

<i>Sygn. akt</i>	<i>II AKa 4/15</i>
------------------	--------------------

WYROK			
W IMIENIU			
RZECZYPOSPOLITEJ			
POLSKIEJ			
		Dnia	31 marca 2015 r.
<i>Sąd Apelacyjny II Wydział Karny w Rzeszowie</i>			
w składzie:			
	Przewodniczący:	SSA Stanisław Sielski	
	Sędziowie:	SSA Edward Loryś SSA Piotr Moskwa (spr.)	
	Protokolant:	st. sekr. sądowy Paweł Szemberski	
przy udziale Prokuratora Prokuratury Apelacyjnej w Rzeszowie – Grażyny Zięby – Białowąs			

po rozpoznaniu w dniach 5 marca i 24 marca 2015 r.

sprawy **W. P.** oskarżonego z art. 54 § 1 k.k.s. i art. 18 § 3 k.k.
w zw. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s.
w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s. w zbiegu z art. 270 § 1 k.k.
w zw. z art. 8 § 1 k.k.s., art. 299 § 1 k.k. w zw. z art. 299 § 5 k.k.
w zw. z art. 12 k.k. i art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k.,

J. Z. oskarżonej z art. 54 § 1 k.k.s. i art. 61 § 1 k.k.s.
w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s. w zbiegu z art. 270 § 1 k.k. w zw. art.
8 § 1 k.k.s. i art. 299 § 1 k.k.

w zw. z art. 299 § 5 k.k. w zw. z art. 12 k.k.

na skutek apelacji wniesionej przez obrońców oskarżonych

od wyroku Sądu Okręgowego w Rzeszowie z dnia 11 kwietnia 2014 r.,

sygn. akt II K 122/10

I. zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że:

a/ uchyla orzeczenia o karach łącznych oparte na przepisach art. 85 i 86

§ 1 k.k. zawarte w pkt (5) i (9) wyroku oraz o orzeczeniu środka karnego w postaci obowiązku naprawienia szkody zawarte w pkt (2) i (7) wyroku oparte na przepisie art. 46 § 1 k.k.,

b/ uchyla orzeczenie zawarte w pkt (4) wyroku i na podstawie art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. postępowanie karne wobec W. P. o przestępstwo z art. 270 § 1 k.k. opisane w pkt **III** wyroku umarza, a kosztami procesu w tym zakresie obciąża Skarb Państwa,

c/ w miejsce czynu opisanego w pkt (1) wyroku, zakwalifikowanego jako przestępstwo z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k., uznaje W. P. za winnego czynu opisanego w pkt **I** wyroku, z tym iż przyjmuje, że działał on w sposób tam opisany, zatajając przed S. P. Prezesem Zarządu przedsiębiorstwa (...) rzeczywisty obraz sprzedaży detalicznej prowadzonej w podległej mu spółce do października 2004 r. oraz eliminuje z jego opisu sformułowanie „czyniąc sobie z popełnionego przestępstwa stałe źródło dochodu”

tj. winnego popełnienia przestępstwa z art. 54 § 1 k.k.s. w zbiegu z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.

i za to **na podstawie art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. przy zastosowaniu art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. oraz 2 § 2 k.k.s.**

s k a z u j e

go na karę **4 (czterech) lat** pozbawienia wolności,

na podstawie art. 33 § 1 k.k.s. orzeka wobec W. P. środek karny w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej korzyści majątkowej osiągniętej z przestępstwa w kwocie 1 000 000 (jeden milion) zł,

na podstawie art. 39 § 1 i 2 k.k.s. wymierza W. P. karę łączną **4 (czterech) lat** pozbawienia wolności,

d/ w miejsce czynu opisanego w pkt (6) wyroku, zakwalifikowanego jako przestępstwo z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k., uznaje J. Z. za winną popełnienia czynu opisanego w pkt **IV** wyroku z tym, że z jego opisu eliminuje sformułowanie „czyniąc sobie z popełnionego przestępstwa stałe źródło dochodu”

tj. winną przestępstwa z art. 54 § 1 k.k.s. w zbiegu z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s

i za to **na podstawie art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. przy zastosowaniu art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. oraz 2 § 2 k.k.s.**

s k a z u j e

ją na karę **2 (dwóch) lat i 6 (sześciu) miesięcy** pozbawienia wolności,

na podstawie art. 33 § 1 k.k.s. orzeka wobec J. Z. środek karny w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej korzyści majątkowej osiągniętej z przestępstwa w kwocie 500 000 (pięćset tysięcy) zł,

na podstawie art. 39 § 1 i 2 k.k.s. wymierza J. Z. karę łączną **2 (dwóch) lat i 6 (sześciu) miesięcy** pozbawienia wolności,

II. w pozostałym zakresie zaskarżony wyrok **utrzymuje w mocy**,

III. **zwalnia** W. P. i J. Z. w całości od zapłaty kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze, wydatkami obciążając Skarb Państwa.

Sygn. akt II AKa 4/15

UZASADNIENIE

1. **W. P.** został oskarżony o to, że:

I. w okresie od lipca 2004 r. do sierpnia 2005 r. w R. oraz innych nieustalonych miejscach na terenie Polski, będąc Dyrektorem Handlowym przedsiębiorstwa (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. i R., działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru osobiście w okresie od lipca 2004 r. do października 2005 r. zatajając przy tym przed S. P. – Prezesem Zarządu przedsiębiorstwa (...) rzeczywisty obraz sprzedaży detalicznej prowadzonej w podległej mu spółce oraz wspólnie i w porozumieniu w okresie od października 2004 r. do grudnia 2005 r. z J. Z., będącą Prezesem Zarządu przedsiębiorstwa (...) Sp. z o.o., dokonując obrotu towarami akcyzowymi nie ujawnił właściwemu organowi przedmiotu i podstawy opodatkowania w ten sposób, że sprzedał

17 055 metrów sześciennych oraz 46 ton oleju opałowego, 732 tony preparatu a. (...), 214 ton eteru metylo-tert-butylowego (...), 103 tony oraz 93 100 kg rozpuszczalnika R-1L, 137 ton oraz 72 000 kg rozpuszczalnika R1 oraz 102,5 tony oraz 100 000 kg rozpuszczalnika R2 ustalonym

i nieustalonym odbiorcom, wiedząc, iż zakupiony przez nich towar zostanie wykorzystany niezgodnie z przeznaczeniem, w sposób naruszający art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.) w związku z § 11 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26.04.2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz. U. z 2004r., Nr 97, poz. 966 z późn. zm.) oraz § 2 ust. 1 w związku z § 3 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22.04.2004 r.

w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), co skutkowało powstaniem z tego tytułu obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego – stosownie do treści art. 4 ust. 2 pkt 10 cyt. ustawy o podatku akcyzowym, posługując się przy tym jako autentycznymi 765 (siedmiuset sześćdziesiąt pięć) podrobionymi w nieustalonym czasie i miejscu przez nieustalone osoby oświadczeniami o przeznaczeniu nabywanego towaru, mającymi wskazywać na dokonanie sprzedaży towaru

w warunkach upoważniających przedsiębiorstwo (...) do skorzystania ze zwolnień i ulg w podatku akcyzowym po czym tak podrobione dokumenty wprowadził za wiedzą J. Z. do dokumentacji księgowej spółki (...) ułatwiając jej nierzetelne prowadzenie księgowości w przedsiębiorstwie (...) przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy wielkiej wartości w łącznej kwocie 23 654 362 zł czyniąc sobie z popełnionego przestępstwa stałe źródło dochodu

tj. o przestępstwo z art. 54 § 1 k.k.s. i z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s. w zbiegu z art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 8 § 1 k.k.s.

II. w okresie od lipca 2004 r. do października 2005 r. w R. oraz innych nieustalonych miejscach na terenie Polski, będąc Dyrektorem Handlowym przedsiębiorstwa (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. i R., działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, osobiście oraz wspólnie i w porozumieniu w okresie od października 2004 r. do października 2005 r. z J. Z., będącą Prezesem Zarządu przedsiębiorstwa (...) Sp. z o.o. podejmował czynności, które

miały udaremnić lub znacznie utrudnić stwierdzenie przestępnego pochodzenia środków płatniczych uzyskanych jako korzyści majątkowe w wyniku popełnienia przestępstwa opisanego w punkcie **I** w kwocie co najmniej 36 144 680,94 zł w ten sposób, że środki pieniężne pozyskane od ustalonych i nieustalonych odbiorców towaru opisanego w punkcie **I** w wyniku sprzedaży detalicznej na tzw. paragon wprowadził do kasy przedsiębiorstwa (...) na podstawie dowodów Kp obejmujących okres od lipca 2004 r. do sierpnia 2005 r. nie wskazując na nich źródła pochodzenia gotówki oraz nie wskazując na oświadczeniach o przeznaczeniu nabytego przez odbiorców indywidualnych towaru akcyzowego numeru i daty dokumentu potwierdzającego w/w sprzedaż, po czym tak pozyskane środki finansowe osobiście oraz przy udziale ustalonych osób wpłacił jako wpłaty własne na rachunki bankowe przedsiębiorstwa (...) Sp. z o.o. tj. na rachunek w Banku (...) numer (...) oraz na rachunek Banku (...) numer (...) bez podania w odniesieniu do w/w wpłat rodzaju transakcji oraz źródła jej pochodzenia, dzieląc przy tym poszczególne wpłaty na okrągłe kwoty, a następnie tak wpłacone środki finansowe rozchodził na bieżącą działalność przedsiębiorstwa

tj. o przestępstwo z art. 299 § 1 k.k. w zw. z art. 299 § 5 k.k. w zw. z art. 12 kk

III. w okresie od stycznia do 2 maja 2006 r. w bliżej nieustalonym miejscu działając w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w krótkich odstępach czasu, w celu użycia za autentyczne podrobił dokumenty w postaci potwierdzenia wpłat gotówkowych dokonanych w imieniu przedsiębiorstwa (...) Sp. z o.o. w oddziałach Banku (...) w różnych miejscowościach na terenie Polski w ten sposób, że na tego rodzaju dokumentach z dnia 02.05.2006 r. na kwotę 36 300 zł, z dnia 10.05.2006 r. na kwotę 17 000 zł, z bliżej nieustalonej daty na kwotę 17 000 zł, z dnia 27.02.2006 r. na kwotę 35 000 zł, z dnia 03.02.2006 r. na kwotę 32 000 zł, z dnia 11.01.2006 r. na kwotę 50 000 zł, z dnia 08.02.2006 r. na kwotę 50 000 zł, z dnia 28.04.2006 r. na kwotę 40 000 zł, z dnia 01.03.2006 r. na kwotę 20 500 zł, z dnia 07.02.2006 r. na kwotę 36 000 zł, z dnia 30.03.2006 r. na kwotę 46 000 zł, z dnia 21.02.2006 r. na kwotę 19 500 zł, z dnia 10.01.2006 r. na kwotę 15 512 zł, z dnia 24.03.2006 r. na kwotę 45 000 zł, z dnia 10.01.2006 r. na kwotę 35 000 zł, z dnia 30.03.2006 r. na kwotę 35 000 zł, z dnia 21.02.2006 r. na kwotę 50 000 zł, z dnia 27.02.2006 r. na kwotę 35 000 zł, z dnia 22.02.2006 r. na kwotę 35 000 zł, z dnia 27.02.2006 r. na kwotę 35 000 zł, z dnia 27.02.2006 r. na kwotę 35 000 zł, z dnia 01.02.2006 r. na kwotę 11 300 zł, z dnia 22.03.2006 r. na kwotę 50 000 zł, z dnia 24.04.2006 r. na kwotę 25 500 zł, z dnia 24.04.2006 r. na kwotę 19 900 zł, z dnia 06.04.2006 r. na kwotę 38 300 zł, z dnia 01.03.2006 r. na kwotę 50 000 zł, z dnia 30.01.2006 r. na kwotę 20 000 zł, z dnia 30.01.2006 r. na kwotę 50 000 zł, z dnia 06.04.2006 r. na kwotę 38 300 zł, z dnia 03.04.2006 r. na kwotę 35 000 zł, z dnia 03.04.2006 r. na kwotę 34 400 zł, z dnia 20.03.2006 r. na kwotę 25 000 zł, z dnia 10.03.2006 r. na kwotę 41 000 zł, z dnia 20.03.2006 r. na kwotę 25 000 zł, z dnia 06.03.2006 r. na kwotę 40 000 zł, z dnia 27.04.2006 r. na kwotę 42 500 zł, z dnia 03.02.2006 r. na kwotę 33 300 zł, z dnia 07.02.2006 r. na kwotę 36 000 zł, z dnia 08.02.2006 r. na kwotę 13 000 zł, z dnia 07.03.2006 r. na kwotę 40 040 zł, z dnia 20.01.2006 r. na kwotę 50 000 zł, z dnia 30.01.2006 r. na kwotę 50 000 zł, z dnia 03.02.2006 r. na kwotę 30 000 zł, z dnia 22.03.2006 r. na kwotę 25 000 zł, z dnia 28.04.2006 r. na kwotę 21 500 zł, z dnia 03.02.2006 r. na kwotę 50 000 zł, z dnia 17.02.2006 r. na kwotę 31 000 zł, z dnia 17.02.2006 r. na kwotę 31 000 zł, z dnia 23.03.2006 r. na kwotę 45 000 zł, z dnia 10.04.2006 r. na kwotę 40 000 zł, z dnia 10.04.2006 r. na kwotę 34 200 zł, podrobił podpis Z. B. podpisując się jego nazwiskiem w miejscu „podpis klienta”

tj. o przestępstwo z art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k.

2. **J. Z. została** oskarżona o to, że:

IV. w okresie od października 2004 r. do sierpnia 2005 r. w R. oraz innych nieustalonych miejscach na terenie Polski, będąc Prezesem Zarządu przedsiębiorstwa (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. i R., działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, wspólnie i w porozumieniu z W. P. będącym Dyrektorem Handlowym przedsiębiorstwa (...) dokonując obrotu towarami akcyzowymi nie ujawniła właściwemu organowi przedmiotu i podstawy opodatkowania w ten sposób, że sprzedała 14 573 metrów sześciennych oraz 46 ton oleju opałowego 399 ton preparatu a. (...), 136 ton eteru metylo-tert-butylowego (...), 103 tony oraz 93 100 kg rozpuszczalnika R-1L, 137 ton oraz 72 000 kg rozpuszczalnika R1 oraz 102,5 tony oraz 100 000 kg rozpuszczalnika R2 ustalonym i nieustalonym odbiorcom, wiedząc, iż zakupiony przez nich towar zostanie wykorzystany niezgodnie z przeznaczeniem, w sposób naruszający art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn.

zm.) w związku z § 11 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26.04.2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz. U. z 2004 r., Nr 97, poz. 966 z późn. zm.) oraz § 2 ust. 1 w związku z § 3 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22.04.2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), co skutkowało powstaniem z tego tytułu obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego – stosownie do treści art. 4 ust. 2 pkt 10 cyt. ustawy o podatku akcyzowym, posługując się przy tym jako autentycznymi podrobionymi w nieustalonym czasie i miejscu przez nieustalone osoby oświadczeniami o przeznaczeniu nabywanego towaru, mającymi wskazywać na dokonanie sprzedaży towaru w warunkach upoważniających przedsiębiorstwo (...) do skorzystania ze zwolnień i ulg w podatku akcyzowym w ten sposób, że tak podrobione dokumenty wprowadziła do dokumentacji księgowej spółki (...) prowadząc ją w sposób nierzetelny, a nadto posłużyła się tego rodzaju podrobionymi dokumentami przedkładając je jako autentyczne funkcjonariuszom I Urzędu Celnego w W. prowadzącego kontrolę przedsiębiorstwa (...) w konsekwencji czego nie złożyła deklaracji podatkowych ujawniających obowiązek opłacenia podatku akcyzowego z tytułu wykorzystania towaru akcyzowego niezgodnie z przeznaczeniem, przez co naraziła na uszczuplenie podatek akcyzowy wielkiej wartości w łącznej kwocie 19 781 912 zł czyniąc sobie z popełnionego przestępstwa stałe źródło dochodu

tj. o przestępstwo z art. 54 § 1 k.k.s. i art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s. w zbiegu z art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 8 § 1 k.k.s.

V. w okresie od października 2004 r. do października 2005 r. w R. oraz innych nieustalonych miejscach na terenie Polski, będąc Prezesem Zarządu przedsiębiorstwa (...) Sp. z o. o. z siedzibą w W.

i R., działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, wspólnie i w porozumieniu z W. P. będącym (...) Sp. z o.o. podejmowała czynności, które miały udaremnić lub znacznie utrudnić stwierdzenie przestępnego pochodzenia środków płatniczych uzyskanych jako korzyści majątkowe w wyniku popełnienia przestępstwa opisanego w punkcie IV w kwocie co najmniej 30 875 035,38 złotych w ten sposób, że środki pieniężne pozyskane od ustalonych i nieustalonych odbiorców towaru opisanego w punkcie IV w wyniku sprzedaży detalicznej na tzw. paragon wprowadziła do kasy przedsiębiorstwa (...) na podstawie dowodów Kp obejmujących okres od lipca 2004 r. do sierpnia 2005 r. nie wskazując na nich źródła pochodzenia gotówki oraz nie wskazując na oświadczeniach o przeznaczeniu nabytego przez odbiorców indywidualnych towaru akcyzowego numeru i daty dokumentu potwierdzającego w/w sprzedaż, po czym tak pozyskane środki finansowe osobiście oraz przy udziale ustalonych osób wpłaciła jako wpłaty własne na rachunki bankowe przedsiębiorstwa (...) Sp. z o.o. tj. na rachunek w Banku (...) oraz na rachunek Banku (...) numer (...) bez podania w odniesieniu do w/w wpłat rodzaju transakcji oraz źródła jej pochodzenia, dzieląc przy tym poszczególne wpłaty na okrągłe kwoty, a następnie tak wpłacone środki finansowe rozchodowała na bieżącą działalność przedsiębiorstwa

tj. o przestępstwo z art. 299 § 1 k.k. w zw. z art. 299 § 5 k.k. w zw. z art. 12 k.k.

Sąd Okręgowy w Rzeszowie wyrokiem z dnia 11 kwietnia 2014 r., sygn. akt II K 122/10:

- **uznał** oskarżonego W. P. za winnego tego, że w okresie od lipca 2004 r. do sierpnia 2005 r. w R. oraz innych nieustalonych miejscach na terenie Polski, będąc Dyrektorem Handlowym przedsiębiorstwa (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. i R., działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru osobiście w okresie od lipca 2004 r. do października 2005 r. zatajając przy tym przed S. P. – Prezesem Zarządu przedsiębiorstwa (...) rzeczywisty obraz sprzedaży detalicznej prowadzonej w podległej mu spółce oraz wspólnie i w porozumieniu w okresie od października 2004 r. do grudnia 2005 r. z J. Z., będącą Prezesem Zarządu przedsiębiorstwa (...) Sp. z o.o., dokonując obrotu towarami akcyzowymi nie ujawnił właściwemu organowi przedmiotu i podstawy opodatkowania w ten sposób, że sprzedał 17 055 metrów sześciennych oraz 46 ton oleju opałowego, 732 tony preparatu a. (...), 214 ton eteru metylo-tert-butylowego (...), 103 tony oraz 93 100 kg rozpuszczalnika R-1L, 137 ton oraz 72 000 kg rozpuszczalnika R1 oraz 102,5 tony oraz 100 000 kg rozpuszczalnika R2 ustalonym i nieustalonym odbiorcom, wiedząc, iż zakupiony przez nich towar zostanie wykorzystany niezgodnie z przeznaczeniem, w sposób naruszający art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.) w związku z § 11 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia

Ministra Finansów z dnia 26.04.2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz. U. z 2004 r., Nr 97, poz. 966 z późn. zm.) oraz § 2 ust. 1 w związku z § 3 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22.04.2004r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), co skutkowało powstaniem z tego tytułu obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego – stosownie do treści art. 4 ust. 2 pkt 10 cyt. ustawy o podatku akcyzowym, posługując się przy tym jako autentycznymi 765 (siedmiuset sześćdziesiąt pięć) podrobionymi w nieustalonym czasie i miejscu przez nieustalone osoby oświadczeniami o przeznaczeniu nabywanego towaru, mającymi wskazywać na dokonanie sprzedaży towaru w warunkach upoważniających przedsiębiorstwo (...) do skorzystania ze zwolnień i ulg w podatku akcyzowym po czym tak podrobione dokumenty wprowadził za wiedzą J. Z. do dokumentacji księgowej spółki (...) ułatwiając jej nierzetelne prowadzenie księgowości w przedsiębiorstwie (...) czym wprowadził w błąd i doprowadził do niekorzystnego rozporządzenia mieniem właściwy organ skarbowy w celu osiągnięcia korzyści majątkowej w postaci niezapłacenia uszczuplonego podatku wielkiej wartości w łącznej kwocie 23 654 362 zł, tj. popełnienia przestępstwa z art. 286 § 1 kk w zw. z art. 294 § 1 kk i za to na podstawie powołanych przepisów **skazał go** na karę 6 (sześciu) lat pozbawienia wolności.

- na podstawie art. 46 § 1 k.k. **orzekł** wobec oskarżonego W. P. obowiązek naprawienia szkody wyrządzonej przestępstwem poprzez zapłatę na rzecz Skarbu Państwa kwoty 13.763.406 (trzyście milionów siedemset sześćdziesiąt trzy tysiące czterysta sześć) zł,

- **uznał** oskarżonego W. P. za winnego popełnienia czynu w sposób wyżej w pkt. II opisanego, z tą zmianą, że przyjął, iż czyn ten stanowi przestępstwo z art. 299 § 1 kk w zw. z art. 12 kk i za to na podstawie art. 299 § 1 kk **skazał go** na karę 3 (trzech) lat pozbawienia wolności,

- **uznał** oskarżonego W. P. za winnego popełnienia czynu w sposób wyżej w pkt. III opisanego, a stanowiącego przestępstwo z art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i za to na podstawie art. 270 § 1 k.k. **skazał go** na karę 1 (jednego) roku i 6 (sześciu) miesięcy pozbawienia wolności,

- na podstawie art. 85 k.k. i art. 86 § 1 k.k. w miejsce orzeczonych wyżej kar jednostkowych pozbawienia wolności **wymierzył** oskarżonemu W. P. karę łączną 6 (sześciu) lat pozbawienia wolności,

- **uznał** oskarżoną J. Z. za winną tego, że w okresie od października 2004 r. do sierpnia 2005 r. w R. oraz innych nieustalonych miejscach na terenie Polski, będąc Prezesem Zarządu przedsiębiorstwa (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. i R., działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, wspólnie i w porozumieniu z W. P. będącym Dyrektorem Handlowym przedsiębiorstwa (...) dokonując obrotu towarami akcyzowymi nie ujawniła właściwemu organowi przedmiotu i podstawy opodatkowania w ten sposób, że sprzedała 14 573 metrów sześciennych oraz 46 ton oleju opałowego 399 ton preparatu a (...), 136 ton eteru metylo-tert-butylowego (...), 103 tony oraz 93 100 kg rozpuszczalnika R-1L, 137 ton oraz 72 000 kg rozpuszczalnika R1 oraz 102,5 tony oraz 100 000 kg rozpuszczalnika R2 ustalonym i nieustalonym odbiorcom, wiedząc, iż zakupiony przez nich towar zostanie wykorzystany niezgodnie z przeznaczeniem, w sposób naruszający art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.) w związku z § 11 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26.04.2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz. U. z 2004 r., Nr 97, poz. 966 z późn. zm.) oraz § 2 ust. 1 w związku z § 3 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22.04.2004r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), co skutkowało powstaniem z tego tytułu obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego – stosownie do treści art. 4 ust. 2 pkt 10 cyt. ustawy o podatku akcyzowym, posługując się przy tym jako autentycznymi podrobionymi w nieustalonym czasie i miejscu przez nieustalone osoby oświadczeniami o przeznaczeniu nabywanego towaru, mającymi wskazywać na dokonanie sprzedaży towaru w warunkach upoważniających przedsiębiorstwo (...) do skorzystania ze zwolnień i ulg w podatku akcyzowym w ten sposób, że tak podrobione dokumenty wprowadziła do dokumentacji księgowej spółki (...) prowadząc ją w sposób nierzetelny, a nadto posłużyła się tego rodzaju podrobionymi dokumentami przedkładając je jako autentyczne funkcjonariuszom I Urzędu Celnego w W. prowadzącego kontrolę przedsiębiorstwa (...) w konsekwencji czego nie złożyła deklaracji podatkowych ujawniających obowiązek opłacenia podatku akcyzowego z tytułu wykorzystania towaru akcyzowego niezgodnie z przeznaczeniem, czym wprowadziła w błąd i doprowadziła do

niekorzystnego rozporządzenia mieniem właściwy organ skarbowy w celu osiągnięcia korzyści majątkowej w postaci niezapłacenia uszczuplonego podatku wielkiej wartości w łącznej kwocie 19 781 912 zł, tj. popełnienia przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. i za to na podstawie powołanych przepisów **skazał ją** na karę 5 (pięciu) lat pozbawienia wolności,

- na podstawie art. 46 § 1 k.k. **orzekł** wobec oskarżonej J. Z. obowiązek naprawienia szkody wyrządzonej przestępstwem poprzez zapłatę na rzecz Skarbu Państwa kwoty 9.890.956 (dziewięć milionów osiemset dziewięćdziesiąt tysięcy dziewięćset pięćdziesiąt sześć) zł,

- **uznał** oskarżoną J. Z. za winną popełnienia czynu w sposób wyżej w wyroku w pkt. V opisany z tą zmianą, że przyjmuje, iż czyn ten stanowi przestępstwo z art. 299 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i za to na podstawie art. 299 § 1 k.k. **skazał ją** na karę 2 (dwóch) lat pozbawienia wolności,

- na podstawie art. 85 k.k. i art. 86 § 1 k.k. w miejsce orzeczonych wyżej kar jednostkowych pozbawienia wolności **wymierzył** oskarżonej J. Z. karę łączną 5 (pięciu) lat pozbawienia wolności,

- na podstawie art. 626 § 1 k.p.k. **zasądził** od oskarżonych w części na rzecz Skarbu Państwa koszty sądowe w wysokości:

a) 7.785,12 (siedem tysięcy siedemset osiemdziesiąt pięć 12/100) zł od oskarżonego W. P.,

b) 7.585,12 (siedem tysięcy pięćset osiemdziesiąt pięć 12/100) zł od oskarżonej J. Z.

- zwalniając oskarżonych od ich uiszczenia w pozostałej części.

Obrońca oskarżonych W. P. i J. Z. adw. J. W. zaskarżył wyżej wymieniony wyrok w całości i zarzucił;

I. rażące naruszenie przepisów prawa materialnego poprzez:

1. art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. – poprzez jego błędne zastosowanie polegające na uznaniu winy oskarżonych w zakresie tego czynu podczas gdy zachowanie ich nie wypełniło znamion tego typu czynu zabronionego.

2. art. 299 § 1 k.k. – poprzez jego błędne zastosowanie, skutkujące uznaniem winy oskarżonych w zakresie tego przestępstwa, podczas gdy zachowanie ich nie mogło wypełnić znamion tego typu czynu.

II. rażące naruszenie przepisów prawa procesowego, a to:

1. art. 7 k.p.k. w związku z art. 410 k.p.k. oraz art. 424 § 1 pkt 1 k.p.k. – polegające na tym, że wyrok skazujący został oparty zasadniczo na wybiórczo potraktowanym materiale dowodowym, poprzez ogólne wskazanie na jakich dowodach Sąd opierał się, w szczególności poprzez niewskazanie dowodów mających potwierdzać proceder zmiany przeznaczenia produktów wymienionych w zarzutach przy jednoczesnym zaniechaniu dokładnego wyjaśnienia z jakich powodów części dowodów Sąd odmówił wiarygodności;

2. art. 415 § 5 k.p.k. poprzez jego niezastosowanie i tym samym orzeczenie wobec oskarżonych obowiązku naprawienia szkody w sytuacji, gdy przed Urzędem Celnym w R. prowadzone jest postępowanie w przedmiocie przeniesienia na współoskarżoną J. Z. subsydiarnej odpowiedzialności oskarżonej za uszczuplenie podatkowe w podatku akcyzowym,

3. art. 167 k.p.k. poprzez zaniechanie inicjatywy dowodowej z urzędu na okoliczność czy wszystkie dostawy paliw objęte aktem oskarżenia zostały przeznaczone na cel inny niż opałowy, czy doszło do doprowadzenia osób fizycznych i prawnych do niekorzystnego rozporządzenia mieniem i czy było to objęte zamiarem bezpośrednim i kierunkowym oskarżonych, a ponadto celem zweryfikowania tożsamości wszystkich osób składających oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cele opałowe (czy te osoby rzeczywiście istnieją, czy kupowały towar, czy ewentualnie ktoś podawał się za te osoby, czy fałszował podpisy etc.);

4. art. 170 § 1 pkt 2 oraz 3 i 5 k.p.k. – poprzez oddalenie wniosków dowodowych składanych przez obrońcę oskarżonych,

5. art. 413 § 2 pkt 1 k.p.k. – poprzez zastosowanie niepełnej kwalifikacji prawnej czynu przypisanego oskarżonym w pkt (1) i (6) wyroku z uwagi na fakt, iż kwalifikacja prawna czynu nie odpowiada opisowi czynu przypisanego oskarżonym w tych punktach wyroku, gdyż w kwalifikacji nie powołano przepisu art. 18 § 3 k.k. oraz art. 6 k.k.s.

Podnosząc powyższe wniósł o zmianę zaskarżonego orzeczenia i uniewinnienie oskarżonych W. P. i J. Z. od przypisanych im czynów za wyjątkiem czynu przypisanego W. P. w pkt (4) wyroku i orzeczenie za to przestępstwo wobec W. P. kary pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania, ewentualnie wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Okręgowemu w Rzeszowie.

Z daleko posuniętej ostrożności procesowej zarzucił także rażąco niewspółmierność orzeczonych wobec oskarżonych kar pozbawienia wolności i w związku z podniesieniem tego zarzutu, wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez orzeczenie wobec oskarżonych kar pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania.

Obrońca oskarżonych adw. P. D. zaskarżył powyższy wyrok w całości zarzucając:

I. obrazę przepisów postępowania mogące mieć wpływ na treść rozstrzygnięcia, a to:

1. co do pkt 1 i 6 wyroku:

a) art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. poprzez prowadzenie postępowania pomimo braku skargi uprawnionego oskarżyciela, bowiem nie zachodzi tożsamość czynu zarzucanego i przypisanego oskarżonym aktem oskarżenia,

b) art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. poprzez prowadzenie postępowania pomimo przedawnienia karalności czynu,

c) art. 399 k.p.k. poprzez dokonanie zmiany kwalifikacji czynu zarzucanego oskarżonym pomimo braku podstaw ku temu,

d) art. 167 k.p.k. w zw. z art. 345 § 1 k.p.k. w zw. z art. 2 § 2 k.p.k. poprzez brak przeprowadzenia dowodów z urzędu, względnie zwrócenia sprawy do postępowania przygotowawczego w celu pełnego wyjaśnienia sprawy,

e) art. 170 § 1 pkt 2, 3 i 5 k.p.k. w zw. z art. 4 k.p.k., poprzez oddalenie wniosków dowodowych oskarżonych zgłoszonych na rozprawie w dniu 4 marca 2014 r., w sytuacji gdy powyższe dowody nie miały na celu przedłużenia postępowania i były odpowiednie do stwierdzenia okoliczności do wyjaśnienia których zostały powołane oraz konieczne dla prawidłowego wyjaśnienia stanu faktycznego w sprawie,

f) art. 4 k.p.k. w zw. z art. 424 § 1 k.p.k. poprzez uwzględnienie okoliczności przemawiających wyłącznie na niekorzyść oskarżonego, przy jednoczesnym umniejszaniu wagi dowodów przemawiających na korzyść oskarżonego,

g) art. 424 § 1 k.p.k., a to poprzez ogólne i nieprecyzyjne wykonanie uzasadnienia wyroku – brak wskazania na jakich dowodach Sąd oparł się uznając winę oskarżonych za czyn przypisany w pkt 1 i 6 wyroku,

h) art. 5 § 2 k.p.k., poprzez dokonanie rozstrzygnięcia pojawiających się w sprawie wątpliwości na niekorzyść oskarżonych,

i) naruszenie przepisu art. 7 w zw. z art. 410 oraz 193 k.p.k., a to poprzez uznanie opinii biegłego za rzetelną, spójną, w pełni wiarygodną, a co za tym idzie, potwierdzającą wysokość podatku akcyzowego na poziomie 23 654 362, 00 zł, podczas w rzeczywistości, powyższa opinia została sporządzona nieprawidłowo, nierzetelnie i nie może stanowić dowodu na okoliczności w niej ujawnione;

j) art. 7 w zw. z art. 410 oraz art. 424 § 1 kodeksu postępowania karnego, poprzez dowolną ocenę wiarygodności i prawdziwości dowodów, sprzeczną z zasadami wiedzy oraz prawidłowego rozumowania, nieznajdującą swego oparcia w całokształcie zebranych w sprawie dowodów,

2. w zakresie dotyczącym pkt 2 i 7 wyroku:

a) art. 424 § 1 kodeksu postępowania karnego, a to poprzez ogólne i nieprecyzyjne wykonanie uzasadnienia wyroku w zakresie odnoszącym się do sposobu ustalenia wartości orzeczonego wobec oskarżonego W. P. obowiązku naprawienia szkody,

b) art. 415 § 5 kodeksu postępowania karnego poprzez jego niezastosowanie i orzeczenie obowiązku naprawienia szkody w sytuacji, gdy przed Urzędem Celnym w R. prowadzone jest postępowanie w przedmiocie przeniesienia na oskarżoną J. Z. subsydiarnej odpowiedzialności oskarżonej za uszczuplenia podatku w podatku akcyzowym na kwotę ponad 23 miliony złotych w związku z czynami objętymi zaskarżonym wyrokiem,

3. w zakresie dotyczącym pkt 3 i 8 wyroku:

a) art. 167 k.p.k. w zw. z art. 345 § 1 k.p.k. poprzez brak przeprowadzenia dowodów z urzędu względnie zwrócenia sprawy do postępowania przygotowawczego w celu pełnego wyjaśnienia sprawy,

b) art. 424 § 1 kodeksu postępowania karnego poprzez:

- niewskazanie w uzasadnieniu wyroku na jakich dowodach, z dokumentów czy świadków opierał się Sąd, dokonując ustalenia w przedmiocie tzw. przestępstwa „prania brudnych pieniędzy”,

c) art. 7 oraz art. 410 kodeksu postępowania karnego poprzez ustalenie stanu faktycznego nie opierając się na całokształcie zebranego w sprawie materiału dowodowego, a także dokonując oceny dowodów sprzecznych z zasadami wiedzy oraz prawidłowego rozumowania,

d) art. 413 § 2 pkt 1 oraz art. 424 § 1 kodeksu postępowania karnego, a to poprzez brak szczegółowego opisanie wyroku i uzasadnienia czynu przypisanego oskarżonym,

e) art. 4 k.p.k. w zw. z art. 424 § 1 k.p.k. poprzez uwzględnianie okoliczności przemawiających wyłącznie na niekorzyść oskarżonych, przy jednoczesnym umniejszaniu wagi dowodów przemawiających na korzyść oskarżonych, czy wręcz uznaniu ich bezpodstawnie za niewiarygodne,

f) art. 5 § 2 kodeksu postępowania karnego, poprzez dokonanie rozstrzygnięcia pojawiających się w sprawie wątpliwości na niekorzyść oskarżonych, w szczególności wątpliwości związanych z podpisami na oświadczeniach o przeznaczeniu paliw na cele opałowe, a także wybranie wersji wydarzeń niekorzystnej dla oskarżonych, w sytuacji gdy zebrany materiał dowodowy pozwalał na przyjęcie wersji prezentowanej przez oskarżonych;

4. w zakresie pkt 4 wyroku:

a) art. 167 k.p.k. w zw. z art. 345 § 1 k.p.k. poprzez brak przeprowadzenia dowodów z urzędu, względnie zwrócenia sprawy do postępowania przygotowawczego w celu pełnego wyjaśnienia sprawy,

b) art. 4 k.p.k. w zw. z art. 424 § 1 k.p.k. poprzez uwzględnianie okoliczności przemawiających wyłącznie na niekorzyść oskarżonego, przy jednoczesnym umniejszaniu wagi dowodów przemawiających na korzyść oskarżonego, a w szczególności wyjaśnień samego oskarżonego, które są rzetelne, logiczne i spójne,

c) art. 424 § 1 k.p.k., a to poprzez ogólne i nieprecyzyjne wykonanie uzasadnienia wyroku – brak wskazania na jakich dowodach Sąd opierał się uznając winę oskarżonego za czyn przypisany mu wyrokiem, zwłaszcza w kontekście, iż oskarżony wskazał, iż dokonał wpisu w kilku dowodach wpłat, a nie we wszystkich objętych aktem oskarżenia,

d) art. 5 § 2 k.p.k., poprzez dokonanie rozstrzygnięcia pojawiających się w sprawie wątpliwości na niekorzyść oskarżonego, w szczególności wątpliwości związanych z podpisami na dowodach wpłat gotówkowych dokonanych w imieniu spółki (...) sp. z o.o., w sytuacji gdy zebrany materiał dowodowy pozwalał na przyjęcie wersji prezentowanej przez oskarżonego,

e) art. 7 oraz art. 410 k.p.k. poprzez ustalenie stanu faktycznego nie opierając się na całokształcie zebranego w sprawie materiału dowodowego, a także dokonując oceny dowodów sprzecznych z zasadami wiedzy oraz prawidłowego rozumowania, zwłaszcza wyjaśnień samego oskarżonego W. P. złożonych w toku rozprawy w dniu 4 kwietnia 2013 r.,

II. obrazę przepisów prawa materialnego, a to:

1. w zakresie dotyczącym pkt 1 i 6 wyroku:

a) art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. poprzez jego błędne zastosowanie skutkujące uznaniem winy oskarżonych przestępstwa, o którym mowa w tym przepisie,

b) art. 54 § 1 k.k.s. i art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s. poprzez jego błędną wykładnię skutkującą ich niezastosowaniem,

2. w zakresie dotyczącym pkt 2 i 7 wyroku:

a) art. 46 § 1 k.k. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na nałożeniu na oskarżonych obowiązku naprawienia szkody bez jednoczesnego wskazania faktycznej wartości podatku uszczuplonego

b) art. 56 k.k. w zw. z art. 53 § 1 i 2 k.k. oraz poprzez orzeczenie obowiązku naprawienia szkody w niebagatelnej wysokości, przy jednoczesnym pominięciu przez sąd sądowych dyrektyw wymiaru kary,

3. w zakresie dotyczącym pkt 3 i 8:

a) art. 299 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. poprzez jego błędne zastosowanie skutkujące uznaniem winy oskarżonych ad 1 i 2 przestępstwa, o którym mowa w tym przepisie w sytuacji, gdy zachowanie oskarżonych nie wypełniło znamion tego typu czynu zabronionego,

4. w zakresie pkt 4 wyroku

a) art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. poprzez jego błędne zastosowanie

b) art. 2 § 2 w zw. z art. 270 § 2a k.k. w zw. z art. 12 k.k. poprzez jego błędne niezastosowanie skutkujące przyjęciem odpowiedzialności z przepisu przewidującego surowszą odpowiedzialność,

5. co do całości wyroku:

a) art. 4 § 1 k.k. poprzez jego niezastosowanie w sytuacji, gdy od daty popełnienia zarzucanych oskarżonym aktem oskarżenia czynów do daty wyrokowania nastąpiły zmiany przepisów ustawy karnej,

b) art. 2 § 2 k.k.s. poprzez jego niezastosowanie w sytuacji, gdy od daty popełnienia zarzucanych oskarżonym aktem oskarżenia czynów do daty wyrokowania nastąpiły zmiany przepisów ustawy karnej,

Z daleko posuniętej ostrożności procesowej, zarzucił rażąco niewspółmierność kar wymierzonych oskarżonym W. P. i J. Z. w szczególności kar łącznych, w sytuacji gdy wymiar kar jednostkowych, jak i łącznej przekracza stopień winy

oraz nie uwzględnia warunków i właściwości osobistych sprawców, sposobu życia przed popełnieniem przestępstwa oraz zachowanie się po jego popełnieniu;

Mając na uwadze powyższe wniósł o:

- zmianę zaskarżonego wyroku poprzez odmienne orzeczenie co do istoty sprawy i uniewinnienie oskarżonych W. P. i J. Z. od zarzucanych im aktem oskarżenia czynów, za wyłączeniem zarzucanego W. P. czynu z art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k., co do którego wniósł o zmianę rozstrzygnięcia co do kary i orzeczenie kary z warunkowym zawieszeniem jej wykonania ewentualnie o zakwalifikowanie tego czynu jako występku mniejszej wagi i orzeczenie kary z warunkowym zawieszeniem jej wykonania, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku w całości oraz przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Działając jako obrońca oskarżonego W. P. i J. Z. w terminach dla nich przewidzianych wniósł kolejne apelacje i zaskarżył wyrok w całości formułując pod adresem zaskarżonego rozstrzygnięcia zarzuty w zasadzie tożsame z tymi wskazanymi wyżej, zawartymi zarówno w jego apelacji, jak i apelacji drugiego z obrońców. Różnica w tych środkach odwoławczych w zasadzie sprowadzała się do przytoczenia w sformułowanych zarzutach szerszego ich uzasadnienia.

Nowe zarzuty (choć częściowo również i one pokrywały się ze zgłaszanymi poprzednio) dotyczyły obrazy:

- art. 6 k.p.k. w zw. z art. 409 k.p.k. w zw. z art. 399 k.p.k. poprzez naruszenie prawa do obrony oskarżonych, polegające na wznowieniu przewodu sądowego tylko i wyłącznie w celu uprzedzenia o zmianie kwalifikacji czynu,

- art. 6 k.p.k. w zw. z art. 170 § 1 pkt 2, 3 i 5 k.p.k. poprzez naruszenie prawa do obrony oskarżonych polegające na oddaleniu zgłoszonych na rozprawie w dniu 4 marca 2014 r. wniosków,

- art. 424 § 2 k.p.k. poprzez niewskazanie okoliczności, które sąd miał na względzie przy wymiarze kary oskarżonemu W. P.,

- art. 413 § 2 pkt 1 k.p.k. poprzez wskazanie niepełnej kwalifikacji prawnej czynu oskarżonego W. P. ujętego w pkt 3 wyroku, bowiem kwalifikacja prawna czynu nie odpowiada określeniu czynów przypisanych oskarżonemu w pkt 3 wyroku, a to z uwagi na fakt, iż w opisie czynu w pkt 3 sąd wskazuje, że „uznaje oskarżonego W. P. (...) działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru (...) osobiście oraz wspólnie i w porozumieniu w okresie października 2004 r. do października 2005 r. z J. Z.”, natomiast w kwalifikacji nie powołano przepisu art. 18 k.k. i art. 6 k.k.s.,

- art. 413 § 2 pkt 1 k.p.k. poprzez wskazanie niepełnej kwalifikacji prawnej czynu oskarżonej objętego w pkt 6 wyroku, bowiem kwalifikacja prawna czynu nie odpowiada określeniu czynów przypisanych oskarżonej w pkt 6 wyroku, a to z uwagi na fakt, iż w opisie czynu w pkt 6 sąd wskazuje, że „uznaje oskarżoną J. Z. (...) działając w krótkich odstępach czasu

w wykonaniu tego samego zamiaru (...) oraz wspólnie i w porozumieniu

z W. P.”, natomiast w kwalifikacji nie powołano przepisu art. 18 k.k., jak i przepisu art. 6 § 2 k.k.s.,

- art. 413 § 1 pkt 5 k.p.k. poprzez nierozstrzygnięcie w części dyspozytywnej wyroku o winie oskarżonej J. Z. w zakresie zarzucanej jej aktem oskarżenia przestępstwa i poprzestanie na orzeczeniu o winie oskarżonej w zakresie czynu opisanego w zaskarżonym wyroku (pkt 6),

- art. 167 k.p.k. w zw. z art. 2 § 2 k.p.k. poprzez nie przeprowadzenie dowodu z urzędu z przesłuchania pracownika właściwego organu skarbowego co do jego stanu wiedzy odnośnie posłużenia się przez oskarżoną rzekomo podrobionymi oświadczeniami o przeznaczeniu oleju na cele opałowe,

W środkach tych podniesiono również zarzut błędu w ustaleniach faktycznych poczynionych przez Sąd I instancji, polegającego na:

- uznaniu, iż oskarżeni posłużyli się jako autentycznymi 765 podrobionymi w nieustalonym czasie i miejscu przez nieustalone osoby oświadczeniami o przeznaczeniu nabywanego towaru, w przypadku, gdy na podstawie materiału dowodowego nie zostało wykazane, że:

a) wszystkie 765 oświadczeń zostało podrobionych,

b) wszystkie osoby wskazane jako nabywcy towarów dokonali zakupu na cele niezgodne z przeznaczeniem,

c) doszło do zmiany przeznaczenia towarów niezgodnie ze złożonymi oświadczeniami,

- uznaniu, że oskarżeni wiedzieli o zmianie przeznaczenia towarów objętych oświadczeniami,

- uznaniu, iż oskarżeni doprowadzili do niekorzystnego rozporządzenia mieniem właściwy organ skarbowy w celu osiągnięcia korzyści majątkowej w postaci niezapłacenia uszczuplonego w podatku w wielkiej wartości, podczas gdy zebrany materiał dowodowy nie wskazuje, na czym miała polegać czynność „niekorzystnego rozporządzenia mieniem przez właściwy organ skarbowy”,

- uznaniu, że oskarżeni podejmowali czynności mające udaremnić lub znacznie utrudnić stwierdzenie przestępnego pochodzenia środków płatniczych, podczas gdy oskarżeni byli przekonani o legalnym pochodzeniu tych środków z tytułu sprzedaży towarów w ramach firmy (...),

- uznaniu, że elementem przestępczego działania oskarżonych było rozchodowanie kwoty 36 144 680, 94 zł, podczas gdy ze zgromadzonego materiału dowodowego nie wynika, czy kwota ta faktycznie pochodzi z innego przestępstwa, a jednocześnie sprzeczność takiego ustalenia ze zgromadzonym materiałem dowodowym, z którego nie wynika, aby cała ta kwota została zużyta na bieżące funkcjonowanie przedsiębiorstwa.

W tych środkach odwoławczych domagano się rozstrzygnięć tożsamyh z wcześniej przytoczonymi.

Sąd Apelacyjny miał ma uwadze, co następuje:

Na wstępie zauważyć wypada, że sposób sporządzenia środków odwoławczyh przez drugiego z wyżej wymienionych obrońców może budzić zdziwienie. Powtarzanie bowiem w każdym z tych środków w większości tożsamyh zarzutów było nieuzasadnione. W tych uwarunkowaniach w niniejszym uzasadnieniu zostały one przedstawione w sposób bardziej zwięzły, gdyż w ocenie Sądu Apelacyjnego przytaczanie ich w pełnym zakresie, w szczególności, gdy zawierają one elementy uzasadnienia było zbędne.

Przechodząc natomiast do omówienia zarzutów stwierdzić należy, że apelacje obrońców oskarżonych częściowo są zasadne.

Rację mają bowiem skarżący kwestionując kwalifikacje przestępstw przypisanych oskarżonym W. P. w pkt (1), zaś J. Z. w pkt (6) wyroku.

W ocenie bowiem Sądu Apelacyjnego dopuszczalna jest oczywiście koncepcja kwalifikowania działania polegającego na wyłudzeniu podatku akcyzowego jako przestępstwa powszechnego z art. 286 § 1 k.k., jednakże tylko wtedy, gdy sprawca zrealizuje znamiona ustawowe tego występku. Musi on zatem działać z zamiarem kierunkowym, a więc w celu osiągnięcia korzyści majątkowej przez doprowadzenie organu finansowego do wypłaty z mienia Skarbu Państwa wskazanych przez siebie kwot pieniężnych (zwrotu podatku), stosując oszukańcze zabiegi wprowadzające ten organ w błąd, co do powstania okoliczności dających tytuł zwrotu obowiązku podatkowego. Zachowanie natomiast polegające na nieopłaceniu lub zaniżeniu należnego za dany okres rozliczeniowy podatku, między innymi poprzez nie ujawnienie przedmiotu opodatkowania, prowadzi jedynie do uniknięcia wydatku z własnego mienia podatnika kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu Skarbu Państwa i jako takie nie stanowi niekorzystnego rozporządzenia mieniem z majątku Skarbu Państwa. Polega bowiem na zaniechaniu rzetelnego zgłoszenia przedmiotu opodatkowania, prowadzącym do uniknięcia wydatku z własnego majątku podatnika kosztem uszczuplenia

spodziewanego dochodu finansowego Skarbu Państwa i pozostaje poza zakresem znamion oszustwa z kodeksu karnego. Zaniżenie należnego za dany okres zobowiązania podatkowego stanowi realizację znamion przestępstwa skarbowego określonego w art. 56 § 1 k.k.s., gdy będzie się wiązało ze złożeniem deklaracji lub oświadczenia zawierających nieprawdziwe dane lub też nie ujawniających wszystkich istotnych okoliczności albo nie dopełnieniem obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych taką deklaracją danych. Narażenie zaś na uszczuplenie należnego podatku będące następstwem uchylania się od opodatkowania poprzez nie ujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składanie deklaracji (co miało miejsce w niniejszej sprawie) będzie stanowiło przestępstwo z art. 54 § 1 k.k.s.

Szczegółowe odniesienie się jednak do zarzutów apelacji odnośnie kwalifikacji przypisanych oskarżonym przestępstw w punktach wyżej wskazanych nie jest możliwe bez wcześniejszych uwag istotnych z punktu widzenia całościowej oceny prawnej ich zachowania, zwłaszcza, że stanowisko Sądu Okręgowego w tym zakresie nie znalazło akceptacji instancji odwoławczej.

Orzecznictwo sądów, w tym Sądu Najwyższego, dotyczące wzajemnego stosunku przepisów art. 286 k.k. i 54 k.k.s., 76 k.k.s. i innych, a także dotyczące przestępstw przeciwko dokumentom w postaci faktur VAT, nie było i nie jest jednolite, a stany faktyczne dotyczące czynów karalnych związanych z rozliczeniem podatku (w tym podatku akcyzowego i VAT) są bardzo zróżnicowane. Wymagają one oceny prawnej nie w sposób generalny, ale *in concreto*, przy uwzględnieniu danej sytuacji faktycznej. Oznacza to, że treść orzeczenia Sądu Najwyższego z dnia 12 lipca 2007 r., IV KK 171/07 powołanej przez Sąd Okręgowy w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku nie daje podstaw do stwierdzenia, że w omawianym wypadku mamy do czynienia z przestępstwem kwalifikowanym w oparciu o przepisy kodeksu karnego.

Na wstępie jednak tych rozważań przypomnieć należy treść uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r. sygn. akt I KZP 19/12 (OSNKW 2013 nr 2, poz. 13, str. 38, KZS 2013 nr 1, poz. 6, OSP 2013 nr 7-8, poz. 84, str. 603, Prok. i Pr. 2013 nr 4, poz. 7, str. 6, Biul. SN 2013 nr 1, www.sn.pl), która rozwiązuje problem wyłączenia wielości ocen, wskazując, że reguły te mają zastosowanie tylko w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s. W ten sposób wykluczono możliwość, aby przepis kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis kodeksu karnego i odwrotnie. Jeżeli zatem zachodzi sytuacja opisana w tym przepisie, to zachowanie sprawcy winno być oceniane odrębnie na gruncie przepisów kodeksu karnego oraz kodeksu karnego skarbowego. W przypadku idealnego zbiegu czynów karalnych podstawą wartościowania jest więc "jedno zdarzenie w sensie naturalnym, a jego opis obejmuje znamiona zarówno jednego, jak i drugiego przestępstwa przypisanego oskarżonemu".

Sąd Okręgowy konstruując zaś kwalifikację prawną przypisanych oskarżonym w wyżej wskazanych punktach czynów, pominął te zasady, a przyjęte przez niego rozwiązanie pozwala domniemywać, iż w tym przypadku przepisy kodeksu karnego (art. 286 § 1 w zw. z art. 294 § 1) stanowiły *lex specialis* w stosunku do przepisów k.k.s. lub też je konsumowały. Za podstawę przypisanych czynów przyjął bowiem w zasadzie ich opis i redakcję zawartą w zarzutach aktu oskarżenia, z tą jedynie różnicą, że w miejsce sformułowań dotyczących narażenia na uszczuplenie podatku akcyzowego wprowadził do tego opisu elementy wskazujące na to, iż swymi działaniami oskarżeni wprowadzili w błąd i doprowadzili do niekorzystnego rozporządzenia mieniem właściwy organ skarbowy działając tym samym w celu osiągnięcia korzyści majątkowej. Przyjął w związku z tym kwalifikację prawną czynów odmienną z proponowaną przez prokuratora. W rezultacie Sąd Okręgowy przypisał oskarżonym W. P. i J. Z. popełnienie czynów z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. pomijając przy tym w tej kwalifikacji zarówno art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 1 § 1 k.k.s., jak i art. 270 § 1 k.k., 12 k.k. oraz inne. Z opisu tego wynika więc, że w ocenie Sądu I instancji zachowania oskarżonych opisane w akcie oskarżenia, jak i przypisane im w wyroku stanowiły jedność.

Stanowisko takie zyskało akceptację Sądu odwoławczego, gdyż jak wyżej wykazano opisy tych czynów były niemal identyczne i różnił się w zasadzie tylko opisem skutku, a nie sprzeciwia się temu stanowisku rodzajowa odmienność chronionych prawem dóbr zaatakowanych działaniami oskarżonych i co za tym idzie odmienny przedmiot ochrony przepisów art. 286 § 1 k.k. oraz art. 54 § 1 k.k.s., a także zróżnicowanie ukierunkowania zamiaru oskarżonych na inne

działania. Powyższa ocena wydaje się znajdować potwierdzenie również w sposobie procedowania Sądu Okręgowego, który skorzystał przecież z możliwości przewidzianej w art. 399 § 1 k.p.k. i nie zaistniała okoliczność przewidziana w art. 398 § 1 k.p.k.

Kończąc rozważanie w tym zakresie, bez zagłębiania się w analizę zarzutów skarżących dotyczących obrazy art. 399 § 1 k.p.k. w związku z innymi przepisami, gdyż stało się to zbędne przy uwzględnieniu zmian dokonanych w zaskarżonym wyroku przez Sąd Apelacyjny, stwierdzić należy, iż w ocenie Sądu zarzuty te są całkowicie bezzasadne. Sąd Okręgowy dokonał modyfikacji kwalifikacji prawnej przypisanych oskarżonym czynów w zakresie wyżej wskazanym, utrzymując się w ramach tego samego zdarzenia historycznego. Wbrew bowiem stanowisku skarżących, zarówno dokonane w sprawie ustalenia faktyczne, jak i znamiona ujęte w opisie czynów zarzucanych i przypisanych oskarżonym nie wskazują na odrębnie przedsiębrane przez nich działania, z których jedno wymierzone były przeciwko interesom finansowym państwa drugie obowiązkowi podatkowemu, choć oczywiście działania te rzeczywiście wymienione dobra atakowały. Okoliczność bowiem, że te same zachowania oskarżonych naruszyły większą liczbę dóbr prawem chronionych i wywołało różnorodne skutki przestępne nie ma, jak już wyżej wspomniano, znaczenia dla przyjęcia konstrukcji idealnego zbiegu czynów zabronionych.

Przyjęcie, że działania te wymierzone były w zróżnicowane dobra prawne nie może przy tym być równoznaczne z uznaniem (co sugerują skarżący), że były to działania podejmowane "odrębnie", stanowiąc zespół różnych, dających się wyodrębnić czasowo i faktycznie zachowań, realizowanych każde w inny sposób i za pomocą innych czynności. W tym stanie rzeczy argumenty skarżących przytaczane na uzasadnienie tezy, że Sąd Okręgowy wykroczył poza ramy zakreślone zarzutami aktu oskarżenia są całkowicie chybione, co oczywiście nie jest równoznaczne z tym, iż Sąd ten prawidłowo skorzystał z możliwości przewidzianej w art. 399 § 1 k.p.k. Nic bowiem nie stało na przeszkodzie w zastosowaniu na gruncie przedmiotowej sprawy konstrukcji idealnego zbiegu przestępstw w zachodzeniu tzw. pozornego zbiegu przepisów o ile oczywiście należałoby przyjąć, że omawiane zachowanie oskarżonych realizowało również znamiona przestępstw przypisanych im w zaskarżonym wyroku, w punktach wyżej wskazanych.

Przypomnieć dalej należy, że konstrukcja idealnego zbiegu przestępstw jest w pełni samodzielną i samoistną instytucją przewidzianą w art. 8 k.k.s i w żadnej mierze nie stanowi odrębnego rodzaju, czy też odmiany kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy. W konsekwencji, reguły wyłączania wielości ocen i związane z ich stosowaniem pojęcia pozornego czy rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy nie znajdują zastosowania w wypadku idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., gdyż dotyczyć one mogą wyłącznie przypadków zbiegu przepisów ustawy regulowanych na gruncie prawa karnego skarbowego konstrukcją z art. 7 k.k.s., a na gruncie prawa karnego powszechnego konstrukcją z art. 11 § 2 k.k.

Stanowisko powyżej zaznaczone, jak już wcześniej wspomniano, mimo występujących do niedawna kontrowersji związanych z reprezentowanymi w doktrynie i orzecznictwie poglądami dopuszczającymi możliwość stosowania reguł wyłączania wielości ocen w ramach przewidzianej w art. 8 k.k.s. konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych, aktualnie wydaje się dominować i jest w całości zaakceptowane przez Sąd odwoławczy orzekający w przedmiotowej sprawie. Konsekwencją przyjęcia zaznaczonego stanowiska musi być więc odrzucenie tej części argumentacji zawartej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku w której Sąd stara się wykazać, że odmiennie niż przyjął to oskarżyciel publiczny czyny zarzucane oskarżonym w pkt I i IV aktu oskarżenia wyczerpały jedynie znamiona przestępstw karnych. W ocenie Sądu odwoławczego bowiem, o czym już wyżej wspomniano i o czym będzie mowa jeszcze w dalszej części niniejszego uzasadnienia, czyny te nie realizowały znamion przestępstw przypisanych im w zaskarżonym wyroku, lecz tych jakie wskazał w akcie oskarżenia prokurator.

Na tle poczynionych przez Sąd I instancji ustaleń faktycznych, przy założeniu oczywiście zasadności twierdzenia tego Sądu o realizacji przez te czyny również znamion przestępstwa przypisanego oskarżonym w wyroku (z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k.) za prawidłowe uznać należało stanowisko o potrzebie zastosowania w przedmiotowej sprawie konstrukcji idealnego zbiegu czynów zabronionych. W tych uwarunkowaniach nieuprawnione było procedowanie Sądu I instancji zmierzające do zmiany kwalifikacji prawnej czynu przy wykorzystaniu zasad zawartych w art. 399 § 1

k.p.k., skoro jak wyżej wykazano dyrektywy ujęte w art. 8 § 1 k.k.s. nakazują w takich wypadkach stosowanie każdego z przepisów karnych i skarbowych odrębnie, a więc wymierzenie oskarżonemu kary za dwa odrębne przestępstwa.

Oczywistym więc jest, że zaskarżony wyrok w części wcześniej wskazanej został wydany sprzecznie do wynikającej z art. 8 § 1 k.k.s. konstrukcji idealnego zbiegu czynów zabronionych, gdyż nie zawiera orzeczenie o skazaniu oskarżonych odrębnie na podstawie przepisów kodeksu karnego skarbowego i na podstawie przepisów kodeksu karnego, gdy tymczasem wynikający z dyspozycji powołanego wcześniej przepisu nakaz zastosowania wszystkich przepisów, których znamiona dany czyn wyczerpuje, skonkretyzowany zwrotem "stosuje się" oznacza w analizowanym przypadku konieczność przypisania sprawcy oddzielnie przestępstwa skarbowego i oddzielnie przestępstwa powszechnego. Zgodnie z nim przecież, sprawca popełnia tyle przestępstw, ile norm prawa karnego naruszył. Idealny zbieg czynów zabronionych tworzy więc swego rodzaju fikcję prawną, w następstwie której dochodzi do skazania za dwa delikty, a konsekwencją zastosowania tej instytucji jest "wykreowanie przypisania sprawcy więcej niż jednego czynu", co tworzy stan "pod wieloma względami zbliżony do realnego zbiegu przestępstw (art. 85 k.k.), mimo że nie ma do niego zastosowania instytucja kary łącznej" (zob. powoływana wcześniej uchwała Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.). Przy przyjęciu więc, że działanie oskarżonych wyczerpało również znamiona przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. w związku z art. 294 § 1 k.k. i przy uwzględnieniu, że polegało ono na niezłożeniu deklaracji podatkowej i tym samym nieujawnieniu podstawy i przedmiotu opodatkowania, skazanie ich na podstawie tych przepisów (za odrębne przestępstwo) byłoby możliwe jedynie wówczas, gdyby prokurator skorzystał z możliwości przewidzianej w art. 398 § 1 k.p.k. (art. 113 § 1 k.k.s.), a oskarżeni wyrazili na to zgodę.

W omawianym przypadku brak jednak było podstaw do zastosowania instytucji idealnego zbiegu, gdyż w ocenie Sądu odwoławczego zachowania oskarżonych opisane w pkt I i IV aktu oskarżenia nie realizowały znamion przestępstw przypisanych im w wyroku. Już sam bowiem opis tych czynów wskazuje, że nie mogą one stanowić przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. Jak już wcześniej wspomniano dopuszczalna jest oczywiście koncepcja kwalifikowania działania polegającego na wyłudzeniu podatku jako przestępstwa powszechnego z art. 286 § 1 k.k. jednakże tylko wtedy, gdy sprawca zrealizuje znamiona ustawowe tego występku. Musi on zatem działać z zamiarem kierunkowym, a więc w celu osiągnięcia korzyści majątkowej przez doprowadzenie organu finansowego do wypłaty z mienia Skarbu Państwa wskazanych przez siebie kwot pieniężnych, stosując oszukańcze zabiegi wprowadzające ten organ w błąd co do powstania, dającego tytuł wypłaty obowiązku podatkowego (zwrotu podatku).

W kontekście treści postawionego przez skarżących zarzutu, między innymi obraży art. 286 § 1 k.k. i 294 § 1 k.k. konieczne jest podkreślenie, iż "przestępstwo oszustwa obejmuje zachowanie przejawiające się złożonym zachowaniem sprawcy i pokrzywdzonego, którego istota sprowadza się do wzajemnej aktywności sprawcy i rozporządzającego mieniem. Nie jest więc możliwe popełnienie oszustwa przez zaniechanie po stronie sprawcy, jak i nie jest możliwe popełnienie tego przestępstwa przez niekorzystne rozporządzenie mieniem przez pokrzywdzonego, które dokonuje się bez wiedzy lub udziału sprawcy, a więc niejako "poza jego plecami" lub gdy sprawca dokonuje określonych czynności bez wiedzy i woli pokrzywdzonego. Nie stanowi więc doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa zachowanie sprawcy polegające na jego nieuiszczeniu lub obniżeniu (zaniżeniu) wysokości należnego do zapłaty podatku, ustalanego w oparciu o procedurę samoobliczania za dany okres rozliczeniowy. W takiej sytuacji, z uwagi na sposób ustalania wysokości zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy, które dokonywane jest samodzielnie przez podatnika bez udziału odpowiedniego organu podatkowego, uiszczenie należności podatkowej (zaliczki) w kwocie niższej niż należna lub jej nieuiszczenie w wyniku niezłożenia właściwej deklaracji stanowi samodzielną dyspozycję majątkową podatnika, bez jakiegokolwiek czynności ze strony organu podatkowego. Brak jest zatem konstytutywnego dla oszustwa elementu rozporządzenia mieniem, dokonywanego przez odpowiedni organ podatkowy.

Zaniżenie należnego za dany okres zobowiązania podatkowego będące następstwem nieujawnienia właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu i podstawy opodatkowania w konsekwencji czego doszło do narażenia na uszczuplenie podatku stanowi realizację znamion przestępstwa skarbowego określonego w art. 54 § 1 k.k.s. - w wypadku spełnienia określonych w tym przepisie przesłanek, (por. Zoll A. (red.), Barczak-Oplustil A., Bogdan G., Cwiąkalski Z., Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., Majewski J., Raglewski J., Rodzynkiewicz M., Szewczyk M.,

Wróbel W. Kodeks karny. Część szczególna. Tom III. Komentarz do art. 286 k.k. Zakamycze, 2006). Zachowanie więc polegające na zaniżeniu należnego za dany okres rozliczeniowy podatku prowadzi do uniknięcia wydatku z własnego mienia podatnika kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu Skarbu Państwa i jako takie nie stanowi niekorzystnego rozporządzenia mieniem z majątku Skarbu Państwa. Polega bowiem na zaniechaniu rzetelnego zgłoszenia przedmiotu opodatkowania, prowadzącym do uniknięcia wydatku z własnego majątku podatnika kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu finansowego Skarbu Państwa i pozostaje poza zakresem znamion oszustwa z kodeksu karnego.

Zatem już z samej konstrukcji zarzutu zawartego w akcie oskarżenia wynika, że zachowanie oskarżonych nie wyczerpało wszystkich znamion występkę z art. 286 § 1 k.k., skoro mowa w nim jest o "nieujawnieniu właściwemu organowi przedmiotu i podstawy opodatkowania" i w konsekwencji „narażeniu na uszczuplenie podatku akcyzowego”. Zarzucane zatem zachowanie, odpowiadające zresztą rzeczywistemu przebiegowi wydarzeń, nie zawierało elementu rozporządzenia mieniem, dokonywanego przez odpowiedni organ podatkowy. W toku przeprowadzonego postępowania nie ujawniono przy tym dowodów, które wskazywałyby na to, że na którymkolwiek etapie przestępczej działalności oskarżonych nastąpiło rozporządzenie mieniem przez Skarb Państwa w sposób przedstawiony wyżej, bądź też, by oskarżeni usiłowali doprowadzić organ podatkowy do niekorzystnego rozporządzenia mieniem.

Nie można więc w realiach przedmiotowej sprawy przyjąć, by oskarżeni usiłowali doprowadzić Skarb Państwa do niekorzystnego rozporządzenia mieniem. Do takiej oceny prawnej nie upoważnia ani opis przypisanych czynów, ani powołane wyżej ustalenia faktyczne. Przyjęcie takiej kwalifikacji byłoby zaś możliwe jedynie pod warunkiem ustalenia, że oskarżeni działali w celu uzyskania korzyści majątkowej wynikającej ze zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym bądź zaliczaniu jej na poczet własnych zaległości podatkowych lub bieżących bądź przyszłych własnych zobowiązań podatkowych. Tymczasem podstawowym założeniem w prowadzonym przez nich procederze było uzyskiwanie korzyści z tytułu nieodprowadzania należnego podatku akcyzowego. Zachowanie oskarżonych każdorazowo zmierzało do pomniejszenia podatku należnego (poprzez niezgłoszenie przedmiotu i podstawy opodatkowania), co oznacza, że celem ich działania było zaniżenie należności, jaką obowiązani byli uiścić na rzecz Skarbu Państwa w sytuacji gdy zakupione przez nich produkty były przeznaczone na inny cel niż opałowy. Nigdy natomiast nie dążyli oni do tego, by Urząd Skarbowy dokonał zwrotu na ich rzecz podatku.

Warto w tym miejscu nadmienić, że brak realizacji znamienia w postaci doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem nie wyklucza rozważenie przyjęcia usiłowania do dokonania oszustwa przez oskarżonych pod warunkiem, że wykaże się istnienie pozostałych znamion z art. 286 § 1 k.k. Byłoby to możliwe gdyby w toku procesu udało się udowodnić, że oskarżeni działając wspólnie i w porozumieniu wprowadzali w błąd pracowników urzędu skarbowego poprzez wykorzystanie do rozliczeń podatkowych fikcyjnych dokumentów właśnie z zamiarem wyłudzenia zwrotu uiszczanego podatku, lecz zmierzonego celu z różnych powodów nie osiągnęli. Taka konstrukcja prawna jest przykładowo dopuszczalna jeżeli "osoba, która tworzy albo współtworzy podmiot gospodarczy jedynie w celu wykorzystania procedury zwrotu nadpłaconego podatku VAT i podejmuje działania dla osiągnięcia tego celu przez nabywanie lub podrabianie dokumentów związanych z tym podatkiem, przedkładając je następnie odpowiedniemu organowi skarbowemu, bez prowadzenia poza tym jakiegokolwiek działalności gospodarczej rozliczanej ze Skarbem Państwa. Wówczas sprawca taki dopuszcza się przestępstwa powszechnego, o jakim mowa w art. 286 § 1 k.k. (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 10 lipca 2013 r. sygn. II KK 20/13 publ. OSNKW 2013/10/91).

Uwzględniając powyższe Sąd odwoławczy dokonał korekty zaskarżonego wyroku w części wyżej wskazanej przyjmując, że poczynione przez Sąd I instancji ustalenia faktyczne pozwalają na przypisanie oskarżonym czynności wykonawczych opisanych w akcie oskarżenia przez prokuratora i uznając, że w przypadku W. P. zachowania te realizowały znamiona przestępstwa z art. 54 § 1 k.k.s. w zbiegu z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s., w przypadku zaś J. Z. z art. 54 § 1 k.k.s. w zbiegu z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. Oskarżeni bowiem swymi działaniami wyczerpali niewątpliwie znamiona przestępstwa 54 § 1 k.k.s. gdyż uchylali się od opodatkowania poprzez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu opodatkowania, przez co narazili Skarb Państwa na uszczuplenie podatku akcyzowego. Przedmiotem bowiem podatku, który bywa rozmaicie definiowany w

doktrynie jest mówiąc najkrócej i najprościej to, od czego podatek jest płacony. Jest to więc sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem przepisy prawa podatkowego wiążą obowiązek zapłaty podatku. W sensie prawnym przedmiot opodatkowania określany jest jako czynność albo jako obiekt (przedmiot) (zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki, s. 118). W omawianym zaś przypadku oskarżeni nie rozliczali się (nie złożyli stosownej deklaracji i nie uiszcili należnego podatku) ze sprzedaży wyrobów akcyzowych w sytuacji gdy nie zachowali oni warunków do ich sprzedaży przy uwzględnieniu preferencyjnej stawki opodatkowania i wiedzieli, że towar ten nie zostanie wykorzystany w sposób, który uzasadniałby zastosowanie tej stawki.

Realizując tą przestępczą działalność posługiwali się przy tym podrobionymi w nieustalonym miejscu i przez nieustalone osoby oświadczeniami o przeznaczeniu nabywanego towaru, mającymi wskazywać na dokonanie sprzedaży w warunkach upoważniających przedsiębiorstwo (...) do skorzystania ze zwolnień w podatku akcyzowym, po czym tak podrobione dokumenty wprowadzali (J. Z.) do dokumentacji księgowej spółki, co powodowało, że dokumentacja ta była prowadzona w sposób nierzetelny. Tymi zachowaniami więc zrealizowali również znamiona przestępstwa z art. 61 § 1 k.k.s., przy czym W. P. znamiona tego przestępstwa zrealizował w formie zjawiskowej pomocnictwa, gdyż on sam nie prowadził dokumentacji księgowej, lecz czyniła to J. Z. i była odpowiedzialna za jej rzetelne prowadzenie. On zaś dostarczał jej fałszywe dokumenty. W tych okolicznościach kwalifikację prawną przestępstw przypisanych oskarżonym należało uzupełnić o wyżej wskazany przepis z tym, że w przypadku W. P. przepis ten należało zakwalifikować w związku z art. 18 § 3 k.k.

W tym miejscu wypada odnieść się jeszcze do kwestii realizacji przez oskarżonych znamion przestępstwa z art. 270 § 1 k.k. Niewątpliwie bowiem oskarżeni posługując się podrobionymi oświadczeniami zrealizowali również znamiona tego przestępstwa. Sąd I instancji natomiast, pomimo że w opisie czynów im przypisanych zawarł sformułowania wskazujące na realizację przez oskarżonych znamion tego przestępstwa, w kwalifikacji prawnej przepisu tego nie powołał. Korekta więc orzeczenia w tym kierunku na niekorzyść oskarżonych była w postępowaniu odwoławczym niemożliwa. Jak już bowiem wyżej wykazano treść art. 8 § 1 k.k.s. nakazuje w takich sytuacjach odrębne ukaranie sprawcy na podstawie przepisów ustawy karno-skarbowej, odrębne zaś na podstawie przepisów ustawy karnej. W sytuacji zaś, gdy w niniejszej sprawie apelację złożono jedynie na korzyść oskarżonych uznanie ich winnymi popełnienia dwóch odrębnych przestępstw i wymierzenie im dwóch kar pozostawałoby w sprzeczności z treścią art. 434 § 1 k.p.k. W doktrynie i judykaturze Sądu Najwyższego przyjmuje się bowiem jednolicie, że przypisanie oskarżonemu dwóch odrębnych czynów zamiast jednego przestępstwa stanowi zmianę wyroku na niekorzyść, inaczej mówiąc, jeżeli wyrok został zaskarżony tylko na korzyść oskarżonego, to nie jest dopuszczalna taka jego zmiana, która polegałaby na przypisaniu oskarżonemu zamiast jednego - dwóch przestępstw pozostających w zbiegu realnym (Z. Doda, A. Gaberle, Kontrola odwoławcza w procesie karnym, Dom Wydawniczy ABC 1997, s. 291 - wraz z powołanym tam orzecznictwem Sądu Najwyższego).

Błędne natomiast powoływanie w kwalifikacji tych czynów przepisu art. 270 § 1 k.k., wbrew zasadom wynikającym z art. 8 k.k.s. również w ocenie Sądu Apelacyjnego było niedopuszczalne.

Ponieważ czyny oskarżonych o których wyżej wspomniano wyczerpywały znamiona dwóch przepisów k.k.s. w kwalifikacji prawnej czynów im przypisanych koniecznym było umieszczenie również przepisu art. 7 § 1 k.k.s.

Sąd I instancji w kwalifikacji tych czynów nie ujął także przepisu art. 12 k.k., pomimo iż w ich opisie zawarł stwierdzenie, że oskarżeni ci działali w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru. Fakt jednak poczynienia ustaleń w tym zakresie, które znalazł, jak wyżej wspomniano odzwierciedlenie w opisie czynów umożliwił Sądowi odwoławczemu uzupełnienie kwalifikacji prawnej przypisanych oskarżonym przestępstw również o przepis art. 6 § 2 k.k.s.

Uszczuplenie należności skarbowej w wypadku czynności podjętych przez oskarżonych było dużej wartości, co obligowało Sąd apelacyjny do przyjęcia w kwalifikacji prawnej przypisanych im przestępstwem również przepisu art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.

Kończąc rozważania w zakresie kwalifikacji przypisanych oskarżonym przestępstw w omawianym wcześniej zakresie zwrócić uwagę należy jeszcze na fakt, że w opisie czynów zarzuconych oskarżonym w akcie oskarżenia znalazło się sformułowanie wskazujące na to, iż oskarżeni ci z popełnionego przestępstwa uczynili sobie stałe źródło dochodów, co znalazło również odzwierciedlenie w kwalifikacji zarzucanych im przestępstw zaproponowanej przez oskarżyciela, w której prócz pkt 1 art. 37 § 1 k.k.s. powołano również pkt 2 tego przepisu. Sąd I instancji jednak zmieniając opisy czynów przypisanych obu oskarżonym w zakresie wyżej wskazanym sformułowanie takiego nie zawarł, jak również nie powołał w kwalifikacji przepisu art. 65 § 1 k.k. W tej sytuacji korekta zaskarżonego rozstrzygnięcia w tym kierunku również nie mogła zostać dokonana przez Sąd odwoławczy z przyczyn wcześniej podanych, a co za tym idzie szersze omawianie kwestii czy rzeczywiście oskarżeni z działalności swej uczynili sobie stałe źródło dochodu jest bezprzedmiotowa.

Wymierzając oskarżonym kary za tak zakwalifikowane przestępstwa Sąd uwzględnił ich wysoki stopień społecznej szkodliwości oraz stopień zawinienia poszczególnych oskarżonych. Uwzględnił również w całości okoliczności wskazane przez Sąd I instancji w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku. Różnica w wymiarze kar orzeczonych względem poszczególnych oskarżonych wynika przede wszystkim z roli jaką pełnili oni w przestępczym procederze. Niewątpliwie bowiem w świetle poczynionych przez Sąd I instancji ustaleń rola J. Z. w tym procederze była znacznie mniejsza niż rola W. P..

Te okoliczności pozwalały przyjąć, że kary czterech lat pozbawienia wolności orzeczona wobec W. P. i dwóch lat i sześciu miesięcy pozbawienia wolności orzeczona wobec J. Z. będą adekwatne do stopnia społecznej szkodliwości przypisanych im przestępstw, a ich dolegliwość nie przekroczy stopnia winy poszczególnych oskarżonych, który również jest duży z uwagi na to, iż działali oni umyślnie chcąc osiągnąć cel przestępczy. Spełniać one będą przy tym zarówno cele zapobiegawczy i wychowawczy względem oskarżonych, jak i cele w zakresie społecznego oddziaływania kar. Uświadomią bowiem oskarżonym, że tego typu działalność przestępcza jest w konsekwencji nieopłacalna i spotyka się ze stanowczą reakcją organów wymiaru sprawiedliwości.

W tym miejscu należy jeszcze zauważyć, że przy wymiarze kar oskarżony Sąd brał pod uwagę przepisy jakie obowiązywały w inkryminowanym okresie, które były względniejsze dla nich. Dla przykładu należy tutaj podać, że wówczas górna granica zagrożenia przestępstwa z art. 54 § 1 k.k.s. wynosiła 3 lata, aktualnie zaś granica ta sięga lat 5. Krótsze były również okresy przedawnienia, co nie oznacza jednak, że zasadnym jest zarzut skarżących o konieczności umorzenia postępowania w przedmiocie czynów realizujących znamiona przestępstwa z art. 61 § 1 k.k.s. (w przypadku W. P. w związku z art. 18 § 3 k.k.). Przedawnienie karalności dotyczy bowiem czynu, a nie jego kwalifikacji prawnej. Sprawca, który w warunkach art. 7 § 1 k.k.s. wyczerpuje swoim zachowaniem znamiona określone w dwóch lub więcej przepisach tej ustawy, popełnia jeden czyn, odpowiadający przestępstwu stypizowanemu przez zbiegające się przepisy, które wchodząc w skład kumulatywnej kwalifikacji tracą swoją samodzielność. Utworzone w ten sposób przestępstwo zagrożone jest karą, której granice wyznacza ustawowe zagrożenie przepisu przewidującego najsurowszą karę. Kara ta staje się wyznacznikiem terminu przedawnienia, które ustawodawca wiąże z zagrożeniem karą.

Działania oskarżonych nakierowane były równocześnie na osiągnięcia korzyści majątkowej i korzyść taką niewątpliwie osiągnęli oni. W tej sytuacji obowiązkiem Sądu wynikającym z art 33 § 1 k.k.s. było orzeczenie wobec oskarżonych środka karnego w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej korzyści majątkowej osiągniętej z przestępstwa.

Nie budzi przy tym wątpliwości, że w wypadku gdy ustalona jest korzyść osiągnięta przez każdego ze współsprawców, przypadek jej równowartości orzeka się w częściach, w jakich według dokonanych ustaleń faktycznych przypadła im osiągnięta wspólnie korzyść majątkowa. Oczywistym również jest, że skoro przedmiotem przypadku jest korzyść majątkowa uzyskana chociażby pośrednio z przestępstwa, to przypadek musi obejmować to wszystko co sprawca z niego uzyskał. Sąd Apelacyjny w tym składzie podziela więc w całości stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w postanowieniu tego sądu z dnia 26 sierpnia 2010 roku, w sprawie I KZP 12/10 (OSNKW 2010, Nr 9, poz.78), w którym stwierdzono, że „Wobec każdego ze współsprawców (sensu largo) zostanie orzeczony na podstawie art. 45 § 1 k.k. przypadek tej części korzyści majątkowej, która przypadła mu na mocy porozumienia. Zatem ustalenia faktyczne

w tym zakresie, poczynione w konkretnej sprawie, będą determinować wielkość przepadku orzeczonego względem każdego ze współdziałających”.

Słusznie jednak podkreśla się w literaturze, że skoro każdy ze współsprawców odegrał w przestępczym procederze konkretną, wyznaczoną mu rolę miarkowanie przypadłej mu korzyści winno być adekwatne do zakresu wyznaczonego mu zadania i uzyskanych w jego wyniku profitów. Zakres uzyskanej w ten sposób korzyści w każdym przypadku uzależniony jest od okoliczności sprawy, a przede wszystkim winien być oceniany wedle treści przestępnego porozumienia zawartego przez współsprawców (M. Kornak, Glosa do postanowienia SN z 26.8.2010 r., I KZP 12/10, LEX/el. 2011).

W sytuacji zaś, gdy nie można - ze względu na ułomność postępowania dowodowego - ustalić rozmiarów korzyści uzyskanych z przestępstwa przez poszczególnych współsprawców rysują się trzy rozwiązania, polegające na tym, że zasądza się:

a) od wszystkich sprawców solidarnie całość korzyści,

b) od każdego ze sprawców całość korzyści,

c) od każdego ze współsprawców korzyści w częściach równych.

Sąd Najwyższy opowiedział się za trzecim rozwiązaniem, przyjmując, że w razie trudności z dokładnym ustaleniem wartości udziałów korzyści majątkowej osiągniętej przez poszczególnych współsprawców orzeka się przepadek tej korzyści lubi równowartości w częściach równych (por. post SN z 30. 11. 2011 r., I KZP 16/11, OSNKW 2011, Nr 12, poz. 107 z uwagami częściowo krytycznymi R. A. Stefańskiego, Przegląd uchwał Izby Karnej Sądu Najwyższego w zakresie prawa karnego materialnego za 2011 r., Ius Novum 2012, Nr 2, s. 131-134). Słusznie w orzeczeniu tym wskazano, że w każdym przypadku orzeczenia tego środka karnego chodzi o to, aby osiągnięta przez współsprawców korzyść majątkowa lub jej równowartość została im w całości odebrana, co odpowiada istocie tego środka karnego, pełniącego nie tylko funkcję kompensacyjną wobec Skarbu Państwa, ale także funkcję prewencyjną i represyjną. Przepadek korzyści majątkowych pochodzących z przestępstwa jest bowiem – jak zasadnie podnosi się w literaturze – jednym ze środków służących skutecznej walce z przestępczością poprzez pozbawienie sprawcy korzyści, jakie odniósł z popełnionego przestępstwa. Chodzi o to, aby sprawcy nie mogli korzystać z majątku zdobytego w drodze przestępstwa (J. Brylak, Instytucja przepadku korzyści, s. 55).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy w pierwszej kolejności podnieść należy, że w niniejszej sprawie dokładne ustalenie korzyści majątkowej osiągniętej przez oskarżonych w wyniku działań wyżej omawianych z uwagi na zakres działalności przestępczej oraz, co wynika między innymi z wyroku Sądu Okręgowego w Rzeszowie wydanego w dniu 21 października 2013 roku w sprawie II K 13/12, oraz wielości ich udziałów w tej korzyści nie jest możliwe. Niemniej jednak można ustalić rolę jaką odegrali oskarżeni W. P. i J. Z. w przestępczym procederze i w oparciu o to miarkować wysokość osiągniętych przez nich korzyści. Uwzględniając więc te okoliczności (rola W. P. była kierownicza) oraz samą wysokość uszczuplenia podatku akcyzowego stwierdzić należy, że korzyści majątkowe odnoszone przez oskarżonych były znaczne, co pozwala przyjąć, że ich równowartość będzie co najmniej odpowiadała kwotom, których ściągnięcie orzeczono w wyroku.

Na marginesie należy w tym miejscu jeszcze zauważyć, że w ocenie sądu orzekając ten środek karny nie naruszono zakazu w wynikających z art. 434 § 1 k.p.k. Trzeba bowiem pamiętać, że Sąd Okręgowy uznając oskarżonych winnymi popełnienia przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i inne orzekł wobec nich na podstawie art. 46 § 1 k.k. środki karne w postaci obowiązku naprawienia szkody, których wysokość znacznie przekraczała wysokość środka karnego orzeczonego przez Sąd odwoławczy.

Wymierzając kary łączne wobec poszczególnych oskarżonych Sąd odwoławczy wziął pod uwagę zmieniony wymiar kar oruczonych w postępowaniu odwoławczym, a także z uwagi na fakt, iż wyrok ten został zaskarżony jedynie na korzyść oskarżonych, zasady jakimi kierował się Sąd I instancji przy wymiarze tych kar i dlatego wymiar tych kar ukształtował w wysokości najwyższych wymierzonych za poszczególne przestępstwa.

Przy takich korektach dokonanych przez Sąd odwoławczy w zakresie czynów wyżej wskazanych szersze odniesienie się do zarzutów apelacji dotyczących przekroczenia granic zaskarżenia wskazanych w akcie oskarżenia i innych z tym związanych, jak chociażby obrazy art. 399 k.p.k., 413 § 2 pkt 1k.p.k., 415 k.p.k., 6 k.p.k. jest zbędne. Wypada jedynie zauważyć, że wbrew twierdzeniom skarżących już sam opis przypisanych oskarżonym przez Sąd I instancji przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i innych wskazuje w sposób oczywisty na to, że Sąd ten utrzymał się granicach historycznych zdarzeniach i orzekał o tych samych zachowaniach oskarżonych, które wskazane zostały w zarzutach aktu oskarżenia. W tym stanie rzeczy nie sposób przyjąć, że Sąd okręgowy wykroczył poza granice aktu oskarżenia.

Mylą się dalej skarżący zarzucając Sądowi I instancji obrazę art. 410 k.p.k. oraz od 424 § 1 pkt 1 k.p.k. polegającą na wybiórczym potraktowaniu materiału dowodowego, a także ogólnym wskazaniu w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku na jakich dowodach oparł się uznając winę oskarżonych, w szczególności przez niewskazanie dowodów mających potwierdzić proceder zmiany przeznaczenia produktów wymienionych w zarzutach zawartych w punkcie pierwszym i czwartym zarzutów i zaniechaniu dokładnego wyjaśnienia z jakich powodów części dowodów sąd odmówił wiarygodności. Wbrew bowiem twierdzeniom skarżących w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku po każdym fragmencie poczynionych przez Sąd okręgowy ustaleń wskazano dowody na podstawie których ustalenia te poczyniono.

Istotnym dalej jest, że niezależnie od tego co twierdzą skarżący, istota zarzutów stawianych oskarżonym w niniejszej sprawie nie nakładała na Sąd I instancji obowiązku wykazania w jakim zakresie w spółce (...) „uprawiano proceder zmiany przeznaczenia produktów” wymienionych we wcześniej wskazanych zarzutach. Przypomnieć więc tylko wypada, że zgodnie z obowiązującymi w 2004 r. w tym zakresie przepisami w inkryminowanym okresie towary sprzedane przez przedsiębiorstwo (...) w ramach sprzedaży detalicznej były tzw. wyrobami akcyzowymi, które w przypadku sprzedaży na terytorium kraju podlegały opodatkowaniu akcyzą. Na podstawie tych przepisów niższe stawki akcyzy stosowało się do olejów opałowych, z których 50 % lub więcej objętościowo destylowało w temperaturze 350 °C, w przypadku gdy dotyczyły oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczony na cele opałowe. Jeżeli jednak wyroby te, nie były prawidłowo oznaczone lub nie były zabarwione na czerwono, lub były przeznaczone na cele inne niż opałowe, lub nie spełniały warunków wskazanych w tych przepisach, stosować należało dla tych wyrobów wyższe stawki akcyzy.

Podatnik sprzedający takie wyroby był obowiązany w przypadku sprzedaży ich osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe. Oświadczenie to powinno być dołączone do kopii paragonu lub innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca był obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż

Zgodnie z tymi przepisami, zwalniało się od akcyzy niektóre dodatki lub domieszki do paliw silnikowych oraz towary przeznaczone do użycia jako paliwa silnikowe inne niż paliwa silnikowe lub oleje opałowe, w przypadku gdy były zużywane do innych celów niż napędowe, opałowe lub jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych.

Warunki jakie musiały spełniać podmioty aby skorzystać z wyżej wymienionych zwolnień od podatku akcyzowego ukształtowane zostały w ten sposób, że zwolnienie to miało zastosowanie pod warunkiem, że nabywca złoży oświadczenie, iż nabywane towary nie będą przeznaczone do użycia jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych lub nie będą odsprzedane w celu ich zużycia jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych.

Ponadto podmiot korzystający ze zwolnienia z akcyzy, miał obowiązek przekazać do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do dnia 25 miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, miesięcznego zestawienia otrzymanych oświadczeń zawierających stosowne informacje określone w przepisach w tym zakresie.

W 2005 r. w zakresie tego rodzaju obrotu towarami akcyzowymi obowiązywały w części analogiczne przepisy prawa. Wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi były bowiem nadal, między innymi paliwa silnikowe i oleje opałowe, a więc wyroby przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych.

Przepisy te zostały nieco zmienione od dnia 17 czerwca 2005 r. i od tego dnia niższe stawki akcyzy stosowało się dla olejów opałowych, z których 30% lub więcej objętościowo destyluje w 350°C oraz których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa od 890 kg/m³, w przypadku gdy dotyczą oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczony na cele opałowe. Zgodnie z obowiązującymi od tego dnia przepisami, jeżeli wyroby te nie były prawidłowo oznaczone lub nie były zabarwione na czerwono lub były przeznaczone na cele inne niż opałowe, lub nie spełniały warunków wskazanych w tym rozporządzeniu to stosowało się dla tych wyrobów wyższe stawki akcyzy. Nadal podatnik sprzedający te wyroby był obowiązany w przypadku ich sprzedaży osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe. Oświadczenie to powinno być dołączone do kopii paragonu lub innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca był obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż.

Stosownie do obowiązujących w tym okresie przepisów, zwalniało się od akcyzy niektóre dodatki lub domieszki do paliw silnikowych oraz towary przeznaczone do użycia jako paliwa silnikowe inne niż paliwa silnikowe lub oleje opałowe, w przypadku gdy były zużywane do innych celów niż napędowe, opałowe lub jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych. Minister Finansów w rozporządzeniu z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego, określił przy tym warunki jakie muszą spełniać podmioty korzystające ze zwolnień od podatku akcyzowego oraz szczegółowy zakres zwolnień od akcyzy wyrobów akcyzowych oraz warunki i tryb ich stosowania.

Reasumując do dnia 16 czerwca 2005 r. zwolnienie od akcyzy, o którym mowa w art. 24 ust. 1 ustawy (do nich należały produkty ujęte w zarzutach), miało więc zastosowanie pod warunkiem, że nabywca złożył oświadczenie, iż nabywane towary nie będą przeznaczone do użycia jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych lub nie będą odsprzedane w celu ich zużycia jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych. Podmiot zaś korzystający ze zwolnienia z akcyzy był obowiązany przekazać do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do dnia 25 miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, miesięczne zestawienia otrzymanych oświadczeń zawierających informacje - co najmniej nazwę oraz adres podmiotu składającego oświadczenie oraz jego NIP, ilość zakupionego na terytorium kraju, w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim towaru oraz jego symbol PKWiU lub kod CN, cel, na który zostanie przeznaczony towar zakupiony w kraju, nabyty w innym państwie członkowskim lub pochodzący z importu, datę i miejsce sporządzenia oświadczenia oraz podpis osoby składającej oświadczenie.

Z dniem 17 czerwca 2005 r. powyższe postanowienia uległy nieco zmianie. Od tego dnia zwolnienie od akcyzy przysługiwało nadal między innymi podmiotowi dokonującemu sprzedaży wyrobów, dokonywanej ze składu podatkowego na terytorium kraju, uprawnionemu nabywcy. Uprawnionym nabywcą był zaś podmiot dokonujący zakupu wyrobów, który dokonywał odsprzedaży tych wyrobów podmiotowi który wykorzystywał je do innych celów

niż napędowe lub jako dodatki i domieszki do paliw silnikowych oraz złożył oświadczenie stwierdzające, że nabywane wyroby zostaną zużyte na własne potrzeby do celów objętych zwolnieniem. W przypadku sprzedaży wyrobów podmiotowi dokonującemu ich odsprzedaży, zwolnienie miało zastosowanie pod warunkiem, że podmiot dokonujący odsprzedaży wyrobów posiadał zaświadczenie wydane przez właściwego naczelnika urzędu celnego, potwierdzające zamówienie na odbiór wyrobów z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, a sprzedaż wyrobów podmiotowi dokonującemu dalszej odsprzedaży, następowała z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, na podstawie administracyjnego dokumentu towarzyszącego (ADT) i po złożeniu przez podmiot zabezpieczenia akcyzowego. Poza tym podmiot odsprzedający miał potwierdzić na trzeciej karcie ADT otrzymanie wyrobów i zwrócić ją niezwłocznie prowadzącemu skład podatkowy, od którego nabył wyroby. Oprócz tego podmiot odsprzedający miał prowadzić ewidencję pozwalającą na określenie ilości i sposobu przeznaczenia zwolnionych wyrobów oraz miał uzyskać od podmiotu nabywającego oświadczenie, że wyroby zostaną zużyte do celów uprawniających do zwolnienia. Oświadczenie to powinno zawierać co najmniej: nazwę oraz adres podmiotu składającego oświadczenie oraz jego NIP, ilość zakupionych na terytorium kraju wyrobów oraz ich symbol PKWiU lub kod CN, określenie celu, na który zostaną przeznaczone zakupione wyroby, datę i miejsce sporządzenia oświadczenia oraz podpis osoby składającej oświadczenie.

Odnosząc powyższe rozważania do stanu faktycznego będącego przedmiotem oceny w niniejszej sprawie w pierwszej kolejności wskazać należy, że naruszenie powyższych zasad zwolnienia od podatku akcyzowego wynikało nie z uzdatnienia nabytego oleju opałowego lecz z jego sprzedaży, jak i sprzedaży innych komponentów paliwowych opisanych w zarzutach stawianych oskarżonym bez pozyskania wskazanych wcześniej oświadczeń, a więc naruszeniu podanych wyżej warunków skorzystanie z ulg, co tworzyło po stronie spółki (...) obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego. Podatku zaś tego spółka ta nie uiściła starając się wykazać za pomocą fałszywych oświadczeń podstawy do zwolnienia od jego zapłaty. W tym stanie rzeczy Sąd I instancji nie miał obowiązku w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wskazywania dowodów mający potwierdzić proceder zmiany przeznaczenia produktów wymienionych w zarzutach.

Bez znaczenia w tym stanie rzeczy jest również to „czy wszystkie dostawy paliw objęte aktem oskarżenia zostały przeznaczone na cel inny niż opałowy, czy doszło do doprowadzenia osób fizycznych i prawnych do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, w jaki sposób i czy ewentualnie doprowadzenie do niekorzystnego rozporządzenia mieniem osób fizycznych i prawnych było objęte zamiarem bezpośrednim, kierunkowym oskarżonych”. Istotnym bowiem jedynie jest to, że spółka (...) skorzystała ze zwolnienia podatkowego w sytuacji, gdy nie zachowała procedur, które by ją do tego upoważniały.

Trudno także podzielić zarzuty skarżących w których kwestionowali oni procedowanie Sądu I instancji zarzucając, iż nie podjął on inicjatywy dowodowej w celu zweryfikowania tożsamości wszystkich osób składających oświadczenie o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, czy osoby te rzeczywiście istnieją, czy kupowały towar, czy ewentualnie ktoś podawał się za te osoby, czy fałszował ich podpisy. Prokurator przecież podjął próbę zweryfikowania tożsamości tych osób czego wynikiem są chociażby czynności zarejestrowane na kartach 24283-25043 akt sprawy. Nie przyniosły one jednak pozytywnych rezultatów, gdyż w bazie danych PESEL nie znaleziono osób o wskazanych w oświadczeniach danych osobowych, które zamieszkiwały by pod adresami podanymi w oświadczeniach.

Z dokumentów zalegających w aktach sprawy wynika również, że prowadzący postępowanie przygotowawcze podejmował jeszcze inne czynności, które zmierzały do ustalenia tych osób ale czynności te przyniosły rezultaty tylko w nielicznych przypadkach. Jedynie bowiem w kilku udało się wytypować osoby, które mogły być osobami wskazanymi na tych oświadczeniach. Tego rodzaju sytuacja miała miejsce w odniesieniu do: R. K. (1), M. S., K. O., S. M., J. S. (1), J. S. (2), M. P., A. M., J. M. (1), J. M. (2), M. O., J. D., R. D. (1), W. M., M. L., R. D. (2), J. D.. Osoby te zostały przesłuchane. Nie potwierdziły one jednak faktu współpracy z firmą (...) i nabywania od niej produktów wskazanych w oświadczeniach. Trudno więc wyobrazić sobie, jakie inne czynności miałyby podejmować prokurator w celu zweryfikowania danych personalnych osób widniejących w oświadczeniach. Nie sposób również domagać się od

niego by przesłuchiwał wszystkie osoby o danych personalnych tożsamych z danymi istniejącymi w oświadczeniach, w szczególności gdy ich miejsce zamieszkania znajduje się poza miejscowość wskazaną w oświadczeniu.

Skarżący podnosząc te zarzuty nie sprecyzowali przy tym jakich osób one dotyczą i nie wskazali sposobu uzupełnienia tego rzekomego braku, co świadczy w ocenie Sądu jedynie o tym, że sami takich racjonalnych sposobów nie widzą.

Można natomiast twierdzić, co sugerują skarżący, że osoby nabywające od W. P. towary wymienione w zarzutach, podpisując oświadczenia świadomie wprowadziły go w błąd, z tym, że takie twierdzenia są całkowicie nielogiczne i sprzeczne z zasadami doświadczenia życiowego. Trudno bowiem przyjąć, że w stosunkowo krótkim okresie czasu 765 osób postanowiło wprowadzić w błąd W. P. i nabywając od spółki (...) towary podlegające podatkowi akcyzowemu wręczyło mu oświadczenia, w których podało fałszywe dane.

Z powyższych względów również za bezzasadny należało uznać zarzut skarżących dotyczących rzekomej obrazy art. 170 § 1 pkt 2 oraz 3 i 5 k.p.k. poprzez oddalenie zgłoszonego na rozprawie w dniu 4 marca 2014 roku wniosku dowodowego o ustalenie wszystkich osób składających podpisy na oświadczeniach oraz przesłuchanie ich w charakterze świadków na okoliczność możliwości popełnienia przez oskarżonych przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. w związku z art. 294 k.k., a zwłaszcza doprowadzenia ich do niekorzystnego rozporządzenia mieniem.

Słusznie także Sąd I instancji oddalił wniosek dowodowy zgłoszony na rozprawie w tym samym dniu o dopuszczenie dowodu z opinii biegłego na okoliczność w jaki sposób produkty ropopochodne mogą być wykorzystywane niezgodnie z przeznaczeniem w sposób niezgodny z art. 24 ustawy o podatku akcyzowym, a także dopuszczenie dowodu z opinii biegłego w dziedzinie chemii (paliw płynnych) na okoliczność ustalenia czy i w jaki sposób półprodukty ropopochodne wskazane w pkt 1 wyroku Sądu I instancji oraz ewentualnie w jakich warunkach, ilościach i proporcjach (w szczególności przy użyciu jakich technologii lub procesu technologicznego) mogą być wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem w sposób niezgodny z art. 24 ustawy o podatku akcyzowym, to jest zużywane do innych celów niż napędowe, opałowe lub jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych.

Jak bowiem wyżej wykazano przestępcze działanie oskarżonych naruszało procedury, które zostały zastrzeżone dla osób chcących skorzystać ze zwolnień podatkowych, co w konsekwencji czyni zasadnym twierdzenie, że zgłaszanie tego typu wniosków dowodowych jak wyżej, wynika najprawdopodobniej z niezrozumienia istoty sprawy lub też z dążenia wnioskodawców do przewlekłości postępowania. Zarzut więc obrazy przepisów postępowania mającej być następstwem oddalenia tego wniosku dowodowego nie mógł zyskać akceptacji Sądu odwoławczego.

Podobnie jak bezzasadny ocenić należy zarzut obrazy art. 170 § 1 k.p.k. w zakresie dotyczącym przeprowadzenia dowodów z:

- opinii kolejnego biegłego ds. rachunkowości i księgowości na okoliczność ustalenia na podstawie całokształtu materiału dowodowego zebranego w sprawie: ilości zakupionego przez spółkę (...) oleju opałowego, preparatu A. (...), eteru metylo – tert – butylowego, rozpuszczalników R1, R1L, R2 oraz pozostałych produktów akcyzowych objętych aktem oskarżenia, powstania obowiązku uiszczenia akcyzy przez podmioty sprzedające spółce (...) wyżej wymienione produkty, wysokości zobowiązania podatkowego wyżej wymienionych podmiotów, w wysokości zapłaconej akcyzy, ilości rzeczywiście sprzedanego przez spółkę (...) oleju opałowego oraz pozostałych produktów akcyzowych – w oparciu o dokumenty sprzedaży, paragony i faktury oraz porównanie ilości zakupionych i sprzedanych produktów akcyzowych, wyliczenie wysokości podatku akcyzowego, do którego uiszczenia zobowiązana jest spółka (...) w oparciu o zgromadzone materiały dowodowe w postaci faktur VAT oraz paragonów sprzedaży, czyli rzeczywistą wysokość sprzedaży i wartość oraz rodzaj sprzedawanego towaru, przy uwzględnieniu także zawartości siarki, obliczenia jaka ilość towaru spośród całości towaru wskazanego w akcie oskarżenia została przez Firmę (...) sprzedana do osób reprezentujących firmy objęte postępowaniem prowadzonym przez prokuraturę Okręgową w Jeleniej Górze i prowadzonym w wyniku złożonego przez nią aktu oskarżenia postępowaniem sądowym (sygnatura akt III K 4/10) celem ustalenia ilości sprzedanego do tychże podmiotów towaru,

- zwrócenie się do I Urzędu Celnego w W. oraz do Izby Celnej w W. o przekazanie wszelkich dokumentów związanych z działalnością spółki (...), a w szczególności składanych zestawień oświadczeń o wykorzystaniu oleju opałowego, transakcji oraz innych informacji podatkowych albo deklaracji za okres lipca 2004 do sierpnia 2005 roku, na okoliczność ustalenia, czy i w jakim zakresie spółka (...) ujawniła dokonywanie obrotu paliwami rozpuszczalnika oraz innymi substancjami objętymi obowiązkiem podatkowym z tytułu podatku akcyzowego oraz ustalenia kto zajmował się prowadzeniem dokumentacji księgowej oraz podatkowej spółki, a także kto dokonywał stosownych zgłoszeń oraz innych czynności związanych z obowiązkiem podatkowym z tytułu akcyzy,

- zwrócenie się do Urzędu Skarbowego w R. oraz do Urzędu Skarbowego W. - M. celem ustalenia czy: dokonywano sprzedaży oleju opałowego oraz innych produktów akcyzowych, a także na okoliczność osoby odpowiedzialnej za dokonywanie rozliczeń z organami podatkowymi oraz czy po wejściu w życie przepisów nowej ustawy akcyzowej z 2004 roku, to jest z dniem 1 maja 2004 roku, urząd przekazał do właściwego urzędu celnego dane spółki (...) jako płatnika podatku akcyzowego i poinformował podatnika o zmianie właściwości organu właściwego do rozliczania podatku akcyzowego,

- zwrócenie się do Policji o udostępnienie z prowadzonych przez Policję baz danych, w szczególności Krajowego Systemu (...) Policji danych wszystkich podmiotów co do których toczyło się postępowanie karne lub zostało ono zakończone prawomocnym skazaniem, w sprawach dotyczących odbarwiania oleju opałowego, a które to podmioty zakupiły tenże olej opałowy od spółki (...), na okoliczność braku popełnienia przestępstwa przez oskarżonych.

Trudno przy tym ustalić co obrońca wnioskujący o przeprowadzenie tych dowodów chciał za ich pomocą wykazać, gdyż wnioski w tym zakresie nie precyzuje tego w należyty sposób, lecz nie jest to aż tak istotne dla oceny zasadności wskazanych wyżej zarzutów. Raz jeszcze bowiem powtórzyć należy, że oskarżonym zarzucano i finalnie przypisano między innymi popełnienie przestępstwa z art. 54 § 1 k.k.s. zbiegu bądź to z art. 18 § 3 k.k. w związku z art. 61 § 1 k.k.s, bądź z art. 61 § 1 k.k.s. w związku z art. 7 § 1 k.k.s. w związku z art. 6 § 2 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. i tego fragmentu rozstrzygnięcia Sądu I instancji dotyczą zarzuty wcześniej przytoczone. Przestępcza więc działalność oskarżonych polegała na nieujawnieniu właściwemu organowi przedmiotu i podstawy opodatkowania oraz nierzetelnym prowadzeniu ksiąg rachunkowych, konsekwencją czego było narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku akcyzowego. Ta przestępcza działalność oskarżonych oparta była na posługiwaniu się przez nich fałszywymi oświadczeniami, których posiadanie stanowiło warunek konieczny do skorzystania ze zwolnień podatkowych w podatku akcyzowym stosownie do powołanych wcześniej przepisów. Uwzględnienie więc wniosków dowodowych wskazanych wyżej prowadziłyby w konsekwencji to badania okoliczności, które nie mogły mieć znaczenia przy prawno-karnej ocenie zachowań oskarżonych, oczywiście w kontekście przypisanych im przestępstw. Nie ulega bowiem wątpliwości, że oskarżeni W. P. i J. Z. wprowadzili do ewidencji księgowej spółki (...) fałszywych oświadczeń, które miały w konsekwencji wykazać, że spółka ta jest uprawniona do skorzystania z ulg podatkowych w zakresie podatku akcyzowego. To ich działanie w konsekwencji prowadziło to tego, że spółka nie zgłosiła właściwemu urzędowi rzeczywistej podstawy i przedmiotu opodatkowania (w sytuacji gdy obowiązek taki powstał) ograniczając w ten sposób wysokość należnego Skarbowi Państwa podatku.

Prawdą natomiast jest to na co wskazują skarżący, a mianowicie, że biegła dokonująca wyliczenia narażonego na uszczuplenie podatku akcyzowego stwierdziła, iż wyliczona przez nią wartość ma jedynie charakter poglądowy i zaznaczyła, że nie stwierdziła w opinii iż Skarb Państwa na tym zyskał lub stracił określoną kwotę podatku, gdyż nie dysponowała dokumentami, z których wynikałyby kwoty tej akcyzy. Spółka bowiem nie zgłosiła podatku akcyzowego, nie składała deklaracji wymaganych prawem, pomimo nie zachowania warunków związanych z możliwością skorzystania z preferencyjnych stawek przy sprzedaży produktów akcyzowych na cele opałowe, nie naliczała deklaracji podatku akcyzowego, zatem nie miała prawa do żadnych zwolnień akcyzowych.

Prawdą również jest, że biegła przyznała, iż ustalona przez nią w opinii wartość netto/brutto oleju opałowego podanego w oświadczeniach, nie może być utożsamiana z wartością wynikającą wprost z paragonów fiskalnych. Jest to jednak wynikiem zaniedbań spółki (...) w prowadzeniu dokumentacji, która była zobowiązana po uzyskaniu od osób nabywających wyroby akcyzowe wskazane w zarzutach oświadczeń stwierdzających, iż nabywane wyroby

są przeznaczone na cele opałowe oświadczenia te dołączyć do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości do wpisania na oświadczeniu numeru i daty wystawienia dokumentu, potwierdzającego sprzedaż, czego nie robiła. Domaganie się więc przez skarżących bardzo precyzyjnego wyliczenia wysokości narażonego na uszczuplenie podatku (poprzez porównanie paragonów z oświadczeniami) wydaje się zmierzać jedynie do przewlekłości postępowania i jest niezasadne w szczególności gdy uwzględni się to, że wbrew temu co sugerowali skarżący, a o czym będzie mowa jeszcze niżej, oświadczenia na których biegła opierała swe wyliczenia w ocenie Sądu odwoławczego odzwierciedlały rzeczywiste zdarzenia gospodarcze (sprzedaż towaru), a nie stanowiły jedynie dokumentu potwierdzającego zamówienie danej osoby na dostawę produktów akcyzowych w ilości wskazanej w oświadczeniu, o czym wspominali oskarżeni.

Trzeba dalej zaznaczyć, że biegła dokonała również wyliczenia ilości oleju opałowego lekkiego i innego na podstawie zabezpieczonych w spółce paragonów fiskalnych i różnica w tych wyliczeniach jest stosunkowo niewielka, gdyż sięga zaledwie nieco ponad 200 m³. Sposób zaś prowadzenie księgowości w spółce (...), jak wynika z ustaleń poczynionych przez Sąd I instancji budzi istotne zastrzeżenia i w związku z tym bardzo precyzyjne wyliczenia tych wartości poprzez porównanie oświadczeń z paragonami jest w ocenie Sądu odwoławczego niemożliwe, w szczególności gdy ten właśnie sposób prowadzenie księgowości, polegający na nieodnotowaniu w wyżej wspomnianych dokumentach których transakcji dotyczą i niepodpisanie właściwych oświadczeń do właściwych paragonów, zmierzał do ukrycia nielegalnych działań spółki.

Niezależnie jednak od powyższego omawiając dalej ten zarzut trzeba przypomnieć to o czym już wcześniej wspomniano, że jak wynika z obowiązujących w inkryminowanym okresie regulacji prawnych w zakresie podatku akcyzowego przy wewnątrzwspólnotowym nabywaniu towarów w postaci oleju opałowego obniżona, a tym samym preferencyjna stawka podatku uzależniona była od właściwości fizykochemicznych substancji oraz jej oznaczenia i zabarwienia. Zgodnie z treścią art. 65 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.) stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosiła 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, zaś na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 60 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu.

W ust. 2 powołanego wyżej przepisu zawarto jednak delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia w sprawie obniżania stawek akcyzy określonych w ust. 1 oraz różnicowania ich w zależności od rodzaju wyrobu, a także określania warunków ich stosowania.

Korzystając z tej delegacji Minister Finansów wydał w dniu 22 kwietnia 2004 r. rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm. - zwane dalej rozporządzeniem), w których obniżył stawki m.in. dla olejów opałowych nabywanych wewnątrzwspólnotowo. Zgodnie z treścią § 3 ust. 1 rozporządzenia, preferencyjne stawki akcyzy określone w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia stosowało się dla olejów opałowych, z których 30% lub więcej objętościowo destyluje w 350°C oraz których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa od 890 kg/m³, w przypadku gdy dotyczą oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, przeznaczonego na cele opałowe. Jednocześnie ust. 3 tego przepisu stanowił, iż jeżeli wyroby, wymienione w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia i w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze załącznika nr 2 do rozporządzenia, nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych oraz olejów opałowych dla celów kontroli obrotu (Dz. U. Nr 96, poz. 815), lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu, stosuje się dla wyrobów wymienionych:

1) w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia (oleje opałowe w których 50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350° C, w przypadku gdy sprzedaż dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczono znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe) - stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia, a więc kwotę 1141 zł, 1063

zł, 1014 zł/1000 l w zależności od zawartości siarki do - 31 grudnia 2004 r. i 1180 zł, 1099 zł i 1180 zł, 1099 zł i 1048 zł w zależności od zawartości siarki – od 1 stycznia 2005 r.,

2) w poz. 1 pkt 3 lit. b i lit. c tiret pierwsze (pozostałe oleje ciężkie – poza olejami napędowymi, w przypadku gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, przeznaczone na cele opałowe) załącznika nr 2 do rozporządzenia - stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 3 lit. a załącznika nr 2 do rozporządzenia, tj. kwotę 1 141 zł, 1063 zł i 1014 zł/1000 l w zależności od zawartości siarki – do dnia 31 grudnia 2004 r. i 1180 zł, 1099 zł i 1048 zł w zależności od zawartości siarki – od 1 stycznia 2005 r.

Przepis § 3 ust. 3 wyżej wskazanego rozporządzenia został uchylony rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżek stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473) z dniem 15 września 2005 r.

Z kolei w § 4 tego rozporządzenia kreślono warunki jakie winien spełnić podatnik by móc skorzystać z ulg w podatku akcyzowym należnym przy sprzedaży oleju opałowego. Zgodnie z treścią tego przepisu podatnik sprzedający te wyroby był obowiązany w przypadku tej sprzedaży osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe, które to oświadczenie winno być dołączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca był obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż.

Zgodnie zaś z ust 5 tego paragrafu w przypadku niezłożenia wyżej wspomnianych oświadczeń, przepisy § 3 ust. 3 stosowało się odpowiednio.

Powyższe przepisy mogą budzić pewne wątpliwości artykułowane przez skarżących w środkach odwoławczych odnośnie prawidłowości stawek zastosowanych przez biegłą w kwestionowanej opinii. W ocenie Sądu Apelacyjnego wątpliwości te są jednak nieuzasadnione.

Odnosząc się do tej kwestii w pierwszej kolejności wskazać należy, że biegła w swej opinii zastosowała stawki akcyzy tożsame ze stawkami akcyzy przyjętymi w decyzjach Naczelnika Urzędu Celnego I w W. z dnia 26 stycznia 2006 r. (k. 21900).

Stawki te są prawidłowe mimo, iż konstytucyjność § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. z pozoru może budzić również pewne wątpliwości z uwagi na to, że zawarte w tym przepisie odesłania nie jest jednoznaczne, gdyż nakazują odpowiednie stosowanie przepisów, które określają trzy stawki podatku dla olejów napędowych. Stawka zaś podatku powinna zostać określona w sposób niebudzący wątpliwości. Zawarte więc w wyżej wskazanych przepisach odesłania do odpowiedniego zastosowania przepisów określających trzy stawki podatku dla olejów napędowych, w zależności od zawartości siarki, może budzić zastrzeżenia co do zgodności z zasadami poprawnej legislacji, stanowiącymi element zasady demokratycznego państwa prawa, statuowanej w art. 2 Konstytucji.

Konstytucyjność tych przepisów może budzić także to, że zostały one ustanowione w akcie niższego rzędu. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, stanowienie obniżonych stawek podatku w akcie wykonawczym jest dozwolone, lecz powinno następować w zgodzie z zasadami poprawnej legislacji.

Można również zastanawiać się czy wskazane wyżej przepisy nie naruszają wynikającej z art. 84 i art. 217 Konstytucji zasady wyłączności ustawowej w sferze podatkowej, w szczególności gdy ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym zasady odpowiadające tym ujętym w wyżej wskazanych paragrafach (4 ust. 5 i 3 ust. 3) zostały ujęte w art. 65 1a ustawy o podatku akcyzowym. Naruszenie tej zasady wynikać może także z zawartego w kwestionowanym przepisie odesłania, w wyniku którego do olejów opałowych mogą znaleźć zastosowanie stawki przewidziane dla paliw do silników. Przepis § 4 ust. 5 rozporządzenia przewidywał bowiem, jak wyżej wykazano, że w razie niezłożenia przez nabywcę oleju opałowego oświadczenia o jego przeznaczeniu na cele opałowe, stosowało się

odpowiednio przepisy § 3 ust. 3 tegoż rozporządzenia, co oznacza opodatkowanie sprzedaży oleju opałowego według stawek właściwych dla sprzedaży oleju napędowego.

Charakteryzując jednak ogólnie ratio przepisów wyżej wskazanego rozporządzenia należy zauważyć, że miały one na celu obniżenie stawek akcyzy dla oleju opałowego, w porównaniu ze stawkami akcyzy dla olejów silnikowych. Prawodawca wprowadził równocześnie mechanizm kontroli tego, czy olej jest rzeczywiście przeznaczony na cele opałowe, a nie inne – w szczególności jako paliwo napędowe do pojazdów mechanicznych. Możliwość powstania takiej sytuacji wiązała się właśnie z obniżeniem w omawianym rozporządzeniu stawek akcyzy oleju opałowego, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Takim rozwiązaniem kontrolnym oprócz barwienia oleju było wprowadzenie wymagania składania przez nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu. W razie braku prawidłowo sporządzonego oświadczenia przepisy rozporządzenia przewidywały zastosowanie podwyższonych stawek akcyzy.

Zgodnie natomiast z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego wynika przede wszystkim z treści art. 217 Konstytucji. Zgodnie z treścią tego przepisu wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny zostać uregulowane bezpośrednio w ustawie. Przepis ten pozostaje w związku z art. 84 Konstytucji. Trybunał w swych orzeczeniach wskazywał przy tym, że w art. 84 Konstytucji sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w zasięgu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Z kolei art. 217 Konstytucji, nawiązując do art. 84, wyraźnie formułuje zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie obciążeń daninowych, do których zaliczają się podatki (zob. wyroki z: 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13, 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44).

Wyłączność regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego jest rozumiana jednak szeroko, ale nie dosłownie. W świetle orzecznictwa Trybunału możliwe jest tworzenie w ustawach – w dopuszczalnym przez art. 217 Konstytucji zakresie – upoważnień ustawowych umożliwiających uregulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu (zob. wyrok z 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01). W drodze rozporządzenia mogą być jednak uregulowane wyłącznie sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku.

Ustawa zaś z 2004 r. w art. 65 ust. 1 określała wysokość stawek akcyzy dla poszczególnych grup towarów akcyzowych. Art. 65 ust. 2 tej ustawy upoważnił z kolei Ministra Finansów do wydania rozporządzenia obniżającego stawki akcyzy określone w ustawie. W świetle natomiast dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego takie upoważnienie do wydania rozporządzenia obniżającego stawki podatku określone w ustawie nie narusza zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego. W wyroku z 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, Trybunał wskazał bowiem, że: „Ustawa może upoważnić organy wykonawcze m.in. do szczegółowego określania ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych od podatków, pod warunkiem, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym” (OTK ZU nr 5/1998, poz. 63). A zatem pomimo to, że zasada wyłączności ustawy dotyczy również określenia stawek podatku, ustawa może pod pewnymi warunkami upoważniać do obniżenia tych stawek w drodze rozporządzenia na zasadach w niej określonych.

W ocenie Sądu apelacyjnego, nie można również uznać, aby samo określenie trzech stawek podatkowych dla tego samego wyrobu akcyzowego stanowiło przyczynę uznania naruszenia art. 2 Konstytucji. Wskazane bowiem wyżej przepisy (§ 4 ust. 5 i 3 ust. 3 rozporządzenia) odsyłały do stosowania poszczególnych stawek określonych w sposób wyraźny i jednoznaczny. Wysokość stawki podatku była przy tym uzależniona od poziomu siarki w oleju napędowym. § 4 ust. 5 rozporządzenia nakazywał przy tym odpowiednie stosowanie przepisów, do których odsyłał. Oznaczało to, że do oleju opałowego, w razie niezłożenia oświadczeń o jego przeznaczeniu na cele opałowe, powinna znaleźć zastosowanie jedna z powyżej określonych stawek, w zależności od zawartości siarki. Rzeczą oczywistą przy tym jest, co pomijają skarżący, że w praktyce zawartość siarki w oleju opałowym jest dużo wyższa niż w oleju napędowym i zgodnie z normą jakościową PN-C-96024 obowiązującą w inkryminowanym okresie dopuszczalna była znacznie wyższa zawartość siarki niż wskazana w załączniku nr 1 poz. 1 pkt 5 i 1 pkt 3 lit. a załącznika nr 2 do cytowanego

wyżej rozporządzenia, co oznacza, że słusznie przy wyliczaniu należnej akcyzy biegła przyjęła przepis wyznaczający jej najwyższą stawkę. W pierwszej kolejności na uzasadnienie tego stanowiska wskazać należy, że zgodnie z art. 62 ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym ciężkimi olejami opałowymi były oleje opałowe w których zawartość siarki przekraczała 3%. Z tego należy wnioskować, że w olejach opałowych lekkich zawartość siarki mogła wynosić do 3%.

Przypomnieć dalej wypada skarżącym, że przykładowo dodatkowe regulacje dotyczące wymagań jakościowych dla olejów opałowych wynikają między innymi z Dyrektywy Rady 1999/32/WE z dnia 26 kwietnia 1999 r. odnoszącej się do redukcji zawartości siarki w niektórych paliwach ciekłych. Artykuł 3 ust. 1 tej dyrektywy nakłada na Państwa Członkowskie między innymi obowiązek podjęcia niezbędnych kroków by od 1 stycznia 2003 r. na ich terytorium ciężkie oleje opałowe nie były używane, jeśli zawartość siarki w tych olejach przekroczyłaby 1% na jednostkę masy. Na podstawie Traktatu Akcesyjnego, w drodze odstępstwa od wspomnianego art. 3 ust. 1 dyrektywy wymogów tych nie stosowało się do Polski do 31 grudnia 2006 r. Polska uzyskała bowiem okres przejściowy na wprowadzenie przepisów dyrektywy obligujących państwa członkowskie do redukcji zawartości siarki w olejach do 1% wagi. W okresie przejściowym zawartość ta nie mogła przekroczyć 3% wagi. Ponadto § 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie szczegółowych wymagań jakościowych dla paliw ciekłych (Dz. U. Nr 299, poz. 1918 z późn. zm.) stanowił, iż zawartość siarki w olejach opałowych ciężkich oznaczonych kodami PCN 2710 19 51 0, 2710 19 55 0, 2710 19 61 0, 2710 19 63 0, 2710 19 65 0, 2710 19 69 0 do dnia 31 grudnia 2006 r. nie mogła być większa niż 3% , a od dnia 1 stycznia 2007 r. większa niż 1%. Również Polska Norma PN-C 96024 właściwa w okresie objętym zarzutami, w zakresie parametrów, które powinny być spełnione przez ciężkie oleje opałowe określała wyraźnie, że zawartość siarki w tych olejach nie mogła przekroczyć 3% wagi.

W wykonaniu wyżej powołanej dyrektywy Minister Gospodarki w dniu 4 stycznia 2007 r. wydał rozporządzenie w sprawie wymagań jakościowych dotyczących zawartości siarki dla olejów oraz rodzajów instalacji i warunków w których stosowane będą ciężkie oleje opałowe.

Stosownie do § 2 ust. 1 tego rozporządzenia zawartość siarki w przeliczeniu na masę w lekkim oleju opałowym, oznaczonym kodami CN 2710 19 45 oraz 2710 19 49, nie mogła być większa niż 0,2% - do dnia 31 grudnia 2007 r. i 0,1% - od dnia 1 stycznia 2008 r. W ciężkim oleju opałowym natomiast, oznaczonym kodami CN 2710 19 51, 2710 19 55, 2710 19 61, 2710 19 63, 2710 19 65 oraz 2710 19 69 zawartość siarki nie mogła być większa niż 1%, zaś w oleju do silników statków żeglugi śródlądowej 0,2% - do dnia 31 grudnia 2009 r. i 0,1% - od dnia 1 stycznia 2010 r. Normy te były więc również znacznie wyższe niż te wskazane w powołanych wcześniej załącznikach. W tych okolicznościach nie może budzić wątpliwości, że stawki zastosowane przez biegłą są prawidłowe.

Reasumując rozważania w zakresie stawek należnego od spółki (...) podatku stwierdzić należy, że wyżej cytowane rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego różnicuje stawki akcyzy na wyroby energetyczne, wprowadzając zdecydowanie niższe, wręcz ulgowe (preferencyjne) stawki dla olejów, które zostały uznane za opałowe lub też mają być przeznaczone na cele opałowe. Preferencyjne stawki podatku akcyzowego na oleje wykorzystywane do celów opałowych znajdują oczywiste uzasadnienie społeczne. Podatek akcyzowy, będąc podatkiem konsumpcyjnym, jest doliczany przez producenta lub importera do ceny produktu i w ostatecznym rozrachunku obciąża jego nabywcę, najczęściej konsumenta. Stąd też ustawodawca zdecydował o wprowadzeniu niższej stawki akcyzy dla olejów zużywanych na cele grzewcze, aby uniknąć zbytniego obciążania tym podatkiem gospodarstw domowych.

Ponieważ jednak oleje te ze względu na swoje cechy fizyczne mogą być wykorzystane także do celów napędowych, które nie uzasadniają obniżenia stawki podatku akcyzowego w rozporządzeniu przewidziano mechanizm służący przeciwdziałaniu nadużyciom przy sprzedaży olejów opałowych. Zastosowanie ulgowej stawki podatku akcyzowego na oleje opałowe było więc uzależnione od spełnienia przez sprzedawcę tych wyrobów energetycznych warunków określonych w rozporządzeniu, a mianowicie między innymi:

- odebrania od nabywcy w określonej formie i treści oświadczenia o przeznaczeniu oleju wyłącznie do celów opałowych,

- sporządzenia i przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia określonej treści oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju wyłącznie do celów opałowych.

Warunków tych spółka (...) nie spełniła, a od ich spełnienia przecież, i to łącznie, uzależnione było zastosowanie zdecydowanie niższych stawek akcyzy.

Regulacja nakładająca na sprzedawcę oleju opałowego obowiązki, związane z odebraniem, przechowywaniem i udostępnianiem do kontroli oświadczeń nabywcy o przeznaczeniu wyrobów uprawniającym do zastosowania obniżonej stawki akcyzy oraz ze sporządzeniem i przesłaniem we właściwym terminie miesięcznego zestawienia takich oświadczeń, wprowadzono w celu zapewnienia właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych.

Niespełnienie wyżej wskazanych warunków w konsekwencji prowadziło do tego, że wysoka stawka akcyzy obciążała co do zasady sprzedawcę oleju opałowego skoro to na niego nałożono obowiązki z których nie wywiązał się.

Nie należy bowiem w tym zakresie tracić z pola widzenia, że zgodnie z treścią § 4 ust. 5 obowiązującego w okresie inkryminowanym rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie obniżenie podatku akcyzowego przedmiotem opodatkowania wyższą stawką podatku jest również sprzedaż, która odbyła się bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania niższej stawki. W konsekwencji sprzedawca wyrobów akcyzowych należy do kręgu podmiotów obciążonych podatkiem akcyzowym - jest podatnikiem tego podatku, a sprzedaż takich wyrobów bez dochowania warunków uprawniających do zastosowania niższej, najczęściej ulgowej stawki, jest jednym z typowych przedmiotów opodatkowania akcyzą (zob. np. wyrok WSA w Opolu z 13 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Op 491/12).

Wyższa stawka akcyzy jest w tym wypadku warunkowa i ściśle powiązana z przedmiotem opodatkowania, a więc przede wszystkim dokonaniem sprzedaży bez dochowania wymaganych warunków. Niespełnienie przez zbywcę oleju opałowego warunków koniecznych ze względu na preferencyjny cel wykorzystania oleju opałowego, powoduje, że zmienia się przedmiot opodatkowania - zamiast wyprodukowania czy też importu, podatek akcyzowy obciąża w tym wypadku sprzedaż wyrobów akcyzowych bez dochowania warunków uprawniających do zastosowania ulgowej stawki tego podatku, a podatnikiem staje się sprzedawca. Zgodnie bowiem z ogólnymi uregulowaniami dotyczącymi przedmiotu opodatkowania, opodatkowaniem akcyzą podlega nie tylko między innymi nabycie wewnątrzspółnotowe i dostawa wewnątrzspółnotowa, eksport i import wyrobów akcyzowych, ale również sprzedaż wyrobów akcyzowych na terenie kraju, a sprzedaż oleju opałowego bez zachowania warunków określonych w powołanym wyżej rozporządzeniu jest opodatkowana wyższymi stawkami wskazanymi wcześniej.

Prawdą przy tym jest, że zgodnie z przepisami obowiązującymi w okresie objętym zarzutami, sprzedawca miał prawo odliczenia podatku akcyzowego zapłaconego przez podmioty od których nabył ten olej. Rzecz jednak w tym, że skoro podatnik (spółka (...)) nabywała olej opałowy z obniżoną stawką akcyzy (na co wskazują faktury zabezpieczone w spółce), a materiał dowodowy wskazuje, że przy sprzedaży oleju nie odbierała od swoich kontrahentów oświadczenia uprawniającego do skorzystania z preferencyjnej stawki akcyzy, to sprzedawany przez nią olej opałowy, nie został ostatecznie przeznaczony na cele opałowe i w związku z tym na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 pkt 10, art. 6 ust. 1 i ust. 2 i ust. 3 oraz art. 11 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, powstał wobec niej obowiązek podatkowy.

Obowiązek ten powstawał z dniem dokonania czynności opodatkowanej, a w przypadku wystawienia faktury - z dniem jej wystawienia (art. 6 ust. 1 i 2 ustawy). Jeżeli zaś czynności podlegające opodatkowaniu zostały wykonane z naruszeniem warunków oraz form określonych przepisami prawa, to obowiązek ten powstał z dniem, w którym uprawniony podmiot stwierdził dokonanie takiej czynności (art. 6 ust. 3 ustawy).

W konsekwencji Sąd I instancji słusznie przyjął za prawidłowe stawki podatku akcyzowego wskazane przez biegłą w opinii i uznał, że brak jest podstaw do odliczenia od wyliczonego podatku, pomimo iż zgodnie z treścią § 2 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2004 r. w sprawie szczegółowego trybu i

warunków dokonywania rozliczeń podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 85, poz. 799 ze zm.) przy obliczaniu tego podatku obowiązuje zasada jednofazowości.

Trzeba jednak pamiętać, że warunkiem skorzystania przez podatnika z prawa do obniżenia należnego podatku akcyzowego o podatek akcyzowy zapłacony przy nabyciu olejów opałowych jest posiadanie dowodu, że zapłacił on kwotę akcyzy wynikającą z faktur i faktur korygujących oraz wykazanie, że nie otrzymał on zwrotu akcyzy na podstawie odrębnych przepisów w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych zharmonizowanych lub w sprawie zwolnień od akcyzy wyrobów akcyzowych. Ponieważ, uprawnienie to przysługuje podatnikowi i ma charakter deklaratoryjny, wobec faktu nieskładania przez spółkę (...) deklaracji na podatek akcyzowy, Sąd Apelacyjny uznał, iż nie był zobowiązany aż tak dalece zastępować podatnika w jego działaniu i dokonywać odliczeń uiszczzonego ewentualnie podatku, w szczególności gdy w postępowaniu podatkowym organ podatkowy nie miał obowiązku tego czynić bez odpowiedniej inicjatywy podatnika powiązanej oczywiście z przedstawieniem wyżej wymienionych dokumentów. Jak już bowiem wcześniej wspomniano z treści § 2 ust. 4 rozporządzenia z dnia 23 kwietnia 2004 r. Ministra Finansów w sprawie szczegółowego trybu i warunków dokonywania rozliczeń podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 85, poz. 799) wynika prawo do obniżenia należnej akcyzy o kwotę akcyzy zapłaconej przy nabyciu lub imporcie olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe. Warunkiem pomniejszenia należnej akcyzy o podatek zapłacony, było jednak posiadanie dowodu, że podatnik zapłacił kwotę akcyzy wynikającą z faktur zakupu oraz wykazanie, że nie otrzymał zwrotu akcyzy na podstawie odrębnych przepisów, o czym stanowi § 9 tego rozporządzenia. Ponieważ, prawo do obniżenia należnej akcyzy nierozdzielnie łączy się z obowiązkiem udokumentowania akcyzy zapłaconej przy nabyciu olejów, wobec nieskładania deklaracji na potrzeby tego podatku przez spółkę (...), należało uznać, że Sąd I instancji prawidłowo nie dokonał odliczenia akcyzy rzekomo zapłaconej przy ustalaniu wysokości podatku akcyzowego narażonego na uszczuplenie. Podkreślić bowiem jeszcze raz należy, że to na podatniku spoczywa ciężar wykazania, że zapłacił on akcyzę na poprzednim etapie obrotu i nie otrzymał jej zwrotu. Organy podatkowe nie mają zaś obowiązku zastępować podatnika w realizacji jego uprawnień i poszukiwać dowodów spełnienia przesłanek, o których mowa w § 9 pkt 1-3 omawianego rozporządzenia, jeżeli podatnik nie deklarował skorzystania z tego uprawnienia (por. wyroki NSA: z dnia 21 września 2010 r. o sygn. akt I GSK 243/10 i z 16 grudnia 2011 r. o sygn. akt I FSK 1459/10).

W tym miejscu jednak należy zauważyć, że biegła w swej opinii dokonała wyliczenia tego podatku (uiszczonego) za okres objęty zarzutem i jego kwota wyniosła zaledwie 1 375 708 zł. (k. 23704 t. 124). Z zestawień sporządzonych przez biegłą wynika przy tym, że w 2004 r. spółka (...) nie uiszczala praktycznie (poza jednym przypadkiem dostawy oleju opałowego S 23.20.17-00.41 w listopadzie, gdzie podatek wyniósł 1 477,20 zł) przy zakupie podatku akcyzowego i większość nabytego towaru sprzedała na paragon. Inna nieco sytuacja miała miejsce w 2005 r., gdyż w tym okresie na fakturach zakupu częściej zawarta była informacja o wliczeniu w cenę sprzedaży preferencyjnej stawki podatku akcyzowego. Znaczna część tego towaru została sprzedana na podstawie faktur. Miało to miejsce przykładowo w miesiącu marcu, gdzie całość oleju opałowego (124, 799 m³) od którego zapłacono akcyzę w kwocie 29 078, 16 zł sprzedano na podstawie faktury. Również około połowę towaru zakupionego w czerwcu (od którego nie we wszystkich przypadkach przy zakupie tego towaru uiszczono podatek akcyzowy) sprzedano na podstawie faktur. To wskazuje na to, że dokładne rozliczenie podatku zapłaconego za towar sprzedany przez spółkę (...) na podstawie faktur nie jest możliwe, a przy uwzględnieniu rozważań przeprowadzonych wyżej jest zbędne, w szczególności gdy oskarżonym przypisano przestępstwo z art. 54 § 1 k.k.s, którego skutkiem jest narażenie na uszczuplenie podatku, a nie jego uszczuplenie.

Sposób prowadzenia księgowości przez spółkę (...) uniemożliwia więc precyzyjne ustalenie czy olej opałowy sprzedany na tzw. paragony i wskazany w oświadczeniach zakwestionowanych w sprawie pochodził z zakupów potwierdzonych fakturami, w których odnotowano uiszczenie podatku akcyzowego.

W tym miejscu należy jeszcze podkreślić, że podwyższona stawka podatku akcyzowego zastosowana przez biegłą nie ma w ocenie Sądu Apelacyjnego charakteru stawki sankcyjnej, lecz przewidzianej przez ustawodawcę stawki w przypadku niespełnienia warunków do skorzystania ze stawki niższej” (wyrok WSA w Opolu z 19 października 2011 r.,

sygn. akt I SA/Op 329/11). Przyjmuje się bowiem, że ustawodawca ma prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych, a także określenia skutków niedochowania tych warunków przez podatnika, prowadzących się najczęściej do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych. Utrata preferencji podatkowych, choć dolegliwa, nie może być wprost utożsamiana z sankcją (zob. wyrok WSA w Gdańsku z 19 września 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 602/12).

W ocenie więc Sądu odwoławczego, Sąd I instancji dokonały prawidłowych ustaleń w powyższym zakresie, przyjmując że brak oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju na cele opałowe wywołał skutek w postaci utraty przez sprzedawcę prawa do zwolnienia od podatku akcyzowego, co skutkowało opodatkowaniem tej sprzedaży według wyższych stawek podatku akcyzowego bez konieczności odliczania kwot ewentualnie uiszczonych przy nabyciu produktów akcyzowych.

W tym miejscu, odnosząc poczynione powyżej rozważania do stanu faktycznego rozpoznawanej sprawy, w kontekście kolejnych zarzutów podniesionych przez strony, a mianowicie naruszenia przepisów postępowania dowodowego, poprzez nieprzeprowadzenie postępowania dowodowego, niewyjaśnienie całości stanu faktycznego i oparcie się w swych ustaleniach na hipotetycznych założeniach, nie uwzględnienie tego co wynika z wyjaśnień W. P., iż pobierając oświadczenia od kupujących był on przekonany o ich prawdziwości oraz niewyjaśnienie tego czy sprzedane przez spółkę (...) wyroby akcyzowe zostały przeznaczone rzeczywiście na inne cele niż opałowe wskazać należy, że przeprowadzone w spółce (...) postępowanie kontrolne bezspornie wykazało, iż nie posiadała ona wymaganych prawem oświadczeń (były one fałszywe), a spółka nie składała deklaracji niezbędnych przy rozliczaniu podatku akcyzowego. W tej sytuacji nie może budzić wątpliwości to, co wcześniej wykazano, że nie spełniła ona wymogów stawianych przez przepisy § 4 ust. 1 rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego.

Wypada przy tym podkreślić, że skoro przytoczone powyżej przepisy rozporządzenia nakładały na sprzedawcę oleju opałowego obowiązek pobierania od kupujących olej opałowy oświadczeń w określonej formie, to tylko kompletnie wypełnione oświadczenia uprawniały sprzedawcę do skorzystania ze zwolnienia z zapłaty podatku akcyzowego. W sytuacji, gdyby oświadczenia te były fałszywe, nieprawidłowe albo niepełne, nie można było uznać, że sprzedaż oleju opałowego nastąpiła na cele grzewcze, czyli zgodnie z jego przeznaczeniem. Oznacza to również, iż organy podatkowe jak i sądowne nie miały możliwości dokonania jakiegokolwiek weryfikacji sprzedanego oleju, zaś spółka utraciła prawo do obniżenia stawki podatku akcyzowego. Powyższe stanowisko potwierdza bogate orzecznictwo sądowne w tym przedmiocie. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 kwietnia 2008 roku, sygn. akt I FSK 390/07 wskazał przecieź, iż podatnik dokonujący sprzedaży takiego oleju nie może wprowadzić, co do zasady, ponosić odpowiedzialności za późniejszy sposób wykorzystania sprzedanego przez niego wyrobu przez jego nabywcę, ale zobowiązany jest do ścisłego przestrzegania obowiązków, które zostały nałożone na niego jako sprzedawcę wyrobu akcyzowego (...). Przy sprzedaży oleju opałowego o fakcie przeznaczenia tego oleju na cele opałowe przesądza zatem oświadczenie (...). Brak w momencie powstania obowiązku podatkowego stosownego oświadczenia, spełniającego wymagane przepisami prawa warunki, powoduje, że nie zostaje spełniona przesłanka przeznaczenia sprzedawanego oleju na cele opałowe (tak przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 kwietnia 2008 r., sygn. akt I FSK 535/07).

Oceniając dalej zasadność wniesionych przez skarżących, wcześniej przytoczonych zarzutów, wskazać należy w tym miejscu na ich niekonsekwencję. Jak bowiem wyżej już wspomniano skarżący ci kwestionowali również, a nawet przede wszystkim świadomość oskarżonych co do tego, iż zaświadczenia którymi się oni posługiwali odzwierciedlają nieprawdziwe dane. Formułując te zarzuty domagali się więc między innymi ustalenia i przesłuchania wszystkich osób których dane widnieją na oświadczeniach celem ustalenia czy nabyli oni od spółki (...) produkty wskazane w tych oświadczeniach, czy byli autorami przedmiotowych oświadczeń oraz czy produkty te przeznaczyli na cele opałowe. Ten więc fragmenty apelacji skarżących pozwalają przyjąć, że de facto nie kwestionują oni tego, iż do ewidencji księgowej spółki (...) wprowadzono wcześniej wspomnianą liczbę oświadczeń, a twierdzą jedynie, że oskarżeni nie byli świadomi ich fałszywości. Takie stanowisko pozwala natomiast przyjąć, że w oświadczeniach tych i paragonach potwierdzających sprzedaż objętych aktem oskarżenia produktów odzwierciedlono rzeczywiste zdarzenia gospodarcze (sprzedaż tych

produktów), gdyż trudno przyjąć, że paragony i oświadczenia miały potwierdzać istnienie transakcji do których w rzeczywistości nie doszło (choć i takie stanowisko było prezentowane w pewnym okresie przez oskarżonych). Mało logiczne są jednak w ocenie Sądu te twierdzenia skarżących w których starali się oni wykazać, iż wyżej wspomniane dokumenty miały jedynie potwierdzać fakt zamówienia towaru, a nie zawarcia transakcji jego sprzedaży do której w rzeczywistości nie dochodziło.

Inną natomiast rzeczą jest to komu te produkty zostały sprzedane i na jakie cele zostały przeznaczone. Szczegółowe jednak badanie tych okoliczności z przyczyn częściowo już wyżej wykazanych nie jest konieczne, w sytuacji gdy odpowiedzialność oskarżonych opiera się na naruszeniu procedur uprawniających do skorzystania z ulg podatkowych, co w konsekwencji rodziło po ich stronie (po stronie spółki (...)) obowiązek zapłaty podatku akcyzowego w pełnej wysokości. Postępując zaś w sposób wyżej opisany oskarżeni stwarzali pozory zachowania tych procedur. Nie składali przy tym stosownych deklaracji zatajając przed właściwymi organami rzeczywisty przedmiot i podstawę opodatkowania.

Odnosząc się dalej do skutków związanych z brakiem oświadczeń o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe i obowiązków sprzedawcy przy ich pozyskiwaniu i gromadzeniu w pierwszej kolejności wskazać należy, że wprowadzając przedmiotową regulację ustawodawca miał na celu zagwarantowanie możliwości kontroli obrotu olejami opałowymi o obniżonej stawce podatku akcyzowego. Wprowadzenie szczegółowego obowiązku dokumentowania obrotu takimi towarami w sposób przewidziany musi być traktowane jako pewnego rodzaju forma tzw. formalnej teorii dowodów rozumianej jako możliwość udowodnienia pewnych okoliczności tylko w sposób przez prawo przewidziany. Inaczej można by to określić jako zastrzeżoną przez prawo formę czynności do osiągnięcia pewnych skutków. Aby uzyskać potwierdzenie, a zarazem możliwość dowodzenia, że sprzedaż oleju opałowego nastąpiła dla celów opałowych sprzedawca musi posiadać przedmiotowe oświadczenia. Bez okazania takich oświadczeń, nie posiadających istotnych braków, nie będzie mógł wykazać, że nabywca towarów w postaci oleju opałowego traktowanego jako przeznaczony na cele opałowe (dotychczas) miał nadal zamiar go na taki cel przeznaczyć. Posiadanie oświadczeń jest więc jedynym sposobem wykazania, że nie doszło do zmiany przeznaczenia oleju opałowego.

Stanowisko takie zostało już zasadniczo utrwalone w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (I GSK 311/10 z 28.06.2011; I GSK 78/10 z 22.02.2011; I GSK 270/11 z 4.04.2012 r.; I GSK 701/10 z 26.05.2011 r.; I GSK 292/10 z 10.05.2011 r.; I GSK 285/10 z 10.05.2011 r. - wszystkie orzeczenia dostępne na stronie www.nsa.gov.pl).

W procesie karnym formalna teoria dowodów nie obowiązuje, co nie oznacza, że organy prowadzące to postępowanie, wbrew zasadom określonym w przepisach podatkowych, tak jak sugerują skarżący kierując się zasadami domniemania niewinności i interpretowania wątpliwości na korzyść oskarżonego będą ustalały w sposób odmienny podstawy i przedmiot opodatkowania oraz wysokość podatku na uszczuplenie którego narażony był Skarb Państwa.

Nie sposób dalej nie zauważyć, że skoro na podatnika został nałożony obowiązek uzyskania rzetelnych danych osobowych nabywcy, to przysługuje mu także uprawnienie w postaci możliwości żądania okazania dokumentu tożsamości potwierdzającego dane zawarte w oświadczeniu. Nierzetelność danych zawartych w oświadczeniu obciąża bowiem sprzedawcę, uniemożliwiając też kontrolę transakcji przez organ. Nie można zaaprobować więc sugestii skarżących, że sprzedawca nie ma prawnej możliwości uzyskania danych osobowych nabywcy oraz weryfikacji tych danych. Gdyby uznać te sugestie za logiczne, to podatnik nie miałby możliwości zrealizowania obowiązku wskazania w oświadczeniu tych danych i w ogóle nie mógłby skorzystać z obniżonej stawki podatkowej. W myśl reguły *per non est* nie można bowiem interpretować przepisów w taki sposób, aby pewne ich fragmenty były zbędne (zob. wyrok NSA z dnia 4 lipca 2013 r. o sygn. akt I GSK 942/12).

Uzasadnienie takiego stanowiska znajduje również potwierdzenie w treści art. 23 ust. 1 pkt 2 ustawy o ochronie danych osobowych. W myśl tego przepisu przetwarzanie danych jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy jest to niezbędne dla zrealizowania uprawnienia lub spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa. Nie ulega zaś wątpliwości, że gromadzenie oświadczeń zawierających dane osobowe nabywców oleju opałowego stanowi

przetwarzanie danych osobowych (zbieranie i przechowywanie). Obowiązkiem natomiast podatnika sprzedającego olej opałowy z preferencyjną stawką podatku akcyzowego jest dołączenie oświadczenia zawierającego dane osobowe nabywcy. Na sprzedawcy zatem spoczywa obowiązek wynikający z przepisu prawa zbierania i przechowywania danych osobowych (§ 4 rozporządzenia MF z dnia 22 kwietnia 2004 r.). Skoro sprzedawca ma taki obowiązek, to zobowiązany jest również ustalić, czy dane z oświadczenia są w rzeczywistości danymi osobowymi nabywcy. Aby to ustalić – jak wcześniej już zauważono – sprzedawca winien zażądać okazania przez nabywcę dokumentu tożsamości (np. dowodu osobistego). Legitymowanie się dowodem osobistym w celu potwierdzenia prawdziwości danych osobowych jest dozwolonym przez prawo sposobem wykazania danych osobowych i temu celowi służy ten dokument. Sprzedawca powołując się na swój prawny obowiązek gromadzenia danych osobowych powinien zatem żądać okazania dokumentu umożliwiającego weryfikację podanych danych. Nabywca oczywiście nie musi okazywać dokumentu tożsamości, ani ujawniać swoich danych osobowych, jednak takie zachowanie winno wiązać się z rezygnacją ze skorzystania z preferencyjnej stawki akcyzy od oleju opałowego. Reasumując tę część rozważań, jednoznacznie należy stwierdzić, że sprzedawca oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe ma usprawiedliwione przepisami prawo do żądania od nabywcy okazania dokumentu tożsamości. W tych uwarunkowaniach twierdzenie W. P., że nie był w stanie zweryfikować otrzymywanych oświadczeń i formułowane w ślad za tym twierdzeniem zarzuty skarżących są całkowicie bezzasadne.

Sąd Apelacyjny stoi również na stanowisku, że z uwagi na to, iż uzyskanie stosownego oświadczenia stanowi dopełnienie warunku uprawniającego do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej oświadczenie to musi zostać złożone sprzedawcy w dniu nabycia oleju opałowego na cele opałowe, co oznacza, że nie może być ono uzupełnione w późniejszym terminie, np. przez uzupełnienie niepełnych oświadczeń lub też przez dowód z przesłuchania świadków na okoliczność treści oświadczeń (por. wyrok NSA z 10 maja 2011 r., I GSK 194/10).

Inaczej nieco ocenić należy zarzut obrazy art. 170 k.p.k. w zakresie oddalenia wniosku dowodowego z akt dozoru kuratorskiego prowadzonego przez I Zespół (...) w R. w stosunku do oskarżonego W. P. jako skazanego w sprawie o sygnaturze IV K 16/11 Sądu Okręgowego w Lublinie i w sprawie Sądu Okręgowego w Rzeszowie sygn. akt II K 20/10. W postępowaniu odwoławczym bowiem Sąd przeprowadził dowody z dokumentów z wyżej wymienionych akt oraz dowody z dokumentów dotyczących J. Z., a co za tym idzie szczegółowe odniesienie się do tego zarzutu jest zbędne. Należy jedynie nadmienić, że okoliczności wynikające z tych dokumentów zostały uwzględnione przez Sąd Apelacyjny przy wymiarze oskarżonym nowych kar, lecz nie miały w tym względzie tak istotnego znaczenia jak sugerowali w apelacjach skarżący. Fakt bowiem, że oskarżeni wywiązali się z obowiązków nałożonych na nich w poprzednich postępowaniach, aczkolwiek chwalebny, niewątpliwie w pewnym zakresie był determinowany konsekwencjami, jakie mogły być następstwem niepodporządkowania się przez nich wyrokom w tym zakresie.

Dziwić natomiast może zarzut obrazy wspomnianego wyżej przepisu powołujący na uzasadnienie to, iż rzekomo nie przeprowadzono dowodu z zeznań świadka M. P. (poprzez ich przeprowadzenie na rozprawie lub ich odczytanie na okoliczność treści) w sytuacji, gdy wbrew twierdzeniom skarżących dowód taki przeprowadzono (k. 26943/2 t. 136). Inną natomiast kwestią jest to, że odczytano wówczas jedynie jeden z protokołów przesłuchania tego świadka, a mianowicie ten który zawnioskował w akcie oskarżenia prokurator. W aktach natomiast sprawy (k. 12652 t. 65) znajduje się drugi protokół przesłuchania tego świadka, który rzeczywiście nie został przez Sąd I instancji odczytany. Przypomnieć jednak należy skarżącym, że zarzut obrazy przepisów postępowania można uznać jedynie wówczas za zasadny, gdy obraza ta miała wpływ na treść zaskarżonego orzeczenia. W niniejszej sprawie jednak takich wniosków nie sposób wyciągnąć, gdyż treść obu protokołów pozwala poczynić te same ustalenia, które poczynił Sąd Okręgowy. W trakcie bowiem pierwszego przesłuchania świadek ten stanowczo przeczył by współpracował z firmą (...) i zakupywał od niej olej opałowy. W drugim przesłuchaniu natomiast potwierdził te informacje. Przebieg tych przesłuchaniach różni się jedynie tym, że w trakcie drugiego przesłuchania świadkowi okazano oświadczenie zabezpieczone w firmie (...) po okazaniu którego stwierdził on to, że nie zostało przez niego sporządzone. W tym stanie z rzeczy zarzut sformułowany w tym zakresie również należy uznać za oczywiście bezzasadny.

Na marginesie zauważyć jeszcze należy, że formułując ten zarzut skarżący powoływali się na karty które wskazał w uzasadnieniu aktu oskarżenia oskarżyciel publiczny. Lektura jednak akt sprawy pozwala przyjąć, że wskazana

w uzasadnieniu aktu oskarżenia numeracja nie jest właściwa i uległa zmianie w trakcie przygotowywania akt do przesłania do sądu. Świadczy o tym już chociażby treści wniosków dowodowych proponowanych przez prokuratora w akcie oskarżenia, gdzie wskazano numerację aktualnie obowiązującą. Inną natomiast sprawą jest, że we wnioskach tych pomalowano imię wyżej wspomnianego świadka.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie również w zapisach uwidocznionych na kartach 12464 (t. 64) i 12625 (t. 65), gdzie odnotowano numery wskazywane przez skarżących, z tym że zostały one przekreślone. To pozwala przyjąć, że tego typu zarzuty są wynikiem pobieżnej lektury akt dokonanej przez skarżących, którzy jak można się domyślać wnioski swe sformułowali przede wszystkim w oparciu o takie dokumenty jak otrzymany odpis aktu oskarżenia oraz odpis uzasadnienia Sądu I instancji.

Odnosząc się z kolei do zarzutu obrazu art. 299 na wstępie przypomnieć wypada, że jak wynika z akt sprawy środki finansowe pozyskane z tytułu zakwestionowanej sprzedaży detalicznej stanowiące wartość tejże sprzedaży pochodziły pośrednio i bezpośrednio z przestępstwa wskazanego w wyroku Sądu Apelacyjnego, ale nie tylko bo i z działalności objętej wcześniejszymi wyrokami. W tym miejscu zasadne jest więc przytoczenie stanowiska Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 28.10.2009 r. (II AKa KZS 2009/12/61) zdaniem, którego „Warunkiem odpowiedzialności z art. 299 § 1 k.k. jest, by przewidziane w nim wartości (walory) pochodziły z „korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego”, zatem niezbędne jest ustalenie owego czynu oraz korzyści bezpośrednio lub pośrednio z niego odniesionej przez sprawcę lub inną osobę, a następnie wprowadzanej do obrotu. Przez korzyść należy rozumieć wartość majątkową pochodzącą z popełnienia czynu zabronionego, także wartość, której podstawę stanowi stosunek prawny powstały w wyniku zabronionych prawnie zabiegów, a w tym wypadku tę część, która powstała w wyniku owych zabiegów. Korzyść odniesiona z czynu zabronionego pośrednio byłaby wartością uzyskaną bezpośrednio, a następnie przetworzoną na jakiś inny składnik majątku lub jego część. Sprawca prania brudnych pieniędzy musi swym zamiarem obejmować wszystkie znamiona przestępstwa, zatem należy mu wykazać świadomość posługiwania się wartościami majątkowymi o przestępczym pochodzeniu oraz wolę udaremnienia lub znacznego utrudnienia identyfikacji tych pieniędzy przez uprawnione organy...”. Warto również wskazać na treść postanowienia Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 15. 07. 2009 r. (II AKz 417/09) zdaniem, którego „Przepis art. 299 § 1 k.k. nie wymaga, aby przedmiotem tak zwanego przestępstwa prania pieniędzy były wartości majątkowe uzyskane za pomocą czynu zabronionego. W tym miejscu art. 299 § 1 k.k. zdecydowanie różni się od tak zwanego przestępstwa paserstwa, bo nie ogranicza swej regulacji tylko do wartości majątkowych uzyskanych za pomocą czynu zabronionego. Zakres przedmiotowy art. 299 § 1 k.k. jest zdecydowanie szerszy i obejmuje wartości majątkowe, które co najmniej w sposób pośredni są związane z czynem zabronionym. Ustawodawca wymaga, aby wartości majątkowe pochodziły z korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego. Chodzi więc o zbadanie, czy sprawca „pierwotnego” czynu zabronionego posiadałby określone wartości majątkowe, gdyby nie popełnił tego czynu. Korzyścią w rozumieniu art. 299 § 1 k.k. jest przy tym zarówno zwiększenie aktywów, jak i zmniejszenie pasywów”.

Stwierdzić dalej należy, iż zgodnie z poglądami doktryny oraz orzecznictwem Sądu Najwyższego (Budyn-Kulik Magdalena, Kozłowska-Kalisz Patrycja, Kulik Marek, Mozgawa Marek komentarz Oficyna 2010 Komentarz do art.299 kodeksu karnego (Dz.U.97.88.553), [w:] M. Mozgawa (red.), M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik, Kodeks karny. Komentarz praktyczny, Oficyna, 2010, wyd. III. Stan prawny: 2010.09.08) przestępstwo to ma szczególnie przedmiot ochrony, którym jest prawidłowość obrotu gospodarczego (Wróbel (w:) Buchała, Kardas, Majewski, Wróbel, Komentarz..., s. 83; tenże (w:) Zoll III, s. 654). Ubocznym przedmiotem ochrony w § 1 może być również dobro wymiaru sprawiedliwości. Jest tak w wypadkach, kiedy sprawca podejmuje czynności, które mogą udaremnąć lub znacznie utrudnić stwierdzenie przestępnego pochodzenia przedmiotów wymienionych w tym przepisie lub miejsca ich umieszczenia, ich wykrycia, zajęcie albo orzeczenie przepadku (Wróbel (w:) Buchała, Kardas, Majewski, Wróbel, Komentarz..., s. 83).

Czynność wykonawcza natomiast polega na przyjęciu, przekazaniu, wywiezieniu za granicę, pomocy do przeniesienia własności lub posiadania, albo podjęciu innych czynności, które mogą udaremnąć lub znacznie utrudnić stwierdzenie przestępnego pochodzenia rzeczy lub praw, miejsca ich umieszczenia, ich wykrycie, zajęcie albo orzeczenie przepadku. Omawiany czyn można popełnić tylko przez działanie (Zawłocki (w:) Wąsek II, s. 1212). Inne czynności, które mogą

udaremnić lub znacznie utrudnić stwierdzenie przestępnego pochodzenia rzeczy lub praw, miejsca ich umieszczenia, ich wykrycie, zajęcie albo orzeczenie przepadku mogą przybierać różnorodne formy, na przykład nieprawidłowej wyceny przedmiotów majątkowych, umów kompensacyjnych itp. (por. Pływaczewski, Pranie..., s. 66 i n.), a więc również takie jakże podjęli oskarżeni. Stwierdzenie przestępnego pochodzenia sprowadza się natomiast do ustalenia, że korzyści pochodzą bezpośrednio lub pośrednio z popełnienia przestępstwa (Górniok (w:) Górniok i in., t. II, s. 453). Omawiane przestępstwo ma zatem charakter formalny (Górniok (w:) Górniok i in., t. II, s. 454; Zawłocki (w:) Wąsek II, s. 1212; Wróbel (w:) Zoll III, s. 657-658). Strona podmiotowa obejmuje umyślność w postaci zamiaru bezpośredniego lub ewentualnego.

Przenosząc te rozważania na grunt niniejszej sprawy wskazać należy, że zgodnie z prawidłowymi ustaleniami Sądu I instancji, w okresie inkryminowanym, spółka (...) sprzedała odbiorcom indywidualnym w sumie 17 055 metrów sześciennych oraz 46 ton oleju opałowego, 732 ton antykoru RT, 214 ton MTBE, 103 tony i 93 100 kg rozpuszczalnika R-1L, 137 ton i 72 000 kg. rozpuszczalnika R-1 oraz 102,5 tony i 100 000 kg, rozpuszczalnika R-2.

Środki finansowe pozyskane przez W. P. z tej sprzedaży były przyjmowane do urzędzeń księgowych spółki za pośrednictwem dokumentu Kp, gdzie jako wpłacający widniał W. P.. Dokument Kp nie zawierał przy tym wyraźnego wskazania źródła pochodzenia środków finansowych.

Wpłaty środków finansowych na dokument Kp zgodnie z protokołem z czynności analizy zestawień sporządzonych w toku kontroli podatkowych przez UC oraz zgodnie z protokołem oględzin dokumentacji księgowej spółki (...) wyniosły łącznie 40.326.029,96 złotych, przy czym w okresie od października 2004 r. do 29 lipca 2005 r. w ramach w/w wpłat spółka (...) pozyskała środki finansowe w kwocie 34.206.508,56 zł. (k. 17526 -17554, 23991 - 24197).

Nadto zgodnie z dokumentacją księgową spółki (...) z tytułu sprzedaży na paragon do kasy spółki w okresie od września 2004 r. do grudnia 2005 r. wpłynęła kwota 10.239.319,00 zł.

Pozyskane w ten sposób środki finansowe, były następnie transferowane na rachunki bankowe przez oskarżonych oraz inne osoby przez nich o to poproszone, założone w Banku (...) numer ... (...) oraz Banku (...) numer... (...). Owo transferowanie odbywało się poprzez dokonywanie wpłat na wcześniej wspomniane rachunki w formie wpłat własnych bez podania rodzaju transakcji oraz źródła pochodzenia środków finansowych.

Jak wynika z wcześniej wskazanych dokumentów na rachunek bankowy WERY w formie wpłat własnych wpłynęło do Banku (...) 28.041.338,80 zł (k. 14101-14134, 24082-24103). Do Banku (...) wpłynęło zaś 16.811.549,00 zł (k. 18298-18310, 24127-24136).

Wpłaty własne na rachunki bankowe w Banku (...) były dokonywane na terenie całego kraju, głównie przez W. P. oraz J. Z.. Łączna ich wysokość wyniosła 44.852.937,80 zł (28.041.338,80 + 16.811.549,00 = 44.852.937,80). Jak wynika natomiast z protokołu analizy wyżej wymienionych wpłat w okresie od października 2004r. do sierpnia 2005 r. na powyższe rachunki wpłacono w sumie 40.511.721.80 zł (12.586.531,00 + 27.925.190,80 = 40.511.721.80) (k. 24104-24126, 24137-24145).

Z powołanych wcześniej zestawień oraz z zawiadomień GIIF o popełnieniu przestępstwa wpłaty na rachunki bankowe były dokonywane kilka razy dziennie. Z rachunku (...) Sp. z o.o. dokonywane były również wypłaty gotówkowe. Zdarzało się, że w tym samym dniu dokonywana była wpłata i wypłata środków w tej samej wysokości, a wpłacającymi w większości przypadków byli J. Z. i W. P.. Cechą charakterystyczną operacji księgowanych na analizowanym rachunku jest to, że najczęściej opiewały one na okrągłe kwoty. Przeważająca część przelewów zarówno uznaniowych jak i obciążeniowych oraz operacji gotówkowych była w wysokości poniżej równowartości 15 000,00 EUR. Schemat przeprowadzania transakcji na rachunkach polegał na transferze środków natychmiast po uznaniu rachunku bądź wpłatach gotówkowych bądź przelewem przychodzącym. Pieniądze przekazywane były w wysokości identycznej jak uznanie rachunku lub w kwocie bardzo zbliżonej. Ten tryb postępowania powtarzany był wielokrotnie w ciągu jednego

dnia. Wskazuje to jednoznacznie na to, że transakcje były dzielone w celu uniknięcia rejestracji ich przez bank. Poza tym tytuły przelewów były najczęściej bardzo ogólnikowe np.: „za towar”.

Takie zachowania są zastanawiające w szczególności w kontekście tego, że spółka od pierwszych miesięcy prowadzenia działalności gospodarczej generowała przychody przekraczające kilka milionów złotych. Działalność zaś polegająca na hurtowej sprzedaży paliw stałych, ciekłych, gazowych oraz produktów pochodnych wymagała niewątpliwie dużych nakładów finansowych na stworzenie tzw. zaplecza technicznego, a także pozyskanie bardzo dużych rynków zbytu niezbędnych do przeprowadzania tak znaczących transakcji, których spółka nie posiadała (brak bazy paliwowej, środków transportu w początkowym okresie).

Analizując dokumentację spółki (...) zabezpieczoną przez UC w W. można zauważyć, że znajduje się w niej szereg dowodów wypłat z kasy spółki (w większości przypadków odnoszących się do sprzedaży detalicznej na paragony), które potwierdzają fizyczną wypłatę gotówki z kasy. Po dokonaniu natomiast wypłaty z kasy spółki wypłacona kwota była dzielona na kilka części po czym tego samego dnia kwoty te były wpłacane na konto spółki jako wpłaty własne w większości przypadków przez W. P. i J. Z.. Zauważyć przy tym należy, że zdarzały się przypadki, iż tego samego dnia wypłaconą ze spółki kwotę, a następnie podzieloną na części tego samego dnia wpłacono na rachunek spółki w Banku w R. i Z. (k.1553-1567).

Powyższe ustalenia pozwalają już przyjąć, że tego typu operacje dokonywane były w celu udaremnienia lub znacznego utrudnienia stwierdzenia przestępczego pochodzenia tych środków płatniczych.

Dalej przypomnieć należy, że z prawidłowych ustaleń Sądu I instancji i dokumentów zalegających w aktach sprawy wynika, o czym była już wcześniej mowa, iż towary sprzedane przez przedsiębiorstwo (...) w ramach sprzedaży detalicznej były tzw. wyrobami akcyzowymi. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, opodatkowaniu akcyzą podlegała sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju. Oczywiście jest dalej to, że skoro oskarżeni mieli pełną świadomość, iż sprzedają towary ropopochodne na podstawie podrobionych oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego towaru, gdyż rzeczywistymi kupującymi towar nie były osoby wskazane w oświadczeniach to mieli oni pełną świadomość, iż sprzedawany towar będzie wykorzystany do celów innych niż jego przeznaczenie, a korzystanie z ulg i zwolnień w tym przypadku przez zarządzane przez nich przedsiębiorstwo jest nieuzasadnione. Okoliczność ta powoduje, iż zasadnym jest również twierdzenie, że W. P. jak i J. Z. mieli pełną świadomość, iż prowadzenie tego rodzaju sprzedaży skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego zgodnie z obowiązującą w latach 2004-2005 cytowaną powyżej ustawą o podatku akcyzowym. W konsekwencji oczywistym jest, iż oskarżeni wiedzieli, że obowiązek ten winien być przedstawiony stosownemu organowi celnemu poprzez złożenie deklaracji w podatku akcyzowym, czego nie czynili.

Powyższe pozwala przyjąć w sposób jednoznaczny, że pozyskiwane w ten sposób środki pochodziły z działalności przestępczej mającej na celu oszustwa podatkowe.

Skoro więc tak pozyskane środki finansowe były wprowadzane do kasy spółki na podstawie dokumentu Kp, bez podania źródła pochodzenia gotówki, z ograniczeniem się jedynie do podania numeru paragonu potwierdzającego sprzedaż detaliczną, a paragony z takiej sprzedaży nie były dołączane do wyżej opisanych oświadczeń, ani na oświadczeniach tych nie wykazano numeru i daty dokumentu potwierdzającego taką sprzedaż wbrew obowiązującym w tym zakresie przepisom podatkowym, to nie ulega wątpliwości, że tego typu działania były podejmowane w celu utrudnienia ustalenia pochodzenia tych środków finansowych. W konsekwencji takich działań już na wstępie utrudniono możliwość ustalenia kupującego w odniesieniu do konkretnej sprzedaży detalicznej, a co za tym idzie już na wstępie udaremniono możliwość ustalenia źródła pochodzenia środków finansowych wskazanych na danym paragonie. Oprócz tego także na dalszym etapie działalności spółki (...) udaremniono tego rodzaju ustalenia poprzez wprowadzenie do księgowości spółki podrobionych, co do danych osób kupujących, oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego towaru. Pomimo tego rodzaju działań, które skutecznie uniemożliwiły ustalenie pochodzenia środków finansowych z tytułu sprzedaży detalicznej oskarżeni podjęli także inne czynności, które miały udaremnąć te ustalenia. Oto bowiem środki finansowe wprowadzone do spółki na podstawie dowodu Kp były następnie na podstawie

dokumentu Kw wyprowadzane z kasy spółki i transferowane zarówno przez oskarżonych jak i inne „wynajęte do tego” osoby na rachunki (...) spółki (...) bez podania rodzaju transakcji oraz źródła jej pochodzenia w okrągłych kwotach, kilkakrotnie tego samego dnia w różnych miejscach na terenie kraju. Na koniec natomiast tak wprowadzone na rachunki bankowe środki finansowe, jako w pełni legalne, zostały przez oskarżonych rozchodowane (w tym również na potrzeby spółki).

Tego rodzaju czynności mające na celu utrudnienie lub udaremnienie ustalenia przestępnego pochodzenia środków finansowych wyczerpało znamiona przestępstwa z art. 299 § 1 k.k., w szczególności gdy jak wyżej wykazano te środki finansowe pozyskane zostały z tytułu zakwestionowanej sprzedaży detalicznej wyrobów akcyzowych, a więc pochodziły pośrednio i bezpośrednio z przestępstwa.

Odnosząc się z kolei do zarzutu podniesionego na rozprawie przez jednego z obrońców oskarżonego W. P. w zakresie przypisanego mu przestępstwa z art. 270 § 1 k.k. w pierwszej kolejności przypomnieć wypada, że o naruszeniu art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. można mówić wyłącznie wówczas, gdy zachodzi tożsamość pomiędzy dwoma postępowaniami. O owej tożsamości przesądza przedmiot danego postępowania wyznaczony granicami skargi uprawnionego oskarżyciela, modyfikowany następnie wydanymi w sprawie orzeczeniami sądu. W przypadku zarzutu popełnienia danego przestępstwa w czynie ciągłym z istoty rzeczy postępowanie to może obejmować różne zachowania, popełniane w różnych miejscach i w różnych konfiguracjach osobowych. Decydujące znaczenie ma jednak treść przypisanego sprawcy z góry powziętego zamiaru, który nie jest ani planem popełniania bliżej nieokreślonych czynów zabronionych w przyszłości, ani też „gotowością” do wykorzystywania powtarzających się sposobności do popełnienia przestępstw. Pojęcie „zamiaru” w rozumieniu art. 12 musi być odczytywane w kontekście art. 9 § 1 k.k. i obejmować wszystkie zachowania objęte następnie konstrukcją czynu ciągłego, co oznacza, że sprawca musi „z góry” posiadać przynajmniej generalne wyobrażenie tych wszystkich zachowań w takim ich aspekcie, w jakim ma to znaczenie dla realizacji znamion konkretnego czynu zabronionego.

W perspektywie art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. niewątpliwie przesłanka *lis pendens* spełniona jest wówczas, gdyby przedmiotem późniejszego postępowania było to samo zachowanie, którego popełnienie w ramach czynu ciągłego zarzucono sprawcy w innym, wcześniej wszczętym postępowaniu.

W ocenie Sądu Apelacyjnego w niniejszej sprawie taki właśnie przypadek wystąpił w zakresie czynu przypisanego W. P. w pkt (4) wyroku. W punkcie tym bowiem uznano W. P. za winnego popełnienia przestępstwa z art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. polegającego na tym, że w okresie od stycznia do 02 maja 2006 r. w bliżej nieustalonym miejscu działając w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w krótkich odstępach czasu, w celu użycia za autentyczne podrobił dokumenty w postaci potwierdzenia wpłat gotówkowych dokonanych w imieniu przedsiębiorstwa (...) Sp. z o.o. w oddziałach Banku (...) w różnych miejscowościach na terenie Polski w ten sposób, że na tego rodzaju dokumentach podrobił podpis Z. B. podpisując się jego nazwiskiem w miejscu „podpis klienta”.

W sprawie II K 13/12 Sądu Okręgowego w Rzeszowie natomiast W. P. uznano winnym tego, że w okresie od października 2005 r. do kwietnia 2006 r. w R., K. oraz innych miejscowościach na terenie Polski, kierując zorganizowaną grupą przestępczą opisaną wcześniej w tym wyroku, krótkich odstępach czasu o wykonaniu i z góry powziętego zamiaru działając wspólnie i w porozumieniu z W. N. (1) ten, R. K. (2) oraz innymi nieustalonymi osobami w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, przy wykorzystaniu rachunku bankowego nr (...) prowadzonego dla przedsiębiorstwa (...) sp. z o.o. przez Bank (...) w R. oraz rachunku bankowego nr (...) prowadzonego dla przedsiębiorstwa (...) sp. z o.o. (...) Bank (...) w W. podejmował czynności, które miały udaremnąć lub znacznie utrudnić stwierdzenie przestępnego pochodzenia środków płatniczych uzyskanych jako korzyści majątkowe w wyniku popełnionych przestępstw wcześniej wyroku tym opisanych oraz przestępstwa popełnionych przez innych członków grupy w ten sposób, że:

- chcąc by R. K. (3) dokonał przestępstwa, nakłaniał go do podrobienia podpisów R. C. reprezentującego firmę (...) na bankowych dowodach wpłat szczegółowo opisanych w tym wyroku mających potwierdzić fakt współpracy handlowej tej firmy z firmą (...) sp. z o. o.,

- chcąc by inne nieustalone osoby dokonały przestępstwa, nakłaniał je do podrobienia podpisów Z. B. reprezentującego firmę (...) sp. z o. o. na dowodach wpłat szczegółowo opisanych w tym wyroku, mających potwierdzić fakt współpracy handlowej tej firmy z firmą (...) sp. z o. o. po czym tak podrobione dokumenty przekazał W. N. (1), a nadto przekazał mu nie podpisane w miejscu wpłacającego dokumenty w postaci dowodów wpłat:

- chcąc by W. N. (1) popełnił przestępstwo, nakłaniał go do podrobienia swoich podpisów na dowodach wpłat oraz potwierdzenia wykonania dyspozycji szczegółowo opisanych w tym wyroku mających potwierdzić fakt współpracy firmy (...) sp. z o. o. z firmą (...) sp. z o. o.,

- chcąc by W. N. (1) popełnił przestępstwo, nakłaniał go do podrobienia podpisu R. C. na dowodzie wpłaty z dnia 07. 02. 2006 r. mającym potwierdzić fakt współpracy FH S. z firmą (...) sp. z o. o.,

- chcąc by W. N. (2) popełnił przestępstwo, nakłaniał go do podrobienia podpisu Z. B. na dowodach wpłat oraz potwierdzeniach wykonania dyspozycji szczegółowo opisanych w tym wyroku mających potwierdzić fakt współpracy firmy (...) sp. z o. o. z firmą (...) sp. z o.o., po czym polecił W. N. (1) dokonywanie na podstawie przekazanych mu dokumentów lokowania środków finansowych pochodzących z opisanych w tym wyroku przestępstw na wyżej wskazanych rachunkach bankowych czym zalegalizował środki pieniężne pochodzące z przestępstwa, tj. winnego popełnienia przestępstwa z art. 18 § 1 k.k. w zw. z art. 299 § 1 k.k. w zw. z art. 299 § 5 k.k. i art. 18 § 2 k.k. w zw. z art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w zw. z art. 65 § 1 k.k.

Przechodząc do prawnokarnej oceny wyżej opisanych zachowań W. P. w pierwszej kolejności przypomnieć należy, że art. 12 k.k. stanowi, iż dwa lub więcej zachowań podjętych w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, uważa się za jeden czyn zabroniony. Z treści więc z tego przepisu wynika, że kluczowym dla ustalenia czy w danym wypadku mamy do czynienia z czynem ciągłym jest odróżnienie pojęcia „czyn”, „zachowanie” i „czyn zabroniony”. Analizując znaczenie pojęcia czynu w prawie karnym (niemającego jednak definicji legalnej) wskazać przede wszystkim należy na stanowisko wyrażone w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 28 marca 2002 roku (I KZP 4/02, OSNKW 2002, z. 5-6, poz. 37), w którym stwierdzono m.in., że: „nie ma czynów w postaci jakichś odrębnych, oddzielonych od siebie aktów, stanowiących elementy rzeczywistości obiektywnej. Natomiast elementem takiej rzeczywistości są tak lub inaczej zachowujący się ludzie, których przejawy aktywności („działania”) i bierności („zaniechania”) stanowią pewne continuum, z którego dopiero obserwator wyróżnia interesujące go fragmenty (wycinki), tak jakby wycinał klatki taśmie filmowej, i nazywa je czynami” (zob. także wyr. SN z 13. 11. 2008 r., IV KK 372/08). Powyższe uprawnia więc do twierdzenia, że instytucja określona w art. 12 k.k. stanowi swoistego rodzaju nawias pozwalający, przy spełnieniu określonych kryteriów, na zaliczeniu wielu mających ontologiczną podstawę zachowań w ramy jednego czynu.

Dalej zauważyć należy, że zawarty w art. 12 k.k. sformułowanie „dwa lub więcej zachowań” może również budzić trudności interpretacyjne. Konkurencyjność poglądów zawartych w orzecznictwie Sądu Najwyższego jak i w publikacjach doktryny zasadza się na ich jednorodności lub dopuszczeniu różnorodności. Co oczywiste, przyjęcie pierwszego stanowiska w sposób znaczący zawęzi zastosowanie omawianej instytucji, ponieważ ograniczona ona zostanie jedynie do tzw. przestępstwa popełnionego na raty, co zgodnie z treścią uzasadnienia do projektu Kodeksu karnego nie wydawało się być intencją jego twórców. Drugie stanowisko natomiast dopuszcza możliwość popełnienia czynu ciągłego, na który składać się będą zachowania same w sobie mogące wypełniać i znamiona różnych typów przestępstw.

Stanowisko o jednorodności tych zachowań wynikało zarówno z orzecznictwa Sądu Najwyższego i poglądów doktryny (zob. przykładowo wyr. SN z 15. 11. 2005 r., IV KK 258/05, OSNKW 2006 r., z. 4, poz. 35). W ocenie Sądu Apelacyjnego jednak trafnie zwolennicy stanowiska przeciwnego wskazują, że przesłanka jednorodności (jednorodzaowości) nie została przewidziana w treści art. 12 k.k. (tak np. M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, Czyn ciągły, s. 54-55).

Za jednorodzaowości zachowań mogłoby przemawiać natomiast to, że art. 12 k.k. stanowi, iż zachowania sprawcy uważa się za „jeden czyn zabroniony”. Zgodnie zaś ze wskazanym wyżej rozróżnieniem – czyn zabroniony jest

wzorcem, modelem. Wniosek więc, jaki się z tego mógłby nasuwać pozwalałby przyjąć, że owe zachowania złożą się muszą na czyn stanowiący odbicie „jednego czynu zabronionego”. Innymi słowy - wszystkie one muszą realizować znamiona artykułu jednego i tego samego przestępstwa.

Z drugiej jednak strony w treści art. 12 k.k. brak jest wskazania, że sprawca popełniając czyny w ramach czynu ciągłego musi realizować je w sposób tożsamy.

W treści art. 12 k.k. brak jest również wskazania na konieczność popełnienia przez sprawcę wszystkich zachowań składających się na czyn ciągły w tożsamej formie (tak stadialnej, jak i zjawiskowej). Jednakże zgodnie z poczynionymi wcześniej rozważaniami stanowisko o tożsamości zachowań składających się na czyn ciągły wynikające z zaprezentowanego wyżej rozróżnienia pojęć „czyn” i „czyn zabroniony” uzasadniałoby twierdzenie, że realizacją odmiennych czynów zabronionych jest dokonanie przestępstwa i usiłowanie przestępstwa. Za takim poglądem wydaje się opowiedział się Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 21 października 2003 r., sygn. akt I KZP 11/03 (OSNKW 2003, z. 11-12, poz. 89). W takim układzie nie byłoby możliwości, aby zachowania popełnione przez tego samego sprawcę w różnych formach stadialnych mogłyby zostać zaliczone w ramy tego samego czynu ciągłego (analogicznie w różnych formach zjawiskowych).

Przeciwną interpretację zdaje się dopuszczać Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 15 listopada 2005 r. w sprawie IV KK 258/05, gdzie stwierdzono, że „zachowania realizujące raz znamiona art. 197 § 1 k.k., to znów określone w § 2 tego przepisu, a także art. 200 § 1 KK, jeżeli są jednorodnjawowe i zachowana jest tożsamość pokrzywdzonego, to wszystkie mogą wchodzić w skład czynu ciągłego (art. 12 KK)”. Skoro więc w skład czynu ciągłego mogą wchodzić zachowania realizujące znamiona innych przepisów ustawy, to wydaje się logicznym, że elementami czynu ciągłego mogą być również zachowanie wyczerpujące znamiona tych samych przestępstw popełnione jednak w różnych formach zjawiskowych (podobną interpretację zdaje się przyjmować SN, zob. uchw. z 29.10.2002 r., I KZP 30/02, OSNKW 2002, z. 11-12, poz. 89; zob. także wyr. SA w Łodzi z 12.10.2000 r., II AKA 155/00, KZS - dodatek 2002, z. 5, poz. 20; wyr. SA w Lublinie z 11.4.2001 r., II AKA 219/00, Prok. i Pr. - wkł. 2002, Nr 1, poz. 19 oraz wyr. SA w Katowicach z 22.11.2001 r., II AKA 400/01, KZS, Nr 3, poz. 37; zob. także A. Wąsek, Kodeks karny, s. 175).

Uwzględniając powyższe stwierdzić należy, że przyjęcie w analizowanych wypadkach, że wyżej opisane działania W. P. stanowiły jeden czyn ciągły wymaga wykazania, że w postępowaniu, które toczyło się przed S. O. w. R. pod sygnaturą II K 13/12 zarzucono mu działanie z góry powziętym zamiarem obejmującym także zachowania przypisane mu w pkt (4) zaskarżonego wyroku, i że były to zachowania jednorodnjawowe. O tożsamości dwóch czynów ciągłych stanowiących przedmiot odrębnych postępowań nie przesądza bowiem w sposób definitywny ani nakładający się okres realizacji zachowań wchodzących w ich skład, ani taki sam przedmiot czynności wykonawczej czy zagrożone dobro prawne ani nawet miejsce popełniania tych zachowań.

Nie ulega przy tym wątpliwości, że w przedmiocie podobnej działalności przestępczej tego oskarżonego toczyły się oba wskazane wcześniej postępowania.

Analizując treści wyżej wspomnianych wyroków, jak i dowody zebrane w przedmiotowych sprawach nie sposób inaczej zinterpretować zachowania W. P. opisane zarówno w niniejszej w sprawie oraz w sprawie II K 13/12 Sądu Okręgowego w Rzeszowie jako konsekwencji realizacji zaplanowanej wcześniej przestępczej działalności grupy. Celem działalności tej grupy było bowiem pozyskiwanie korzyści majątkowych w następstwie zmiany przeznaczenia zakupionego wcześniej oleju opałowego i jego odsprzedaży bez zachowania wymogów uprawniających do preferencyjnej stawki podatku. Korzyści te wynikały przede wszystkim z nieodprowadzenia do Skarbu Państwa należnego podatku akcyzowego. Aby jednak ukryć tę działalność koniecznym było również dokonanie szeregu innych czynności, jak choćby tych zmierzających to udaremnienia lub znacznego utrudnienia stwierdzenia przestępczego pochodzenia środków finansowych stanowiących korzyść osiągniętą z przestępczego procederu. Realizacji tego celu miało służyć tworzenie, zakup i sprzedaż kolejnych spółek i transferowanie za ich pośrednictwem pozyskiwanych z przestępczego procederu środków, co miało uwiarygadniać legalność dokonywanych transakcji. Realizacją tego przestępczego procederu W. P. zajmował się osobiście (podrabiając podpisy Z. B. na dokumentach objętych niniejszym

postępowaniem) lub za pośrednictwem innych osób takich jak R. K. (4) i W. N. (1), wskazanych w zarzucie objętym postępowaniem w sprawie II K 13/12 Sądu Okręgowego w Rzeszowie. Okres tego fragmentu działalności przestępczej W. P. objęty niniejszym postępowaniem obejmuje czas od stycznia od 2 maja 2006 r., zaś objęty drugim z wyżej wymienionych postępowaniach od października 2005 r. do kwietnia 2006 r. Nadmienić przy tym należy, że według treści zarzutu objętego niniejszym postępowaniem w maju 2006 r. miano dokonać podrobienia jedynie dwóch dokumentów, a to w dniu 2 maja i 10 maja 2006 r.

Przy ocenie zamiaru z jakim działał W. P. istotnym jest to, że we wskazanych wyżej okresach oskarżony zarówno osobiście podrabiał podpis Z. B., jak i nakłaniał do tego inne osoby w tym również W. N. (1). To pozwala przyjąć, że działał on w tym zakresie z zamiarem obejmującym wszystkie zachowania objęte następnie wskazanymi wcześniej zarzutami w obydwu powołanych sprawach. Oczywiście nie oznacza to, że miał on je zaplanowane szczegółowo (włącznie z datami realizacji poszczególnych zachowań), lecz jedynie to, że „z góry” posiadał przynajmniej generalne wyobrażenie tych wszystkich zachowań w takim ich aspekcie, w jakim ma to znaczenie dla realizacji znamion konkretnego czynu zabronionego. W tym stanie rzeczy w ocenie Sądu Apelacyjnego zachowania te stanowiły jeden czyn ciągły, o którym mowa w art. 12 k.k.

Oznacza to, że zaskarżony obecnie wyrok nie mógł się ostać w tym zakresie, gdyż dotknięty był uchybieniem o charakterze bezwzględny.

Zgodnie bowiem z orzecznictwem Sądu Najwyższego, prezentowanym w licznych judykatach, istota czynu ciągłego i powaga rzeczy osądzonej powodują, że niedopuszczalne jest prowadzenie postępowania wtedy, gdy miałoby ono dotyczyć zachowania będącego elementem składowym i mieszczącego się w ramach czasowych czynu ciągłego, za który sprawca został prawomocnie skazany. Granice ciągłości wyznacza początek pierwszego i zakończenie ostatniego z zachowań, jeśli wszystkie zostały podjęte ze z góry powziętym zamiarem (np. uchwała SN z dnia 21.11.2001 r., I KZP 29/01, uchwała SN z dnia 15.06.2007 r., sygn. I KZP 15/07; wyrok SN z dnia 5.01.2011 r., sygn. V KK 64/10, wyrok SN z dnia 15.09.2005 r., sygn. II KK 15/05).

Z uwagi na powyższe wyrok w tej części został uchylony i postępowanie umorzono na podstawie art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k.

W tym miejscu należy jeszcze zauważyć, że Sąd Apelacyjny, jak już z powyższego wynika, zna stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w uchwale z dnia 15 czerwca 2007 r. w sprawie I KZP 15/07 w którym stwierdzono między innymi, że wówczas, gdy sąd, stojąc przed koniecznością osądzenia więcej niż jednego czynu, dostrzeże, że wszystkie lub część spośród zarzuconych sprawcy czynów podlegają połączeniu prawnym węzłem jedności, przewidzianej w art. 12 k.k., jako jeden czyn zabroniony może to uczynić jedynie w odniesieniu do tych zachowań, które były przedmiotem zarzutu. Oznacza to, że nie wolno sądowi ani "rozbudować" czynu ciągłego o zachowania niemieszczące się w granicach czasowych, określonych przez oskarżyciela jako granice przestępnej działalności oskarżonego, ani też uwzględnić w przyjętej konstrukcji czynu ciągłego zachowań, wprawdzie mieszczących się w owych granicach czasowych, ale niebędących przedmiotem zarzutu.

W uzasadnieniu tej uchwały wspomniano jednak, że art. 12 k.k. jest elementem kwalifikacji prawnej i w związku z tym sąd nie jest związany zarzutem skargi w takim zakresie, w jakim oskarżyciel wskazuje na zachodzącą pomiędzy poszczególnymi czynami ciągłość w rozumieniu art. 12 k.k. Jeśli jednak w skardze wskazano, że przedmiotem zarzutu jest czyn ciągły popełniony w określonych granicach czasowych, to właściwe zdekodowanie woli oskarżyciela prowadzi do przyjęcia, że sąd, w granicach oskarżenia, zobligowany jest do zbadania wszystkich zachowań składających się na czyn ciągły, także tych, których *expressis verbis* nie wskazano w skardze. W takiej sytuacji nie mamy bowiem do czynienia z wyjściem poza granice skargi uprawnionego oskarżyciela, lecz z uprawnioną korektą opisu czynu zarzuconego oskarżonemu jako ciągły już w samej skardze. Zakres prawomocności orzeczenia sądu określony jest w omawianym wypadku tym, o czym sąd rzeczywiście orzekł, ale nie tylko. Z uwagi bowiem na to, że sąd przyjął, iż sprawca dopuścił się w określonym okresie czynu ciągłego, orzeczenie jego - także w zakresie owej ciągłości - uzyskuje cechę materialnej prawomocności i w konsekwencji wyznacza zakres powagi rzeczy osądzonej w ewentualnym

późniejszym postępowaniu. Dlatego też takie rozstrzygnięcie stoi na przeszkodzie, ponownemu postępowaniu o później ujawnione zachowania, będące elementami tego czynu, które nie były przedmiotem wcześniejszego osądzenia.

Ma to o tyle istotne znaczenie w niniejszej sprawie, że Sąd Okręgowy w Rzeszowie w wyroku w sprawie II K 13/12 przyjął, iż wyżej wskazane zachowania miały miejsce w okresie od października 2005 r. do kwietnia 2006 r., mimo iż opisane w tym zarzucie zachowania miały miejsce najpóźniej w okresie marca 2006 r. Nie określił przy tym, podobnie jak w innych zarzutach, bliżej daty końcowej tego przestępstwa. Zmodyfikował natomiast opis tego czynu w zakresie początkowym, przyjmując że opisane działania miały miejsce od października 2005 r. Opisany wcześniej sposób redakcji zarzutu nasuwa wątpliwości co do tego czy orzeczeniem Sądu zostały objęte jedynie zachowania mające miejsce w okresie od października do marca 2006r., czy też obejmowało ono ewentualne zachowania mające miejsce w kwietniu 2006 r. Analizując jednak treść poszczególnych zarzutów stawianych W. P. w tej sprawie nie sposób nie zauważyć, że okresy jego działalności przestępczej, jak chociażby przykładowo kierowanie grupą przestępczą ustalone zostały również do kwietnia 2006 r. Z ustaleń zaś poczynionych przez Sąd w tej sprawie wynika natomiast, że grupa ta działała również w kwietniu 2006 r. Dopiero bowiem po zatrzymaniu do kontroli przez funkcjonariuszy Policji jednego z jej członków (J. K.) w dniu 5 kwietnia 2006 r., członkowie grupy członkowie grupy podjęli decyzję o zakończeniu jej działalności (k. 27 uzasadnienia sprawie II K 44/08 i 25 w sprawie II K 13/12 Sądu Okręgowego w Rzeszowie). Trudno jednak przyjmować, że miało to miejsce jeszcze tego samego dnia w szczególności, gdy dysponowali oni jeszcze środkami z ostatnich transakcji, których pochodzenie należało ukryć. W tych okolicznościach, kierując się również dyrektywami wynikającymi z art. 5 § 2 k.p.k. należało przyjąć, że okres przestępczej działalności zachowań przypisanych W. P. w pkt 6 wyroku w sprawie II K 13/12 został ustalony do końca kwietnia 2006 r. Przy braku bowiem wskazania w opisie czynu ciągłego konkretnego dnia miesiąca (albo innego punktu czasowego), podanego w wyroku jako końcowy moment zachowania sprawcy, za czas popełnienia tego przestępstwa, w rozumieniu art. 6 § 1 k.k., uznać należy ostatni dzień tego miesiąca (por. postanowienie SN z dnia 27 września 2011 r. w sprawie III KK 89/11, OSNKW 2012/2/12).

To w ocenie Sądu Apelacyjnego uzasadniało wskazane wcześniej rozstrzygnięcie. Zgodnie przecież z wcześniej wskazanym stanowiskiem, wynikającym z orzecznictwa Sądu Najwyższego, zakres powagi rzeczy osądzonej czynu osądzanego w sprawie II K 13/12 "pokryje" cały czasokres przypisanego czynu ciągłego, niezależnie od tego, czy sąd orzekł tylko o niektórych czynach z uwagi na wiążące go granice skargi oskarżycielskiej, czy też wówczas, gdy orzekł o wszystkich ujawnionych w toku postępowania elementach czynu ciągłego, także tych, które nie były przedmiotem skargi, ale o których sąd mógł orzekać wobec zarzucenia w owej skardze czynu jako ciągłego. Osądzenie bowiem czynu popełnionego w ciągłości pokrywa wszystkie wchodzące w tę ciągłość poszczególne czyny, niezależnie od tego, czy przy sądzeniu były one znane sądowi, czy nie, i w jakim stopniu mogły dojść do jego wiadomości.

Inną natomiast sprawą jest to, że niniejszym postępowaniem objęto jeszcze dwa zachowania mające miejsce w maju 2006 r. W realiach niniejszej sprawy wydaje się jednak nieuzasadnionym twierdzenie, że zachowania te powinny być wyłączone poza nawias czynu ciągłego o którym była wcześniej mowa. To powoduje, że w ocenie Sądu Apelacyjnego również w zakresie tych czynów istniała podstawa do umorzenia postępowania. Za takim rozwiązaniem przemawia dodatkowo treść art. 11 § 1 k.p.k.

Reasumując stwierdzić należy, że Sąd Okręgowy właściwie ocenił zebrany w sprawie materiał dowodowy i ocena ta w żaden sposób nie przekracza ram zakreślonych przepisem art. 7 k.p.k. Poza wypadkami wcześniej wskazanymi prawidłowo także przyjął, że zachowania oskarżonych wyczerpują znamiona przypisanych im przestępstw. Wbrew twierdzeniom słusznie również przyjął, że oskarżeni byli świadomi przestępczego pochodzenia środków i podejmowali działania mające utrudnić ustalenie ich pochodzenia. Rola bowiem W. P. w przestępczej działalności nie może budzić wątpliwości. Także zachowania J. Z. pełniącej funkcję Prezesa Zarządu spółki WERA pozwala jednoznacznie przyjąć, że zdawała ona sobie sprawę z przestępczej działalności W. P. w tej spółce i świadomie w niej uczestniczyła.

Z uwagi więc na zaprezentowane wcześniej rozważania orzeczono jak w wyroku.

Ponieważ apelacje skarżących okazały się w pewnej części zasadne, co doprowadziło do istotnej zmiany części rozstrzygnięć zasady słuszności przemawiały za zwolnieniem ich od ponoszenia kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze.