



Sygn. akt V KK 124/14

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 6 sierpnia 2014 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Andrzej Stępka (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Przemysław Kalinowski

SSN Eugeniusz Wildowicz

Protokolant Anna Kowal

przy udziale prokuratora Prokuratury Generalnej Małgorzaty Wilkosz - Śliwy,
w sprawie **A. G., J. P. i A. S.** oskarżonych z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2
k.k.s.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 6 sierpnia 2014 r.,

kasacji, wniesionych przez Prokuratora Generalnego na niekorzyść oskarżonych od
wyroku Sądu Okręgowego w W.

z dnia 16 października 2013 r., utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w
W.

z dnia 4 marca 2013 r.

**uchyla wyrok Sądu Okręgowego w zaskarżonej części oraz
utrzymany nim w mocy wyrok Sądu pierwszej instancji w
zakresie umorzenia postępowania o czynny z art. 62 § 2 k.k.s. w
zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i sprawę przekazuje Sądowi Rejonowemu w
W. do ponownego rozpoznania.**

UZASADNIENIE

Prokuratura Okręgowa w W. oskarżyła A. G. i J. P. o popełnienie przestępstw z art. 271 § 1 i 3 k.k. w zw. z art. 12 k.k. Nadto oskarżyła A. S.:

- w pkt III i V aktu oskarżenia o przestępstwa z art. 271 § 1 i 3 k.k. i art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k.;
- w pkt IV aktu oskarżenia o przestępstwo z art. 271 § 1 i 3 k.k. i art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k.;
- w pkt VI aktu oskarżenia o przestępstwo z art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k.

Po rozpoznaniu sprawy, Sąd Rejonowy wyrokiem z dnia 4 marca 2013 r., w sprawie ... 1390/10, działając na podstawie art. 17 § 1 pkt. 6 k.p.k., przy zastosowaniu art. 2 § 2 k.k.s., umorzył postępowanie karne w stosunku do oskarżonego A. G. przyjmując, że czyn zarzucony w punkcie I aktu oskarżenia polegał na wystawieniu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru i w krótkich odstępach czasu, we współdziałaniu z A. S., w okresie od dnia 6 stycznia 2005 roku do dnia 17 lutego 2005 roku w W., nierzetelnych faktur VAT wymienionych w podpunkcie I stawianego oskarżonemu zarzutu i faktury VAT o numerze ...2/2004 przez co wyczerpał znamiona przestępstwa z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. Jednocześnie Sąd wyeliminował z opisu tego czynu działanie oskarżonego polegające na wystawieniu faktur VAT o numerach ...3/2004 i ...5/2004.

Natomiast w stosunku do J. P. Sąd umorzył postępowanie w zakresie czynu zarzuconego w pkt. II aktu oskarżenia na podstawie art. 17 § 1 pkt. 7 k.p.k. przyjmując, że polegał on na wystawieniu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w krótkich odstępach czasu i we współdziałaniu z A. S., w okresie od 6 stycznia 2005 roku do 28 lutego 2005 roku w W., nierzetelnych faktur VAT, wymienionych w podpunkcie I, stawianego oskarżonemu zarzutu, przez co wyczerpał on znamiona przestępstwa z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., eliminując z tego czynu w całości działanie opisane w podpunkcie 2 zarzutu.

Na podstawie art. 17 § 1 pkt. 6 k.p.k., przy zastosowaniu art. 2 § 2 k.k.s., Sąd umorzył postępowanie karne w stosunku do A. S., przyjmując, że czyn zarzucony w pkt. III aktu oskarżenia polegał na wystawieniu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w krótkich odstępach czasu i we współdziałaniu z A. G., w okresie od 6 stycznia 2005 roku do 17 lutego 2005 roku w W., nierzetelnych faktur VAT

wymienionych w podpunktach 1 i 2 stawianego oskarżonemu zarzutu, przez co wyczerpał znamiona przestępstwa z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. Sąd wyeliminował z opisu tego czynu w całości działanie opisane w podpunkcie 3 stawianego oskarżonemu zarzutu.

Na podstawie art. 17 § 1 pkt. 6 k.p.k., przy zastosowaniu art. 2 § 2 k.k.s., Sąd umorzył postępowanie karne w stosunku do A. S. również w zakresie czynu zarzuconego w pkt. IV aktu oskarżenia przyjmując, że czyn ten polegał na wystawieniu w dniu 28 lipca 2004 roku we W. nierzetelnej faktury VAT wymienionej w stawianym w tym punkcie oskarżonemu zarzucie, przez co wyczerpał on znamiona przestępstwa z art. 62 § 2 k.k.s.

Na podstawie art. 17 § 1 pkt. 6 k.p.k., przy zastosowaniu art. 2 § 2 k.k.s., Sąd umorzył postępowanie karne w stosunku do A. S., w części dotyczącej czynu zarzuconego w pkt. V aktu oskarżenia przyjmując, iż czyn ten polegał na wystawieniu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w krótkich odstępach czasu, w okresie od 2 lutego 2005 roku do 20 czerwca 2005 roku we W. nierzetelnych faktur VAT wymienionych w stawianym w tym punkcie oskarżonemu zarzucie, przez co wyczerpał znamiona przestępstwa z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Nadto, Sąd uznał A. S. za winnego popełnienia czynu zarzuconego w pkt. VI aktu oskarżenia, stanowiącego przestępstwo z art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i za to wymierzył mu karę 6 miesięcy pozbawienia wolności, której wykonanie na podstawie art. 69 § 1 i § 2 k.k. oraz art. 70 § 1 pkt. 1 k.k. warunkowo zawiesił na okres próby wynoszący 2 lata.

Apelacje od tego wyroku wnieśli obrońca oskarżonego A. S. oraz prokurator.

Prokurator zaskarżył ten wyrok w całości na niekorzyść oskarżonych A. G. i J. P. oraz na niekorzyść oskarżonego A. S. w części dotyczącej czynów opisanych w pkt. III, IV i V wyroku (a zatem w części, w której Sąd zakwalifikował działania oskarżonych z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i umorzył postępowanie). W apelacji tej prokurator zarzucił na podstawie art. 438 pkt. 1 k.p.k.:

1/ obrazę przepisów prawa materialnego, to jest art. 271 § 1 i 3 k.k., poprzez wyrażenie błędnego poglądu prawnego, że zachowania oskarżonego A. G., wskazane w pkt. I części wstępnej wyroku nie wyczerpały znamion przestępstwa

opisanego w tym przepisie, lecz znamiona przestępstwa karno-skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s, które to uległo przedawnieniu, mimo, iż zebrany materiał dowodowy wskazywał, że oskarżony ten, działając jako prezes P. G. sp. z o.o. z siedzibą w W., wspólnie i w porozumieniu z A. S., w celu osiągnięcia korzyści majątkowej oraz w warunkach czynu ciągłego, wystawiając kwestionowane faktury VAT, poświadczył nieprawdę, gdyż ujęte w nich zdarzenia gospodarcze faktycznie nie miały miejsca;

2/ obrazę przepisów prawa materialnego, to jest art. 271 § 1 i 3 k.k., poprzez wyrażenie błędnego poglądu prawnego, że zachowania oskarżonego J. P., wskazane w pkt. II części wstępnej wyroku, nie wyczerpały znamion przestępstwa opisanego w tym przepisie, a wyczerpały znamiona przestępstwa karno-skarbowego opisanego w art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. - i w efekcie umorzenie postępowania na podstawie art. 17 § 1 pkt. 7 k.p.k. mimo, iż zebrany materiał dowodowy wskazywał, że oskarżony ten, działając jako prezes P. J. sp. z o.o. z siedzibą w K., wspólnie i w porozumieniu z A. S., w celu osiągnięcia korzyści majątkowej oraz w warunkach czynu ciągłego, wystawiając kwestionowane faktury VAT poświadczył nieprawdę, gdyż ujęte w nich zdarzenia gospodarcze faktycznie nie miały miejsca;

3/ obrazę przepisów prawa materialnego, to jest art. 271 § 1 i 3 k.k., poprzez wyrażenie błędnego poglądu prawnego, że zachowania oskarżonego A. S., wskazane w pkt. III części wstępnej wyroku nie wyczerpały znamion przestępstwa opisanego w tym przepisie, a wyczerpały znamiona przestępstwa karno-skarbowego opisanego w art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., które to przestępstwo uległo przedawnieniu mimo, iż zebrany materiał dowodowy wskazywał, że oskarżony ten, działając jako prezes F. sp. z o.o. z siedzibą w W., wspólnie i w porozumieniu z A. G. oraz J. P., w celu osiągnięcia korzyści majątkowej oraz w warunkach czynu ciągłego, wystawiając kwestionowane faktury VAT poświadczył nieprawdę, gdyż ujęte w nich zdarzenia gospodarcze faktycznie nie miały miejsca;

4/ obrazę przepisów prawa materialnego, to jest art. 271 § 1 i 3 k.k. poprzez wyrażenie błędnego poglądu prawnego, że zachowania oskarżonego A. S., wskazane w pkt. IV części wstępnej wyroku nie wyczerpały znamion przestępstwa

opisanego w tym przepisie, a wyczerpały znamiona przestępstwa karnoskarbowego opisanego w art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., które to przestępstwo uległo przedawnieniu mimo, iż zebrany materiał dowodowy wskazywał, że oskarżony ten, działając jako prezes F. sp. z o.o. z siedzibą w W., wspólnie i w porozumieniu z innymi osobami, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej oraz w warunkach czynu ciągłego, wystawiając kwestionowaną fakturę VAT poświadczył nieprawdę, gdyż ujęte w niej zdarzenie gospodarcze faktycznie nie miało miejsca, a podpis A. G. został podrobiony;

5/ obrazę przepisów prawa materialnego, to jest art. 271 § 1 i 3 k.k., poprzez wyrażenie błędnego poglądu prawnego, że zachowania oskarżonego A. S., wskazane w pkt. V części wstępnej wyroku nie wyczerpały znamion przestępstwa opisanego w tym przepisie, a wyczerpały znamiona przestępstwa karnoskarbowego opisanego w art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., które to przestępstwo uległo przedawnieniu mimo, iż zebrany materiał dowodowy wskazywał, że oskarżony ten, działając jako prezes F. sp. z o.o. z siedzibą w W., wspólnie i w porozumieniu z innymi osobami, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej oraz w warunkach czynu ciągłego, wystawiając kwestionowane faktury VAT poświadczył nieprawdę, gdyż ujęte w nich zdarzenia gospodarcze faktycznie nie miały miejsca, a podpis A. G. został podrobiony;

6/ obrazę przepisu prawa materialnego, to jest art. 8 § 1 k.k.s. poprzez zastosowanie do czynów zarzuconych oskarżonym A. G., J. P. oraz A. S. w pkt. I, II, III, IV i V aktu oskarżenia, wyłącznie przepisów kodeksu karnego skarbowego, podczas gdy ustawa stanowi, że jeżeli ten sam czyn wypełniający znamiona przestępstwa skarbowego, realizuje zarazem znamiona przestępstwa powszechnego, Sąd zobowiązany jest stosować każdy z tych przepisów, a więc z kodeksu karnego skarbowego oraz z innej ustawy karnej.

W konkluzji prokurator wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Obrońca oskarżonego A. S. zaskarżył wyrok tylko w części dotyczącej skazania za czyn z art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i na podstawie art. 438 pkt 1 i 2 k.p.k. zarzucił rażące naruszenie prawa materialnego, a to art. 1 k.k. w zw. z art. 270 § 1 k.k., a nadto naruszenie prawa procesowego, mogące mieć wpływ na treść

wyroku, a to art. 424 k.p.k. i art. 7 k.p.k. W konkluzji wniósł o uniewinnienie A. S. od przypisanego mu czynu, ewentualnie uchylenie wyroku w zaskarżonym zakresie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Po rozpoznaniu wniesionych apelacji, Sąd Okręgowy w W. wyrokiem z dnia 16 października 2013 r., w sprawie ... 826/13, utrzymał zaskarżony wyrok w mocy, uznając obydwie apelacje za oczywiście bezzasadne.

Kasację od wyroku Sądu odwoławczego w trybie art. 521 § 1 k.p.k. wniósł Prokurator Generalny, który zaskarżył ten wyrok na niekorzyść wszystkich trzech oskarżonych w części utrzymującej w mocy wyrok Sądu I instancji w zakresie umorzenia postępowania o czyny z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. Na podstawie art. 523 § 1 k.p.k., art. 526 § 1 k.p.k., art. 537 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. zarzucił rażące i mogące mieć istotny wpływ na treść wyroku naruszenie przepisu prawa materialnego, a mianowicie art. 8 § 1 k.k.s., polegające na błędnej interpretacji tego przepisu poprzez uznanie, iż określona tym przepisem konstrukcja idealnego zbiegu czynów nie może mieć w okolicznościach rozpoznawanej sprawy zastosowania z powodu wyłączenia zbiegu przepisów z art. 271 § 1 i § 3 k.k. i z art. 62 § 2 k.k.s. w oparciu o regułę specjalności, co doprowadziło do wadliwego wniosku o niemożności poniesienia przez oskarżonych odpowiedzialności karnej z art. 271 § 1 i § 3 k.k. oraz uznania, że czyny oskarżonych polegające na wystawieniu fikcyjnych faktur VAT wyczerpują jedynie znamiona deliktu karno-skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. - i w konsekwencji do niezasadnego utrzymania w mocy wyroku Sądu I instancji w zakresie umorzenia postępowania wobec A. G., J. P. i A. S., bądź to z uwagi na przedawnienie karalności czynu, bądź z uwagi na powagę rzeczy osądzonej.

W konkluzji autor kasacji wniósł o uchylenie wyroku w zaskarżonej części oraz utrzymanego nim w mocy w tym zakresie wyroku Sądu Rejonowego i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja Prokuratora Generalnego okazała się w pełni zasadna i należało ją uwzględnić.

W pierwszej kolejności trzeba przypomnieć, iż według ustaleń Sądu I instancji, działania oskarżonych polegały – skrótowo rzecz ujmując - na

wystawianiu nierzetelnych faktur VAT potwierdzających zdarzenia gospodarcze, które w rzeczywistości nie miały miejsca, a zatem były to faktury puste, fikcyjne. Te ustalenia są prawidłowe i nie były kwestionowane. Analizując kwestię prawnej kwalifikacji czynów oskarżonych Sąd Rejonowy stwierdził jedynie, iż zachowania te wyczerpały ustawowe znamiona czynu z art. 62 § 2 k.k.s., a nie z art. 271 § 1 k.k. – jak wskazano w akcie oskarżenia - gdyż brak *„podstaw do uznania, że wystawiane przez oskarżonych faktury zostały wystawione w innym, niż dla rozliczeń podatkowych celu”*. Jednocześnie Sąd ten nie przedstawił żadnych dalszych argumentów na uzasadnienie nieprzyjęcia zaproponowanej przez prokuratora kwalifikacji prawnej zarzuconych oskarżonym czynów mimo, że według oskarżyciela ich działalność miała na celu poprawienie sytuacji finansowej firm oskarżonych G. i P. poprzez zwiększenie obrotów, których wysokość mogła mieć następnie realny wpływ na uzyskanie kredytu na finansowanie dalszej ich działalności. Przyjmując, że działania oskarżonych wypełniały znamiona czynów z art. 62 § 2 k.k.s., Sąd I instancji porzekał na enigmatycznym stwierdzeniu, iż za takim rozstrzygnięciem przemawia *„utrwalone stanowisko Sądu Najwyższego”*, bez odwołania się jednak do konkretnych judykatów.

Z kolei Sąd odwoławczy w pełni zaaprobował argumenty Sądu Rejonowego stwierdzając m. in., iż błędne jest stanowisko wnoszącego apelację prokuratora, jakoby z uwagi na treść art. 8 § 1 k.k.s., do czynów oskarżonych zasadne było zastosowanie zarówno przepisów kodeksu karnego, jak i kodeksu karnego skarbowego. Jak dalej wywiódł Sąd Okręgowy, nie ma racji prokurator, że przepisy art. 271 § 1 k.k. i art. 62 § 2 k.k.s. pozostają ze sobą w zbiegu idealnym. Na poparcie swego stanowiska Sąd II instancji odwołał się w tym zakresie do poglądu prawnego wyrażonego przez Sąd Apelacyjny we Wrocławiu w postanowieniu z dnia 14 września 2012 r., sygn. akt II AKz 368/12 (Lex nr 1218862), w którym Sąd ten wskazał, iż *„stosowanie dyrektywy wyrażonej w art. 8 k.k.s. jest uwarunkowane uprzednim wykluczeniem możliwości wyłączenia zbiegu w oparciu o zasady specjalności, subsydiarności i konsumpcji. W sytuacji bowiem, gdy sprawca wystawia fakturę nierzetelną, godząc w obowiązek podatkowy, dopuszcza się wówczas czynu zabronionego z art. 62 § 2 lub § 5 k.k.s., który to przepis pozostaje w stosunku do przepisu art. 271 § 1 k.k. w relacji *lex specialis derogat legi generali*,*

czego konsekwencją jest pominięcie art. 8 k.k.s.” Ponieważ prokurator w apelacji odwołał się do uchwały 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12 (OSNKW 2013, nr 2, poz. 13), stanowiącej, że reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., Sąd odwoławczy stwierdził jedynie w tym zakresie, iż powyższa uchwała „nie zmienia dotychczasowej praktyki orzeczniczej, albowiem odnosi się ona do instytucji zbiegu idealnego, a w pozostałym zakresie nie ma zastosowania”.

Sąd Okręgowy nie podzielił także kolejnego zarzutu apelującego prokuratora, według którego przepis art. 62 § 2 k.k.s. nie penalizuje wystawienia nierzetelnej faktury dokumentującej wykonanie fikcyjnego świadczenia, tzw. faktury pustej. W tym przypadku Sąd ten odwołał się do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03 (OSNKW 2003, nr 9-10, poz. 75), która – w jego ocenie - jednoznacznie rozstrzygnęła wątpliwości interpretacyjne w tym zakresie. Jak wywiódł wówczas Sąd Najwyższy, faktura nierzetelna o jakiej mowa w art. 62 § 2 k.k.s., to zarówno faktura nieodzwoiercedlająca rzeczywistego przebiegu zdarzenia odnośnie do niektórych jego elementów, przy zaistnieniu jednak samej transakcji, jak i „faktura fikcyjna”, dokumentująca czynność w ogóle niezaiistniałą. Jednak w przypadku faktury fikcyjnej, gdy faktura ta służy rozliczeniu z podatku, to wystawienie takiej faktury godzi w obowiązek podatkowy i można mówić o zaistnieniu czynu określonego w art. 62 § 2 k.k.s., stanowiącego *lex specialis* do art. 271 § 1 k.k. Natomiast, gdy wystawienie nierzetelnej faktury nie godzi w żaden obowiązek podatkowy, to w grę wchodzi kwalifikacja z art. 271 § 1 k.k.

Należy zgodzić się z autorem kasacji, iż stanowisko Sądu odwoławczego, że w przedmiotowej sprawie nie może mieć zastosowania do czynów oskarżonych reguła idealnego zbiegu czynów z art. 8 § 1 k.k.s., musi być uznane za oczywiście błędne i wynikające z braku właściwego rozróżnienia pomiędzy zbiegiem czynów, a zbiegiem przepisów ustawy. Lakoniczne stwierdzenie Sądu Okręgowego, że uchwała Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 roku, I KZP 19/12, „nie zmienia dotychczasowej praktyki orzeczniczej”, jest nieuprawnione i całkowicie chybione. Rzecz bowiem przedstawia się zupełnie odmiennie. Pogląd prawny

wyrażony przez skład siedmiu sędziów Sądu Najwyższego, w uchwale z dnia 24 stycznia 2013 r., zmierzał do usunięcia na wniosek Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego rozbieżności w wykładni prawa, występujących w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych. Przedmiotowa uchwała - wbrew stwierdzeniu Sądu Okręgowego we W. w uzasadnieniu zaskarżonego kasacją wyroku - usuwała nie tylko występujące rozbieżności na tle wykładni art. 8 § 1 k.k.s., ale w sposób istotny zmieniała dotychczasową praktykę orzeczniczą.

Trafnie zauważył Prokurator Generalny w kasacji, iż Sąd Najwyższy dokonując interpretacji art. 8 § 1 k.k.s., będącej wynikiem wykładni gramatycznej, systemowej i celowościowej, przy uwzględnieniu dotychczas prezentowanych w tej kwestii stanowisk, w uzasadnieniu uchwały stwierdził m. in., że wypracowane w doktrynie i orzecznictwie tzw. reguły wyłączania wielości ocen, to jest specjalności, konsumpcji i subsydiarności, nie mają uniwersalnego charakteru i mają zastosowanie tylko do kwalifikacji prawnej jednego przestępstwa. Reguły te służą do rozwiązywania problemu zbiegu przepisów skutkującego na gruncie prawa karnego skarbowego konstrukcją z art. 7 k.k.s., a na gruncie prawa karnego powszechnego konstrukcją z art. 11 § 2 k.k., nie można zaś ich stosować przy rozstrzygnięciu o istnieniu idealnego zbiegu przestępstw, o jakim mowa w art. 8 k.k.s. Stwierdził też Sąd Najwyższy w powyższej uchwale – *„Uprawniona jest w tych warunkach uwaga, że zbieg idealny czynów (art. 8 § 1 k.k.s) i zbieg rzeczywisty przepisów ustawy, to instytucje wzajemnie się wykluczające. Tak jak kategorii rzeczywistego (właściwego) zbiegu przepisów ustawy nie można wiązać z realnym zbiegiem przestępstw, tak i nie można jej łączyć z idealnym zbiegiem czynów. Zarówno realny zbieg przestępstw, jak i idealny zbieg czynów zabronionych odnoszą się bowiem do więcej niż jednego skazania (...). Skoro reguły wyłączania wielości ocen nie mają zastosowania, ujmując rzecz skrótowo, do instytucji określonej w art. 8 k.k.s., to siłą rzeczy wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego (lub odwrotnie) i aby w konsekwencji doszło do skazania i wymierzenia sprawcy jednej kary”*; (podobne stanowisko zajął Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 21/12, OSNKW 2013, nr. 2, poz. 14).

Słusznie zauważono w kasacji, że chociaż orzekający w niniejszej sprawie Sąd odwoławczy nie był ustawowo związany stanowiskiem Sądu Najwyższego zaprezentowanym w uchwale 7 sędziów z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, to nie powinien poprzestać na ogólnikowym stwierdzeniu, że uchwała nie zmienia dotychczasowej praktyki orzeczniczej i w okolicznościach niniejszej sprawy nie ma zastosowania. Rzecz jasna, Sąd II instancji mógł nie podzielić poglądu prawnego wyrażonego przez Sąd Najwyższy w tej uchwale. Wówczas winien jednak uzasadnić rzetelnie swoje stanowisko, przedstawiając obszernie argumenty, dla których uchwałę uważa za błędną. Sąd odwoławczy był do tego zobligowany tym bardziej, że na poparcie swego stanowiska odwołał się do postanowienia Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 14 września 2012 r., w sprawie II AKz 368/12 (Lex nr 1218862), gdzie w uzasadnieniu tego orzeczenia wyrażono pogląd stojący w opozycji do w/w uchwały Sądu Najwyższego. Dokonując wykładni art. 8 k.k.s., Sąd Apelacyjny stwierdził bowiem – *„Jeżeli sprawca wystawia fakturę nierzetelną, godząc w obowiązek podatkowy, dopuszcza się wówczas czynu zabronionego określonego w art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., który to przepis pozostaje w stosunku do przepisu art. 271 § 1 k.k., w relacji lex specialis derogat legi generali, czego konsekwencją jest pominięcie zastosowania art. 8 k.k.s.”*

Niezależnie od powyższego należy dodatkowo stwierdzić, iż Sąd odwoławczy pominął również stanowiska Sądu Najwyższego, w których odniesiono się do problematyki „obowiązku podatkowego” w kontekście fikcyjnej (pustej) faktury i sposobu prawnej kwalifikacji takich zdarzeń.

Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 10 lipca 2013 r., w sprawie II KK 20/13 (OSNKW 2013, Nr 10, poz. 91) stwierdził - *„Osoba, która tworzy albo współtworzy podmiot gospodarczy jedynie w celu wykorzystania procedury zwrotu nadpłaconego VAT i podejmuje działania dla osiągnięcia tego celu przez nabywanie lub podrabianie dokumentów związanych z tym podatkiem, przedkładając je następnie odpowiedniemu organowi skarbowemu, bez prowadzenia poza tym jakiegokolwiek działalności gospodarczej rozliczanej ze Skarbem Państwa, dopuszcza się przestępstwa powszechnego, o jakim mowa w art. 286 § 1 k.k., a nie przestępstwa skarbowego określonego w art. 76 § 1 k.k.s.”* (podobnie Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 27 września 2013 r., w sprawie II

KK 242/13, Lex Nr 1388224). Należy podkreślić, że chociaż powyższy pogląd prawny został wyrażony na tle nieco innego stanu faktycznego, niż występujący w przedmiotowej sprawie, to ma on jednak uniwersalne znaczenie. W uzasadnieniu do tego orzeczenia Sąd Najwyższy odwołał się również do orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego podkreślając, że jakkolwiek sąd orzekający w sprawach karnych posiada przymiot samodzielności jurysdykcyjnej w ujęciu art. 8 k.p.k. i powinien samodzielnie rozstrzygać także problemy prawne, to jednak fakt ten nie oznacza zwolnienia sądu od zbadania i rozważenia sposobu rozumienia określonych kwestii i pojęć administracyjnoprawnych aktualizujących się w sferze prawa karnego skarbowego, przez sądownictwo administracyjne. W orzecznictwie tym wskazuje się, iż w przypadku braku faktycznej czynności, u wystawcy faktury nie może w ogóle powstać obowiązek podatkowy w zakresie VAT, a tym samym i prawo dysponenta taką fakturą do odliczenia podatku z faktury, gdyż ta wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego na poprzednim etapie obrotu (por. uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 czerwca 2010 r., I FSK 584/09, LEX nr 594070; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 27 stycznia 2011 r., I SA/Ke 684/10, LEX nr 952264). W związku z tym kwota wykazana na fakturze jako podatek nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą „podszywającą” się pod ten podatek w celu wyłudzenia jej. W rezultacie wystawiona faktura, która nie dokumentuje rzeczywistej sprzedaży między wskazanymi w niej podmiotami, jest prawnie bezskuteczna, a w następstwie nie może wywoływać żadnych skutków podatkowych u odbiorcy, a zatem kwota wykazana w fakturach jako podatek nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą jedynie „odgrywającą rolę” tego podatku” (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 listopada 2010 r., I FSK 1830/09, LEX nr 744447; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 13 marca 2012 r., I SA/Wr 1732/11, LEX nr 1145379).

Konkludując powyższe rozważania Sąd Najwyższy stwierdził, że sprawcy, którzy wystawiają tzw. pustą (fikcyjną) fakturę, nie godzą w żadne obowiązki podatkowe, których naruszenie penalizuje Kodeks karny skarbowy, gdyż te obowiązki w ogóle nie powstały, lecz w zależności od realiów procesowych danej

sprawy, będą odpowiadać na gruncie przepisów kodeksu karnego. Akceptując w pełni powyższy pogląd prawny, Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 25 lutego 2014 r., w sprawie IV KK 426/13, (Lex Nr 1441283), stwierdził jednoznacznie – *„Wystawienie nierzetelnej faktury realizuje znamiona art. 62 § 2 k.k.s., gdy chodzi o uniknięcie lub zmniejszenie podatku, a więc gdy czyn godzi w obowiązek podatkowy. Jeśli natomiast działanie finguje (pozoruje) powstanie takiego obowiązku, to nie może być mowy o wystawieniu nierzetelnej faktury w rozumieniu art. 62 § 2 k.k.s., lecz jest to zachowanie wyczerpujące znamiona art. 271 § 1 k.k.”* Dla porządku należy odnotować, że powyższe judykaty utrwalają wyrażane już wcześniej w orzecznictwie Sądu Najwyższego podobne stanowiska co do sposobu kwalifikacji prawnej działań sprawców, którzy wystawiali fikcyjne faktury VAT fingujące istnienie obowiązku podatkowego (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 lipca 2007 r., IV KK 171/07, Lex Nr 310235; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004, Nr 5, poz. 51). Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę w pełni podziela w/w poglądy prawne.

Przechodząc na grunt realiów procesowych przedmiotowej sprawy należy zwrócić uwagę, iż zarzucane oskarżonym czyny miały polegać na wystawianiu pustych (fikcyjnych) faktur VAT, rzekomo odzwierciedlających transakcje, które w rzeczywistości jednak nie miały miejsca. Nawet gdyby podzielić ustalenia Sądu I instancji, że oskarżeni czynili tak w celu „rozliczeń podatkowych”, to mając na względzie przedstawione powyżej wywody, jawi się oczywisty wniosek, iż były to działania fingujące istnienie obowiązku podatkowego. Zatem w sytuacji, gdy w rzeczywistości nie doszło do sprzedaży towarów bądź świadczenia deklarowanych usług, a zdarzenia te zostały potwierdzone fikcyjnymi fakturami, to nie sposób uznać, że wystawienie pustych faktur VAT bądź nawet posłużenie się nimi, godzi w jakiegokolwiek obowiązki podatkowe. W rezultacie tego rodzaju działanie sprawców powoduje odpowiedzialność z odpowiedniego przepisu kodeksu karnego, a nie kodeksu karnego skarbowego.

Stwierdzone uchybienia, jakich dopuściły się Sądy obydwu instancji, stanowiły rażące naruszenie wskazanych przepisów prawa i miały istotny wpływ na treść zaskarżonego kasacją Prokuratora Generalnego wyroku, skoro doprowadziły do bezpodstawnego umorzenia postępowania wobec oskarżonych przez Sąd I

instancji oraz niesłusznego utrzymania w mocy w tym zakresie wyroku tegoż Sądu przez Sąd odwoławczy. W konsekwencji Sąd Najwyższy uchylił wyrok Sądu Okręgowego w zaskarżonej części oraz utrzymany nim w mocy wyrok Sądu pierwszej instancji w zakresie umorzenia postępowania o czyny z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i sprawę przekazał Sądowi Rejonowemu w W., jako Sądowi I instancji, do ponownego rozpoznania. W postępowaniu tym Sąd Rejonowy będzie mieć na uwadze powyższe wskazania oraz zapatrywania prawne i wyda rozstrzygnięcie po wszechstronnym przeanalizowaniu realiów procesowych występujących w tej sprawie.