

POSTANOWIENIE

Dnia 5 grudnia 2017 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Andrzej Ryński

na posiedzeniu w trybie art. 535 § 3 k.p.k.
po rozpoznaniu w Izbie Karnej w dniu 5 grudnia 2017 r.,
sprawy R. D.
skazanego z art. 270 § 1 k.k. i innych
z powodu kasacji wniesionej przez obrońcę skazanego
od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)
z dnia 7 grudnia 2016 r., sygn. akt II AKa (...)
zmieniającego wyrok Sądu Okręgowego w B.
z dnia 14 marca 2016 r., sygn. akt III K (...)

p o s t a n o w i ł

- I. oddalić kasację obrońcy skazanego jako oczywiście bezzasadną;**
- II. obciążyć skazanego kosztami sądowymi postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

R. D. został oskarżony o to, że:

I. w okresie od 5 lipca 2007r. do 8 stycznia 2009 r. w I. i innych miejscowościach na terenie kraju, działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, prowadząc działalność gospodarczą pod nazwą PPHU „R.” w I. i jednocześnie będąc uprawnionym w ramach tej działalności do podpisywania faktur VAT i przyjmowania dokumentów oraz zobowiązanym do prowadzenia

ksiąg i składania deklaracji podatkowych, za pomocą wprowadzenia błęd Naczelnika Urzędu Skarbowego w I., poprzez użycie jako autentycznych 164 podrobionych przez nieustalone osoby faktur VAT na łączną kwotę brutto 5 243 639, 91 zł w tym VAT 945 561, 75 zł, wystawionych dla jego firmy PPHU D. R. przez firmy:

- a) PPHU „J.” w miejscowości S.,
- b) P.W. „B.” w miejscowości Z.,
- c) P.W. „T.” w miejscowości Z.

oraz użycie 17 poświadczających nieprawdę co do okoliczności mających znaczenie prawne faktur VAT na łączną kwotę brutto 484 182, 93 zł w tym VAT 87 311, 73 zł wystawionych dla jego firmy PPHU „R.” D. R. przez firmę:

- d) Przedsiębiorstwo Handlowo Usługowe „Z.”, w K.,

dokumentując na ich podstawie w rejestrze zakupów VAT PPHU „R.” D. R. prowadzonym na jego zlecenie przez Kancelarię Doradcy Podatkowego P. P. z siedzibą w B., nie mające faktycznie miejsca zakupy od tych podmiotów złomu objętego stawką podatku od towarów i usług 22%, a pochodzącego faktycznie z nieustalonych źródeł, tym samym poświadczając w księgach rachunkowych nieprawdę co do okoliczności mających znaczenie prawne i następnie nie mając w zakresie opisanym na tych fakturach w rzeczywistości zakupów tego towaru udokumentowanych odpowiednimi fakturami VAT uprawniającymi zarazem do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z takich dokumentów, wykazując obroty w złożonych z jego upoważnienia przez P. P. w Urzędzie Skarbowym w I. deklaracjach VAT-7 za miesiące od lipca 2007 r. do grudnia 2008 r. dokonał takiego odliczenia, poświadczając w ten sposób w tych deklaracjach nieprawdę co do okoliczności mających znaczenie prawne, doprowadził w konsekwencji Skarb Państwa do niekorzystnego rozporządzenia mieniem znacznej wartości uszczuplającego należny podatek od towarów i usług o łączną kwotę nie mniejszą niż 1 032

873,00 zł, tj. o przestępstwo z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. w zb. z art. 271 § 1 i 3 k.k. w zb. z art. 270 § 1 k.k. i art. 273 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i art. 11 § 2 k.k.;

II. w okresie pomiędzy 4 a 30 września 2007 r. w I., jako właściciel działalności gospodarczej pod nazwą PPHU „R.” D. R. w I. przy ul. O. będąc jednocześnie uprawnionym do wystawiania i podpisywania faktur VAT w ramach tej działalności poświadczył nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne na fakturze VAT wystawionej dla Przedsiębiorstwa Wielobranżowego D. T. w B. przy ul. G. o numerze (...) z dnia 3 września 2007 na kwotę brutto 28 613,02 zł, dokumentującej nie mającą faktycznie miejsca transakcję zakupu złomu przez D. T., która to faktura posłużyła D. T. do użycia jej podczas przesłuchania w charakterze świadka w dniu 30 września 2007 r. w sprawie RSD (...) prowadzonej przez Komisariat Policji w K., tj. o przestępstwo z art. 271 § 1 k.k.;

III. w okresie od 26 marca 2010 r. do 27 grudnia 2010 r. w I., B., K. i innych miejscowościach na terenie kraju, działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, prowadząc działalność gospodarczą pod nazwą PPHU „R.” D. R. w I. przy ul. O. oraz jako jedyny udziałowiec i prezes jednoosobowego zarządu spółkę pod nazwą „M.” Sp. z o.o. z siedzibą w B. i jednocześnie będąc uprawnionym w ramach tych działalności do podpisywania faktur VAT i przyjmowania dokumentów oraz zobowiązanym do prowadzenia ksiąg i składania deklaracji podatkowych, za pomocą wprowadzenia w błąd Naczelnika Urzędu Skarbowego w I. i Naczelnika Urzędu Skarbowego w K., poprzez użycie 46 poświadczających nieprawdę co do okoliczności mających znaczenie prawne faktur VAT na łączną kwotę brutto 1 330 876,53 zł w tym VAT 239 994,18 zł, wystawionych dla jego firmy PPHU „R.” D. R. przez firmę: a. PPHU D. D. P. w P., a także użycie 17 poświadczających nieprawdę

co do okoliczności mających znaczenie prawne faktur VAT na łączną kwotę brutto 659 045,25 zł w tym VAT 118 844,25 zł, wystawionych dla spółki „M.” Sp. z o.o. przez firmy:

- a) PPHU D D. P.. w P. przy ul. S.,
- b) PPHU H. K. M. w I. przy ul. W.
- c) PPHU D D. P. w P. przy ul. S.

oraz użycie jako autentycznych 2 podrobionych przez nieustaloną osobę faktur VAT na łączną kwotę brutto 72 226, 44 zł w tym VAT 13 024,44 zł wystawionych dla spółki „M.” sp. z o.o. przez firmę:

- d) „L.” L. Ł. w T.,

dokumentując na ich podstawie odpowiednio w rejestrze zakupów VAT PPHU „R.” R. D. prowadzonym na jego zlecenie przez Kancelarię Doradcy Podatkowego P. P. z siedzibą w B. oraz prowadzonym przez siebie rejestrze zakupów VAT spółki „M.” sp. zo.o., nie mające faktycznie miejsca od tych podmiotów zakupy złomu objętego stawką podatku od towarów i usług 22%, a pochodzącego faktycznie z nieustalonych źródeł, tym samym poświadczając w księgach rachunkowych nieprawdę co do okoliczności mających znaczenie prawne i następnie nie mając w zakresie opisanym na tych fakturach w rzeczywistości zakupów tego towaru udokumentowanych odpowiednimi fakturami VAT uprawniającymi zarazem do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z takich dokumentów, wykazując odpowiednio obroty w złożonych z jego upoważnienia przez P. P. w Urzędzie Skarbowym w I. deklaracjach VAT-7 dotyczących własnej działalności R. D. za miesiące od marca do października 2010 r. oraz złożonych przez siebie w Urzędzie Skarbowym w K. deklaracjach VAT-7 spółki „M.” Sp. z o.o. za miesiące maj, czerwiec, sierpień, wrzesień i listopad 2010 roku, poświadczając w ten sposób w tych deklaracjach nieprawdę co do okoliczności mających znaczenie prawne, doprowadził w konsekwencji Skarb Państwa do

niekorzystnego rozporządzenia mieniem znacznej wartości uszczuplającego należny podatek od towarów i usług o łączną kwotę nie mniejszą niż 371 863,00 zł, tj. o przestępstwo z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. w zb. z art. 271 § 1 i 3 k.k. w zb. z art. 270 § 1 k.k. i art. 273 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i art. 11 § 2 k.k.

Wyrokiem z dnia 14 marca 2016 r. w sprawie III K (...) Sąd Okręgowy w B. uznał oskarżonego R. D. za winnego tego, że działając w ramach ciągu przestępstw opisanym w treści art. 91 § 1 k.k. dopuścił się: a. czynu opisanego powyżej w pkt I, z tym ustaleniem, iż. z jego opisu wyeliminowano stwierdzenia:

- „za pomocą wprowadzenia w błąd Naczelnika Urzędu Skarbowego w I.”,
 - „przez Kancelarię Doradcy Podatkowego P. P. z siedzibą w B.”,
 - „przez P. P.”,
 - „doprowadził w konsekwencji Skarb Państwa do niekorzystnego rozporządzenia mieniem znacznej wartości uszczuplającego należny podatek od towarów i usług o łączną kwotę nie mniejszą niż 1 032 873,00 zł”,
- i przyjął, że czyn ten stanowi przestępstwo z art. 271 § 1 i 3 k.k. w zb. z art. 270 § 1 k.k. w zb. z art. 273 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i art. 11 § 2 k.k.
- b. czynu opisanego powyżej w pkt III, z tym ustaleniem, iż z jego opisu wyeliminowano stwierdzenia:

- „za pomocą wprowadzenia w błąd Naczelnika Urzędu Skarbowego w I. i Naczelnika Urzędu Skarbowego w K.”,
 - „przez Kancelarię Doradcy Podatkowego P. P. z siedzibą w B.”,
 - „przez P. P. w Urzędzie Skarbowym w I.”
 - „doprowadził w konsekwencji Skarb Państwa do niekorzystnego rozporządzenia mieniem znacznej wartości uszczuplającego należny podatek od towarów i usług o łączną kwotę nie mniejszą niż 371 863,00 zł”,
- przyjął, że czyn ten stanowi przestępstwo z art. 271 § 1 i 3 k.k. w zb. z art.

270 § 1 k.k. w zb. z art.273 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i art. 11 § 2 k.k., i za te czyny w myśl art. 91 § 1 k.k. w zw. z art. 4 § 1 k.k. na podstawie art. 271 § 3 k.k. w zw. z art. 11 § 3 k.k. skazał oskarżonego na karę roku pozbawienia wolności oraz na podstawie art. 33 § 2 kk na karę 100 stawek dziennych grzywny po 50 zł każda.

Nadto uznał oskarżonego R. D. za winnego czynu opisanego w pkt II części wstępnej, to jest przestępstwa z art. 271 § 1 k.k. i za to na podstawie tego przepisu skazał oskarżonego na karę 6 miesięcy pozbawienia wolności. Na podstawie art. 85 k.k. i art. 86 § 1 k.k. w zw. z art. 4 § 1 k.k. połączył kary pozbawienia wolności orzeczone wobec oskarżonego R. D. w pkt 1 i 2 wyroku i w to miejsce wymierzył oskarżonemu karę łączną roku pozbawienia wolności.

Przedmiotowym wyrokiem skazani zostali także D. J. oraz T. N.

Po rozpoznaniu apelacji wniesionych przez obrońcę oskarżonego oraz Prokuratora Sąd Apelacyjny w (...) wyrokiem z dnia 7 grudnia 2016 r., sygn. akt II AKa (...) utrzymał zaskarżony wyrok w mocy w stosunku do R. D.

Kasację od tego orzeczenia wniósł obrońca skazanego, który zarzucił wyrokowi Sądu odwoławczego rażące naruszenie przepisów postępowania, mające istotny wpływ na treść orzeczenia, a mianowicie art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. w związku z art. 4 Protokołu nr 7 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 22 listopada 1984 r., polegające na utrzymaniu w mocy wyroku uznającego skazanego R. D. za winnego popełnienia przestępstw powszechnych, o których mowa w pkt I orzeczenia Sądu pierwszej instancji, podczas gdy zachowania te były już przedmiotem innego postępowania karnego, zakończonego wydaniem prawomocnego wyroku przez Sąd Rejonowy w I. w sprawie zawisłej pod sygnaturą akt VI K (...), w którym przypisano skazanemu R. D. sprawstwo przestępstwa skarbowego stypizowanego w art. 62 § 2 k.k.s.

W oparciu o tak sformułowany zarzut skarżący wniósł o uchylenie wyroku w zaskarżonej części i umorzenie postępowania oraz uchylenie kary łącznej, o której mowa w pkt 3 wyroku Sądu Okręgowego w B., ewentualnie jego uchylenie w zaskarżonej części i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu w (...) do ponownego rozpoznania.

Prokurator Okręgowy w B. w odpowiedzi na kasację wniósł o jej oddalenie jako oczywiście bezzasadnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Wniesiona kasacja jest oczywiście bezzasadna, dlatego została rozpoznana w trybie art. 535 § 5 k.p.k.

Na wstępie wskazać należy, że obrońca skazanego po raz kolejny kwestionuje zasadność skazania R. D. w oparciu o przepisy ustawy Kodeks karny, podczas gdy został on uprzednio prawomocnie skazany w sprawie o sygn. akt VI K (...) Sądu Rejonowego w I. za przestępstwo stypizowane w art. 62 § 2 ustawy Kodeks karny skarbowy. Kwestie te były już szczegółowo rozważane w toku postępowania apelacyjnego, na skutek podniesionego w pkt 2 apelacji zarzutu naruszenia art. 8 § 1 k.k.s. (s. (...) uzasadnienia SA). Sąd Apelacyjny dostrzegł, że w kontrolowanym instancyjnie wyroku Sądu I instancji oraz wskazanym wyżej prawomocnym wyroku Sądu Rejonowego w I., które zapadły wobec R. D., przedmiotem oceny prawno-karnej było zachowanie polegające na posłużeniu się tymi samymi fakturami VAT, które weszły w opis czynu ujętego w sprawie niniejszej - pkt I aktu oskarżenia. Jednocześnie dokonując analizy orzecznictwa dotyczącego idealnego zbiegu przepisów ustawy doszedł do trafnego przekonania, że Sąd Rejonowy nie naruszył dyspozycji art. 8 § 1 k.k.s. (zob. wyrok Sądu Rejonowego w I. z dnia 10 lipca 2012 r., sygn. akt VI K (...) - k. 4604-4607, t. XXIV).

Zarówno we wcześniejszym orzecznictwie Sądu Najwyższego jak i w doktrynie prezentowano stanowisko, iż wystawienie nierzetelnej faktury

należy traktować jako czyn wyczerpujący znamiona przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s., albowiem wskutek zastosowania zasad wyłączania wielości ocen, stanowi on *lex specialis* w stosunku do tożsamego czynu wyczerpującego znamiona przestępstwa z art. 271 § 1 k.k., co eliminuje możliwość zastosowania znanej m.in. prawu karnemu skarbowemu instytucji idealnego zbiegu czynów zabronionych (zob. np. wyrok SN z dnia 18 kwietnia 2012 r., IV KK 20/12, LEX nr 1163351; postanowienie SN z dnia 23 listopada 2006 r., IV KK 321/06, R-OSNKW 2006, poz. 2251). W uchwale Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 roku (I KZP 19/12, R-OSNKW 2013, poz. 13) przyjęto jednak, że reguły wyłączania 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., co w konsekwencji oznacza, że wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego albo odwrotnie (zob. postanowienie SN z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 21/12, R- OSNKW 2013, poz. 14). To z kolei powoduje, że jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów (art. 8 § 1 k.k.s.). Do kwestii tych nader szczegółowo odniósł się Sąd Apelacyjny, który słusznie podkreślił, że w przedmiotowej sprawie nie ma żadnego znaczenia, czy wystawienie fikcyjnej faktury VAT lub posłużenie się nią, kreowało obowiązek podatkowy, skoro wystąpił idealny zbieg przestępstwa karno-skarbowego i przestępstwa powszechnego penalizowanego w Kodeksie karnym na gruncie art. 8 § 1 k.k.s. Należy podkreślić, że teza ta znajduje swoją aktualność także w sytuacji gdy doszło do niejednoczesności skazań za tak wyabstrahowane prawnie czyny, jak to było w przypadku R. D.

Skarżący wydaje się zapominać, że Kodeks karny skarbowy zawiera rozwiązanie dla tej sytuacji procesowej w art. 181 k.k.s. regulującym instytucję tzw. quasi wyroku łącznego. Przepis ten w przypadku określonym w art. 8 § 1 k.k.s. w razie niejednoczesności skazań przewiduje, że sąd, który ostatni wydał orzeczenie w pierwszej instancji, na wniosek skazanego rozstrzyga postanowieniem, która kara, jako najsurowsza, podlega wykonaniu.

Podzielić należy uwagi Prokuratora wskazane w pisemnej odpowiedzi na kasację, że podniesiony w niej zarzut naruszenia prawa procesowego art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. dotyczy w istocie zgodności art. 8 k.k.s. z Konstytucją. Obrońca nie tyle bowiem kwestionuje idealny zbieg przestępstw (jak czynił to w apelacji zarzucając wówczas naruszenie prawa materialnego, tj. art. 8 § 1 k.k.s.), co zdaje się nie akceptować w ogóle konstrukcji prawnej idealnego zbiegu czynów, która powoduje, że uprzednie skazania sprawcy za czyn z Kodeksu karnego skarbowego pozostający w idealnym zbiegu z odpowiednim czynem z Kodeksu karnego nie wyklucza przeprowadzenia kolejnego postępowania o przestępstwo powszechne.

Warto przypomnieć, że przepis art. 8 k.k.s. ma swój odpowiednik w instytucji idealnego zbiegu określonego w art. 10 § 1 Kodeksu wykroczeń, który dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, odpowiedzialności za przestępstwo i wykroczenie. Skarżący kwestionując instytucję idealnego zbiegu przepisów w kontekście regulacji zawartych w Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności wydaje się nie dostrzegać, że w obszarze tych zagadnień wypowiadał się Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z dnia 1 grudnia 2016 r., K 45/14 (publ. OTK-A 2016/99), jednogłośnie stwierdził, że art. 10 § 1 ustawy z 20 maja 1971 r. - Kodeks wykroczeń (j.t. Dz.U.2015.1094, ze zm.) jest zgodny z art. 2 oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a także z art. 4 ust. 1 Protokołu nr 7 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych

wolności, sporządzonego 22 listopada 1984 r. w Strasburgu (Dz.U.2003.42.364) oraz art. 14 ust. 7 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych, otwartego do podpisu w Nowym Jorku 19 grudnia 1966 r. (Dz.U.1977.38.167). Z tych względów brak jest również podstaw do kwestionowania w kontekście tych przepisów art. 8 § 1 k.k.s. Tym samym nie można uznać, że w sprawie niniejszej zostało wydane orzeczenie pomimo to, że postępowanie karne co do tego samego czynu tej samej osoby zostało już prawomocnie zakończone. Z tego powodu w sposób oczywisty niezasadne jest twierdzenie skarżącego jakoby w sprawie niniejszej doszło do uchybienia wskazanego w art. 439 § 1 pkt 8 k.p.k. (*res iudicata*) zaliczanego do kategorii bezwzględnych przyczyn odwoławczych.

W tym stanie rzeczy, Sąd Najwyższy uznał zarzut kasacyjny skarżącego za bezzasadny w stopniu oczywistym i w konsekwencji na podstawie art. 537 § 1 k.p.k. orzekł jak w części dyspozytywnej postanowienia.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 627 k.p.k. i art. 636 § 1 k.p.k. w zw. art. 637a k.p.k., obciążając skazanego obowiązkiem ich uiszczenia.

r.g.