

Sygn. akt II KK 20/13

POSTANOWIENIE

Dnia 10 lipca 2013 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

Prezes SN Lech Paprzycki (przewodniczący)

SSN Tomasz Grzegorzczak (sprawozdawca)

SSN Andrzej Stępka

Protokolant Anna Janczak

przy udziale prokuratora Prokuratury Generalnej Jerzego Engelkinga
w sprawie **J. L.**

skazanego z art. 18 § 1 kk w zw. z art. 13 § 1 kk w zw. z art. 286 § 1 kk i in.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 10 lipca 2013 r.,

kasacji, wniesionej przez obrońcę skazanego

od wyroku Sądu Okręgowego

z dnia 22 maja 2012 r., utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego z dnia 8
kwietnia 2011 r.,

**oddala kasację, w tym w zakresie zarzutów dotyczących
naruszenia prawa procesowego nie związanych z kwestią
kwalifikacji prawnej czynu przypisanego skazanemu w pkt I
utrzymanego w mocy wyroku Sądu Rejonowego, jako oczywiście
bezzasadną, a kosztami sądowymi postępowania kasacyjnego
obciąża skazanego.**

UZASADNIENIE

Wyrokiem Sądu Rejonowego wydanym w tej sprawie uznano J. L. za
winnego tego, że: 1) w okresie od 20.08.1998 r. do 08.10.1998 r. działając
wspólnie i w porozumieniu z inną ustaloną osobą oraz kierując wykonaniem przez
nią czynu zabronionego, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej i w wykonaniu z

góry powziętego zamiaru oraz w krótkich odstępach czasu, usiłowali doprowadzić pracowników urzędu skarbowego do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa znacznej wartości w wysokości 3 805 450 złotych w ten sposób, że po uprzednim zawiązaniu w formie aktu notarialnego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością „A.” przy wykorzystaniu w tym celu przerobionego paszportu wystawionego na dane V. K., a następnie uzyskaniu na tej podstawie wpisu tejże spółki do rejestru handlowego (...), uzyskaniu dla tej spółki numeru identyfikacyjnego REGON, numeru identyfikacji podatkowej i otwarciu rachunku bankowego (...), przedłożyli w dniu 9.09.1998r. w urzędzie skarbowym deklarację dla podatku od towarów i usług VAT - 7 wykazującą nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 3 805 450 złotych w związku z fikcyjnym zakupem maszyn i urządzeń od Fabryki [...] oraz ich fikcyjnym eksportem do Rosji w oparciu o podrobioną fakturę VAT nr [...] i podrobione dokumenty celne SAD 3 i SAD 1 A, wprowadzając w ten sposób pracowników urzędu skarbowego w błąd co do istnienia podstaw do zwrotu podatku VAT w w/w wysokości, lecz zamierzonego celu nie osiągnęli z uwagi na przeprowadzoną przez pracowników tego urzędu kontrolę, co zakwalifikowano jako czyn z art. 18 § 1 w zw. z art. 13 § 1 i art. 286 § 1, art. 294 § 1 i art. 270 § 1 k.k., orzekając karę 3 lat pozbawienia wolności i grzywnę w wysokości 200 stawek dziennych po 100 zł każda, a nadto 2) przerobienia w celu użycia za autentyczny dokumentu w postaci paszportu wystawionego na dane innej osoby, tj. występku z art. 270 § 1 k.k., ze skazaniem go za to na karę 8 miesięcy pozbawienia wolności i orzeczeniem kary łącznej 3 lat i 2 miesięcy pozbawienia wolności, z zaliczeniem na jej poczet okresu tymczasowego aresztowania i obciążeniem kosztami procesu.

Z apelacją od tego wyroku wystąpił obrońca oskarżonego zarzucając: a) błąd w ustaleniach faktycznych związany z obrazą art. 4, 5 § 2, art. 7 i 410 k.p.k., b) obrazę przepisów postępowania, a to art. 167 i 201 k.p.k. oraz art. 624 w zw. z art. 627 k.p.k., a także, z ostrożności procesowej, c) naruszenie prawa materialnego w postaci obrazy art. 12 k.k. oraz art. 13 § 1 w zw. z art. 286 § 1 i art. 294 § 1 k.k. przez przyjęcie takiej kwalifikacji zarzucanego oskarżonemu czynu, podczas gdy należało przyjąć, że jest to zachowanie wyczerpujące przepisy art. 21 § 1 w zw. z art. 76 § 1 k.k.s. oraz d) rażąco niewspółmierność kary. Po rozpoznaniu tej apelacji

Sąd Okręgowy orzekł o utrzymaniu w mocy zaskarżonego orzeczenia, zwalniając oskarżonego od kosztów i wydatków postępowania odwoławczego.

W kasacji wywiedzionej od wyroku Sądu odwoławczego obrońca podniósł zarzuty naruszenia prawa procesowego, a to: a) art. 413 § 2 pkt 1 k.p.k. przez nieskorygowanie przez Sąd odwoławczy kwalifikacji prawnej czynu przypisanego J. L., w którym przyjęto kwalifikację z przepisów Kodeksu karnego zamiast z Kodeksu karnego skarbowego, a nadto b) art. 4, 7, 167, i 201 k.p.k. przez zaniechanie przeprowadzenia dowodu z uzupełniającej opinii biegłego i c) art. 4, 5 § 1 i 2 i art. 7 k.p.k., przez uznanie oskarżonego za winnego przerobienia w nieokreślonym miejscu i w czasie w celu użycia za autentyczny paszportu wystawionego na inną osobę, bez wskazania celu jego przerobienia oraz d) art. 413 § 2 pkt 1 k.p.k. przez pominięcie w opisie czynu przypisanego, a zakwalifikowanego z art. 270 § 1 k.k., celu, w jakim został on przerobiony. Wywodząc w ten sposób obrońca wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym. W odpowiedzi na tę skargę prokurator Prokuratury Okręgowej wniósł o jej oddalenie jako oczywiście bezzasadnej. Prokurator Prokuratury Generalnej, na rozprawie kasacyjnej, o jej oddalenie.

Rozpoznając tę kasację Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja jest niezasadna, w tym gdy chodzi o wskazane wcześniej zarzuty dotyczące obrazy przepisów postępowania, wymienionych w pkt b-d, a więc nieodnoszące się do naruszenia art. 413 § 2 pkt 1 k.p.k. Wszystkie te zarzuty bowiem będące uprzednio przedmiotem apelacji – w tym w ramach podnoszonego błędu w ustaleniach faktycznych – i spotkały się ze szczegółową analizą Sądu odwoławczego (k. 1013v-1015v oraz 1016v-1017v), który wypowiedział się w tej materii uwzględniając przy tym różnorodne dowody potwierdzające trafność wydanego orzeczenia, jak i dokonywaną ocenę dowodów i brak potrzeby poszerzenia postępowania dowodowego w tej materii (kwestia przeprowadzenia dodatkowego dowodu z opinii biegłego), a kasacja kontestuje jedynie argumentację Sądu drugiej instancji z uwagi na nieuwzględnienie tych zarzutów. Zupełnie przy tym niezrozumiałe jest zarzucanie Sądowi Okręgowemu, że nie poczynił on starań w celu ustalenia odnośnie zarzucanego J. L. przestępstwa podrobienia paszportu, celu w jakim miało to nastąpić, który to cel powinien być ujęty też w opisie

przypisanego czynu (s. 9 kasacji). Jako że w pkt III wyroku Sądu pierwszej instancji wyraźnie wskazano, nie tylko w jaki sposób paszport ten został przerobiony, ale także, że przerobiono go właśnie „w celu użycia za autentyczny”. Zatem opis tego czynu spełniał od samego początku wymogi przewidziane zarówno przez prawo materialne, jak i art. 413 § 2 pkt 1 k.p.k., a Sady w uzasadnieniach swoich wyroków wskazały wyraźnie, w jaki sposób skazany używał danych z tego dokumentu (s. 32 uzasadnienia Sądu pierwszej instancji i k. 1016v-1017v uzasadnienia wyroku Sądu odwoławczego).

Nie jest też zasadny zarzut dotyczący kwestii kwalifikacji prawnej czynu przypisanego J. L. Skarżący przywołuje w tej materii wyroki Sądu Najwyższego z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, LEX nr 449041, z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, OSP 2009, nr 4, poz. 3 i z dnia 22 października 2009 r., IV 433/08, LEX nr 598232, w których wskazano, że ochronę w zakresie naruszeń mienia Skarbu Państwa wynikających z przekroczenia przepisów podatkowych zapewnia art. 76 § 1 k.k.s., co oznacza, że jest on przepisem szczególnym wobec art. 286 § 1 k.k., wywodząc w ten sposób, iż niezasadnie w tej sprawie zaaprobowano zakwalifikowanie czynu przypisanego skazanemu w pkt I wyroku Sądu Rejonowego z tego ostatniego przepisu, zamiast z Kodeksu karnego skarbowego. Trzeba w tym miejscu przyznać, że dwa pierwsze z tych orzeczeń były przywoływane w apelacji (k. 987v-988), ale Sąd odwoławczy nie wypowiedział się szczegółowo w tej materii, wskazując jedynie na dokonane ustalenia faktyczne, z których wynikało, że zachowanie oskarżonego nie sprowadzało się jedynie do przedstawienia niezgodnych ze stanem rzeczywistym faktur, lecz powiązane było z całą uprzednią organizacją stworzenia spółki i wytworzenia dokumentów, które miały na celu doprowadzenie, poprzez wprowadzenie w błąd pracowników urzędu skarbowego do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa (k. 1015v-1016v).

Prawdą jest, że kwestia kwalifikowania zachowań polegających na posługiwaniu się tzw. fakturami pustymi, a więc nieodzwierciedlającymi rzeczywistego zdarzenia gospodarczego - a z taką mamy do czynienia w tej sprawie – budzi w doktrynie rozbieżności. Obok bowiem głosów opowiadających się za traktowaniem takich zachowań wyłącznie w aspekcie prawa karnego

skarbowego (zob. np. P. Kardas, *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, Prok. i Pr. 2008, nr 12, s. 5-31, tegoż *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, Prok. i Pr. 2006, nr 5, s. 28-48), istnieją także głosy, że w zależności od konkretnej sytuacji może to być jednak przestępstwo powszechne z art. 286 § 1 k.k., a mianowicie m.in., gdy wyłącznym motywem działania sprawcy jest chęć bezprawnego uzyskania korzyści majątkowej, a nie chęć zmniejszenia obciążeń podatkowych w ramach rzeczywistej aktywności gospodarczej (zob. np. T. Oczkowski, *Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT*, Prok. i Pr. 2009, nr 7-8, s. 92, zob. też J. Duży, *Kwalifikacja prawna uszczuplenia podatku od towarów i usług*, PiP 2008, nr 10, s. 72-84, czy I. Stolarczyk, *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, Prok. i Pr. 2010, nr 9, s. 97-116).

Gdy chodzi zaś o orzecznictwo Sądu Najwyższego, to przy generalnie akceptowanym poglądzie, że przepisy Kodeksu karnego skarbowego, w tym jego art. 76, dotyczący wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku, chronią mienie Skarbu Państwa przed naruszeniami z zakresu obowiązków podatkowych, co wynikało już z uchwał Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, z. 9-10, poz. 77 i I KZP 22/03, OSNKW 2003, z. 9-10, poz. 75, przyjęto w nich wówczas na gruncie odpowiedzialności wystawcy faktur nierzetelnych, w tym pustych, a więc czynu z art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., że sprawca takiego czynu odpowiada z przepisu prawa karnego skarbowego jedynie wtedy, gdy godzi w ten sposób w obowiązek podatkowy, a w pozostałych sytuacjach jego odpowiedzialność następuje na podstawie art. 271 § 1 k.k. Jak wskazano jednak w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004, z. 5, poz. 51, gdy czynności wykonawcze sprawcy wyłudzającego nienależny zwrot VAT-u nie sprowadzają się tylko do zaniechania rzetelnego zgłoszenia przedmiotu opodatkowania, prowadzącego do uniknięcia wydatku z własnego mienia kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu Skarbu Państwa, lecz polegają na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści kosztem Skarbu Państwa, przez upozorowanie przed organem skarbowym, przy pomocy fikcyjnych dokumentów lub

przez inne 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, a więc jego art. 286 § 1, nie zaś przestępstwo skarbowe.

Natomiast, gdy chodzi o przywoływane w kasacji wyroki Sądu Najwyższego z dnia 12 sierpnia 2008 r. (V KK 76/08), z dnia 19 marca 2008 r. (II KK 347/07) i z dnia 22 października 2009 r. (IV 433/08), to wskazano w nich, że porównanie art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k. prowadzi do wniosku, iż przepis prawa karnego skarbowego ma charakter *lex specialis* w stosunku do art. 286 § 1 k.k. (wyroki w sprawach V KK 76/08 i II KK 347/07) uznając przy tym, że w każdym przypadku, gdy do uzyskania określonego świadczenia wykorzystywane są regulacje z zakresu prawa podatkowego, a świadczenie realizowane jest na podstawie tych przepisów w oparciu o wprowadzenie w błąd właściwego organu, dochodzi do naruszenia obowiązku podatkowego (tak w wyroku w sprawie II KK 347/07). Podnosi się też - w nawiązaniu do wskazanego wcześniej wyroku Sądu Najwyższego z dnia 11 marca 2004 r., V KK 248/03 - że po wejściu w życie nowej ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. - odmiennie niż na gruncie poprzedniej regulacji dotyczącej tego podatku - wystawca faktury niemającej odzwierciedlenia w stanie faktycznym, ma także obowiązek uiszczenia VAT (wyroki w sprawach V KK 76/08 i IV KK 433/08), a więc jego zachowania oznaczają godzenie w obowiązek podatkowy.

Rzeczywiście, w odróżnieniu od ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r., o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) - która w art. 33 ust. 1 przewidywała jedynie obowiązek zapłaty podatku w razie wystawienia faktury z wykazaną w niej kwotą, także wówczas, gdy dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym, albo została zwolniona od podatku, obecna ustawa (z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz. U. z 2011 Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) - zwana dalej ustawą o VAT, w art. 108 ust. 1 zakłada, że „gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jej zapłaty”. Z rozwiązania tego we wskazanych wcześniej judykatach wyciąga się wniosek, że skoro każda osoba, która wystawi fakturę nierzetelną, w tym tzw. fakturę pustą ma obowiązek zapłaty

podatku, to tym samym, także wykorzystanie następnie takiej faktury dla wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku, jest przestępstwem z art. 76 k.k.s., a nie z art. 286 § 1 k.k.

Zauważyć jednak należy, że o ile art. 103 ust. 1 ustawy o VAT, normujący zapłatę podatku i jej terminy wyraźnie wskazuje, że określony tam obowiązek mają: „Podatnicy oraz podmioty wymienione w art. 108”, to w art. 99, który reguluje kwestię składania deklaracji podatkowych za okresy miesięczne, podobne jak w art. 103, mówi się już wyłącznie, że obowiązek ten mają jedynie „podatnicy, o których mowa w art. 15” tej ustawy, a zatem – jak podkreśla się w piśmiennictwie (zob. np. M. Słoma, *Wystawienie faktury potwierdzającej czynność, której nie dokonano*, Prok. i Pr. 2012, nr 3, s. 140-141) – osoba, o której mowa w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, dokonuje rozliczenia podatku bez jego deklarowania, w odróżnieniu od osób będących podatnikami. Należy też mieć na uwadze, że stosownie do regulacji ustawy o VAT, podatek należy się od rzeczywiście zaistniałej czynności (art. 5) lub także towarów (art. 14), a podstawą opodatkowania jest, stosownie do art. 29, obrót (ust. 1), koszt świadczenia usług (ust. 12), czy wartość celna towaru powiększona o cło (ust. 13), a tego warunku nie spełnia podatek przewidziany w art. 108 ustawy o VAT.

W tym miejscu należy podnieść, że przepisy prawa karnego skarbowego penalizują zachowania polegające na naruszeniu nakazów lub zakazów ujętych w przepisach prawa finansowego ze sfer objętych tym Kodeksem, a on sam, w ramach art. 53 (definicje ustawowe) odsyła do rozumienia określonych pojęć do odpowiednich regulacji finansowo-prawnych. Tym samym jednak dla prawidłowej interpretacji i rozumienia użytych w tym Kodeksie pojęć wynikających z owych ustaw, należy mieć jednak na uwadze, jak są one rozumiane przez orzecznictwo sądów rozstrzygających spory administracyjno-finansowe wynikające z tych regulacji. Sąd orzekający w sprawach karnych ma wprawdzie przymiot samodzielności jurysdykcyjnej (art. 8 k.p.k.), powinien zatem samodzielnie rozstrzygać także problemy prawne, ale nie oznacza to zwolnienia go od zbadania i rozważenia rozumienia określonych kwestii i pojęć administracyjno-prawnych, aktualizujących się w sferze prawa karnego (tu skarbowego) przez sądownictwo administracyjne.

W związku z powyższym zwrócić trzeba uwagę, że w orzecznictwie tym wskazuje się, iż w przypadku braku faktycznej czynności „u wystawcy faktury nie może w ogóle powstać obowiązek podatkowy w zakresie VAT (zob. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 czerwca 2010 r., I FSK 584/09, LEX nr 594070), a tym samym i prawo dysponenta taką fakturą do odliczenia podatku z faktury, gdyż ta wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego na poprzednim etapie obrotu (zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 27 stycznia 2011 r., I SA/Ke 684/10, LEX nr 952264). W związku z tym podnosi się także, że „kwota wykazana na fakturze jako podatek nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą <<podszrywającą>> się pod ten podatek w celu wyłudzenia jej” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 listopada 2010 r., I FSK 1830/09, LEX nr 744447), a więc „wystawiona faktura, która nie dokumentuje rzeczywistej sprzedaży między wskazanymi w niej podmiotami, jest prawnie bezskuteczna, a w następstwie nie może wywoływać żadnych skutków podatkowych u odbiorcy” i że w związku z tym „kwota wykazana w fakturach, jako podatek nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą jedynie <<odgrywającą rolę>> tego podatku” (zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 13 marca 2012 r., I SA/Wr 1732/11, LEX nr 1145379).

W konsekwencji nie bez racji wskazuje się w piśmiennictwie, że w istocie swej podatek, o jakim mowa w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT ma jedynie charakter sankcji podatkowej za wystawienie nierzetelnej (w tym fikcyjnej) faktury, a nie podatku od towarów i usług (zob. J. Duży, *Przedmiot oszukańczych uszczupień podatkowych*, Prok. i Pr. 2011, nr 12, s. 141). Sprawcy zaś wystawiający tzw. pustą fakturę i występujący następnie o zwrot nadpłaconego podatku, nie godzą bynajmniej w obowiązki podatkowe, w tym zwłaszcza w obowiązek określony w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, w przeciwnym wypadku bowiem należałoby uznać, że ich odpowiedzialność karna nie jest oparta na mechanizmie „przejęcia podatku”, który charakteryzuje stronę przedmiotową ich przestępstwa, lecz jedynie konsekwencją niezapłacenia kwoty wykazanej w fakturze (zob. np. J. Duży, *Wina sprawców oszukańczych uszczupień podatkowych a kwalifikacja prawna*, Prok. i Pr. 2012, nr 7-8, s. 57). W istocie występujący wówczas o zwrot różnicy między naliczonym a

należnym VAT, żądają zwrotu nadpłaty podatku, który w takiej sytuacji w ogóle nie powstał w obrocie gospodarczym, a wykazana w pustej fakturze jego kwota jest jedynie – jak wskazuje się w orzecznictwie sądów administracyjnych – kwotą podszywającą się pod ten podatek, nie będącą faktycznym podatkiem, zaś nakaz jej zapłaty przewidziany w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, to w gruncie rzeczy jedynie sankcja finansowa za wystawienie faktury nierzetelnej (pustej), a nie podatek w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Domagający się zatem w takich sytuacjach zwrotu nadpłaconego jakoby podatku, odnośnie którego obowiązek podatkowy w ogóle nie powstał i którego nigdy nie odprowadzono, nie godzą tym samym w obowiązki podatkowe, jakich naruszenia penalizuje Kodeks karny skarbowy, lecz w mienie Skarbu Państwa, chcąc wyjąć z niego określoną, nienależną im, kwotę, co stanowi już przestępstwo powszechne.

Wracając na grunt realiów niniejszej sprawy należy podnieść, że przypisany oskarżonemu czyn polegał na stworzeniu przez niego, wspólnie z inną osobą, spółki i to w oparciu o sfałszowane dokumenty wspólnika, która to spółka nie podjęła jakiegokolwiek działalności gospodarczej, natomiast wkrótce po założeniu i zarejestrowaniu, oskarżony wszedł w posiadanie fikcyjnych (pustych) faktur oraz sfałszował wraz ze wspólnikiem dokumenty celne, które wspólnik ten następnie przekazał do urzędu skarbowego w celu uzyskania zwrotu VAT. W istocie zatem podmiot gospodarczy został tu stworzony dla wykorzystania podatkowej procedury zwrotu nadpłaconego VAT, w sytuacji, gdy żaden obowiązek podatkowy, w tym w zakresie VAT, nie zaistniał, a nie prowadzono przy tym żadnej działalności gospodarczej, z którą wiązałyby się obowiązki podatkowe, w tym w sferze VAT. W konsekwencji nie można w żadnej mierze mówić o jakimkolwiek godzeniu w obowiązki podatkowe, jako że w ogóle one nie zaistniały, lecz o działaniu godzącym w mienie Skarbu Państwa celem osiągnięcia korzyści majątkowej kosztem tego mienia przez próbę wprowadzenia w błąd urzędników skarbowych. Jest to zatem sytuacja odmienna od tej, w której określony podmiot, prowadząc realnie działalność gospodarczą, w rozliczeniach podatkowych, poza rzetelnymi fakturami posługuje się również fakturami nierzetelnymi *stricto* lub pustymi, w której można byłoby rozważać kwestię, czy w takim wypadku wchodziłby w grę art. 76 k.k.s., i w jakim zakresie, skoro dotyczy to jednak rozliczeń podatnika z

obowiązków podatkowych. Na gruncie omawianego stanu faktycznego żaden podatek od towarów i usług we właściwym jego rozumieniu jednak nie powstał, a oskarżony godził w mienie Skarbu Państwa, co penalizuje art. 286 § 1 k.k., a przepis art. 76 k.k.s., regulujący karalność narażenia na nienależny zwrot nadpłaty podatku, w tym także VAT, odnosić należy jedynie do uczestników sfery podatkowej, którzy prowadząc działalność gospodarczą, wykorzystują w rozliczeniach podatkowych poza fakturami rzetelnymi, także faktury nierzetelne. Do grona takich uczestników oskarżony nie należał.

Powyższe pozwala stwierdzić, że **osoba, która tworzy lub współtworzy podmiot gospodarczy jedynie w celu wykorzystania procedury zwrotu nadpłaconego 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, dopuszcza się przestępstwa powszechnego, o jakim mowa w art. 286 § 1 k.k., a nie przestępstwa skarbowego z art. 76 § 1 k.k.s.** I to do grona tych osób należał skazany w tej sprawie.

W konsekwencji, zarzut obrazy w tym postępowaniu przepisów procesowych w zakresie wadliwej kwalifikacji czynu przypisanego skazanemu w pkt I utrzymanego w mocy wyroku Sądu Rejonowego, okazał się także w pełni bezzasadny.

Z tych wszystkich względów orzeczono jak na wstępie.