

POSTANOWIENIE

Dnia 12 lutego 2024 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Paweł Kołodziejski

na posiedzeniu w trybie art. 535 § 3 k.p.k.
po rozpoznaniu w Izbie Karnej w dniu 12 lutego 2024 r.,
sprawy **A.W.**
skazanego z art. 271 § 1 i 3 k.k. i in.,
z powodu kasacji wniesionej przez obrońcę skazanego
od wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach
z dnia 30 czerwca 2023 r., sygn. akt VI Ka 333/23,
utrzymującego w mocy w stosunku do ww. wyrok Sądu Rejonowego w Bytomiu
z dnia 16 grudnia 2022 r., sygn. akt II K 1051/19,

p o s t a n o w i ł :

- 1. oddalić kasację jako oczywiście bezzasadną;**
- 2. obciążyć skazanego A.W. kosztami sądowymi postępowania kasacyjnego.**

(P.B.)

UZASADNIENIE

A. W. został oskarżony o to, że:

1. w [...] 2012 r. w B. jako prezes zarządu Fundacji AAA] z/s w B., będąc uprawniony do wystawienia dokumentów, działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, wystawił dla [BBB] sp. z o.o. z/s w Z. fakturę VAT nr [...]

z [...] 2012 r. na kwotę 1.200.000 zł netto, podatek VAT 276.000 zł, dotyczącą sprzedaży 2000 sztuk płyt CD z nagraniami przetłumaczonymi i programami multimedialnymi, poświadczającą nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne, podczas gdy w rzeczywistości transakcja taka nie miała miejsca,

tj. o czyn z art. 271 § 1 i 3 k.k.;

2. w dniu [...] 2012 r. w B., jako osoba prowadząca działalność gospodarczą [CCC] z/s w B., będąca uprawnioną do wystawienia dokumentów, działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, wystawił dla [BBB] sp. z o.o. z/s w Z. fakturę VAT nr [...] z [...] 2012 r. na kwotę 354.00 zł netto, podatek VAT 81.420 zł dotyczącą przygotowania procedury przejęcia egzekucyjnego udziałów [DDD] sp. z o.o. w kapitale założycielskim [EEE] sp. z o.o., poświadczającą nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne, podczas gdy w rzeczywistości transakcja taka nie miała miejsca,

tj. o czyn z art. 271 § 1 i 3 k.k.;

3. w dniu [...] 2014 r. w B. jako osoba prowadząca działalność gospodarczą [CCC] z/s w B., będąc uprawniona do wystawiania dokumentów, działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, wystawił dla [BBB] sp. z o.o. w Z. fakturę VAT nr [...] z [...] 2014 r. na kwotę 120.000 zł netto, podatek VAT 27.600 zł dotyczącą sprzedaży refulera [...] i zamiatarki z hydraulicznym wysypem, poświadczającą nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenia prawne, podczas gdy w rzeczywistości transakcja taka nie miała miejsca,

tj. o czyn z art. 271 § 1 i 3 k.k.;

4. w dniu [...] 2014 r. w B., jako osoba prowadząca działalność gospodarczą [CCC] z/s w B., wystawił dla [BBB] sp. z o.o. z/s w Z. nierzetelną fakturę VAT nr [...] z [...] 2014 r. na kwotę 120.00 zł netto, podatek VAT 27.600 zł, dotyczącą sprzedaży refulera [...] i zamiatarki z hydraulicznym wysypem, a następnie jako prokurent samoistny [BBB] sp. z o.o. zajmujący się sprawami gospodarczymi i finansowymi, umożliwił sobie wystawienie w imieniu tej spółki dla J. S. i G. Ż. nierzetelnych faktur VAT nr [...] z [...] 2014 r. na kwotę 135.000 zł netto, podatek VAT 31.050 zł oraz posłużenie się przed Naczelnikiem Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w S. nierzetelną

fakturą VAT nr [...] z [...] 2014 r. do rozliczenia podatku VAT w złożonej deklaracji podatkowej VAT-7 za miesiąc [...] 2014 r., podając w niniejszej deklaracji nieprawdę i dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, powodując zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy, czym udzielił pomocy w zakresie wystawionej przez siebie nierzetelnej faktury VAT, z której kwota podatku VAT wyniosła 27.600 zł, do narażenia podatku na uszczuplenie w kwocie 27.600 zł za styczeń 2014 r., przy czym kwota ta stanowi małą wartość, tj. o czyn z art. 62 § 2 k.k.s. i art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 2 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 i 3 k.k.s.;

5. dniu [...] 2014 r. w B., jako osoba prowadząca działalność [CCC] z/s w B., przyjął do [BBB] sp. z o.o. z/s w Z. fakturę VAT nr [...] z [...] 2014 r. na kwotę 120.000 zł netto, podatek VAT 27.600 zł, która poświadczala nieprawdę co do przeprowadzonej transakcji polegającej na przygotowaniu przez [BBB] sp. z o.o., dla [XXX] dokumentacji do wystąpienia o koncesję na eksploatację górniczą dotyczącą Zakładu Górniczego C. i która to transakcja w rzeczywistości nie miała miejsca, to jest o czyn z art. 273 k.k.

Sąd Rejonowy w Bytomiu wyrokiem z dnia 16 grudnia 2022 r., sygn. akt II K 1051/19, w odniesieniu do A. W. :

1. uznał go za winnego tego, że działając w podobny sposób, w krótkich odstępach czasu dopuścił się czynów opisanych wyżej w pkt od I do III stanowiących ciąg przestępstw, czym każdorazowo wyczerpał znamiona występku z art. 271 § 1 i 3 k.k., i za to na mocy art. 271 § 3 k.k. przy zastosowaniu art. 33 § 2 k.k. w zw. z art. 33 § 1 i 3 k.k., art. 91 § 1 k.k. w zw. z art. 4 § 1 k.k. w brzmieniu obowiązującym w dacie czynów wymierzył mu jedną karę 1 roku i 3 miesięcy pozbawienia wolności oraz grzywnę w wymiarze 200 stawek dziennych ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 100 zł;
2. uznał go za winnego popełnienia czynu opisanego wyżej w pkt IV, czym wyczerpał znamiona przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. i art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 2 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. w

- zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 i 3 k.k.s., i za to na mocy art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. w brzmieniu obowiązującym w dacie czynu w zw. z art. 2 § 2 k.k.s., przy zastosowaniu art. 23 § 1 i 3 k.k.s. wymierzył mu karę grzywny w wysokości 100 stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki dziennej na kwotę 100 zł;
3. uznał go za winnego popełnienia czynu opisanego wyżej w pkt V, czym wyczerpał znamiona występku z art. 273 k.k., i za to na mocy art. 273 k.k. w zw. z art. 33 § 1 i 3 k.k. wymierzył mu grzywnę w wysokości 50 stawek dziennych ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 100 zł;
 4. na mocy art. 8 § 2 k.k.s. ustalił, że kara grzywny orzeczona wyżej w pkt 2) nie podlega wykonaniu;
 5. na mocy art. 85 § 1 i 2 k.k., art. 86 § 1 i 2 k.k. w zw. z art. 4 § 1 k.k. połączył orzeczone wobec ww. w pkt 1 i 3 jednostkowe grzywny i orzekł karę łączną grzywny w wysokości 200 stawek dziennych ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 100 zł;
 6. na mocy art. 69 § 1 i 2 k.k., art. 70 § 1 pkt 1 k.k. w brzmieniu obowiązującym w dacie czynu w zw. z art. 4 § 1 k.k. warunkowo zawiesił wykonanie orzeczonej wobec ww. w pkt 1 kary pozbawienia wolności na okres próby wynoszący 3 lata;
 7. zasądził od tego oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa koszty sądowe obejmujące wydatki w kwocie 40 zł i opłatę w kwocie 2.300 zł, zwalniając go od obowiązku ponoszenia wydatków w pozostałym zakresie.

Z powyższym wyrokiem nie zgodził się zarówno prokurator (w części dotyczącej orzeczenia o karze), jak i A. W. oraz jego obrońca (w całości). Oskarżyciel publiczny podniósł zarzut rażącej niewspółmierności kary pozbawienia wolności i grzywny orzeczonych w pkt 1, którą to karę pozbawienia wolności dodatkowo warunkowo zawieszono na okres próby, a także kary łącznej grzywny orzeczonej w pkt 5, domagając się zmiany zaskarżonego wyroku poprzez wymierzenie surowszych kar jednostkowych za przestępstwo przypisane w pkt 1 oraz kary łącznej grzywny z pkt 5, jak również uchylenie rozstrzygnięcia zawartego w pkt 6.

Z kolei A. W. w osobistej apelacji podniósł zarzuty:

- błędnej wykładni przepisów prawa materialnego przez przyjęcie, iż nie doszło do przedawnienia w zakresie wszystkich zarzutów postawionych na gruncie kodeksu karnego skarbowego,
- błędnej wykładni przepisów prawa materialnego poprzez pominięcie faktu, iż doszło do dekompletacji znamion czynu zabronionego,
- przekroczenia granic swobodnej oceny dowodów poprzez ich ocenę w sposób dowolny, naruszenie przy tym zasad logicznej dedukcji.

W konsekwencji wniósł o uniewinnienie go od popełnienia zarzucanych mu czynów, względnie z ostrożności procesowej o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

Z kolei obrońca A. W. wyrokowi sądu pierwszej instancji zarzucił:

1. rażącą obrazę przepisów postępowania, tj. art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. i art. 44 § 1 i 5 k.k.s. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i art. 105 § 1 k.p.k., poprzez skazanie oskarżonego za czyn zarzucany aktem oskarżenia w pkt 4, który uległ już przedawnieniu oraz uznanie za winnym czynów z art. 2, 3 i 5, chociaż w toku postępowaniu przygotowawczego nie przedstawiono oskarżonemu A. W. w prawidłowy sposób postanowienia o przedstawieniu zarzutów i wniesiono akt oskarżenia bez uprzedniego przedstawienia zarzutów w odpowiedniej formie;
2. rażącą obrazę przepisów postępowania, tj. art. 439 § 1 pkt 8 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k., poprzez skazanie oskarżonego w pkt 4 za czyn polegający na tym, że jako prokurent samoistny [BBB] sp. z o.o. zajmujący się sprawami gospodarczymi i finansowymi, umożliwił sobie wystawienie w imieniu tej spółki dla J. S. i G. Ż. nierzetelnych faktur VAT oraz skazanie w pkt 3 za czyn polegający na przyjęciu do [BBB] sp. z o.o. z siedzibą w Z. faktury VAT z [...] 2014 r. na kwotę 120.000 zł od [XXX], chociaż za te czyny oskarżony został już prawomocnie skazany wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 26 stycznia 2023 r. w sprawie pod sygn. akt II AKa 481/22;
3. naruszenie prawa materialnego, tj. art. 12 k.k. w zw. z art. 4 § 1 k.k. w brzmieniu obowiązującym w dacie czynów, poprzez brak uznania czynów zarzucanych oskarżonemu w pkt II, III i V jako popełnionych w ramach czynu

ciągłego z art. 12 k.k., co stanowiłoby odbicie zachowania oskarżonego w ramach [BBB] sp. z o.o. za co został prawomocnie skazany wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 26 stycznia 2023 r. w sprawie pod sygn. akt II AKa 481/22;

4. obrazę przepisów postępowania, tj. art. 410 k.p.k. w zw. z art. 424 § 1 pkt 1 k.p.k. oraz art. 4 k.p.k. i art. 7 k.p.k. w zw. z art. 5 § 2 k.p.k., która rzutowała na rozstrzygnięcia w sprawie poprzez:
 1. oparcie ustaleń faktycznych o zeznania świadków w osobach W. S. i A. M., które sąd uznał za rzeczowe i logiczne oraz wzajemnie się uzupełniające, podczas gdy zeznania te są wzajemnie sprzeczne już co do podstawowego faktu polegającego na sprawdzeniu w KRS reprezentacji spółki i prowadzenia postępowania pomimo braku właściwości rzeczowej i miejscowej, co w sposób oczywisty podważa rzetelność i prawidłowość prowadzonego postępowania podatkowego,
 2. oparcie ustaleń faktycznych o zeznania świadka w osobie R. M. podczas, gdy świadek w toku przesłuchania na rozprawie nie był w stanie wskazać komu doręczono decyzję, na jakiej podstawie uważa, że jest ona prawomocna, gdy podatnik [BBB] sp. z o.o. nie miał właściwie umocowanego organu w postaci zarządu i nie mógł zwołać zgromadzenia wspólników, skoro jeden z jego wspólników, a to [YYY] sp. z o.o. przestał istnieć na skutek orzeczenia Sądu Rejonowego w Gliwicach w sprawie pod sygn. akt [...],
 3. oparcie ustaleń faktycznych o zeznania świadka w osobie G. Ż. podczas, gdy wbrew twierdzeniom sądu zeznania te są niespójne, sprzeczne i nielogiczne, gdy świadek z jednej strony wyraźnie stwierdza, że na jej firmę zakupione mają być urządzenia w postaci refulera i jakiegoś podnośnika, które następnie mają być wynajęte a jej zarobek będzie wynikał z wynajęcia tych urządzeń, podczas gdy w innych zeznaniach stwierdza, że nigdy nie chciała tych urządzeń i nie wie po co były one zakupione na jej firmę, bo nie potrzebowała ich w swojej działalności gospodarczej i w ogóle nie potrzebowała dofinansowania;

4. obrazę przepisów postępowania, tj. art. 170 § 1 pkt 5 k.p.k. w zw. z art. 170 § 1a k.p.k., która bez wątpliwości miała wpływ na treść zapadłego wyroku, poprzez oddalenie wniosku dowodowego oskarżonego o przesłuchanie w charakterze świadka H. A. , pomimo pierwotnego dopuszczenia dowodu z przesłuchania tej osoby, gdy świadek ta miała istotne informacje na temat sprzedaży płyt CD;
5. rażącą niewspółmierność orzeczonej względem oskarżonego kary poprzez wymierzenie mu kary grzywny w łącznym wymiarze 200 stawek dziennych przy przyjęciu wysokości jednej stawki na 100 zł, chociaż sytuacja materialna oskarżonego nie pozwala mu na uiszczenie grzywny w takiej wysokości zwłaszcza, że ma na utrzymaniu dwójkę małoletnich dzieci, a grzywna jest w zbliżonej wysokości do orzeczonej przez Sąd Apelacyjny w Katowicach w sprawie pod sygn. akt II AKa 481/22, jednakże przy znacząco innym ciężarze gatunkowym zarzutów.

W efekcie wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi pierwszej instancji.

Sąd Okręgowy w Katowicach wyrokiem z dnia 30 czerwca 2023 r., sygn. akt VI Ka 333/23 w odniesieniu do oskarżonego A. W. utrzymał zaskarżony wyrok w mocy, zasądzając od ww. koszty sądowe za postępowanie odwoławcze, obejmujące opłatę w kwocie 4.300 zł oraz wydatki w kwocie 5 zł, w pozostałym zakresie wydatkami obciążając Skarb Państwa.

Od powyższego orzeczenia kasację wywiódł obrońca skazanego A. W. , zaskarżając je „w pkt 2, co do skazania przez Sąd Rejonowy w Bytomiu A. W. za przypisane mu przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 k.k.s. i art. 18 § 3 k.k. w zw. art. 20 § 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 2 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 i 3 k.k.s. oraz za przypisane mu przestępstwo z art. 273 k.k.” i podnosząc zarzuty:

1. rażącej obrazę przepisów postępowania, tj. art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. i art. 44 § 1 i 5 k.k.s. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i art. 105 § 1 k.p.k., poprzez uznanie za zasadne skazanie A. W. za czyn zarzucany aktem oskarżenia w pkt IV, który uległ już przedawnieniu, chociaż w toku postępowaniu przygotowawczego nie przedstawiono oskarżonemu A. W. w

prawidłowy sposób postanowienia o przedstawieniu zarzutów i wniesiono akt oskarżenia bez uprzedniego przedstawienia zarzutów w odpowiedniej formie przez co nie nastąpiło zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa;

2. rażącej obrazą przepisów postępowania, tj. art. 439 § 1 pkt 8 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k., poprzez uznanie za zasadne skazanie A. W. w pkt 3 wyroku Sądu Rejonowego w Bytomiu za czyn polegający na tym, że jako prokurent samoistny [BBB] sp. z o.o. zajmujący się sprawami gospodarczymi i finansowymi, przyjął do [BBB] sp. z o.o. z siedzibą w Z. fakturę VAT z 31 stycznia 2014 r. na kwotę 120.000 zł od [XXX], chociaż za ten czyn skazany został już prawomocnie skazany wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 26 stycznia 2023 r. w sprawie pod sygn. akt II AKa 481/22.

Formułując końcowe wnioski wystąpił o uchylenie wyroków sądów obu instancji w zaskarżonej części i umorzenie postępowania w tym zakresie.

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

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja wprawdzie spełnia wymogi określone w art. 523 § 4 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 523 § 2 k.p.k., gdyż mimo skazania A. W. na karę pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania została ona oparta na tzw. bezwzględnych przyczynach odwoławczych, o których mowa w art. 439 § 1 k.p.k., niemniej jednak podniesione zarzuty okazały się bezzasadne w stopniu oczywistym. Powyższa okoliczność umożliwia rozpoznanie i oddalenie kasacji na posiedzeniu, zgodnie z art. 535 § 3 k.p.k.

Odnosząc się do pierwszego ze sformułowanych zarzutów zauważyć należy, że skarżący bezwzględnej przyczyny odwoławczej co do przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. i art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 2 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 i 3 k.k.s. przypisanego A. W. w pkt 2 wyroku sądu *a quo* upatruje w przedawnieniu zobowiązania

podatkowego, które zgodnie z art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 z późn. zm.; dalej: Ordynacja podatkowa) następuje z upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Jednocześnie w ocenie autora kasacji nie nastąpiło zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w szczególności na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, z uwagi na wadliwe przedstawienie A. W. zarzutu popełnienia powyższego czynu na etapie postępowania przygotowawczego. Tym samym zdaje się wskazywać na przepis art. 44 § 2 k.k.s., którego wprost nie przywołał w kasacji, a który stanowi, że karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Powyższe stanowisko jest całkowicie nieuprawnione z kilku powodów.

Po pierwsze, przywołany przepis art. 44 § 2 k.k.s. odnosi się wyłącznie do przestępstwa skarbowego „polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej” (tzw. przestępstwa uszczupleniowe *sensu stricto*). Powyższe pojęcia zostały zdefiniowane w rozdziale 5 k.k.s. zawierającym objaśnienie wyrazów ustawowych. Zgodnie z art. 53 § 27 k.k.s. należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił. Z kolei w myśl art. 53 § 28 k.k.s. narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej czynem zabronionym jest to spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić. W praktyce oznacza to, że do wskazanej kategorii przestępstw uszczupleniowych należą wyłącznie czyny zabronione, których ustawowym znamieniem jest narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej (aktualnie w kodeksie karnym skarbowym brak jest bowiem czynów, których ustawowy opis określa dalej idący skutek w postaci samego uszczuplenia). Powyższe oznacza, że poza zakresem regulacji art. 44 § 2 k.k.s. pozostają czyny w ogóle nie mające charakteru „uszczupleniowego” (np. art. 62 § 1-5 k.k.s.) lub w inny sposób

określające uszczerbek finansowy Skarbu Państwa (np. nienależny zwrot należności publicznoprawnej z art. 76 § 1-3 k.k.s.). **Przepis art. 44 § 2 k.k.s. nie ma także zastosowania do pomocnictwa do tzw. przestępstw uszczupleniowych.** W sprawach o przestępstwa skarbowe stosuje się bowiem odpowiednio m.in. art. 18 § 3 k.k. (*vide* art. 20 § 2 k.k.s.). Tymczasem zgodnie z wypracowaną jeszcze przez J. Makarewicza koncepcją teoretyczną, pomocnictwo nie stanowi formy uczestnictwa w cudzym przestępstwie, lecz odrębny typ przestępstwa (szerzej zob. m.in. P. Kardas [w:] *Kodeks karny. Część ogólna. Tom I. Część I. Komentarz do art. 1-52*, red. W. Wróbel, A. Zoll, Warszawa 2016, s. 364). Odpowiedzialność pomocnika jest więc niezależna od odpowiedzialności sprawcy głównego. Tym samym pomocnik do przestępstwa nieujawnienia przedmiotu i podstawy opodatkowania z art. 54 § 1-2 k.k.s., firmanctwa z art. 55 § 1-2 k.k.s., czy też oszustwa podatkowego z art. 56 § 1-2 k.k.s. nie dopuszcza się uszczuplenia podatkowego, bądź narażenia na ten skutek, a jedynie ułatwia jego dokonanie. W niniejszej sprawie A. W. w punkcie 2 wyroku sądu *meriti* przypisano odpowiedzialność za czyn wyczerpujący znamiona określone w dwóch przepisach, tj. art. 62 § 2 k.k.s. (nierzetelne wystawienie faktury) oraz art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 2 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. (pomocnictwo do oszustwa podatkowego przy wykorzystaniu nierzetelnych faktur). Stąd też przepis art. 44 § 2 k.k.s. regulujący zasady przedawnienia karalności tzw. przestępstw „uszczupleniowych” nie mógł mieć zastosowania.

Po drugie, skarżący zdaje się nie dostrzegać przepisów art. 44 § 3 i 5 k.k.s., które przedłużają podstawowe terminy przedawnienia karalności przestępstw skarbowych. Pierwszy z nich w odniesieniu do przestępstw polegających na narażeniu lub uszczupleniu należności publicznoprawnej przewiduje, że bieg terminu ich przedawnienia rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. Z kolei drugi wydłuża okres przedawnienia o dalsze 5 lub 10 lat w razie wszczęcia postępowania przeciwko sprawcy. Oba przepisy odwołują się do art. 44 § 1 i 2 k.k.s. z użyciem spójnika „lub” co oznacza, że **„wszczęcie postępowania przeciwko sprawcy” przed upływem terminu określonego w art. 44 § 2 k.k.s., a zatem *de facto* przedawnieniem zobowiązania podatkowego, wydłuża okres przedawnienia karalności tzw. przestępstw**

uszczupleniowych o dalsze 5 lub 10 lat, o ile w chwili przejścia postępowania w fazę *in personam* nie upłynęły już terminy przewidziane w art. 44 § 1 k.k.s. Skutków przewidzianych w art. 44 § 5 k.k.s. nie niweczy późniejsze przedawnienie zobowiązania podatkowego. Innymi słowy, w celu zapobieżenia przedawnieniu karalności przestępstwa skarbowego o charakterze „uszczupleniowym” co do zasady nie jest konieczne podjęcie działań zmierzających do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w szczególności o których mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, jeśli przed tym okresem nastąpiło skuteczne „wszczęcie postępowania przeciwko sprawcy”. Przenosząc powyższe uwagi na grunt niniejszej sprawy zauważyć należy, że akt oskarżenia przeciwko A. W. m.in. o przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 k.k.s. i art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 2 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 i 3 k.k.s. został skierowany w dniu 17 grudnia 2019 r., a więc przed upływem końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku od towarów i usług za styczeń 2014 r., co następowało z dniem 31 grudnia 2019 r. (*vide* art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 103 § 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.; dalej: ustawa o VAT). Zatem zgłaszane przez skarżącego wątpliwości co do skuteczności przedstawienia A. W. zarzutu o powyższy czyn również i z tego powodu nie mogły skutkować uznaniem przedawnienia jego karalności.

Po trzecie wreszcie, całkowicie nieuprawnione jest twierdzenie skarżącego, że w realiach niniejszej sprawy błędne określenie w postanowieniu o przedstawieniu zarzutów podmiotu, w ramach którego doszło do nadużyć podatkowych, tj. wskazanie [...] sp. z o.o. z siedzibą w S., zamiast [...] z siedzibą w B., wymagało zmiany zarzutów (art. 314 k.p.k.). W tym zakresie w pełni podzielić należy wywody sądu *ad quem* zaprezentowane w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku w odpowiedzi na tożsamy zarzut podniesiony w apelacji (*vide* pkt 3.1. uzasadnienia zaskarżonego wyroku). Zgodnie z art. 314 k.p.k. nie każda modyfikacja opisu czynu wymaga zmiany postanowienia o przedstawieniu zarzutów. Skutek taki pociąga za sobą jedynie potrzeba zarzucenia czynu „w zmienionej w istotny sposób postaci”. Dokonując oceny owej istotności należy mieć

na względzie przede wszystkim interes podejrzanego, a w szczególności jego prawo do obrony (tak m.in. P. Hofmański, E. Sadzik, K. Zgryzek, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz. Tom II*, pod red. P. Hofmańskiego, Warszawa 1999, s. 95). To zaś w niniejszej sprawie z całą pewnością nie ucierpiało wskutek *de facto* omyłkowego wskazania formy i miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z którą wiązała się odpowiedzialność karna A. W. . Z akt sprawy bezspornie wynikało bowiem, iż podmiotem, w ramach którego ww. wystawił kwestionowaną fakturę było [CCC] z siedzibą w B.. Potwierdza to kopia faktury zalegająca w aktach sprawy (k. 56), którą zresztą okazywano A. W. w trakcie przesłuchania w charakterze podejrzanego w dniu 21 stycznia 2019 r. (k. 251v). Ponadto ogłoszony ww. zarzut określał w sposób szczegółowy powyższy dokument, wskazując numer tej faktury, jej datę, kwotę netto i VAT, odbiorcę, a także przedmiot transakcji. Kwestia braku wydania postanowienia o zmianie zarzutów była natomiast podnoszona dopiero na etapie postępowania jurysdykcyjnego, kiedy to obrona próbowała nieskutecznie wiązać ją zarówno z przedawnieniem zobowiązania podatkowego, a w konsekwencji karalnością przestępstwa skarbowego, jak i brakiem skargi uprawnionego oskarżyciela. Odnosząc się do zaistnienia negatywnej przesłanki procesowej z art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. zauważyć należy, że dotyczy ona dwóch rodzajów przypadków – pierwszego, gdy osoba nie miała żadnej legitymacji do wystąpienia z oskarżeniem, i drugiego, gdy czyn przypisany nie jest tożsamy z czynem zarzuconym co oznacza, że orzeczono w przedmiocie przestępstwa, którego osądzenia oskarżyciel w ogóle nie żądał (por. postanowienie SN z dnia 17 kwietnia 2014 r., II KK 73/14, LEX nr 1460977; postanowienie SN z dnia 23 marca 2016 r., IV KK 52/16, LEX nr 2056887; postanowienie SN z dnia 5 grudnia 2017 r., II KK 393/17, LEX nr 2427148; wyrok SN z dnia 7 lutego 2019 r., III KK 584/17, LEX nr 2623959). W niniejszej sprawie akt oskarżenia wniósł prokurator, a czyn przypisany A. W. w punkcie 2 wyroku sądu *a quo* był tożsamy z zarzutem z punktu IV aktu oskarżenia. O braku skargi uprawnionego oskarżyciela nie może być zatem mowy. Sąd Najwyższy w niniejszym składzie podziela pogląd, zgodnie z którym brak spójności między czynem zarzuconym w postanowieniu o przedstawieniu zarzutu a zarzutem sformułowanym w akcie oskarżenia może stanowić co najwyżej wadę formalną

skargi, której usunięcie winno nastąpić w trybie określonym w art. 337 k.p.k. (zob. m.in. wyrok SN z dnia 4 października 2013 r., III KK 158/13, OSNKW 2014, nr 3, poz. 19).

Przechodząc do omówienia drugiego z zarzutów sformułowanych w kasacji zauważyć należy, że w doktrynie i judykaturze prezentowane są odmienne poglądy na temat charakteru zbiegu przestępstw z art. 271 k.k. i art. 273 k.k. w sytuacji, gdy ta sama osoba wystawia nierzetelny dokument, a następnie go używa. W tym zakresie zarysowały się dwa stanowiska. Pierwsze sprowadza się do stwierdzenia, iż w powyższym układzie procesowym posłużenie się poświadczającym nieprawdę dokumentem jest współukaranym czynem następczym (zob. m.in. postanowienie SN z dnia 23 maja 2002 r., V KKN 433/00, LEX nr 54394; wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 15 września 2009 r. II AKa 162/09, LEX nr 570549). Drugie natomiast zakłada, że wówczas mamy do czynienia z dwoma odrębnymi czynami, a w rezultacie z dwoma przestępstwami. Zatem w sytuacji działania sprawcy w obydwu czynnościach sprawczych z góry powziętym zamiarem, po spełnieniu warunków z art. 12 k.k., przestępstwo należy zakwalifikować jako czyn ciągły, pamiętając o przyjęciu kumulatywnego zbiegu przepisów (art. 11 § 2 k.k.). Zaś w razie niezrealizowania warunków przewidzianych w art. 12 k.k. należy przyjąć, iż sprawca dopuszcza się dwóch przestępstw pozostających w zbiegu realnym (zob. m.in. W. Wróbel, T. Sroka [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Tom II. Część II. Komentarz do art. art. 212-277d*, red. A. Zoll, Warszawa 2017, s. 776; wyrok SA w Katowicach z 20.12.2012 r., II AKa 444/12, LEX nr 1246648). O ile dokonanie redukcji wielości ocen w oparciu o koncepcję czynu współukaranego można byłoby rozważać w sytuacji wystawienia przez sprawcę poświadczającej nieprawdę faktury, a następnie jej wprowadzenia do ksiąg podatkowych w ramach tej samej działalności, o tyle zabieg ten nie wydaje się uzasadniony w razie dokonania fałszu intelektualnego faktury i jej późniejszego użycia przez tę samą osobę w dwóch różnych podmiotach gospodarczych, co miało miejsce w niniejszej sprawie. Pamiętać należy, że wystawienie nierzetelnej faktury zwykle stanowi środek do osiągnięcia celu, którym jest doprowadzenie do uszczuplenia podatku od towarów i usług, względnie uzyskanie nienależnego zwrotu VAT. Niemniej jednak powyższy skutek następuje dopiero w wyniku

posłużenia się takim dokumentem u odbiorcy faktury. W takiej sytuacji, mimo istniejących dysproporcji sankcji pomiędzy przestępstwami stypizowanymi w art. 271 k.k. i art. 273 k.k., trudno *a priori* rozstrzygnąć, który z ww. czynów jest bardziej szkodliwy społecznie. Z punktu widzenia tożsamości czynu nie bez znaczenia jest również fakt, iż zgodnie z art. 106g ust. 1 ustawy o VAT w przypadku dokumentowania dostawy towarów w formie papierowej, fakturę wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach, dla każdej ze stron transakcji. Zatem innym egzemplarzem tego samego dokumentu posługuje się podatnik dokonujący sprzedaży (wystawca faktury), a innym nabywca towarów (odbiorca faktury). Podkreślić również należy, że sąd odwoławczy wyraźnie wskazał, iż użycie B. A. W. w ramach działalności gospodarczej [CCC] z siedzibą w B. poświadczającej nieprawdę faktury nr [...] z dnia [...] 2014 r. wystawionej w imieniu [BBB] sp. z o.o. z siedzibą w Z. (pkt 3 wyroku sądu *a quo*) nie tworzyło jednego czynu ciągłego z zachowaniami objętymi prawomocnym skazaniem w postępowaniu o sygn. akt II AKa 481/22 Sądu Apelacyjnego w Katowicach. Na obecnym etapie skarżący dąży do zakwestionowania powyższego ustalenia, co jednak nie mogło doprowadzić do oczekiwanego rezultatu. W postępowaniu kasacyjnym nie weryfikuje się bowiem zasadności i trafności dokonanych ustaleń faktycznych.

Mając powyższe na względzie, orzeczono jak w sentencji postanowienia, kosztami postępowania kasacyjnego obciążając skazanego A. W. , zgodnie z art. 637a k.p.k. w zw. z art. 636 § 1 k.p.k.

[J.J.]

[ał]