prawa materialnego w zakresie pierwszego czynu jaki zarzucono M. Z., a mianowicie art. 286 § 1 k.k., poprzez wyrażenie błędnego poglądu, iż skoro M. Z. i B. S. „nie żądali zwrotu podatku”, a „nadwyżka była przeksięgowana na następny miesiąc”, to pierwszy z wyżej wymienionych nie działał w celu osiągnięcia korzyści

majątkowej i takowej korzyści majątkowej nie osiągnął, podczas gdy w rozumieniu kodeksu karnego korzyścią majątkową jest zwiększenie aktywów lub zmniejszenie pasywów majątkowych, czyli każde przysporzenie majątku albo uniknięcie strat lub zmniejszenie obciążeń majątkowych i takowa korzyść została przez ww. osiągnięta, co skutkowało uniewinnieniem M. Z. od popełnienia zarzucanego mu czynu,

2. obrazę przepisów prawa materialnego w zakresie drugiego czynu, jaki zarzucano M. Z., a mianowicie art. 286 § 1 k.k. poprzez wyrażenie błędnego poglądu, iż skoro M. Z. nie żądał zwrotu podatku, a „nadwyżka była przebiegowana na następny miesiąc”, to wyżej wymieniony nie działał w celu osiągnięcia korzyści majątkowej i takowej korzyści majątkowej nie osiągnął, podczas gdy w rozumieniu kodeksu karnego korzyścią majątkową jest zwiększenie aktywów lub zmniejszenie pasywów majątkowych, czyli każde przysporzenie majątku albo uniknięcie strat lub zmniejszenie obciążeń majątkowych i takowa korzyść została przez ww. osiągnięta, co skutkowało uniewinnieniem M. Z. od popełnienia zarzucanego mu czynu,

3. obrazę przepisów postępowania, a mianowicie art. 92 k.p.k. w zw. z art. 410 k.p. w zw. z art. 7 k.p.k. poprzez błędną interpretację drugiego z zarzutów jaki ogłoszono podejrzanemu i uznanie, iż dotyczy on poświadczenia nieprawdy przez M. Z. na wskazanych fakturach VAT, podczas gdy opis czynu odnosi się do „comiesięcznie składanych deklaracji podatkowych VAT”, w treści których wskazany podejrzany świadomie, nienależnie pomniejszył kwoty należnej daniny o kwotę niezasadnie naliczonego podatku od towarów i usług, co miało wpływ na treść wydanego orzeczenia.

Wobec powyższego prokurator wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Gnieźnie.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja prokuratora okazała się bezzasadna.

Na wstępie należy wskazać, że wniesienie środka odwoławczego, niezależnie od jego granic i zakresu, każdorazowo obliuguje Sąd odwoławczy do zbadania ewentualności wystąpienia uchybień, o jakich mowa w art. 439 k.p.k. i 440 k.p.k. W niniejszej sprawie Sąd Okręgowy nie stwierdził wskazanych tam uchybień, osobnych zarzutów co do ich występowania w procedowaniu Sądu I instancji nie formułował zresztą skarżący.

Odnosnie zarzutów z **pkt 1 i 2** apelacji w uzupełnieniu rozważań prawnych Sądu Rejonowego oraz w nawiązaniu do poglądów wyrażonych przez autora apelacji, dla „oczyszczenia przedpola” wskazać trzeba na charakter podatku VAT. Jest to mianowicie podatek zakładający dokonanie **samoobliczenia** ze strony podatnika. Jak zaś konsekwentnie wskazuje się w orzecznictwie, **ustawowe upoważnienie udzielone organowi podatkowemu (organowi kontroli podatkowej) do zaniechania sprawdzenia prawidłowości samoobliczenia podatku w deklaracji, w której podatnik zaniżył podatek należny, wyklucza możliwość realizacji przez niego znamion oszustwa z art. 286 § 1 k.k. w postaci doprowadzenia tego organu do niekorzystnego rozporządzenia mieniem poprzez zaniechanie pobrania podatku należnego.**

Jakkolwiek można zgodzić się z twierdzeniem, że takie zaniechanie może mieć charakter „rozporządzenia mieniem” rozumianym jako konkludentna czynność dyspozycji majątkowej kształtującej sytuację majątkową, jednak **to nie podatnik doprowadza organ do takiego niekorzystnego rozporządzenia**. To prawodawca przewidział (zalegalizował) to zaniechanie i w tym sensie „doprowadził” do niego, natomiast podatnik może jedynie wykorzystać sytuację takiego zaniechania, co jednak nie jest tożsame z pojęciem doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem – por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 czerwca 2015 r., sygn. akt I KZP 2/15, Legalis nr 1254493; analogiczny pogląd wyrażono m. in. w uzasadnieniu wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 16 stycznia 2014 r., sygn. akt II AKa 195/13, KZS 2014/9/59 czy w wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 7 marca 2016 r., sygn. akt II AKa 366/15, KZS 2016/7-8/106 i Sąd Okręgowy w Poznaniu w niżej podpisanym składzie poglądy te w pełni podziela.

W niniejszej sprawie niewątpliwie oskarżony działał w celu osiągnięcia korzyści majątkowej i korzyść taką osiągnął, jednakże dla realizacji czynu zabronionego musi zostać przez sprawcę zrealizowany komplet znamion tego czynu, a w niniejszej sprawie sytuacja taka nie zachodzi, jak bowiem wynika z wyżej przytoczonego orzecznictwa, oskarżony nie doprowadził organów kontroli podatkowej do niekorzystnego rozporządzenia mieniem. Odmienne, wadliwie stanowisko prokuratora wydaje się wynikać z nierozróżnienia pojęć „uzyskania korzyści majątkowej” (a tą oczywiście może być zarówno zwiększenie aktywów, jak i zmniejszenie pasywów) i „doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem”, które w przypadku przestępstwa oszustwa dotyczą przecież dwóch różnych znamion – jednego, które opisuje cel działania sprawcy i drugiego, które wskazuje na skutek tego działania. Dla przypisania sprawcy oszustwa konieczne jest istnienie obydwu tych konstytutywnych elementów, a drugiego z nich – jak niewadliwie przyjął to Sąd Rejonowy – oskarżonemu przypisać nie sposób, stąd też nie można uznać, iż jego zachowanie opisane w pierwszym i drugim zarzucie wyczerpuje wszystkie znamiona zarzucanych mu przestępstw z art. 286§1 k.k. (bez względu na ich fazę stadialną czy formę).

Co do zarzutu z **pkt 3** apelacji należy mieć na względzie, że w niniejszej sprawie elementem opisu czynu, odzwierciedlonym w kwalifikacji prawnej z art. 271 § 3 k.k., jest **poświadczenie nieprawdy w wystawionych fakturach VAT, co wynika wprost z opisu czynu w akcie oskarżenia**. Tymczasem, co w niniejszej sprawie jest bezsprzeczne i nie kwestionuje tego prokurator, to nie oskarżony wystawiał ww. faktury, ale jedynie je nabył. W apelacji prokurator wskazuje, że opis czynu odnosi się do comiesięcznie składanych deklaracji VAT. Zapatrywanie to jest bezpodstawne, na co wskazują określenia użyte w opisie czynu, takie jak „po uprzednim **poświadczeniu nieprawdy na fakturach Vat**” oraz „**uwzględnił wskazane faktury w comiesięcznie składanych deklaracjach podatkowych VAT**”. Tak sformułowany opis czynu wskazuje jednoznacznie, że zdaniem prokuratora to w fakturach VAT nastąpiło poświadczenie nieprawdy, z opisu tego czynu wcale zaś nie wynika, że uwzględnienie wskazanych faktur w comiesięcznych deklaracjach podatkowych VAT oznacza poświadczenie nieprawdy w samych deklaracjach, nie przesądza tam bowiem, że to właśnie nieprawdziwe dane z faktur znalazły się w treści deklaracji, „uwzględnienie” faktur w deklaracjach VAT mogło bowiem dotyczyć innych, prawdziwych elementów. Przy tym nie znajduje uzasadnienia oczekiwanie, że Sąd ma domyślać się, w jakich elementach stanu faktycznego odbicie znajdują znamiona czynu ustawowo zabronionego, czy interpretować opis takiego czynu na niekorzyść oskarżonego. Brak staranności w redakcji zarzutu, przygotowanego w końcu przez podmiot profesjonalnie zajmujący się tego rodzaju czynnościami, narusza prawo oskarżonego do obrony (oskarżony bowiem nie wie, co tak naprawdę jest mu zarzucane), jednak to nie Sąd ma wkraczać w kompetencje oskarżyciela i „dointerpretowywać” jego intencje na niekorzyść podsądnego. W niniejszej sprawie Sąd Rejonowy odczytał brzmienie zarzutu w zgodzie z jego redakcją i nie można mu czynić zarzutu, że nie wykazał „domyślności” w zrozumieniu faktycznych intencji autora aktu oskarżenia.

Niezależnie od tego na marginesie tylko zauważyć trzeba, iż przestępstwo poświadczenia nieprawdy w dokumencie zachodzi raz – gdy ma miejsce sama czynność poświadczenia. Gdy zaś dokument poświadczający nieprawdę zaczyna funkcjonować w obrocie, czyli zaczyna być używany (a w końcu po to się taki dokument przygotowuje), to mamy do czynienia nie z kolejnym przestępstwem z art. 271 k.k., ale z art. 273 k.k. W niniejszej sprawie okoliczności nieprawdziwe poświadczały faktury wskazane w drugim zarzucie, a to, że w oparciu o te dokumenty powstawały kolejne (a więc zarówno deklaracje podatkowe składane przez podatnika, jak i dokumentacja wewnętrzna organu podatkowego), nie oznacza, że mamy do czynienia z kolejnymi poświadczeniami nieprawdy w dokumencie, lecz co najwyżej – z posługiwaniem się dokumentem poświadczającym nieprawdę, jednak tego nie obejmował zarzut stawiany M. Z..

Po wtóre należy dostrzec, iż w polskim systemie prawnym dopiero od roku obowiązuje przepis art. 270a k.k., penalizujący wprost na gruncie prawa karnego zarówno fałszowanie faktur, jak i używanie sfałszowanych faktur. Z uwagi na treść art. 1§1 k.k. in fine przepisu tego oczywiście nie można odnosić do zachowań z roku 2005, opisanych w akcie oskarżenia. Podkreślić jednak trzeba, iż w stanie prawnym obowiązującym in tempore criminis w orzecznictwie ugruntował się pogląd, wyrażony m. in. w uchwale składu 7 Sędziów Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., sygn. akt I KZP 22/03, OSNKW 2003/9-10/75, iż jeżeli wystawienie faktury nierzetelnej godzi w obowiązek

podatkowy, mamy do czynienia nie z przestępstwem powszechnym, ale przestępstwem karnym skarbowym – jedynie, gdy wystawienie faktury nierzetelnej nie godzi w żaden obowiązek podatkowy, wtedy wchodzi w grę kwalifikacja prawna z art. 271§1 k.k. (por. m. in. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 stycznia 2004 r., sygn. akt IV KK 183/03, OSG 2005/9/116). Tymczasem w realiach niniejszej sprawy nie może budzić żadnych wątpliwości, iż cały proceder wystawiania nierzetelnych faktur, które trafiły m. in. do rąk oskarżonego, obliczony był właśnie wyłącznie na cel podatkowy – po to właśnie były one nabywane m. in. przez oskarżonego Z..

To ostatnie zastrzeżenie jest szczególnie istotne, bowiem trzeba mieć na względzie, że oskarżony ten w sprawie Sądu Rejonowego w Wągrowcu o sygn. II KS 14/10, zakończonej wyrokiem z dnia 2 lipca 2010 r., dobrowolnie poddał się odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe opisem odpowiadające czynowi, od którego w niniejszej sprawie uniewinniono go w pkt 2 zaskarżonego wyroku – m. in. za **wykazanie nieprawdy w deklaracjach dla podatku od towarów i usług poprzez umniejszenie podatku należnego o podatek naliczony z faktur wystawionych przez (...), (...) i (...), dokumentujących transakcje, które nie miały miejsca (k. 359-360)**. Nawet przyjmując koncepcję idealnego zbiegu przestępstw z art. 8 § 1 k.k.s. (tyle przestępstw, ile ocen prawnych), to możliwość wymierzenia za ww. czyn drugiej kary istniała w momencie wyrokowania, nie istnieje natomiast już na etapie uprawomocnienia się ww. wyroku w sprawie o sygn. II Ks 14/10. Przyjąć bowiem należy, że z momentem uprawomocnienia nastąpiła konsumpcja skargi oskarżyciela, dotyczącej jednak nie oceny prawnej, a konkretnego zdarzenia historycznego, ujętego w opisie czynu. Innymi słowy, wraz z uprawomocnieniem, ze zdarzenia tego nie można wyciągać wobec oskarżonego żadnych innych konsekwencji prawnokarnych, niż określone w uprawomocnionym wyroku.

Wobec powyższego Sąd Okręgowy orzekł jak w pkt I wyroku, **utrzymując w mocy zaskarżone orzeczenie**.

O **kosztach procesu za postępowanie odwoławcze** Sąd Okręgowy orzekł jak w pkt II wyroku, na podstawie art. 636 § 1 k.p.k.

L. M. H. P. G.