

POSTANOWIENIE

Dnia 24 czerwca 2015 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

Prezes SN Lech Paprzycki (przewodniczący)

SSN Krzysztof Cesarz (sprawozdawca)

SSN Jacek Sobczak

Protokolant Witold Zontek

przy udziale prokuratora Prokuratury Generalnej Beaty Mik

w sprawie **J. J.**

oskarżonego z art. 286 § 1 k.k. i innych

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na posiedzeniu

w dniu 24 czerwca 2015 r.,

przekazanego na podstawie art. 441 § 1 k.p.k. przez Sąd Apelacyjny w [...]

postanowieniem z dnia 15 stycznia 2015 r.

zagadnienia prawnego wymagającego zasadniczej wykładni ustawy:

„czy w »doprowadzeniu do niekorzystnego rozporządzenia mieniem«, w rozumieniu art. 286 § 1 k.k., mieści się działanie sprawcy polegające na przedstawieniu w ramach procedury samoobliczania podatku, deklaracji podatkowej zaniżającej kwotę podatku podlegającego odprowadzeniu na rzecz Skarbu Państwa, prowadzące do nieotrzymania przez organ podatkowy, nie podejmujący w tym zakresie żadnych działań, podatku w wysokości należnej zgodnie z przepisami prawa?»

p o s t a n o w i ł:

odmówić podjęcia uchwały.

UZASADNIENIE

Przedstawione Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne wyłoniło się w następującej sytuacji procesowej.

J. J. został oskarżony m. in. o:

1) dokonanie czynu wyczerpującego dyspozycję art. 299 § 1, 5 i 6 k.k. w zw. z art. 65 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. i 12 k.k., przez to że od dnia 21 maja 2008 r. do dnia 21 lipca 2008 r. w C. działając w krótkich odstępach czasu, z góry powziętym zamiarem, wspólnie i w porozumieniu z innymi osobami, przyjął środki pieniężne pochodzące z korzyści związanych z popełnieniem czynów zabronionych związanych z nielegalnym handlem złomem przez przyjęcie ich na konto bankowe firmy M. S.C., następnie wypłacenie gotówki w kasie banku oraz przelanie ich na własny rachunek osobisty, co mogło udaremnić lub znacznie utrudnić stwierdzenie ich przestępnego pochodzenia i miejsca umieszczenia i uczynił sobie z tego stałe źródło dochodu, a korzyść majątkowa znacznej wartości wynosi 1.969.606,41 zł. (czyn I z aktu oskarżenia);

2) popełnienie czynu wypełniającego dyspozycję art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i 37 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s. w ten sposób, że „od maja 2008 r. do grudnia 2008 r. w C. działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, wspólnie i w porozumieniu z inną ustaloną osobą, będąc podatnikiem podatku VAT jako współwłaściciel spółki M. składał organowi podatkowemu deklaracje podatkowe podatku od towarów i usług VAT-7, podawał w nich nieprawdę przez wskazanie, że z tytułu przeprowadzanych transakcji zakupu złomu uiszczał podatek VAT i w ten sposób naraził podatek od towarów i usług na uszczuplenie w kwocie nie mniejszej niż 1.157.928 zł i w ten sposób spowodował uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości i uczynił sobie z tego stałe źródło dochodu” (czyn II z a/o),

3) dokonanie czynu zakwalifikowanego z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. i 271 § 3 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. i art. 12 k.k. w zw. z art. 65 § 1 k.k., opisanego w ten sposób, że oskarżony „w

okresie od maja 2008 r. do grudnia 2008 r. w C., działając w krótkich odstępach czasu, z góry powziętym zamiarem, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, wspólnie i w porozumieniu z inną ustaloną osobą brał udział w procederze wyłudzenia podatku VAT, w związku z obrotem złomem, polegającym na zakupie kolejnych partii złomu bez faktury, a następnie wystawianiu faktur VAT potwierdzających sprzedaż tego złomu firmie zajmującej się hurtowym obrotem złomem przez specjalnie stworzony w tym celu podmiot, a następnie uzyskaniu dla niego fikcyjnych faktur zakupu i w konsekwencji bezpodstawnym uzyskiwaniu kwot podatku VAT pochodzącego z opisanych faktur sprzedaży złomu, w ten sposób, że założył z P. S. spółkę M., której przedmiotem było pośrednictwo w obrocie złomem, nie zamierzał jej faktycznie prowadzić, a następnie wystawił faktury VAT potwierdzające fikcyjne transakcje oraz wypłacał z rachunku firmy pieniądze otrzymane z tytułu sprzedaży złomu, w wyniku czego doprowadził Urząd Skarbowy w C. do niekorzystnego rozporządzenia mieniem znacznej wartości, polegającego na zaniechaniu pobrania wykazanego w fakturach firmy M. należnego podatku VAT w kwocie nie mniejszej niż 1.157.928 zł i uczynił sobie z tego stałe źródło dochodu” (czyn X z a/o),

4) popełnienie 6 czynów pozostających w zbiegu realnym i wyczerpujących dyspozycję art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i 37 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s., polegających na wystawieniu za wynagrodzeniem od maja 2008 r. do stycznia 2009 r. w C., wspólnie i w porozumieniu z inną ustaloną osobą, w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, nierzetelnych dokumentów w postaci faktur VAT z tytułu sprzedaży przez spółkę M. złomu przedsiębiorcom pod firmami: [...], podczas gdy udokumentowane transakcje w rzeczywistości nie miały miejsca, oraz otrzymania za to wynagrodzenia w łącznej kwocie 1.969.606, 41 zł i spowodowania w ten sposób uszczuplenia należności publicznoprawnej dużej wartości, tyle

że niewskazanej w żadnym z zarzutów, i uczynienia sobie z tego stałego źródła dochodu (czyny IV - IX z a/o),

5) dokonanie 6 czynów, realnie zbiegających się, zakwalifikowanych z art. 271 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k., w ramach których J. J., działając w analogicznych warunkach, wystawiał firmom wskazanym w pkt 4 (czyny z pkt IV – IX) dowody WZ, poświadczające nieprawdę co do wydania złomu tym firmom (czyny z pkt XI – XVI z aktu oskarżenia).

Oskarżeni zostali również D. T. i M. A., którym odpowiednio w pkt XIX i XXII postawiono zarzuty popełnienia czynów analogicznie kwalifikowanych jak czyn z pkt X co do J. J., z tym, że W. T. i M. A. mieli działać w ramach własnych firm.

Sąd Okręgowy w K. wyrokiem z dnia 7 marca 2014 r., J. J.:

1. uznał za winnego czynu z pkt I a/o, i na podstawie art. 299 § 6 k.k. w zw. z art. 11 § 3 k.k. wymierzył mu karę roku i 8 miesięcy pozbawienia wolności,
2. w miejsce czynu zarzuconego w pkt II a/o, uznał za winnego czynu wypełniającego dyspozycję art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i 37 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s. polegającego na tym, że oskarżony od maja 2008 r. do grudnia 2008 r. w C. działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, wspólnie i w porozumieniu z inną ustaloną osobą, będąc podatnikiem podatku VAT jako współwłaściciel spółki M. składał organowi podatkowemu deklaracje podatkowe podatku od towarów i usług VAT-7, podawał w nich nieprawdę przez zatajenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT obrotu pochodzącego ze sprzedaży złomu, z którego wartość należnego podatku VAT wyniosła co najmniej 669.325 złotych i wskazanie, że z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej uiszczał podatek naliczony w łącznej wartości 4.285 złotych, spowodował uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości w kwocie 665.040 złotych i uczynił sobie z tego stałe źródło dochodu i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. wymierzył karę roku i 8 miesięcy pozbawienia wolności,
3. wymierzył karę łączną 2 lat i 3 miesięcy pozbawienia wolności,

4. na podstawie art. 299 § 7 k.k. orzekł wobec J. J. przepadek na rzecz Skarbu Państwa korzyści uzyskanej z przestępstwa z pkt I w kwocie 1.969.606,41 zł,
5. uniewinnił oskarżonego od zarzutów popełnienia czynów od pkt IV do pkt XV aktu oskarżenia,
6. uniewinnił D. T. i M. A. od dokonania czynów z pkt XIX i XXII.

Apelację na niekorzyść oskarżonego złożył prokurator, przy czym przyjęta została tylko w odniesieniu do J. J. Wobec tego oskarżonego zarzucono w niej:

- 1) obrazę art. 413 § 1 pkt 4 i 5 k.p.k. na skutek braku rozstrzygnięcia co do czynu z pkt XVI,
- 2) „błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia i mający wpływ na jego treść polegający na uznaniu, iż oskarżony J. J. nie popełnił zarzucanych mu czynów opisanych w akcie oskarżenia w pkt od IV do XV, podczas gdy wnikliwa i dogłębna analiza materiału dowodowego, jak też wskazania zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazania wiedzy i doświadczenia życiowego prowadzą do przeciwnego wniosku” (pkt II *petitum*),
- 3) „obrazę przepisów prawa procesowego, a to art. 167 k.p.k., 366 § 1 k.p.k. polegającą na niewyjaśnieniu wszystkich okoliczności sprawy poprzez niedopuszczenie dowodu z akt prowadzonych postępowań administracyjnych w zakresie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za 2008 r. wobec J. J., D. T. i M. A., a także ich kontrahentów: [...], co miało wpływ na treść zaskarżonego orzeczenia, gdyż dopiero przeprowadzenie tych dowodów w korelacji z dotychczas zebrany materiał dowodowy może wskazać, czy oskarżeni dopuścili się zarzucanych im przestępstw z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. przy zast. art. 11 § 2 k.k. i art. 12 k.k. w zw. z art. 65 § 1 k.k., a także z 62 § 2 k.k.s. i in. i to w formie pomocnictwa” (pkt V *petitum*).

Prokurator nie zaskarżył więc rozstrzygnięcia zawartego w pkt 2 części dyspozytywnej wyroku.

W końcowej części uzasadnienia apelacji prokurator stwierdził: „Zachowania, od których sąd uniewinnił oskarżonych, polegające na wystawianiu faktur, którym

towarzyszyły dokumenty WZ /przypadek J. J./, które następnie były przekazywane innym kontrahentom, charakteryzują się krótkimi przedziałami czasowymi. Tym poczynaniom towarzyszył z góry powzięty zamiar, jakim była chęć umożliwienia udokumentowania transakcji w taki sposób, by można było dokonać pomniejszeń w podatku VAT, a w konsekwencji spowodowało uniknięcie wpłaty podatku od towarów i usług w różnicy wynikającej z faktur niezarejestrowanych przez oskarżonych. Tym samym zasadne było przyjęcie, że dopuścili się oni zachowań działając w warunkach czynu ciągłego w rozumieniu art. 12, a zachowanie powinno, zdaniem oskarżenia, być zakwalifikowane z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 286 § 1 k i art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k.”

Skarżący się wniósł o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd odwoławczy zauważył, że co do uniewinnienia J. J. od popełnienia przestępstwa określonego w art. 286 § 1 k.k. i innych (czyn z pkt X a/o) nie został postawiony zarzut obrazy prawa materialnego, „a jedynie zarzut błędu w ustaleniach faktycznych”. Jednak „kompleksowe odczytanie” apelacji, zwłaszcza jej końcowego fragmentu, w powiązaniu z motywami rozstrzygnięcia uniewinniającego od tego czynu, prowadzi do wniosku, że prokurator „nie tyle” kwestionuje ustalenia faktyczne, ile wyrażone przez Sąd pierwszej instancji na ich kanwie stanowisko, że „w rozpatrywanym przypadku nie doszło do doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem (podkr. SN), o którym mowa w art. 286 § 1 k.k.” Bowiem zaniechanie pobrania przez organ podatkowy wskazanego w fakturach należnego podatku VAT nie realizowało znamienia „rozporządzenia” mieniem. (Sąd Okręgowy przywołał tu wyrok Sądu Najwyższego z dnia 15 listopada 2002 r., IV KKN 61899 – Lex w 75460 i stanowisko wyrażone w komentarzu do Kodeksu karnego. Część szczególna, t. III, s. 287 – 288 pod red. A. Zolla, Zakamycze 2006 r.). Zdaniem Sądu Apelacyjnego, kwestia ta stanowi sporne zagadnienie prawne, przedstawione Sądowi Najwyższemu, wymagające zasadniczej wykładni ustawy, od rozstrzygnięcia którego uzależnione jest rozpoznanie apelacji prokuratora co do czynu z pkt X aktu oskarżenia.

Prokurator Prokuratury Generalnej w pisemnym wniosku postulował podjęcie uchwały następującej treści: „Zachowanie sprawcy przestępstwa skarbowego

określonego w art. 56 § 1 k.k.s., który w złożonej organowi podatkowemu deklaracji w rozumieniu art. 53 § 30 k.k.s., podał nieprawdę lub zataił prawdę, przez co naraził podatek na uszczuplenie, a nawet go uszczuplił, w rozumieniu odpowiednio - art. 53 § 27 i 28 k.k.s., nie wywołuje skutku przestępstwa określonego w art. 286 § 1 k.k. w postaci doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa albo jednostki samorządu terytorialnego."

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Na wstępie rozważań Sądu odwoławczego trafnie wskazano warunki skutecznego wystąpienia z zagadnieniem prawnym w trybie art. 441 § 1 k.p.k. Jednym z nich jest wyłonienie się tego zagadnienia przy rozpoznawaniu środka odwoławczego (podkr. – SN). Rozpatrując apelację Sąd ten przyjął, że podniesiono w niej zarzut obrazy art. 286 § 1 k.k., wynikający zwłaszcza z końcowej części uzasadnienia, a więc przy rozpoznawaniu tego zarzutu pojawiło się sformułowane zagadnienie. Jednak z „kompleksowego odczytania” środka odwoławczego nie wybrzmiewa, wbrew tezie Sądu odwoławczego, taki zarzut. W uzasadnieniu apelacji prokurator w pierwszym rzędzie, w ślad za zarzutami aktu oskarżenia i zarzutem z pkt 2 apelacji, kwestionował zaistnienie czynności udokumentowanych fakturami VAT. Prokurator podważał zatem ustalenia, że dostawy (sprzedaż) złomu rzeczywiście miały miejsce. Stąd powstał zarzut błędu w ustaleniach faktycznych co do wszystkich czynów, od których J. J. został uniewinniony, oraz zarzut obrazy art. 167 k.p.k. i 366 § 1 k.p.k. poprzez nieprzeprowadzenie dowodów potwierdzających fikcyjność tych transakcji i faktur dokumentujących owe rzekome sprzedaże. Trzy końcowe wiersze tego ostatniego zarzutu nie upoważniają do twierdzenia o podniesieniu w nim również obrazy art. 286 § 1 k.k. i innych, pomimo że przepis ten został tam wymieniony. Przyczyna odwoławcza określona w art. 438 pkt 1 k.p.k. może wystąpić przy niekwestionowanych ustaleniach faktycznych. Jak wspomniano, prokurator w apelacji podważa je, choć w zarzucie z pkt 3 (pkt V *petitum* apelacji) dopuszcza pozytywną weryfikację ustaleń, ale dopiero po przeprowadzeniu uzupełniającego postępowania dowodowego.

W zacytowanym na wstępie ostatnim fragmencie uzasadnienia apelacji, nawiązującym do ostatniego zdania zarzutu z pkt 3 środka odwoławczego (pkt V *petitum*), została postawiona teza, że zachowanie oskarżonych „powinno, zdaniem

oskarżenia, być zakwalifikowane z art. **18 § 3 k.k.** w zw. z art. 286 § 1 k.k. i 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k.” W rachubę wchodzi tylko zachowanie opisane w pkt X (mimo że prokurator nie przywołał go ani w zarzucie z pkt 3, ani nigdzie w uzasadnieniu apelacji). Nie dostrzeżono jednak, że w pierwszej części czynu z pkt X prokurator zarzucił J. J. branie udziału w procedurze wyłudzenia podatku VAT, dodając w apelacji, że w postaci zjawiskowej pomocnictwa. Jeżeli przyjąć, że pojawił się jednak zarzut obrazy prawa materialnego, to nie w odniesieniu do samodzielnego, sprawczego zachowania oskarżonego, czyli opisanego w pkt X od słów „w ten sposób, że...”. (Według tej części zarzutu, oskarżony w imieniu spółki M. wystawiał faktury VAT potwierdzające fikcyjne transakcje sprzedaży złomu, w wyniku czego doprowadził Urząd Skarbowy do niekorzystnego rozporządzenia mieniem znacznej wartości, polegającego na zaniechaniu pobrania wykazanego w fakturach tej spółki należnego podatku VAT w kwocie nie mniejszej niż 1.157.928 zł, czyli takiej, jaką przyjęto w zarzucie z pkt II). Wskazanie w końcowych częściach zarzutu z pkt 3 (pkt V *petitum*) i uzasadnienia apelacji na potrzebę zakwalifikowania zachowania oskarżonego J. J. jako współdziałania przestępczego w postaci pomocy innym osobom do wyłudzenia podatku VAT, a zarazem niepodjęcie w środku odwoławczym jakiegokolwiek polemiki z dokonaną przez Sąd *meriti* wykładnią znamienia „rozporządzenia”, świadczy o tym, że ocenie prawnej sprawczego zachowania oskarżonego nie został postawiony, choćby domyślnie, zarzut obrazy prawa materialnego w postaci art. 286 § 1 k.k. A przecież jedynie to sprawcze zachowanie dawało, zdaniem Sądu odwoławczego, asumpt do sformułowania zagadnienia prawnego.

Niesłusznie też poza uwagą Sądu Apelacyjnego przy rekonstruowaniu zarzutów apelacyjnych pozostał ten rezultat aktywności oskarżonego J. J., który nie spotkał się z reakcją Urzędu Skarbowego. Urząd ten miał zaniechać pobrania „wykazanego w fakturach firmy M. należnego podatku VAT...”. Z przytoczonego tu fragmentu opisu czynu z pkt X a/o, z opisu zachowań objętych zarzutami z pkt IV – IX i XI – XVI, uzasadnienia aktu oskarżenia i wreszcie z motywów apelacji wynika, że - zdaniem prokuratora - spółka M. nie prowadziła żadnej działalności gospodarczej. W efekcie, nie dochodziło do powstania zobowiązania podatkowego, a oskarżony J. J. nawet nie mógł w deklaracjach VAT – 7 ujmować kwot podatku

należnego uwidocznionego w fakturach. Dlatego w zarzucie X *in fine* mowa jest tylko o wykazaniu w fakturach firmy M. należnym podatku VAT. Prokurator posłużył się tu słowami z art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm. - dalej – u.p.t.u.), w którym w szczególności mówi się o wykazaniu kwoty podatku w fakturze (a nie w deklaracji VAT). Tym samym, prokurator (podmiot fachowy) podążył drogą orzecznictwa sądów administracyjnych, że charakter kwoty, o której mowa w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. w wystawianej tzw. pustej fakturze, czyli kwoty wykazanej w niej jako podatek należny w rozumieniu u.p.t.u., w istocie niebędącej podatkiem należnym w tym rozumieniu, jest okolicznością niepozwalającą na objęcie tej kwoty systemem rozliczeń dokonywanym przez podatnika w deklaracji VAT-7 (zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 lipca 2014 r. – I FSK 268/14 – Lex 1483400, z dnia 18 kwietnia 2012 r., I FSK 813/11 i powołane w nim judykaty – Lex 1218779). Stąd brak w opisie czynu z pkt X stwierdzenia, że J. J. pominął w deklaracjach VAT-7 podatek wykazany w tych fakturach. Jednak rezultatem wskazanego zapatrywania, odzwierciedlonego w opisie czynu (czego nie dostrzegł prokurator w uzasadnieniu aktu oskarżenia ani w apelacji), jest brak w nim znamienia wprowadzenia w błąd Urzędu Skarbowego. Wymowne jest, a pominięte przez Sąd Apelacyjny, że nawet w środoku odwoławczym prokurator nie wskazał na potrzebę modyfikacji opisu czynu z pkt X przez uzupełnienie go w ponownym postępowaniu o to znamię, co byłoby przecież także konsekwencją niezaskarżenia rozstrzygnięcia zawartego w pkt 2 części dyspozytywnej wyroku, skazującego za czyn z art. 56 § 1 k.k.s. i innych, i obstawania przez prokuratora, że czyn ten pozostawał w idealnym zbiegu z czynem określonym w art. 286 § 1 k.k. Powyższe postąpienie prokuratora również świadczy o niepodniesieniu w apelacji zarzutu obrazy tego przepisu.

Z lektury uzasadnienia wyroku Sądu pierwszej instancji, zwłaszcza rozważań poczynionych na kanwie zarzutu z pkt X aktu oskarżenia i powodu nieprzypisania oskarżonemu także przestępstwa oszustwa z art. 286 § 1 k.k., jakimi miał być tylko brak doprowadzenia Skarbu Państwa do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, wynika, że Sąd ten w razie wystąpienia tego znamienia skłaniałby się do zmiany opisu czynu z pkt X, a zatem, do przyjęcia takiego zbiegu. Jednak, jak wyżej

wspomniano, apelacja nie poszła w tym kierunku błędnie utrzymując, że opis czynu z pkt X jest prawidłowy, a według tylko końcowego jej zdania zachowanie to powinno „być zakwalifikowane z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 286 § 1 k.k. i 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k.”

W uzasadnieniu postanowienia przekazującego zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia Sąd Apelacyjny nigdzie nie wskazał, że przedstawia je z myślą o ewentualnym zastosowaniu art. 440 k.p.k. A więc, że rozważa wyjście poza granice podniesionych zarzutów, ponieważ utrzymanie uniewinniającego rozstrzygnięcia co do czynu z pkt X w mocy byłoby rażąco niesprawiedliwe. Zrozumiała byłaby powściągliwość Sądu odwoławczego (sąd stanowczo wypowiada się dopiero w wyroku), gdyby nie wykreowanie przez niego zarzutu obrazy prawa materialnego, co jasno wynika z powyższej analizy zaistniałej sytuacji procesowej. Przy apelacji podmiotu kwalifikowanego (fachowego) na niekorzyść oskarżonego wspomniana powściągliwość powinna dotyczyć interpretowania takiej skargi przy pomocy dyspozycji art. 118 § 1 k.p.k. i mieć na względzie ograniczenia wynikające z art. 434 § 1 k.p.k. Skoro Sąd odwoławczy stwierdził, że w apelacji został postawiony zarzut obrazy prawa materialnego, co się nie potwierdziło, a zarazem nie upatrywał możliwości zastosowania art. 440 k.p.k., to przedstawione zagadnienie prawne nie wyłoniło się przy rozpoznawaniu środka odwoławczego, jak tego wymaga przepis art. 441 § 1 k.p.k. Jeżeli kwestia zastosowania określonego przepisu, o którego wykładnię sąd odwoławczy występuje, nie pojawi się z uwagi na okoliczności sprawy, to odpada możliwość podjęcia uchwały na podstawie wskazanego przepisu, choćby rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego miało mieć doniosłe znaczenie dla praktyki (zob. m.in. motywy postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 20 czerwca 2012 r., I KZP 3/12 – OSNKW 2012, z. 8, poz. 80).

Na marginesie więc tylko można poczynić następujące uwagi:

1. Wprawdzie czyn określony w art. 56 k.k.s. nazywany jest w orzecznictwie i piśmiennictwie karnistycznym oszustwem podatkowym, ale tylko przestępstwa określone w art. 76 k.k.s., 76a k.k.s. i 76b k.k.s. zawierają znamiona właściwe typowemu oszustwu, przede wszystkim w postaci „wprowadzenia w błąd” właściwego organu oraz „doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem” przez nienależny zwrot: podatku naliczonego, nadpłaty, wydatków

lub jako traktowane równoważnie, nienależne zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowej albo zobowiązań podatkowych. To czyny określone przede wszystkim w art. 76 – 76b k.k.s. wyznaczają pole kryminalizacji oszustw dokonywanych w postępowaniu podatkowym (podobnie należy oceniać relację między art. 87 k.k.s. a 92 k.k.s. na gruncie postępowania celnego).

2. Idealny zbieg przestępstw przewidziany w art. 8 § 1 k.k.s. („tyle przestępstw, ile ocen”), polega na tym, że ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa określonego w przepisach karnych innej ustawy. Przez zastosowanie art. 8 § 1 k.k.s. następuje „wykreowanie przypisania sprawcy więcej niż jednego czynu” (patrz motywy uchwały z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12 – OSNKW 2013, z. 2, poz. 13). Warunkiem takiego „mnożenia” odpowiedzialności karnej sprawcy za jedno zachowanie jest jednak takie opisanie tego zachowania (art. 413 § 1 pkt 4 k.p.k. i 113 § 1 k.k.s.), aby jednocześnie można było zakwalifikować je z Kodeksu karnego skarbowego i przepisu karnego innej ustawy. Takiej konsekwencji opisowej nie ma w akcie oskarżenia ani nie zaproponowano jej w apelacji przez zmodyfikowanie opisu czynu z pkt X w celu dostosowania go do opisu czynu z pkt 2 części dyspozytywnej wyroku. Chociaż przedmiotem osądu jest zdarzenie faktyczne, a nie jego opis i kwalifikacja prawna proponowana przez oskarżyciela, to nie widać powodu do zastępowania jeszcze na szczeblu apelacyjnym podmiotu kwalifikowanego w prawidłowym opisywaniu tego zdarzenia, które ma zwielokrotnić odpowiedzialność karną oskarżonego za jedno zachowanie.
3. Przyjęcie, że wykazana w fikcyjnej fakturze kwota podatku nie jest w istocie podatkiem należnym, bo jest kwotą tylko „podszywającą się” pod ten podatek, będącą, wobec konieczności jej zapłaty, swoistą sankcją podatkową za wystawienie takiej fikcyjnej faktury (zob. postanowienie z dnia 10 lipca 2013 r., II KK 20/13 – OSNKW 2013, z. 10. poz. 91 i przytoczone tam orzeczenia sądów administracyjnych), nie pozwala na objęcie tej kwoty rozliczeniem w deklaracji VAT - 7. To powoduje, że, jak wspomniano, brak jest elementu wprowadzenia w błąd organu podatkowego przez sprawcę. Ocena taka jawi

się jako oczywista, gdy cała działalność gospodarcza jest pozorowana (jak założył prokurator w tej sprawie). Gdyby jednak stanąć na gruncie ustaleń Sądu pierwszej instancji, że faktury dokumentowały faktyczną sprzedaż złomu, a oskarżony tylko zaniżył w deklaracjach podatkowych wysokość należnego podatku nie uwzględniając go z części faktur, to przy odpowiednim sformułowaniu zarzutów apelacyjnych rzeczywiście mogłoby się wyłonić przedstawione zagadnienie prawne. Wówczas należałoby mieć jednak w polu widzenia uwagi zawarte w pkt 1 i 2, a ponadto materialny charakter przestępstwa określonego w art. 286 § 1 k.k. i występujące tam znamię „doprowadzenia” do niekorzystnego rozporządzenia. Dokonanie tego przestępstwa następuje w momencie rozporządzenia mieniem. W razie zaniżenia podatku należnego organ podatkowy (albo kontroli skarbowej) do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego, czyli przez ponad 5 lat (zob. art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej – dalej O.p.) może w decyzji podatkowej określić inną (wyższą) wysokość zobowiązania podatkowego. Do chwili jego przedawnienia zachowanie sprawcy nie przekroczy więc granic usiłowania. Założenie, że w zaistniałej sytuacji faktycznej dokonanie przestępstwa oszustwa następuje w momencie złożenia deklaracji VAT – 7, nie uwzględniałoby wskazanej możliwości organu podatkowego i nieodwracalnego efektu działania sprawcy w postaci „doprowadzenia” innej osoby do celu jego działania.

4. **Judykatura przyjmuje, że rozporządzeniem jako znamieniem przestępstwa określonego w art. 286 § 1 k.k. jest każda czynność o charakterze określonej dyspozycji majątkowej, kształtująca sytuację majątkową (zob. np. wyroki: z dnia 14 stycznia 2010 r., V KK 235/09 – OSNKW 2010, z. 6, poz. 50, z dnia 29 sierpnia 2012 r., V KK 419/11 – OSNKW 2012, Z. 12, poz. 133, postanowienie z dnia 10 stycznia 2014 r., II KK 10/13 – Lex nr 1516116).** W piśmiennictwie akcentuje się, że rozporządzeniem na gruncie art. 286 § 1 k.k. jest czynność prawna będąca dyspozycją majątkową (J. Bednarzak: *Przestępstwo oszustwa w polskim prawie karnym*, Warszawa 1971, s. 65, T. Oczkowski (w) R. Zawłocki [red]: *System prawa karnego. Przestępstwa przeciwko mieniu i gospodarcze*, Warszawa 2011, t. 9, s. 138, A. N. Preibisz: *Niekorzystne*

rozporządzenie mieniem jako znamię oszustwa (art. 286 § 1 k.k.) – Prok. i Pr. 2005, nr. 10, s. 64 – 66), albo czynność faktyczna, ale będąca przejawem dyspozycji swoim lub cudzym mieniem (T. Oczkowski, op. cit.) np. zniszczenie rzeczy przez jej właściciela. Każda czynność jest wyrazem oświadczenia woli (zawiera choćby jedno takie oświadczenie). Faktem jest, że oświadczenia woli mogą być konkludentne (*per facta concludentia*, dorozumiane, milczące), bo chodzi o każde zachowanie osoby, które ujawnia jej wolę w sposób dostateczny (zob. Z. Radwański (w): System prawa prywatnego. Prawo cywilne - część ogólna, Warszawa 2008, t. 2, s. 93 – 94 w zw. z art. 60 k.c.). Ale na gruncie prawa karnego, to jest odpowiedzialności za czyn zabroniony pod groźbą kary, gdzie wykluczona jest wykładnia rozszerzająca na niekorzyść oskarżonego, woli tej nie można się domyślać. Przez pryzmat tak rozumianych, powyższych zdarzeń prawnych (czynności, dyspozycji, oświadczenia woli) należałoby ocenić „zaniechanie” organu podatkowego, o którym mowa w zarzucie z pkt X.

Dotychczas, milczenie jako prawna forma działania administracji publicznej uważa się za przejaw tylko pozytywnego rozstrzygnięcia (decyzji pozytywnej) – zob. M. Stahl (w) red. R. Hauser i inni: System prawa administracyjnego. Prawne formy działania administracji, Warszawa 2013, t. 5, s. 390 – 393, A. Kubiak :Fikcja pozytywnego rozstrzygnięcia w prawie administracyjnym, PiP 2009, z. 11, s. 32 – 46. Chodzi o rozwiązania, które pozostawiają stronie określenie jej obowiązków publicznoprawnych na skutek dokonania określonej czynności prawnej. Jeżeli organ zaniecha jakiegokolwiek czynności, to z upływem ostatniego dnia wskazanego w ustawie terminu przyjmuje się fikcję rozstrzygnięcia pozytywnego dla strony (A. Kubiak, op. cit., s. 33). Na kanwie niniejszej sprawy milczenie organu podatkowego należałoby rozpatrywać jako niewysłowioną decyzję negatywną, i to będącą reakcją nie na określony przez stronę obowiązek, ale na brak określenia przez nią tego obowiązku.

5. Nie da się postawić znaku równości pomiędzy „zaniechaniem” organu podatkowego w niniejszej sprawie a zachowaniami pokrzywdzonych, opisanymi w sprawach Sądu Najwyższego: III K 759/34 [OSN(K)1935/2/52], II K 756/37 [OSN(K)1938/3/57] i III K 2466/37[OSN(K) 1938/9/209] przywołanych przez Sąd

Apelacyjny. W tych sprawach zachowanie dysponentów dóbr zostało wywołane aktywnością sprawców. Stany faktyczne, na kanwie których Sąd Najwyższy wyraził poglądy cytowane przez Sąd odwoławczy, były inne niż w tej sprawie (na co trafnie zwrócono uwagę w stanowisku prokuratora Prokuratury Generalnej – s. 17 – 18), a przede wszystkim, zaniechania pokrzywdzonych w powołanych sprawach miały zupełnie inne źródło niż tu zaistniałe (o czym będzie mowa niżej). Nie kwestionując, że zapatrywania prawne z przedwojennych judykatów Sądu Najwyższego mogą być inspiracją dla współcześnie prowadzonej wykładni znamienia „rozporządzenia” z art. 286 § 1 k.k. na gruncie konkretnych spraw, to tu dokonywana interpretacja musi uwzględniać specyfikę omawianego zaniechania organu podatkowego.

Bowiem, co już sygnalizowano wyżej, ale co wymaga rozwinięcia, zaniechanie organu podatkowego jest skutkiem unormowań zawartych w art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej i z art. 99 ust.12 ustawy z 2004r. o podatku od towarów i usług, wyrażających zasadę samoobliczania podatku VAT przez podatnika. Innymi słowy, to nie podatnik zaniżając w tej deklaracji należny podatek doprowadza organ podatkowy do zaniechania, ale ustawodawca najpierw dopuścił, aby organ ten nie przeprowadzał postępowania podatkowego i nie wydał decyzji podatkowej określającej właściwą (wyższą) wysokość podatku należnego. Prawodawca przewidział (zalegalizował) to zaniechanie, natomiast podatnik może tylko wykorzystać to ustawowo dopuszczalne zaniechanie (czyli nie wywołane przez siebie), za co jednak odpowie z art. 56 § 1 k.k.s. Ustawodawca własnymi regulacjami „doprowadził” więc organ podatkowy do „zaniechania” pobrania podatku i w ten sposób – do „niekorzystnego rozporządzenia”.

To wszystko prowadzi do następującego wniosku. **Ustawowe upoważnienie udzielone organowi podatkowemu (organowi kontroli skarbowej) do zaniechania sprawdzenia prawidłowości samoobliczenia podatku w deklaracji (art. 21 § 2 O.p. i art. 99 ust. 12 u.p.t.u.), w której podatnik zaniżył podatek należny, wyklucza realizację przez niego znamion z art. 286 § 1 k.k. w postaci doprowadzenia tego organu do niekorzystnego rozporządzenia mieniem przez zaniechanie pobrania podatku należnego.**

