

Uwaga:

W każdy poniedziałek ukazuje się „Serwis Doradztwa Podatkowego”, będący elektronicznym dodatkiem do miesięcznika „Biuletyn ISP-Doradztwo Podatkowe” wydawanego od ponad 15 lat przez Instytut. „Serwis Doradztwa Podatkowego” dostępny jest bezpłatnie dla wszystkich Osób oraz Instytucji zainteresowanych profesjonalną wiedzą podatkową, a zwłaszcza księgowych, biur rachunkowych, płatników podatków, doradców podatkowych i biegłych rewidentów. Serwis dostępny jest na stronie: www.isp-modzelewski.pl.

ORZECZNICTWO DOTYCZĄCE ART. 286 KODEKSU KARNEGO W SPRAWACH PODATKOWYCH

Opracowała: Marzanna Pydyn

1. W 2013 r. Sąd Najwyższy podjął uchwałę, że posługiwanie się pustymi fakturami, wskutek czego podatnik otrzyma nienależny zwrot różnicy podatku od towarów i usług, oznacza popełnienie przestępstwa „prania brudnych pieniędzy” (uchwała SN z dnia 18 grudnia 2013 r. I KPZ 19/13). W art. 286 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny¹ stwierdza, że kto, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, doprowadza inną osobę do niekorzystnego rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem za pomocą wprowadzenia jej w błąd albo wyzysskania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8. Tej samej karze podlega, kto żąda korzyści majątkowej w zamian za zwrot bezprawnie zabranej rzeczy. W przypadku wyłudzenia podatku od towarów i usług, w piśmiennictwie i orzecznictwie prezentowane są trzy propozycje kwalifikacji prawnej. Pierwsza odnosi się do klasycznego oszustwa z art. 286 § 1 Kodeksu karnego, druga - do oszustwa skarbowego z art. 76 ustawy z dnia 10 września

1999 r. Kodeks karny skarbowy², trzecia zaś opiera się na zróżnicowaniu podstawy kwalifikacji w zależności od tego, czy podstawą zwrotu jest posłużenie się przez sprawcę fakturami nierzetelnymi (nieodzwierciedlającymi rzeczywistego przebiegu zdarzenia gospodarczego przy zaistnieniu samej transakcji), czy posłużenie się fakturami fikcyjnymi (dokumentującymi czynności w ogóle niezaisniałe). W przypadku faktur nierzetelnych wskazuje się na art. 76 § 1 Kodeksu karnego skarbowego jako podstawę kwalifikacji, a w przypadku faktur fikcyjnych - na art. 286 § 1 Kodeksu karnego (jeśli przyjąć, że między fakturami nierzetelnymi a fikcyjnymi zachodzą istotne różnice)³; autorka opowiada się za ostatnim z prezentowanych stanowisk.

2. Dotychczasowy dorobek orzecznictwa dotyczącego art. 286 Kodeksu karnego w sprawach podatkowych jest niewielki. **W wyroku z dnia 15 kwietnia 2009 r. (I SA/Bd 108/09), WSA w Bydgoszczy orzekł, że pojęcie „mienie”, jako przedmiotu**

ochrony prawnokarnej, występuje w szerokim sensie, obejmując wszelkie prawa majątkowe, rzeczowe i obligacyjne, w tym także usługi, świadczenia, zyski lub pożytki stanowiące majątek. Nie każde przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel w ujęciu ekonomicznym można uznać za dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴, lecz jedynie takie, które z punktu widzenia prawa cywilnego przenosi na nabywcę prawo własności lub prawo umożliwiające nabywcy dysponowanie towarem prawie jak właściciel⁵. Spółka wysłała za pośrednictwem przewoźnika do firmy „B” profile okienne i wystawiała cztery faktury, które powierzyła swojemu pracownikowi, celem dostarczenia ich do firmy „B”. Pracownik ten zamiast wystawionych przez spółkę faktur dostarczył faktury opiewające na te same kwoty i ten sam towar, ale wystawione przez PHU „M” E. W. Za-

¹ Dz.U. z 1997 r. Nr 88, poz. 553, zwana dalej „Kodeksem karnym” lub „Kk”.

² Dz.U. z 2013 r., poz. 186 j.t. ze zm., zwana dalej „Kodeksem karnym skarbowym” lub „Kks”.

³ J. Duży, Kwalifikacja prawna uszczuplenia podatku od towarów i usług, PiP.2008.10.72, Teza nr 1, 91625/1.

⁴ Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 j.t. ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”.

⁵ LEX nr 549445. Podobnie w wyrokach WSA w Bydgoszczy sygn. akt I SA/Bd 99/09, I SA/Bd 113/09, I SA/Bd 115/09.

płaty za towar firma „B” dokonała na rzecz PHU „M” E. W.

Wyrokiem z dnia 18 maja 2007 r. Sąd Rejonowy w Bydgoszczy orzekł w odniesieniu do oskarżonych o to, że w okresie od dnia 19 września 2005 r. do dnia 31 stycznia 2006 r. działając z góry powziętym zamiarem w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, działając wspólnie i w porozumieniu w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, doprowadzili do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Spółki w ten sposób, że w ślad za dostarczonym towarem ze Spółki do firmy „B”, oskarżony miał dostarczyć firmie „B” cztery faktury VAT, które otrzymał bezpośrednio ze Spółki, jednak nie uczynił tego i wymienił te faktury VAT na faktury VAT opiewające na te samą kwotę i towar, ale wystawione przez PHU „M” E. W., w wyniku czego firma „B” dokonała przelewu na konto „M” E. W. na szkodę Spółki i uznał oskarżonych, że są winni popełnienia zarzucanych im czynów, tj. przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 194 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. Zgodnie z ustawą z dnia 11 marca 2004 r. opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Istotą dostawy jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Chodzi tutaj o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym. Terminu „prawo do rozporządzania towarami jak właściciel” nie można interpretować jako prawa własności. Sąd orzekł, że nie można byłoby uznać, iż doszło do transakcji zbycia przez firmę „M” dostarczonych do firmy „B” profili, bowiem firma „M” nie mogłaby dysponować prawem do rozporządzenia przedmiotowym towarem jak właściciel. Uzyskanie towaru w wyniku przestępstwa oszustwa nie implikuje po stronie oszusta uprawnienia do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Osoba taka może jedynie zyskać podobnie jak przy kradzieży przymiot

dzierżyciela, ten zaś nie jest uprawniony do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Zdaniem Sądu, dla wsparcia przedstawionej argumentacji warto przywołać pogląd, że kradzież towarów czyni podmiot, który się jej dopuszcza, jedynie ich dzierżycielem. Jej skutkiem nie jest uzyskanie przez sprawcę uprawnienia do rozporządzania towarami jak właściciel. Nie budzi wątpliwości, że przedmiotem dostawy były profile okienne. Bezsporne jest, że skarżąca wydała na rzecz firmy „B” profile okienne, a odbiór tego towaru został przez tę firmę potwierdzony. Z akt sprawy wynika, że dostawę profili poprzedzały uzgodnienia telefoniczne i faksowe pracownika Spółki z przedstawicielem firmy „B”. Zamówienia na dostawę były wysyłane do producenta i profile Spółka wysyłała bezpośrednio do nabywcy. Taki stan faktyczny potwierdza również Spółka. Natomiast faktury oraz dokumenty WZ wystawione przez skarżącą zostały podmienione przez dostarczającego je pracownika, który zamiast wystawionych przez Spółkę faktur dostarczył faktury na te same kwoty, ale wystawione przez PHU „M” E. W. W tych okolicznościach zapłata przez firmę „B” nastąpiła na rzecz PHU „M” zgodnie z posiadanymi przez tę firmę dokumentami. Przejęcie zysku (należnych korzyści) Spółki przez oskarżonych nie spowodowało anulowania samej dostawy profili okiennych. Twierdzenie strony, że dostawa towarów udokumentowana fakturami przez nią wystawionymi nie miała miejsca jest nieuzasadnione. Fakt, że ostateczny odbiorca uznał te dostawę za dokonaną nie bezpośrednio od skarżącej nie oznacza, że Spółka nie rozporządzała tym towarem, jak właściciel. To strona skarżąca była dostawcą towaru w rozumieniu art. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., tzn. przeniosła prawo do rozporządzania towarami jak właściciel na firmę „B”. Kwalifikacja prawnokarna czynu oskarżonych nie pozostaje w sprzeczności z oceną prawnopodatkową zachowania się spółki.

Zatem w analizowanym przypadku przestępstwem było przejęcie zysku przez pracowników Spółki. Dostawa towarów była wykonana przez Spółkę, nie doszło zatem do wykonania dostawy przez popełniających przestępstwo. Zatem Spółka powinna rozliczyć podatek należny z tytułu tej dostawy.

3. W postanowieniu z dnia 10 sierpnia 2011 r. (III KK 45/11), Sąd Najwyższy rozważył problematykę idealnego zbiegu przepisów Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego uregulowanego w art. 8 § 1 Kks, jako że przypisany skazanemu czyn karalny zawierał zarówno znamiona przestępstwa z art. 286 § 1 Kk, w formie stadialnej usiłowania, jak przestępstwa skarbowego art. 76 § 1 Kks. Sprawa dotyczyła posługiwania się fikcyjnymi fakturami w celu uzyskania zwrotu różnicy podatku należnego nad naliczonym, przy czym organy przeprowadziły kontrolę, w wyniku której podatnik nie otrzymał takiego zwrotu. Z punktu widzenia znamion podmiotowych przedmiotem oceny w aspekcie idealnego zbiegu przepisów mogą stać się jedynie działania realizowane w zamiarze bezpośrednim, zabarwionym celem uzyskania korzyści majątkowej w postaci nienależnego zwrotu lub odliczenia podatku, polegające przedmiotowo na wprowadzeniu w błąd właściwego organu i narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej (fikcyjne faktury).

Podobne stanowisko prezentowane jest w piśmiennictwie, w którym pojawił się pogląd dopuszczający możliwość jedno czynowej realizacji znamion przestępstwa z art. 286 § 1 Kk i art. 76 § 1 Kks, ograniczając ją do przypadków, gdy nastąpiło doprowadzenie do zwrotu należności. Zdaniem Sądu Najwyższego przesłanki idealnego zbiegu przepisów występują także w sytuacji, gdy nie doszło do zwrotu należności. Znamię „narażenia” zawarte w art. 76 § 1 Kks, odpowiada wszak formie stadialnej usiłowania przestępstwa z art. 286 § 1 Kk, opisanej w art. 13 § 1 Kk

Poza zakresem regulacji z art. 8 Kks pozostaną natomiast identyczne przedmiotowo zachowania określone w art. 76 § 1 Kks, podejmowane z zamiarem bezpośrednim, lecz pozbawionym elementu kierunkowego w postaci działania w celu uzyskania korzyści majątkowej, lecz np. w celu wykazania niekompetencji organu, działania podjęte z zamiarem ewentualnym, które będą podlegały ocenie wyłącznie na podstawie art. 76 § 1 Kks, jak również działania podjęte z zamiarem bezpośrednim kierunkowym, wykorzystujące błąd uprawnionego organu, przewidziane jako jedno ze znamion przedmiotowych przestępstwa z art. 286 § 1 Kk, którego to znamienia nie zawiera przepis art. 76 § 1 Kks.

Sąd Najwyższy orzekający w sprawie w pełni podzielił ugruntowane w orzecznictwie i piśmiennictwie stanowisko, że idealny zbieg przepisów, obligujący - zgodnie z brzmieniem art. 8 Kks - do zastosowania do czynu będącego przestępstwem skarbowym, który wyczerpuje znamiona przestępstwa określonego w przepisach karnych innej ustawy, każdego z tych przepisów, odnosi się jedynie do sytuacji zbiegu rzeczywistego, to jest gdy każdy z nich daje się zastosować bez kolizji z zasadami wyłączania wielości ocen w prawie karnym. Nie znajduje jednak podstaw do podzielenia poglądu jakoby art. 76 § 1 Kks wyłączał stosowanie art. 286 § 1 Kk w oparciu o zasadę specjalności. Zasada ta oparta jest na stosunku zawierania, czyli podporządkowania⁶. Zatem, dla przyjęcia, że art. 76 § 1 Kks stanowi *lex specialis* w odniesieniu do przestępstwa z art. 286 § 1 Kk należałoby wykazać, że ten właśnie przepis kodeksu karnego skarbowego zawiera wszystkie znamiona art. 286 § 1 Kk, to jest - każdy czyn z art. 76 § 1 Kks jest przestępstwem z art. 286 § 1 Kk,

choć nie każdy czyn z art. 286 § 1 Kk jest przestępstwem z art. 76 § 1 Kk - jak to ma miejsce w relacji art. 62 § 2 Kks i art. 271 § 1 Kk. Taki stosunek pomiędzy analizowanymi przepisami nie występuje, choćby dlatego, że w skład znamion przestępstwa z art. 76 § 1 Kks nie wchodzi działanie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej.

Zdaniem Sądu Najwyższego właściwą podstawą materialno prawną zachowania skazanego ustalonego w niniejszej sprawie winny być przepisy: art. 13 § 1 Kk w zw. z art. 286 § 1, art. 294 § 1, art. 64 § 1 w zw. z art. 11 § 2 Kk oraz art. 76 § 1 Kks - pozostające w zbiegu idealnym, co decydowałoby o konieczności przypisania dwóch przestępstw i wymierzenia kar na podstawie każdego z powołanych przepisów, zgodnie z regulacją art. 8 § 1 Kks, których wykonanie podlegałoby regułom redukcji, zawartym w przepisach art. 8 § 2 i 3 Kks.

4. Z kolei w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 27 października 2009 r. (I SA/Po 694/09), Sąd zajął stanowisko, że „Faktury wystawione przez podmioty gospodarcze, które w rzeczywistości nie są stronami transakcji opisanych na tych fakturach, a ponadto nie są uprawnione do wystawiania tych faktur, jak w niniejszej sprawie, nie mogą być podstawą do zaliczenia kwot z nich wynikających do kosztów uzyskania przychodów. Szacowanie dochodów będzie możliwe w szczególności, gdy księgi podatkowe, jak w niniejszej sprawie, zostaną odrzucone jako dowód w postępowaniu podatkowym. Jest to warunek konieczny, aczkolwiek niewystarczający dla możliwości ustalenia dochodu w drodze oszacowania. Możliwa jest bowiem sytuacja taka, w której nawet nierzetelna księga może dostarczyć stosownych danych, które, uzupełnione innymi dowodami, po-

zwolą na ustalenie podstawy opodatkowania.

Organy podatkowe mają prawo do wyrzucenia z kosztów uzyskania przychodu wszystkich faktur nie dokumentujących rzeczywistego obrotu. Szacowanie dochodów w takim przypadku stanowiłoby zalegalizowanie nielegalnych działań podatnika.

W sytuacji, gdy na podstawie dokumentacji rachunkowej prowadzonej przez skarżącego nie można było stwierdzić, że towar, którego dotyczyły nierzetelne faktury został faktycznie kupiony, wprowadzony na stan magazynu, a następnie sprzedany i uzyskanych z tego tytułu przychód ujawniony w księdze rachunkowej, brak jest przesłanek do ewentualnego szacowania kosztów zakupu towarów, a logiczne w tym momencie i uzasadnione prawnie (art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f) byłoby pominięcie wykazanych w ten sposób kosztów w kosztach uzyskania przychodów”⁷.

Z włączonych - do rozpatrywanej przez WSA w Poznaniu sprawy - materiałów z postępowania karnego wynika ponadto, że podmiotowi gospodarczemu przedstawiono zarzut o to, że „w okresie od marca do stycznia 2006 r. **działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, w krótkich odstępach czasu i w realizacji z góry powziętego zamiaru prowadząc działalność gospodarczą pod Firmą „D.”, po uprzednim poświadczeniu nieprawdy w fakturach FAT (...) co do faktu zakupu oleju napędowego, a następnie uwzględnił wskazane faktury w comiesięcznie składanych deklaracjach podatkowych VAT, pomniejszając w ten sposób należny podatek od towarów i usług o kwotę podatku naliczonego wynikającą z faktur wystawionych przez to jest o czyn z art. 286 § 1 Kodeksu karnego. w zw. z art. 271 § 3 i art. 12 tego Kodeksu.**

⁶ por. A. Spotowski, Pomijalny (pozorny) zbieg przepisów ustawy i przestępstw, Warszawa 1976, s. 66-87.

⁷ LEX nr 532776.