



Sygn. akt V KK 108/18

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 marca 2019 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jarosław Matras (przewodniczący)

SSN Marek Pietruszyński (sprawozdawca)

SSN Andrzej Siuchniński

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej --

w sprawie **L. L.**

skazanego z art. 56 § 1 k.k.s i innych

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 12 marca 2019 r.,

kasacji, wniesionej przez obrońcę skazanego

od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...]

z dnia 28 września 2017 r., sygn. akt II AKa [...]

zmieniającego wyrok Sądu Okręgowego w P.

z dnia 27 lutego 2017 r., sygn. akt XVI K [...],

**uchyla wyrok Sądu Apelacyjnego w [...] w zaskarżonej części
odnośnie do L. L., a na podstawie art. 435 kpk w zw. z art.
518 kpk również w stosunku do T. H. i sprawę w tym zakresie
przekazuje temu Sądowi do ponownego rozpoznania
w postępowaniu odwoławczym.**

UZASADNIENIE

Sąd Okręgowy w P., wyrokiem z dnia 27 lutego 2017 r., sygn. akt XVI K [...], uznał oskarżonych L. L. i T. H. za winnych tego, że w okresie od 29 kwietnia 2009 r. do 6 października 2009 r. zajmując się sprawami majątkowymi A. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą przy ul. Ś. [...], [...] P., a następnie przy ul. Z. [...], [...] G., REGON [...], NIP [...], L. L. pełniąc funkcje prezesa tejże spółki w okresie od 24 kwietnia 2009 r. do 16 lipca 2009 r., zaś wg Krajowego Rejestru Sądowego - od 29 maja 2009 r. do 6 października 2009 r., zaś T. H. pełniąc funkcje prezesa tejże spółki od 17 lipca 2009 r. na terenie woj. [...] w P., J., W., w krótkich odstępach czasu i w realizacji z góry powziętego zamiaru, w warunkach przestępstwa ciągłego, celem osiągnięcia korzyści majątkowej, wspólnie i w porozumieniu, prowadząc działalność ukierunkowaną na przestępne przejęcie świadczeń publicznoprawnych w postaci należnego podatku od towarów i usług, podczas której wystawiano bądź poświadczano nieprawdę w szeregu dokumentach mających znaczenie prawne, stwierdzających nierzeczywisty stan faktyczny: deklaracjach podatkowych oraz fakturach VAT wskazujących, że od naliczonej ceny za sprzedawany towar uiszczony został należny podatek od towarów i usług VAT, podczas gdy w rzeczywistości takie świadczenia podatkowe nie były odprowadzane, składając deklaracje dotyczące podatku od towarów i usług VAT-7K do Urzędu Skarbowego w P. lub [...] Urzędu Skarbowego w G. za kwartały II, III, IV 2009 r. w ramach działalności A. Sp. z o.o., stworzyli pozory zaistnienia okoliczności uzasadniających zwrot - przeniesienie na poczet dalszych okresów rozliczeniowych, naliczonego podatku od towarów i usług VAT, podawali nieprawdę po stronie kosztów zakupów i po stronie przychodów i obrotów oraz podatku naliczonego i należnego w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, związanych z obrotem złomem, ujmując stwierdzające nierzeczywisty stan faktyczny faktury VAT oraz wystawiali i używali poświadczające nieprawdę faktury VAT dokumentujące fikcyjne transakcje pomiędzy A. Sp. z o.o. a D. SA, E. Sp. z o.o., W., M., P. Sp. z o.o., S. s.c. [...], szczegółowo opisane w części dyspozytywnej wyroku, poprzez zaewidencjonowanie kwot należnego podatku VAT w wystawionych przez siebie deklaracjach dla podatku od towarów i usług (VAT-7) w ramach działalności A. Sp. z o.o. za kwartały II, III, IV 2009 r., w których podali nieprawdę

co do wartości sprzedaży i zakupu netto oraz podatku należnego i podatku naliczonego, które to deklaracje następnie przedłożyli odpowiednio w Urzędzie Skarbowym w P. albo [...] Urzędzie Skarbowym w G., poprzez uchylanie się od opodatkowania i nie wpłacanie z tytułu sprzedaży towaru ww. podmiotom w terminie należnego podatku od towarów i usług: za kwiecień 2009 r. w wysokości: 57.107 zł, za maj 2009 r. w wysokości: 237. 911 zł, za czerwiec 2009 r. w wysokości: 265.487 zł, za lipiec 2009 r. w wysokości: 524.061 zł, za sierpień 2009 r. w wysokości: 1.083.273 zł, za wrzesień 2009 r. w wysokości: 1.376.392 zł, za październik 2009 r. w wysokości: 166.587 zł, przez co narazili Skarb Państwa na uszczuplenie należności publicznoprawnej w postaci podatku od towarów i usług VAT w kwocie 3.710.818 zł, powodując tym samym szkodę uznaną ustawowo za mienie dużej wartości w majątku Skarbu Państwa reprezentowanym przez właściwy Urząd Skarbowy w P. i [...] Urząd Skarbowy w G.,

to jest za winnych przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s. w zb. z art. 62 § 2 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. 9 § 3 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1, 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. wymierzył im kary:

- L. L. - 3 lat i 6 miesięcy pozbawienia wolności i grzywny w wysokości 350 stawek dziennych w kwocie po 200 złotych każda;
- T. H. - 3 lat pozbawienia wolności i grzywny w wysokości 350 stawek dziennych w kwocie po 200 złotych każda.

Na podstawie art. 34 § 1 i 2 k.k.s. Sąd orzekł wobec oskarżonego L. L. oraz oskarżonego T. H. środek karny w postaci zakazu prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na handlu złomem na okres 5 lat, natomiast na podstawie art. 33 § 1 k.k.s. orzekł środek karny w postaci przepadku solidarnie od oskarżonych L. L. i T. H. równowartości korzyści majątkowej osiągniętej z popełnienia przestępstwa w postaci kwoty 3.710. 818 zł.

Ponadto, Sąd uznał obu oskarżonych za winnych tego, że w okresie od co najmniej 29 kwietnia 2009 r. do co najmniej 6 października 2009 r. w ramach A. Sp. z.o.o. z siedzibą: ul. Ś. [...], [...] P., REGON [...], NIP [...], na terenie woj. [...] w P., J., W. i [...] w G., działając w krótkich odstępach czasu i w realizacji z góry powziętego zamiaru, w warunkach przestępstwa ciągłego, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, wspólnie i w porozumieniu, zajmując się sprawami

gospodarczymi A. Sp. z o.o., podejmowali czynności związane z założeniem, obsługą, dokonywaniem wpłat na konta bankowe ww. podmiotu symulującego oraz przyjmowaniem środków pieniężnych w gotówce bądź na konta bankowe w łącznej kwocie 17.442.244,83 zł, w tym w kwocie 3.778.091 zł na rachunek bankowy nr [...] A. sp. z o.o. i w kwocie 13.538.734 zł na rachunek bankowy nr [...] A. sp. z o.o., i rozdysponowaniem nimi, pozorujących płatności z tytułu uwiarygadniających fikcyjne transakcje nierzetelnych faktur wystawionych przez A. Sp. z o.o. na rzecz firm D. S.A., W., M., S. [...], E. Sp. z o.o., P. Sp. z o.o., przy czym działania te miały na celu znaczne utrudnienie wykrycia oraz stwierdzenia przestępnego pochodzenia, miejsca umieszczenia i zajęcia zawierających się w tej w kwocie 3.710.818 zł, pochodzących z korzyści związanych z popełnieniem przestępstwa skarbowego opisanego powyżej w pkt. 1, przy czym L. L. działał w warunkach powrotu do przestępstwa, o jakim mowa w art. 64 § 1 k.k., tj. za winnych popełnienia przestępstwa:

- L. L. - z art. 299 § 1 i 5 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w zw. z art. 64 § 1 k.k. i za to na podstawie art. 299 § 5 k.k. i art. 33 § 2 k.k. wymierzył mu karę 3 lat pozbawienia wolności i grzywny w wysokości 350 stawek dziennych w kwocie po 200 złotych każda;

- T. H. - z art. 299 § 1 i 5 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i za to, na podstawie art. 299 § 5 k.k. i art. 33 § 2 k.k., wymierzył mu karę 2 lat i 6 miesięcy pozbawienia wolności i grzywny w wysokości 350 stawek dziennych w kwocie po 200 złotych każda.

Sąd, na podstawie art. 85 § 1 i 2 k.k. i art. 86 § 1 k.k. oraz art. 39 § 1 i 2 k.k.s. wymierzone oskarżonym kary jednostkowe połączył wymierzając kary łączne:

- L. L. - 5 lat pozbawienia wolności i grzywny w wysokości 500 stawek dziennych w kwocie po 200 złotych każda;

- T. H. - 4 lat pozbawienia wolności grzywny w wysokości 450 stawek dziennych w kwocie po 200 złotych każda.

Wyrok zawierał również dalsze rozstrzygnięcia w przedmiocie: zaliczenia na poczet wymierzonych oskarżonym kar pozbawienia wolności okresów rzeczywistego pozbawienia wolności w sprawie, kosztów postępowania i kosztów obrony świadczonej z urzędu oraz opłat należnych od każdego z oskarżonych.

Apelację od tego wyroku złożyli obrońcy oskarżonych.

Obrońca oskarżonego L. L. zarzuciła:

1. obrazę przepisów postępowania karnego, tj. art. 7 k.p.k., przez dowolną i powierzchowną - zamiast swobodnej - ocenę dowodów zebranych w sprawie i w konsekwencji niewzięcie pod uwagę wszystkich okoliczności sprawy istotnych dla jej rozstrzygnięcia, co mogło mieć wpływ na treść wyroku przez poczynienie błędnych ustaleń faktycznych co do sprawstwa oskarżonego, w szczególności poprzez przyjęcie, że oskarżony działając w imieniu A. Sp. z o.o. podawał nieprawdę w składanych deklaracjach podatkowych, narażając tym samym podatek VAT na uszczuplenie oraz wystawiał faktury VAT dotyczące sprzedaży złomu, pomimo iż z zeznań przesłuchanych świadków – M. H., M. O., W. O., R. O., M. i L. W., G. J. i J. K. w sposób jasny wynika, że wystawione faktury VAT dokumentowały prawdziwe zdarzenia gospodarcze polegające na dostarczaniu i sprzedaży właśnie przez spółkę A. złomu metali kolorowych na rzecz A. Sp. z o.o. a D. S.A., E. Sp. z o.o., W., M., P. Sp. z o.o., S. s.c. [...];
2. obrazę przepisów postępowania karnego, tj. art. 193 k.p.k. w zw. z art. 167 k.p.k. polegającą na nieprzeprowadzeniu z urzędu dowodu z opinii biegłego sądowego rewidenta celem zbadania poprawności wyliczeń dokonanych przez organy postępowania przygotowawczego w zakresie narażenia podatku VAT na uszczuplenie, co mogło mieć wpływ na treść wyroku;
3. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę zaskarżonego wyroku, mający wpływ na jego treść, polegający na przyjęciu, że oskarżony swoim zachowaniem wyczerpał znamiona czynów zabronionych zarzucanych mu aktem oskarżenia tj. art. 56 § 1 k.k.s. oraz art. 299 § 1 i 5 k.k., podczas gdy prawidłowa ocena zgromadzonego materiału dowodowego prowadzi do wniosku, iż oskarżonemu nie można przypisać winy za popełnienie w/w przestępstw.

Podnosząc powyższe zarzuty apelująca wniosła o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uniewinnienie oskarżonego L. L. od zarzucanych mu czynów, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Alternatywnie, w przypadku nieuwzględnienia powyższego zarzutu apelująca zarzuciła rażącą niewspółmierność orzeczonej wobec oskarżonego kary łącznej

5 lat pozbawienia wolności, wynikającej z zastosowania zasady częściowej absorpcji i wniosła o zmianę zaskarżonego wyroku w części dotyczącej orzeczenia o karze i wymierzenie oskarżonemu kary łącznej w wymiarze 3 lat i 6 miesięcy pozbawienia wolności na zasadzie pełnej absorpcji jednej kary przez drugą.

Obrońca oskarżonego T. H. zarzucił natomiast:

1. obrazę przepisów postępowania karnego, tj. art. 7 k.p.k. w zw. z art. 5 § 2 k.p.k., poprzez przekroczenie granic swobodnej oceny zgromadzonego materiału dowodowego i wkroczenie w sferę dowolności tych ocen bez dokonania kompleksowej i wzajemnej jego analizy, skutkujące tym, że nieścisłości i wątpliwości wynikające z porównania zeznań przesłuchanych świadków – M. H., M. O., W. O., R. O., M. i L. W., G. J. i J. K. z pozostałym materiałem dowodowym zostały rozstrzygnięte na niekorzyść oskarżonego, czego rezultatem było uznanie przez Sąd, iż Spółka A. Sp. z o.o. była jedynie podmiotem symulującym; a w konsekwencji obrazę przepisów prawa materialnego, tj. przepisu art. 56 § 1 k.k.s. oraz art. 299 § 1 i 5 k.k., poprzez ich zastosowanie w sytuacji, gdy zachowanie oskarżonego nie wypełnia znamion czynów wskazanych w powołanych przepisach;
2. obrazę przepisów postępowania karnego, tj. art. 170 § 1 pkt. 5 k.p.k. w zw. z art. 4 k.p.k. w zw. z art. 6 k.p.k. poprzez oddalenie wniosku o przesłuchanie urzędników wydających decyzje skarbowe dotyczące Spółki A. Sp. z o.o., pomimo że zasadnym było ustalenie podstaw przyjęcia przez organ skarbowy, iż Spółka A. nie prowadziła rzeczywistej działalności gospodarczej lecz została zarejestrowana w celu firmowania nielegalnych dostaw złomu;
3. obrazę przepisów postępowania karnego, tj. art. 193 k.p.k. w zw. z art. 167 k.p.k. polegającą na nieprzeprowadzeniu z urzędu dowodu z opinii biegłego sądowego rewidenta celem zbadania poprawności wyliczeń dokonanych przez organy postępowania przygotowawczego w zakresie narażenia podatku VAT na uszczuplenie, co mogło mieć wpływ na treść wyroku.

W konkluzji, skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uniewinnienie oskarżonego T. H. od zarzucanych mu czynów, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Z ostrożności procesowej, w przypadku nieuwzględnienia powyższego zarzutu, apelujący zaskarżonemu wyrokowi zarzucił rażąco niewspółmierność orzeczonej wobec oskarżonego kary łącznej 4 lat pozbawienia wolności, wynikającej z zastosowania zasady częściowej absorpcji i wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku w części dotyczącej orzeczenia o karze i wymiarzenie oskarżonemu kary łącznej w wymiarze 3 lat i 6 miesięcy pozbawienia wolności na zasadzie pełnej absorpcji jednej kary przez drugą.

Po rozpoznaniu obu apelacji, Sąd Apelacyjny w [...], wyrokiem z dnia 28 września 2017 r., sygn. akt II AKa [...], zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że uchylił zawarte w pkt 3 zaskarżonego wyroku orzeczenie o środku karnym przepadku równowartości korzyści majątkowej w stosunku do obu oskarżonych. W pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymał w mocy. Nadto, zasądził od każdego z oskarżonych na rzecz Skarbu Państwa po 1/2 kosztów sądowych za postępowanie apelacyjne w kwocie po 40 zł i zwolnił każdego z nich od opłaty za drugą instancję.

Wyrok Sądu odwoławczego zaskarżyła kasacją obrońca skazanego L. L.. Skarżąca zarzuciła:

1. rażące naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na treść orzeczenia, polegające na obrazie przepisu art. 457 § 3 k.p.k. w zw. z art. 7 k.p.k. oraz art. 5 § 2 k.p.k., która skutkowałą stwierdzeniem, że oskarżony działając w imieniu A. Sp. z o.o. podawał nieprawdę w składanych deklaracjach podatkowych, narażając tym samym podatek VAT na uszczuplenie oraz wystawiał faktury VAT dotyczące sprzedaży złomu, pomimo iż z zeznań przesłuchanych w przedmiotowej sprawie świadków w sposób jasny wynika, że wystawione faktury VAT dokumentowały prawdziwe zdarzenia gospodarcze, polegające na dostarczaniu i sprzedaży właśnie przez spółkę A. złomu metali kolorowych na rzecz D. S.A., E. Sp. z o.o., W., M., P. Sp. z o.o., S. s.c. [...], przy jednoczesnym braku wskazania jakichkolwiek dowodów przemawiających za ustaleniami co do sprawstwa, co w konsekwencji spowodowało brak dostatecznego uzasadnienia orzeczenia w tym zakresie oraz naruszenie standardów dowodzenia pozostające w bezpośrednim związku ze stwierdzeniem sprawstwa oskarżonego;

2. rażące i mające istotny wpływ na treść wyroku naruszenie prawa karnego materialnego, polegające na obrazie przepisów art. 299 § 1 i 5 k.k. oraz 56 § 1 k.k.s. skutkującej przypisanie oskarżonemu czynu opisanego w tym przepisie, pomimo braku w jego działaniu znamion tego przestępstwa.

Podnosząc powyższe zarzuty, skarżąca wniosła o uniewinnienie oskarżonego od zarzuconych mu czynów, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

W pisemnej odpowiedzi na kasację Prokurator Regionalny w [...] wniósł o jej oddalenie jako oczywiście bezzasadnej.

Na rozprawie kasacyjnej prokurator Prokuratury Krajowej podtrzymał stanowisko Prokuratora Regionalnego w [...].

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Zarzut z pkt. 1 kasacji, wskazujący na rażące naruszenie przepisów postępowania okazał się bezzasadny w stopniu oczywistym. Pomimo formalnego powołania, jako naruszonego, przepisu art. 457 § 3 k.p.k., treść nadzwyczajnego środka zaskarżenia przekonuje, że rzeczywistą intencją skarżącej była próba poddania kolejnej kontroli wyroku Sądu I instancji. Analogiczne zarzuty apelacji, wskazujące na obrazę przez Sąd Okręgowy przepisów art. 7 k.p.k. oraz art. 193 k.p.k. w zw. z art. 167 k.p.k. zostały przez Sąd odwoławczy rozpoznane i należycie uzasadnione, co przesądza o oczywistej bezzasadności zarzutu z pkt. 1 nadzwyczajnego środka zaskarżenia.

Wobec prawidłowości ustaleń obejmujących sferę faktyczną zarzuconych oskarżonemu czynów, w świetle zarzutu z pkt. 2 kasacji, rozważenia wymagała prawidłowość przyjętej przez oba Sądy kwalifikacji prawnej. W tym zakresie kasacja okazała się uzasadniona, albowiem wyrok Sądu Apelacyjnego zapadł z rażącym naruszeniem przywołanych w kasacji przepisów art. 56 § 1 k.k.s. i art. 299 § 1 i 5 k.k., co skutkowało koniecznością uchylenia wyroku Sądu Apelacyjnego w zaskarżonej części w odniesieniu do L. L., a na podstawie art. 435 k.p.k., z tych samych względów, także w odniesieniu do T. H..

W pierwszej kolejności odnotować należy, że uchybienie polegające na naruszeniu prawa materialnego sprowadza się do wadliwego zastosowania lub niezastosowania przepisu prawa, odpowiednio w sytuacji, gdy sąd miał ustawowy

obowiązek dany przepis zastosować lub nie było ustawowych podstaw do jego zastosowania, albo na błędnej wykładni prawa. Zarzut ten można skutecznie postawić jedynie wtedy, gdy podnoszący go w środku zaskarżenia nie kwestionuje ustaleń faktycznych przyjętych za podstawę wyroku, a wyłącznie podważa trafność oceny prawnej czynu poddanego subsumcji ustalonych faktów pod dany przepis prawa materialnego (albo też nie zgadza się z dokonaną przez sąd wykładnią tego przepisu). W niniejszej sprawie wskazywane w pkt 2 kasacji uchybienie (rażącego naruszenia prawa materialnego) wnoszący kasację postrzega jako wyraz swoistego „przeniesienia” do orzeczenia Sądu odwoławczego uchybienia, którym dotknięte zostało - jego zdaniem - orzeczenie Sądu I instancji. Okoliczność ta o tyle wymaga zasygnalizowania, że tylko dlatego dopuszczalne jest w postępowaniu kasacyjnym powtórzenie zarzutu naruszenia prawa materialnego. Zarzut o takim charakterze został bowiem wcześniej podniesiony w zwykłym środku zaskarżenia, choć tam został nieprawidłowo zakwalifikowany jako błąd w ustaleniach faktycznych. Natomiast istota uchybienia wskazanego w zarzucie, przy niekwestionowanych ustaleniach faktycznych, sprowadzała się do wyrażenia przez Sąd błędnej oceny prawnej zachowania oskarżonych.

Przepisy art. 56 § 1 – 3 k.k.s. kryminalizują zachowania prowadzące do narażenia podatku na uszczuplenie, przy czym konsekwencja ta może wynikać wyłącznie z podania nieprawdy lub zatajenia prawdy albo niedopełnienia obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem, które są istotne z punktu widzenia zobowiązania w danym rodzaju podatku. Odnosząc się do charakteru danych, co do których sprawca podaje nieprawdę lub zataja prawdę, w piśmiennictwie wskazuje się, że chodzi tutaj o takie zdarzenia rzeczywiste, które normy podatkowe uznają za zdarzenia rzutujące na przedmiot lub podstawę opodatkowania, a więc nie wszelkie zdarzenia, które mogą na nie wpływać (zob. T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006, s. 325). Dane nieistotne w tej perspektywie, jako niemające znaczenia dla ustalenia istnienia lub wysokości zobowiązania podatkowego, pozostają poza zakresem okoliczności, co do których możliwa jest realizacja jednego ze znamion modalnych, a w konsekwencji realizacja znamion strony przedmiotowej oszustwa podatkowego (zob. P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy.

Komentarz do art. 56, Warszawa 2017, teza 43). W tym kontekście problem, który ujawnił się w niniejszej sprawie koncentruje się w zasadzie wokół dwóch kwestii:

1. Czy oskarżeni, wystawiając tzw. „puste faktury VAT” rzeczywiście narazili Skarb Państwa na uszczuplenie należności publicznoprawnej w postaci podatku od towarów i usług VAT w kwocie 3.710.818 zł?
2. a w konsekwencji powyższego – czy oskarżeni rzeczywiście odnieśli korzyść z popełnionego przestępstwa skarbowego, w wysokości między innymi 3.710.818 zł, która mogła stanowić przedmiot czynności wykonawczej przestępstwa z art. 299 § 1 i 5 k.k.

Przypomnieć należy, że przedmiotowa kwota 3.710.818 zł wynika z rozliczonych przez kontrahentów A. Sp. z o.o. (dalej jako „A.”) faktur VAT wystawionych przez ww. spółkę, niewykazanych w deklaracjach VAT-7K, z czego wynika, że należny, wykazany w nich podatek nie został przez A. odprowadzony do budżetu w prawidłowej wysokości Z ustaleń faktycznych dokonanych przez Sąd I instancji wynika, że owe faktury miały charakter faktur pustych (fikcyjnych) nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji. Postępowanie prowadzone przez UKS w K. (k. 1929-1957v tom V) wykazało m.in., że kwota należnego podatku wykazanego w wystawionych przez A. fakturach VAT na rzecz wskazanych kontrahentów wyniosła łącznie 3.710.818 zł (k. 1943 tom V). Dlatego też, w oparciu o art. 108 ust. 1 i art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 z późn. zm.-dalej także jako:u.p.t.u.), Dyrektor UKS określił taką kwotę podatku, jako podlegającą wpłacie do [...] Urzędu Skarbowego w G..

Sam jednak fakt oparcia deklaracji VAT-7 na fakturach nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji nie oznacza, że podatek należny za dany okres uszczuplono o taką właśnie kwotę, jaka wynikała z sumowania podatku naliczonego od fikcyjnych faktur dotyczących tych transakcji. Obowiązek uiszczenia podatku należnego powstaje bowiem wyłącznie w przypadku rzeczywistych transakcji sprzedaży towarów lub usług. Skoro podstawą obowiązku podatkowego jest dokonanie rzeczywistej transakcji, to samo wystawienie dokumentu stwierdzającego przeprowadzenie takiej transakcji, która w rzeczywistości nie miała miejsca, pozostaje bez wpływu na zakres obowiązku

podatkowego danego podmiotu (zob. wyrok SN z dnia 5 marca 2015 r., III KK 407/14). Tożsame stanowisko wyrażane jest w orzecznictwie sądów administracyjnych w sprawach podatkowych (zob. m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 czerwca 2010 r., I FSK 584/09, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 27 stycznia 2011 r., I SA/Ke 684/10; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 listopada 2010 r., I FSK 1830/09), w którym stwierdzono, że kwota wykazana na fakturze, jako podatek nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą „podszywającą” się pod ten podatek w celu jej wyłudzenia lub „odgrywającą rolę tego podatku”. W przypadku wystawienia fikcyjnych faktur na ich wystawcę nałożony jest obowiązek zapłacenia kwoty wykazanej na fakturach (art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług) ale nie jest to zobowiązanie podatkowe wynikające z faktycznie przeprowadzonych transakcji.

Odrębnym zagadnieniem jest natomiast realizacja obowiązku wynikającego z art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z tym przepisem w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawią fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Obowiązek zapłaty VAT na podstawie tego przepisu powstaje z mocy prawa w związku z faktem wystawienia faktury wykazującej VAT. Przepis dotyczy przede wszystkim sytuacji, w których wystawiane faktury nie dokumentują żadnej rzeczywiście dokonanej transakcji, tj. tzw. pustych faktur (zob. wyrok NSA z 20 listopada 2012 r., I FSK 16/12, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Oceniając kwestię potencjalnego zbiegu dyspozycji ww. unormowania oraz odpowiedzialności karnoskarbowej w świetle art. 42 ust. 1 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny przyjął, iż regulacja art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług nie jest przepisem ustanawiającym sankcję w rozumieniu wskazanym powyżej. Spełnienie hipotezy art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, tj. wystawienie faktury z wykazaną na niej kwotą podatku VAT, skutkujące obowiązkiem zapłaty tego podatku, nie stanowi naruszenia normy prawnej. Oprócz argumentów natury formalnej przeciwko uznaniu art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług za przepis ustanawiający sankcję przemawia także cel tej regulacji, jakim jest zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów

podatkowych, które może wynikać z prawa do odliczenia podatku VAT wykazanego na fakturze (wyrok z 21 kwietnia 2015 r., P 40/13, OTK-A 2015/4/48). Również w nowszym orzecznictwie NSA określa się obowiązek wynikający z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT mianem „swoistej sankcji” (zob. np. powołany w odpowiedzi na skargę kasacyjną wyrok NSA z 3 lutego 2015 r., I FSK 24/14, CBOSA oraz przytoczone tam orzecznictwo). Zarazem podkreśla się, że nie jest on typową sankcją, gdyż nie ma na celu nałożenia na podatnika obowiązku zapłacenia określonej kwoty z powodu wystawienia fikcyjnej faktury, ale zapobieżenie możliwości odliczenia tego podatku VAT przez otrzymującego tę fakturę (por. wyrok NSA z 9 stycznia 2014 r., I FSK 113/13, CBOSA). Zasadnicza funkcja zastosowania tej normy prawnej, w przypadku ziszczenia się przesłanki jej zastosowania (wystawienia pustej faktury), ma charakter fiskalny, ponieważ w przypadku wystawienia faktury zawierającej wykazaną kwotę podatku, nawet jeżeli faktura taka nie ma odzwierciedlenia w stanie faktycznym, istnieje istotne ryzyko, że adresat takiej faktury potraktuje wykazany w niej podatek jako podatek naliczony podlegający odliczeniu, a władze skarbowe nie wykryją tej nieprawidłowości (zob. wyrok NSA z 18 kwietnia 2012 r., I FSK 813/11, CBOSA). Zatem elementem, który decyduje o zapłacie VAT wykazanego na fakturze jest ryzyko strat wpływów dla budżetu państwa, wynikające z faktu, że podatek, który został wykazany na fakturze wprowadzonej do obrotu gospodarczego może być następnie odliczony przez jej odbiorcę. Te cechy wykluczają przyjęcie, że w omawianym przypadku mamy do czynienia z sankcją administracyjną (zob. wyrok NSA z dnia 8 marca 2017 r., I FSK 1068/15, POP 2017/2/122-124).

Powyższe rozważania uprawniają do przyjęcia, że wyliczana na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług kwota stanowiąca równowartość wskazanego w fikcyjnej fakturze podatku, sama nie stanowi podatku od towarów i usług. Nie jest w szczególności podatkiem należnym w rozumieniu art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług albowiem nie wynika ze zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, w związku z dokonaniem jednej z czynności wymienionych w art. 5 tej ustawy. Podmiot, który nie odprowadza tej kwoty, pomimo wystawienia fikcyjnej faktury VAT, nie dopuszcza się w tej sytuacji przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s, bowiem jego działanie nie naraża

na uszczuplenie podatku od towarów i usług, który wynikać może jedynie z rzeczywistych transakcji.

Wystawienie fikcyjnych faktur VAT może być natomiast rozpatrywane w kategorii pomocnictwa do popełnienia czynu zabronionego z art. 56 § 1 k.k.s. przez inną osobę, która wykorzystując owe „puste” faktury dokona nieuzasadnionego pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z treści tych faktur. Warunkiem przyjęcia, że takie ułatwienie obiektywnie nastąpiło, jest jednak ustalenie, w realiach konkretnej sprawy, czy doszło do nieprawdziwego określenia w deklaracji VAT-7 – przez ów inny podmiot – wysokości podatku naliczonego (na podstawie fikcyjnych faktur) i czy może to prowadzić do uszczuplenia podatku należnego, czego jednak w niniejszej sprawie dotychczas nie uczyniono.

W świetle tych rozważań zasadnie zakwestionowano w kasacji możliwość przypisania oskarżonemu przestępstwa z art. 299 § 1 i 5 k.k. w zw. z art. 12 k.k. Przypomnieć należy, że Sąd Apelacyjny zmienił zaskarżony wyrok, uchylając orzeczenie o przepadku równowartości korzyści majątkowej 3.710.818,00 zł. wskazując, że „zarówno organy postępowania przygotowawczego, jak i sąd z uwagi na brak jednoznacznych ustaleń w tym zakresie, nie mogły określić ewentualnej korzyści majątkowej jaką poszczególni oskarżeni w rzeczywistości osiągnęli z popełnionego przestępstwa skarbowego” (s. 12). Jak wywodzi w tej mierze obrońca w kasacji – skoro nie sposób tego ustalić, to także nie można ustalić „jaki i w jakiej kwocie miał być przedmiot czynności wykonawczych przestępstwa z art. 299 § 1 k.k. Z kolei brak możliwości określenia tego przedmiotu uniemożliwia skazanie na podstawie tego przepisu” (s. 6 kasacji). Sąd odwoławczy dostrzegł, że pojęcie korzyści majątkowej na gruncie art. 33 k.k.s. jest wykładane rozbieżnie w literaturze przedmiotu (s. 11 - 12 uzasadnienia). Jak się wydaje, nie opowiedział się wyraźnie za żadną z koncepcji. Stwierdził jednak, że w wypadku podatku, o jakim mowa w art. 108 u.p.t.u. nie może być mowy o korzyści – nie stanowi on bowiem dla sprawcy przysporzenia, a obciążenie z tytułu czynności bezprawnej i karalnej. „Sprawca (inny podmiot) nie unika zatem daniny, jaką przyszło płacić na skutek legalnego obrotu, a tylko nie płaci tej daniny będącej sankcją za nielegalne zachowanie” (s. 12 motywów, pogląd wypowiedziany za G. Łabudą).

Doprowadziło to Sąd do uznania, że „z tego względu określenie przez sąd jako korzyści majątkowej podatku wynikający z art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług jest orzeczeniem błędnym i w tym zakresie konieczne jest uchylenie tego orzeczenia”. Jeżeli więc Sąd Apelacyjny uznał, że niezapłacona kwota 3.710.818 zł, będąca podatkiem wynikającym z art. 108 u.p.t.u. nie stanowi korzyści majątkowej wynikającej z przestępstwa określonego w art. 56 k.k.s. (na co wskazuje uchylenie przepadku orzeczonego na podstawie art. 33 k.k.s.), przy braku ustalenia jakiegokolwiek innej korzyści, która miałaby być związaną z popełnieniem przestępstwa skarbowego, nie powinien był poprzestać na tym stwierdzeniu wyłącznie w kontekście uchylenia orzeczenia o przepadku. Wyżej przytoczone argumenty mają bowiem zasadnicze znaczenie z punktu widzenia stanowiska obrońcy o braku podstaw do przypisania oskarżonemu przestępstwa z art. 299 § 1 i 5 k.k. w zw. z art. 12 k.k. (zarzut z tiret 3 apelacji obrońcy oskarżonego L. L., w istocie wskazujący na obrazę prawa materialnego).

Jak bowiem wykazano wcześniej przy dokonywaniu wykładni znamion art. 56 § 1 k.k.s. w kontekście kwoty stanowiącej równowartość wskazanego w fikcyjnej fakturze podatku (wyliczanej na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług), niepomijając zresztą stanowiska zajętego przez Sąd odwoławczy, w sprawie rodzi się wątpliwość co do zaistnienia tzw. przestępstwa bazowego stanowiącego konieczny element ustalenia, że doszło do realizacji znamion przestępstwa z art. 299 § 1 k.k. (por. wyrok SN z dnia 20 maja 2013 r., III KK 455/12, Lex nr 1321751; wyrok z dnia 4 października 2010 r., III KK 28/11, OSNKW 2011/11/101; uchwała składu siedmiu sędziów z dnia 18 grudnia 2013 r., I KZP 19/13, OSNKW 2014/1/1, uchwała z dnia 18 grudnia 2013 r., I KZP 20/13, OSNKW 2014/1/2).

Jeżeli Sąd Apelacyjny dostrzegł argumenty przemawiające za koniecznością uchylenia orzeczenia o przepadku równowartości korzyści majątkowej, to winien ocenę tę odnieść również do przypisanego nieprawomocnie oskarżonym czynu z art. 299 § 1 i 5 k.k. w zw. z art. 12 k.k. W przeciwnym razie zaskarżony kasacja wyrok obarczony jest wewnętrzną sprzecznością – z jednej strony Sąd Apelacyjny przyjmuje, że „kwota pieniężna stanowiąca nieuiszczony w terminie podatek wynikający z art. 108 u.p.t.u., nie posiada statusu korzyści majątkowej

w rozumieniu art. 33 § 1 k.k.s. , albowiem de facto nie stanowi ona dla sprawcy wystawiającego nierzetelne faktury przysporzenia”, z drugiej zaś – akceptuje stanowisko Sądu Okręgowego, iż działania oskarżonych miały na celu znaczne utrudnienie wykrycia oraz stwierdzenia przestępnego pochodzenia, miejsca umieszczenia i zajęcia 3.710.818 zł, pochodzących z korzyści związanych z dokonaniem przestępstwa skarbowego z art. 56 §1 k.k.s. W tej sytuacji należało uznać, że Sąd Apelacyjny nie udzielił jednoznacznej, wzajemnie niesprzecznej odpowiedzi na pytanie, czy ww. kwota 3.710.818 zł jest korzyścią wynikającą z popełnieniem przestępstwa skarbowego opisanego w pkt. 1 wyroku Sądu I instancji, czy też nie ma takiego charakteru.

Uchybienie w tym zakresie, mające swe źródło w wadliwej wykładni znamion art. 56 § 1 k.k.s. oraz art. 299 § 1 k.k. świadczy o rażącym naruszeniu powołanych przepisów i powinno zostać dostrzeżone przez Sąd Apelacyjny wobec argumentacji podnoszonej w apelacjach obrońców oskarżonych, którzy zgodnie wskazywali na niezasadne przypisanie obu oskarżonym również znamion czynu z art. 299 § 1 k.k. Mogło ono mieć istotny wpływ na treść zaskarżonego kasacją wyroku, wobec utrzymania w mocy skazania oskarżonego za czyn z pkt. 1 kwalifikowany w zbiegu kumulatywnym z art. 56 § 1 k.k.s. i art. 62§2 k.k.s., jak również za czyn z pkt. 4 – z art. 299 § 1 i 5 k.k. w zw. z art. 12 k.k.

Powyższe musiało skutkować uchyleniem zaskarżonego wyroku nie tylko w stosunku do oskarżonego L. L., lecz również odnoście do oskarżonego T. H., albowiem obu oskarżonym zarzucono dopuszczenie się zarzucanych przestępstw (przestępstw skarbowych) wspólnie i w porozumieniu. Ponownie przeprowadzając kontrolę odwoławczą Sąd Apelacyjny będzie zobligowany do ustalenia, jakie przestępstwa (przestępstwa skarbowe) popełnili oskarżeni i w jakiej postaci zjawiskowej, dokonując tej oceny w granicach wyznaczonych aktem oskarżenia, kierunkiem środków zaskarżenia oraz sposobem interpretacji znamion art. 56 § 1 k.k.s oraz art. 299 § 1 k.k. zaprezentowanym w niniejszym wyroku. Uwzględni przy tym, że wystawienie fikcyjnej faktury VAT może być traktowane, jako realizacja znamion występku skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s., bowiem dobro prawne stojące u podstaw typu czynu zabronionego określonego w tym przepisie, jakim jest obowiązek podatkowy, nie daje podstaw do twierdzenia, że wystawienie lub

posługiwanie się fikcyjnymi fakturami VAT realizacji obowiązków podatkowych nie zagraża. Art. 62 § 2 k.k.s. (zawarty w kwalifikacji prawnej czynu oskarżonych) ma bowiem charakter przestępstwa formalnego, charakteryzującego się jedynie abstrakcyjnym narażeniem na niebezpieczeństwo dobra prawnego. Funkcjonowanie w obrocie fikcyjnych faktur VAT, które mogą być wykorzystywane do popełnienia przestępstwa oszustwa podatkowego z art. 56 § 1 k.k.s, stwarza niebezpieczeństwo powstania uszczerbku podatkowego (por. uchwała składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, postanowienie SN z dnia 31 marca 2015 r. I KZP 28/14).

Mając na względzie powyższe okoliczności, należało orzec jak w sentencji.