

POSTANOWIENIE

Dnia 2 kwietnia 2025 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Marek Siwek

na posiedzeniu w trybie art. 535 § 3 k.p.k.
po rozpoznaniu w Izbie Karnej w dniu 2 kwietnia 2025 r.,
sprawy **L. J.**
skazanego z art. 258 § 1 k.k. i in.
z powodu kasacji wniesionej przez obrońców
od wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach
z dnia 7 maja 2024 r., sygn. akt II AKa 501/23
częściowo zmieniającego wyrok Sądu Okręgowego w Katowicach
z dnia 1 sierpnia 2024 r., sygn. akt V K 115/20.

p o s t a n o w i ł

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

[J.J.]

UZASADNIENIE

L. J. został oskarżony o popełnienie czynów:

- art. 258 § 1 k.k. (pkt VII);
- art. 271 § 1 i 3 k.k. w zw. z art. 273 k.k. i art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. i art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. w zw. z art. 12 § 1 k.k. i art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 65 k.k. (pkt VIII);

- art. 76 § 1 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1, 1a, 2 i 5 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. przy przyjęciu idealnego zbiegu przestępstw na zasadzie art. 8 § 1 k.k.s. (pkt IX);
- art. 271 § 1 i § 3 k.k. w zw. z art. 273 k.k. i art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 286 § 1 k.k. przy zastosowaniu art. 12 § 1 k.k. i art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 65 k.k. (pkt X);
- art. 76 § 2 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 2 i 5 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. przy przyjęciu idealnego zbiegu przestępstw na zasadzie art. 8 § 1 k.k.s. pkt XI),
- art. 299 § 1 i 5 k.k. w zw. z art. 12 § 1 k.k. i art. 65 § 1 k.k. (pkt XII);
- art. 299 § 1 i 5 k.k. w zw. z art. 12 § 1 k.k. i art. 65 § 1 k.k. (pkt XIII).

Sąd Okręgowy w Katowicach wyrokiem z 1 sierpnia 2023 r., sygn. akt V K 115/20:

1. pkt 6 - oskarżonego L. J. uznał za winnego popełnienia czynu opisanego w punkcie VII z art. 258 § 1 k.k., za który wymierzył mu karę 1 roku pozbawienia wolności;
2. pkt 7 - w zakresie czynu opisanego w punkcie VIII, IX, X i XI oskarżonego L. J. uznał za winnego popełnienia jednego czynu w rozumieniu art. 8 § 1 k.k.s. polegającego na tym, że:

a) w okresie od 1 października 2012 r. do 14 czerwca 2013 r. w Z., B., C., B. 1., T.i w innych miejscowościach na terenie Rzeczypospolitej Polskiej oraz w Czeskim C.1. i O. na terenie Republiki Czeskiej, działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, działając w ramach zorganizowanej grupy przestępczej, wspólnie i w porozumieniu z B. J. (kierownik grupy), P. P., K. K., Ł. P.,

- w celu osiągnięcia korzyści majątkowej dla siebie oraz Firmy Handlowej "L." z siedzibą w Z., będąc jej właścicielem i na mocy przepisów Ordynacji podatkowej osobą odpowiedzialną za prawidłowe rozliczenie zobowiązań podatkowych wobec Skarbu Państwa, działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, będąc zobowiązanym do złożenia organowi podatkowemu deklaracji podatku od towarów i usług VAT-7 na podstawie art. 99 ust. 1 Ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 - t. jednolity) za pośrednictwem upoważnionej osoby

prowadzącej księgowość, działającej w imieniu prowadzonej przez niego firmy, złożył właściwemu organowi podatkowemu tj. Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Z. deklaracje podatkowe za okres od października 2012 r. do kwietnia 2013 r., w których podał nieprawdziwe dane, w ten sposób, że tworzył pozory okoliczności uzasadniających zastosowanie przepisów art. 86 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 -1 t.j.) do działalności Firmy Handlowej "L." z siedzibą w Z., w zakresie obrotu artykułami chemii gospodarczej w postaci: proszków do prania, szamponów i farb koloryzujących etc. i wykazywał w powołanych deklaracjach podatku od towarów i usług podatek VAT naliczony, wynikający z faktur VAT dokumentujących nabycie wskazanych towarów od Firmy Handlowo-Usługowej "B. 2." z siedzibą w B. oraz wykazywał następnie wewnątrzwspólnotową dostawę tych towarów z zastosowaniem preferencyjnej zerowej stawki podatku VAT do "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej oraz "H." s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej, podając dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, gdyż wymienione transakcje były pozorne, a dokonywane płatności za nierzetelne faktury VAT, miały na celu jedynie uwiarygodnienie przeprowadzenia transakcji w łańcuchu dostaw wymienionego towaru, tj.;

- w dniu 23 listopada 2012 r. w deklaracji VAT-7 za październik 2012 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 1 367 003,11 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 301 013,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 300.000 zł oraz do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy 1 013,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania "V." i "A." od Firmy Handlowo-Usługowej "B. 2." K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. i M. P. 42 poświadczających nieprawdę faktur VAT na łączną kwotę 1 204 120,87 zł, z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlające rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mające na celu potwierdzenie zbycia towarów do "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej, podczas towar był przewożony między kontrahentami

dla zachowania pozoru sprzedaży, tj. 42 szczegółowo wymienionych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 42 poświadczające nieprawdę faktury VAT, wystawione przez Firmę Handlowo-Usługową "B. 2." „B. 2.” K. K. z siedzibą w B., o łącznej wartości brutto 1 375 710,21 zł, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 257 105,00 zł, tj. 42 szczegółowo wymienionych faktur;

- w dniu 10 grudnia 2012 r. w deklaracji VAT-7 za listopad 2012 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 1 764 695,91 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 389 765,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 380 000,00 zł oraz do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy 9 765,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania "V." i "A." od Firmy Handlowo-Usługowej "B. 2." K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. i M. P. 52 poświadczających nieprawdę faktur VAT na łączną kwotę 1 648 666,88 zł, nieodzwierciedlające rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mające na celu potwierdzenie zbycia towarów do "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej, podczas towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozoru sprzedaży, tj. 52 szczegółowo wymienionych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 52 poświadczające nieprawdę faktury VAT, wystawione przez Firmę Handlowo-Usługową "B. 2." K. K. z siedzibą w B. o łącznej wartości brutto 1 890 287,79 zł, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 353 468,59 zł, tj. 52 szczegółowo wymienionych faktur;

- w dniu 16 stycznia 2013 r. w deklaracji VAT-7 za grudzień 2012 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 1 416 212,40 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku

naliczonego nad należnym w wysokości 266 445,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 260 000,00 zł oraz do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy 6 445,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania "V." i "A." od Firmy Handlowo-Usługowej "B. 2." K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. i M. P. 45 poświadczających nieprawdę faktur VAT na łączną kwotę 1 359 267,84 zł, z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mające na celu potwierdzenie zbycia towarów do "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozorów sprzedaży, tj. 45 szczegółowo wymienionych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 45 poświadczających nieprawdę faktur VAT, wystawionych przez Firmę Handlowo-Usługową "B. 2." K. K. z siedzibą w B. o łącznej wartości 1 566 661,86 zł brutto, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 292 953,06 zł, tj. 45 szczegółowo wymienionych faktur;

- w dniu 25 lutego 2013 r. w deklaracji VAT-7 za styczeń 2013 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 2 115 971,20 zł., w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 452 702,00 zł., w tym do zwrotu na rachunek bankowy 450 000,00 zł. oraz do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy 2 702,00 zł., naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania "V." i "A.", farb i szamponów "N." od Firmy Handlowo-Usługowej "B.1." K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. i M. P. 66 poświadczających nieprawdę faktur VAT na łączną kwotę 2 115 971,20 zł., z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mające na celu potwierdzenie zbycia towarów do "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy towar był

przewożony między kontrahentami dla zachowania pozoru sprzedaży, tj. 66 szczegółowo wymienionych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo – finansowej spółki 66 poświadczające nieprawdę faktur VAT wystawionych przez FHU "B.1." K. K. z siedzibą w B. o łącznej wartości 2 443 410,52 zł brutto, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 456 897,88 zł, tj. 66 szczegółowo wymienionych faktur;

- w dniu 15 marca 2013 r. w deklaracji VAT-7 za luty 2013 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 2 570 581,44 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 556 481,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 550 000,00 zł oraz do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy 6 481,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania "V." i "A." oraz farb i szamponów "N." od Firmy Handlowo-Usługowej "B. 2." K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. i M. P. 72 poświadczających nieprawdę faktur VAT na łączną kwotę 2 570 581,44 zł, z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlające rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mające na celu potwierdzić zbycie towarów do "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozoru sprzedaży, tj. 72 szczegółowo wymienionych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 72 poświadczających nieprawdę faktury VAT, wystawione przez Firmy Handlowo-Usługowej "B. 2." K. K. z siedzibą w B." o łącznej wartości 2 970 185,53 zł brutto, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 555 400,57 zł tj. 72 szczegółowo wymienionych faktur;

- w dniu 10 kwietnia 2013 r. w deklaracji VAT-7 za marzec 2013 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną

kwotę 2 854 320,00 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 633 953,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 630 000,00 zł oraz do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy 3 953,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania "V." i "A." oraz farb i szamponów "N." od Firmy Handlowo-Usługowej "B. 2." K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. i M. P. 40 poświadczających nieprawdę faktur VAT na łączną kwotę 2 854 320,00 zł, z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mające na celu potwierdzić zbycie towarów do "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozorów sprzedaży, tj. 40 szczegółowo wymienionych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 40 poświadczających nieprawdę faktur VAT wystawionych przez FHU "B. 2." K. K. z siedzibą w B. o łącznej wartości 3 301 859,12 zł brutto, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 617 420,72 zł, tj. 40 szczegółowo wymienionych faktur;

- w dniu 15 maja 2013 r. w deklaracji VAT-7 za kwiecień 2013 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 3 417 610,56 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 747 210,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 740 000,00 zł oraz do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy 7 210,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania "V." i "A." oraz farb i szamponów "N." od Firmy Handlowo-Usługowej "B. 2." K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. 48 poświadczających nieprawdę faktur VAT na łączną kwotę 3 417 610,56 zł, z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mających na celu potwierdzenie zbycia towarów do "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim

C. 1. na terenie Republiki Czeskiej oraz "H." s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozorów sprzedaży, tj. 4 szczegółowo wymienionych faktur "S." s.r.o. oraz 44 szczegółowo wymienionych faktur H. s.r.o. oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 48 poświadczających nieprawdę faktur VAT, wystawionych przez Firmę Handlowo-Usługową "B. 2." K. K. z siedzibą w B. o łącznej wartości brutto 3 949 365,70 zł, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 738 499,30 zł tj. 48 szczegółowo wymienionych faktur, tj. przyjął łącznie od Firmy Handlowo – Usługowej "B. 2." K. K. z siedzibą w B. 365 poświadczających nieprawdę faktur VAT, nieodzwierciedlających zdarzeń gospodarczych w postaci nabycia towaru, o łącznej wartości brutto 17 497 480,73 zł, z zawartym podatkiem VAT w kwocie 3 271 745,12 zł oraz wystawił na rzecz "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej 321 n poświadczających nieprawdę faktur VAT o łącznej wartości brutto 12 039 139,75 zł i "H." s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej 44 nierzetelne faktury VAT, o łącznej wartości brutto 3 131 399,04 zł, łącznie 365 nierzetelnych faktur VAT o łącznej wartości brutto 15 170 538,79 zł z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT; skutkiem czego wprowadził w błąd Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. - reprezentującego Skarb Państwa, co do faktu dokonania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i okoliczności uzasadniających istnienie podstaw do ubiegania się o zwrot podatku VAT oraz zaliczenie na poczet przyszłych okresów rozliczeniowych naliczonego podatku od towarów i usług i wykazanego we ww. fakturach wystawionych uprzednio przez Firmę Handlowo-Usługową "B. 2." K. K. z siedzibą w B. oraz podatkiem naliczonym wynikającym z faktur sprzedaży niepodlegającemu odliczeniu od podatku należnego, w związku z dokonaniem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów opodatkowanej preferencyjną zerową stawką VAT na rzecz "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej oraz "H." s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej, doprowadzając tym samym do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarb Państwa - reprezentowany przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. w postaci:

nienależnego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, w kwocie:

1.300 000,00 zł za październik 2012 r.;

2.380 000,00 zł za listopad 2012 r.;

3.260 000,00 zł za grudzień 2012 r.;

4.450 000,00 zł za styczeń 2013 r. przeniesienia nadwyżki podatku naliczonego na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych w kwocie:

5.1 013,00 zł za miesiąc październik 2012 r.;

6.9 765,00 zł za miesiąc listopad 2012 r.;

7.6 445,00 zł za miesiąc grudzień 2012 r.;

8.2 702,00 zł za miesiąc styczeń 2013 r.;

9.6 481,00 zł za miesiąc luty 2013 r.;

10. 3 953,00 zł za miesiąc marzec 2013 r.;

11. 7 210,00 zł za miesiąc kwiecień 2013 r.

czym spowodował szkodę w mieniu Skarbu Państwa w łącznej kwocie 1 427 569,00 zł oraz usiłował doprowadzić do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarb Państwa - reprezentowany przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. w postaci nienależnego zwrotu wypłaty należności podatkowej, co nie nastąpiło z uwagi na wydanie przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. postanowień o wstrzymaniu wypłaty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w kwocie:

12. 550 000,00 zł. za miesiąc luty 2013 r.;

13. 630 000,00 zł za miesiąc marzec 2013 r.;

14. 740 000,00 zł za miesiąc kwiecień 2013 r.

w łącznej kwocie 1 920 000,00 zł co stanowi mienie wielkiej wartości, a nadto

- w celu osiągnięcia korzyści majątkowej dla siebie oraz Firmy Handlowej "L." I.- E." sp. cywilna, J. L., M. L., P. J. z siedzibą w Z., będąc współnikiem Firmy Handlowej "L." I.- E." sp. cywilna, J. L., M. L., P. J. z siedzibą w Z. i na mocy przepisów Ordynacji podatkowej będąc osobą odpowiedzialną za prawidłowe rozliczenie zobowiązań podatkowych wobec Skarbu Państwa, czyniąc sobie z popełniania przestępstw oraz przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu, będąc zobowiązanym do złożenia organowi podatkowemu deklaracji podatku od towarów i usług VAT-7 na podstawie art. 99 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 — t. j.) za pośrednictwem upoważnionych osób prowadzących księgowość, działających w imieniu spółki cywilnej, złożył właściwemu organowi podatkowemu, tj. Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Z. deklarację podatkową za maj 2013 r., w której podał nieprawdziwe dane, w ten sposób, że tworzył pozory okoliczności uzasadniających zastosowanie przepisów art. 86 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 - t. j.) do działalności Firmy Handlowej "L." I.- E." sp. cywilna, J. L., M. L., P. J. z siedzibą w Z., w zakresie obrotu kosmetykami oraz artykułami chemii gospodarczej w postaci proszków do prania, szamponów i farb koloryzujących etc., wykazał w powołanej deklaracji podatku od towarów i usług podatek VAT naliczony, wynikający z faktur VAT dokumentujących nabycie wskazanych towarów z Firmy Handlowo-Usługowej "B.1." K. K. z siedzibą w B. oraz wykazał następnie wewnątrzwspólnotową dostawę tych towarów z zastosowaniem preferencyjnej zerowej stawki podatku VAT do "H." s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej, podając dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, gdyż wymienione transakcje były pozorne, a dokonywane płatności za nierzetelne faktury VAT, miały na celu jedynie uwiarygodnienie przeprowadzenia transakcji w łańcuchu dostaw wymienionego towaru, tj.;

- w dniu 14 czerwca 2013 r. w deklaracji VAT-7 za maj 2013 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 854 017,92 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 184 397,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 184 397,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania "V." i "A. oraz szamponów i farb do

włosów”N.” od Firmy Handlowo-Usługowej”B. 2.” K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił 12 poświadczających nieprawdę faktur VAT na łączną kwotę 854 017,92 zł, z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mających na celu potwierdzenie zbycia towarów do”H.” s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozoru sprzedaży, tj. 12 szczegółowo wymienionych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 12 poświadczających nieprawdę faktur VAT wystawionych przez Firmę Handlowo-Usługową”B. 2.” K. K. z siedzibą w B. o łącznej wartości brutto 989 813,88 zł, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 185 087,16 zł tj. 12 szczegółowo wymienionych faktur; przy czym wymienione poświadczające nieprawdę dokumenty w celu użycia za autentyczne przyjął do ewidencji zakupów i sprzedaży prowadzonych dla Firmy Handlowej”L.” I.- E.” sp. cywilna, J. L., M. L., P. J. z siedzibą w Z. oraz za pośrednictwem upoważnionych osób prowadzących księgowość, działających w imieniu prowadzonej przez niego firmy, ujął w składanej do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. podającej nieprawdę deklaracji VAT-7 za maj 2013 r., skutkiem czego L. J. wprowadził w błąd Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. - reprezentującego Skarb Państwa, co do faktu dokonania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i okoliczności uzasadniających istnienie podstaw do ubiegania się o zwrot podatku VAT wykazanego we ww. fakturach wystawionych uprzednio przez Firmę Handlowo-Usługową”B. 2.” K. K. z siedzibą w B. oraz podatkiem naliczonym wynikającym z faktur sprzedaży niepodlegającemu odliczeniu od podatku należnego, w związku z dokonaniem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów opodatkowanej preferencyjną zerową stawką VAT na”H.” s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej, czym usiłował doprowadzić do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarb Państwa - reprezentowany przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. w postaci nienależnego zwrotu

wypłaty należności podatkowej, co nie nastąpiło z uwagi na wydanie przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. postanowienia o wstrzymaniu wypłaty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym tj. za miesiąc maj 2013 roku w kwocie 184 397,00 zł, przy czym z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu, tj. czynu z art. 271 § 1 i § 3 k.k. w zw. z art. 273 k.k. i art. 286 § 1 k.k. i art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 65 § 1 k.k. zw. z art. 4 § 1 k.k. w brzmieniu sprzed dnia 1 lipca 2015 r., za który wymierzył mu karę 1 roku i 6 miesięcy pozbawienia wolności i 300 stawek dziennych grzywny przy przyjęciu, że jedna stawka dzienna wynosi 100 zł;

b) w okresie od 1 października 2012 roku do 14 czerwca 2013 roku w Z., B., C., B.1., T.i w innych miejscowościach na terenie Rzeczypospolitej Polskiej oraz w Czeskim C. 1. i O. na terenie Republiki Czeskiej, działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, działając w ramach zorganizowanej grupy przestępczej, wspólnie i w porozumieniu z B. J. (kierownik grupy), P. P., K. K., M. D., Ł. P., M. S.,

- w celu osiągnięcia korzyści majątkowej dla siebie oraz Firmy Handlowej”L.” z siedzibą w Z., będąc jej właścicielem i na mocy przepisów Ordynacji podatkowej osobą odpowiedzialną za prawidłowe rozliczenie zobowiązań podatkowych wobec Skarbu Państwa, działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, będąc zobowiązanym do złożenia organowi podatkowemu deklaracji podatku od towarów i usług VAT-7 na podstawie art. 99 ust. 1 Ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 - t. j.) za pośrednictwem upoważnionych osób prowadzących księgowość, działających w imieniu prowadzonej przez niego firmy, złożył właściwemu organowi podatkowemu tj. Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Z. deklaracje podatkowe za okres od października 2012 r. do kwietnia 2013 r., w których podał nieprawdziwe dane, w ten sposób, że tworzył pozory okoliczności uzasadniających zastosowanie przepisów art. 86 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 - t. j.) do działalności Firmy Handlowej”L.” z siedzibą w Z., w zakresie obrotu artykułami chemii gospodarczej w postaci: proszków do prania, szamponów i farb

koloryzujących etc. i wykazywał w powołanych deklaracjach podatku od towarów i usług podatek VAT naliczony, wynikający z faktur VAT dokumentujących nabycie wskazanych towarów od Firmy Handlowo- Usługowej”B. 2.” K. K. z siedzibą w B. oraz wykazywał następnie wewnątrzwspólnotową dostawę tych towarów z zastosowaniem preferencyjnej zerowej stawki podatku VAT do”S.” s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej oraz”H.” s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej, podając dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, gdyż wymienione transakcje faktycznie nie miały miejsca, a dokonywane płatności za nierzetelne faktury VAT, miały na celu jedynie uwiarygodnienie przeprowadzenia transakcji w łańcuchu dostaw wymienionego towaru, tj.:

- w dniu 23 listopada 2012 r. w deklaracji VAT-7 za październik 2012 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 1 367 003,11 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 301 013,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 300 000 zł oraz do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy 1 013,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania”V.” i”A.” od Firmy Handlowo-Usługowej”B. 2.” K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. i M. P. 42 nierzetelnych faktur VAT na łączną kwotę 1 204 120,87 zł, z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlające rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mające na celu potwierdzenie zbycia towarów do”S.” s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozoru sprzedaży, tj. 42 szczegółowo wyliczonych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 42 nierzetelne faktury VAT, wystawione przez Firmę Handlowo-Usługową”B. 2.” „B. 2.” K. K. z siedzibą w B., o łącznej wartości brutto 1 375 710,21 zł, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 257 105,00 zł, tj. 42 szczegółowo wyliczonych faktur;

1. w dniu 10 grudnia 2012 r. w deklaracji VAT-7 za listopad 2012 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 1 764 695,91 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 389 765,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 380 000,00 zł oraz do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy 9 765,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania "V." i "A." od Firmy Handlowo-Usługowej "B. 2." K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. i M. P. 52 nierzetelnych faktur VAT na łączną kwotę 1 648 666,88 zł, nieodzwierciedlające rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mające na celu potwierdzenie zbycia towarów do "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozorów sprzedaży, tj. 52 szczegółowo wyliczonych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 52 nierzetelne faktury VAT, wystawione przez Firmę Handlowo-Usługową "B. 2." K. K. z siedzibą w B. o łącznej wartości brutto 1 890 287,79 zł, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 353 468,59 zł, tj. 52 szczegółowo wyliczonych faktur;
2. w dniu 16 stycznia 2013 r. w deklaracji VAT-7 za grudzień 2012 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 1 416 212,40 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 266 445,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 260 000,00 złotych oraz do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy 6 445,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania "V." i "A." od Firmy Handlowo-Usługowej "B. 2." K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. i M. P. 45 nierzetelnych

faktur VAT na łączną kwotę 1 359 267,84 zł, z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mające na celu potwierdzenie zbycia towarów do "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozorów sprzedaży, tj. 45 szczegółowo wyliczonych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 45 nierzetelnych faktur VAT, wystawionych przez Firmę Handlowo-Usługową "B. 2." K. K. z siedzibą w B. o łącznej wartości 1 566 661,86 zł brutto, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 292 953,06 zł, tj. 45 szczegółowo wyliczonych faktur;

3. w dniu 25 lutego 2013 r. w deklaracji VAT-7 za styczeń 2013 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 2 115 971,20 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 452 702,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 450 000,00 zł oraz do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy 2 702,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania "V." i "A.", farb i szamponów "N." od Firmy Handlowo-Usługowej "B.1." K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. i M. P. 66 nierzetelnych faktur VAT na łączną kwotę 2 115 971,20 zł, z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mające na celu potwierdzenie zbycia towarów do "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozorów sprzedaży, tj. 66 szczegółowo wyliczonych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 66 nierzetelnych

faktur VAT wystawionych przez FHU"B. 2." K. K. z siedzibą w B. o łącznej wartości 2 443 410,52 zł brutto, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 456 897,88 zł, tj. 66 szczegółowo wyliczonych faktur;

4. w dniu 15 marca 2013 r. w deklaracji VAT-7 za luty 2013 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 2 570 581,44 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 556 481,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 550 000,00 zł oraz do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy 6 481,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania"V." i"A." oraz farb i szamponów"N." od Firmy Handlowo-Usługowej"B. 2." K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. i M. P. 72 nierzetelnych faktur VAT na łączną kwotę 2 570 581,44 zł, z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlające rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mające na celu potwierdzić zbycie towarów do"S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozoru sprzedaży, tj. 72 szczegółowo przytoczonych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 72 nierzetelne faktury VAT, wystawione przez Firmy Handlowo-Usługowej"B. 2." K. K. z siedzibą B." o łącznej wartości 2 970 185,53 zł brutto, z zawartym podatkiem od towarów i usług wysokości 555 400,57 zł, tj. 72 szczegółowo wyliczonych faktur;
5. w dniu 10 kwietnia 2013 r. w deklaracji VAT-7 za marzec 2013 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 2 854 320,00 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 633 953,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 630 000,00 zł oraz do przeniesienia na

następny okres rozliczeniowy 3 953,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania "V." i "A." oraz farb i szamponów "N." od Firmy Handlowo-Usługowej "B. 2." K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. i M. P. 40 nierzetelnych faktur VAT na łączną kwotę 2 854 320,00 zł, z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mające na celu potwierdzić zbycie towarów do "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozoru sprzedaży, tj. 40 szczegółowo wyliczonych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 40 nierzetelnych faktur VAT wystawionych przez FHU "B. 2." K. K. z siedzibą w B. o łącznej wartości 3 301 859,12 zł brutto, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 617 420,72 zł, tj. 40 szczegółowo wyliczonych faktur;

6. w dniu 15 maja 2013 r. w deklaracji VAT-7 za kwiecień 2013 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 3 417 610,56 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 747 210,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 740 000,00 zł oraz do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy 7 210,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania "V." i "A." oraz farb i szamponów "N." od Firmy Handlowo-Usługowej, "B. 2." K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił sam lub polecając wystawienie pracownikom J. G., D. R. 48 nierzetelnych faktur VAT na łączną kwotę 3 417 610,56 zł, z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, mających na celu potwierdzenie zbycia towarów do "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1.

na terenie Republiki Czeskiej oraz "H." s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozoru sprzedaży, tj. 4 szczegółowo przytoczonych faktur "S." s.r.o. oraz 44 szczegółowo przytoczonych faktur H. s.r.o. oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 48 nierzetelnych faktur VAT, wystawionych przez Firmę Handlowo-Usługową "B. 2." K. K. z siedzibą w B. o łącznej wartości brutto 3 949 365,70 zł, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 738 499,30 zł, tj. 48 szczegółowo wyliczonych faktur, tj. przyjął łącznie od Firmy Handlowo-Usługowej "B. 2." K. K. z siedzibą w B. 365 nierzetelnych faktur VAT, nieodzwierciedlających zdarzeń gospodarczych w postaci nabycia towaru, o łącznej wartości brutto 17 497 480,73 zł, z zawartym podatkiem VAT w kwocie 3 271 745,12 zł, oraz wystawił na rzecz "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej 321 nierzetelnych faktur VAT o łącznej wartości brutto 12 039 139,75 zł i "H." s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej 44 nierzetelne faktury VAT, o łącznej wartości brutto 3 131 399,04 zł, łącznie 365 nierzetelnych faktur VAT o łącznej wartości brutto 15 170 538,79 zł z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT; skutkiem czego wprowadził w błąd Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. - reprezentującego Skarb Państwa, co do faktu dokonania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i okoliczności uzasadniających istnienie podstaw do ubiegania się o zwrot podatku VAT oraz zaliczenie na poczet przyszłych okresów rozliczeniowych naliczonego podatku od towarów i usług i wykazanego we ww. fakturach wystawionych uprzednio przez Firmę Handlowo-Usługową "B. 2." K. K. z siedzibą w B. oraz podatkiem naliczonym wynikającym z faktur sprzedaży niepodlegającemu odliczeniu od podatku należnego, w związku z dokonaniem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów opodatkowanej preferencyjną zerową stawką VAT na rzecz "S." s.r.o. z siedzibą w Czeskim C. 1. na terenie Republiki Czeskiej oraz "H." s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej, doprowadzając tym samym do

narażenia na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej w łącznej kwocie 3 347 569,90 zł, w tym doprowadził do wypłaty jako zwrot nadpłaty podatku naliczonego nad należnym za okresy od października 2012 r. do stycznia 2013 r., podatku VAT w łącznej kwocie 1 390 000,00 zł oraz przeniesienia nadwyżek podatku naliczonego za okres od października 2012 r. do stycznia 2013 r., na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych w łącznej kwocie 37 569,00 zł oraz usiłował doprowadzić do zwrotu nienależnego podatku VAT za okres od lutego 2013 r. do kwietnia 2013 r. w łącznej kwocie 1 920 000,00 zł, lecz zamierzonego celu nie osiągnął z uwagi na wstrzymanie przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. wypłaty wskazanego podatku powodując tym samym uszczuplenie należności publiczno-prawnej wielkiej wartości, a nadto

7. w celu osiągnięcia korzyści majątkowej dla siebie oraz Firmy Handlowej "L." I.-E." sp. cywilna, J. L., M. L., P. J. z siedzibą w Z., będąc jej współnikiem i na mocy przepisów Ordynacji podatkowej osobą odpowiedzialną za prawidłowe rozliczenie zobowiązań podatkowych wobec Skarbu Państwa, czyniąc sobie z popełniania przestępstw oraz przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu, będąc zobowiązanym do złożenia organowi podatkowemu deklaracji podatku od towarów i usług VAT-7 na podstawie art. 99 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 - t. j.) za pośrednictwem upoważnionych osób prowadzących księgowość, działających w imieniu spółki cywilnej złożył właściwemu organowi podatkowemu, tj. Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Z. deklarację podatkową za maj 2013 r., w której podał nieprawdziwe dane, w ten sposób, że tworzył pozory okoliczności uzasadniających zastosowanie przepisów art. 86 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 - t. j.) do działalności Firmy Handlowej "L." I.-E." sp. cywilna, J. L., M. L., P. J. z siedzibą w Z., w zakresie obrotu kosmetykami oraz artykułami chemii gospodarczej w postaci proszków do prania, szamponów i farb koloryzujących etc., wykazał w powołanej deklaracji podatku od towarów i usług podatek VAT naliczony, wynikający z faktur VAT dokumentujących nabycie wskazanych towarów z Firmy Handlowo-

Usługowej”B.1.” K. K. z siedzibą w B. oraz wykazał następnie wewnątrzwspólnotową dostawę tych towarów z zastosowaniem preferencyjnej zerowej stawki podatku VAT do”H.” s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej, podając dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, gdyż wymienione transakcje były pozorne, a dokonywane płatności za nierzetelne faktury VAT, miały na celu jedynie uwiarygodnienie przeprowadzenia transakcji w łańcuchu dostaw wymienionego towaru;

8. w dniu 14 czerwca 2013 r. w deklaracji VAT-7 za maj 2013 r. podał nieprawdziwe dane, dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na łączną kwotę 854 017,92 zł, w wyniku czego wykazał kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 184 397,00 zł, w tym do zwrotu na rachunek bankowy 184 397,00 zł, naliczonego z tytułu nabycia artykułów chemii gospodarczej w postaci proszków do prania”V.” i”A. oraz szamponów i farb do włosów”N.” od Firmy Handlowo-Usługowej”B. 2.” K. K. z siedzibą w B. i jednocześnie dla wykazania dokonanej wewnątrzwspólnotowej dostawy wystawił 12 nierzetelnych faktur VAT na łączną kwotę 854 017,92 zł, z zastosowaniem preferencyjnej, zerowej stawki podatku VAT, nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń prawnych, mających na celu potwierdzenie zbycia towarów do”H.” s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej, podczas gdy pomimo dokonanych płatności, spółka nie odbierała towaru, a towar był przewożony między kontrahentami dla zachowania pozoru sprzedaży, tj. 12 szczegółowo przytoczonych faktur oraz celem udokumentowania i uwiarygodnienia posiadania przedmiotu sprzedaży w dostawach wewnątrzwspólnotowych, uprzednio przyjął i wprowadził do dokumentacji księgowo-finansowej spółki 12 nierzetelnych faktur VAT wystawionych przez Firmę Handlowo-Usługową”B. 2.” K. K. z siedzibą w B. o łącznej wartości brutto 989 813,88 zł, z zawartym podatkiem od towarów i usług w wysokości 185 087,16 zł, tj. 12 szczegółowo przytoczonych faktur,

skutkiem czego L. J. wprowadził w błąd Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. - reprezentującego Skarb Państwa, co do faktu dokonania wewnątrzwspólnotowej

dostawy towarów i okoliczności uzasadniających istnienie podstaw do ubiegania się o zwrot podatku VAT wykazanego we ww. fakturach wystawionych uprzednio przez Firmę Handlowo-Usługową”B. 2.” K. K. z siedzibą w B. oraz podatkiem naliczonym wynikającym z faktur sprzedaży niepodlegającemu odliczeniu od podatku należnego, w związku z dokonaniem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów opodatkowanej preferencyjną zerową stawką VAT na”H.” s.r.o. z siedzibą w O. na terenie Republiki Czeskiej, doprowadzając tym samym do narażenia na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej w łącznej kwocie 184 397,00 zł, usiłując doprowadzić do zwrotu nienależnego podatku VAT za maj 2013 roku w kwocie 184 398,00 zł, lecz zamierzonego celu nie osiągnął z uwagi na wstrzymanie przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. wypłaty wskazanej należności publiczno- prawnej przy czym z popełniania przestępstw skarbowych uczynił sobie stałe źródło dochodu, tj. czynu z art. 76 § 1 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. i art.9 §1 k.k.s. w zw. z art.56 §1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1, 2 i 5 k.k.s. w zw. z art.2 § 2 k.k.s. w brzmieniu sprzed dnia 1 stycznia 2017 r., za który wymierzył mu karę 1 roku pozbawienia wolności i 100 stawek dziennych grzywny przy przyjęciu, że jedna stawka dzienna wynosi 100 zł;

1. pkt 8 - przy czym w trybie art. 8 § 2 k.k.s. orzekł, iż wykonaniu polega kara orzeczona za czyn opisany w pkt 7a wyroku;
1. pkt 9 - oskarżonego L. J. w zakresie czynu opisanego w punkcie XII i XIII uznał za winnego tego, że w okresie od 8 października 2012 r. do 24 maja 2013 r. w Z., działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, działając w ramach zorganizowanej grupy przestępczej, w porozumieniu z B. J. (kierownik grupy), P. P., K. K., Ł. P. - zajmującymi się faktycznie sprawami gospodarczymi i finansowymi podmiotów gospodarczych”S.” s.r.o.”, Firma Handlowo-Usługowa”B. 2.” K. K.,”H.” s.r.o., w celu osiągnięcia korzyści majątkowej,
 - prowadząc działalność gospodarczą pod nazwą Firma Handlowa”L.” z siedzibą w Z. oraz będąc posiadaczem powiązanego z tą działalnością gospodarczą rachunku bankowego o numerze [...] (Bank S.A.), przyjmował środki płatnicze z pochodzące z korzyści związanych z popełnianiem

przestępstw, opisanych w zarzutach nr VIII, IX, X i XI aktu oskarżenia, na rachunek o numerze [...] (Bank S.A.), w formie przelewów od następujących podmiotów:

1. „Firma Handlowo-Uslugowa”B. 2.” K. K. z rachunku o numerze [...] (Bank S.A.) w łącznej kwocie 14 760,00 zł, tytułem:”płatności za faktury”,
 2. P. P. z rachunku o numerze [...] (Bank S.A.) w łącznej kwocie 280 151,44 zł, tytułem płatności za faktury,
 3. „H.” s.r.o. z rachunku o numerze [...] (Bank S.A.) w łącznej kwocie 854 017,92 zł, tytułem płatności za faktury,
 4. Ł. P. z rachunku o numerze [...] (Bank S.A.) w łącznej kwocie 2 277 381,11 zł, tytułem:”płatności za faktury”,
 5. „S.” s.r.o. z rachunku o numerze [...] (Bank S.A.) w łącznej kwocie 11 727 211,79 zł, tytułem:”płatności za faktury”, jak również przyjął wpłatę gotówkową od podmiotu”S. s.r.o.” w kwocie 16 592,00 zł, tytułem:”zapłaty za fakturę”, oraz przelał środki pieniężne w łącznej wysokości 17 539 985,78 zł na rachunek o numerze [...] prowadzonego na rzecz”Firma Handlowo-Uslugowa” B. 2.” K. K., tytułem:”płatności za faktury”, a także przelał na swój rachunek osobisty o numerze [...] (Bank S.A.) środki pieniężne w łącznej kwocie 78 000,00 złotych,
- prowadząc działalność gospodarczą pod firmą Firma Handlowa”L.” I.- E. s.c. **J. L., M. L., P. J.**” z siedzibą w Z. oraz będąc posiadaczem powiązanego z tą działalnością gospodarczą rachunku bankowego o numerze [...] (Bank S.A.), przyjmował środki płatnicze z pochodzące z korzyści związanych z popełnianiem przestępstw, opisanych w zarzutach nr XX i XXI aktu oskarżenia, na rachunek o numerze [...] (Bank S.A.), w formie przelewów od następujących podmiotów:
6. Firma Handlowa”L.” J. L.” z rachunku [...] (Bank S.A.) w łącznej 144 700,00 zł, tytułem: ”zasilenia konta”,

7. „H.” s.r.o. z rachunku o numerze [...] (Bank S.A.) w łącznej kwocie 854 017,56 zł, tytułem: „płatności za faktury”, oraz przełał środki pieniężne w łącznej wysokości 989 813,88 zł na rachunek o numerze [...] prowadzonego na rzecz Firma Handlowo-Usługowa”B. 2.” K. K., tytułem płatności za faktury, tj. czynu z art. 299 § 1 i 5 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i art. 65 § 1 k.k. w zw. z art.4 § 1 k.k. w brzmieniu sprzed dnia 1 lipca 2015 r., za który wymierzył mu karę 1 roku i 3 miesięcy pozbawienia wolności (pkt 9);
8. pkt 10 - na mocy art. 85 k.k. i art.86 § 1 k.k. w zw. z art.4 § 1 k.k. w brzmieniu sprzed dnia 1 lipca 2015 r. w miejsce kar orzeczonych za zbiegające się przestępstwa wymierzył oskarżonemu L. J. jedną karę łączną 2 lat pozbawienia wolności;
9. pkt 11 - na mocy art. 69 § 1 i 3 k.k., art. 70 § 2 k.k. w zw. z art.4 § 1 k.k. w brzmieniu sprzed dnia 1 lipca 2015 r. warunkowo zawiesił oskarżonemu L. J. wykonanie orzeczonej kary pozbawienia wolności na okres 5 lat próby;
10. pkt 12 - na mocy art. 73 § 2 k.k. w zw. z art.4 § 1 k.k. w brzmieniu sprzed dnia 1 lipca 2015 r. oddał oskarżonego L. J. na okres próby pod dozór kuratora;
11. pkt 13 - na mocy art. 46 § 1 k.k. zobowiązał oskarżonego L. J. do naprawienia szkody wyrządzonej przestępstwem poprzez zapłatę na rzecz Urzędu Skarbowego w Z. kwoty 1.427.569 zł solidarnie z B. J. skazanym prawomocnym wyrokiem Sądu Okręgowego w Katowicach z dnia 10 czerwca 2022 r., w sprawie sygn. akt XVI K 237/21.

Apelacje od powyższego orzeczenia wnieśli co do L. J. prokurator oraz obrońca oskarżonego.

Prokurator zaskarżając ten wyrok na niekorzyść tego oskarżonego podniósł zarzuty:

1. obrazy przepisów prawa materialnego w zakresie kwalifikacji prawnej przypisanej oskarżonemu L. J. w pkt 7a wyroku, poprzez niewskazanie pełnej kwalifikacji prawnej czynów przypisanych oskarżonemu, stanowiących rzeczywisty zbieg przestępstw, pomimo wskazania przez Sąd w sentencji

wyroku wszystkich znamion czynów zabronionych, które swoim zachowaniem wyczerpał oskarżony, co powoduje, iż przypisana kwalifikacja prawna nie odpowiada w pełni opisanym przez Sąd znamionom czynów zabronionych i tak:

- niewskazanie w kwalifikacji prawnej czynu z art. 286 § 1 k.k. kwalifikacji z art. 294 § 1 k.k., przy uznaniu, iż czyn dotyczy typu kwalifikowanego przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. popełnionego w stosunku do mienia znacznej wartości;

2. obraży przepisów prawa materialnego, a to art. 4 § 1 k.k., poprzez nieuwzględnienie tego przepisu w podstawie wymiaru kary za czyn przypisany oskarżonemu L. J. w pkt 7a wyroku, w sytuacji, gdy w kwalifikacji prawnej czynu przypisanego oskarżonemu wskazano art. 4 § 1 k.k. i ustawę względniejszą obowiązującą do dnia 1 lipca 2015 r., podczas gdy nie wskazano wspomnianego przepisu w podstawie prawnej wymiaru kary za orzeczone przestępstwo, a bez jego uwzględnienia wydany wyrok nie odpowiada prawu;

3. obraży prawa materialnego w zakresie kwalifikacji prawnej czynu przypisanego oskarżonemu L. J. w pkt 7b wyroku, a to art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie, tj. uznanie, iż czyn przypisany oskarżonemu we wskazanym punkcie orzeczenia został popełniony w warunkach uzasadniających zastosowanie przesłanki do nadzwyczajnego obostrzenia kary wskazanej w pkt 2 art. 37 § 1 k.k.s., tj. popełnienia przestępstw skarbowych, podczas gdy z ustaleń faktycznych i przypisanej kwalifikacji prawnej wynika, iż oskarżony dopuścił się tylko jednego przestępstwa skarbowego;

4. obraży przepisów prawa materialnego, a to art. 2 § 2 k.k.s., poprzez nieuwzględnienie tego przepisu w podstawie wymiaru kary za czyn przypisany oskarżonemu L. J. w punkcie 7b wyroku, w sytuacji, gdy w kwalifikacji prawnej czynu przypisanego oskarżonemu wskazano art. 2 § 2 k.k.s. i jako ustawę względniejszą obowiązującą do dnia 1 stycznia 2017 r., podczas gdy nie wskazano wspomnianego przepisu w podstawie wymiaru kary za orzeczone przestępstwo z art. 76 § 1 k.k.k.s., a bez jego uwzględnienia wydany wyrok nie odpowiada prawu;

1. obraży przepisów materialnego, a to art. 69 § 3 k.k. w zw. z art. 4 § 1 k.k. w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 lipca 2015 r., poprzez zastosowanie warunkowego zawieszenia wykonania kary łącznej 2 lat pozbawienia

wolności, na okres próby wynoszący 5 lat, orzeczonej w stosunku do oskarżonego L. J. działającego w warunkach art. 65 § 1 k.k., tj. uczynienia sobie z popełnienia przestępstwa stałego źródła dochodu, pomimo, iż w stanie prawnym, który Sąd I instancji uznał za względniejszy za oskarżonego, wyłączona była mężowość zastosowania zawieszenia wykonania kary do sprawcy określonego w art. 64 § 2 k.k., chyba, że zachodził wyjątkowy wypadek, uzasadniony szczególnymi okolicznościami, których Sąd nie wskazał wydając kwestionowane rozstrzygnięcie, przez co wyrok nie odpowiada prawu;

2. obraży przepisów prawa materialnego, a to art. 4 § 1 k.k., poprzez nieuwzględnienie tego przepisu przy zobowiązaniu oskarżonego L. J. w pkt. 13 wyroku na zasadzie art. 46 § 1 k.k. do naprawienia szkody wyrządzonej przestępstwem, podczas gdy z ustaleń faktycznych wynika, iż wskazany środek został orzeczony za przestępstwo z art. 294 § 1 k.k. opisane w pkt 7a wyroku, co do którego Sąd także zastosował przepis art. 4 § 1 k.k. i ustawę w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 lipca 2015 r.;
3. obraży przepisów postępowania karnego, a to art. 413 § 1 pkt 2 k.p.k., mającą wpływ na treść orzeczenia, poprzez niewskazanie w pkt 13 wyroku, przy obowiązku naprawienia szkody, przestępstwa, za które został orzeczony, podczas gdy z treści wskazanego przepisu wynika, iż wyrok powinien zawierać rozstrzygnięcie co do kary i środków karnych, w tym także wskazywać przestępstwo, za które został orzeczony, w przypadku skazania oskarżonego za kilka osobnych przestępstw.

Obrońca oskarżonego we wniesionej apelacji zarzucił:

1. obrażę przepisów postępowania karnego, która miała wpływ na treść orzeczenia, to jest przepisów:
 1. art. 4 k.p.k., art. 5 § 1 i 2 k.p.k., art. 7 k.p.k., art. 92 k.p.k., art. 410 k.p.k. i art. 424 § 1 k.p.k., polegającą na selektywnej i jednostronnej ocenie materiału dowodowego, co skutkowało rozstrzygnięciem o odpowiedzialności karnej oskarżonego L. J. na podstawie dowodów go obciążających i niewyjaśnienie powodów nieuwzględnienia szeregu dowodów przemawiających na korzyść

oskarżonego, a także pominięcie w uzasadnieniu wyroku, jakie fakty uznano za udowodnione lub nieudowodnione,

2. art. 167 k.p.k., art. 169 § 2 k.p.k. w zw. z art. 170 § 1 pkt 2, 3 i 5 k.p.k. oraz art. 366 § 1 k.p.k. poprzez niezasadne oddalenie wniosku dowodowego obrońcy o zasięgnięcie opinii biegłego z zakresu finansów, ekonomii, handlu i usług na okoliczność wykazania, że oskarżony L. J. w handlu zagranicznym podejmował zgodne z zasadami i praktykami rynkowymi czynności zmierzające do zabezpieczenia swoich interesów jako kontrahenta,
3. art. 199a k.p.k. w zw. z art. 167 k.p.k., art. 169 § 2 k.p.k. w zw. z art. 170 § 1 pkt 2, 3 i 5 k.p.k. oraz art. 366 § 1 k.p.k. poprzez niezasadne oddalenie wniosku dowodowego obrońcy oskarżonego o dopuszczenie dowodu z ekspertyzy sądowej biegłego sądowego po przeprowadzeniu badania wariograficznego oskarżonego L. J., na okoliczność reakcji jego organizmu na pytania dotyczące sprawy i wykazania braku jego świadomości uczestnictwa w karuzeli podatkowej,
4. art. 415 k.p.k. polegającą na orzeczeniu wobec oskarżonego L. J. obowiązku naprawienia szkody pomimo wydanych w sprawie tych samych roszczeń tytułów egzekucyjnych w postępowaniu administracyjnym,
5. art. 44 § 1 k.k.s. w zw. z art. 44 § 3 k.k.s. w zw. z art. 76 § 1 k.k.s., art. 62 § 2 k.k.s. i art. 56 § 1 k.k.s., polegającej na uznaniu oskarżonego za winnego czynu określonego w pkt 7b wyroku, pomimo, że doszło do przedawnienia jego karalności, także wskazał na
6. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia i mających wpływ na jego treść, a polegającym na błędnym przyjęciu, że oskarżony L. J. brał udział w zorganizowanej grupie przestępczej, wiedział o procedurze karuzeli VAT i był jej świadomy od początku udziału w transakcjach objętych zarzutami, działał w ścisłym porozumieniu z innymi oskarżonymi, nie interesował się transportem i przedmiotem transakcji, nie ponosił żadnego ryzyka gospodarczego w ramach przypisanych mu czynów, nabywał towar po wyższej cenie netto niż sprzedawał, posiadał wiedzę dotyczącą prawidłowych transakcji wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów, świadomie składał poświadczające nieprawdę deklaracje podatkowe VAT-7

tworząc pozory okoliczności uzasadniających zwrot nadwyżki kwot podatku naliczonego nad należnym, przyjmował i wystawiał poświadczające nieprawdę faktury VAT, a nadto, że świadomie przyjmował środki pieniężne pochodzące z korzyści związanych z popełnianiem przestępstw, posiadał motywację popełnienia przestępstw skarbowych, założył spółkę cywilną FH L. I.- E. Sp. z o.o. w celu uczestnictwa w karuzeli podatkowej, oraz podniósł niesłuszne zastosowanie na zasadzie art. 427 § 2 k.p.k. i art. 438 pkt 4 k.p.k. wobec oskarżonego L. J. obowiązku naprawienia szkody w kwocie 1 427 596 zł, podczas gdy roszczenia wynikające z popełnionego przestępstwa było przedmiotem innego postępowania oraz wydano tytuły egzekucyjne stanowiące podstawę egzekucji z nieruchomości przez Urząd Skarbowy.

Sąd Apelacyjny w Katowicach, wyrokiem z 7 maja 2024 r., sygn. akt II AKA 501/23, w stosunku co do tego oskarżonego zaskarżony wyrok Sądu I instancji zmienił w ten sposób, że z jego pkt 7 wyeliminował z postawy prawnej wymiaru kary orzeczonej wobec L. J. przepis art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. (pkt 2 *tiret* pierwszy); w jego pkt 13 wskazał, iż orzeczone tam wobec oskarżonego środek karny obowiązku naprawienia szkody jest związany ze skazaniem go za przestępstwo przypisane w pkt 7a wyroku (pkt 2 *tiret* drugi); w pozostałym zaś zakresie zaskarżony wyrok utrzymał w mocy (pkt 3); oraz zwolnił m. in. L. J. od ponoszenia kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze, obciążając nimi Skarb Państwa (pkt 4).

Kasację od wyroku Sądu odwoławczego wnieśli obrońcy L. J., którzy zaskarżając to orzeczenie w całości, zarzucili:

1. w zakresie czynu określonego w punkcie 7a wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach z dnia 1 sierpnia 2023 r. sygn. akt V K 115/20, utrzymanego w mocy wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 7 maja 2024 r. - przepisu art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 11 k.p.k. i skazanie L. J., mimo, że stosowanie przepisów w zakresie czynów wymienionych we wskazanym punkcie, a dotyczących przestępstw powszechnych przeciwko mieniu (oszustwo) i przeciwko wiarygodności dokumentów (fałsz intelektualny, posłużenie się sfałszowanym dokumentem) - na zasadzie *lex specialis derogat lege generali* - podlega, wyłączeniu z uwagi na istnienie przepisów szczególnych w tym zakresie, tj. przestępstw

skarbowych przeciwko obowiązkom podatkowym, którymi są oszustwo podatkowe (art. 56 § 1 k.k.s.), wyłudzenie zwrotu podatku (art. 76 § 1 k.k.s.) i wystawienie lub posłużenie się nierzetelną fakturą (art. 62 § 2 k.k.s.),

2. w zakresie czynu określonego w punkcie 7b wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach z dnia 1 sierpnia 2023 r. sygn. akt V K 115/20, utrzymanego w mocy wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 7 maja 2024 r. - przepisu art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 5 k.p.k. i skazanie L. J., mimo, że - zgodnie z art. 44 § 1 pkt 1 w zw. z art. 44 § 5 k.k.s. - najpóźniej z dniem 31 grudnia 2018 r. nastąpiło przedawnienie karalności wymienionych w tym punkcie przestępstw skarbowych.

Wskazując na te zarzuty obrońcy wniesli o uchylenie w całości wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach i poprzedzającego go wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach oraz:

1. w zakresie czynów określonych w punktach 7a i 7b wyroku Sądu Okręgowego - umorzenie postępowania;
2. w zakresie pozostałych czynów przypisanych skazanemu w wyroku Sądu Okręgowego - przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia temu Sądowi.

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

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Kasacja jest oczywiście bezzasadna, dlatego podlegała oddaleniu na posiedzeniu, zgodnie z art. 535 § 3 k.p.k.

Kasację można wnieść z powodu wystąpienia uchybień z art. 439 k.p.k. lub innego rażącego naruszenia prawa, jeśli mogło ono mieć istotny wpływ na treść orzeczenia (art. 523 § 1 k.p.k.). Autorzy przywołanej wyżej kasacji wskazali wprawdzie na wystąpienie bezwzględnych przyczyn odwoławczych, o jakich mowa w art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 11 k.p.k. (w zakresie czynu z pkt 7a) oraz w art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 5 k.p.k. (w zakresie czynu z pkt 7b), czym wypełnili formalne podstawy wniesienia tego nadzwyczajnego środka zaskarżenia, niemniej podniesione zarzuty okazały się chybione, a w

sprawie uchybienia mające stanowić bezwzględne przyczyny odwoławcze faktycznie nie zaistniały.

Należy przypomnieć, że L. J. Sąd I instancji, co w pełni podzielił i zaakceptował Sąd odwoławczy, zostały m. in. przypisane czyny, polegające na złożeniu właściwemu organowi podatkowemu deklaracji podatku od towarów i usług VAT-7 zawierające nieprawdziwe, niezgodne z rzeczywistością transakcje artykułami chemii gospodarczej, mające wpływ na wysokość zobowiązania w podatku VAT i tym samym wprowadzenie w błąd organu podatkowego, co do zaistnienia przesłanek odnośnie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, czego skutkiem było doprowadzenie właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego – *statio fisci* Skarbu Państwa do niekorzystnego rozporządzenia mieniem znacznej wartości lub usiłowania doprowadzenia do takiego rozporządzenia. Skazany w ramach tego czynu wystawił nadto nierzetelne faktury VAT, które przyjął i następnie używał, co czynił w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, co natomiast dawało asumpt do zakwalifikowania jego zachowania przez Sąd Okręgowy w Katowicach jako jeden czyn w rozumieniu przepisu art. 8 § 1 k.k.s., stanowiący zarazem przestępstwo z art. 271 § 1 i § 3 k.k. w zw. z art. 273 k.k. i art. 286 § 1 k.k. i art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 65 § 1 k.k. oraz przestępstwo skarbowe z art. 76 § 1 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. i art. 9 § 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1, 2 i 5 k.k.s. w zw. z art. 2 § 2 k.k.s.

Przepis art. 8 § 1 k.k.s. stanowi, 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. Istota idealnego zbiegu czynów polega zatem na tym, że jeden czyn sprawcy, rozumiany jako wyodrębnione historycznie zdarzenie, traktuje się jak dwa lub więcej czynów zabronionych, za które ten sprawca ponosi odrębnie, niejako równolegle odpowiedzialność – zarówno za przestępstwo lub wykroczenie, jak i za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. W takiej sytuacji, z wyraźnej woli ustawodawcy, nie stosuje się reguły wyłączania wielości ocen *lex specialis derogat legi generali*, mającej zastosowanie

w sytuacji, gdy ten sam czyn wypełnia dyspozycje wielu przepisów ustawy karnej (art. 11 § 2 k.k.) lub wielu przepisów prawa karnego skarbowego (art. 7 § 1 k.k.s.). Reguły wyłączania wielości ocen nie mają bowiem charakteru generalnego i nie mają zastosowania w sytuacji odpowiedzialności na podstawie ustaw o różnym charakterze, na co w sposób wyraźny wskazuje art. 8 § 1 k.k.s., czy też art. 10 § 1 k.w. Stosuje się je wyłącznie w ramach oceny czy zachowanie sprawcy stanowiące ten sam czyn z punktu widzenia określonej ustawy o karnym charakterze, wypełnia różne przepisy tej ustawy w sposób rzeczywisty, czy też m.in. pozorny. W sytuacji, kiedy zachowanie sprawcy jest oceniane z punktu widzenia różnych ustaw, w tym wypadku Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego, podlega ono zarazem odrębnej ocenie prawnokarnej, zarówno w obszarze prawa karnego powszechnego, jak i w obszarze prawa karnego skarbowego, co wynika z powołanego wyżej art. 8 § 1 k.k.s.

Należy przypomnieć, że Sąd Najwyższy w uchwale (7) z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 19/12, stwierdził, iż w przypadku stosowania konstrukcji tzw. idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., reguły wyłączania wielości ocen mogą służyć do redukcji kwalifikacji prawnej w ramach normatywnej analizy przeprowadzonej w odrębnie dla poszczególnych deliktów (skarbowego i powszechnego) objętych tym zbiegiem, natomiast nie mają już zastosowania do obu kwalifikacji prawnych jako całości. Takie stanowisko było utrzymywane w późniejszym orzecznictwie, zarówno Sądu Najwyższego, jak i sądów powszechnych (zob. np. postanowienia Sądu Najwyższego z 31 maja 2022 r., sygn. akt III KK 193/22, z 15 marca 2022 roku, sygn. akt III KK 283/21, z dnia 3 lipca 2020 roku, sygn. akt V KK 14/20, z dnia 18 kwietnia 2019 roku, sygn. akt II KK 82/19, wyroki: Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 23 czerwca 2016 roku, sygn. akt II AKa 143/16, Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 8 listopada 2021 roku, sygn. akt II AKa 412/21). Sąd Najwyższy rozstrzygając w niniejszej sprawie wyżej wskazane stanowisko i wspierającą ją argumentację w pełni aprobuje.

Oceny tej nie zmienia zaprezentowana w kasacji analiza negatywnych następstw dla sprawcy czynu wyczerpującego swoim zachowaniem jednocześnie znamiona przestępstwa i przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, skorzystania z instytucji czynnego żalu uregulowanej w art. 16 i 16a k.k.s.

Wykładnia językowa oraz systemowa powołanych przepisów, a także art. 8 § 1 i 2 k.k.s., prowadzi do wniosku, że instytucja czynnego żalu nie stanowi "pułapki zastawionej na podatnika", lecz środek racjonalizujący podjęcie przez sprawcę przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego współpracy z organami ścigania oraz wymiaru sprawiedliwości. Umożliwia bowiem co najmniej złagodzenie jego odpowiedzialności karnoskarbowej, natomiast z oczywistych względów nie wpływa na ocenę z zakresu prawa karnego powszechnego, gdyż wpływać nie może, nie stanowiąc instrumentu przewidzianego w przepisach tej gałęzi prawa.

Z tych względów w sprawie nie doszło zatem do uchybienia rangi bezwzględnej przyczyny odwoławczej, o której mowa w art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 11 k.p.k. Przesłanką umorzenia postępowania na podstawie art. 17 § 1 pkt 11 k.p.k. są albowiem takie przeszkody prawne, spoza katalogu zamieszczonego w art. 17 § 1 pkt 1-10 k.p.k., które z chwilą zaistnienia uniemożliwiają wszczęcie lub prowadzenie postępowania karnego, czego nie sposób przecież stwierdzić w ogóle tej sprawie.

Bezzasadnie również skarżący podnosili, że doszło do naruszenia przepisu art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 5 (prawidłowo winno być, jak się wydaje, pkt 6) k.p.k. obrońcy w tym zakresie twierdzili, że postępowanie karne przeciwko L. J. w zakresie dotyczącym przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s., art. 62 § 2 k.k.s. i art. 76 § 1 k.k.s., należy umorzyć z powodu przedawnienia jego karalności, co wywodzili z analizy zagrożenia karnego wskazanych typów przestępstw skarbowych w zestawieniu z przepisem art. 44 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s. Według nich, skoro żaden z przepisów Kodeksu karnego skarbowego ujętych w kwalifikacji prawnej przestępstwa skarbowego zarzucanego oskarżonemu nie był zagrożony samoistną karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata, to zastosowanie powinien mieć przepis art. 44 § 1 k.k.s., przy czym karalność przestępstwa skarbowego przypisanego L. J. ustała po upływie 5 lat (art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s.), a nie 10 lat, od końca roku, w którym upłynął termin płatności należności z tytułu podatku od towarów i usług wynikającego z przypisanego mu czynu, czyli konkretnie w dniu 31 grudnia 2018 r.

Takie stanowisko jest jednak błędne z tego powodu, że wszelkie rozważania w zakresie odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe, kwalifikowane

kumulatywnie z różnych przepisów, czyni się na podstawie wszystkich przepisów stanowiących podstawę tej odpowiedzialności, zaś okres przedawnienia określa się na podstawie przepisu przewidującego najsurowszą karę. Czyn zarzucany L. J. jako określający jego sprawcze zachowanie, ma znaczenie dla przedawnienia jedynie w ujęciu całościowym, skoro – jak trafnie zauważył prokurator odwołując się do właściwego orzecznictwa – różne są terminy przedawnienia poszczególnych typów przestępstw, które obejmuje kumulatywna kwalifikacja prawna. Przedmiotem przedawnienia jest zatem czyn, a nie kwalifikacja prawna.

Uwzględniając te założenie trzeba zatem stwierdzić, że termin przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego zarzucanego L. J. z art. 76 § 1 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. i art. 9 § 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1, 2 i 5 k.k.s. w zw. z art. 2 § 2 k.k.s. w brzmieniu sprzed dnia 1 stycznia 2017 r. popełnionego w okresie od 1 października 2012 r. do 14 czerwca 2013 r., wyznacza zagrożenie karne przepisów art. 56 § 1 k.k.s. i art. 76 § 1 k.k.s. W okresie od popełnienia czynu do wyrokowania, przewidywały one tą samą, najsurowszą karę grzywny do 720 stawek dziennych albo karę pozbawienia wolności albo obie te kary łącznie. Zgodnie z art. 27 § 1 k.k.s. kara pozbawienia wolności może trwać najkrócej od 5 dni do 5 lat. Górną granicą ustawowego zagrożenia za występki opisane art. 56 § 1 k.k.s. i art. 76 § 1 k.k.s. były zatem kary 5 lat pozbawienia wolności, a w takiej sytuacji do przedawnienia karalności należy stosować przepis art. 44 § 1 pkt 2 k.k.s., a nie przepis art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s.

Ustawa nie bez powodu bowiem różnicuje okresy przedawnienia karalności za pomocą kryterium grożącej sankcji karnej, czyli tzw. zagrożenia ustawowego, przewidującego karalność danego czynu, a nie kary, jaka w danym wypadku może zostać wymierzona. Sąd Najwyższy niezmiennie zatem stoi na stanowisku, że przez górne ustawowe zagrożenie należy rozumieć górną granicę sankcji przewidzianej w przepisie określającym dany typ przestępstwa. Dla ustalenia kary, jaką „zagrożone” jest dane przestępstwo, znaczenie ma jedynie kara „przewidziana” za to przestępstwo w przepisie części szczególnej Kodeksu karnego lub innej ustawy karnej (zob. np. tak w wyroku z 19 lutego 2020 r., sygn. akt III KK 538/18 i przywołanym tam orzecznictwie). Nieuzasadnione jest więc przywoływanie przez

skarżących argumentacji sądu okręgowego, które zakwestionował i uznał przecież za błędne Sąd Najwyższy w przywołanym w tym miejscu orzeczeniu, a zwłaszcza przyjęte tam założenie, iż przepis art. 44 § 1 pkt 2 k.k.s. (określający 10 - letni okres przedawnienia karalności) odnosi się jedynie do przestępstw skarbowych zagrożonych samoistną karą przekraczającą 3 lata pozbawienia wolności i tym samym nie odnosi się w ogóle do czynów zagrożonych sankcjami alternatywnymi, w tym grzywną.

Słusznie zauważył przy tym prokurator w odpowiedzi na kasację, że w Kodeksie karnym skarbowym brak jest co do zasady typów przestępstw skarbowych zagrożonych samoistną karą pozbawienia wolności i już choćby z tego powodu argumentacja obrońców wydaje się zupełnie oderwana od założeń ustawodawcy.

W sprawie nie może budzić natomiast wątpliwości to, że przestępstwo skarbowe przypisane L. J. w pkt. 7b, polegające na wyłudzeniu zwrotu podatku VAT jest zagrożone nie tylko karą grzywny, ale także karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata, co powoduje że jego karalność ustaje po upływie 10 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności należności podatku od towarów i usług; jednoznacznie to z brzmienia art. 44 § 1 pkt 2 k.k.s. w zw. z art. 44 § 3 k.k.s.

Ubocznie wypada przypomnieć, że kwestiami związanymi z ustaleniem w tej sprawie okresów przedawnienia zajmował się również Sąd Apelacyjny w ramach kontroli odwoławczej, który nie stwierdził żadnych błędów czy uchybień z tym zagadnieniem związanych, co zostało właściwie przedstawione w pisemnych motywach zaskarżonego wyroku (patrz część 3.5 uzasadnienia). Kasacja w swym zamyśle miała zatem doprowadzić do spowodowania ponownej w tym zakresie kontroli, w zmodyfikowanej aktualnie formie zarzutu obrazy art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k., który okazał się jednak pozbawiony podstaw.

Nie znajdując zatem powodów do uwzględnienia kasacji rozstrzygnięto jak w pkt. I postanowienia, na podstawie art. 636 § 1 k.p.k. w zw. z art. 637a k.p.k. rozsądzaając w przedmiocie kosztów za postępowanie kasacyjne.

[J.J.]

[r.g.]