

O WZAJEMNYCH RELACJACH POMIĘDZY TZW. OSZUSTWEM PODATKOWYM Z ART. 56 K.K.S. I 76 K.K.S. A PRZESTĘPSTWEM OSZUSTWA Z ART. 286 K.K.

ŁUKASZ PILARCZYK *

Przedmiotem niniejszego opracowania będzie wyjaśnienie charakteru relacji pomiędzy art. 56 i 76 k.k.s. a art. 286 k.k. Co do tychże czynów zabronionych częste jest bowiem posługiwanie się wobec nich w literaturze określeniem „oszustwo podatkowe”, co sugerowałoby istotne podobieństwo pomiędzy nimi a przestępstwem oszustwa z art. 286 k.k. Jednocześnie sugeruje to możliwość wystąpienia zbiegu przepisów pomiędzy art. 56 lub 76 k.k.s. a art. 286 k.k., co prowokuje do zadania pytania, czy w przypadku dokonywania czynów zabronionych godzących w szeroko rozumiane obowiązki podatkowe można przypisać sprawcy odpowiedzialność z art. 286 k.k. zamiast odpowiednich przepisów kodeksu karnego skarbowego? Dodajmy, że odpowiedź na to pytanie budzi wątpliwości zarówno w doktrynie, jak i rozbieżności w orzecznictwie Sądu Najwyższego, co tym bardziej uzasadnia konieczność podjęcia tego tematu.

W pierwszej kolejności przedmiotem analizy będzie art. 56 k.k.s., co do którego wielu autorów¹ w odniesieniu do tego czynu zabronionego posługuje się nazwą „oszustwo podatkowe”. Jednakże P. Kardas i G. Łabuda odrzucają możliwość, aby ten czyn zabroniony mógł być uznany za formę oszustwa, argumentując, iż brak jest w jego znamionach skutku w postaci wprowadzenia w błąd², charakterystycznego

* mgr, Katedra Prawa Karnego WPiA UAM

¹ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 294; L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 279–280; R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 304; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 270; V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013, s. 216; A. Piaseczny [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 215.

² Bądź też wyzyskania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania (por. J. Bednarzak, *Przestępstwo oszustwa w polskim prawie karnym*, Warszawa 1971, s. 25 i n.).

dla przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. Faktycznie bowiem, przestępstwo z art. 56 k.k.s. polega na tym, iż odpowiedzialności skarbowej za nie podlega podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatka na uszczuplenie. Do realizacji znamion tego czynu zabronionego wprowadzenie w błąd uprawnionego organu przez podatnika nie jest zatem konieczne. Znamię tego rodzaju występuje natomiast w art. 76, 87 i 92 k.k.s. i tylko w odniesieniu do tych czynów zabronionych możliwe jest – zdaniem autorów – potencjalnie posługiwanie się określeniem „oszustwo podatkowe”. Czyn zabroniony z art. 56 k.k.s. stanowi zatem co najwyżej oszustwo *sensu largo*³, dlatego też nieuprawnione wydaje się określanie go jako „oszustwo podatkowe”. Pomiedzy znamionami tego przestępstwa a oszustwem występuje bowiem wskazana powyżej fundamentalna **różnica**.

Należy w tym miejscu zadać jednak pytanie: jaką kwalifikację prawną zachowania sprawcy powinniśmy przyjąć, jeżeli przy realizacji przez sprawcę znamion czynu z art. 56 k.k.s. skutek w postaci wprowadzenia w błąd organu jednak wystąpił? Owszem, należy niewątpliwie zgodzić się z przywołanym stanowiskiem, iż jego wystąpienie jest irrelevantne dla przypisania odpowiedzialności z art. 56, skoro nie występuje on wśród znamion tego czynu zabronionego. Czy jednak w takiej sytuacji możemy rozpatrywać przypisanie sprawcy również dokonania oszustwa zwykłego, skoro taki skutek, charakterystyczny dla tego czynu zabronionego, w tej sytuacji wystąpił?

Odpowiedzią na to pytanie mógłby być drugi z argumentów dotyczących braku w znamionach art. 56 k.k.s. wszystkich elementów charakterystycznych dla konstrukcji oszustwa „zwykłego”, opierający się na stanowisku P. Kardasa, iż nie stanowi niekorzystnego rozporządzenia mieniem działanie prowadzące do zaniżenia wysokości podatku za dany rok na skutek podania danych niezgodnych ze stanem faktycznym, albowiem wtedy jedynie obniża się należną kwotę podatku dla Skarbu Państwa, która jeszcze nie jest składnikiem jego majątku; w takiej sytuacji nie możemy mówić o oszustwie, bo nie ma tutaj niezbędnego dla przypisania oszustwa skutku w postaci niekorzystnego rozporządzenia mieniem spowodowanego przez wprowadzenie pokrzywdzonego w błąd przez sprawcę. W sytuacji stypizowanej w art. 56 k.k.s. nie występują zatem **żadne czynności rozporządzające ze strony pracowników organów podatkowych**. Mamy tutaj do czynienia jedynie z obniżeniem należnego podatku do zapłaty na skutek podania nieprawdy w deklaracji podatkowej⁴.

³ P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2003, nr 3, s. 61–62; A. Piaseczny [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks...*, s. 215–216. Na marginesie należy wskazać, iż reprezentowany jest pogląd, że na gruncie prawa karnego skarbowego możliwe jest stworzenie autonomicznej definicji oszustwa (L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 74–75).

⁴ P. Kardas, *Prawonkarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 5, s. 45. Szerzej o znamieniu „niekorzystnego rozporządzenia mieniem” z art. 286 k.k. zob. np. A.N. Preibisz, *Niekorzystne rozporządzenie mieniem jako znamię oszustwa (art. 286 § 1 k.k.)*, „Prokuratura i Prawo” 2005, nr 10, s. 63.

Zdaniem autora⁵ jedyną możliwą kwalifikacją zachowań polegających na obniżeniu kwoty należnego do zapłaty podatku poprzez złożenie deklaracji lub oświadczenia zawierających nieprawdziwe dane będzie art. 56 k.k.s., jako niewymagający wystąpienia skutku w postaci rozporządzenia mieniem – nie możemy tutaj rozpatrywać natomiast wystąpienia realizacji znamion przestępstwa oszustwa zwykłego z art. 286 k.k.

Odnosząc się do tego argumentu, można jednak przyjąć, iż mamy tutaj do czynienia z sytuacją, gdy organ podatkowy zostaje wprowadzony w błąd przez sprawcę co do prawidłowej kwoty podatku, jaka powinna być uiszczona, przez co nie podejmuje on czynności prowadzących do wyegzekwowania faktycznie należnej kwoty. Pojawia się zatem pytanie, czy niekorzystne rozporządzenie mieniem może mieć charakter zaniechania? Jeżeli tak, to również w sytuacji stypizowanej w art. 56 k.k.s. (jeżeli organ podatkowy został wprowadzony w błąd co do wysokości zobowiązania podatkowego) mielibyśmy teoretycznie do czynienia również z realizacją znamion przestępstwa oszustwa z art. 286, skoro organ zaniechałby dochodzenia przynależnej mu należności publicznoprawnej nie wiedząc o jej istnieniu⁶, co sugerowałoby stwierdzenie zbiegu przepisów art. 56 k.k.s. i art. 286 k.k. Przechodząc do odpowiedzi na to pytanie, należy wskazać, iż w orzecznictwie przyjmuje się bardzo szerokie rozumienie pojęcia „niekorzystne rozporządzenie mieniem”, wskazując że „niekorzystnym rozporządzeniem mieniem jako znamieniem przestępstwa oszustwa jest każda czynność o charakterze określonej dyspozycji majątkowej, odnosząca się do ogółu praw majątkowych, ale i zobowiązań kształtujących sytuację majątkową, która skutkuje ogólnym pogorszeniem sytuacji majątkowej pokrzywdzonego⁷”. Czy można jednak powiedzieć, że niewykonanie pewnych działań wynikające z niewiedzy może być uznane za „dyspozycję majątkową”? W literaturze wskazuje się, że jest to możliwe do zaakceptowania. Jako przykład wskazuje się zaniechanie prowadzenia działalności gospodarczej przez kontrahenta na skutek wprowadzenia go w błąd bądź też odroczenie spłaty długu przez wierzyciela, który nie jest świadomy, iż nadszedł już czas spłaty przez dłużnika jego długu na skutek przestępnego wpro-

⁵ P. Kardas, *Prawnokarne aspekty...*, s. 47.

⁶ Chociaż rzecz jasna można mieć wątpliwości, czy możliwe jest mówienie o zaniechaniu w sytuacji, gdy ktoś w ogóle nie jest świadomy, że takiego zaniechania dokonuje, bo nie ma wiedzy o pewnych okolicznościach stanu faktycznego. Zwraca na to uwagę Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 21 lutego 2014 roku, sygn. II AKa 409/13 („Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2014, nr 6, poz. 136): „Rozpatrując odtworzony w tej sprawie stan faktyczny od strony podmiotów pokrzywdzonych, należy stwierdzić, że zachowanie urzędników właściwych urzędów skarbowych było bierne i ograniczyło się do przyjęcia deklaracji podatkowych w zakresie VAT od firm oskarżonych, a następnie zarachowania kwot podatku uiszczanego zgodnie z deklaracjami. Aby doszło do rozporządzenia mieniem musi zaistnieć świadoma czynność, mogąca przybrać postać zaniechania, wywołująca zgodnie z przepisami prawa skutek w postaci zadysponowania własnym lub cudzym mieniem. W rozpatrywanej sprawie takiego rozporządzenia mieniem pozostające w biernej nieświadomości właściwe urzędy skarbowe nie dokonały”. Glosa krytyczna do tego orzeczenia: J. Duży, P. Kołodziejski, „Przegląd Sądowy” 2015, nr 4, s. 131–137.

⁷ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 3 kwietnia 2012 roku, sygn. V KK 451/11, LEX nr 1163989.

wadzenia go w błąd przez jego kontrahenta⁸. Tą szeroką wykładnię znamion czynu zabronionego z art. 286 uzasadnia się postulatem jak najszerzej ochrony dobra prawnego w postaci mienia oraz pewności obrotu gospodarczego⁹.

Chociaż do przedstawionej koncepcji można mieć zastrzeżenia, należy stwierdzić, iż kolejny przedstawiony przez P. Kardasa oraz G. Łabudę argument różnicujący znamiona czynu zabronionego z art. 56 k.k.s. oraz art. 286 k.k. nie jawi się jako do końca przekonujący, albowiem organ podatkowy w świetle powyższego jednak w analizowanej sytuacji dokonywałby niekorzystnego dla siebie rozporządzenia mieniem występującego w znamionach art. 286 k.k.

Reprezentantami poglądu, iż w sytuacji złożenia nierzetelnej deklaracji podatkowej w celu uniknięcia obowiązku podatkowego dochodzi do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, są natomiast J. Duży i P. Kołodziejski. Zwracają oni bowiem uwagę na to, że zachowanie sprawców tych czynów obejmuje ponadto m.in. szereg działań w celu wprowadzenia w błąd organów podatkowych¹⁰, co w rezultacie ma doprowadzić do niekorzystnego rozporządzenia przez organy mieniem Skarbu Państwa, a więc w efekcie do wystąpienia znamienia charakterystycznego dla oszustwa z art. 286 k.k. Słusznie bowiem zauważają oni¹¹, że w sytuacji pomniejszenia należnego podatku, nie mamy tutaj do czynienia ze swobodną dyspozycją podatnika, ale z sytuacją, gdy powinien on złożyć zgodną z rzeczywistością deklarację dokumentującą prawdziwe zdarzenia gospodarcze, z których faktu zaistnienia wynika konieczność zapłaty podatku w odpowiedniej wysokości – to nie on dysponuje kwotą podatku podlegającego zapłacie, albowiem on nie może tego zrobić, tym dysponentem są tylko organy podatkowe. Z tego też wyprowadza się konsekwencję, iż mamy tutaj do czynienia z niekorzystnym rozporządzeniem mieniem, jeżeli organy podatkowe zostały wprowadzone w błąd co do wysokości należnego podatku. Jak najbardziej zasadne wydaje się także zwrócenie przez autorów uwagi na to, że rozporządzenie mieniem obejmuje bardzo szeroki katalog czynności, które mają prowadzić po prostu do pogorszenia sytuacji majątkowej dysponenta, dlatego też uzasadnione jest przyjmowanie, że również w opisywanych tutaj sytuacjach mamy z nim do czynienia¹².

⁸ Zob. szerzej: T. Oczkowski, *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004, s. 66.

⁹ A.N. Preibisz, *Niekorzystne rozporządzenie...*, s. 70–71; podobnie W. Cieślak, „Rozporządzenie mieniem” jako znamię wymuszenia rozbójniczego (art. 211 k.k.), „Palestra” 1995, nr 11–12, s. 54. Odmienne: postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 czerwca 2015 r. sygn. I KZP 2/15, OSNKW 2015, nr 7, poz. 56, gdzie wprost zostało wskazane: „Ustawowe upoważnienie udzielone organowi podatkowemu (organowi kontroli skarbowej) do zaniechania sprawdzenia prawidłowości samoobliczenia podatku w deklaracji [...], w której podatnik zaniżył podatek należny, wyklucza realizację przez niego znamion z art. 286 § 1 k.k. w postaci doprowadzenia tego organu do niekorzystnego rozporządzenia mieniem przez zaniechanie pobrania podatku należnego”.

¹⁰ J. Duży, *Wina sprawców oszukańczych uszczupień podatkowych a kwalifikacja prawna*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8, s. 50.

¹¹ J. Duży, P. Kołodziejski, *Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 21 lutego 2014 roku*, (sygn. II AKA 409/13), „Przegląd Sądowy” 2015, nr 4, s. 134.

¹² *Ibidem*, s. 135.

By uargumentować swoją koncepcję, autorzy stosują analogię do tzw. oszustwa sądowego¹³, popełnianego w sytuacji gdy rzekomi spadkobiercy składają nieprawdziwe oświadczenia na podstawie których dochodzi do wydania postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, krzywdzącego niektórych spadkobierców. Analogia ta wydaje się jednak nieuprawniona, albowiem w tego typu sytuacjach mamy do czynienia z aktywnym zachowaniem sądu w postaci wydania postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku. Jest to sytuacja odmienna od kontroli poprawności deklaracji podatkowej, gdzie organy dokonują jedynie milczącej, pozytywnej weryfikacji poprawności deklaracji i nie wszczynają postępowania w przedmiocie ustalenia prawidłowej kwoty zobowiązania. Nie ma tutaj zatem ich oczywistej aktywności, z jaką mamy do czynienia w przypadku oszustwa sądowego, którą to aktywność można by było uznać za rozporządzenie mieniem. Czym innym jest bowiem nie wszczęcie postępowania przez organ, a czym innym jego wszczęcie przez sąd i wydanie kończącego je postanowienia, co autorzy niesłusznie do siebie odnoszą, mimo iż tylko jedno z tych zachowań ma charakter aktywnego. Ewentualnie wskazują na to, iż może tutaj dojść do przywłaszczenia, jeżeli to podatnik sam dysponuje mieniem, a nie organ¹⁴. Mielibyśmy tutaj do czynienia z przywłaszczeniem wierzytelności, co jednak wydaje się wątpliwe, albowiem taka kwalifikacja prawna wchodziłaby w grę przy wszystkich czynach zabronionych stypizowanych w kodeksie karnym skarbowym, polegających na nieodprowadzeniu należnego podatku w pełnej wysokości. Taka multiplikacja przepisów, jakie można by było zastosować do prawnokarnej oceny tych czynów, musi budzić wątpliwości teoretyczne i aksjologiczne, dlatego też koncepcję tę należy niewątpliwie odrzucić.

Mimo przedstawionych wątpliwości do argumentów przedstawianych przez P. Kardasa dotyczących braku przy realizacji znamion czynu z art. 56 niekorzystnego rozporządzenia mieniem ze strony organów podatkowych, należy jednak stwierdzić, że ma on rację co do tego, iż nie jest możliwy zbieg czynów zabronionych z art. 56 k.k.s. i art. 286 k.k., co przede wszystkim spowodowane jest odmiennością dobra prawnie chronionego przez te przepisy. Jak słusznie wskazuje autor, w przypadku przestępstw skarbowych dobrem tym są obowiązki podatkowe, który to rodzaj dobra prawnie chronionego odróżnia te czyny zabronione od oszustwa z art. 286 k.k., który to przepis nie chroni mienia Skarbu Państwa w zakresie zamachów realizowanych przy wykorzystaniu przepisów prawa publicznego, w tym w szczególności prawa finansowego regulującego kwestie interesów finansowych państwa w zakresie dochodów budżetu z danin publicznych¹⁵. Art. 286 będzie zatem

¹³ *Ibidem*, s. 134.

¹⁴ *Ibidem*, s. 137.

¹⁵ P. Kardas, *Prawnokarne aspekty...*, s. 47–48. Szeroko na ten temat także: P. Kardas, G. Łabuda, *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwo skarbowe*, [w:] J. Majewski (red.), *Zbieg przepisów i zbieg przestępstw w polskim prawie karnym. Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego*, Toruń 2006, s. 131, gdzie słusznie podkreśla się, iż w przypadku przestępstw karnoskarbowych brak jest specyficznego dla realizacji znamion art. 286 k.k. elementu swobody decyzyjnej ze strony pokrzywdzonego, albowiem organ podatkowy zobowiązany jest przepisami prawa do podjęcia pewnych zachowań; tutaj zatem leżałaby różnica w przedmiocie ochrony pomiędzy art. 286 k.k. a przestępstwami stypizowanymi w k.k.s. – jeżeli brak jest tego elementu swobody decyzyjnej ze strony pokrzywdzonego, to wtedy mamy do czynienia z sytuacją,

chronił mienie Skarbu Państwa, ale będzie to miało miejsce tylko i wyłącznie wtedy, gdy np. Skarb Państwa uczestniczył będzie w obrocie na równi z innymi podmiotami rynkowymi. Skutkiem powyższego jest to, że w kwestii naruszeń obowiązków podatkowych, należy wskazać, że są one penalizowane przez przepisy Kodeksu karnego skarbowego i dlatego też wyłączone jest stosowanie do nich regulacji z art. 286 k.k., albowiem przepis ten odnosi się do innego dobra prawnie chronionego. Stosowanie art. 286 k.k. miałyby się ponadto z celem przy czynach polegających na różnego rodzaju naruszeniach obowiązków podatkowych, skoro wprowadzono do polskiego porządku prawnego szczególną regulację wprost dotyczącą tych sytuacji, jaką są przepisy Kodeksu karnego skarbowego. Naruszając zatem obowiązki publicznoprawne w stosunku do mienia Skarbu Państwa, nie możemy zrealizować znamion przestępstwa oszustwa z uwagi na brak odpowiedniego dobra prawnie chronionego – mienia Skarbu Państwa związanego z regulowaniem obowiązków podatkowych, którego to dobra normy prawne wyrażone w art. 286 k.k. nie chronią¹⁶.

Twierdzenie to jawi się jako niezwykle istotne, biorąc pod uwagę to, że na gruncie art. 56 k.k.s. pojawia się kwestia realizacji jego znamion poprzez podanie nieprawdy w deklaracji podatkowej w zakresie kwoty naliczonego podatku VAT, co powoduje bezpodstawne obniżenie wielkości kwoty tego podatku, jaka podlega wpłacie do Urzędu Skarbowego¹⁷. Wskazuje się bowiem, że zazwyczaj deklaracje te wypełniane są w oparciu o faktury, które albo są całkowicie fikcyjne albo nierzetelnie dokumentują zdarzenia gospodarcze, które faktycznie miały miejsce. Oczywiście jednak można także popełnić ten czyn zabroniony np. w ogóle nie wystawiając faktur i powołując się przy nierzetelnym wypełnianiu deklaracji na zdarzenia żadnymi fakturami nieudokumentowane¹⁸.

Zdaniem P. Kardasa¹⁹ wypełnienie deklaracji podatkowych w sposób niezgodny z rzeczywistością na podstawie faktur nierzetelnie dokumentujących prawdziwe zdarzenia gospodarcze, realizuje znamiona przestępstwa skarbowego z art. 56 k.k.s. i nie stanowi to raczej kwestii budzącej wątpliwości w doktrynie czy orzecznictwie. Odmienna sytuacja ma natomiast miejsce przy fakturach fikcyjnych i związanym z ich wystawianiem procederem bezzasadnego powiększenia kwoty podatku naliczonego, prowadzącym do obniżenia wysokości podatku należnego. Pojawiają się bowiem głosy²⁰ traktujące tego typu sytuacje nie jako realizację znamion czynu zabronionego z art. 56 k.k.s., ale jako wypełniające znamiona przestępstwa oszustwa z art. 286 k.k. Jako argument na poparcie tej tezy przywoływana jest okoliczność, iż w takiej sytuacji mamy do czynienia z fikcyjnym zdarzeniem gospodarczym, z którym nie wiąże się powstanie zobowiązania podatkowego, a zatem sytuacja ta nie może być przedmiotem zainteresowania i interwencji organów podatkowych.

w której mienie Skarbu Państwa chronią przepisy karnoskarbowe, a nie przepisy Kodeksu karnego, ponieważ chronione są normy prawa publicznego.

¹⁶ Analogiczna sytuacja dotyczy innych przestępstw przeciwko mieniu z rozdziału XXXV k.k., jak np. przestępstwa przywłaszczenia.

¹⁷ Szerzej: P. Kardas, *Prawnokarne aspekty...*, s. 36 i n.

¹⁸ *Ibidem*, s. 37, przypis 32.

¹⁹ *Ibidem*, s. 38.

²⁰ Np. J. Duży, *Wina sprawców...*, s. 56–58; A. Piaseczny, [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks...*, s. 218.

Organy nie mogą działać bowiem w celu ustalenia zobowiązania podatkowego związanego z tym zdarzeniem. Nie zostało zatem naruszone dobro w postaci wypełnienia obowiązku podatkowego, nie można zatem mówić o realizacji znamion czynu zabronionego z art. 56 k.k.s.

Odnosząc się do tego poglądu należy stwierdzić, iż nieprzypadkowo jego reprezentanci odwołują się do pojęcia dobra prawnego dla wykazania swoich racji. Samo bowiem spojrzenie na znamiona strony przedmiotowej art. 56 § 1 k.k.s. nie daje podstaw do wysuwania takiego poglądu. Przepis ten penalizuje bowiem m.in. podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy przy składaniu deklaracji podatkowej, co prowadzi do narażenia podatku na uszczuplenie, a to w ewidentny sposób odnosi się także do składania deklaracji w podatku VAT, która uwzględnia wystawione wcześniej fikcyjne faktury w zakresie podatku naliczonego. Taka deklaracja zawiera zatem dane nieprawdziwe i w efekcie jej złożenia podatek odprowadzany jest w mniejszej kwocie niż powinien, a więc ewidentnie dochodzi tutaj do narażenia na jego uszczuplenie. Pozornie zatem zrealizowane są w takiej sytuacji znamiona czynu zabronionego z art. 56 § 1 k.k.s., jednak przeciwstawiają się temu reprezentanci powyższego stanowiska, twierdząc, że nie nastąpiło tutaj naruszenie dobra w postaci obowiązku podatkowego, skoro zdarzenie dokumentowane przez faktury ma charakter zdarzenia fikcyjnego i nie jest związane z powstaniem tego obowiązku²¹.

Trzeba jednak w tym momencie zwrócić uwagę na to, że art. 56 znajduje się w rozdziale k.k.s. typizującym przestępstwa przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji i subwencji. Mamy zatem tutaj wyraźne zaznaczenie, że dobrem prawnie chronionym przez te przepisy są – wskazane w liczbie mnogiej – obowiązki podatkowe²², co nie wydaje się być kwestią kontrowersyjną. Tytuł rozdziału nie brzmi natomiast „przestępstwa przeciwko obowiązkowi podatkowemu”, co wskazuje na to, iż dobrem prawnie chronionym przez przepisy tego rozdziału nie jest jedynie obowiązek podatkowy, określony w art. 4 Ordynacji podatkowej, którym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach²³. Dobrem prawnie chronionym przez ten przepis są zatem różnego rodzaju obowiązki podatkowe, nie tylko związane z koniecznością świadczenia pieniężnego. Przykładowo, art. 61 k.k.s. penalizujący nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych nie wymaga dla realizacji swych znamion wystąpienia jakiegokolwiek skutku w postaci nieuiszczenia należnego podatku – penalizacja

²¹ J. Duży, *Wina sprawców...*, s. 56–58.

²² Podobnie: S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2006, s. 196 („przedmiotem ochrony przepisu art. 56 jest przestrzeganie obowiązków podatkowych”); R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 305 („przedmiotem ochrony [...] jest przestrzeganie obowiązków nakładanych przez materialne prawo podatkowe”); F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 236. Szeroko ten temat nakreśla także L. Wilk (L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 261–266, określając przedmiot ochrony przepisów umieszczonych w tym rozdziale k.k.s., jako: „zespół różnicowanych dóbr i interesów prawnych związanych, rzecz jasna, w jakiś sposób z interesem fiskalnym wierzyciela podatkowego”).

²³ Podobnie: A. Bartosiewicz, *Wyłudzenie zwrotu podatku VAT*, „Glosa” 2005, nr 4, s. 104–106. Zdaniem autora „określenie „obowiązek podatkowy” zdefiniowane w art. 53 § 30 k.k.s. zawiera się w pojęciu „obowiązki podatkowe” użytym w tytule rozdziału 6 działu I k.k.s.” i dalej wskazuje on na absurdalne konsekwencje przyjęcia stanowiska odmiennego.

zachowania sprawcy następuje tutaj niezależnie od uiszczenia przez niego podatku w odpowiedniej wysokości. Nie jest zatem konieczne naruszenie obowiązku podatkowego z art. 4 Ordynacji podatkowej dla realizacji znamion tego czynu, a więc przestępstwa i wykroczenia skarbowe stypizowane w tym rozdziale muszą godzić także w inne obowiązki podatkowe.

Dobrem prawnie chronionym przez poszczególne przepisy tego rozdziału byłyby zatem poszczególne obowiązki nakładane przez ustawy podatkowe na podatników, płatników czy inkasentów. Nie jest zatem tak, że tym dobrem jest jedynie obowiązek podatkowy z art. 4 o.p. W kontekście art. 56 k.k.s. naruszonym w pierwszej kolejności obowiązkiem podatkowym jest podanie prawdziwych danych w deklaracji lub oświadczeniu, co wydaje się jasno wynikać z treści tego przepisu²⁴. Wskazać zatem trzeba, że podanie danych nieprawdziwych w oparciu o fikcyjne faktury w zakresie podatku naliczonego, prowadzące do obniżenia podatku należnego ewidentnie narusza ten obowiązek, a zatem narusza dobro prawnie chronione przez ten przepis. Nie ma zatem podstaw do przyjmowania w takiej sytuacji kwalifikacji prawnej z art. 286 k.k., skoro dochodzi już tutaj do realizacji znamion czynu z art. 56 § 1 k.k.s. Poza tym należy zauważyć, iż nawet jeśli wystawienie faktur fikcyjnych nie wiąże się samo w sobie z powstaniem obowiązku podatkowego z art. 4 o.p., to obniżenie podatku należnego na skutek uwzględnienia w deklaracji danych wynikających tych faktur, prowadzi przecież do uszczuplenia kwoty świadczenia pieniężnego, jaka powinna być zapłacona na rzecz Skarbu Państwa, co jak się wydaje jest naruszeniem także obowiązku podatkowego z art. 4 o.p., skoro świadczenie o którym mówi ten przepis nie jest regulowane w pełnej wysokości. Nie jest zatem tak, że obowiązek podatkowy z art. 4 o.p. nie jest tutaj naruszany, ani że z tymi fikcyjnymi zdarzeniami gospodarczymi dokumentowanymi fakturach nie wiąże się żadne zobowiązanie podatkowe – jeśli zostaną one uwzględnione w deklaracjach, ewidentnie wpływają one na wielkość kwoty tegoż zobowiązania, która powinna zostać zapłacona. Brak jest wobec tego uzasadnienia dla przyjmowania tutaj kwalifikacji prawnej z art. 286 k.k., szczególnie że – jak wskazano to już uprzednio – przedmiotem jego ochrony nie jest mienie Skarbu Państwa w zakresie należności publicznoprawnych związanych z obowiązkami podatkowymi.

Na podobnym stanowisku stoi P. Kardas²⁵, twierdzący, że nie ma podstaw do różnicowania prawnokarnych skutków związanych z obniżaniem podatku VAT na podstawie faktur nierzetelnych i fikcyjnych. Jeżeli bowiem po stronie sprawcy powstał obowiązek podatkowy w podatku VAT i sprawca deklaruje wystąpienie w danym okresie rozliczeniowym po jego stronie większego podatku naliczonego niż w rzeczywistości (co prowadzi do obniżenia wysokości podatku należnego), to nie ma znaczenia, czy to bezpodstawne zwiększenie podatku naliczonego miało miejsce na podstawie faktur nierzetelnych czy fikcyjnych. Skutek będzie bowiem taki sam: obniżenie wysokości podatku, który winien być uiszczony na rzecz Skarbu Państwa. Stanowisko to zasługuje na pełną aprobatę.

²⁴ Podobnie twierdzi F. Prusak, twierdząc, że podstawowym obowiązkiem podatkowym chronionym przez ten przepis jest obowiązek terminowego złożenia informacji podatkowej (F. Prusak, *Kodeks...*, s. 237).

²⁵ P. Kardas, *Prawnokarne aspekty...*, s. 39–41.

Autor ma też rację, gdy zauważa, iż obecność w Ustawie o podatku od towarów i usług art. 108 ust. 1 podważa cały sens podziału na faktury nierzetelne i fikcyjne²⁶. Zgodnie bowiem z tym przepisem, w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Tak więc nawet w przypadku wystawienia faktury dokumentującej zdarzenie gospodarcze nie mające żadnego pokrycia w rzeczywistości, powstanie i tak obowiązek zapłaty podatku w wysokości wskazanej w fakturze. Z tego punktu widzenia nie ma zatem znaczenia, czy wyłudzenie zwrotu podatku VAT lub przestępne obniżenie jego wysokości nastąpiło na skutek posłużenia się fakturami „pustymi” czy jedynie fakturami nierzetelnymi, ale dokumentującymi rzeczywiste zdarzenia gospodarcze. Wystawienie fikcyjnej faktury powoduje zatem powstanie z jednej strony obowiązku zapłaty podatku VAT, a dla drugiej strony stosunku prawnego – możliwość odliczenia podatku naliczonego (i jednocześnie związanego z tym obowiązku rozliczenia podatku w odpowiedniej wysokości w danym okresie rozliczeniowym).

Nie można zatem sensownie twierdzić, że wystawienie faktury fikcyjnej nie jest związane z powstaniem praw i obowiązków po stronie podatnika i dlatego nie powinno być przedmiotem zainteresowania prawa karnego skarbowego. W konsekwencji należy wskazać, iż za każdym razem, gdy dochodzi do wystawienia faktury fikcyjnej mamy do czynienia z naruszeniem przepisów ustaw podatkowych, a co za tym idzie – do realizacji znamion art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. Z drugiej strony, obniżenie podatku należnego (art. 56 k.k.s.) lub zwrot podatku (art. 76 k.k.s.) na podstawie faktury fikcyjnej należy rozpatrywać w każdym przypadku, gdy wynika to z wystawionej faktury, niezależnie od tego, czy jest o faktura fikcyjna czy nierzetelna, jeżeli tylko złożona deklaracja podatkowa będzie zawierała nieprawdziwe dane. W takim przypadku skutkiem może być wzbogacenie się przez sprawcę z majątku Skarbu Państwa. Tym bardziej wskazuje to na bezpodstawność rozróżniania na gruncie prawa karnego skarbowego skutków wystawienia faktury nierzetelnej i fikcyjnej. Trudno zrozumieć, czemu w przypadku wystawienia faktury fikcyjnej obniżenie kwoty podatku miałyby być kwalifikowane jako czyn zabroniony stypizowany w kodeksie karnym (art. 286), a w przypadku wystawienia faktury nierzetelnej – jako czyn zabroniony z kodeksu karnego skarbowego (art. 56 k.k.s.), mimo tego, że praktycznie brak jest różnic pomiędzy tymi zdarzeniami prawnymi.

Kwestia przedmiotu ochrony komplikuje się jednak, gdy weźmie się pod uwagę poglądy autorów widzących w czynie zabronionym polegającym na uszczupleniu należnego podatku poprzez wypełnienie deklaracji podatkowej w oparciu o faktury

²⁶ P. Kardas, *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 12, s. 13–16; podobnie: P. Kardas, *Prawnokarne aspekty...*, s. 40–41, przypis 39; uzasadnienie uchwały 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, s. 19–20. Szerzej na temat wątpliwości co do interpretacji art. 108 ust. 1 Ustawy o VAT: A. Błachnio-Parzych, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 10 lipca 2013 r.*, sygn. II KK 20/13, „Palestra” 2015, nr 1–2, s. 129–130; J. Duży, *Falszerstwo intelektualne faktury a uszczuplenie podatku od towarów i usług*, „Przeгляд Sądowy” 2009, nr 11–12, s. 161–163; J. Duży, *Znaczenie regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług dla karnoprawnej oceny oszukańczych uszczupleń podatkowych*, „Przeгляд Sądowy” 2012, nr 1, s. 68.

fikcyjne, przestępstwo przeciwko mieniu²⁷, ponieważ było to działanie skierowane na osiągnięcie korzyści majątkowej kosztem Skarbu Państwa. Zgodnie z tym poglądem obniżenie podatku należnego do zapłaty jako czyn godzący w mienie winno być kwalifikowane według przepisów określonych w k.k., konkretnie z art. 286, jako przestępstwa przeciwko mieniu, skoro to właśnie mienie jako dobro prawnie chronione jest naruszone przez takie zachowanie. Podstawowym celem działania sprawców jest bowiem osiągnięcie korzyści majątkowej. Inne dobra prawnie chronione, jak np. obowiązki podatkowe, są co prawda naruszone przez nich, ale jedynie na skutek wystąpienia u nich zamiaru ewentualnego – godzą się na to, że naruszą obowiązek podatkowy, przede wszystkim jednak dążą do uzyskania korzyści i w tym zakresie działają z zamiarem bezpośrednim²⁸. Ewentualne naruszenie w pewnym zakresie obowiązków podatkowych mające miejsce przy realizacji czynu zabronionego stanowi jedynie skutek uboczny działania sprawców (podstawowym jest spowodowanie szkody w majątku Skarbu Państwa), nie jest przyczyną podjęcia przez nich działań przestępnych²⁹.

Abstrahując od tego, czy art. 286 k.k. w ogóle chroni mienie Skarbu Państwa w opisywanych tutaj sytuacjach nieuiszczenia należności publicznoprawnej (zdaniem autora nie, jak już poprzednio wskazano), należy zauważyć, iż całkowicie nieuprawnione jest dokonywane przez reprezentantów powyższego poglądu rozróżnianie dwóch sytuacji: pierwszej, w której sprawca działa w celu uzyskania korzyści majątkowej i drugiej, w której celem sprawcy jest uniknięcie obowiązku podatkowego, przy nieuiszczaniu należnej kwoty podatku. Otóż oczywistym jest, że jeżeli ktoś podaje w deklaracji podatkowej nieprawdziwe dane w celu uniknięcia podlegania opodatkowania, to działa w celu uzyskania korzyści majątkowej. Jaki bowiem jest inny cel zachowania osób, które chcą uniknąć podlegania obowiązkowi podatkowemu, niż uzyskanie korzyści majątkowej kosztem Skarbu Państwa? Nie może budzić wątpliwości, że popełniając umyślnie jakiegokolwiek przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, czyni się to po to, aby uzyskać korzyść finansową. Stąd nie ma podstaw odróżnianie tych dwóch sytuacji. Idąc tym tokiem myślenia, brak byłoby podstaw do obecności w Kodeksie karnym skarbowym art. 56 k.k.s., skoro zawsze składając deklaracje podatkowe niezgodne ze stanem faktycznym, wskazujące mniejszy podatek od należnego, działa się w celu uzyskania korzyści majątkowej, jaką jest uniknięcie opodatkowania lub zmniejszenie należnego podatku poprzez uchylenie się w całości lub w części od obowiązku podatkowego. Gdyby przyjąć powyższy pogląd, to takie zachowanie zawsze realizowałoby znamiona przestępstwa przeciwko mieniu i konieczne byłoby przyjęcie wtedy kwalifikacji prawnej z art. 286 k.k., nie mogąc *de facto* jednocześnie w żaden sposób pociągnąć go do odpowiedzialności z art. 56 k.k., skoro zawsze realizując znamiona tego czynu zabronionego popełnialibyśmy nie przestępstwo skarbowe, a przestępstwo prze-

²⁷ J. Duży, P. Kołodziejski, *Glosa...*, s. 133. Analogiczny pogląd: J. Duży, *Wina sprawców...*, s. 59.

²⁸ J. Duży, *Wina sprawców...*, s. 55.

²⁹ *Ibidem*, s. 59. Podobnie: J. Bryk, A. Choromańska, A. Kalisz, S. Miskiewicz, D. Mocarska, D. Porwisz, A. Sadło-Nowak, A. Świerczewska-Gąsiorowska, *Wybrane zagadnienia prawa karnego skarbowego*, Szczytno 2014, s. 91.

ciwko mieniu. Tak więc rozróżnianie realizacji znamion czynów zabronionych z art. 56 k.k.s i z art. 286 k.k. na podstawie zamiaru sprawcy w powyższy sposób, jest nieuprawnione.

Generalnie należy zatem stwierdzić, iż czyny stypizowane w k.k.s. są wymierzone w dobro prawne, jakim jest mienie, ale jest to mienie szczególne – mienie Skarbu Państwa i jednostek terytorialnych. Nie można tych czynów zabronionych utożsamiać i odnosić do przestępstw przeciwko mieniu z k.k., ponieważ prowadziłyby to zanegowania znaczenia regulacji prawa karnego skarbowego.

J. Duży twierdzi ponadto, że w przypadku uszczuplenia kwoty należnego do zapłaty podatku na podstawie fikcyjnych faktur, zobowiązanie podatkowe w ogóle nie powstaje, dlatego też nie ma tutaj mowy o naruszeniu obowiązków podatkowych. Oznacza to, iż obowiązek podatkowy w ogóle nie jest dobrem naruszonym przez sprawców tego rodzaju czynu, który godzi zatem jedynie w mienie. Stanowisko to nie jest jednak precyzyjne, skoro zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku wystawienia fikcyjnej faktury i tak konieczne jest uregulowanie wskazanego w niej podatku. J. Duży traktuje co prawda to zobowiązanie jako sankcje podatkową³⁰, jednak zdaniem autora niniejszego opracowania w takiej sytuacji i tak powstaje obowiązek podatkowy w świetle definicji tego pojęcia zawartej w ordynacji podatkowej. Ponadto jednym z obowiązków ciążyących na podatnikach jest przecież prawidłowe wypełnianie deklaracji podatkowej, co ma szczególne znaczenie przy czynach zabronionych popełnianych na skutek celowo błędnego ich wypełniania, a jak już wyżej wskazano, art. 56 należy do grupy czynów zabronionych godzących w szeroko rozumiane „obowiązki podatkowe”. W przypadku tych czynów przedmiotem ochrony byłaby zatem także prawidłowość wypełnienia deklaracji podatkowej³¹. Trudno zatem racjonalnie twierdzić, iż np. przestępstwo polegające na obniżeniu kwoty podatku należnego do zapłaty jest czynem zabronionym skierowanym jedynie przeciwko mieniu, a nie przeciwko obowiązkom podatnika związanym z prawidłowym wypełnianiem deklaracji podatkowych.

Faktycznie zatem stwierdzić należy, iż mimo pewnego podobieństwa pomiędzy znamionami czynu zabronionego z art. 56 § 1 k.k.s. a art. 286 k.k., z uwagi na – przede wszystkim – odmienny przedmiot ochrony obu tych przepisów, nie można uznać, iż narażenie podatku na uszczuplenie poprzez złożenie deklaracji podatkowej zawierającej nieprawdziwe dane wypełnia w jakiegokolwiek sytuacji znamiona czynu zabronionego z art. 286 k.k., nawet gdy deklaracje te wypełniono w oparciu o faktury dokumentujące fikcyjne zdarzenia gospodarcze. Wynika z tego

³⁰ J. Duży, *Wina sprawców...*, s. 59; J. Duży, *Falszerstwo intelektualne...*, s. 157. Inni zwolennicy poglądu, iż przepis ten nie przesadza o powstaniu obowiązku podatkowego, wskazują na jego błędną konstrukcję, co jest ich zdaniem argumentem o bezcelowości jego przywoływania: L. Wilk, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. II KK 20/13*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 4, poz. 36, s. 474.

³¹ Podobnie: J. Bryk, A. Choromańska, A. Kalisz, S. Miszkiewicz, D. Mocarcka, D. Porwiesz, A. Sadło-Nowak, A. Świerczewska-Gąsiorowska, *Wybrane zagadnienia...*, s. 62, gdzie jako przedmiot ochrony art. 56 k.k.s. wskazano „przestrzeganie obowiązków nakładanych przez materialne prawo podatkowe”, co oznacza, iż przedmiotem ochrony zdaniem autorów nie jest tutaj jedynie mienie Skarbu Państwa, ale przede także szereg norm prawnych, do których przestrzegania są obowiązani podatnicy przy wypełnianiu deklaracji podatkowych.

ponadto także to, iż posługiwanie się pojęciem „oszustwo podatkowe” odnośnie do przestępstwa skarbowego z art. 56 k.k.s. jest raczej nieuprawnione z uwagi na występujące między ich znamionami różnice.

Odmierna sytuacja dotyczy natomiast czynu zabronionego z art. 76 k.k.s., polegającego na narażeniu na nienależny zwrot należności publicznoprawnej, w szczególności podatku VAT lub podatku akcyzowego, poprzez wprowadzenie w błąd właściwego organu³². Pomiedzy sposobem ukształtowania znamion art. 76 k.k.s. oraz art. 286 k.k. występują bowiem duże podobieństwa, większe niż pomiędzy oszustwem a znamionami czynu z art. 56 k.k.s. Zarówno przestępstwo wyłudzenia zwrotu podatku, jak i oszustwo „zwykle” stypizowane w art. 286 k.k., zawierają w swoich znamionach element wprowadzenia w błąd³³ i niekorzystnego rozporządzenia mieniem (w przypadku art. 76 k.k.s. tym rozporządzeniem mieniem jest zwrot nadpłaconego podatku lub zaliczenie go na poczet przyszłych zobowiązań lub zaległości podatkowych), ponadto oba te czyny zabronione odniesione są do dwóch czynności wykonawczych³⁴. Z jednej strony działanie sprawcy jest nakierowane na osobę dysponenta dobrem (w przypadku przestępstwa z art. 76 – uprawniony organ), z drugiej – na mienie tego podmiotu. Rzecz jasna, organy te nie mogą w tym samym stopniu co osoby fizyczne (które mogą być pokrzywdzone przez działania sprawcy realizującego znamiona czynu z art. 286 k.k.) dysponować swobodnie środkami finansowymi, którymi zarządzają – w tym zakresie konieczne jest ich działanie zgodnie z przepisami aktów prawnych prawa finansowego³⁵. W efekcie czyn zabroniony z art. 76 § 1 k.k.s. bywa nazywany „autonomiczną, karnoskarbową odmianą występku z art. 286 k.k.”³⁶.

Nawet jednak przy tych podobieństwach, widać także oczywiste różnice pomiędzy oszustwem a przestępstwem wyłudzenia zwrotu podatku. Mieniem, którego dotyczy działanie sprawcy czynu z art. 76 k.k.s. mogą być bowiem jedynie kwoty pieniężne podlegające zwrotowi w ramach danego zobowiązania podatkowego, a nie mienie w jakiegokolwiek innej postaci. Podatki bowiem – jak jest wprost wskazane w art. 4–6 Ordynacji podatkowej – występują w polskim prawie podatkowym tylko i wyłącznie jako świadczenia pieniężne. Wszelkie zdarzenia związane z powstaniem niebezpieczeństwa dla mienia innego rodzaju nie są objęte przez

³² Trzeba jednakże zauważyć, że jak wskazuje np. M. Mozgawa (*Prawnokarne aspekty naruszenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 1999, nr 6, s. 17), nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej o którym mówi art. 76 k.k.s. może zostać uznany za uszczuplenie podatku, o którym mówi art. 56 k.k.s., co czyniłoby niezbyt jednoznacznym rozróżnienie pomiędzy tymi dwoma czynami zabronionymi. Ponadto zgodnie z art. 52 § 2 o.p., nienależny zwrot podatku traktowany jest jako zaległość podatkowa. Tym bardziej więc zasadne jest pytanie o celowość wyróżniania art. 76 k.k.s., skoro jak się wydaje zachowania przez niego penalizowane mogłyby być kwalifikowane również z art. 56 k.k.s. Szerzej na temat tej kwestii także: T. Oczkowski, *Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 7–8, s. 100–101.

³³ Brak jest natomiast możliwości popełnienia czynu zabronionego z art. 76 k.k.s. poprzez wykorzystanie błędu innej osoby, które to znamię występuje w art. 286 k.k. (T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, s. 360).

³⁴ P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 83.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ A. Piaseczny, [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks...*, s. 277.

znamiona art. 76 k.k.s., możemy jednak w dalszym ciągu analizować je pod kątem realizacji znamion czynu z art. 286 k.k.³⁷.

Różnica pomiędzy art. 76 k.k.s. a 286 k.k. zdaniem P. Kardasa oraz G. Łabudy³⁸ sprowadza się także do tego, że odmiennie jest ujęta w znamionach obu tych czynach zabronionych strona podmiotowa. Czyn zabroniony z art. 76 k.k.s. można bowiem popełnić zarówno w zamiarze bezpośrednim, jak i ewentualnym, podczas gdy oszustwo z art. 286 k.k. jedynie w zamiarze bezpośrednim³⁹.

Kolejnym elementem różnicującym znamiona czynu zabronionego z art. 76 k.k.s. a art. 286 k.k. jest ponadto podmiot, który może popełnić te czyny. Do rozstrzygnięcia pozostaje bowiem to, kto może dopuścić się czynu zabronionego w postaci wyłudzenia zwrotu podatku. Wbrew bowiem temu, co zazwyczaj jest wskazywane w doktrynie⁴⁰, zwrot podatku może uzyskać jedynie osoba zarejestrowana jako podatnik podatku VAT. Nie jest bowiem technicznie możliwe, aby deklaracje dotyczące zwrotu rzekomo nadpłaconego podatku złożone przez osoby niebędące podatnikami danego podatku, zostały zarejestrowane w systemie komputerowym organu jako złożone przez podatnika i wobec tego nie mogą one zostać pozytywnie rozpatrzone. Choć nie jest to zatem wyrażone wprost w przepisie, podmiotem tego czynu zabronionego może być jedynie podatnik danego podatku, co odróżnia ten czyn od przestępstwa z art. 286 będącego przestępstwem powszechnym. Ponadto podaje się niekiedy w wątpliwość, czy występujące w art. 286 k.k. pojęcie „osoba”, oznaczające podmiot dokonujący rozporządzenia mieniem, może się w ogóle odnosić do organu państwa, który dokonuje niekorzystnego rozporządzenia mieniem przy zwrocie podatku⁴¹.

Pojawia się jednak pytanie – podobnie jak przy czynie z art. 56 k.k.s. – co zrobić w sytuacji, gdy zwrot podatku został wyłudzony na podstawie faktur, które dokumentowały zdarzenia niemające miejsca w rzeczywistości. Ponownie pojawia się problem, czy można tutaj mówić o realizacji czynu zabronionego z art. 286 k.k., tym bardziej zasadne wobec większego podobieństwa obu przepisów, niż miało to miejsce w odniesieniu do art. 56 k.k.s.

Pozytywnej odpowiedzi na to pytanie udzielił Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 1 marca 2004 r.⁴² Stwierdzono w nim: „w wypadku, gdy czynności wykonaw-

³⁷ P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 83.

³⁸ *Ibidem*, s. 84. Podobnie: T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, s. 360.

³⁹ Pewne wątpliwości dotyczą jednak typów uprzywilejowanych przestępstwa z art. 76 k.k.s., gdzie zdaniem niektórych autorów występuje jedynie zamiar bezpośredni (P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 83-84). Odmiennie: R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 466 oraz L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 362-363.

⁴⁰ Np. W. Kotowski, B. Kurzepa, *Kodeks...*, s. 347; A. Piaseczny, [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks...*, s. 277; L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 358.

⁴¹ P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 70, chociaż akurat ten argument stosunkowo łatwo jest podważyć, twierdząc że przy wyłudzeniu zwrotu podatku, wprowadzana w błąd jest osoba fizyczna – pracownik organu podatkowego.

⁴² Sygn. V KK 248/03, OSNKW 2004, nr 5, poz. 51. Podobnie: postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. II KK 20/13, OSNKW 2013, nr 10, poz. 91 oraz aprobujące je glosy A. Błachnio-Parzych, „Palestra” 2015, nr 1-2, s. 127 oraz L. Wilka, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 4, poz. 36; O. Górniok, *Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 6, s. 20 i n; R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*

cze 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 [...], nie sprrowadzają 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 skarbowe⁴³.

Argumentacja Sądu uzasadniona była tym, że gdy mamy do czynienia z wyłudzeniem zwrotu podatku VAT na podstawie fikcyjnych faktur, 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 obowiązku podatkowego, dającego tytuł do zwrotu. W odróżnieniu od tego, dla działania polegającego na nierzetelnym podaniu danych co do rzeczywiście przeprowadzonej, rodzącej obowiązek podatkowy transakcji, cel jest obojętny, zaś fakt narażenia na uszczuplenie należności Skarbu Państwa sprawca może obejmować zarówno zamiarem bezpośrednim, jak i ewentualnym. Dlatego też nie każde wyłudzenie zwrotu podatku VAT będzie każdorazowo skutkowało odpowiedzialnością karnoskarbową sprawcy. Wynika to z tego, że zasięg ochrony przepisów prawa karnego skarbowego związany jest z zobowiązaniami podatkowymi – jeżeli ich nie ma, to nie jest możliwe, aby rozpatrywać w takiej sytuacji odpowiedzialność karnoskarbową (a w przypadku faktur fikcyjnych zdaniem SN nie mamy do czynienia z powstaniem zobowiązania podatkowego).

Odnosząc się do tego poglądu, w pierwszej kolejności należy wskazać, że Sąd Najwyższy nie zwrócił uwagi na jeszcze jedną podstawową różnicę między czynem zabronionym z art. 76 k.k.s. a oszustwem z art. 286 k.k., którą wypada w tym miejscu przywołać. W art. 76 nie ma bowiem mowy o wystąpieniu skutku, jest mowa jedynie o narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, podczas gdy do realizacji znamion czynu z art. 286 konieczne jest wystąpienie skutku w postaci niekorzystnego rozporządzenia mieniem⁴⁴.

s. 460. Odmienne: wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 października 2009 r., sygn. IV KK 433/08, OSNwSK 2009, nr 1, poz. 2115 z glosą krytyczną J. Dużego („Państwo i Prawo” 2011, nr 10, s. 135). Krytycznie na temat treści postanowienia SN z 1 marca 2004 r. wypowiedział się ponadto T. Grzegorzczak, stwierdzając, iż jego tezy budzą wątpliwości co do swojej aktualności, z uwagi na obecność art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, s. 319–320). Te okoliczności zauważają nawet zwolennicy stanowiska zajętego przez SN (np. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 461).

⁴³ Podobny pogląd wyraził m.in. M. Mozgawa, *Prawonokarne aspekty...*, s. 14–15, aczkolwiek autor jako przepis Kodeksu karnego, który wchodziłby tutaj w grę jako kwalifikacja prawna zachowania sprawcy podaje nie art. 286 k.k., ale art. 278 k.k. typizujący przestępstwo kradzieży.

⁴⁴ Szerzej na ten temat np. P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 73–77.

Gdybyśmy przyjęli, zgodnie z logiką SN, że w przypadku wystąpienia przez podatnika o zwrot nienależnego podatku na podstawie faktury fikcyjnej, nie mamy do czynienia z przestępstwem karnoskarbowym, to wtedy, gdy jednak sprawcy nie udało się uzyskać zwrotu podatku, można by pociągnąć go do odpowiedzialności jedynie za usiłowanie popełnienia przestępstwa oszustwa z art. 286 k.k. Natomiast w analogicznej sytuacji, gdyby faktury na podstawie których wypełniono odpowiednie deklaracje podatkowe, dokumentowały zdarzenia rzeczywiste, mielibyśmy do czynienia z dokonaniem czynu zabronionego z art. 76 k.k.s. Trudno racjonalnie wyjaśnić, czemu w dwóch w zasadzie niemal identycznych sytuacjach, w jednej miałyby dojść do dokonania czynu zabronionego, w drugiej natomiast mielibyśmy do czynienia jedynie z usiłowaniem dokonania. Sąd Najwyższy kwestii tej bowiem w ogóle nie wyjaśnił w swym judykacie.

Ponadto, jak słusznie zauważa P. Kardas, koncepcja (reprezentowana we wskazanym wyżej orzeczeniu) polegająca na uznaniu, że w przypadku faktur fikcyjnych mamy do czynienia z brakiem naruszenia obowiązku podatkowego, wiąże się konsekwentnie z dalszym stwierdzeniem, iż nie mamy wtedy do czynienia z przekroczeniem jakiegokolwiek normy sankcjonującej, którą możemy dekodować z art. 76 k.k.s., mamy natomiast do czynienia z przekroczeniem norm sankcjonujących wyrażonych w art. 286 k.k.⁴⁵ Rzecz jednak w tym, że aż 3 z 4 norm wyrażonych w art. 76 nie odnoszą w żaden sposób do zakresu normowania art. 286. Są to normy określające karalność za: wprowadzenie w błąd i narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej podejmowane z zamiarem bezpośrednim; wprowadzenie w błąd i narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej podejmowane z zamiarem ewentualnym; wprowadzenie w błąd i doprowadzenie do nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej podejmowane z zamiarem ewentualnym. Wymienione zachowania nie są objęte zakresem normowania żadnej z norm wyrażonych w art. 286 k.k.

Co więcej, realizacja znamion czynu z art. 76 k.k.s. może mieć miejsce także wtedy, gdy sprawca obniża wartość podatku należnego, przez co powstaje nadwyżka podatku naliczonego nad należnym, tak więc nie zawsze wyłudzenie zwrotu podatku VAT będzie następowało poprzez sztuczne zwiększanie kwoty podatku naliczonego – jej wysokość może odpowiadać kwocie, którą podatnik faktycznie może sobie odliczyć, a mimo to, na skutek jego manipulacji kwotą podatku należnego, można doprowadzić do nieuzasadnionego zwrotu podatku⁴⁶. Czyny te nie będą związane z wystawianiem faktur fikcyjnych, a zatem co do nich również nie będziemy rozpatrywać ewentualnego przyjęcia kwalifikacji prawnej z art. 286 k.k.

⁴⁵ P. Kardas, *O wzajemnych relacjach...*, s. 18–19, przy czym koniecznym jest zaznaczyć, iż autor posługuje się tutaj pojęciem normy sankcjonującej, z czym jednak można się nie zgodzić, albowiem wskazane przez niego normy mogą zostać uznane według odmiennego punktu widzenia za normy sankcjonowane. Terminologia, którą posługuje się autor wynika zapewne z przyjęcia przez niego koncepcji A. Zolla dotyczącej zawartości normatywnej przepisów karnych. Szerzej na ten temat: A. Zoll, *O normie prawnej z punktu widzenia prawa karnego*, „Krakowskie Studia Prawnicze” 1990, rok XXIII, s. 65–95; Ł. Pohl, *Struktura normy sankcjonowanej w prawie karnym*, Poznań 2007, s. 34–38.

⁴⁶ Zob. A. Bartosiewicz, *Wyłudzenie...*, s. 100–101.

Jedyną normą, którą możemy dekodować z treści art. 76 k.k.s., co do której mogą powstać wątpliwości, czy nie pokrywa się ona w pewnym zakresie z normami prawnymi dekodowanymi z kolei z treści art. 286 k.k., jest norma penalizująca wprowadzenie w błąd i doprowadzenie do nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej podejmowane z zamiarem bezpośrednim. W zakresie, w jakim następuje przekroczenie tej normy poprzez nienależne zmniejszenie kwoty podatku należnego, nie jest jednak w żaden sposób możliwe przyjęcie kwalifikacji prawnej z art. 286 k.k., skoro wtedy niewątpliwie powstaje obowiązek podatkowy, tyle tylko, że wynikająca z tego faktu kwota podatku podlegająca zapłacie jest pomniejszana bezpodstawnie przez sprawcę, co w oczywisty sposób powinno być kwalifikowane z art. 76 k.k.s., jeżeli spowodowało ryzyko nienależnego zwrotu podatku.

W konsekwencji należy zatem stwierdzić, iż zakresy ochrony obu tych przepisów nie pokrywają się ze sobą, nie każde zachowanie penalizowane przez art. 76 będzie się mieściło w zakresie normowania art. 286 k.k.⁴⁷, co stwarza uzasadnione wątpliwości co do możliwości zastosowania art. 286 do karalności wyłudzenia zwrotu podatku za pomocą faktury fikcyjnej, skoro jedynie wtedy, gdy sprawca doprowadza do zwrotu nienależnego podatku działając w zamiarze bezpośrednim, będziemy mieli potencjalnie do czynienia z przekroczeniem norm sankcjonowanych odczytywanych z art. 286 k.k.

Pojawia się jednak wtedy problem luki prawnej, zauważony przez P. Kardasa⁴⁸. Jeżeli bowiem w każdej sytuacji, gdy sprawca przekraczając wyżej wskazaną normę posługuje się fakturą fikcyjną, nie dochodzi do realizacji znamion czynu zabronionego z art. 76 k.k.s. (skoro bowiem nie powstaje wtedy obowiązek podatkowy, jako że faktura nie odnosi się do faktycznie mającego miejsce zdarzenia prawnego), to brak jest podstaw prawnych do pociągnięcia do odpowiedzialności karnej sprawcy czynów zabronionych polegających na przekroczeniu trzech norm sankcjonowanych wyżej wymienionych, jeśli do popełnienia tychże czynów posłużył się fakturą fikcyjną. Z jednej strony bowiem te zachowania nie realizują znamion przestępstwa oszustwa z uwagi na wystąpienie nieodpowiedniej formy zamiaru lub brak doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, a jednocześnie nie spełniają znamion czynu z art. 76 k.k.s. ze względu na niewłaściwy przedmiot ochrony (skoro zdaniem SN brak jest tutaj powstania obowiązku podatkowego). Tego typu sytuacje – do której prowadzi tok myślenia zaprezentowany przez SN we wskazanym wyżej postanowieniu z dnia 1 marca 2004 roku – trudno uważać za logicznie i kryminalno-politycznie uzasadnioną. Przy czym należy doprecyzować, iż w zakresie narażenia na niezasadny zwrot podatku przy działaniu sprawcy w zamiarze bezpośrednim dokonywanego na podstawie faktur fikcyjnych, powyższe stwierdzenie P. Kardasa o niekaralności tego zachowania jest nieprecyzyjne, albowiem tego typu zachowanie nie wchodzi w zakres normatywny art. 286 k.k. ze względu na brak wymaganego skutku (narażenie na zwrot zamiast doprowadzenia do zwrotu, koniecznego do przypisania odpowiedzialności z art. 286 k.k.). Tego typu zachowanie nie będzie zatem realizowało znamion art. 286 w postaci dokonania, ale sprawca tego czynu

⁴⁷ P. Kardas, *O wzajemnych relacjach...*, s. 19.

⁴⁸ *Ibidem*, s. 21–22.

będzie prawdopodobnie odpowiadał za usiłowanie oszustwa, zachowanie jego wbrew opinii P. Kardasa nie będzie zatem niekaralne (skoro swym działaniem naraził dobro prawne, ale swego celu jednak nie zdołał zrealizować)⁴⁹.

Niezależnie od powyższego, niewątpliwie mylne są zatem twierdzenia zawarte w orzeczeniu Sadu Najwyższego z dnia 12 sierpnia 2008 r. (sygn. V KK 76/08, LEX nr 449041), gdzie wskazano: „Porównanie treści art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k. prowadzi do oczywistego wniosku, że pierwszy z nich jest przepisem *lex specialis* w stosunku do drugiego. Znamiona przestępstwa z art. 76 § 1 k.k.s. mieszczą się całkowicie w ogólnej ujętym opisie działania sprawcy przestępstwa z art. 286 § 1 k.k., typizując szczególny rodzaj oszustwa prowadzącego do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej”. Pogląd ten jest mylny, albowiem znamiona czynu zabronionego stypizowanego w art. 76 k.k.s. nie zawierają się bynajmniej całkowicie w znamionach oszustwa „zwykłego”, zarówno ze względu na opisaną powyżej kwestię częściowo rozbieżnego zakresu zastosowania norm wyrażonych przez oba te przepisy, jak i kwestię odmiennego przedmiotu ochrony.

Słusznie bowiem zauważa się, że przedmiotem ochrony art. 76 k.k.s. obok obowiązków podatkowych jest także mienie Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego⁵⁰. Ochrona przez art. 76 k.k.s. obowiązków podatkowych (obok mienia) jest natomiast czynnikiem różnicującym ten przepis od oszustwa klasycznego w zakresie dobra prawnie chronionego, z czego wynika konkluzja, że nie jest możliwe uznanie jakiegokolwiek czynu godzącego w szeroko rozumiane obowiązki podatkowe za oszustwo klasyczne z uwagi na odmienny przedmiot ochrony⁵¹. Z tego punktu widzenia, nie ma prawnokarnego znaczenia podział na faktury fikcyjne i faktury nierzetelne, skoro w obu przypadkach dochodzi do naruszenia obowiązków podatkowych związanych z prawidłowym wypełnianiem deklaracji podatkowych te faktury uwzględniających, prowadzącym do nienależnego zwrotu podatku i obie te sytuacje winny być kwalifikowane z art. 76 k.k.s. Należy tutaj ponownie przytoczyć pogląd P. Kardasa, który stoi na stanowisku – podobnie jak autor niniejszego opracowania – iż z art. 286 § 1 k.k. można dekodować normę

⁴⁹ Oczywiście, przy przyjęciu założenia, że w ogóle możemy rozważać przyjmowanie co do tych zachowań kwalifikacji prawnej z art. 286 k.k.

⁵⁰ P. Kardas, G. Łabuda, *Zbiąg przepisów...*, s. 124 i n.; podobnie: A. Piaseczny, [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks...*, s. 278; L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 357. Szeroko przedmiot ochrony przepisów k.k.s. określa również F. Prusak, jako: „interes finansowy państwa oraz Wspólnot Europejskich, jak również ustanowiony porządek prawny w zakresie skarbowości” (*Kodeks...*, s. 22), co wydaje się korespondować z poglądem P. Kardasa i G. Łabudy. Oczywiście w pierwszej kolejności dobrem prawnie chronionym przez art. 76 k.k.s. będą – analogicznie jak w przypadku art. 56 k.k.s. – obowiązki podatkowe nakładane przez materialne prawo podatkowe (zob. np. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 42), co jest faktem bezspornym, jednak przy naruszeniu tych obowiązków, skutki tych naruszeń oddziaływać będą na mienie Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Dlatego też np. w: J. Bryk, A. Choromańska, A. Kalisz, S. Miszkiewicz, D. Mocarska, D. Porwisz, A. Sadło-Nowak, A. Świerczewska-Gąsiorowska, *Wybrane zagadnienia...*, s. 88, autorzy określają przedmiot ochrony tego przepisu jako: „przestrzeganie przepisów materialnego prawa podatkowego, w zakresie procedury związanej ze zwrotem podatkowej należności publicznoprawnej”.

⁵¹ P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 64 i n.; P. Kardas, *O wzajemnych relacjach...*, s. 24–25; podobnie: uzasadnienie wyroku SN z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2009, nr 4, poz. 43.

sankcjonującą czynności polegające na naruszeniu norm prawa prywatnego, natomiast z art. 76 § 1 k.k.s. normę sankcjonującą zachowania polegające na naruszeniu norm prawa publicznego⁵².

Nie zasługuje na aprobatę teza formułowana np. przez J. Dużego, iż mienie Skarbu Państwa jest również dobrem prawnie chronionym przez art. 286 k.k. Tenże autor twierdzi bowiem⁵³, iż „nie można przy tym zgodzić się z poglądem, że przepis art. 286 § 1 k.k. nie chroni mienia Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów w zakresie zamachów realizowanych przy wykorzystaniu regulacji z zakresu prawa publicznego. Znaczyłoby to bowiem *de facto*, że mienie Skarbu Państwa jest słabiej chronione (tylko i wyłącznie przez regulacje wyspecjalizowanej gałęzi prawa) i podlega innym (w rzeczywistości słabszym) standardom ochrony”. Pogląd ten nie może zostać uznane za uzasadniony, albowiem, po pierwsze, trudno uznać, aby wyodrębnienie specyficznej grupy przepisów, związanej z sankcjonowaniem bezprawnego nieuiszczania danin publicznoprawnych, cechującej się specyficznymi odrębnościami, miało wskazywać na słabszą ochronę mienia państwowego⁵⁴. To w końcu te specyficzne cechy i instytucje, takie jak odpowiedzialność zastępcza czy odpowiedzialność posiłkowa, przesadzają o lepszym dostosowaniu norm prawa karnego skarbowego do ochrony należności publicznoprawnych w porównaniu do norm zawartych w Kodeksie karnym, mających charakter bardziej ogólnych.

Poza tym nie można zapominać o tym, iż mienie Skarbu Państwa chronione jest także przez normy prawa finansowego, regulujące takie instrumenty prawne, jak konieczność zapłaty odsetek od nieuiszczonych należności publicznoprawnych, również mające charakter odstraszcający podatników od czynów godzących w interes finansowy państwa. Przepisy prawa karnego skarbowego mają jedynie służebną, uzupełniającą funkcję wobec tych przepisów i o tym nie można zapominać. Trudno zatem doprawdy zrozumieć, czemu autor uważa, iż przepisy k.k.s. zapewniają słabsze standardy ochrony mienia Skarbu Państwa. Niewykluczone, że autor kierował się tym, iż kary pozbawienia wolności przewidziane w k.k.s. za poszczególne przestępstwa są faktycznie zazwyczaj niższe niż w prawie karnym powszechnym.

⁵² P. Kardas, *O wzajemnych relacjach...*, s. 27–28.

⁵³ J. Duży, *Przedmiot ochrony oszukańczych uszczupień podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 12, s. 139; J. Duży, *Kryminalizacja nadużycia mechanizmów podatkowych*, [w:] B. Szygł, T. Kuczur (red.), *Aktualne problemy kryminalizacyjne*, Toruń 2013, s. 166–167. Odmienne: M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część szczególna, t. III*, Kraków 2006, s. 319.

⁵⁴ Na marginesie należy zauważyć, iż w żaden sposób nie może zasługiwać na aprobatę wysunięta w innym miejscu przez J. Dużego teza, że ze względu na m.in. dłuższy okres przedawnienia i ułatwienia dowodowe w wykazywaniu winy sprawców należy preferować odpowiedzialność z przepisów Kodeksu karnego w sytuacji ich potencjalnego zbiegu z przepisami k.k.s. (J. Duży, *Kwalifikacja prawna uszczuplenia podatku od towarów i usług*, „Państwo i Prawo” 2008, nr 10, s. 80). Okoliczności wskazane przez autora nie mogą mieć bowiem żadnego znaczenia przy przypisywaniu odpowiedzialności – takie znaczenie mogą mieć jedynie kwestie odpowiedniej wykładni danych przepisów i ich odpowiednia subsumpcja do stanu faktycznego, a nie to, która kwalifikacja prawna w większym stopniu ułatwia pociągnięcie sprawcy do odpowiedzialności. Autor wprost wskazuje zresztą, że przyjęcie kwalifikacji prawnej czynu z art. 76 k.k.s., a nie 286 k.k. jest dla niego nieuzasadnionym przywilejem dla sprawców czynu (*ibidem*, s. 83), pomijając przy tym jednak okoliczność, iż subiektywne przekonanie o zbyt łagodnej penalizacji pewnych zachowań nie może prowadzić do przyjmowania niewłaściwej kwalifikacji prawnej, by pociągnąć sprawcę do surowszej odpowiedzialności.

Z drugiej jednak strony na podstawie regulacji k.k.s. można wymierzyć grzywnę w wyższej wysokości niż w k.k., a ponadto zakres różnych form odpowiedzialności jest rozszerzony na szersze grono podmiotów, czego brakuje w k.k. (np. na skutek zastosowania wspomnianej odpowiedzialności zastępczej z art. 9 § 3 k.k.s.).

Bezzasadne jest zatem twierdzenie, iż mienie Skarbu Państwa musi być dodatkowo chronione przez przepisy Kodeksu karnego. Co więcej, takie rozumowanie podważałoby po prostu sens stosowania w wielu przypadkach przepisów k.k.s., skoro często mogłyby zostać one zastąpione przez odpowiednie przepisy Kodeksu karnego, mające przecież bardziej uniwersalną formułę niż przepisy k.k.s. Koniecznym jest zatem wyodrębnienie różnych rodzajów dobra prawnie chronionego: mienia Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego (chronionego przez art. 76 k.k.s.) oraz pozostałych rodzajów mienia, chronionych przez art. 286 k.k. Należy zatem stwierdzić, iż czyn z art. 76 k.k.s. oraz czyn z art. 286 k.k. mają odmienny zakres zastosowania, a co więcej różnią się znacząco dobrem prawnym chronionym przez siebie, z czego należy wnioskować, iż nie dochodzi między nimi do zbiegu przepisów⁵⁵. Dla porządku ponownie należy jedynie przypomnieć, że przepisy typizujące przestępstwa przeciwko mieniu z k.k. również chronią mienie Skarbu Państwa, ale tylko wtedy, gdy rozpatrujemy je w sferze regulacji prawa prywatnego⁵⁶.

Poglądy J. Dużego na kwestię dobra prawnie chronionego przez art. 286 k.k. wynikają z faktu, iż jest on zwolennikiem zaprezentowanej uprzednio w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2004 roku (sygn. V KK 248/03) tezy, iż wyłudzenie zwrotu podatku może być w pewnych okolicznościach kwalifikowane jako oszustwo z art. 286 k.k., m.in. dlatego, że działania sprawców czynów zabronionych tego rodzaju w pierwszej kolejności godzą w mienie, a dopiero potem w obowiązek podatkowy⁵⁷. Zdaniem autora bowiem w pierwszej kolejności przedmiotem ochrony jest tutaj mienie Skarbu Państwa, a dopiero potem obowiązek podatkowy. Autor zwraca uwagę na to, iż celem sprawców jest przede wszystkim wzbogacenie się, a nie naruszenie obowiązków podatkowych, a zatem to mienie jest głównym (rodzajowym) przedmiotem ochrony tego przepisu⁵⁸. Podobnie

⁵⁵ Zob. P. Kardas, *O wzajemnych relacjach...*, s. 25–28, gdzie słusznie zauważa się, iż przyjęcie odmiennego stanowiska dopuszczającego taki zbieg doprowadziłoby do stwierdzenia, że „zachowania polegające na wykorzystaniu faktur nierzetelnych lub fikcyjnych i skutkujące nienależnym zwrotem podatkowej należności publicznoprawnej w taki sposób, że zachowanie popełnione z zamiarem kierunkowym – o identycznych komponentach przedmiotowych – kwalifikowane byłoby jako dwa przestępstwa przy wykorzystaniu konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych, zaś zachowania popełnione z zamiarem bezpośrednim, lecz pozbawionym zabarwienia w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub popełnione z zamiarem wynikowym, stanowiłyby „jedynie” przestępstwo oszustwa skarbowego”. Podobnie: P. Kardas, G. Łabuda, *Zbieg przepisów...*, s. 162; R. Kubacki, *Wyłudzenie zwrotu VAT – odpowiedzialność karna skarbową*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 9, s. 54, a także s. 55, gdzie autor wskazuje, że jest co prawda możliwy zbieg idealny art. 76 k.k.s. z poszczególnymi przestępstwami powszechnymi, ale nie wymienia wśród nich oszustwa.

⁵⁶ P. Kardas, *O wzajemnych relacjach...*, s. 30, przypis 46.

⁵⁷ J. Duży, *Przedmiot ochrony...*, s. 134 i n.

⁵⁸ J. Duży, *Kryminalizacja nadużycia...*, s. 167–169.

T. Oczkowski⁵⁹ uważa, iż w części przypadków potencjalnie kwalifikowanych jako wyłudzenie zwrotu podatku VAT celem działania sprawców jest podyktowanie chęcią zmniejszenia obciążeń podatkowych⁶⁰, a w części chęć uzyskania korzyści majątkowej i te czyny winny być kwalifikowane z art. 286 k.k. Kwestię tę należy jednak rozstrzygnąć analogicznie jak na gruncie art. 56 k.k.s.: twierdzeniem niekwestionowanym jest to, że popełniając przestępstwo lub wykroczenie skarbowe sprawca działa w celu osiągnięcia korzyści majątkowej. Nawet chęć zmniejszenia obciążeń podatkowych prowadzi do uzyskania korzyści majątkowej poprzez zmniejszenie podatku należnego do uiszczenia. Stąd nie ma podstaw rozróżnianie tego, czy sprawca działał w celu uzyskania korzyści czy w celu naruszenia obowiązków podatkowych. Niezależnie zatem, czy u podstaw jego czynu leżało wystawienie faktur fikcyjnych czy też nie, celem jego działania będzie finalnie uzyskanie korzyści majątkowej, dlatego okoliczności przywołane przez wskazanych autorów nie mają żadnego znaczenia dla prawnokarnej oceny czynu.

Co więcej, zauważyć należy, iż jeżeli sprawca działając w zamiarze bezpośrednim uzyskuje nienależny zwrot VAT-u (tylko taka sytuacja może bowiem zostać uznana za dokonanie przestępstwa z art. 286 k.k.) na podstawie faktur fikcyjnych, to nawet jeśli uznać, że powyższe działanie sprawcy nie narusza obowiązku podatkowego (co jest jednak wątpliwe, biorąc pod uwagę obecność w ustawie o podatku od towarów i usług omawianego uprzednio art. 108 ust. 1), zachowanie jego niewątpliwie narusza inne obowiązki podatkowe, co zgodne jest z przedmiotem ochrony art. 76 k.k.s. (którym są szeroko rozumiane obowiązki podatkowe). Sam J. Duży potwierdza zresztą taki sposób ujęcia przedmiotu ochrony tego przepisu wskazując, iż czyn z art. 76 k.k.s. jest skierowany nie tylko przeciwko obowiązkowi podatkowemu *sensu stricto*, ale szeroko rozumianym obowiązkom podatkowym, takim jak prawidłowe prowadzenie ksiąg podatkowych czy wystawianie faktur dokumentujących zdarzenia gospodarcze zgodnie z rzeczywistością.

Skoro zatem działanie sprawcy opierające się na fakturach fikcyjnych narusza przedmiot ochrony art. 76 k.k.s. (szeroko rozumiane obowiązki podatkowe, a jednocześnie także chronione przez ten przepis mienie Skarbu Państwa), trudno sensownie przyjmować tutaj jego kwalifikację prawną z art. 286 k.k. Można bowiem jak się wydaje bronić również stanowiska, iż skoro przedmiotem ochrony (co przyznaje sam J. Duży) art. 76 k.k.s. są liczne obowiązki podatkowe, to czyn sprawcy obiektywnie polega na tym, iż to one (a konkretnie obowiązki związane z prawidłowo-

⁵⁹ T. Oczkowski, *Problematyka...*, s. 92.

⁶⁰ Autor pomija przy tym, że na gruncie art. 76 k.k.s. penalizującego wyłudzenie zwrotu podatku, trudno uznać, iż działania sprawcy tego czynu mogą być w jakiegokolwiek sytuacji spowodowane „chęcią zmniejszenia obciążeń podatkowych”. Gdyby sprawca dążył do zmniejszenia tych obciążeń, powinien doprowadzić do obniżenia kwoty podatku VAT należnej do zapłaty, nawet do poziomu zerowego, a nie deklarować, że przysługuje mu zwrot podatku. Jeżeli zatem mówimy o czynie z art. 76 k.k.s., to nie jest możliwe, aby działania sprawy motywować w ten sposób, jak czyni to T. Oczkowski. Nie ma też tutaj znaczenia przywoływana przez autora okoliczność, że sprawca może faktycznie prowadzić działalność gospodarczą – jeżeli wykorzystuje ją do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT, to nie ma tutaj żadnych różnic w porównaniu do sytuacji, gdyby takiej działalności faktycznie by nie prowadził, a mimo to wyłudzał zwrot podatku.

ścią i rzetelnością wystawiania faktur oraz składania deklaracji podatkowych) są w pierwszej kolejności naruszane przez sprawcę, co dopiero następnie doprowadza do powstania stanu narażenia na zagrożenie dla dobra prawnego, jakim jest mienie Skarbu Państwa i dlatego twierdzić można, iż to właśnie szeroko rozumiane obowiązki podatkowe są podstawowym dobrem chronionym przez ten przepis. Z tego też względu twierdzenia autora, iż przy wystawianiu faktur fikcyjnych i domaganiu się na ich podstawie zwrotu podatku mamy do czynienia z kwalifikacją prawną z art. 286 k.k., są niezasadne, skoro nawet jeśli nie powstaje tu obowiązek podatkowy⁶¹ (co trzeba ponownie podkreślić, iż jest wątpliwe), to dochodzi do naruszenia licznych innych obowiązków podatkowych, co zmusza do przyjęcia kwalifikacji prawnej właśnie z art. 76 k.k.s.

Dlatego też nie można zgodzić się z twierdzeniem J. Dużego, iż w opisywanych przez niego przypadkach możemy wyróżnić zamiar bezpośredni godzący w mienie Skarbu Państwa i zamiar ewentualny godzący w obowiązki podatkowe⁶². Sprawca czynu zabronionego z art. 76 k.k.s. narusza bowiem w pierwszej kolejności obowiązek podatkowy polegający na prawidłowym wypełnianiu deklaracji podatkowych i robi to w celu uzyskania korzyści majątkowej. Naruszenie pierwszego dobra jest zatem środkiem prowadzącym do naruszenia drugiego dobra, nie da się tych dwóch rzeczy sensownie rozdzielić. Wyłudzenie zwrotu podatku VAT czy to na podstawie faktury fikcyjnej, czy też dokumentującej prawdziwe zdarzenie gospodarcze, jest działaniem w tym samym zamiarze, różniącym się jedynie metodą działania sprawcy.

Nie jest także zasadna kolejna teza autora, który w przypadku potencjalnego zbiegu art. 286 i 76 k.k.s. podważa celowość stosowania w takiej sytuacji zasady *lex specialis derogat legi generali* przyjmując prymat rozwiązań przewidzianych w kodeksie karnym z uwagi na fakt naruszenia przy tym regulacji prawa podatkowego (a więc mających charakter publicznoprawny)⁶³. Autor twierdzi, iż nie ma żadnych normatywnych podstaw do stosowania tejże zasady, pomijając przy tym fakt, iż istotą przecieży stosowania tejże zasady jest to, iż nie jest ona zazwyczaj wyrażana w przepisach prawnych. Czyni także nieudaną paralelę ze zbiegiem przepisów prawa administracyjnego oraz karnego, nie wskazując jednocześnie na to, iż wtedy oczywistym jest niemożliwość stosowania zasady specjalności z uwagi na to, że są to dwie różne gałęzie prawa, w przeciwieństwie do ściśle ze sobą powiązanych: prawa karnego i prawa karnego skarbowego.

Gdyby przyjąć argumentację autora, to w analizowanej sytuacji mielibyśmy do czynienia ze zbiegiem idealnym⁶⁴ przepisów art. 76 k.k.s. z art. 286 k.k. (który

⁶¹ Przy czym w kontekście czynu zabronionego z art. 76 k.k.s. obowiązek podatkowy powstaje tak naprawdę jedynie w odniesieniu do wystawcy faktury, a nie do jego kontrahenta, który na jej podstawie domaga się zwrotu podatku VAT (zob. P. Kardas, G. Łabuda, *Zbieg przepisów...*, s. 135–136).

⁶² J. Duży, *Przedmiot ochrony...*, s. 140.

⁶³ *Ibidem*, s. 142–143.

⁶⁴ Oczywiście jedynie wtedy, gdy przyjmiemy, że przedmiotem ochrony czynu z art. 286 k.k. jest mienie Skarbu Państwa w zakresie należności publicznoprawnych; w przeciwnym wypadku do zbiegu nie dojdzie, ponieważ nie zostanie spełnione jedno ze znamion tego czynu zabronionego (znamie przedmiotu ochrony).

sam autor wskazuje jako odpowiednią kwalifikację prawną), który miałby miejsce w znacznej ilości przypadków stosowania art. 76 k.k.s. (nie licząc tych, gdy po stronie sprawcy wystąpił zamiar ewentualny oraz gdy doszło jedynie do narażenia należności publicznoprawnej na uszczuplenie)⁶⁵. Ustawodawca stanowiąc zatem art. 76 k.k.s. z góry zakładałby zatem, że w części przypadków jego stosowania następowalby zbieg idealny z innym przepisem karnym i co więcej – sankcja orzekana na podstawie art. 76 zazwyczaj nie byłaby wykonywana, skoro art. 286 przewiduje kary surowsze, przynajmniej w zakresie grożącej kary pozbawienia wolności. Trudno byłoby przypuszczać, aby ustawodawca ustanawiał przepis, co do którego w części przypadków, które wypełniają jego ustawowe znamiona, orzekane za ten czyn kary nie byłyby wykonywane. Takie twierdzenie przeczyłoby całkowicie zasadzie racjonalności ustawodawcy i dlatego też należy je stanowczo odrzucić. Stanowisko to czyniłoby art. 76 w znacznym zakresie przepisem zbędnym, co dodatkowo zmusza do przyjęcia odmiennej kwalifikacji prawnej analizowanych przypadków wyłudzenia zwrotu podatku.

Nieco inny argument przemawiający za możliwością stosowania art. 286 k.k. do niektórych zachowań przestępnych związanych z wyłudzeniem zwrotu podatku polega na interpretacji pojęcia „nienależny zwrot” z art. 76 k.k.s. Zgodnie z tym poglądem zwrotem jest jedynie oddanie czegoś z powrotem, a więc rzecz podlegająca zwrotowi musi się znajdować uprzednio we władztwie zwracającego. Wynikałoby z tego zatem, iż nienależnym zwrotem jest jedynie „niemający podstaw prawnych zwrot kwoty wynikającej z przewyższania podatku należnego przez podatek naliczony, który odpowiada podatkowi należnemu powstałemu u kontrahentów podatnika wnioskującego o zwrot. W tym kontekście oczywistym jest, że jeśli jako kwota podatku naliczonego została zadeklarowana kwota nigdy niebędąca podatkiem należnym, to nie dochodzi do zwrotu należności podatkowej”⁶⁶, co będzie miało miejsce nie tylko w przypadku faktur fikcyjnych, ale i nierzetelnych, skoro na ich podstawie zawyża się kwotę podatku naliczonego. Nie zostałyby zatem w tego typu sytuacjach zrealizowane wszystkie znamiona czynu z art. 76 k.k.s.

Pogląd ten jednak nie wydaje się przekonujący z tego podstawowego powodu, iż rażąco ograniczałby on zakres zastosowania art. 76 k.k.s., który to przepis można by było stosować jedynie do przypadków, gdy zwrot podatku wynika z bezpodstawnego obniżenia podatku należnego przy prawidłowo określonej kwocie podatku naliczonego lub w przypadkach, gdy sprawca bezpodstawnie odliczy podatek naliczony mimo zakazu istniejącego w ustawie podatkowej⁶⁷. Poza tym koncepcja ta pomija istotną okoliczność. W znamionach art. 76 k.k.s. nie występuje bowiem samo pojęcie „zwrotu”, ale „nienależnego zwrotu”. Przepis ten będzie zatem obejmował wszystkie sytuacje, gdy organy podatkowe przekazują kwoty, które w ich przekonaniu winny być zwrócone podatnikowi, do czego jednak tak naprawdę brak jest podstaw – co wydaje się być kwestią bezsporną. Zwrot ten może zatem być nienależnym z tego powodu, iż kwota przekazana przez organ

⁶⁵ Podobną koncepcję przedstawia I. Stolarczyk, *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 9, s. 97 i n.

⁶⁶ A. Bartosiewicz, *Wyłudzenie...*, s. 100–102.

⁶⁷ Katalog takich zakazów znajduje się np. w art. 88 ust. 1 ustawy o VAT.

podatkowy sprawcy czynu w ogóle nie była przez sprawcę zapłacona. Tutaj również bowiem brak jest podstaw do zwrotu tejże kwoty. Organ mylnie dokonuje przekazania kwoty pieniężnej podatnikowi, uznając ją za uzasadniony zwrot. Faktycznie bowiem literalnie można zwrócić jedynie coś, co się przedtem posiadało. Jednak jeśli mówimy o zwrocie nienależnym, to pojęcie to musi obejmować też te sytuacje, gdy do zwrotu brak jest podstaw, ponieważ taka rzecz nigdy nie znalazła się w posiadaniu zwracającego⁶⁸.

Koncepcja ta oparta jest ponadto na jeszcze jednym zasadniczym błędzie, polegającym na interpretacji pojęcia „zwrot” w całkowitym wyabstrahowaniu od znaczenia tego pojęcia nadawanego mu przez ustawy podatkowe. Trzeba bowiem zauważyć, iż do procedury zwrotu podatku – niezależnie od tego, czy mamy do czynienia z rzeczywiście istniejącym czy sztucznie zawyżonym podatkiem naliczonym – organ podatkowy stosuje za każdym razem przepisy działu IX Ustawy o VAT. Skoro zatem organ podatkowy w przypadku np. wystawienia faktury fikcyjnej, dokonuje przekazania na rzecz podatnika wyłudzonej przez niego kwoty pieniężnej na podstawie przepisów o zwrocie podatku, trudno zrozumieć czemu mielibyśmy uważać, iż nie można tej sytuacji uznać za zwrot podatku. Same ustawy podatkowe uznają zatem tego typu sytuacje za zwrot podatku. Trudno też racjonalnie i aksjologicznie uzasadnić, czemu osoba która bezpodstawnie zwiększa w deklaracji podatkowej kwotę podatku naliczonego o przykładowo 2 000 złotych, doprowadzając do powstania nadwyżki podatku naliczonego w wysokości 1 000 złotych, miałaby odpowiadać z art. 286 k.k., natomiast osoba, która bezprawnie zaniża kwotę podatku należnego o 2 000 złotych, przez co doprowadza do powstania nadwyżki podatku naliczonego w identycznej wysokości, miałaby odpowiadać z art. 76 k.k.s.

Podsumowując, należy stwierdzić, że art. 76 k.k.s. i art. 286 k.k. mają odmienny zakres ochrony i nie jest możliwe dojdęcie między nimi do idealnego zbiegu przepisów. W przypadku wyłudzenia zwrotu podatku za pomocą faktur fikcyjnych i tak dochodzi do powstania obowiązku podatkowego, a nawet przy przyjęciu odmiennego wykładni prawa podatkowego – tak czy inaczej tego rodzaju czyn zabroniony narusza szeroko rozumiane obowiązki podatkowe, czyli dobro prawne chronione przez art. 76 k.k.s., a więc znamiona tego czynu zabronionego są w tym przypadku zrealizowane. Jednakże gdyby przyjąć tutaj możliwość zbiegu obu tych czynów, to i tak brak jest podstaw do twierdzenia, iż nie działałaby tutaj zasada specjalności wyłączająca możliwość stosowania art. 286 k.k. Nadal aktualny pozostaje bowiem przykład podany przez P. Kardasa oraz G. Łabudę: „gdyby uznać takie kryterium (nie)istnienia zdarzenia za miarodajne, należałoby dojść do wniosku, że przypisanie realizacji znamion deliktu z art. 76 k.k.s. miałyby miejsce w razie wewnątrzspółnotowego nabycia towaru za 1 zł, podczas gdy sprawca wykazałby w deklaracji podatkowej VAT-7 1 000 000 zł, nie miałoby natomiast miejsca w razie braku jakiegokolwiek wewnątrzspółnotowego nabycia [i wystawienia faktury fikcyjnej – dopisek Ł.P.]. W takim skrajnym przypadku kwota 1 złotego decydowa-

⁶⁸ Zob. W. Kotowski, B. Kurzepa, *Kodeks...*, s. 347, gdzie wskazuje się następująco: „bezpodstawny zwrot – to zwrot podatkowej należności publicznoprawnej bez żadnej podstawy prawnej i faktycznej, na niczym nieoparty, nieuzasadniony, niesłuszny”.

łaby o kwalifikacji prawnej zachowania z art. 76 k.k.s.⁶⁹. Przykład ten doskonale obrazuje absurdalne konsekwencje, do jakich prowadzi przyjęcie stanowiska, że popełnianie czynów zabronionych w związku z wystawieniem faktury fikcyjnej prowadzić winno do przyjęcia kwalifikacji prawnej takich zachowań z art. 286 k.k., a nie odpowiednich przepisów Kodeksu karnego skarbowego.

BIBLIOGRAFIA

- Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2006.
- Bartosiewicz A., *Wyłudzenie zwrotu podatku VAT*, „Glosa” 2005, nr 4.
- Bednarzak J., *Przestępstwo oszustwa w polskim prawie karnym*, Warszawa 1971.
- Błachnio-Parzych A., *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 10 lipca 2013 r.*, sygn. II KK 20/13, „Palestra” 2015, nr 1-2.
- Bryk J., Choromańska A., Kalisz A., Miszkiewicz S., Mocarska D., Porwisz D., Sadlo-Nowak A., Świerczewska-Gąsiorowska A., *Wybrane zagadnienia prawa karnego skarbowego*, Szczepiński 2014.
- Cieślak W., *„Rozporządzenie mieniem” jako znamię wymuszenia rozbójniczego (art. 211 k.k.)*, „Palestra” 1995, nr 11-12.
- Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część szczególna, t. III*, Kraków 2006.
- Duży J., *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 22 października 2009 r.*, sygn. IV KK 433/08, „Państwo i Prawo” 2011, nr 10.
- Duży J., *Falszerstwo intelektualne faktury a uszczuplenie podatku od towarów i usług*, „Przegląd Sądowy” 2009, nr 11-12, s. 161-163.
- Duży J., *Kryminalizacja nadużycia mechanizmów podatkowych*, [w:] B. Sygit, T. Kuczur (red.), *Aktualne problemy kryminalizacyjne*, Toruń 2013.
- Duży J., *Kwalifikacja prawna uszczuplenia podatku od towarów i usług*, „Państwo i Prawo” 2008.
- Duży J., *Przedmiot ochrony oszukańczych uszczupleń podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 12.
- Duży J., *Wina sprawców oszukańczych uszczupleń podatkowych a kwalifikacja prawna*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7-8.
- Duży J., *Znaczenie regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług dla karnoprawnej oceny oszukańczych uszczupleń podatkowych*, „Przegląd Sądowy” 2012, nr 1.
- Duży J., Kołodziejcki P., *Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 21 lutego 2014 roku*, (sygn. II AKa 409/13), „Przegląd Sądowy” 2015, nr 4.
- Górnio O., *Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 6.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Kardas P., *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 12.
- Kardas P., *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 5.
- Kardas P., Łabuda G., *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2003, nr 3.

⁶⁹ P. Kardas, G. Łabuda, *Zbieg przepisów...*, s. 135.

- Kardas P., Łabuda G., *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwo skarbowe*, [w:] J. Majewski (red.), *Zbieg przepisów i zbieg przestępstw w polskim prawie karnym. Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego*, Toruń 2006.
- Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013.
- Kotowski W., Kurzepa B., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Kubacki R., *Wyłudzenie zwrotu VAT – odpowiedzialność karna skarbową*, „Przeгляд Podatkowy” 2002, nr 9.
- Kubacki R., Bartosiewicz A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Mozgawa M., *Prawnokarne aspekty naruszenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 1999, nr 6.
- Oczkowski T., *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004.
- Oczkowski T., *Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 7–8.
- Pohl Ł., *Struktura normy sankcjonowanej w prawie karnym*, Poznań 2007.
- Preibisz A.N., *Niekorzystne rozporządzenie mieniem jako znamię oszustwa (art. 286 § 1 k.k.)*, „Prokuratura i Prawo” 2005, nr 10.
- Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2011.
- I Stolarczyk., *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 9.
- Wielgolewska A., Piaseczny A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Wilk L., *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 10 lipca 2013 r.*, sygn. II KK 20/13, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 4, poz. 36.
- Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Zoll A., *O normie prawnej z punktu widzenia prawa karnego*, „Krakowskie Studia Prawnicze” 1990, rok XXIII.

O WZAJEMNYCH RELACJACH POMIĘDZY

TZW. OSZUSTWEM PODATKOWYM Z ART. 56 K.K.S. I 76 K.K.S.

A PRZESTĘPSTWEM OSZUSTWA Z ART. 286 K.K.

Streszczenie

Celem artykułu jest prześledzenie wzajemnych relacji pomiędzy art. 286 Kodeksu karnego penalizującym przestępstwo oszustwa a czynami zabronionymi z art. 56 oraz 76 Kodeksu karnego skarbowego w celu odpowiedzi na to, czy jest możliwe wystąpienie pomiędzy nimi zbiegu przepisów i czy jako przestępstwo oszustwa mogą być kwalifikowane sytuacje związane z uszczupleniem przez podatników należności publicznoprawnych. Szczególnie duże znaczenie ma to przy przestępstwach podatkowych związanych z posługiwaniem się fakturami fikcyjnymi, niedokumentującymi prawdziwych zdarzeń gospodarczych, gdzie pojawiają się istotne wątpliwości co do tego, czy powstaje wtedy obowiązek podatkowy i czy wobec tego zostały naruszone dobra prawnie chronione przez przepisy karnoskarbowe. Zdaniem autora jednak analiza wskazanych przepisów oraz regulacji prawnopodatkowych pozwala na stwierdzenie, że przestępstwo oszustwa oraz czyny zabronione z Kodeksu karnego skarbowego mają odmienny przedmiot ochrony i przede wszystkim z tego powodu wszelkie czyny

zabronione związane z uszczupleniem należności publicznoprawnych powinny być kwalifikowane jako realizacja znamion odpowiednich przestępstw i wykroczeń skarbowych, a nie znamion przestępstwa oszustwa z art. 286 k.k.

Słowa kluczowe: oszustwo, oszustwo podatkowe, uszczuplenie należności publicznoprawnej, faktury fikcyjne

ON MUTUAL RELATIONS BETWEEN THE SO-CALLED TAX FRAUD UNDER ARTICLE 56 AND ARTICLE 76 FPC AND A CRIME OF FRAUD UNDER ARTICLE 286 CC

Summary

The article aims to analyse mutual relations between Article 286 of the Criminal Code penalising a crime of fraud and prohibited acts under Articles 56 and 76 of the Fiscal Penal Code in order to answer a question whether the concurrence of provisions is possible and whether crimes connected with reduction of due tax liabilities by tax payers may be classified as fraud. It is especially important in case of tax evasion connected with the use of false invoices that do not document real economic operations and where serious doubts arise as to whether there is tax liability and if so whether the interests protected by fiscal penal law were infringed. In the author's opinion, however, the analysis of the provisions and tax regulations indicated allows for stating that a crime of fraud and acts prohibited under Fiscal Penal Code differ as far as the object of protection is concerned. Thus, this is the main reason why all acts prohibited in connection with the reduction of due tax liabilities should be classified as those matching the features of fiscal crimes and misdemeanours and not the features of the crime of fraud under Article 286 CC.

Key words: crime of fraud, tax fraud, reduction of due tax liabilities, false invoices