

## POSTANOWIENIE

Dnia 20 czerwca 2012 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Krzysztof Cesarz (przewodniczący)

SSN Michał Laskowski

SSN Barbara Skoczowska (sprawozdawca)

Protokolant: Łukasz Majewski

przy udziale prokuratora Prokuratury Generalnej Aleksandra Herzoga

w sprawie **Renaty M., Franciszka M., Bolesława M. i Jerzego T.**

po rozpoznaniu w Izbie Karnej, na posiedzeniu w dniu 20 czerwca 2012 r.,  
przekazanego na podstawie art. 441 § 1 k.p.k. przez Sąd Okręgowy w B.,  
postanowieniem z dnia 29 marca 2012 r., sygn. akt VII Ka 876/11, zagadnienia  
prawnego wymagającego zasadniczej wykładni ustawy:

**„1. Czy reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie na  
gruncie art. 8 § 1 k.k.s.,**

**2. O ile słuszne jest stosowanie reguł wyłączenia wielości ocen, czy  
art. 76 k.k.s. jest lex specialis do art. 286 § 1 k.k.,**

**3. O ile stosowanie reguł wyłączenia wielości ocen na gruncie  
art. 8 § 1 k.k.s. nie jest zasadne, czy przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s. i  
art. 76 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. pozostaje  
w zbiegu idealnym z przestępstwem z art. 286 § 1 k.k.?”**

**p o s t a n o w i ł**

**odmówić podjęcia uchwały.**

## UZASADNIENIE

Przytoczone w dosłownym brzmieniu pytania, z pominięciem oczywistego błędu pisarskiego, zostały zadane Sądowi Najwyższemu na tle następującej sytuacji procesowej.

Prokurator Prokuratury Okręgowej w B., wniósł do Sądu Rejonowego w B. akt oskarżenia przeciwko Renacie M., Franciszkowi M., Bolesławowi M. i Jerzemu T. Oskarżył on każdego z nich o popełnienie jednego przestępstwa z „art. 271 § 3 k.k. i art. 286 § 1 k.k. w zb. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k.”

Przestępstwa zarzucane poszczególnym oskarżonym polegały na tym, że działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, wspólnie i w porozumieniu z inną ustaloną osobą, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w krótkich odstępach czasu doprowadzili Skarb Państwa reprezentowany przez właściwe urzędy skarbowe do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w ten sposób, że przyjęli, wystawione przez uprawnioną do tego, przez podmiot podany w a/o, inną ustaloną osobę, faktury na fikcyjne usługi na rzecz firm stanowiących ich własność z naliczonym podatkiem VAT, następnie wprowadzili te faktury do ewidencji księgowej wymienionych w a/o podmiotów i pod pozorem dokonania rozliczeń podatku od towarów i usług przed właściwymi urzędami skarbowymi wyłudzili na szkodę Skarbu Państwa mienie w kwocie stanowiącej równowartość rzekomo naliczonego w tych fakturach podatku VAT, z tym że:

- Renata M. i Franciszek M. w okresie od 31 grudnia 2002 r. do stycznia 2003 r. w B., działając nadto wspólnie i w porozumieniu ze sobą, przyjęli 2 faktury z naliczonym podatkiem VAT w łącznej kwocie 3214,20 zł, a rozliczeń podatku dokonywali w Drugim Urzędzie Skarbowym w B.,
- Bolesław M. w okresie od 28 listopada 2001 r. do grudnia 2001 r. w B. i G., przyjął 2 faktury z naliczonym podatkiem VAT w łącznej kwocie 1918,40 zł, a rozliczeń podatku dokonywał w Urzędzie Skarbowym w C.,

- Jerzy T. w okresie od 8 września 2002 r. do października 2002 r. w B. i Ż., przyjął 1 fakturę z naliczonym podatkiem VAT w kwocie 1199 zł, a rozliczeń podatku dokonywał w Urzędzie Skarbowym w Ż.

Sąd Rejonowy w B., wyrokiem z dnia 12 lipca 2011 r., sygn. akt III K 1206/10:

I. na podstawie art. 113 § 1 k.k.s., art. 414 § 1 k.p.k. i art.17 § 1 pkt 6 k.p.k. umorzył postępowanie wobec Renaty M., Franciszka M., Bolesława M. i Jerzego T. o to, że każdy z oskarżonych, działając wspólnie i w porozumieniu z inną ustaloną osobą wystawił w sposób nierzetelny faktury z naliczonym podatkiem VAT na fikcyjne usługi na rzecz firm stanowiących ich własność, z tym że:

- Renata M. i Franciszek M. w okresie od 31 grudnia 2002 r. do stycznia 2003 r. w B., działając nadto wspólnie i w porozumieniu ze sobą, wystawili 2 faktury z naliczonym podatkiem VAT w łącznej kwocie 3214,20 zł,
- Bolesław M. w okresie od 28 listopada 2001 r. do grudnia 2001 r. w B. i G., wystawił 2 faktury z naliczonym podatkiem VAT w łącznej kwocie 1918,40 zł,
- Jerzy T. w okresie od 8 września 2002 r. do października 2002 r. w B. i Ż., wystawił 1 fakturę z naliczonym podatkiem VAT w kwocie 1199 zł, to jest o czyny z art. 62 § 2 k.k.s.

II. na podstawie art. 113 § 1 k.k.s., art. 414 § 1 k.p.k. i art.17 § 1 pkt 6 k.p.k. umorzył postępowanie wobec Renaty M., Franciszka M., Bolesława M. i Jerzego T. o to, że każdy z oskarżonych, działając wspólnie i w porozumieniu z inną ustaloną osobą poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym na fakturach z naliczonym podatkiem VAT wprowadził w błąd urząd skarbowy narażając tym samym na nienależny zwrot podatkowej należności

publicznoprawnej, przy czym kwota narażona na nienależny zwrot podatku nie przekraczała ustawowego progu, z tym że:

- Renata M. i Franciszek M. w okresie od 31 grudnia 2002 r. do stycznia 2003 r. w B., działając nadto wspólnie i w porozumieniu ze sobą, podali takie dane na 2 fakturach, a wprowadzając w błąd Drugi Urząd Skarbowy w B., narazili na zwrot w wysokości 3214,20 zł,
- Bolesław M. w okresie od 28 listopada 2001 r. do grudnia 2001 r. w B. i G., podał takie dane na 2 fakturach, a wprowadzając w błąd Drugi Urząd Skarbowy w B., naraził na zwrot w wysokości 1918,40 zł,
- Jerzy T. w okresie od 8 września 2002 r. do października 2002 r. w B. i Ż., podał takie dane na 1 fakturze, a wprowadzając w błąd Drugi Urząd Skarbowy w B., naraził na zwrot w wysokości 1199 zł,

to jest o czyny z art.76 § 3 k.k.s.

Z uzasadnienia tego wyroku m. in. wynika, że oskarżeni działając wspólnie i w porozumieniu z innymi osobami wystawili nierzetelne faktury VAT, które nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a następnie wykorzystali je w rozliczeniach podatkowych, co oznacza, że faktury były przeznaczone tylko i wyłącznie dla przestępczych celów podatkowych. Odwołując się następnie do kilku orzeczeń Sądu Najwyższego i sądów apelacyjnych, Sąd I instancji wskazał, że zasadnym jest przyjęcie kwalifikacji prawnej z art. 62 § 2 k.k.s. oraz art. 76 § 3 k.k.s. jako *lex specialis* wobec uregulowań zawartych w art. 271 k.k. i art. 286 k.k.

Apelację od wyroku wniósł Prokurator Okręgowy w B. Zaskarżając wyrok w całości na niekorzyść oskarżonych, podniósł dwukrotny zarzut, mającej wpływ na treść wydanego orzeczenia, obraży prawa materialnego, a to art. 271 § 3 k.k. i art. 286 § 1 k.k. polegającej na uznaniu, że zachowania oskarżonych wyczerpują li tylko znamiona przestępstw z Kodeksu karnego skarbowego – art. 62 § 2 k.k.s. i art. 76 § 3 k.k.s., podczas gdy „prawidłowa

ocena ustalonych faktów oraz dokonanie właściwej subsumcji zachowań oskarżonych prowadzi do odmiennych wniosków, polegających na uznaniu, iż w niniejszej sprawie mamy do czynienia z konstrukcją idealnego zbiegu przestępstw z art. 8 k.k.s., w myśl której sprawcy zostaje przypisanych tyle przestępstw, ile da się wyodrębnić kwalifikacji prawnych na podstawie zbiegających się przepisów, co w konsekwencji prowadzi wprost do wniosku, iż zachowaniem swoim oskarżeni wyczerpali również znamiona przestępstw”, odpowiednio, z art. 271 § 3 k.k. i z art. 286 § 1 k.k. Z uzasadnienia apelacji wynika, że skarżący stoi na stanowisku, iż w sprawie zachodzi idealny zbieg przestępstw, do którego nie mają jednak zastosowania reguły wyłączenia wielości ocen. Podnosząc te zarzuty skarżący wniósł o uchylene zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w B.

Sąd Okręgowy w B., stwierdzając że w sprawie wyłoniło się zagadnienie prawne wymagające zasadniczej wykładni prawa, postanowieniem z dnia 29 marca 2012 r. przekazał je w trybie art. 441 § 1 k.p.k., w postaci pytań zawartych w części dyspozytywnej niniejszego postanowienia.

W uzasadnieniu swego postanowienia, w zakresie pierwszych dwóch pytań, nie odnosząc się w jakikolwiek sposób do dokonanych przez Sąd Rejonowy ustaleń, Sąd Okręgowy wskazał, że „kwestia prawidłowej oceny zachowań sprawców wprowadzających w błąd organy skarbowe Państwa poprzez posługiwanie się fikcyjnymi fakturami VAT i doprowadzającymi je w ten sposób do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w postaci nienależnego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym bądź przeniesienia jej na następny miesiąc była przedmiotem rozbieżnych interpretacji prezentowanych w doktrynie i orzecznictwie”. Koncentrując się na przytoczeniu i skomentowaniu szeregu orzeczeń Sądu Najwyższego i sądów apelacyjnych oraz poglądów nauki prawa karnego, Sąd pytający zauważa, że odmienna

interpretacja dotyczy, ze względu na treść art. 8 k.k.s., możliwości stosowania reguł wyłączenia wielości ocen przy zbiegających się przepisach kodeksu karnego oraz kodeksu karnego skarbowego.

Uzasadniając swoje trzecie pytanie, Sąd Okręgowy przyznaje wprawdzie, że problem zbiegu przepisów art. 286 § 1 k.k. i art. 56 k.k.s. nie znajduje odzwierciedlenia w treści zarzutów, ani w treści wyroku, czy też jego pisemnego uzasadnienia, jednakże analiza zebranego materiału dowodowego wskazuje, że przestępcze działanie Renaty M., a przeto również Franciszka M., udokumentowane deklaracją podatkową (k. 114), polegało nie na narażeniu na nienależny zwrot, lecz na niezasadnym zaniżeniu, poprzez posłużenie się fikcyjną fakturą, kwoty podatku VAT za grudzień 2002 r. podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego. Oskarżona w tej deklaracji nie wykazała bowiem kwoty do zwrotu ani do przeniesienia na następny miesiąc. Według sądu odwoławczego, w praktyce jednak często zdarzają się sytuacje, gdy „sprawca posługując się fikcyjnymi fakturami, czynem ciągłym dopuszcza się zachowań polegających na niezasadnym obniżeniu należności podatkowych podlegających wpłacie do urzędu skarbowego oraz (w kolejnych miesiącach) uzyskaniu nienależnego zwrotu należności lub przeniesieniu na następny miesiąc”. Tego rodzaju sytuacje, zdaniem Sądu pytającego, winny być oceniane zarówno przez pryzmat art. 56 § 1 k.k.s. i art. 76 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s., jak i art. 286 § 1 k.k., gdyby nie wątpliwości co do tego, czy przestępstwa te pozostają w zbiegu idealnym na gruncie art. 8 § 1 k.k.s., wobec braku pewności, czy czyn z art. 56 § 1 k.k.s. skutkuje niekorzystnym rozporządzeniem mieniem po stronie urzędu skarbowego, należącym do znamion przestępstwa z art. 286 § 1 k.k.

Prokurator Prokuratury Generalnej złożył na piśmie wniosek o odmowę podjęcia uchwały wskazując, że wątpliwości materialnoprawne, których rozwiania spodziewa się Sąd Okręgowy w B., zrodziły się w wymiarze

abstrakcyjnym, gdyż orzeczenie Sądu merytorycznego, nie uwzględniające realiów sprawy, wydane zostało z rażąco obraźliwymi przepisami postępowania (art. 410 k.p.k. z zw. z art. 7 k.p.k., art. 413 § 2 pkt 1 k.p.k., art. 424 § 1 k.p.k. i art. 366 § 1 k.p.k.). W uzasadnieniu swojego stanowiska prokurator wskazał, że w takiej sytuacji, „kontrola pod kątem istnienia tzw. bezwzględnej przyczyny odwoławczej określonej w art. 440 k.p.k., podlegającej uwzględnieniu z urzędu niezależnie *-in concreto-* od zarzutów stawianych w apelacji, uwalnia sąd odwoławczy, z mocy art. 436 k.p.k., od obowiązku szczegółowego badania pozostałych aspektów prawnych niniejszej sprawy, gdyż byłoby to bezprzedmiotowe. W rezultacie kontrola ta jest jedynym, obecnie możliwym, zakresem rozpoznania odwołania prokuratora, który ma znaczenie dla rozstrzygnięcia.”

**Sąd Najwyższy zważył, co następuje:**

Rację ma przedstawiciel Prokuratury Generalnej wskazując, że w niniejszej sprawie brak jest warunków do podjęcia uchwały w trybie art. 441 § 1 k.p.k.

Skuteczne wystąpienie przez sąd odwoławczy z pytaniem prawnym następuje jedynie wtedy, gdy spełnione są łącznie wszystkie przesłanki wskazane w tym przepisie. Zagadnienie prawne wymagające zasadniczej wykładni ustawy musi więc wyłonić się między innymi przy rozpoznawaniu środka odwoławczego, a zatem powinno być powiązane z konkretną sprawą w taki sposób, że od jego rozstrzygnięcia zależy treść merytorycznego orzeczenia w sprawie.

Zagadnienie prawne, przedstawione przez Sąd Okręgowy w B. Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia, nie spełnia tego wymogu.

Wprawdzie przepis art. 434 § 1 k.p.k. zezwala sądowi odwoławczemu na orzekanie na niekorzyść oskarżonego wówczas, gdy wniesiono na jego niekorzyść środek odwoławczy, jednakże możliwość takiego orzekania

ograniczona jest regułą *ne peius*, wyrażoną w art. 454 § 1 k.p.k. Należy więc przypomnieć, że Sąd Rejonowy w B. wyrokiem z dnia 12 lipca 2011 r., na mocy art. 113 § 1 k.k.s., art. 414 § 1 k.p.k. i art.17 § 1 pkt 6 k.p.k., umorzył postępowanie wobec wszystkich oskarżonych z powodu przedawnienia karalności popełnionych przez nich czynów. Reguła ta nie tylko wyklucza skazanie przez sąd odwoławczy za czyn, co do którego umorzono postępowanie, ale, tym bardziej, przyjęcie, że ten sam czyn wyczerpuje znamiona jeszcze innego przestępstwa i skazanie za nie oskarżonego, albo choćby tylko umorzenie postępowania o to przestępstwo.

Nadto trzeba mieć na względzie, że zmiana wyroku na skutek apelacji na niekorzyść wniesionej przez prokuratora może nastąpić jedynie w razie stwierdzenia uchybień w niej podniesionych. Prokurator natomiast w apelacji podniósł tylko zarzut obrazy prawa materialnego, co wskazuje, iż nie kwestionuje on dokonanych przez Sąd I instancji ustaleń faktycznych, których wyrazem jest przede wszystkim treść przypisanych oskarżonym czynów.

Z opisu przypisanych oskarżonym czynów z art. 62 § 2 k.k.s. i z art. 76 § 3 k.k.s. nie wynika zaś, aby celem ich działania było osiągnięcie korzyści majątkowej, co stanowi znamię zarówno przestępstwa z art. 271 § 3 k.k., jak i z art. 286 § 1 k.k. Brak ten eliminuje możliwość dokonania na etapie postępowania odwoławczego ustaleń w tym zakresie, to jest uzupełnienia opisu przypisanych czynów o wskazany cel. Na tym etapie postępowania, Sąd Okręgowy rozpoznając apelację prokuratora, nie będzie więc rozważał, czy zachodzi idealny zbieg czynów karalnych odpowiednio z art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271 § 3 k.k. oraz z art. 76 § 3 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k.

Niezależnie od powyższego należy zauważyć, że Sąd Rejonowy nie wskazał dlaczego przyjął, iż oskarżeni wystawili faktury, a nie tylko się nimi posłużyli w określonym celu, chociaż z początkowego fragmentu uzasadnienia wyroku wynika, że każdorazowo wystawcą faktury była inna osoba, nie



oskarżeni, co znajduje również odbicie w dokumentach znajdujących się w aktach sprawy. Wskazywać to może, że oskarżeni nie popełnili czynów określonych w art. 62 § 2 k.k.s. w przypisanej im formie sprawczej. W takiej sytuacji forsowana przez prokuratora w akcie oskarżenia oraz apelacji kwalifikacja prawna przestępstwa z art. 271 § 3 k.k. hipotetycznie również nie będzie prawidłowa, gdyż może ono dotyczyć jedynie osoby poświadczającej nieprawdę w dokumencie lub osoby współdziałającej z nią, a nie osoby tylko używającej takiego dokumentu, do której zastosowanie ma przepis art. 273 k.k.

Nie można także pominąć tego, na co zwraca uwagę prokurator Prokuratury Generalnej w swoim wniosku, że w opisach czynów przypisanych oskarżonym z art. 76 § 3 k.k.s. brak jest wskazania sposobu wprowadzenia w błąd właściwych urzędów skarbowych, co sugeruje, że efekt ten został wywołany już z chwilą podania w fakturach danych niezgodnych z rzeczywistością i to rzekomo przez wszystkich oskarżonych. Analiza sprawy wskazuje, że Sąd Rejonowy przedstawiając w uzasadnieniu orzeczenia ustalony stan faktyczny, niewiele wykroczył poza opisy przyjęte w sentencji wyroku. Relacja z odtworzonych wydarzeń nawiązujących do zachowania Renaty M., Bolesława M. i Jerzego T. nie wykracza poza ustalenie, że pozyskane fikcyjne faktury zostały wprowadzone przez oskarżonych do ewidencji księgowej, a następnie stanowiły podstawę rozliczenia z urzędem skarbowym. Ustalenia dotyczące Franciszka M. ograniczają się natomiast do wskazania, że po otrzymaniu dwóch faktur od Jerzego D., który dostał je od ich wystawcy Adama Białka, przekazał te dokumenty swojej żonie Renacie M. ze świadomością, iż potwierdzone nimi usługi nigdy nie miały miejsca. Wskazano w uzasadnieniu wyroku dokładną datę rozliczenia, jednakże nie podano formy rozliczenia. Nie ustalono również, kto wypisał i podpisał deklaracje dla podatku od towarów i usług oraz – przede wszystkim – kto, w jakim terminie oraz w którym urzędzie skarbowym je złożył, co musiało wywołać określone konsekwencje

prawnopodatkowe oraz zmiany w stosunkach majątkowych, ani też czy i kiedy doszło do zwrotu narażonej na to kwoty podatkowej należności publicznoprawnej oskarżonym, którzy do tego akurat dążyli. Nie można również łączyć, tak jak to uczynił Sąd I instancji, skutku wykroczeń skarbowych z art. 76 § 3 k.k.s. z samym wygenerowaniem nierzetelnych faktur, którego to skutku zachowanie Renaty M. i Franciszka M. nie spowodowało, na co zresztą zwrócił uwagę Sąd pytający. Przepis art. 76 § 1 k.k.s. bowiem wymaga, aby poprzez wprowadzenie w błąd właściwego organu, w sposób wskazany w tym przepisie, doszło do narażenia „na nienależny zwrot” należności podatkowej bądź jej nadpłaty. W przypadku Renaty M., jak wynika z treści deklaracji, żadna z tych sytuacji nie miała miejsca.

Objęty natomiast trzecim pytaniem Sądu Okręgowego w B. zbieg przepisów art. 286 § 1 k.k. i art. 56 k.k.s. nie znajduje w ogóle odzwierciedlenia, co zauważa sam Sąd odwoławczy, ani w treści zarzutów aktu oskarżenia, ani też w treści wyroku, czy też w jego pisemnym uzasadnieniu. Jego sens, podobnie jak w odniesieniu do pozostałych dwóch pytań, sprowadza się tylko i wyłącznie do konieczności oceny hipotetycznej sytuacji procesowej, która może ewentualnie powstać dopiero po uchyleniu zaskarżonego wyroku i przekazaniu sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Powyższe wskazuje, że rozpoznanie środka odwoławczego przez Sąd Okręgowy nie zależy od ustosunkowania się przez Sąd Najwyższy do problematyki zawartej w pytaniach. W zaistniałej sytuacji procesowej, a więc w świetle ustalonego stanu faktycznego oraz sformułowanego w apelacji zarzutu tylko obrazy prawa materialnego, ocena zasadności przez Sąd odwoławczy podniesionych w apelacji uchybień w niniejszej sprawie jest niemożliwa. Sąd Okręgowy w B. winien więc dokonać kontroli wyroku zaskarżonego apelacją prokuratora na niekorzyść oskarżonych, pod kątem przede wszystkim zaistnienia przyczyny określonej w art. 440 k.p.k., podlegającej uwzględnieniu z

urzędu niezależnie od jedynie podniesionych zarzutów, wykorzystując przy tym bogate orzecznictwo Sądu Najwyższego zawierające wykładnię tego przepisu (por. m. in. wyroki: z dnia 23 sierpnia 2007 r., IV KK 210/07, R-OSNKW 2007, poz. 1858; z dnia 1 lutego 2008 r., V KK 244/07, R-OSNKW 2008, poz. 292; z dnia 15 października 2008 r., II KK 220/08, R-OSNKW 2008, poz. 2019; z dnia 19 sierpnia 2009 r., V KK 157/09, R-OSNKW 2009, poz. 1689 oraz postanowienie z dnia 30 września 2010 r., I KZP 16/10, OSNKW 2010, z. 11, poz. 96).

Odmowa udzielenia odpowiedzi w niniejszej sprawie zwalnia Sąd Najwyższy od jakichkolwiek rozważań dotyczących przedstawionego zagadnienia związanego ze stosowaniem reguł wyłączenia wielości ocen na gruncie idealnego zbiegu czynów karalnych.

/km/