

ARTYKUŁY

Janusz Kanarek¹

O wzajemnych relacjach między przestępstwami skarbowymi i przestępstwami powszechnymi

Streszczenie

W artykule poruszone zostały doniosłe kwestie, budzące wątpliwości w praktyce stosowania prawa, związane z wzajemnymi relacjami między przestępstwami skarbowymi i przestępstwami powszechnymi na przykładzie relacji norm prawnych zawartych w przepisie art. 271 § 1 k.k. i art. 62 § 2 k.k. oraz art. 286 § 1 k.k. i art. 76 § 1 k.k. Autor w procesie interpretacji zwraca szczególną uwagę na przedmiot ochrony powyższych typów zabronionych, co doprowadza go do wniosku, że wystawienie fikcyjnej (pustej) faktury wyczerpuje jedynie znamiona przestępstwa powszechnego, o którym mowa w art. 271 § 1 k.k., a co za tym idzie nie zachodzi idealny zbieg czynów zabronionych.

Słowa kluczowe

Przestępstwo skarbowe, przestępstwo powszechne, wystawienie fikcyjnej (pustej) faktury, przestępstwo przeciwko dokumentom, oszustwo podatkowe, oszustwo majątkowe (gospodarze), zbieg idealny, przedmiot ochrony.

Treść uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. IKZP 19/12², wbrew – jak się wydaje – odmiennej konstatacji Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego zawartej w abstrakcyjnym pytaniu prawnym z dnia 28 sierpnia 2012 r. (sygn. BSA II–4110–7/12), w którym uzależniono udzielenie odpowiedzi na drugie z zadanych pytań, którego przedmiotem

¹ Dr Janusz Kanarek, adwokat, Izba Adwokacka w Bydgoszczy, ORCID: 0000-0003-1229-675.

² OSNKW 2013, nr 2, poz. 13.

było określenie, czy art. 76 § 1 k.k.s. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 286 § 1 k.k., od dopuszczalności zastosowania reguł wyłączania wielości ocen do regulacji zawartej w art. 8 k.k.s., nie rozwiązuje jednak wszystkich pojawiających się w praktyce wymiaru sprawiedliwości problemów z określeniem stosunków czynów stypizowanych w kodeksie karnym skarbowym i kodeksie karnym. Nie sposób bowiem zaaprobować tezy, jakoby stosunek czynów stypizowanych np. w art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271 § 1 k.k., czy też w art. 76 § 1 k.k. i w art. 286 § 1 k.k., jak również w art. 54 § 1 k.k.s. i art. 56 § 1 k.k.s., zawsze wyczerpywał się w konstrukcji opisanej w art. 8 § 1 k.k. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12, jak trafnie zauważył to J. Duży, poprzez ograniczenie wykładni jedynie do kontekstu normatywnego konstrukcji określonej w art. 8 § 1 k.k.s. i postrzegania jej istoty jako zbiegu czynów, a nie przepisów ustawy, dał asumpt do bardzo szerokiego traktowania czynów o różnym przecież charakterze, dokonywanych na tle różnych stanów faktycznych, co do których mogą przecież istnieć odmienne powody ich kryminalizacji, jako podlegających (zawsze) idealnemu zbiegowi z art. 8 k.k.s. Przywoływany autor trafnie konstatuje tym samym, że poprawność takiego rozumowania nie jest wcale taka oczywista³.

Osobiście uważam, że rozumowanie takie jest wręcz błędne, co wykazane zostanie właśnie w niniejszym opracowaniu dotyczącym wzajemnych relacji pomiędzy niektórymi przestępstwami (wykroczeniami) skarbowymi i przestępstwami (wykroczeniami) powszechnymi. Oczywiście problematyka ta zostanie przedstawiona wyłącznie w ograniczonym zakresie, gdyż pełne jej przedstawienie wymagałoby wręcz odrębnego opracowania monograficznego. Mnogość problemów pojawiających się w związku z koniecznością dokonania prawidłowej kwalifikacji prawnej czynów na styku prawa karnego skarbowego i prawa karnego powszechnego implikuje bowiem rozbieżności nie tylko w nauce prawa, ale również, a może przede wszystkim – co jednak z ogromną z przykrością należy stwierdzić – w judykaturze. Trudno byłoby znaleźć współcześnie inną problematykę prawnokarną, która doczekałaby się aż tak licznych wypowiedzi oraz tak spolaryzowanych stanowisk dotyczących – jak się wydaje – fundamentalnych wręcz zagadnień, gdyż związanych z podstawą odpowiedzialności represyjnej. Ze względu jednak na mnogość wypowiedzi judykatury i piśmiennictwa w niniejszym artykule postaram się przedstawić wyłącznie własne stanowisko, które – mam nadzieję – wykaże, że konstrukcja idealnego zbiegu czynów zabronionych, w szczególności zaś w rozumieniu nadanym jej uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12, nie tylko, że nie rozwiązuje pojawiających się problemów, ale wręcz je multiplikuje. Egzemplifikacja powyższej

³ J. Duży, Głosa do uchwały z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12 (niedopuszczalność stosowania reguł wyłączania wielości ocen w przypadku idealnego zbiegu czynów zabronionych), Państwo i Prawo 2014, nr 7, s. 131 i n.

problematyki ograniczona zostanie wyłącznie do przedstawienie wzajemnych relacji norm prawnych zawartych w przepisie art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271 § 1 k.k. oraz w przepisie art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k.

Zagadnieniem, które budziło, i jak zostanie to poniżej wykazane budzi nadal, istotne problemy interpretacyjne zarówno w piśmiennictwie, jak i w judykaturze, jest prawidłowe zakwalifikowanie zachowania polegającego na wystawieniu czy też posługiwaniem się nierzetelną, jak również fikcyjną (pustą) fakturą VAT. Zasadne będzie już w tym miejscu jedynie zasygnalizowanie, że faktura nierzetelna, o której mowa w art. 62 § 2 k.k.s. nie może być – moim zdaniem – utożsamiana z wystawieniem faktury fikcyjnej (pustej).

W uchwale składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03⁴ oraz uchwale Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 16/03⁵ wyrażono pogląd, zgodnie z którym osoba, która stosownie do przepisów ustawy z dnia 06 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) jest upoważniona do wystawienia faktury VAT, należy do kategorii innych osób uprawnionych do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k. Pogląd ten – co należy zauważyć – pozostaje w wyraźnej opozycji do wcześniejszych wypowiedzi naczelnego organu sądowego, który stał na przeciwnym stanowisku, zgodnie z którym wystawienie przez sprzedającego faktury VAT nie jest wystawieniem dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k.⁶ Obecnie zarówno w orzecznictwie, jak i literaturze przedmiotu przeważa prawidłowe stanowisko, w myśl którego faktura VAT jest dokumentem, o którym mowa w art. 115 § 14 k.k., natomiast osoba ją wystawiająca jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k.⁷ Zgodzić się należy z tezą, że skoro faktura VAT dokumen-

⁴ OSNikW 2003, nr 9–10, poz. 75.

⁵ OSNikW 2003, nr 9–10, poz. 77.

⁶ Wyrok SN z dnia 25 października 2001 r., sygn. III KKN 76/99, OSNikW 2002, nr 1–2, poz. 8.

⁷ Zob. min. T. Oc z k o w s k i, Głosa do uchwały składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r. (sygn. I KZP 22/03, OSNikW 2003, nr 9–10, poz. 75), *Studia Iuridica Toruniensia* 2008, tom czwarty, s. 159–163; A. Or ł o w s k a, Falsz intelektualny a faktura VAT, *Prokuratura i Prawo* 2004, nr 9, s. 69; P. K a r d a s, Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną, *Prokuratura i Prawo* 2007, nr 2, s. 10. Zob. jednak również odmienny pogląd M. J. Lubelskiego, który stoi na stanowisku, że nie jest osobą, o której mowa w art. 271 § 1 k.k., przedsiębiorca czy działający w jego imieniu upoważniony pracownik, który wystawia fakturę VAT zawierającą nieprawdliwe dane. Takie poświadczenie nieprawdy przez inną osobę niż funkcjonariusz publiczny lub działającą zgodnie z ustawą, a więc w dokumencie, któremu brak cech publicznej wiarygodności, winno być – zdaniem tego autora – kwalifikowane jako różne od określonego w art. 271 § 1 k.k. przestępstwo rodzajowe, a w szczególności rozpatrywane w kontekście art. 62 k.k.s., M. J. Lubelski, *Nieprawdziwa faktura, czyli problem wiarygodności dokumentu (niektóre aspekty przestępstwa z art. 271 § 1 k.k.)*, (w:) T. Widła (red.), *Wokół problematyki dokumentu. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Antoniemu Felusowi*, Katowice 2005, s. 106 i nast.

tuje nie tylko stosunki prywatne, ale również, a może nawet przede wszystkim stosunki relewantne dla prawa publicznego, a co za tym idzie wywołuje konsekwencje publicznoprawne (faktury VAT oraz rachunki stanowią bowiem podstawę dokonywania odpowiednich zapisów w księgach podatkowych, które prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią z kolei dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów (zob. art. 193 § 1 w zw. z art. 3 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), a uprawnienie określonych podmiotów do jej wystawiania płynie prosto z ustawy (zob. art. 106 b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 931 ze zm.) nakładający na podatnika obowiązek wystawienia faktury VAT dokumentującej zdarzenia gospodarcze taksatywnie w powyższym przepisie wymienione, z którym to obowiązkiem sprzężone jest oczywiście odpowiednie uprawnienie podatnika do wystawienia faktury VAT), to wystawca takiej faktury jest niewątpliwie inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k. W tym miejscu zaaprobować również wypada wyrażany w literaturze przedmiotu pogląd, zgodnie z którym przestępstwo stypizowane w art. 62 § 2 k.k.s. jest przestępstwem indywidualnym, gdyż może je popełnić wyłącznie podatnik oraz osoby upoważnione do wystawienia tego rodzaju dokumentów w imieniu podatnika⁸.

Przyjęcie zatem, że wystawca faktury VAT może być podmiotem czynu stypizowanego w art. 271 § 1 k.k., otwiera nam dopiero pole do dyskusji, której przedmiotem jest właśnie prawidłowa subsumpcja zachowania polegającego na wystawieniu lub posługiwaniu się fakturą nierzetelną, jak również fakturą fikcyjną (pustą).

Istotną okolicznością dla dalszych rozważań jest nowelizacja art. 62 § 1 k.k.s., która dokonana została ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁹, którą to nowelizacją wykreślono w treści art. 62 § 1 k.k.s. zapis „za wykonanie świadczenia”. Zasadnie podnosi się w piśmiennictwie, że jednym z narzędzi wykorzystywanych w interpretacji tekstów prawnych jest analiza porównawcza zmian, jakie zachodzą w treści przepisów¹⁰. W judykaturze podkreśla się, że wprowadzenie przez ustawodawcę nowej normy prawnej oznacza z reguły zmianę stanu prawnego, a nie potwierdzenie czy doprecyzowanie

⁸ Tak m.in. T. Oczkowski, (w:) V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka (red.), *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 216 oraz G. Łabuda, *Nierzetelne wystawianie faktur – oszustwo pospolite czy oszustwo podatkowe? Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 30.0.2003 r., sygn. I KZP 22/02, Monitor Podatkowy 2004, nr 6, s. 50.*

⁹ Dz. U. z 2016 r., poz. 2024.

¹⁰ A. Bielska-Borodziak, Z. Tobor, *Zmiana w przepisach jako argument w dyskursie interpretacyjnym*, Państwo i Prawo 2009/9, s. 18.

treści poprzednio obowiązujących przepisów¹¹. W związku z tym dyrektywa formułująca nakaz traktowania nowelizacji jako prawotwórczych przesuwająca ciężar argumentacji w dyskursie interpretacyjnym na tego, kto tę tezę podważa (powinien on dostarczyć argumenty na rzecz poglądu niezgodnego ze wskazanym domniemaniem interpretacyjnym)¹². Wychodząc z założenia, że jednym z narzędzi wykorzystywanym w dyskursie interpretacyjnym są również materiały legislacyjne, które pozwalają ustalić intencję prawodawcy¹³, zasadne jest tym samym sięgnięcie do uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁴. Z treści uzasadnienia projektu ustawy nie wynika, aby zmiana treści art. 62 § 1 k.k.s. miała jedynie charakter redakcyjny, co *eo ipso* implikuje uznanie, że zmiana ta zawierała w sobie nowość normatywną. Pozwala to na wyrażenie poglądu, że przynajmniej do czasu nowelizacji art. 62 § 1 k.k.s. typ czynu zabronionego, o którym mowa w art. 62 § 2 k.k.s. był nierozdzielnie związany ze świadczeniem, co prowadzi do konstatacji, że nie wyczerpywało znamion tego typu zachowanie polegające na wystawieniu lub posługiwaniu się fikcyjną (pustą) fakturą lub rachunkiem. *Prima facie* wydawałoby się, że przywoływana powyżej nowelizacja powinna rozwiązać problemy interpretacyjne związane z kryminalizacją na gruncie prawa karnego skarbowego zachowania polegającego na wystawieniu fikcyjnej (pustej) faktury VAT. Uważam jednak, że pogląd ten jawi się jako co najmniej dyskusyjny.

W przywoływanej już uchwale składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03 przyjęto, że faktura nierzetelna, o jakiej mowa w art. 62 § 2 k.k.s, to zarówno faktura nieodzwierciedlająca rzeczywistego przebiegu zdarzenia odnośnie do niektórych tylko jej elementów, jak i faktura fikcyjna, dokumentująca czynność w ogóle niezastniana. Jak zasadnie zauważył T. Oczkowski istota czynu z art. 62 § 2 k.k.s. polega na wystawieniu nierzetelnej faktury lub rachunku, jak również posługiwanie się takimi dokumentami. Wyraźne jednak powiązanie tego faktu z uprzednim wykonaniem świadczenia (*arg. ex art. 62 § 1 k.k.s.*) powoduje, że na gruncie tego przepisu nie będzie penalizowane wystawianie tych dokumentów przez podmiot jedynie pozorujący prowadzenie działalności gospodarczej, przy czym nie ma tu znaczenia całkowicie fikcyjny charakter tej działalności, czy też będzie tu chodzić o osobę, która w ogóle nie zgłosiła działalności gospodarczej lub która jedynie zawiesiła jej prowadzenie na

¹¹ Por. m.in. wyrok SN z dnia 22 października 1992 r., sygn. III ARN 50/92; wyrok NSA z dnia 24 maja 2000 r., sygn. II SA/1990/99; uchwała NSA z dnia 12 października 1998 r., sygn. FPS 6/98.

¹² T. Grzybow ski, Wpływ zmian prawa na jego wykładnię, Warszawa 2013, s. 189.

¹³ Z. Tobor, W poszukiwaniu intencji prawodawcy, Warszawa 2013, s. 39 i n.; A. Bielska-Brodziak, Śladami prawodawcy faktycznego. Materiały legislacyjne jako narzędzie wykładni prawa, Warszawa 2017, s. 330 i n.

¹⁴ Druk sejmowy nr 965, Sejm RP VIII kadencji.

określony czas. Trafnie zauważa dalej przywoływany autor, że przepisy art. 62 k.k.s. sankcjonują przecież naruszenie odpowiednich obowiązków przez „aktywnych” podatników, gdyż tylko ich te obowiązki dotyczą. Znamion przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. nie będzie wyczerpywać również wystawienie fikcyjnej (pustej) faktury przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Nie dokumentuje ona bowiem – jak zasadnie podnosi T. Oczkowski – żadnego zdarzenia gospodarczego, a przepis art. 62 § 2 k.k.s. jednoznacznie wymaga, aby do wystawienia nierzetelnej faktury lub rachunku doszło w związku z wykonaniem świadczenia¹⁵.

Z treści przepisu art. 62 § 1 k.k.s. w brzmieniu przed jego nowelizacją, *verba legis*, wynika, że faktura lub rachunek ma być powiązany z wykonaniem świadczenia. Odwołanie się zaś w treści § 2 art. 62 k.k.s. do brzmienia jednostki tekstu ustawy go poprzedzającej nakazuje taki sposób jego dekodowania, zgodnie z którym nie wypełnia znamion typu określonego w art. 62 § 2 k.k.s. zachowanie polegające na wystawieniu faktury lub rachunku albo posługiwanie się takimi dokumentami, potwierdzającymi zdarzenia gospodarcze, które w ogóle nie miały miejsca. Stąd też przywoływany pogląd wyrażony w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03, jak również afirmujące go wypowiedzi niektórych przedstawicieli doktryny¹⁶, nie zasługują na obdarzenie ich przymiotem trafnych. Z całą stanowczością podnieść tym samym należy, że w przypadku wystawienia przez podatnika VAT tzw. fikcyjnej (pustej) faktury VAT jego czyn może być penalizowany wyłącznie na podstawie art. 271 § 1 k.k., gdyż nie mieści się on w znamionach czynu z art. 62 § 2 k.k.s.¹⁷

Konstatacja powyższa zwalnia tym samym z rozważań, czy *in concreto* zastosowanie znajdzie jedna z reguł wyłączania wielości ocen, której zastosowanie dopuścił najwyższy organ sądowy w przywoływanej już uchwale z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03. Skoro bowiem zakresy znamion typów czynów zabronionych opisanych w treści art. 62 § 2 k.k.s. oraz w treści przepisu art. 271 § 1 k.k. nie krzyżują się, to tym samym nie zachodzi konieczność rozwiązywania zbiegu za pomocą mechanizmów redukcyjnych. Biorąc również pod uwagę okoliczność, że wystawianie, jak również posługiwanie się fikcyjnymi (pustymi) fakturami oraz rachunkami – z przyczyn, o których mowa powyżej –

¹⁵ T. Oczkowski, Glosa do uchwały składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r..., s. 159–163. oraz J. Duży, Falszerstwo intelektualne faktury a uszczuplenie podatku od towarów i usług, Przegląd Sądowy 2009, nr 7–8, s. 159–165 oraz tenże, Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. II K 476/10, Prokuratura i Prawo 2013, nr 5, s. 176–183.

¹⁶ Zob. m.in. P. Kardas, Karnoprawne aspekty..., s. 13–14;

¹⁷ Zob. również L. Wilk, Nowe typy tzw. przestępstw fakturowych w kodeksie karnym, (w:) D. Mucha (red.), O stabilności kodeksu karnego w świetle realiów. Księga Jubileuszowa prof. zw. dra hab. Stanisława Hoca, tom II, Opole 2018, s. 286 oraz postanowienie SN z dnia 1 marca 2004 r., sygn. V KK 248/03, PSP 2004, nr 12, poz. 161.

nie wyczerpuje znamion przestępstwa skarbowego, o którym mowa w art. 62 § 2 k.k.s., to *in concreto* nie ma również zastosowania konstrukcja idealnego zbiegu czynów zabronionych, o której mowa w art. 8 § 1 k.k.s.

In margine powyższych rozważań warto zwrócić uwagę na mogący powstać w praktyce problem dokonania prawidłowej kwalifikacji prawnej zachowania sprawcy, który nie prowadzi działalności gospodarczej, a dokonuje wystawienia fikcyjnej (pustej) faktury VAT. Uznając, że typ czynu zabronionego, o którym mowa w art. 62 § 2 k.k.s. jest przestępstwem indywidualnym, a co za tym idzie podmiotem tego przestępstwa skarbowego może być wyłącznie aktywny podatnik, dojdź należy tym samym do wniosku, że sprawca taki nie może być podmiotem przestępstwa skarbowego, którego znamiona zawarte zostały w art. 62 § 2 k.k.s. Uznając również za trafną tezę, że wystawienie faktury (rachunku) związane winno być ze spełnieniem świadczenia, a siłą rzeczy faktura fikcyjna (pusta) z czynnością taką nie jest związana, to dojdź należy do wniosku, że także znamię przedmiotowe przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. nie jest wówczas przez sprawcę zrealizowane. Podmiot, który nie prowadzi działalności gospodarczej, nie jest również osobą uprawnioną do wystawienia faktury VAT, co dekompletuje tym samym znamiona przestępstwa powszechnego, opisanego w art. 271 § 1 k.k. Opisywane zachowanie nie może zostać zakwalifikowanego jako usiłowanie nieudolne przestępstwa powszechnego poświadczenia nieprawdy (art. 13 § 2 k.k. w zw. z art. 271 § 1 k.k.). *Verba legis* usiłowanie nieudolne ma bowiem miejsce wyłącznie ze względu na brak przedmiotu nadającego się do popełnienia na nim czynu zabronionego lub użycie środka nienadającego się do popełnienia czynu zabronionego, a co za tym idzie nie obejmuje błędu co do właściwości podmiotu (*terror in personam*). Tym samym zasadne jest wyrażenie poglądu, że opisywane zachowanie sprawcy nie będzie wyczerpywało znamion występku, o którym mowa w art. 271 § 1 k.k. również w postaci stadialnej usiłowania nieudolnego. Sprawca takiego zachowania nie popełnia tym samym ani przestępstwa skarbowego, ani też przestępstwa powszechnego.

Należy jednak zauważyć, że od dnia 1 marca 2017 r., tj. od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 26 stycznia 2017 r. o zmianie ustawy kodeks karny oraz innych ustaw (Dz. U. z 2017 r., poz. 244), która wprowadziła do porządku prawnego nowy typ czynu zabronionego opisanego przez ustawodawcę w treści art. 271a § 1 k.k., będącym co należy zauważyć przestępstwem powszechnym, a nie indywidualnym, gdyż krąg potencjalnych sprawców nie został ograniczony do funkcjonariuszy publicznych lub innych osób uprawnionych do wystawienia faktury, zachowanie, będące przedmiotem niniejszych rozważań, w razie gdy zawarta na fakturze kwota należności ogółem jest znaczna, podlegać będzie wartościowaniu na podstawie tego właśnie przepisu.

Reasumując, za I. Zgolińskim raz jeszcze należy powtórzyć, że znamion przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. nie wyczerpuje wystawienie

zupełnie fikcyjnej faktury, nawet przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą, ponieważ taka faktura nie dokumentuje żadnego zdarzenia gospodarczego. Czyny tego typu winny być tym samym kwalifikowane na podstawie art. 271 § 1 k.k., chyba że – jak zauważa dalej autor – sprawca następnie posłużył się nimi do naruszenia obowiązków podatkowych¹⁸. Zagadnienie obowiązków podatkowych, będących przecież rodzajowym przedmiotem ochrony przestępstw i wykroczeń skarbowych stypizowanych w rozdziale 6 działu II kodeksu karnego skarbowego, jak również jego wpływ na wykładnię typu czynu zabronionego opisanego w treści przepisu art. 62 § 2 k.k.s., będzie jeszcze przedmiotem dalszych rozważań. Podjęta zostanie bowiem próba wykazania, że wystawienie fikcyjnej (pustej) faktury VAT nie kreuje obowiązku podatkowego, co wzmacniać będzie tym samym tezę, że zachowanie takie winno być oceniane wyłącznie przez pryzmat wypełnienia znamion przestępstwa powszechnego, a nie przestępstwa skarbowego. Skoro bowiem zachowanie takie nie naruszałoby dobra prawnego chronionego przez typ czynu zabronionego, opisanego w treści art. 62 § 2 k.k.s., to tym samym nie będzie można mówić wówczas o wypełnieniu wszystkich jego znamion. Jak bowiem trafnie podnosi się w literaturze przedmiotu na gruncie polskiego systemu prawa nie jest możliwe ustanowienie typu czynu zabronionego jako przestępstwo, jeśli celem jego wprowadzenia do porządku prawnego nie jest ochrona jakiejś cennej z punktu widzenia ocen społecznych wartości. Celem ochronnym danej normy relewantnej z punktu widzenia prawa karnego nie może być bowiem sama norma¹⁹. Tym samym podnoszona powyżej okoliczność mieć będzie – moim zdaniem – prymarne wręcz znaczenie dla prawidłowej kwalifikacji zachowania polegającego na wystawieniu faktury (rachunku) fikcyjnego (pustego).

W postanowieniu z dnia 25 lutego 2014 r. Sąd Najwyższy wyraził trafny pogląd, zgodnie z którym wystawienie nierzetelnej faktury realizuje znamiona art. 62 § 2 k.k.s., gdy chodzi o uniknięcie lub zmniejszenie podatku, a więc gdy godzi w obowiązek podatkowy. Jeśli natomiast działanie figuruje (pozoruje) powstanie takiego obowiązku, to nie może być mowy o wystawieniu nierzetelnej faktury w rozumieniu art. 62 § 2 k.k.s., lecz jest to zachowanie wyczerpujące znamiona art. 271 § 1 k.k.²⁰ Stanowisko to zostało następnie podtrzymane w wyroku z dnia 6 sierpnia 2014 r., w którym stwierdzono,

¹⁸ Tak I. Zgoliński, (w:) I. Zgoliński (red.), Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2018, s. 429. Zob. również tenże Wystawienie lub posługiwanie się nierzetelnym dokumentem podatkowym, *Prokuratura i Prawo* 2012, nr 3, s. 156–168.

¹⁹ Zob. m.in. Sz. Tarapata, Dobro prawne w strukturze przestępstwa. Analiza teoretyczna i dogmatyczna, Warszawa 2016, s. 25 oraz s. 109.

²⁰ IV KK 427/13, Lex nr 1441283. Zob. również aprobującą glosę do powyższego orzeczenia J. Kanarka, Karnoprawne konsekwencje wystawienia nierzetelnej faktury. Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 25 lutego 2014 r. (sygn. IV KK 426/13), *Przegląd Sądowy* 2015, nr 4, s. 123–129.

że w sytuacji wystawienia tzw. pustej – określanej również jako fikcyjna – faktury trudno uznać, że dochodzi do naruszenia jakiegokolwiek obowiązku, którego naruszenie wiąże się z odpowiedzialnością karną za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialnością za wykroczenie skarbowe. Skoro tak, to przypisanie odpowiedzialności karnej możliwe jest na podstawie innego aktu normatywnego, a w tym przypadku właściwym aktem normatywnym jest kodeks karny, a dokładniej rzecz ujmując przepis karny art. 271 § 1 k.k.²¹

W procesie dekodowania przedmiotu ochrony czynu zabronionego stypizowanego przez ustawodawcę w treści przepisu art. 62 § 2 k.k.s. okolicznością niezwykle istotną jest poprawne ustalenie statusu prawnego instytucji, o której mowa w art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.). Zgodnie z treścią normy prawnej zawartej w tymże przepisie 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. Tożsamy obowiązek istnieje w sytuacji, gdy w fakturze wykazano kwotę podatku wyższą niż należna (art. 108 ust. 1 ustawy). Obowiązek zapłaty podatku został więc uniezależniony od zdarzeń wymienionych przez ustawodawcę w treści art. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Norma ta ma tym samym niewątpliwie na celu ochronę interesów fiskalnych wierzyciela daninowego na wypadek oszukańczych działań podatników, dążących – poprzez wykreowanie niemających w rzeczywistości miejsca zdarzeń gospodarczych – do bezpodstawnego przysporzenia majątkowego.

Przepis art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług stanowi wynik implementacji art. 21 pkt 1 lit. d VI dyrektywy Rady Europejskiej 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od towarów od wartości dodanej: ujednoliconą podstawa wymiaru podatku²². W miejsce wspomnianej dyrektywy obowiązuje obecnie dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²³. Z brzmienia jej art. 203 wynika, że wystawca faktury ma obowiązek zapłaty podatku wykazanego na fakturze także wówczas, gdy faktura nie odzwierciedla żadnej transakcji.

Tym samym okolicznością o charakterze prymarnym jest – moim zdaniem – odpowiedź na pytanie, czy obowiązek, o którym mowa w art. 108 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług kreuje

²¹ V KK 124/14, Lex nr 1511211. Tożsame stanowisko znaleźć można także m.in. w postanowieniu SN z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. II K 20/13, OSNKW 2013, nr 10, poz. 91; wyroku SN z dnia 12 lipca 2007 r., sygn. IV KK 171/07, LEX nr 310235 oraz postanowieniu SN z dnia 1 marca 2004 r., sygn. V KK 248/03, OSNKW 2004, nr 5, poz. 51.

²² Dz. Urz. UE L 145 ze zm.

²³ Dz. Urz. UE 2006, L 347/1 ze zm.

obowiązek podatkowy, czy też może ma on jedynie charakter sankcyjno-prewencyjny i kreuje obowiązek zapłaty podatku wykazanego na fakturze w oderwaniu od regulacji dotyczących obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego, jako jego konkretyzacji. Już w tym miejscu pozwalam sobie zaanonsować, że – moim zdaniem – prawidłowe jest stanowisko, zgodnie z którym regulacja art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług nakłada obowiązek zapłaty podatku wykazanego na fakturze w oderwaniu od regulacji, których przedmiotem są obowiązki podatkowe²⁴.

W polskim prawie podatkowym zarówno obowiązek, jak i zobowiązanie podatkowe są pojęciami prawnymi. W myśl art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa obowiązkiem podatkowym jest nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie. Zakres podmioty, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowe określają ustawy podatkowe. Przedmiot opodatkowania w podatku od towarów i usług określony został w art. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Wśród wymienionych w tym przepisie zdarzeń gospodarczych nie ma zachowania polegającego na wystawieniu fikcyjnej (pustej) faktury VAT.

W konsekwencji należałoby zgodzić z A. Błachnio-Parzych, że art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług nie stanowi podstawy powstania obowiązku podatkowego, a jedynie obowiązku zapłaty kwoty wykazanej na owej fikcyjnej (pustej) fakturze jako podatek VAT. Argumentem przemawiającym za taką właśnie interpretacją art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług jest również – zdaniem autorki – jego usytuowanie w ustawie o podatku od towarów i usług. Znajduje się on bowiem w rozdziale zatytuło-

²⁴ Tożsamy stanowisko znaleźć można m.in. w wyroku NSA z dnia 14 lipca 2011 r., sygn. IFSK 1133/10, Lex nr 1082187; wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. I SA/Bd 765/13, Lex nr 1429082; wyroku NSA z dnia 20 listopada 2012 r., sygn. IFSK 2033/11, Lex nr 1291135 oraz wyroku SN z dnia 6 sierpnia 2014 r., sygn. V KK 124/14, Lex nr 1511211. W piśmiennictwie na takim samym stanowisku stoją m.in. A. Błachnio-Parzych, *Karnoprawna ocena wystawienia tzw. fikcyjnej faktury VAT*, (w:) A. Błachnio-Parzych (red.), J. Jakubowska-Hara, J. Kosonoga, H. Kuczyńska, *Problem wymiaru sprawiedliwości karnej. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Skupińskiego*, Warszawa 2013, s. 225–233; J. Duży, *Znaczenie regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług dla karnoprawnej oceny oszukańczych uszczerpków podatkowych*, *Przegląd Sądowy* 2012, nr 1, s. 68 i nast.; *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczenie przestępnego nadużycia mechanizmu podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013, s. 110–119; *Kryminalizacja nadużycia mechanizmów podatkowych*, (w:) B. Sygit, T. Kuczur (red.), *Aktualne problemy kryminalizacyjne*, Toruń 2013, s. 156–173; T. Oczkowski, (w:) I. Zgoliński (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 516 oraz P. Lewczyk, *Głosa do wyroku SN z dnia 19 marca 2008 r.*, sygn. II KK 347/07, *Orzecznictwo Sądów Polskich* 2009, nr 4, poz. 43.

wanym „Faktury”, czyli dotyczącym zagadnień technicznych związanych z wystawieniem faktur, a nie dotyczącym przedmiotu podatku i jego zapłaty²⁵.

Również w orzecznictwie administracyjnym wyrażane jest stanowisko, zgodnie z którym w przypadku braku faktycznej czynności, u wystawcy faktury nie może w ogóle powstać obowiązek podatkowy w zakresie podatku od towarów i usług, a tym samym i prawo dysponenta taką fakturą do odliczenia podatku z faktury, gdyż ta wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego²⁶. Tym samym zasadnie zauważa Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6 sierpnia 2014 r., sygn. V KK 124/14, odwołując się w tym zakresie do orzecznictwa sądów administracyjnych²⁷, kiedy zauważa, że kwota wykazana na fakturze jako podatek nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą „podszywającą” się pod ten podatek w celu wyłudzenia jej. W rezultacie wystawiona faktura, która nie dokumentuje rzeczywistej sprzedaży między wskazanymi w niej podmiotami, jest prawnie bezskuteczna, a w następstwie nie może wywoływać żadnych skutków podatkowych u odbiorcy, a zatem kwota wykazana na fakturach jako podatek nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą jedynie „odgrywającą rolę” tego podatku. Oczywiście wynik dekodowania przepisów prawa podatkowego przez sądownictwo administracyjne nie jest wiążące dla sądu karnego (*arg. ex art. 8 § 1 k.p.k.*), który samodzielnie winien rozstrzygać wszystkie problemy prawne, jednakże – jak zasadnie zauważył to również Sąd Najwyższy w przywoływanym powyżej wyroku – fakt ten nie oznacza zwolnienia sądu karnego od zbadania i rozważenia sposobu rozumienia określonych kwestii i pojęć administracyjnoprawnych aktualizujących się w sferze prawa karnego skarbowego, przez sądownictwo administracyjne. Pogląd powyższy jest tym bardziej trafny, jeśli wziąć pod uwagę okoliczność, że przepisy części szczególnej prawa karnego skarbowego mają co do zasady charakter blankietowy, co implikuje tym samym konieczność sięgania przy dekodowaniu tychże przepisów właśnie do norm prawa podatkowego, których interpretacja następuje m.in. w orzecznictwie administracyjnym.

Zasadne będzie również przytoczenie w tym miejscu argumentu prezentowanego w piśmiennictwie przez J. Dużego, który może być pomocny również w procesie interpretacyjnym przepisu art. 62 § 2 k.k.s. Zdaniem tegoż autora argument przeciwko traktowaniu art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług jako przepisu prawnie relewantnego (z racji powstałego na jego tle obowiązku podatkowego) dla przypisania sprawcy oszukańczych uszczupień podatkowych (który wykorzystuje w procedurze fikcyjne faktury)

²⁵ A. Błachnio-Parzych, *op. cit.*, s. 229–231.

²⁶ Tak m.in. uzasadnienie wyroku NSA z dnia 29 czerwca 2010 r., sygn. I FSK 584/09, Lex nr 594070; wyrok WSA w Kielcach z dnia 27 stycznia 2011 r., sygn. I SA/Ke 684/10, Lex nr 952264.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2010 r., sygn. I FSK 1830/09, Lex nr 744447; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 marca 2012 r., sygn. I SA/Wr 1732/11, Lex nr 1145379.

kwalfikacji z kodeksu karnego skarbowego, a nie z kodeksu karnego, nasuwa się w drodze czysto logicznego wnioskowania. Problem sprowadza się do tego – jak zauważa dalej J. Duży – czy sprawca w ogóle może godzić w coś, co sam kreuje. Wydaje się, że z zasadami poprawnego rozumowania nie sposób pogodzić wniosku, iż sprawca tworzy obowiązek podatkowy zapłaty sumy podatku wskazanego w wystawionej fikcyjnej (pustej) fakturze po to, by następnie godzić w ów wytworzony w ten sposób przez siebie obowiązek, a art. 76 § 1 k.k.s. ma ów obowiązek (zapłaty tej sumy) chronić. Gdyby bowiem przyjąć taki punkt widzenia, oznaczałoby to – jak zauważa dalej autor – że zarzut popełnienia przestępstwa z art. 76 § 1 k.k.s. spotka sprawcę nie z powodu konsekwencji, jakie powoduje wystawienie fikcyjnej (pustej) faktury (koniecznego elementu oszukańczych uszczupień podatkowych). lecz dlatego, że nie zapłacił z racji wystawienia fikcyjnej (pustej) faktury podatku należnego w myśl art. 108 ust 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Konsekwencje logiczne takiego rozumowania prowadzą – jak konstataje na zakończenie swojego wywodu J. Duży – do absurdu²⁸.

Uznając tym samym, że art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług nie kreuje powstanie zobowiązania podatkowego, jako konkretyzację obowiązku podatkowego, a stanowi jedynie normę o charakterze sankcyjno-prewencyjnym, nie sposób przyjąć, że zachowanie polegające na wystawieniu fikcyjnej (pustej) faktury kryminalizowane jest przez ustawodawcę w kodeksie karnym skarbowym, który przedmiotem ochrony czyni szczególnie dobro prawne, jakim są obowiązki podatkowe²⁹.

Przyjmując materialne rozumienie bezprawności należy uznać, że przedmiot ochrony jest znamieniem typu czynu zabronionego. Jak to już powyżej zauważono art. 62 § 2 k.k.s. umieszczony został przez ustawodawcę w rozdziale 6 działu II kodeksu karnego skarbowego, którego rodzajowym przedmiotem ochrony są obowiązki podatkowe. Zasadnie podnosi się zaś w piśmiennictwie, że przepisy prawne należy interpretować, biorąc również pod uwagę ich miejsce w systematyce zarówno zewnętrznej, jak i wewnętrznej (*argumentum a rubrica*)³⁰. Uwzględnienie miejsca przepisu prawnego w systematyce aktu normatywnego powinno tym samym mieć wpływ na sposób i treść procesu rekonstrukcji tekstu prawnego. W teorii prawa wyrażany jest wręcz pogląd, że bez uzasadnionych powodów nie należy ustalać znaczenia interpretowanych przepisów niezgodnie z systematyką prawodawczą aktów normatywnych, w których są zawarte.

Jak trafnie zauważył J. Majewski umieszczenie danego typu czynu zabronionego w konkretnym rozdziale oznacza świadomą decyzję ustawodaw-

²⁸ J. Duży, Glosa do wyroku SN z dnia 22 października 2009 r., sygn. IV KK 433/08, Państwo i Prawo 2011, nr 10, s. 135–140.

²⁹ J. Kanarek, Karnoprawne konsekwencje..., s. 128.

³⁰ L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 123.

cy, a tytuł rozdziału stanowi swoiste wyprowadzenie przed nawias określenia dobra prawnego, którego zagrożenie lub naruszenie jest koniecznym elementem realizacji znamion typów czynów zabronionych ujętych w danym rozdziale³¹. Z kolei W. Wróbel, w niezwykle inspirującym opracowaniu dotyczącym znaczenia pojęcia „dobra prawnego” w wykładni przepisów prawa karnego, podkreślił, że nie oznacza to oczywiście, że dany typ czynu zabronionego może odnosić się także do innych dóbr prawnych, ale wykluczona jest taka interpretacja znamion poszczególnych typów czynów zabronionych, która dopuszczałaby przyjęcie realizacji znamion w przypadku zachowania, które nie zagraża (choćby *in abstracto*) lub nie narusza dobra prawnego wymienionego w tytule rozdziału, w którym umieszczono dany typ czynu zabronionego. W ten sposób realizuje się zasadę wykładni homonimicznej, zakładającej takie samo znaczenie zwrotów użytych na gruncie tej samej ustawy oraz nie pomija się fragmentu tekstu prawnego, jakim jest niewątpliwie nazwowe określenie tytułu rozdziału. Odmawiając tytułowi rozdziału znaczenia normatywnego, dopełniającego zespół znamion typów czynów zabronionych w nim ujętych, pozbawia się ustawodawcy istotnego instrumentu pozwalającego na ukierunkowanie wykładni znamion typów i ograniczenie kreatywnej wykładni sądowej³².

W piśmiennictwie oraz w orzecznictwie pojawiają się wprawdzie również poglądy kontestujące zasadę, że systematyka przestępstw w części szczególnej ustawy karnej odpowiada ściśle prowadzonej kwalifikacji przestępstw ze względu na przedmiot ich ochrony, a co za tym idzie w wypowiedziach tych dezawuuje się pogląd, w myśl którego tytuł danego rozdziału ustawy karnej jest istotnym wskaźnikiem interpretacyjnym pozwalającym na identyfikację znamienia dobra prawnego³³. Uważam jednak, że adresat normy sankcjonowanej ma prawo zakładać chociaż minimum poprawności techniki legislacyjnej i posługiwania się językiem prawnym przez prawodawcę³⁴. W przeciwnym razie doszłoby – moim zdaniem – do naruszenia jednej z zasad wykładni, a mianowicie zakazu wykładni *per non est*, zgodnie z którą nie wolno interpretować tekstu prawnego w taki sposób, aby pewne jego fragmenty okazały się zbędne.

Reasumując dojść należy do wniosku, że tytuł rozdziału kodeksu karnego skarbowego, w którym umieszczony jest typ przestępstwa skarbowego,

³¹ J. Majewski, Glosa do uchwały SN z dnia 20 listopada 2000 r., sygn. I KZP 31/00, Orzecznictwo Sądów Polskich 2001, nr 5, s. 251.

³² W. Wróbel, Pojęcie „dobra prawnego” w wykładni przepisów prawa karnego, (w:) T. Sokołowski, Ł. Pohl, R. Zawłocki (red.), Aktualne problemy prawa karnego. Księga pamiątkowa z okazji Jubileuszu 70. Urodzin Profesora Andrzeja J. Szwarca, Poznań 2009, s. 629.

³³ Zob. m.in. uzasadnienie postanowienia SN z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 22/12, OSNKW 2013, nr 3, poz. 20 oraz Sz. Tarapata, *op. cit.*, s. 131 i nast.

³⁴ Bliżej na ten temat. zob. m.in. J. Wróblewski, Sądowe stosowanie prawa, Warszawa 1988, s. 133.

o którym mowa w art. 62 § 2 k.k.s. powinien również stanowić istotną wskazówkę interpretacyjną. Nie ma bowiem – moim zdaniem – przekonywujących argumentów wykładniczych, aby rozszerzać zakres kryminalizacji przestępstw (wykroczeń) skarbowych również na zachowania, które nie są wymierzone przeciwko dobru prawnemu *expressis verbis* wysłowionemu w tytule rozdziału 6 działu II kodeksu karnego skarbowego. Skoro zaś, tak jak to wcześniej zauważono, wystawienie fikcyjnej (pustej) faktury VAT nie kreuje powstania samoistnego zobowiązania podatkowego, jako skonkretyzowanego obowiązku podatkowego, a stanowi jedynie obowiązek zapłaty kwoty podatku widniejącej na fakturze, jako swoistej sankcji, to tym samym zachowanie takie nie jest wymierzone przeciwko rodzajowemu dobru prawnemu, chronionemu przez normę sankcjonowaną wysłowioną w treści przepisu art. 62 § 2 k.k.s. Przeprowadzona wykładnia wzmacnia *eo ipso* tezę o braku podstaw do przypisywania sprawcy wystawienia fikcyjnej (pustej) faktury odpowiedzialności karnej skarbowej z art. 62 § 2 k.k.s. W takim bowiem przypadku sprawca, prowadzący działalność gospodarczą, a co tym idzie posiadający uprawnienie do wystawiania faktur, ponosić będzie wyłącznie odpowiedzialność za przestępstwo powszechne, o którym mowa w art. 271 § 1 k.k.

W piśmiennictwie podnoszony jest wprawdzie pogląd, zgodnie z którym art. 62 § 1 i 3 k.k.s. nie posługuje się pojęciem „obowiązek podatkowy”, a pojęciem „obowiązek”, bez konkretyzacji, że chodzi tu o obowiązek podatkowy. Tytuł rozdziału 6 działu II kodeksu karnego skarbowego mówi zaś – zdaniem reprezentantów tego stanowiska – o obowiązkach podatkowych (w liczbie mnogiej), a nie o obowiązku podatkowym. Czyny „przeciwko obowiązkom podatkowym” godzą zaś w różne obowiązki, w tym i ten rozumiany w brzmieniu narzuconym treścią art. 53 § 30 k.k.s. Nie można zatem – według tego poglądu – utożsamiać tych pojęć ze sobą (zakaz wykładni synonimicznej). O ile kwestia rozumienia samego „obowiązku podatkowego” w rozdziale 6 działu II kodeksu karnego skarbowego nie budzi – jak podnoszą dalej reprezentanci tego stanowiska – jakichkolwiek wątpliwości, albowiem ustawodawca posłużył się tu wykładnią legalną, to pojęcie „obowiązek” nie można interpretować w semantycznym oderwaniu do reszty przepisu art. 62 § 1 k.k.s. i utożsamiać go tylko z obowiązkiem podatkowym w rozumieniu art. 53 § 30 k.k.s. Interpretacja ta ma jasno wskazywać, że chodzi o obowiązek wystawienia faktury lub rachunku, a nie o obowiązek podatkowy, rozumiany jako powinność poniesienia świadczenia pieniężnego³⁵. Tym samym według powyższego stanowiska – jak sądzę – odwoływanie się w procesie

³⁵ Tak m.in. zob. I. Zgoliński, (w:) I. Zgoliński (red.), Kodeks karny komentarz. Komentarz, Warszawa 2018, s. 424 oraz Ł. Pilarczyk, 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., *Ius Novum* 2017, nr 3, s. 54–55.

wykładni art. 62 § 2 k.k.s. również do tytułu rozdziału, w którym ten typ czynu zabronionego został przez ustawodawcę umieszczony, nie jest prawidłowe.

Uważam jednak, że wystawienie fikcyjnej (pustej) faktury czy też rachunku jest irrelevantne również dla szeroko rozumianych obowiązków podatkowych, w kontekście nadanym im przez tytuł rozdziału 6 działu II kodeksu karnego skarbowego. Ponownie odwołać się wypada do poglądu J. Dużego, który zasadnie zauważa, że wystawienie fikcyjnej (pustej) faktury VAT czy też rachunku nie może przecież godzić w coś, co sprawca sam kreuje. Obowiązek wystawienia faktury VAT, czy też rachunku jest bowiem związany wyłącznie ze spełnieniem świadczenia (*arg. ex art. 106 b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*). Wystawienie faktury, czy też rachunku fikcyjnego (pustego) jest tym samym irrelevantne dla obowiązków podatkowych, również w szerokim rozumieniu nadanym tytułem rozdziału 6 działu II kodeksu karnego skarbowego. Na wystawcy nie ciąży bowiem – jak to już wyżej zauważono – obowiązek podatkowy, a jedynie obowiązek o charakterze sankcyjno-prewencyjnym, którego przedmiotem jest zapłata kwoty podatku widniejącego na fakturze VAT, czy też rachunku. Odbiorca zaś takiej faktury, czy też rachunku nie ma podstaw, ani do odliczenia podatku VAT, ani też do zaliczenia kwoty na niej wykazanej do kosztów uzyskania przychodów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Podsumowując należy uznać, że znamion przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. nie wyczerpuje wystawienie zupełnie fikcyjnej (pustej) faktury, jak również posłużenie się nią nawet przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą (tym bardziej zaś przez podmiot takiej działalności nieprowadzący), gdyż faktura taka nie dokumentuje żadnego zdarzenia gospodarczego. Czyny takie winny być zatem kwalifikowane na podstawie art. 271 § 1 k.k.

Oczywiście z inną sytuacją będziemy mieli do czynienia wówczas, gdy faktura będzie odzwierciedlała zdarzenie gospodarcze, ale jej nierzetelność obejmować będzie elementy, o których mowa w art. 106 e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³⁶. Wówczas zasadna będzie ocena takie-

³⁶ Zob. m.in. W. Zontek, Co jest prawdą na fakturze? Rozważania o koniecznej i niekoniecznej treści faktury VAT w perspektywie odpowiedzialności z art. 271 k.k., *Palestra* 2015, nr 7–8, s. 124–132. W tym miejscu zwrócić jedynie należy uwagę na pojawiające się w praktyce błędne ocenianie nierzetelności faktury m.in. również przez pryzmat prawa własności do towaru, będącego przedmiotem czynności opisanej na fakturze (tak m.in. akt oskarżenia Prokuratury Okręgowej w Bydgoszczy w sprawie pod sygn. VI Ds. 14/14). Zgodnie z treścią art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług odpłatna dostawa towarów to „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”. Zwrócić należy, że „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel” był wielokrotnie analizowany w orzecznictwie TSUE. W reprezentatywnym wyroku z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Staatssecretaris van Financiën v. Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV* (Zb. Orz. 1990, s. I-285) TSUE stwierdził, że dostawa towarów rozumiana jako przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą materialną jak właściciel następuje nawet, gdy nie doszło do przeniesienia własności w rozumieniu prawnym. TSUE w skazał bowiem, że pojęcie „dostawa towarów” nie odwołuje

go czynu również przez pryzmat możliwości wyczerpania znamion typu z art. 62 § 2 k.k.s., a nie tylko z art. 271 § 1 k.k. Stosując się do wykładni dokonanej w składzie siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12 i wyrażonego w niej poglądu, zgodnie z którym gdy do tego samego czynu zabronionego zbiegają się przepisy prawnokarne należące do różnych działów prawa karnego, to nie stosuje się reguł wyłączania wielości ocen, uznać musielibyśmy, że przypisać takiemu sprawcy należałoby dwa czyny zabronione, tj. przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 k.k.s. oraz przestępstwo powszechne z art. 271 § 1 k.k.³⁷ Tym samym sprawca, który wystawił fikcyjną (pustą) fakturę, a więc nieodzwierciedlającą jakiegokolwiek zdarzenia gospodarczego poniósłby odpowiedzialność za jeden tylko czyn zabroniony, natomiast sprawca czynu, którego szkodliwość społeczna wydaje się *in abstracto* mniejsza poniósłby odpowiedzialność zarówno karną, jak i karną skarbową. Rozwiązanie takie już *prima facie* razi niesprawiedliwością, a co za tym idzie jest trudne do zaakceptowania. Okoliczność ta dobitnie świadczy o tym, jak wiele negatywnych reperkusji związanych może być z upowszechnieniem się tezy wyrażonej w uchwale z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12.

Podobne, a może nawet i jeszcze większe problemy wykładnicze pojawiają się, jak zostanie to poniżej wykazane, również w związku z relacją norm prawnych zawartych w art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k. Tak jak to już powiedziano na początku rozważań, dotyczących wzajemnej relacji pomiędzy typami czynów zabronionych określonych w art. 62 § 2 k.k.s. i w art. 271 § 1 k.k., również to zagadnienie ograniczone zostanie do przedstawienia własnego stanowiska, gdyż nawet pobieżna próba zaprezentowania wszystkich istotnych wypowiedzi przedstawicieli nauki prawa karnego oraz judykatury, ważnych dla omawianego tematu, przekraczałaby ramy niniejszego opracowania³⁸.

się do przeniesienia prawa własności w formach przewidzianych w prawie krajowym lecz obejmuje każdą operację przeniesienia z jednej strony na inną stronę prawa do dysponowania przez nią ową rzeczą tak jakby była właścicielem. Z orzecznictwa TSUE rodzi się więc konkluzja, że przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel jest w pełni odebrane od konstrukcji cywilnoprawnych. Nawiązuje ono raczej do sfery faktów, czy też pojęcia własności w sensie ekonomicznym (bliżej na ten temat zob. m.in. M. Kalinowski, Orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług w związku z obrotem złodem metali, (w:) B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013, s. 365 i nast.).

³⁷ Problematyka możliwości zastosowania w tym przypadku konstrukcji wysłonej w art. 8 § 1 k.k.s. dostrzegana jest w literaturze przedmiotu m.in. przez I. Zgolińskiego; zob. m.in. tenże, (w:) I. Zgoliński (red.), Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2018, s. 430 oraz Wystawienie lub postugiwanie się..., s. 156–168. Pogląd, w myśl którego przepisy art. 62 § 2 (§ 5) k.k.s. oraz art. 271 § 1 k.k. co do zasady zawsze pozostają w zbiegu rzeczywistym, którego nie jest w stanie usunąć dyrektywa interpretacyjna *lex specialis derogat legi generali* reprezentowany jest w piśmiennictwie m.in. przez G. Łabudę, Nierzetelne wystawianie faktur..., s. 52.

³⁸ Przykładowo można wskazać najbardziej reprezentatywne – moim zdaniem – wypowiedzi przedstawicieli doktryny prawa karnego, dotyczące interesującej nas relacji norm prawnych

Anonsując już w tym miejscu swoje stanowisko uważam, że analiza znamion strony przedmiotowej przestępstwa oszustwa skarbowego, o którym mowa w art. 76 § 1 k.k.s. i oszustwa majątkowego i gospodarczego, którego znamiona określone zostały przez ustawodawcę w przepisie art. 286 § 1 k.k., pozwala na wyrażenie poglądu, że przestępstwo skarbowe oraz przestępstwo oszustwa powszechnego mają odmienny przedmiot ochrony, a co za tym idzie wszelkie zachowania, których przedmiotem jest uszczuplenie (czy też narażenie na uszczuplenie) należności publicznoprawnych winny być kwalifikowane jako realizacja znamion odpowiednich typów czynów zabronionych opisanych w kodeksie karnym skarbowym, a nie znamion przestępstwa oszustwa powszechnego, o którym mowa w art. 286 § 1 k.k. Poniżej postaram się tym samym uzasadnić tezę, że typy czynów zabronionych z art. 76 § 1 k.k.s. oraz z art. 286 § 1 k.k. nie posiadają wspólnych zakresów normowania (tj. zespołów znamion), właśnie ze względu na odmienny przedmiot ochrony, który *in natura rei* stanowi przecież element je konstytuujący, co skutkować będzie następnie odrzuceniem możliwości zastosowania konstrukcji idealnego zbiegu czynów zabronionych, o której mowa w art. 8 § 1 k.k.s., jak również możliwości zastosowania niewłaściwego (pozornego) ich zbiegu.

zawartych w przepisach art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k.: O. Górniok, Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego, Prokuratura i Prawo 1997, nr 2, s. 17–23 oraz Jeszcze o nadużyciach procedury VAT, Prokuratura i Prawo 2000, nr 6, s. 17–24; M. Mozgawa, Prawnkarne aspekty naruszenia podatku VAT, Prokuratura i Prawo 1999, nr 6, s. 7–17; Z. Kozłowski, Zagarnięcie mienia społecznego, a uszczuplenie podatku VAT, Prokuratura i Prawo 1998, nr 3, s. 117 i nast.; A. Bartosiewicz, Wyłudzenie zwrotu podatku VAT, Glosa 2005, nr 4, s. 104 i nast.; R. Kubacki, Wyłudzenie VAT – odpowiedzialność karnoskarbową, Przegląd Podatkowy 2002, nr 2, s. 54 i nast.; T. Oczkowski, Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT, Prokuratura i Prawo 2009, nr 7–8, s. 82–101; K. Eichstaedt, Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s., Prokuratura i Prawo 2012, nr 7–8, s. 21–30; P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, Prokuratura i Prawo 2003, nr 3, s. 60–86 oraz Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwo skarbowe, (w:) J. Majewski (red.), Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym. Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego, Toruń 2006, s. 113–163; P. Kardas, Prawnkarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?, Prokuratura i Prawo 2006, nr 5, s. 28–49; 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. 5–31; S. Żółtek, Relacja między typami czynów zabronionych określonymi w kodeksie karnym i kodeksie karnym skarbowym (na tle konkurencji art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k.), Studia i Analizy Sądu Najwyższego, tom VII, Warszawa 2014, s. 364–387; I. Sepioło, Zbieg przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s. – glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2014, nr 12, s. 33–36; Oszustwo podatkowe a przestępstwo oszustwa w prawie polskim i niemieckim, Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Społeczny 2016, nr 3, s. 65–78; Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy przestępstwa skarbowego, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2016/9, s. 23–26; Ł. Pilarczyk, 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., Ius Novum 2017, nr 3, s. 48–73.

Oczyszczając przedpole dalszych rozważań pragnę jedynie podnieść, że poza zakresem zainteresowania pozostawiam przestępstwo skarbowe, które stypizowane zostało w przepisie art. 56 § 1 k.k.s. Pomimo tego, że wielu autorów zalicza ten typ czynu zabronionego do „oszustwa podatkowego”³⁹, to przychyliam się jednak do poglądu, wyrażanego w literaturze przedmiotu przez P. Kardasa i G. Łabudę⁴⁰, zgodnie z którym – ze względu na brak w jego znamionach skutku w postaci wprowadzenia w błąd, bądź też wyzyskania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania – nie stanowi on formy oszustwa. Zasadnie bowiem zauważają przywoływani autorzy, że za oszustwo skarbowe uznane mogą być tylko te typy czynów zabronionych, które posiadają w swoich zestawach znamion znamię czasownikowe wprowadzenia w błąd lub wyzyskania błędu. Ustawodawca nie wprowadził jednak do zespołu znamion ustawowych tego typu znamienia wprowadzenia w błąd organu podatkowego lub płatnika, przez co dla realizacji znamion tego przestępstwa skarbowego wystarczające jest zachowanie sprawcy w ogóle niewywołujące błędu. Przemawia to – jak autorzy – za uznaniem, że przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 k.k.s. nie należy do kategorii oszustwa skarbowego *sensu stricto*⁴¹.

Zasadnie podnoszą P. Kardas i G. Łabuda, że regulacje podatkowe przynależą do sfery prawa publicznego i niezależnie od tego, czy mają znaczenie dla praw majątkowych podmiotów zobowiązanych i Skarbu Państwa oraz innych beneficjentów danin publicznych w całości obejmują zagadnienia ze sfery prawa publicznego. Istotą tych regulacji jest bowiem specyficzna obligatoryjność określonych zachowań prowadzących do rozporządzenia mieniem, zarówno w przypadku czynności dokonywanych przez podatnika, jak i czynności rozporządzających realizowanych przez przedstawicieli Skarbu Państwa lub innych podmiotów uprawnionych. W tym zakresie brak jest jakichkolwiek elementów swobody decydowania o realizacji czynności rozporządzającej. W przypadkach przewidzianych w ustawach podatkowych podatnik lub organ podatkowy zobowiązany jest do dokonania określonej czynności, a więc odpowiednio do uiszczenia należności podatkowej lub dokonania zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Brak w tym wypadku – jak trafnie konstatują autorzy – konstytutywnego dla oszustwa określonego w art. 286 § 1 k.k. elementu swobody (dobrowolności) decydowania

³⁹ Tak m.in. I. Zgoliński, (w:) I. Zgoliński (red.), Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2018, s. 375; T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy..., s. 294; R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy..., s. 270; F. Prusak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II. Komentarz do art. 54–191 k.k.s., Kraków 2006, s. 79; L. Wilk, (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik (red.), Kodeks karny skarbowy, Warszawa 2007, s. 259–260, który co warte jest podkreślenia zauważa, że na gruncie prawa karnego skarbowego istnieje uprawienie do skonstruowania autonomicznej definicji oszustwa.

⁴⁰ P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, Prokuratura i Prawo 2003, nr 3, s. 61–62.

⁴¹ *Ibidem*, s. 62.

o rozporządzeniu mieniem, które obejmuje przecież zachowanie prowadzące do pogwałcenia swobody decydowania przez podmiot dokonujący rozporządzenia mieniem o tym rozporządzeniu poprzez ingerencję sprawcy w podstawy wolicjonalne podejmowania decyzji⁴².

Nie powinno budzić większych wątpliwości – jak trafnie zauważa S. Żółtek – że w przypadku typu dekodowanego z art. 286 § 1 k.k. dobrem chronionym jest „mienie”, a w przypadku zaś typu określonego w art. 76 § 1 k.k.s. „obowiązki podatkowe”. Pod pojęciem dobra prawnego czy przedmiotu ochrony w istocie kryją się tzw. reguły postępowania z wyznaczonym dobrem (w analizowanym przypadku z mieniem i obowiązkami podatkowymi). Ze wszech miar trafnie zauważa przywoływany autor, że zakresy przedmiotów ochrony, a więc reguł odnoszących się do dóbr, między rozdziałem XXXV k.k. a rozdziałem 6 działu II k.k.s. ani nie krzyżują się ze sobą, ani też nie zawierają w sobie. W rozdziale XXXV k.k. ochrania się mienie, w znaczeniu reguł postępowania z cywilistycznie pojmowaną własnością. Innymi słowy – jak zauważa dalej S. Żółtek – chroni wolność do dysponowania własnym mieniem i wolność od ingerencji w nie przez podmioty trzecie. Istotne jest tym samym, że przepisy rozdziału XXXV k.k. generalnie odnoszą się do reguł postępowania z dobrem, których źródeł należy szukać w prawie prywatnym, tj. reguł w których podmioty z założenia występują w pozycji równorzędnej. W tym znaczeniu – jak podnosi autor – ochrona mienia Skarbu Państwa na podstawie regulacji rozdziału XXXV k.k. ogranicza się do mienia pozostającego w jego władzy dominialnej, a nie jego imperium⁴³.

Reasumując za trafną uznać tym samym należy konstatację P. Kardasa i G. Łabudy, którzy podnoszą, że ochrona wynikająca z art. 286 § 1 k.k. związana jest ściśle ze sferą prawa prywatnego, w tym w szczególności z prawa cywilnego. Przepisy kodeksu karnego w zakresie ochrony mienia nie ingerują bowiem w zakres regulacji wynikających z prawa publicznego. W przypadku klasycznego (pospolitego) oszustwa ochronie poddawane są szeroko rozumiane interesy majątkowe wszelkich podmiotów, w tym także Skarbu Państwa i innych podmiotów uprawnionych w zakresie funkcjonowania w sferze prawa prywatnego. Przepis art. 286 § 1 k.k. nie obejmuje natomiast zakresem ochrony tych przypadków naruszenia mienia, które związane są z przekroczeniem przepisów przynależnych do sfery prawa publicznego. Ochrona ta uregulowana została w innych przepisach, integralnie związanych z regulacjami prawa publicznego. Taki charakter ma właśnie między

⁴² P. Kardas, G. Łabuda, Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwo skarbowe, (w:) J. Majewski (red.), Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym. Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego, Toruń 2006, s. 131.

⁴³ S. Żółtek, Relacja między typami czynów zabronionych określonymi w kodeksie karnym i kodeksie karnym skarbowym (na tle konkurencji art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k.), *Studia i Analizy Sądu Najwyższego*, Tom VII, Warszawa 2014, s. 380–381.

innymi przepis art. 76 § 1 k.k.s., który chroni w pierwszej kolejności prawidłowe wykonywanie obowiązków podatkowych, a więc takich, które związane są z regulacjami prawa publicznego⁴⁴.

Na powyższą dystynkcję prawidłowo zwrócił uwagę Sąd Najwyższy, który w wyroku z dnia 19 marca 2008 r., sygn. II KK 347/07⁴⁵ podniósł, że właśnie dobro prawne w postaci obowiązku podatkowego jest elementem odróżniającym przestępstwo oszustwa skarbowego od oszustwa powszechnego. Przepis art. 76 § 1 k.k.s. chroni bowiem mienie Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów w zakresie zamachów realizowanych poprzez wystawienie i posłużenie się dokumentami relewantnymi na gruncie praw podatkowego, nie czyni tego zaś przepis art. 286 § 1 k.k.

Wskazana powyżej odmiennność przedmiotu ochrony stanowi tym samym istotny element decydujący o podstawie prawnokarnej kwalifikacji. Zachowania polegające na zamachu na mienie Skarbu Państwa realizowane przy wykorzystaniu przepisów prawa publicznego, w tym przypadku prawa podatkowego, winny być zatem kwalifikowane z art. 76 § 1 k.k.s., a nie z art. 286 § 1 k.k. Zakresy znamion tych typów czynów zabronionych są bowiem rozłączne, a ze względu na odmienny przedmiot ochrony nie zachodzi również zbieg rzeczywisty przepisów, który nakazywałby – biorąc pod uwagę tezę uchwały składu powiększonego Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12 – konieczność sięgania po konstrukcję idealnego zbiegu czynów zabronionych.

Jak się wydaje poszukiwania ochrony prawnokarnej przed nienależnymi wyłączeniami w szczególności podatku VAT w przepisach prawa karnego powszechnego związane jest z tezą, jakoby interesy beneficjentów danin publicznych nie były należycie chronione przez typy czynów zabronionych zawarte w kodeksie karnym skarbowym. Reprezentatywny jest tutaj – jak sądzę – pogląd J. Dużego, który zauważa, że nie można 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* – jak konstatuje dalej autor – że mienie Skarbu Państwa jest słabiej chronione (tylko i wyłącznie przez regulacje wyspecjalizowanej gałęzi prawa) i podlega innym standardom ochrony⁴⁶. W innym miejscu J. Duży zauważa wręcz, iż ze względu na m.in. dłuższy okres przedawnienia i ułatwienia dowodowe w wykazywaniu winy sprawców (*sic!*) należy preferować odpowiedzialność z przepisów kodeksu karnego w sytuacji ich potencjalnego zbiegu z przepisami ko-

⁴⁴ P. Kardas, G. Łabuda, Zbieg przepisów kryminalizujących..., s. 130–131.

⁴⁵ Lex nr 388503.

⁴⁶ J. Duży, Przedmiot ochrony oszukańczych uszczupień podatkowych, Prokuratura i Prawo 2011, nr 12, s. 139.

deksu karnego skarbowego⁴⁷. Z kolei O. Górniok zauważa, że przyjęcie kwalifikacji jako przestępstwa karnego skarbowego, wówczas gdy ich sprawcy pozorują zobowiązania podatkowe po to, ażeby wykorzystać procedurę zwrotu VAT dla wyprowadzenia wartości majątkowych z władztwa Skarbu Państwa, uprzywilejowuje ich w stosunku do tych, którzy doprowadzają do tego samego skutku z pomocą innych oszukańczych manipulacji⁴⁸.

Przeciwko powyższemu stanowisku przemawiają jednak ważkie – moim zdaniem – argumenty, które nie pozwalają na przełamanie dokonanej powyżej wykładni zespołu znamion typów czynów zabronionych opisanych w art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k. Zaprezentowane poglądy, zasadzające się – jak to powyżej wykazano – wyłącznie na wartościach aksjologicznych i sprawiedliwościowych nie wytrzymują bowiem – moim zdaniem – krytyki. Można wprowadzić kontestować aksjologię, na której oparto założenia kodeksu karnego skarbowego, ale *de lege lata* nie można jej przecież pomijać. Ustawodawca w kodeksie karnym skarbowym przymiotem priorytetowej obdarzył zaś funkcję egzekucyjno-kompensacyjną, kosztem właśnie funkcji represyjnej.

Brak jest również uzasadnionych podstaw, aby suponować, że im surowsze zagrożenie karą kryminalną za przełamanie zakazu, czy też nakazu wysłownego w normie prawnokarnej, to tym lepiej jest chronione dobro prawne, będące podstawą jego ustanowienia. Wnioskowanie takie jest całkowicie dowolne, gdyż nie podlega ono jakiegokolwiek weryfikacji. W tym miejscu odwołać się jedynie wypada do kryterium falsyfikowalności K. Poppera. Teza, jakoby niższe zagrożenie karą kryminalną gorzej chroniło dobro prawne, będące przedmiotem ochrony danego typu czynu zabronionego, nie została do tej pory w sposób niebudzący wątpliwości potwierdzona, a co za tym idzie nie można obdarzyć ją mianem naukowej. Stąd prawidłowe jest – moim zdaniem – twierdzenie o jej dowolności. Zasadne jest wyrażenie poglądu, że o stopniu ochrony dobra prawnego będzie decydował przede wszystkim stopień wykrywalności czynów nagannych prawnokarne, jak również szybkość pociągania ich sprawców do odpowiedzialności za naruszenie normy wysłownej w przepisach prawa karnego. Uważam bowiem, że właśnie te czynniki mogą decydować o motywacji potencjalnych sprawców czynów relewantnych prawnokarne co do przełamania zakazu, czy też nakazu karnego, a nie ustawowe zagrożenie za ich popełnienie.

Zgodzić się należy z tym, że kary pozbawienia wolności w prawie karnym powszechnym są zazwyczaj wyższe aniżeli w prawie karnym skarbowym. Z drugiej jednak strony regulacje przewidziane w kodeksie karnym skarbowym pozwalają sprawcy wymierzyć grzywnę w wysokości istotnie wyższej, aniżeli

⁴⁷ J. Duży, Kwalifikacja prawa uszczerplenia podatku od towarów i usług, Państwo i Prawo 2008, nr 10, s. 80.

⁴⁸ O. Górniok, Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT, Prokuratura i Prawo 2000, nr 6, s. 22.

przewidziane jest to w kodeksie karnym. Poza tym kodeks karny skarbowy rozszerza również grono podmiotów, mogących zostać pociągniętych do odpowiedzialności represyjnej (art. 9 § 3 k.k.s.), jak również przewiduje specyficzną dla tego działu prawa karnego, tzw. odpowiedzialność posiłkową (art. 24 k.k.s.).

Poza tym warto zwrócić uwagę, że przepis art. 76 § 1 k.k.s. jest przestępstwem z narażenia. Tym samym ochrona dobra prawnego następuje tutaj już na przedpolu jego naruszenia. Okolicznością istotną jest zaś fakt, że dla przypisania sprawstwa występku, o którym mowa w art. 286 § 1 k.k. niezbędne jest doprowadzenie innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem. Kryminalizowane jest więc dopiero naruszenie dobra prawnego, chronionego normą sankcjonującą z art. 286 § 1 k.k. Nie będzie więc chyba nadużyciem stwierdzenie, że z tej perspektywy mienie Skarbu Państwa oraz innych podmiotów uprawnionych jest lepiej chronione właśnie w kodeksie karnym skarbowym aniżeli w kodeksie karnym. W przypadku bowiem przestępstwa skarbowego, o którym mowa w art. 76 § 1 k.k.s. ochrona dobra prawnego następuje już – jak to wyżej zauważono – na przedpolu jego naruszenia. Nie zmienia tego faktu okoliczność, że w razie oceny zachowania opisanego w normie sankcjonowanej art. 76 § 1 k.k.s. również przez pryzmat znamion typu czynu zabronionego z art. 286 § 1 k.k. – pomijając oczywiście podnoszoną już wyżej dystynkcję różnego przedmiotu ich ochrony, mającą, jak to wykazano, relewantne znaczenie dla ich wykładni – przypisać można byłoby jedynie popełnienie oszustwa klasycznego w postaci usiłowania, które pomimo ustawowego zagrożenia identycznego jak dla danego przestępstwa, posiada jednak mniejszy ładunek społecznej szkodliwości, determinując tym samym co do zasady łagodniejszą karę⁴⁹.

Odrębnego ustosunkowania się wymaga podniesiona przez J. Dużego teza, jakoby ułatwienia dowodowe w wykazywaniu winy sprawców wyłudzeń podatku VAT determinowały konieczność szukania odpowiedzialności karnej właśnie w przepisach kodeksu karnego, a nie kodeksu karnego skarbowego⁵⁰. Doprawdy nie sposób znaleźć racjonalnego uzasadnienia powyższego stanowiska w teorii, jak i dogmatyce prawa karnego. Trudności dowodowe w wykazywaniu wypełnienia przez sprawcę znamion strony przedmiotowej i podmiotowej czynu ujemnego prawnokarnie są przecież całkowicie obojętne w procesie wykładni istoty czynu. Mogą one co najwyżej stanowić uzasadnienie sięgnięcia przez ustawodawcę do tzw. typizacji uproszczonej⁵¹.

⁴⁹ Por. m.in. wyrok SN z dnia 6 lutego 1976 r., sygn. Rw 45/76, OSNKW 1976, nr 4–5, poz. 64; wyrok SA w Łodzi z dnia 4 lipca 2001 r., sygn. II AKa 106/01, Prok. i Pr. 2002, nr 4, poz. 15 oraz wyrok SA w Krakowie z dnia 16 listopada 2005 r., sygn. II AKa 183/05, Prokuratura i Prawo 2006, nr 9, poz. 23.

⁵⁰ Tak J. Duży, Kw alifikacja praw na uszczuplenia..., s. 80.

⁵¹ Bliżej na temat typizacji uproszczonej zob. L. Gardocki, Typizacja uproszczona, Studia Iuridica 1982, tom X, s. 71–82.

Tym samym argument z trudności dowodowych w wykazywaniu sprawstwa oszustwa podatkowego, jako podstawa uzasadniająca sięgnięcie po normę prawnokarną zakodowaną w treści art. 286 § 1 k.k., nie zasługuje na uwzględnienie. Może on stanowić co najwyżej postulat *de lege ferenda*, ale *de lege lata* nie znajduje prawnego umocowania.

Tym samym argument, jakoby konieczność zwiększenia rzekomo niewystarczającej na gruncie kodeksu karnego skarbowego ochrony mienia Skarbu Państwa i innych beneficjentów danin publicznych determinował potrzebę wartościowania zachowania sprawców wyłudających nienależny zwrot podatku VAT przez pryzmat ewentualnego wyczerpania znamion typu czynu zabronionego z art. 286 nie znajduje rzetelnego uzasadnienia.

W tym miejscu odnieść się należy do argumentu, zasygnalizowanego w literaturze przedmiotu przez P. Kardasa, według którego ceną za rozwiązanie problemu zbiegu przepisów art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k. poprzez przyjęcie teorii sprowadzającej się do jednoznacznego rozróżnienia przedmiotu ochrony tych dwóch typów czynów zabronionych może być pozostawienie poza zakresem art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k., a więc jako bezkarnych, niektórych z zachowań opartych na wykorzystaniu faktur fikcyjnych i prowadzących do uzyskania nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Stanowisko takie – jak zauważa dalej autor – trudno uznać za uzasadnione zarówno z dogmatycznego punktu widzenia, jak i w perspektywie kryminalno-politycznej. W konsekwencji uzasadnionym jest przyjęcie, że przepis art. 76 § 1 k.k.s. chroni obok obowiązku podatkowego także mienie Skarbu Państwa oraz innych uprawnionych podmiotów⁵².

Zgodzić się należy, że z punktu widzenia dogmatycznego, jak i z perspektywy kryminalno-politycznej nie sposób byłoby zaaprobować stanowisko, w myśl którego zachowania takie, z pewnością o znacznym ładunku społecznej szkodliwości, miałyby zostać pozbawione jakiegokolwiek ochrony prawnokarnej. Uważam jednak, że *de lege lata* nie ma takiego zagrożenia. Pozwalam sobie bowiem wyrazić pogląd, że gdy przedmiotem czynności wykonawczej są faktury fikcyjne (puste), to zachowanie takie winny być również wartościowane przez zespół znamion typu opisanego w art. 76 § 1 k.k.s. Pomimo bowiem tego – co zostało już powyżej powiedziane – że faktura fikcyjna (pusta) nie kreuje powstania obowiązku podatkowego, a jedynie nakłada na wystawcę takiej faktury (rachunku) obowiązek zapłaty kwoty podatku widniejącego na fakturze (rachunku), to relewantna jest okoliczność, że obowiązek ten również wynika z prawa publicznego. Usytuowanie powyższego obowiązku o charakterze sankcyjno-prewencyjnym w akcie prawa publicznego (art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od

⁵² 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. 21–23.

towarów i usług) nakazuje umiejscowienie go w zakresie państwowego imperium, a nie w jego dominium. Jak zaś to już powyżej zostało powiedziane przedmiotem ochrony typu z art. 286 § 1 k.k. jest wyłącznie mienie Skarbu Państwa oraz innych podmiotów uprawnionych w stosunkach dominialnych, tj. z założenia równorzędnych, natomiast przedmiotem ochrony typu z art. 76 § 1 k.k.s. są właśnie stosunki związane z państwowym imperium, a dotyczące zabezpieczenia jego interesów fiskalnych. Poza tym wyczerpanie zespołu znamion typu oszustwa podatkowego, o którym mowa w treści art. 76 § 1 k.k.s. związane jest z wykorzystaniem instrumentów przynależnych do prawa publicznego, tj. prawa podatkowego (m.in. uzyskanie przymiotu bycia podatnikiem podatku VAT, złożenie odpowiedniej deklaracji podatkowej itd.). Tym samym zasadne jest wyrażenie poglądu, że również posługiwanie się fikcyjnymi (pustymi) fakturami VAT w celu uzyskania nienależnej korzyści majątkowej kosztem Skarbu Państwa, związane ze świadczeniami publicznoprawnymi, kryminalizowane jest wyłącznie przez typ przestępstwa skarbowego opisanego w art. 76 §1 k.k.s., gdyż zachowanie takie pozostaje poza istotą czynu, którego znamiona opisane zostały w art. 286 §1 k.k.⁵³

Powyższe uwagi pozwalają więc na wyrażenie poglądu, że myśl wyrażona przez Sąd Najwyższy w uchwale składu siedmiu Sędziów z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12, jakoby co do zasady w każdym przypadku zachodził zbieg idealny pomiędzy czynami z kodeksu karnego skarbowego i kodeksu karnego, nie jest trafna.

Oczywiście mogą zdarzyć się w praktyce sytuacje, w których zachodzić będzie idealny zbieg czynów zabronionych. Na sytuację taką wskazuje m.in. S. Żółtek, który zauważa, że w razie, gdy sprawca swoim zachowaniem (jednym czynem) zmierza do tego, aby oszukać np. swoich wierzycieli i w tym właśnie celu wystawia fikcyjną (pustą) albo nierzetelną fakturę (rachunek), która przy okazji może godzić również w obowiązki publicznoprawne wynikające z prawa podatkowego, to wówczas może znaleźć zastosowanie konstrukcja art. 8 § 1 k.k.s. W takim przypadku – jak podaje dalej autor – zachowanie sprawcy jest wieloaspektowe. Z jednej bowiem strony narusza on reguły postępowania z mieniem w znaczeniu cywilnoprawnym, z drugiej zaś odmienne reguły wynikające z prawa publicznego. Przez wzgląd na odrębność przedmiotów ochrony z art. 286 § 1 k.k. i art. 76 § 1 k.k.s. nie posiadają one zakresów wspólnych. Należy więc przyjąć – zdaniem S. Żółtka – że rozważane zachowanie sprawcy doprowadzi do ich zbiegu. W efekcie sprawca zostanie – zdaniem autora – skaza-

⁵³ Tożsamy pogląd wyraża m.in. S. Żółtek, *Relacja między typami...*, s. 377–387 oraz Ł. Piłarczyk, *O wzajemnych relacjach...*, s. 48–73. Zob. również wyrok SN z dnia 19 marca 2008 r., sygn. II KK 347/07, Lex nr 388503; wyrok SN z dnia 12 sierpnia 2008 r., sygn. V KK 76/08, Lex nr 449041; wyrok SN z dnia 22 października 2009 r., sygn. IV KK 433/08, OSNw SK 2009, nr 1, poz. 2115.

ny za dwa osobne przestępstwa, których konsekwencje prawnokarne podlegać będą oczywiście redukcji na podstawie art. 8 § 2 i 3 k.k.s.⁵⁴

Przedstawiony powyżej pogląd o różnym zakresie normowania typów czynów zabronionych z art. 76 k.k.s. i z art. 286 k.k. jest – moim zdaniem – poprawny dogmatycznie. Pozwala on również na uniknięcie niezwykle trudnych problemów wykładniczych pojawiających się na styku prawa karnego powszechnego i jego wyspecjalizowanego działu, jakim jest prawo karne skarbowe. Biorąc zaś pod uwagę przyjętą przez ustawodawcę filozofię odpowiedzialności karnej skarbowej, zasadzającą się przede wszystkim na funkcji egzekucyjno-kompensacyjnej, która *in natura rei* dominuje nad funkcją represyjną, a także okoliczność, że wbrew podnoszonym zastrzeżeniom, mienie beneficjentów danin publicznych jest – moim zdaniem – należycie chronione przez prawo karne skarbowe, uznać należy, że przeciwko przedstawionemu stanowisku nie przemawiają również argumenty natury sprawiedliwościowej.

Bibliografia

1. Błachnio-Parzych, Karnoprawna ocena wystawienia tzw. fikcyjnej faktury VAT, (w:) A. Błachnio-Parzych, J. Jakubowska-Hara, J. Kosonoga, H. Kuczyńska (red.), Problem wymiaru sprawiedliwości karnej. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Skupińskiego, Warszawa 2013.
2. Duży J., Kwalifikacja prawa uszczuplenia podatku od towarów i usług, Państwo i Prawo 2008, nr 10.
3. Duży J., Fałszerstwo intelektualne faktury a uszczuplenie podatku od towarów i usług, Przegląd Sądowy 2009, nr 7–8.
4. Duży J., Glosa do wyroku SN z dnia 22 października 2009 r., sygn. IV KK 433/08, Państwo i Prawo 2011, nr 10.
5. Duży J., Przedmiot ochrony oszukańczych uszczupień podatkowych, Prokuratura i Prawo 2011, nr 12.
6. Duży J., Znaczenie regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług dla karnoprawnej oceny oszukańczych uszczupień podatkowych, Przegląd Sądowy 2012, nr 1.
7. Duży J., Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmu podatków VAT i akcyzowego, Warszawa 2013.

⁵⁴ S. Żółtek, *op. cit.*, s. 383. W przykładowym podanym przez S. Żółtkę dojdzie do zapłaty przez sprawcę podatku widniejącego na fakturze na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Formalnie poprzez wystawienie faktury fikcyjnej (pustej) nastąpi zwiększenie podatku należnego nad naliczonym. Stąd też może w ogóle nie nastąpić skutek, o którym mowa w przepisie art. 76 § 1 (§ 2) k.k.s., czy też art. 56 §1 (§ 2) k.k.s. Zasadne byłoby więc w podanym przykładzie rozwiązanie przyjęcia kwalifikacji prawnej czynu z art. 271 § 1 k.k. oraz z art. 286 § 1 k.k., a także sięgnięcie w ów czas po konstrukcję idealnego zbiegu czynów zabronionych z art. 8 § 1 k.k.s.

8. Duży J., Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. II K 476/10, *Prokuratura i Prawo* 2013, nr 5.
9. Duży J., *Kryminalizacja nadużycia mechanizmów podatkowych*, (w:) B. Sygit, T. Kuczur (red.), Aktualne problemy kryminalizacyjne, Toruń 2013.
10. Duży J., Glosa do uchwały z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12 (niedopuszczalność stosowania reguł wyłączania wielości ocen w przypadku idealnego zbiegu czynów zabronionych), *Państwo i Prawo* 2014, nr 7.
11. Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009.
12. Grzybowski T., *Wpływ zmian prawa na jego wykładnię*, Warszawa 2013.
13. Kardas P., Łabuda G., *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, *Prokuratura i Prawo* 2003, nr 3.
14. Kardas P., Łabuda G., *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwo skarbowe*, (w:) J. Majewski (red.), *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym. Materiały II Biełańskiego Kolokwium Karnistycznego*, Toruń 2006.
15. Kardas P., *Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, *Prokuratura i Prawo* 2007, nr 2.
16. 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.
17. Lewczyk P., Glosa do wyroku SN z dnia 19 marca 2008 r., sygn. II KK 347/07, *Orzecznictwo Sądów Polskich* 2009, nr 4.
18. Łabuda G., *Nierzetelne wystawianie faktur – oszustwo pospolite czy oszustwo podatkowe? Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 30.0.2003 r.*, sygn. I KZP 22/02, *Monitor Podatkowy* 2004, nr 6.
19. Majewski J., Glosa do uchwały SN z dnia 20 listopada 2000 r., sygn. I KZP 31/00, *Orzecznictwo Sądów Polskich* 2001, nr 5.
20. Nita B., (w:) G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A. R. Światłowski (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007.
21. Oczkowski T., Glosa do uchwały składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r. (sygn. I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75), *Studia Iuridica Toruniensia* 2008, tom IV.
22. Oczkowski T., (w:) V. Konarska-Wrzosek. T. Oczkowski, J. Skorupka (red.), *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010.
23. Pilarczyk Ł., *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.*, *Ius Novum* 2017, nr 3.
24. Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II. Komentarz do art. 54–191 k.k.s.*, Kraków 2006.
25. Razowski T., (w:) J. Giezek (red.), *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, Warszawa 2014.
26. Tobor Z., *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013.

27. Wilk L., (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik (red.), Kodeks karny skarbowy, Warszawa 2007.
28. Wilk L., Nowe typy tzw. przestępstw fakturowych w kodeksie karnym, (w:) D. Mucha (red.), O stabilności kodeksu karnego w świetle realiów. Księga Jubileuszowa prof. zw. dra hab. Stanisława Hoca, tom II, Opole 2018.
29. Wróbel W., Pojęcie „dobra prawnego” w wykładni przepisów prawa karnego, (w:) T. Sokołowski, Ł. Pohl, R. Zawłocki (red.), Aktualne problemy prawa karnego. Księga pamiątkowa z okazji Jubileuszu 70. Urodzin Profesora Andrzeja J. Szwarca, Poznań 2009.
30. Zgoliński I, Wystawienie lub posługiwanie się nierzetelnym dokumentem podatkowym, Prokuratura i Prawo 2012, nr 3.
31. Zgoliński I., (w:) I. Zgoliński (red.), Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2018.
32. Zontek W., Co jest prawdą na fakturze? Rozważania o koniecznej i niekoniecznej treści faktury VAT w perspektywie odpowiedzialności z art. 271 k.k., Palestra 2015, nr 7–8.
33. Żółtek S., Relacja między typami czynów zabronionych określonymi w kodeksie karnym i kodeksie karnym skarbowym (na tle konkurencji art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k.), Studia i Analizy Sądu Najwyższego, Tom VII, Warszawa 2014.

On the interrelationship between fiscal crimes and common crimes

Abstract

The article deals with momentous issues, which raise doubts in the practice of law application, related to the mutual relations between fiscal offenses and common crimes on the example of the relationship of legal norms contained in the provisions of Article 271 § 1 of the Criminal Code and Article 62 § 2 of the Criminal Code, as well as Article 286 § 1 of the Criminal Code and Article 76 § 1 of the Criminal Code. In the process of interpretation, the author pays special attention to the object of protection of the above-mentioned prohibited types, which leads him to the conclusion that the issuance of a fictitious (empty) invoice only exhausts the elements of the common crime referred to in Article 271 § 1 of the Criminal Code, and thus there is no ideal concurrence of prohibited acts.

Key words

Fiscal offense, common crime, issuance of a fictitious (empty) invoice, crime against documents, tax fraud, property fraud (hosts), perfect concurrence, object of protection.