

POSTANOWIENIE Z DNIA 1 MARCA 2004 R.

V KK 248/03

W wypadku, gdy czynności wykonawcze sprawcy wyłudającego nienależny zwrot podatku VAT, w myśl ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), nie sprowadzają się do zaniechania rzetelnego zgłoszenia przedmiotu opodatkowania, prowadzącego do uniknięcia wydatku z własnego mienia kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu finansowego Skarbu Państwa, lecz polegają na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego – wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu Państwa – przez upozorowanie przed organem skarbowym (przy pomocy fikcyjnych dokumentów lub przez podjęcie innych jeszcze czynności) przeprowadzenia realnej transakcji, w tym dotyczącej rzeczywiście istniejącego towaru, a nie jego substytutu, to działanie takie stanowi przestępstwo określone w przepisach Kodeksu karnego, nie zaś przestępstwo skarbowe.

Przewodniczący: sędzia SN J. Skwierawski.

Sędziowie SN: B. Rychlicki, D. Rysińska (sprawozdawca).

Prokurator Prokuratury Krajowej: K. Parchimowicz.

Sąd Najwyższy w sprawie Leszka K. i Andrzeja Ś., skazanych z art. 18 § 1 k.k. w zw. z art. 286 § 1 i art. 294 § 1 k.k. oraz art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 1 k.k. i art. 12 k.k., po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie w dniu 1 marca 2004 r. kasacji, wniesionych przez obrońców skazanych od wyroku Sądu Apelacyjnego w P. z dnia 12 lutego 2003 r., zmieniającego wyrok Sądu Okręgowego w S. z dnia 28 marca 2002 r.,

o d d a l i ł obie kasacje, w tym kasację wniesioną na korzyść Leszka K. – jako oczywiście bezzasadną (...)

Z u z a s a d n i e n i a :

Leszek K. i Andrzej Ś. stanęli pod zarzutem popełnienia przestępstwa z art. 16 § 1 k.k. w zw. z art. 201 k.k. w zb. z art. 266 § 2 k.k. w zw. z art. 58 k.k. i art. 10 § 2 k.k. (z 1969 r.).

Każdemu z oskarżonych (odpowiadających początkowo w dwóch różnych postępowaniach) postawiono odrębnie sformułowane zarzuty (...). Z opisu czynów wynika, że obu oskarżonym zarzucono wspólne i w porozumieniu działanie przestępstwem ciągłym, polegające na tym, że w okresie od czerwca do grudnia 1995 r. w S. i w W., w celu osiągnięcia korzyści majątkowej wyłudzili ze Skarbu Państwa mienie znacznej wartości w łącznej kwocie 1 982 886 zł tytułem zwrotu nienależnego podatku VAT – poprzez kierowanie, zgodnie z przyjętym planem, czynnościami innych osób, prowadzącymi do przedłożenia w Urzędach Skarbowych w S. i w W. sporządzonych w sierpniu i we wrześniu 1995 r. fikcyjnych (niekorzystnych dla polskich podmiotów gospodarczych) umów i potwierdzających je faktur – dotyczących szczegółowo opisanych, kolejnych transakcji zakupu przez Spółdzielnię Inwalidów od zagranicznej firmy D. licencji na produkcję specjalistycznych urządzeń elektronicznych (o szczegółowo wymienionych symbolach i cenach) o łącznej wartości 4 462 360 USD, sprzedaży tych urządzeń spółkom G. i M., a następnie dalszej ich sprzedaży przez te spółki zagranicznej firmie H. za łączną kwotę 3 624 040 USD – jakie to dokumenty, z umyślnie zawyżoną wartością księgową transakcji, odnoszące się do bezużytecznych (nie posiadających żadnego praktycznego zastosowania) elementów elektronicznych, stały się podstawą uruchomienia przepły-

wu funduszy przez konta bankowe kontrahentów (poprzez system koniecznych dla całej operacji przedpłat, zapoczątkowanych przez firmę H. i przekazywanych za pośrednictwem polskich podmiotów firmie D. z tytułu zapłaty za licencje) oraz wypłacenia przez Urzędy Skarbowe spółkom G. i M. kolejnych kwot z tytułu zwrotu podatku VAT, które to kwoty, poprzez ów mechanizm przedpłat na kolejne umowy i zwrotów z różnego tytułu (związanych z rzekomo poniesionymi przez spółki kosztami produkcji oraz z kolejną umową noszącą datę 4 października 1995 r., której zawarcie nie doszło do skutku), przepłynęły na konta zagranicznych kontrahentów.

Z treści postawionych przez prokuratora zarzutów wynika ponadto, że czynności Andrzeja Ś. w kierowaniu sprawstwem sprowadzały się do przygotowania planu i kontrolowania jego przebiegu poprzez korelowanie uzgodnień cenowych w związku ze zmiennym kursem dolara, przez bieżące inicjowanie i korygowanie czynności organizacyjno-prawnych mających stworzyć pozory legalności przedsięwzięcia, w tym m.in. przez przedkładanie fikcyjnych umów do podpisu polskim kontrahentom. Czynności Leszka K. polegały zaś m.in. na namówieniu W. P. i M. K. do bezpośredniej realizacji i wykonywania poleceń Andrzeja Ś., na namówieniu A. K., reprezentującego Spółdzielnię Inwalidów, do przystąpienia do realizacji planu oraz na skierowaniu do obsługi spółki prowadzonej przez W. P., księgowej własnej spółki, co zapewniało mu kontrolę nad całym przedsięwzięciem (...).

Wyrokiem z dnia 28 marca 2002 r. Sąd Okręgowy w S. uznał oskarżonych za winnych popełnienia czynów opisanych na wstępie, przyjmując iż każdy z nich działał z powziętym z góry zamiarem, wspólnie i w porozumieniu oraz przez wprowadzenie w błąd organów państwowych co do rzeczywistej wartości produktu, doprowadził urzędy skarbowe do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa przez wypłacenie kwoty 1 982 886 zł tytułem zwrotu podatku VAT. Kwalifikując przypisane im przestępstwa z art. 18 § 1 k.k. w zw. z art. 286 § 1 k.k. w zb. z art. 294 § 1 k.k.,

w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k., a wobec Andrzeja Ś. nadto w zb. z art. 270 § 1 k.k., wymierzył – na podstawie art. 11 § 3 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. – kary pozbawienia wolności: Leszkowi K. w rozmiarze 6 lat i Andrzejowi Ś. 9 lat, każdemu zaś z oskarżonych wymierzył karę 250 stawek dziennych grzywny po 100 zł każda (...).

Powyższy wyrok zaskarżyli obrońcy (...).

Po rozpoznaniu wniesionych apelacji Sąd Apelacyjny w P., wyrokiem z dnia 12 lutego 2003 r., zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że – po uchyleniu kary łącznej wymierzonej Leszkowi K. – przyjął, że czyny przypisane obu oskarżonym wyczerpują znamiona przestępstwa określonego w art. 18 § 1 k.k. w zw. z art. 286 § 1 k.k. i art. 294 § 1 k.k. oraz art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 1 k.k. i art. 12 k.k., obniżył wymierzone kary pozbawienia wolności: Andrzejowi Ś. do 7 lat, a Leszkowi K. do 5 lat za pierwszy z czynów oraz do 2 lat za drugi, obniżył też oskarżonym wymierzone grzywny do 200 stawek dziennych po 50 zł każda. Łącznie wymierzył Leszkowi K. karę 6 lat pozbawienia wolności.

Od przytoczanego wyroku sądu odwoławczego obaj obrońcy wnieśli kasacje.

Obrońca Leszka K. zarzucił wyrokowi rażące naruszenie przepisów postępowania karnego (...).

Z kolei obrońca Andrzeja Ś. postawił zaskarżonemu wyrokowi m. in. zarzut obrazy prawa materialnego poprzez:

1. ustalenie, że zachowanie Andrzeja Ś. wyczerpało znamiona przestępstw określonych w art. 18 § 1 k.k., w zw. z art. 286 § 1 k.k. w zb. z art. 294 § 1 k.k., w zb. z art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. i w zw. z art. 12 k.k., tj. przestępstw kierowania wykonywaniem czynu zabronionego przez inne osoby, oszustwa – doprowadzenia Urzędów Skarbowych do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa poprzez wypłacenie kwoty 1 982 886 zł tytułem zwrotu podatku VAT, uży-

wania dokumentów jako autentycznych w sytuacji gdy autentycznymi nie są (umowy, faktury), podczas gdy żadne z zachowań czy działań tegoż oskarżonego nie zawierało w sobie znamion żadnego z przestępstw określonych w Kodeksie karnym (...).

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Odniesienia do wyводу prawnego sądu odwoławczego próżno natomiast szukać w uzasadnieniu pkt. 1 kasacji (dot. Andrzeja S.), w którym postawiono zarzut rażącej obrazy prawa materialnego. Jego argumenty sprowadzają się do twierdzenia, że w nowym Kodeksie karnym nie istnieje odpowiednik art. 201 d.k.k. (z 1969 r.) obowiązującego w dacie popełnienia czynu (tj. w okresie od czerwca do grudnia 1995r.), wobec czego przyjęcie w podstawie prawnej skazania kwalifikacji art. 286 § 1 k.k. nastąpiło poprzez „dopasowanie” przepisu do zarzutu, skoro wcześniej Andrzejowi Ś. oszustwa nie zarzucano, a zarzucano zagarnięcie mienia. Przede wszystkim jednak, autor kasacji prezentuje pogląd, iż przypisane Andrzejowi Ś. działanie nosi znamiona przestępstwa skarbowego a nie kwalifikowanego z przepisów Kodeksu karnego. Tak wyrażone zapatrywania prawne, choć szerzej nieuzasadnione, wymagają stosownego komentarza.

Co do pierwszego z prezentowanych poglądów należy stwierdzić, iż jest on całkowicie błędny. Wprawdzie Sąd Apelacyjny zaniechał przeprowadzenia w tym względzie stosownej analizy, koncentrując się jedynie na porównaniu sankcji przepisów mających zastosowanie w niniejszej sprawie, jednak nie miało to wpływu na treść zaskarżonego wyroku, gdyż rzecz rysuje się nader jasno. Przestępstwa sklasyfikowane w art. 201 d.k.k. obejmowały swą dyspozycją wszelkie formy zagarnięcia mienia społecznego znacznej wartości, przy czym zgodnie z brzmieniem wówczas obowiązującego przepisu art. 120 § 8 d. k.k. przez zagarnięcie mienia należało rozumieć przysporzenie sobie lub komu innemu korzyści majątkowej przez kradzież, przywłaszczenie albo oszustwo lub inne wyłudzenie. Takie – sta-

nowiące odpowiednik wskazanych form zagarnięcia – typy czynów zabronionych, w tym oszustwo (art. 286 § 1 k.k.), określa aktualnie obowiązująca ustawa, w której dla poszczególnych przestępstw przewidziano ponadto (art. 294 § 1 k.k.) znamię kwalifikujące w postaci znacznej wartości mienia będącego ich przedmiotem. To zatem, że w obecnie obowiązującym kodeksie karnym ustawodawca, rezygnując z odrębnej formy ochrony mienia społecznego, wyeliminował zbiorcze pojęcie jego zagarnięcia nie oznacza, iż popełnione w stosunku do mienia społecznego czyny, polegające na kradzieży, przywłaszczeniu albo oszustwie uległy depenalizacji. Trzeba też w takim razie podkreślić, że opis zarzucanego aktem oskarżenia przestępstwa ujmował znamiona zagarnięcia mienia właśnie w postaci oszustwa. Zawarto w nim stwierdzenia o zrealizowaniu przez oskarżonych z góry powziętego zamiaru wyłudzenia ze Skarbu Państwa mienia znacznej wartości poprzez kierowanie (szczegółowo opisanymi) czynnościami innych osób, mającymi stwarzać pozory legalności transakcji zakupu licencji oraz kupna i sprzedaży wyprodukowanych na ich podstawie urządzeń, które to transakcje dotyczyły bezużytecznych (nieprzedstawiających żadnej praktycznej wartości) elementów elektronicznych, i dalej, mającymi na celu przedłożenie w urzędach skarbowych fikcyjnych umów i faktur, stanowiących podstawę wypłat naliczanego od tych transakcji podatku VAT. Opis ten dodatkowo sprecyzowano w wyroku skazującym poprzez uwidocznienie, że działanie oskarżonych polegało na doprowadzeniu urzędów skarbowych do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa przez wprowadzenie ich w błąd co do rzeczywistej wartości produktu, przy czym w uzasadnieniu m.in. wskazano, iż produktem tym były bezwartościowe atrapy towarów. W tym stanie rzeczy kwestionowana w skardze kwalifikacja prawna art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. – jako odpowiednika przepisu art. 201 d.k.k. – nie nasuwa zastrzeżeń.

Takiej oceny prawnej działania oskarżonych nie podważa również ta część skargi, w której jej autor forsuje pogląd, iż działanie polegające na wyłudzeniu ze Skarbu Państwa nienależnego zwrotu podatku VAT należy każdorazowo oceniać na płaszczyźnie przepisów karnych skarbowych, nie zaś przepisów Kodeksu karnego, a na poparcie swego stanowiska przywołuje w zasadzie jeden tylko argument, a mianowicie, iż podatek VAT nie jest mieniem, lecz wierzytelnością Skarbu Państwa, a przepisy Kodeksu karnego (...) dotyczą mienia, a nie podatku VAT.

Prezentowane na wstępie zapatrywanie prawne jest, w ocenie Sądu Najwyższego, nietrafne, zaś argument odwołujący się w swej istocie do różnienia przedmiotu ochrony norm określających przestępstwa skarbowe i przestępstwa przeciwko mieniu, zamiast wspierać ten pogląd, świadczy przeciwko niemu. Skoro bowiem podatek VAT, jak podnosi obrońca, jest wierzytelnością Skarbu Państwa, to kwestię narażenia na bezpodstawny jego zwrot w rozumieniu przepisów karnych skarbowych można rozważać jedynie wówczas, gdy do powstania takiej wierzytelności – w myśl ustawy o tym podatku – w ogóle doszło, nie zaś wówczas, gdy zobowiązanie podatkowe w rzeczywistości nie powstało, a zostało fikcyjnie wygenerowane jedynie w tym celu, by z tego tytułu doprowadzić do wypłaty pieniędzy z mienia Skarbu Państwa, który żadną wierzytelnością nie dysponuje. Takie działanie wychodzi poza ramy przepisów karnych skarbowych chroniących porządek finansowy Państwa (tu w zakresie danin publicznych) i wkracza – przy spełnieniu określonych warunków – na grunt norm prawa karnego chroniących mienie przed uszczerbkiem. Powyższe prowadzi do wniosku, że nie w każdym wypadku bezpodstawnego zwrotu podatku VAT dochodzi do naruszenia przepisów prawa skarbowego, zaś wniosek ten wypływa m.in. właśnie z uwzględnienia, iż przedmiotem ochrony tych norm jest, w odróżnieniu od przepisów chroniących mienie, obowiązek podatkowy.

Stanowiska tego nie zmienia fakt, iż w zakresie przepisów sankcjonujących narażenie na bezpodstawny zwrot podatku VAT stan prawny ulegał zmianom. W każdym razie bowiem, niezależnie od tego, czy w prawie karnym skarbowym przewidywano specjalny typ takiego przestępstwa (por. treść obowiązującego od dnia 1 września 1998r. przepisu art. 101a u.k.s. oraz obowiązującego aktualnie art. 76 § 1 k.k.s.), czy też opisywane działanie podlegało kwalifikacji z ogólnego przepisu określającego tzw. oszustwo podatkowe (art. 94 § 1 u.k.s.), normy te sytuują się w kategorii tych, których przedmiotem są zobowiązania podatkowe, zaś dobrem prawnie chronionym – przestrzeganie obowiązku podatkowego. Powyższe zostało obecnie uwypuklone w tytule rozdziału 6 Kodeksu karnego skarbowego, w którym pomieszczono art. 76 § 1 k.k.s., a który brzmi: Przeszępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji. Nie ulega jednak wątpliwości, że odpowiednie tytuły rozdziałów ustaw poprzednio obowiązujących (rozdziały Przeszępstwa i wykroczenia w zakresie zobowiązań podatkowych – zawierający przepis art. 101a u.k.s. oraz Przeszępstwa i wykroczenia podatkowe – zawierający art. 94 § 1 u.k.s.) dotyczyły tego samego przedmiotu ochrony.

Zwrócić także należy uwagę na konstrukcję strony przedmiotowej przepisów sankcjonujących opisane działania, która każdorazowo sprowadza się do narażenia Skarbu Państwa – przez wprowadzenie organu w błąd – na uszczuplenie, czy to podatku w postępowaniu w sprawach zobowiązań podatkowych (art. 94 § 1 u.k.s.), czy to należności publiczno-prawnej w postaci podatku naliczonego w rozumieniu ustawy o VAT, od której uiszczenia lub zadeklarowania w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się (art. 76 § 1 k.k.s. w zw. z art. 53 § 29 oraz § 27 i 28 k.k.s.). Skutkiem tak opisanego działania nie jest więc spowodowanie uszczerbku w mieniu Skarbu Państwa, lecz wywołanie (konkretnego) nie-

bezpieczeństwa uszczuplenia spodziewanego z tytułu podatku, dochodu finansowego fiskusa przez uniknięcie wydatku z własnego mienia. Rozważając zatem wskazane znamiona opisywanych typów przestępstw, zwłaszcza przez pryzmat chronionego nimi dobra, każdorazowo uwzględniać trzeba znaczenie, jakie przepisy ustaw przywiązują do pojęcia zobowiązania podatkowego.

W myśl art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 10 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 108, poz. 486 ze zm.), obowiązującej w dacie zarzucanego oskarżonym czynu, zobowiązaniem podatkowym było wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie do uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa lub gminy świadczenia pieniężnego, obecnie zaś, w art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 237, poz. 926 ze zm.) określono, iż obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Powyższe w jednoznaczny sposób wskazuje, że tylko w związku z rzeczywistym powstaniem obowiązku podatkowego, a co za tym idzie, przy zaistnieniu zdarzenia warunkującego jego powstanie, może dojść do realizacji opisywanych norm karnych skarbowych.

W interesującym dla niniejszej sprawy zakresie, z treści art. 2 ust. 1 i art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) wynika, że opodatkowaniu podlega sprzedaż (także eksport) towarów, zaś podstawą opodatkowania jest obrót jako kwota należna z tytułu sprzedaży tychże towarów. Uznać zatem należy, iż obowiązek podatkowy, w myśl cytowanej ustawy, powstaje tylko w związku z rzeczywistym zaistnieniem zdarzenia w postaci sprzedaży towarów. W orzecznictwie wywodzi się, iż wystawienie faktury VAT z wykazaniem w niej podatkiem, która nie odzwierciedla rzeczywistej sprzedaży (a więc nie stwarza obowiązku podatkowego) i której

wystawienie, bądź posłużenie się nią nie godzi w żaden obowiązek podatkowy powoduje odpowiedzialność z odpowiedniego przepisu Kodeksu karnego, nie zaś ze stanowiącego normę specjalną art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. - poprzednio art. 102 § 2 u.k.s. (por. uchwały Sądu Najwyższego wydane w dniu 30 września 2003 r.: w składzie 7 sędziów, I KZP 22/03 i w składzie 3 sędziów, I KZP 16/03, OSNKW 2003, z. 9-10, poz. 75 i 77). Prowadzi to do wniosku, że brak warunku w postaci rzeczywistego zaistnienia sprzedaży towarów, choćby zdarzenie zostało potwierdzone (fikcyjną) fakturą, przenosi rozważania co do działania powiązanego z faktem wystawienia bądź posłużenia się tą fakturą na grunt przepisów prawa powszechnego, o ile działanie to (nie godząc w żaden obowiązek podatkowy) wypełnia znamiona przestępstwa.

Na tym tle podkreśla się, iż obowiązek podatkowy nie powstaje m.in. wówczas, gdy nie doszło do legalnego (zgodnego z prawem) obrotu towarami i usługami, co stanowi często czyn zabroniony, w tym taki, przy którym wystawienie fikcyjnej faktury VAT wiąże się wyłącznie z osiągnięciem celu wprowadzenia w błąd innej osoby dla rozporządzenia przez nią mieniem, a nie dla wykonania zobowiązania podatkowego (por. uchwałę składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02, ONSA 2002, z. 4, poz. 136). Niewątpliwie w sytuacji tej mieści się i takie działanie, którego wyłącznym i jedynym celem jest doprowadzenie do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa, przy braku opisywanych wyżej podstaw do uruchomienia mechanizmu zwrotu podatku VAT. Zbliżone stanowisko odnaleźć można w doktrynie (Z. Kozłowski: Zagarnięcie mienia społecznego a uszczuplenie podatku VAT, PiPr 1998, z. 3, s. 115-120; O.Górniok: Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego, PiPr 1997, z. 2, s.17-23, tejsze: Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT, PiPr 2000, z. 6, s. 17-22).

Tego rodzaju sytuacje reguluje przepis art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym przepisów ustawy nie stosuje się do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. W literaturze wskazuje się, że w myśl tej normy nie podlega opodatkowaniu działalność o charakterze społecznie niepożądanym (np. stręczycielstwo, nielegalny handel bronią lub narkotykami), bądź czynności, które nie mogą być wykonane (np. sprzedaż rzeczy nieistniejącej, zobowiązanie się do świadczenia niemożliwego) lub które są nieważne z mocy prawa (np. sprzedaż nieruchomości bez aktu notarialnego, czynności wskazane w art. 58 i art. 83 k.c.). Podkreśla się jednak, że poza wskazanymi w omawianym przepisie czynnościami opodatkowaniu nie podlegają wszelkie czynności, stany, zachowania, które nie zostały wymienione w art. 2, art. 5 ust. 3 lub art. 6a ustawy o VAT, zaś ten katalog czynności jest zbiorem otwartym i w zasadzie nieskończonym, gdyż zaliczają się do niego wszelkie inne możliwe zachowania podmiotów, poza wymienionymi w ustawie. Wśród przykładów wymienia się m.in. sprzedaż innych dóbr, niż towary (Z. Modzelewski, G. Mularczyk: Ustawa o VAT, Warszawa 2001, s. 41-42).

W ocenie Sądu Najwyższego, analogicznie – w świetle omawianych wyżej unormowań – należy traktować sytuację, w której dana sprzedaż dotyczy przedmiotu zupełnie bezwartościowego z punktu widzenia obrotu handlowego, któremu to przedmiotowi przypisano jakąkolwiek wartość wyłącznie w tym celu, by wyprowadzić ze Skarbu Państwa kwoty pieniężne odpowiadające podatkowi wynikającemu z podanej wartości sprzedaży. Sprzedaż, we wskazanym wyżej celu, produktu całkowicie bezwartościowego stanowi w istocie – inaczej, niż w wypadku towaru o nierzetelnie zawyżonej wartości – transakcję fikcyjną, wynikającą jedynie z jej udokumentowania fakturą. Nie można jej bowiem przydać jej żadnego znaczenia gospodarczego i handlowego – takiego, w wyniku którego zaistniałe zdarze-

nie rodzi powstanie obowiązku podatkowego zgodnie z omawianymi normami ustawy o VAT, których racją jest opodatkowanie rzeczywistego obrotu towarami, nie zaś jakichkolwiek działań, w tym takich, w związku z którymi nastąpiło uruchomienie procedur podatkowych w innych, niż podatkowe, celach. Od sytuacji, w której do rodzącego obowiązek podatkowy zdarzenia nie dochodzi w ogóle, sytuacja wyżej wskazana różni się w gruncie rzeczy tylko tym, że przedmiot takiej transakcji istnieje w sensie fizycznym. Wobec tego jednak, że nie ma on żadnego zastosowania, ani w żadnym stopniu nie jest użyteczny, czy przydatny dla tego i następnych kontrahentów – oznacza to, że pełni on jedynie rolę atrapy (substytutu) towaru. Jego istnienie ma natomiast związek z wykonywaniem (często skomplikowanych) czynności pozorujących zrealizowanie rzeczywistej transakcji, a niekiedy wprowadzających w błąd jej uczestników, co ma na celu ukrycie prawdziwego zamiaru sprawcy.

Tak ukształtowany zamiar ma postać zamiaru kierunkowego: sprawca działa 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. W odróżnieniu od tego, dla działania polegającego na nierzetelnym podaniu danych co do rzeczywiście przeprowadzonej, rodzącej obowiązek podatkowy transakcji (w tym danych co do ceny sprzedaży towaru mającego realną wartość handlową) cel jest obojętny, zaś fakt narażenia na uszczuplenie należności Skarbu Państwa sprawca może obejmować zarówno zamiarem bezpośrednim, jak i nawet ewentualnym.

Okoliczność, iż w każdej z tych sytuacji dochodzi, w sensie faktycznym, do bezpodstawnego zwrotu podatku, w żadnym razie nie przesądza więc o karno-skarbowej odpowiedzialności sprawcy. Nie przesądza też o tym treść kolejnych Rozporządzeń Ministra Finansów w sprawie wykonania

przepisów o podatku od towarów i usług, w unormowaniach których (por. § 48 ust. 4 Rozporządzenia z dnia 22 marca 2002 r. – Dz. U. Nr 27, poz. 268 ze zm. i odpowiadający mu w dacie czynu § 35 ust. 4 Rozporządzenia z dnia 8 grudnia 1994r. – Dz. U. Nr 133, poz. 688 ze zm.) reguluje się przypadki braku podstaw do zwrotu podatku naliczonego (także do obniżenia podatku należnego), związane z wystawieniem faktur lub dokumentów celnych, które nie spełniają różnego rodzaju warunków, tak faktycznoprawnych, jak i formalnych. Powyższe bowiem nie zwalnia zarówno od stwierdzenia, czy w związku z wystawieniem lub posłużeniem się określonymi w tych normach fakturami w ogóle doszło do popełnienia przestępstwa, jak i od określenia jego przedmiotowych i podmiotowych znamion.

Rozważania te prowadzą zatem do wniosku, że w wypadku, gdy czynności wykonawcze sprawcy wyłudającego nienależny zwrot podatku VAT, w myśl ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), nie sprowadzają się do zaniechania rzetelnego zgłoszenia przedmiotu opodatkowania, prowadzącego do uniknięcia wydatku z własnego mienia kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu finansowego Skarbu Państwa, lecz polegają na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego – wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu Państwa – przez upozorowanie przed organem skarbowym (przy pomocy fikcyjnych dokumentów lub przez podjęcie innych jeszcze czynności) przeprowadzenia realnej transakcji, w tym dotyczącej rzeczywiście istniejącego towaru, a nie jego substytutu, to działanie takie stanowi przestępstwo określone w przepisach Kodeksu karnego, nie zaś przestępstwo skarbowe.

W tego rodzaju działanie wpisuje się czyn przypisany Leszkowi K. i Andrzejowi Ś., zaś kwestionując powyższe, obrońca tego ostatniego całkowicie pomija obszerny wywód prawny sądu odwoławczego, przeprowadzony na tle ustalonych w sprawie bogatych realiów, do których należy odesłać. W

tym zaś miejscu trzeba zwrócić uwagę na najważniejsze elementy tego czynu.

W działaniu tym wykorzystano mechanizm zwrotu podatku VAT, wynikający z opodatkowania stawką zerową eksportu towarów (na rzecz firmy H.) – jakie to czynności wykonywały spółki G. i M., oraz z zaniechania poboru podatku należnego od zakładu pracy chronionej, jakim była Spółdzielnia Inwalidów – która to Spółdzielnia sprzedawała wymienionym spółkom, następnie eksportowany produkt, wytworzony na podstawie licencji zakupionej od innej firmy zagranicznej. Celem działania sprawców kierujących poczynaniami wymienionych osób było uzyskanie środków pieniężnych odpowiadających wartości (łącznie blisko 2 mln zł) podatku naliczanego od sprzedaży przez Spółdzielnię, jakiego zwrot przysługiwał spółkom, w tym wypadku, w całości.

Organy finansowe, które dokonały wypłat pieniędzy z majątku Skarbu Państwa zostały wprowadzone w błąd – przy pomocy fikcyjnych faktur (i dokumentów celnych), jakie zostały wystawione na opisywane transakcje, a także umów i dokumentów bankowych – co do tego, że przeprowadzono rzeczywistą sprzedaż towarów. Z treści tych dokumentów wynikało, że transakcje te, opiewające na łączną kwotę wielu milionów dolarów, dotyczyły sterowników elektronicznych przeznaczonych do różnego rodzaju procesów przemysłowych (oraz licencji na nie). W rzeczywistości zaś, ich przedmiotem nie były – jak wynika ze szczegółowo przeanalizowanej przez sądy opinii biegłego W. D. – owe sterowniki, lecz części składowe tych urządzeń, zupełnie nieprzydatne jako samodzielne elementy elektroniczne i nie dające się wykorzystać w przyszłości przez brak jakiegokolwiek możliwości ich ewentualnego dostosowania do stanowiącego całość urządzenia. Dodać trzeba, że umieszczone w tych elementach oprogramowanie (pochodzące z zakupionej licencji) było zupełnie nieczytelne (przy czym tak przy dyskietchach licencyjnych, jak i przy produkcji nie było niezbędnej do-

kumentacji źródłowej), zaś sama wartość dobieranych przypadkowo elektronicznych nośników tego programu była znikoma. W rezultacie opisywany produkt nie nadawał się do jakiegokolwiek zastosowania, czy wykorzystania i był całkowicie bezwartościowy. W tym stanie rzeczy słusznie Sąd Apelacyjny nadał kluczowe znaczenie wskazanej opinii biegłego specjalisty, bowiem płynie z niej wnioski, że produkt ten nie miał żadnego znaczenia z gospodarczego i handlowego punktu widzenia. W takim zaś razie, odzwierciedlające transakcje dokumenty nie tyle nierzetelnie potwierdzały zawyżoną wartość towaru (co uzasadniałoby odpowiedzialność karno-skarbową), ile fikcyjnie wykazywały, że ich przedmiotem w ogóle był towar; generowały wartość sprzedaży dla przedmiotów, które w rzeczywistości nie były towarami, lecz – jak ujął to Sąd Okręgowy – jego atrapą.

Opisywany substytut towaru wprowadzony został do obrotu tylko i wyłącznie w tym celu, by wykreować fikcyjne zdarzenie rodzące powstanie obowiązku podatkowego i tą drogą wyłudzić mienie ze Skarbu Państwa. Prawidłowo Sąd Apelacyjny ocenił, że wszystkie czynności formalno-prawne i faktyczne, związane z realizacją tego przedsięwzięcia pozorowały rzeczywistą sprzedaż towaru, choć – co bez znaczenia – nieprecyzyjnie wskazał, że samo zawarcie umów stanowiło czynność pozorną. Jakkolwiek wiele było przemawiających za tym racji, to jednak zarówno w tym, jak i w toczących się poprzednio procesach przyjęto, iż brak jest wystarczających podstaw do uznania, że pozorność tę kierujący firmami obejmowali swą świadomością i – jak to przewiduje przepis art. 83 § 1 k.c. – zgodą. Ich przeświadczenie, że zawierane przez nich umowy dotyczą realnego obrotu rzeczywistym towarem wynikało (przynajmniej początkowo) z wprowadzenia ich w błąd, a także z roli bezwolnych (i godnych zaufania) wykonawców przedsięwzięcia, nadanej kilku z nich przez oskarżonego Leszka K.

Jednocześnie sądy trafnie wskazały wiele okoliczności, jednoznacznie świadczących o oszukańczym zamiarze działania osób kierujących

przedsięwzięciem, nakierowanego na wykorzystanie mechanizmu zwrotu podatku VAT w celu wyłudzenia mienia ze Skarbu Państwa.

Dość w tym miejscu przytoczyć z nich tylko, że oskarżeni mieli świadomość, iż między zagranicznymi firmami (ulożowanymi na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych, prowadzącymi swe konta w tym samym banku w Lichtensteinie i funkcjonującymi tylko w okresie przedmiotowego kontraktu) istnieje powiązanie umożliwiające przepływ środków finansujących uruchomienie transakcji, a następnie otrzymanie zapłaty za bezwartościowy produkt pieniędzmi uzyskanymi przez polskie spółki ze zwrotu podatku. Wiedzieli też, że przedstawiciele podmiotów zaangażowanych na terenie kraju (których wyznaczył Leszek K., przy sfinansowaniu założenia spółek przez Andrzeja Ś.), jakie to podmioty nie dysponowały żadnymi środkami finansowymi, wywiążą się z nałożonych zadań i przekażą pieniądze uzyskane najpierw z tytułu częściowych przedpłat, a następnie z podatku VAT na zagraniczne konta, i tak nimi sterowali. Osoby te zapewniane były co do tego, że zagraniczne firmy i ich przedstawiciele (z którymi nie miały żadnego kontaktu, a w ich imieniu dokumenty przedkładał Andrzej Ś.) rzeczywiście istnieją, były uspokajane co do prawidłowości produkcji urządzeń (co nie podlegało kontroli ani ze strony ich producenta, ani nabywców), przekonywane były o braku znaczenia jakości eksportowanych urządzeń dla odbiorcy, a jednocześnie – na zgłaszane wątpliwości – zapewniane o legalności przedsięwzięcia.

Miało to związek z wiedzą sprawców, że produkty będące przedmiotem transakcji były całkowicie bezwartościowe. Wypada choćby wspomnieć, że rzekomo warte ponad 2 200 000 USD dyskiety licencyjne z planowanego jako ostatni kontraktu, który ostatecznie nie doszedł do skutku, zostały dostarczone, zgodnie z planem procederu, jeszcze przed podpisaniem umowy, były przechowywane bez zabezpieczenia i nawet nie zostały zwrócone, zaś proces produkcji tych bezużytecznych urządzeń polegał je-

dynie na przegrywaniu programu z owych dyskietek do elektronicznego nośnika informacji. Spowodowanie ich produkcji, sprzedaży i eksportu służyło, w zamierzeniu sprawców, wyłącznie uruchomieniu procedury podatkowej i wyprowadzeniu pieniędzy ze Skarbu Państwa. Temu też celowi było podporządkowane zawarcie całego kontraktu, w ramach którego, w powiązanych ze sobą umowach z tej samej daty, z góry zakładano straty Spółdzielni Inwalidów na sprzedaży wyprodukowanych na podstawie licencji urzędzeń, a następnie straty spółek na eksporcie produktu, które to straty były pokrywane podatkiem VAT i uzasadniały wpływ uzyskanych z tego tytułu pieniędzy za granicę – w formie zapłaty oraz zwrotów z różnego tytułu, w tym takich, których rzeczywistym celem było zniwelowanie (przez Andrzeja Ś.) strat firmy H., poniesionych na operacjach bankowych. Celem tak opisanego działania było osiągnięcie korzyści majątkowej przez podmioty zagraniczne i osobiście przez kierujących przedsiębiorstwem.

W tym stanie rzeczy należy uznać, iż dokonana przez Sąd Apelacyjny ocena prawna działania Andrzeja Ś. na płaszczyźnie przepisów art. 18 § 1 k.k. w zw. z art. 286 § 1, art. 294 § 1 i art. 12 k.k. nie może budzić zastrzeżeń. Nasuwające się wątpliwości co do przyjęcia w podstawie skazania tego oskarżonego przepisu art. 270 § 1 k.k. – odpowiadającego ustaleniom przyjętym tylko w uzasadnieniu, w miejsce art. 273 k.k. – którego dyspozycja odpowiada opisowi przypisanego przestępstwa (i przyjętym ustaleniom) w zakresie posługiwania się fikcyjnymi fakturami wystawionymi w mechanizmie wyłudzenia, mają znaczenie drugorzędne. Rozważenie zarzutu rażącej obrazy tego przepisu prawa materialnego musiałoby doprowadzić do wniosku, że obraza ta nie miała istotnego, jak wymaga przepis art. 523 § 1 k.p.k., wpływu na treść zaskarżonego kasacją wyroku.