

# ARTYKUŁY

Piotr Kardas

## Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną

Wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym<sup>1</sup>, która zastąpiona została ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup>, pojawiła się w Polsce nowa, nieznana w poprzednim systemie gospodarczym kategoria przestępczości, charakteryzującej się specyficznym mechanizmem sprawczego działania, polegającego na wykorzystywaniu regulacji ustawowych określających zasady obliczania i uiszczania podatku VAT dla uzyskiwania korzyści majątkowych kosztem uszczuplenia dochodu finansowego budżetu państwa. Rosnąca skala zjawiska przestępczości podatkowej, której konsekwencjami są wielomilionowe straty budżetu państwa w zakresie dochodów uzyskiwanych z danin publicznych, pociągnęła za sobą pojawienie się nowej, znaczącej ilościowo kategorii spraw karnych, wywołujących poważne trudności w zakresie podstawy prawnokarnej kwalifikacji. Naturalną konsekwencją rozbieżności ocen w praktyce stosowania prawa było pojawienie się szeregu opracowań teoretycznych poświęconych tej problematyce<sup>3</sup>. Kwestie sporne

<sup>1</sup> Por. Dz. U. z 1993 r., Nr 11, poz. 50 z późn. zm.

<sup>2</sup> Por. Dz. U. z 2004 r., Nr 54, poz. 535. Obecnie zagadnienie opodatkowania podatkiem akcyzowym uregulowane zostało w ustawie z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym – Dz. U. z 2004 r., Nr 29, poz. 257.

<sup>3</sup> Zob. w szczególności: O. G ó r n i o k, Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego, Prok. i Pr. 1997, nr 2, s. 18 i n.; M. M o z g a w a, Prawnokarne aspekty naruszenia podatku VAT, Prok. i Pr. 1999, nr 6, s. 7 i n.; Z. K o z ł o w s k i, Zagarnięcie mienia społecznego a uszczuplenie podatku VAT, Prok. i Pr. 1998, nr 3, s. 118 i n.; O. G ó r n i o k, Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT, Prok. i Pr. 2000, nr 6, s. 17 i n.; W. M a r u c h i n, Wyłudzenia zwrotu podatku naliczonego – analiza orzecznictwa sądowego oraz rozstrzygnięć Ministra Finansów, Jurysta 2005, nr 1, s. 29 i n.; t e g o ż, Analiza regulacji prawa kar-

związane z prawnokarną oceną nadużyć procedury obliczania i uiszczenia podatku VAT ogniskują się wokół dwóch zasadniczych zagadnień. Pierwsze związane jest z aspektem majątkowym przestępczości podatkowej, wywołującym wątpliwości w zakresie podstawy kwalifikacji prawnej zachowań, w których nadużycie procedury ustalania i uiszczenia podatku VAT prowadzi do uszczuplenia dochodów budżetu państwa albo poprzez jego zaniżenie, albo przez uzyskanie nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej<sup>4</sup>. Drugie odnosi się do zamachów na specyficzne dokumenty podatkowe, w tym w szczególności na faktury VAT, przejawiających się albo jako fałsz intelektualny, albo jako użycie dokumentów sfalszowanych w ramach określonych procedur ustalania należności podatkowych w podatku VAT<sup>5</sup>. W obu sferach prezentowane są różnorodne poglądy teoretyczne, w obu odnotować należy istotne wypowiedzi Sądu Najwyższego zawierające wskazówki dotyczące prawnokarnej kwalifikacji określonych przejawów (form) przestępczości podatkowej. O ile jednak w sferze majątkowych konsekwencji przestępczości podatkowej stanowisko Sądu Najwyższego zaprezentowane zostało właściwie w jednym tylko postanowieniu, dotyczącym jedynie części materialnego aspektu nadużyć podatkowych<sup>6</sup>, o tyle w sferze

---

nego w zakresie wyłudzenia podatku naliczonego, *Jurysta* 2005, nr 5, s. 19 i n.; tegoż, Kryminalizacja czynów zabronionych, *Jurysta* 2005, nr 8, s. 33 i n.; A. Bartosiewicz, Przepisy skarbowe i wykroczenia skarbowe związane z fakturami i rachunkami, *Doradca Podatkowy* 2003, nr 12, s. 48 i n.; R. Kubacki, Wyłudzenie zwrotu VAT – odpowiedzialność karna skarbową, *Przegląd Podatkowy* 2002, nr 9, s. 52 i n.; R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wykroczenia podatkowe i dewizowe*, wyd. 3, Warszawa 2005, s. 474; A. Bartosiewicz, Glosa do postanowienia SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, *Glosa* 2005, nr 4, s. 98 i n.; G. Łabuda, Glosa do uchwały SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, *Monitor Podatkowy* 2004, nr 6, s. 48 i n.; P. Kardas, Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne, *Prok. i Pr.* 2006, nr 5, s. 28 i n.; P. Kardas, G. Łabuda, Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwa skarbowe, (w:) *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym, Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego*, pod red. J. Majewskiego, Toruń 2006, s. 113 i n.

<sup>4</sup> Zob. szerzej w tej kwestii O. Górnioł, *Uszczuplenie...*, *op. cit.*; M. Mozgawa, *Prawnokarne...*, *op. cit.*; Z. Kozłowski, *Zagarnięcie...*, *op. cit.*; O. Górnioł, *Jeszcze...*, *op. cit.*; W. Maruchin, *Wyłudzenia...*, *op. cit.*; tegoż, *Analiza...*, *op. cit.*; tegoż, *Kryminalizacja...*, *op. cit.*; P. Kardas, G. Łabuda, *Zbieg...*, *op. cit.*; P. Kardas, *Prawnokarne...*, *op. cit.*

<sup>5</sup> Por. uchwała składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75; uchwała składu 3 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77; A. Bartosiewicz, *Przepisy...*, *op. cit.*; R. Kubacki, *Wyłudzenie...*, *op. cit.*

<sup>6</sup> Por. postanowienie SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004, nr 5, poz. 51, w którym stwierdzono, że „w wypadku, gdy czynności wykonawcze sprawcy wyłudźającego nienależny zwrot podatku VAT, w myśl ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.), nie sprowadzają się do zaniechania rzetelnego zgłoszenia przedmiotu opodatkowania, prowadzącego do

zamachów na dokumenty, jakimi są faktury VAT, mamy do czynienia z szeregiem niejednorodnych treściowo judykatów SN<sup>7</sup>, zakończonych dwoma uchwałami, w tym jedną wydaną w składzie 7 sędziów<sup>8</sup>, które zamykają, przynajmniej póki co, kwestie kwalifikacji prawnej tych zachowań w praktyce stosowania prawa. Wydawać by się zatem mogło, że wątpliwości dotyczyć powinny w zasadzie jedynie majątkowych aspektów tej przestępczości. Tymczasem bliższe wejrzenie w praktykę stosowania prawa, w tym w szczególności praktykę wstępnej kwalifikacji prawnej na etapie postępowania przygotowawczego, wskazuje, że wciąż prawnokarna ocena zamachów na dokumenty podatkowe daleka jest od jednoznaczności. O ile bowiem zdaje się nie wywoływać większych trudności wskazanie podstawy kwalifikacji zachowań polegających na wystawieniu faktury nierzetelnej<sup>9</sup>, o tyle prawnokarne oceny posłużenia się taką fakturą bynajmniej jednorodne już nie są. W tym zakresie konkurują ze sobą dwa ujęcia<sup>10</sup>. Pierwsze, na-

---

uniknięcia wydatku z własnego mienia kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu finansowego Skarbu Państwa, lecz polegają na działaniu figującym 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 skarbowe”. Powołane postanowienie dotyczy wyłącznie zamachów polegających na uzyskaniu nienależnego zawrotu podatkowej należności publicznoprawnej, nie odnosi się natomiast do uchylecia się od wykonania w całości lub w części zobowiązania podatkowego (narażenia na uszczuplenie podatkowej należności publicznoprawnej lub uszczuplenia takiej należności).

<sup>7</sup> Zob. zwłaszcza postanowienie SN z dnia 3 października 2001 r., V KKN 249/01, OSNKW 2002, nr 1–2, poz. 7; wyrok SN z dnia 25 października 2001 r., III KKN 76/99, OSNKW 2002, nr 1–2, poz. 8.

<sup>8</sup> Uchwała składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75; uchwała składu 3 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77.

<sup>9</sup> W tym zakresie w praktyce stosowania prawa zdecydowanie dominuje obecnie koncepcja kwalifikacyjna zaprezentowana w uchwale składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, w której stwierdzono, że „osoba, która stosownie do przepisów ustawy z dnia 6 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) jest upoważniona do wystawienia faktury VAT, należy do kategorii innych osób uprawnionych do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k. Jeżeli jednak sprawca wystawia fakturę nierzetelną, godząc w obowiązek podatkowy, dopuszcza się wówczas czynu zabronionego określonego w art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., stanowiącego *lex specialis*”, która zachowuje w pełni aktualność na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535). Por. też identycznie brzmiącą tezę uchwały składu 3 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77. Zob. też wyrok SN z dnia 20 stycznia 2004 r., IV KK 183/03, LEX nr 83757; wyrok SN z dnia 1 grudnia 2003 r., III KKN 184/01, LEX nr 83783.

<sup>10</sup> Powyżej wskazano na dwie alternatywne koncepcje kwalifikacyjne zachowań polegających na posługiwaniu się fakturą nierzetelną, mając na względzie prezentowane w praktyce pro-

wiązujące do wypowiedzi Sądu Najwyższego przedstawionych w dwóch powołanych wyżej uchwałach, uznaje posłużenie się fakturą nierzetelną za przejaw zamachu na obowiązki podatkowe, kwalifikowany w oparciu o przepis art. 62 § 2 lub 5 k.k.s.<sup>11</sup>. W ujęciu alternatywnym posłużenie się nierzetelną fakturą VAT traktowane jest jako zachowanie realizujące znamiona czynu zabronionego przewidzianego w art. 273 k.k.<sup>12</sup>. Kwestia kwalifikacji zachowań polegających na użyciu nierzetelnej faktury VAT, podobnie jak zasadnicza większość spornych zagadnień związanych z zamachami dokonywanymi przy wykorzystaniu określonej w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług regulacji określającej zasady obliczania i uiszczania podatku VAT<sup>13</sup>, wiąże się z problematyką zbiegu przepisów kodeksu karnego oraz kodeksu karnego skarbowego<sup>14</sup>. Ponieważ zagadnienie to było już przedmiotem obszernych wypowiedzi Sądu Najwyższego<sup>15</sup> oraz

---

kuratorskiej i sądowej ujęcia kwalifikacyjne. Należy jednak podnieść, że prezentowane w piśmiennictwie stanowiska odnośnie zbiegu przepisów art. 271 § 1 k.k. oraz art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. stwarzać mogą podstawę do trzeciej koncepcji opartej na przyjęciu, że przepisy art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. i art. 273 k.k. pozostają w zbiegu rzeczowym, co prowadzi do kwalifikacji takich zdarzeń odrębnie jako przestępstwa lub wykroczenia skarbowego oraz odrębnie przestępstwa z art. 273 k.k. przy wykorzystaniu dyrektywy interpretacyjnej wyrażonej w art. 8 § 1 k.k.s. stanowiącej podstawę tzw. idealnego zbiegu czynów karalnych. Takie stanowisko w odniesieniu do zbiegu przepisów art. 271 § 1 k.k. i art. 62 § 2 k.k.s. prezentuje G. Łabuda, *Glosa...*, *op. cit.*

<sup>11</sup> Art. 62 § 2 k.k.s. stanowi, że „Kto, fakturę lub rachunek, określone w § 1, wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem posługuje się, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych”. Art. 62 § 1 k.k.s. natomiast stanowi, iż „Kto wbrew obowiązkowi nie wystawia faktury lub rachunku za wykonanie świadczenia, wystawia je w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych”.

<sup>12</sup> Art. 273 k.k. stanowi, iż „Kto używa dokumentu określonego w art. 271 lub 272 podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2”.

<sup>13</sup> Identyczne problemy występowały w orzecznictwie i piśmiennictwie w okresie obowiązywania ustawy z dnia 6 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, która została zastąpiona ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

<sup>14</sup> Z zagadnieniem odpowiedzialności karnej za wystawienie w sposób nierzetelny faktury lub posłużenie się taką fakturą wiąże się także problem zbiegu przepisów kryminalizujących wystawienie lub posłużenie się fakturą nierzetelną oraz przepisów kryminalizujących oszustwa skarbowe. Także w tym obszarze w piśmiennictwie i orzecznictwie zaobserwować można poważne kontrowersje związane z określeniem podstawy kwalifikacji prawnej. W szczególności wątpliwości wywołuje charakter możliwego zbiegu przepisów art. 62 § 2 k.k.s. i art. 56 k.k.s. oraz 62 § 2 k.k.s. i art. 76 k.k.s. Przedstawienie uwag dotyczących tego zagadnienia wykracza jednak poza ramy niniejszego opracowania. Zob. szerzej R. Kubacki, *Wyłudzenie...*, *op. cit.*; A. Bartosiewicz, *Przestępstwa...*, *op. cit.* Co do zagadnień teoretycznych związanych z problematyką zbiegu przepisów w prawie karnym zob. szerzej opracowania zawarte w zbiorze: *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym*, Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego, pod red. J. Majewskiego, Toruń 2006.

<sup>15</sup> Zob. w szczególności: uchwała składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75; uchwała składu 3 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77; wyrok SN z dnia 20 stycznia 2004 r.,

przedstawicielei doktryny, przeto poszukując rozwiązania podstawy kwalifikacji prawnej w wypadku posłużenia się przez sprawcę nierzetelną fakturą VAT, warto odwołać się do poczynionych w tej kwestii ustaleń.

Przypomnijmy zatem, że analizując problem zbiegu przepisów art. 271 § 1 k.k. i art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., Sąd Najwyższy uznał ten ostatni za *lex specialis*, stwierdzając, że w wypadku, gdy sprawca wystawia fakturę nierzetelną, godząc w obowiązek podatkowy, dopuszcza się czynu zabronionego w art. 62 § 2 lub 5 k.k.s.<sup>16</sup>. Stanowisko Sądu Najwyższego w zakresie zbiegu przepisów art. 271 § 1 k.k. i art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. poparte zostało szeroką argumentacją, odnoszącą się w szczególności do dwóch kwestii: charakteru faktury VAT jako dokumentu oraz dobra prawnego, postrzeganego w dwóch perspektywach – jako przedmiotu ochrony przepisów art. 271 § 1 k.k. i art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. oraz przedmiotu zamachu zachowania polegającego na wystawieniu faktury nierzetelnej.

W odniesieniu do statusu faktury VAT jako szczególnego rodzaju dokumentu podkreślono, że stwierdza ona okoliczności istotne dla prawa podatkowego, zarówno w zakresie podatku od towarów i usług, jak i podatku dochodowego oraz księgowania tych transakcji w sposób mający znaczenie dla realizacji obowiązku podatkowego. Wskazując, że sfera prawa podatkowego przynależy do płaszczyzny prawa publicznego, podkreślono, że okoliczności zawarte w fakturze mają znaczenie publicznoprawne<sup>17</sup>. Z uwagi na sposób ustalania i wykonywania obowiązków podatkowych, oparty na konstrukcji samoobliczania podatku przez podatnika<sup>18</sup>, faktura VAT jest dokumentem, co do którego stosowne przepisy prawnopodatkowe stwarzają do-

---

IV KK 183/03, LEX nr 83757; wyrok SN z dnia 1 grudnia 2003 r., III KKN 184/01, LEX nr 83783; G. Łabuda, *Glosa...*, *op. cit.*; A. Orłowska, *Falsz intelektualny a faktura VAT*, *Prok. i Pr.* 2004, nr 9, s. 61 i n.

<sup>16</sup> Zob. uchwała składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75; uchwała składu 3 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77.

<sup>17</sup> Zob. też wyrok SN z dnia 20 stycznia 2004 r., IV KK 183/03, LEX nr 83757.

<sup>18</sup> Konstrukcja podatku VAT oparta jest na zasadzie cząstkowej zapłaty tego podatku, związanej z wynikającym z przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług prawem podatnika do uwzględnienia w procesie samoobliczania podatku wydatków poniesionych na uiszczenie podatku VAT przy nabyciu towarów i usług (art. 86 ustawy VAT), niezbędnych do wytworzenia obrotu wynikającego ze sprzedaży. Konstrukcja podatku VAT zakłada obniżenie kwoty podatku należnego (naliczonego od wartości sprzedaży podatnika) o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług dokonywanych przez podatnika. Podkreślić należy, że ustalenie w oparciu o przedstawiony w pewnym uproszczeniu mechanizm wysokości zobowiązania podatkowego za dany okres dokonuje samodzielnie podatnik, opierając się na wystawionych fakturach VAT dokumentujących sprzedaż oraz zakupy towarów i usług. Co do zasady samoobliczania podatku oraz wynikających z tego modelu konsekwencji zob. szerzej J. Martini, Z. Liptak, P. Kowalczyk, P. Skorupka, M. Wojda, *Ustawa o VAT. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 772 i n.

mniemanie prawdziwości<sup>19</sup>, a tym samym przysługuje mu walor zaufania publicznego, z uwagi na fakt wywoływania poprzez wystawienie i wykorzystanie faktury w procesie samoobliczania podatku, skutków w sferze regulowanej przez przepisy prawa publicznego<sup>20</sup>. W konsekwencji Sąd Najwyższy uznał fakturę VAT za dokument, którego status ze względu na okoliczności, które stwierdza, mające znaczenie publicznoprawne, nie zaś ze względu na podmiot wystawiający fakturę, na gruncie obowiązujących przepisów zrównany został przez ustawodawcę z dokumentami wystawianymi w tym zakresie przez organy państwowe, czyli przez funkcjonariuszy publicznych<sup>21</sup>. Pozwala to konstatować, że faktura VAT dokumentuje okoliczności istotne w sferze prawa publicznego i wywołuje konsekwencje na równi z niektórymi dokumentami wystawianymi przez organy administracji państwowej, zaś uprawnienie do jej wystawienia wynika wprost z ustawy. Przesądza to, że wystawca faktury jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k.<sup>22</sup>. Taki sposób postrzegania faktury jako dokumentu wywołującego konsekwencje w sferze prawa publicznego sprawia, iż wystawienie faktury nierzetelnej prowadzi do sytuacji zbiegu przepisu art. 271 § 1 k.k., kryminalizującego fałsz intelektualny, oraz przepisu art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., kryminalizującego zachowanie polegające na wystawieniu w sposób nierzetelny faktury VAT<sup>23</sup>.

Analizując zagadnienie przedmiotu ochrony typów określających przestępstwa i wykroczenia skarbowe Sąd Najwyższy wskazał, że zgrupowane w rozdziale 6 kodeksu karnego skarbowego przepisy typizują zachowania godzące w obowiązek podatkowy, stanowiący rodzajowy przedmiot ochrony<sup>24</sup>. Uznając obowiązek podatkowy za rodzajowy przedmiot ochrony prze-

<sup>19</sup> Chodzi tu w szczególności o przepis art. 19 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym.

<sup>20</sup> Zob. uzasadnienie uchwały składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, s. 15–17.

<sup>21</sup> Zob. uzasadnienie uchwały składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, s. 17. Por. też: wyrok SN z dnia 20 stycznia 2004 r., IV KK 183/03, LEX nr 83757; wyrok SN z dnia 1 grudnia 2003 r., III KKN 184/01, LEX nr 83783.

<sup>22</sup> Zob. uzasadnienie uchwały składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, s. 17.

<sup>23</sup> Zob. też wyrok SN z dnia 20 stycznia 2004 r., IV KK 183/03, LEX nr 83757.

<sup>24</sup> Podobne stanowisko zdecydowanie dominuje w piśmiennictwie z zakresu prawa karnego skarbowego, w którym wskazuje się, że przedmiotem ochrony typów zamieszczonych w rozdziale 6 k.k.s. są porządek finansowy państwa lub w innym ujęciu interes finansowy państwa. Zob. szerzej J. Bafia, (w:) *Ustawa karna skarbowa z komentarzem*, pod red. J. Bafii, Warszawa 1973, s. 13; Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1981, wyd. II, s. 25; tenże, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 9; L. Wilk, *Z problematyki przestępstw i wykroczeń podatkowych*, (w:) *Problemy nauk penalnych. Prace ofiarowane Pani Profesor Oktawii Górniok*, Katowice 1996, s. 284; F. Prusak, *Ustawa karna skarbowa z komentarzem*, Warszawa 1995, s. 9;

pisów zawartych w rozdziale 6 k.k.s., Sąd Najwyższy podkreślił, że „stypizowane w tym rozdziale czyny stanowią jedynie takie zachowania, które godzą w ten obowiązek”<sup>25</sup>. Nie kwestionując stanowiska Sądu Najwyższego w zakresie rodzajowego przedmiotu ochrony typów zamieszczonych w rozdziale 6 k.k.s., wskazać należy, że w wielu przypadkach nie jest to jedyny przedmiot ochrony. Zasadnicza większość przepisów zamieszczonych w tym rozdziale chroni bowiem, obok obowiązków podatkowych, także inne dobra. Jedynie tytułem przykładu wskazać można, że przepisy art. 56 i 76 k.k.s. chronią obok obowiązków podatkowych także dochody finansowe Skarbu Państwa lub innych podmiotów uprawnionych, a innymi słowy szeroko rozumiane mienie, postrzegane jako swoista ekspektatywa uzyskania określonych świadczeń pieniężnych wynikających z obowiązków związanych z daninami publicznymi, jako szczególny przedmiot ochrony<sup>26</sup>. Z kolei art. 62 k.k.s. chroni obok wskazanych wyżej obowiązków podatkowych także wiarygodność dokumentów, jakimi są wymienione w tym przepisie faktury VAT oraz rachunki<sup>27</sup>.

Specyficzne trudności związane są z określeniem przedmiotu zamachu typu przewidzianego w art. 62 § 2 k.k.s. Mimo pozornie jednoznacznej treści przepis ten stanowi od dłuższego czasu podstawę poważnego sporu interpretacyjnego, którego źródła tkwią w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>28</sup>, a odnoszą się do interpretacji zwrotu „wystawia w sposób

---

T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2000, s. 91–92; Z. Siwik, Podstawy prawa karnego skarbowego, Wrocław 1981, wyd. II, s. 25 i 149; tenże, Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna, Wrocław 1993, s. 9; F. Prusak, W. Świda, Prawo karne skarbowe, Warszawa 1989, s. 9, 62–63; L. Wilk, Z problematyki przestępstw i wykroczeń podatkowych, (w:) Problemy nauk penalnych. Prace ofiarowane Pani Profesor Oktawii Górniok, Katowice 1996, s. 284; F. Prusak, Ustawa karna skarbową z komentarzem, Warszawa 1995, s. 9; T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2000, s. 91–92; O. Górniok, Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2004 r., sygn. V KK 248/03, OSP 2004, nr 12, poz. 161; V. Konarska-Wrzošek, (w:) W. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze, Toruń 2005, s. 23.

<sup>25</sup> Zob. uzasadnienie uchwały składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, s. 18.

<sup>26</sup> W podobnym duchu wypowiada się O. Górniok, podkreślając, że przedmiotem ochrony przepisów kodeksu karnego skarbowego jest „szeroko rozumiany interes finansowy Skarbu Państwa, w jego znaczeniu podmiotowym jako osoby prawnej będącej podmiotem praw i obowiązków oraz przedmiotowym jako określonej masy majątkowej” oraz wskazując, że „o ile prawo karne powszechne chroni poszczególne interesy finansowe państwa w postaci szeroko rozumianego majątku, to dla prawa karnego skarbowego przedmiotem tym jest ukształtowany prawnie system finansowy, zabezpieczający dochody państwa” – O. Górniok, Jeszcze..., *op. cit.*, s. 18–19. Zob. też P. Kardas, G. Łabuda, Zbieg przepisów..., *op. cit.*, s. 125 i n.; P. Kardas, Prawnokarne..., *op. cit.*, s. 47–48.

<sup>27</sup> Por. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks..., *op. cit.*, s. 372.

<sup>28</sup> Zob. w szczególności: uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02, ONSA 2002, nr 4, poz. 136; wyrok SN z dnia 10 lipca 2002 r., III RN 136/01, OSNP 2003,

nierzetelny fakturę” w kontekście określonych w przepisach prawa podatkowego źródeł powstania obowiązku podatkowego. Odnosząc się do występującego w treści art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. zwrotu „wystawia w sposób nierzetelny” fakturę lub rachunek, Sąd Najwyższy wskazał, że wystawiona w sposób nierzetelny faktura (określana mianem „faktury nierzetelnej”<sup>29</sup>), to zarówno faktura nieodzwierciedlająca rzeczywistego przebiegu zdarzenia gospodarczego odnośnie do niektórych tylko jego elementów, przy zaistnieniu samego zdarzenia (można ją nazwać fakturą nierzetelną *sensu stricto*), jak i faktura fikcyjna<sup>30</sup>, dokumentująca zdarzenie w ogóle niezaistniałe (faktura nierzetelna *sensu largo*)<sup>31</sup>. Jednocześnie podkreślono, że wystawienie faktury fikcyjnej stanowić może podstawę odpowiedzialności karnej z art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. jedynie wówczas, gdy czynność ta (jej wystawienie) godzi w obowiązek podatkowy, a więc narusza chronione przez ten przepis dobro rodzajowe (rodzajowy przedmiot ochrony)<sup>32</sup>. Odwołując się do prezentowanego w orzecznictwie NSA poglądu, wedle którego wystawienie faktury z wykazaniem w niej podatkiem, która nie dokumentuje rzeczywistej sprzedaży (faktury fikcyjnej dokumentującej zdarzenie w ogóle niezaistniałe), nie stwarza obowiązku podatkowego w sferze podatku od towarów i usług, podkreślono, że wystawienie faktury fikcyjnej godzić będzie w obowiązek podatkowy wówczas, gdy faktura ta służy do niewykonania lub nienależytego wykonania innych niż podatek VAT wystawcy faktury obowiązków podatko-

nr 13, poz. 301; wyrok NSA z dnia 25 września 2002 r., II S.A. 618/01, Monitor Podatkowy 2003, nr 4, s. 30.

<sup>29</sup> Pojęciem „faktura nierzetelna” posłużył się Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75 oraz uchwały 3 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77, uznając obie kategorie faktur za „faktury nierzetelne” w rozumieniu art. 62 § 2 lub 5 k.k.s.

<sup>30</sup> Pojęciem „faktura fikcyjna” posłużył się Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75 oraz uchwały 3 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77, uznając obie kategorie faktur za „faktury nierzetelne” w rozumieniu art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. Identyczne stanowisko prezentuje Sąd Apelacyjny w Krakowie, stwierdzając, że „nierzetelna faktura z art. 62 § 2 k.k.s. to zarówno faktura nieodzwierciedlająca rzeczywistego przebiegu zdarzenia, jak i faktura fikcyjna, dokumentująca czynność nieistniejącą” – wyrok SA w Krakowie z dnia 28 kwietnia 2004 r., II Aka 65/04, KZS 2004, nr 7–8, poz. 64.

<sup>31</sup> Zob. uzasadnienie uchwały składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, s. 20. Odmienny pogląd prezentuje G. Ł a b u d a, stwierdzając, że „poza zakresem wytyczanym znamionami typu czynu zabronionego z art. 62 § 2 (§ 5) k.k.s. pozostają sytuacje wystawienia w sposób nierzetelny faktur VAT lub rachunków obrazujących wykonanie świadczenia, którego w rzeczywistości nie było (tzw. faktury puste)” – G. Ł a b u d a, *Glosa...*, *op. cit.*, s. 48.

<sup>32</sup> W uzasadnieniu uchwały z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, wskazano, że „skoro rodzajowym przedmiotem ochrony przepisów zawartych w rozdziale 6 kodeksu karnego skarbowego jest obowiązek podatkowy, to stypizowane tu czyny stanowią jedynie takie zachowania, które godzą w ten obowiązek. Dotyczy to także penalizacji wystawienia nierzetelnej faktury VAT, o czym mowa w art. 62 § 2 k.k.s.”.



wych, np. rozliczenia z podatku dochodowego przez pomniejszenie dochodu – o udokumentowane fakturą ulgi podatkowe<sup>33</sup>. Zarazem w sytuacji, gdy wystawienie faktury w sposób nierzetelny nie prowadzi do modyfikacji podstaw lub wysokości zobowiązania podatkowego po stronie wystawcy faktury lub innego podmiotu, brak jest podstaw do kryminalizacji zachowania w oparciu o przepis art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., zachowanie sprawcy wystawiającego taką fakturę nie godzi bowiem w żaden obowiązek podatkowy, a tym samym nie narusza chronionego przez ten przepis dobra prawnego. W konsekwencji stanowisko Sądu Najwyższego pozwala na wyodrębnienie z punktu widzenia przedmiotu zamachu dwóch kategorii zachowań polegających na wystawieniu w sposób nierzetelny faktury VAT: zachowań godzących w obowiązek podatkowy poprzez wystawienie faktury nierzetelnej sensu stricte (stanowiących *per se* zamach na obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług – VAT) lub godzących w obowiązek podatkowy przez wystawienie faktury fikcyjnej, jeżeli faktura ta służy niewykonaniu lub nienależystemu wykonaniu innego niż podatek VAT wystawcy faktury zobowiązania podatkowego<sup>34</sup>; oraz zachowań nie godzących w obowiązek podatkowy, jeżeli wystawienie w sposób nierzetelny faktury fikcyjnej nie prowadzi do niewykonania lub nienależytego wykonania jakiegokolwiek obowiązku podatkowego<sup>35</sup>.

Przedstawiony powyżej sposób jurystycznej charakterystyki faktury VAT jako dokumentu posiadającego walor zaufania publicznego o cechach rozstrzygnięcia publicznoprawnego, któremu przysługuje z tej racji domniemanie prawdziwości oraz konkretyzacja dobra prawnego, którego naruszenie warunkuje odpowiedzialność karną na podstawie przepisów zamieszczonych w rozdziale 6 k.k.s., prowadzą w konsekwencji do twierdzenia, że zachowanie polegające na wystawieniu w sposób nierzetelny faktury VAT kwalifikowane być może w zależności od okoliczności jako przestępstwo określone w art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. albo jako przestępstwo przewidziane w art. 271 § 1 k.k.<sup>36</sup>. Kwalifikacja oparta na art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. dotyczy sytuacji,

---

<sup>33</sup> Zob. uzasadnienie chwały składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 203, nr 9–10, poz. 75, s. 19–20.

<sup>34</sup> Odnosząc się do tego zagadnienia, Sąd Apelacyjny w Krakowie wskazuje, że „wystawienie fikcyjnej faktury godzi w prawidłowość ustalenia i wykonania zobowiązań podatkowych wobec Państwa, zwłaszcza gdy podatnik nieświadomy jej fikcyjności wypełnia swe zobowiązania finansowe. Faktura nieprawidłowo stwierdzająca fakty, w szczególności pomniejszająca podatek poprzez bezpodstawność stwierdzenia powinności zwrotu podatku VAT albo obniżenia podatku należnego o podatek obliczony – godzi w obowiązek podatkowy i przyczynia się do zwiększenia zysku sprawcy o wartość podatku mu zwracanego” – wyrok SA w Krakowie z dnia 28 kwietnia 2004 r., II Aka 65/04, KZS 2004, nr 7–8, poz. 64.

<sup>35</sup> Por. też wyrok SN z dnia 20 stycznia 2004 r., IV KK 183/03, LEX nr 83757.

<sup>36</sup> Na istotność ustaleń faktycznych dotyczących przedmiotu zamachu dla prawidłowej kwalifikacji prawnej wskazuje Sąd Najwyższy podkreślając, że „*in concreto* bowiem zawsze należy

gdy wystawiana w sposób nierzetelny faktura VAT godzi w obowiązki podatkowe, tj. albo w obowiązek w zakresie podatku od towarów i usług (dotyczy to faktury nierzetelnej *sensu stricto*), albo w inny obowiązek, jeżeli w procesie jego ustalania faktura taka jest wykorzystywana (dotyczy to faktury fikcyjnej)<sup>37</sup>. Kwalifikacja oparta na art. 271 § 1 k.k. odnosi się natomiast do sytuacji, gdy wystawiona w sposób nierzetelny faktura nie godzi w żaden obowiązek podatkowy (tzn. ani w obowiązek w zakresie podatku od towarów i usług, ani w żaden inny obowiązek podatkowy)<sup>38</sup>.

Przedstawione powyżej stanowisko stanowi podstawę analizy, pozostającego poza zakresem rozważań Sądu Najwyższego zawartych w uzasadnieniu powoływanych uchwał, problemu dotyczącego kwalifikacji prawnej zachowań polegających na użyciu faktury nierzetelnej.

Odnosząc się do tego zagadnienia, w pierwszej kolejności podnieść należy, że przepis art. 62 § 2 k.k.s. stanowi podstawę odpowiedzialności za zachowanie albo polegające na wystawieniu w sposób nierzetelny faktury lub rachunku, określonych w § 1 tego przepisu, albo polegające na posługiwaniu się taką fakturą lub rachunkiem.

---

ustalić, czy wystawienie nierzetelnej, w tym fikcyjnej, faktury godzi, czy też nie, w obowiązek podatkowy” – uchwała SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77, s. 34.

<sup>37</sup> Odmienne stanowisko prezentuje G. Ł a b u d a, zdaniem którego „przepisy art. 62 § 2 (§ 5) k.k.s. oraz art. 271 § 1 k.k. pozostają w zbiegu rzeczywistym, którego nie jest w stanie usunąć dyrektywa interpretacyjna *lex specialis derogat legi generali*. Brak jednocześnie podstaw do przyjmowania tutaj stosowania zasady konsumpcji oraz subsydiarności. Klasa podmiotów zdolnych do popełnienia deliktu karnoskarbowego jest tylko po części klasą podmiotów zdolnych do popełnienia przestępstwa z art. 271 § 1 k.k. (choć jest to klasa doniosła ilościowo). Poza nią istnieje również klasa podmiotów właściwych wyłącznie dla omawianego deliktu karnoskarbowego. Należy zatem odrzucić twierdzenie Sądu Najwyższego o specjalizacji znamion czynu z art. 62 § 2 (§ 5) k.k.s. Przypadki realizacji znamion przez ten sam czyn z tego przepisu oraz z przepisu art. 271 § 1 k.k. należy kwalifikować w oparciu o specjalną dyrektywę z art. 8 § 1 k.k.s., tj. idealny zbieg przestępstwa (wykroczenia) skarbowego oraz przestępstwa” – G. Ł a b u d a, Glosa..., *op. cit.*, s. 48.

<sup>38</sup> Jednoznacznie w tej kwestii wypowiedział się SN w uchwale składu 7 sędziów z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, stwierdzając, że jeżeli faktura fikcyjna „służy rozliczeniu z podatku, np. z podatku dochodowego przez pomniejszenie dochodu – o wydatki będące kosztem uzyskania przychodu lub samego podatku – o udokumentowane nią ulgi podatkowe, to wystawienie faktury fikcyjnej godzi w obowiązek podatkowy. Na gruncie art. 62 § 2 k.k.s. nie jest bowiem istotne, w jaki konkretnie obowiązek podatkowy godzi wystawienie nierzetelnej faktury, byle – z uwagi na przedmiot ochrony norm w jakich przepis ten funkcjonuje – był to czyn przeciwko obowiązkom podatkowym w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Tam natomiast, gdzie wystawienie nierzetelnej faktury nie godzi w żaden obowiązek podatkowy, nie można mówić o zaistnieniu czynu określonego w art. 62 § 2 k.k.s. Wtedy to wchodzi w grę kwalifikacja z art. 271 § 1 k.k., gdyż – jako wcześniej wykazano – podatnik VAT jako uprawniony i zobowiązany do wystawienia faktury jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu tego przepisu, sama zaś faktura – dokumentem, o którym w nim mowa, a nie zachodzi możliwość jego wyłączenia przez art. 62 § 2 k.k.s.” – uchwała, s. 20.

Z punktu widzenia charakterystyki czynności sprawczych konstrukcja przestępstwa przewidzianego w art. 62 § 2 k.k.s. wykazuje podobieństwo do tzw. przestępstw wieloodmianowych, których opisy zawarte są w przepisach ze swej istoty pluralnych, zawierających w odróżnieniu od przepisów wyrażających elementy jednej normy sankcjonowanej i sprzężonej z nią normy sankcjonującej<sup>39</sup>, elementy konstrukcyjne różnych norm sankcjonowanych, z którymi sprzężone są odpowiednio normy sankcjonujące<sup>40</sup>. Spoglądając z powyższej perspektywy, łatwo zauważyć, że przepis art. 62 § 2 k.k.s. opisuje alternatywnie dwa zachowania karalne, różniące się charakterystyką poszczególnych elementów. Z punktu widzenia charakterystyki czynności sprawczej przepis art. 62 § 2 k.k.s. określa zachowanie polegające na wystawieniu w sposób nierzetelny faktury VAT lub rachunku oraz zachowanie polegające na posłużeniu się taką fakturą lub rachunkiem. Z punktu widzenia strony podmiotowej przepis ten odnosi się zarówno do zachowań podejmowanych z zamiarem bezpośrednim, jak i zachowań realizowanych z zamiarem wynikowym<sup>41</sup>. Konstrukcja przepisu art. 62 § 2 k.k.s. przesądza, iż w procesie jego redagowania ustawodawca wykorzystał technikę kondensacji tekstu prawnego, czego konsekwencją jest wysłowienie w jednym zdaniu, z którego zbudowany jest przepis, więcej niż jednej normy postępowania. Przepis art. 62 § 2 k.k.s. uznać zatem można za przepis pluralny, zrębowy i skondensowany<sup>42</sup>. Z punktu widzenia procesu przekładu takich przepisów na normy postępowania w prawoznawstwie przyjmuje się, iż należy je traktować tak, jak gdyby to nie był jeden przepis, lecz co najmniej dwa przepisy, z których każdy odpowiada jednej normie postępowania<sup>43</sup>. Wypełnienie jednego z członów alternatywny stanowi podstawę odpowiedzialności karnej. Zarazem sposób charakterystyki ujętych alternatywnie czynności sprawczych sprawia, iż pomijając przypadki działania sprawcy w warunkach czynu ciągłego, nie jest możliwe jednoczynowe wypełnienie obu wskazanych w tym przepisie alternatyw<sup>44</sup>. Zachowanie sprawcy polegać może bowiem albo na

<sup>39</sup> Por. K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*. Warszawa 1995, s. 72 i n.

<sup>40</sup> Zob. szerzej M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 127 i n.

<sup>41</sup> Por. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, *op. cit.*, s. 381.

<sup>42</sup> Co do pojęć „przepis pluralny”, „przepis zrębowy”, „przepis skondensowany” – zob. szerzej M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, *op. cit.*, s. 109 i n.

<sup>43</sup> Zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, *op. cit.*, s. 131.

<sup>44</sup> Podobnie w odniesieniu do przepisów art. 271 i 273 k.k. uważa W. Wróbel, podkreślając, że sprawca przestępstwa z art. 273 k.k., który wcześniej poświadczył nieprawdę lub wyłudził takie poświadczenie, dopuszcza się jednego czynu zabronionego kumulatywnie kwalifikowanego jedynie wówczas, gdy spełnione są warunki uznania jego zachowania za czyn ciągły – W. Wróbel, (w:) A. Barczak-Oplustil, G. Bogdan, Z. Cwiąkałski, M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, J. Majewski, J. Raglewski, M. Rodzynkiewicz, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, t. II, Kraków 2006, s. 1351. Odmienne stanowisko w kwestii kwalifikacji prawnej zachowania

wstawieniu w sposób nierzetelny faktury VAT, albo na użyciu takiej, wystawionej już uprzednio przez sprawcę lub inną osobę, faktury. Obie odmiany przestępstwa stypizowanego w art. 62 § 2 k.k.s. mają wspólny przedmiot ochrony, którym na płaszczyźnie rodzajowej jest obowiązek podatkowy, zaś przedmiotem szczególnym jest wiarygodność dokumentów w postaci faktur VAT<sup>45</sup>. Istotna różnica zachodzi między wskazanymi wyżej odmianami czynu zabronionego przewidzianego w art. 62 § 2 k.k.s. na płaszczyźnie podmiotu sprawczego. W przypadku wystawienia w sposób nierzetelny faktury VAT przyjmuje się, że ten typ czynu zabronionego ma charakter indywidualny, jego sprawcą może być bowiem jedynie podmiot obowiązany i uprawniony do wystawienia faktury<sup>46</sup>. W przypadku czynności sprawczej określonej jako posługiwanie się wystawioną w sposób nierzetelny fakturą lub rachunkiem czyn zabroniony określony w art. 62 § 2 k.k.s. ma charakter powszechny, jego sprawcą może być bowiem zarówno osoba zobowiązana i uprawniona do wystawienia faktury VAT, jak i każdy inny zdalny do ponoszenia odpowiedzialności karnej podmiot<sup>47</sup>.

Przepis art. 62 § 2 k.k.s. nie ma wyraźnego odpowiednika w kodeksie karnym. Zachowania kryminalizowane na podstawie art. 62 § 2 k.k.s. opisane zostały w dwóch różnych przepisach: tj. art. 271 § 1 k.k. i art. 273 k.k. Pierwszy nich kryminalizuje poświadczenie nieprawdy w dokumencie (art. 271 § 1 k.k.), drugi posłużenie się dokumentem poświadczającym nieprawdę (art. 273 k.k.). Oczywiście z technicznolegislacyjnego punktu widzenia zachowania określone w art. 271 § 1 i art. 273 k.k. mogłyby zostać opisane w jednym przepisie, podobnie jak uczyniono to w kodeksie karnym skarbowym w art. 62 § 2 k.k.s. czy też w art. 270 § 1 k.k.<sup>48</sup>. Pomijając przedstawia-

---

wań realizujących znamiona typu z art. 273 k.k. i art. 272 k.k. prezentuje SN, zdaniem którego „sprawca, który wyłudza poświadczenie nieprawdy w celu jego użycia, a następnie poświadczenia tego używa, dopuszcza się jednego przestępstwa kwalifikowanego z art. 272 k.k.” – postanowienie SN z dnia 23 maja 2002 r., V KKN 433/00, LEX nr 54394.

<sup>45</sup> Por. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, *op. cit.*, s. 372.

<sup>46</sup> *Ibidem*, s. 374. Por. O. Górniok, *Uszczuplenie...*, *op. cit.*, s. 21. Podobnie SN w uchwale składu 7 sędziów z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, s. 20.

<sup>47</sup> Por. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, *op. cit.*, s. 374; A. Bartosiewicz, *Przestępstwa...*, *op. cit.*, s. 52 i n.

<sup>48</sup> Przepis ten stanowi: „Kto, w celu użycia za autentyczny, podrabia lub przerabia dokument lub takiego dokumentu jako autentycznego używa”. Zob. też uwagi W. Wróbla dotyczące konstrukcji tego typu czynu zabronionego wyraźnie wskazujące, że przepis art. 270 § 1 k.k. „niezależnie od karalności fałszu materialnego przewiduje odpowiedzialność karną za używanie jako autentycznego dokumentu podrobionego lub przerobionego”; W. Wróbel, (w:) A. Barczak-Oplustil, G. Bogdan, Z. Cwiąkański, M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, J. Majewski, J. Raglewski, M. Rodzyńkiewicz, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, *Kodeks...*, *op. cit.*, s. 1320–1323.

nie szerszej analizy konsekwencji wynikających z takiego rozwiązania<sup>49</sup> podkreślić należy, że z punktu widzenia znamion typu czynu zabronionego nie zachodzi żadna istotna różnica między wypadkiem zamieszczenia w jednym przepisie dwóch różnych ujętych alternatywnie zachowań karalnych a wypadkiem, gdy zachowania takie zostały stypizowane w dwóch różnych przepisach. W obu przypadkach ustawodawca wystawia dwie normy sankcjonujące określające dwa odrębne zachowania karalne<sup>50</sup>.

Rozstrzygając zagadnienie zbiegu przepisów art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. i przepisu art. 271 § 1 k.k. Sąd Najwyższy uznał pierwszy z nich za *lex specialis*, przyjmując, że „osoba, która stosownie do przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym jest upoważniona do wystawiania faktury VAT, należy do kategorii innych osób uprawnionych do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k.” oraz podkreślając, że w sytuacji, gdy sprawca „wystawia jednak fakturę nierzetelną, godząc w obowiązek podatkowy, dopuszcza się wówczas czynu zabronionego określonego w art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., stanowiącego *lex specialis*”, zaś „tam, gdzie wystawienie faktury nie godzi w żaden obowiązek podatkowy nie można mówić o zaistnieniu czynu określonego w art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. Wtedy to wchodzi w grę kwalifikacja z art. 271 § 1 k.k., gdyż – jak wcześniej wykazano – podatnik VAT jako uprawniony i zobowiązany do wystawienia faktury jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu tego przepisu, sama zaś faktura – dokumentem, o którym w nim mowa, a nie zachodzi już możliwość jego wyłączenia przez art. 62 § 2 lub 5 k.k.s.”<sup>51</sup>. Okolicznością przesądzającą o uznaniu zbiegu przepisów art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271 § 1 k.k. za pozorny było wskazanie, że art. 62 § 2 k.k.s., w zakresie penalizacji wystawiania faktur nierzetelnych, zawiera w takim wypadku znamiona wskazane w art. 271 § 1 k.k. oraz znamiona specjalizujące w postaci doprecyzowania rodzaju dokumentu (faktura) oraz ograniczonego kręgu podmiotów tego czynu zabronionego do wystawcy faktury<sup>52</sup>. Zarazem analiza dotycząca problematyki zbiegu przepisów art. 271 § 1 k.k. i art. 62 k.k.s. prowadzona była wyłącznie w odniesieniu do jed-

---

<sup>49</sup> Określenie podstaw odpowiedzialności za fałsz intelektualny oraz posłużenie się dokumentem zawierającym poświadczenie nieprawdy w dwóch różnych przepisach kodeksu karnego związane jest bowiem z szeregiem okoliczności, w tym m.in. odmiennościami w zakresie określenia podmiotu sprawczego oraz rodzaju wykorzystywanego dokumentu.

<sup>50</sup> Por. W. Wróbel, (w:) Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym, Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego (głos w dyskusji), Toruń 2006, s. 1779.

<sup>51</sup> Uchwała składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75. Zob. też uchwałę SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77; wyrok SN z dnia 20 stycznia 2004 r., IV KK 183/03, LEX 83757; wyrok SN z dnia 1 grudnia 2003 r., III KKN 184/01, LEX 83783; wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 28 kwietnia 2004 r., II Aka 65/04, KZS 2004, nr 7–8, poz. 64.

<sup>52</sup> Uchwała SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, s. 20.

nego z alternatywnie opisanych znamion przestępstwa z art. 62 § 2 lub k.k.s., to jest znamienia ujętego jako „wystawienie faktury lub rachunku w sposób nierzetelny”. Poza zakresem analizy pozostawiono natomiast drugie ze znamion czynnościowych opisane jako „posługiwanie się” taką fakturą lub rachunkiem.

Odnosząc się do tej kwestii w kontekście przedstawionych wyżej argumentów uzasadniających przyjęcie relacji specjalności między przepisami art. 271 § 1 k.k. i art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., wskazać trzeba, że zestawiając ze sobą w całości przepisy art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271 § 1 k.k., zauważyć można, iż pozostają one w stosunku krzyżowania. Wspólnym polem jest kompleks zachowań polegających na wystawieniu przez osobę uprawnioną faktury lub rachunku w sposób nierzetelny, poza wspólnym polem pozostają natomiast dwa kompleksy zachowań: pierwszy, właściwy dla przepisu art. 271 § 1 k.k., obejmujący potwierdzenie przez funkcjonariusza publicznego nieprawdy w innym dokumencie niż faktura lub rachunek oraz potwierdzenie przez inną osobę uprawnioną nieprawdy w dokumencie innym niż faktura lub rachunek; drugi, właściwy dla przepisu art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., obejmujący posługiwanie się fakturą lub rachunkiem wystawionym w sposób nierzetelny. Podobnie na płaszczyźnie przepisów relacja krzyżowania zachodzi między przepisami art. 62 § 2 k.k.s. i art. 273 k.k. W tym przypadku wspólnym polem jest kompleks zachowań polegających na posłużeniu się wystawioną w sposób nierzetelny fakturą lub rachunkiem, poza wspólnym polem pozostają natomiast dwa kompleksy zachowań: pierwszy, właściwy dla przepisu art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., obejmujący zachowanie polegające na wystawieniu w sposób nierzetelny faktury lub rachunku; drugi, właściwy dla przepisu art. 273 k.k., obejmujący zachowania polegające na użyciu innego niż faktura lub rachunek dokumentu poświadczającego nieprawdę wystawionego przez funkcjonariusza publicznego lub inną osobę uprawnioną oraz zachowanie polegające na użyciu innego niż faktura lub rachunek dokumentu poświadczającego nieprawdę wyłudzonego przez podstępne wprowadzenie w błąd funkcjonariusza publicznego lub innej osoby upoważnionej do wystawienia dokumentu.

Stwierdzenie takiej relacji wyklucza, przy pewnym ujęciu zagadnienia zbiegu, możliwość zastosowania zasady specjalności jako podstawy uznania zbiegu za pozorny. Przepis art. 62 § 2 k.k.s., który uznany został przez SN za szczególny w stosunku do przepisu art. 271 § 1 k.k., obejmuje zachowania pozostające poza zakresem przepisu ogólnego. Jest on zatem w pewnym zakresie szerszy zakresowo, co wskazuje na sygnalizowaną wyżej relację krzyżowania. Podobnie jest w przypadku przepisów art. 62 § 2 k.k.s. i przepisu art. 273 k.k. Tymczasem w tradycji karnistycznej zdaje się dominować pogląd, wedle którego zbieg pozorny zachodzi w tych sytuacjach, gdy pomiędzy przepisami lub w innym ujęciu między określonymi w przepisach

ustawy karnej typami czynów zabronionych zachodzi stosunek ogólności i szczególności, określane czasami jako stosunek wykluczania<sup>53</sup>. Przy czym w piśmiennictwie wskazuje się wprost lub pośrednio poprzez przytaczane przykłady, iż dla uznania zbiegu za pozorny istotną jest relacja między całym przepisem lub określonym w przepisie typem czynu zabronionego<sup>54</sup>. Przypomnieć w tym miejscu należy, że niekwestionowany znawca problematyki zbiegu przepisów, W. Wolter, przyjmował, że podstawą wykorzystywania zasady specjalności jest logiczny stosunek wykluczania między przepisami<sup>55</sup>. Autor ten nie posługiwał się jednak powszechnie akceptowanym dzisiaj w piśmiennictwie karnistycznym rozróżnieniem przepisu oraz normy, a w konsekwencji rozważania dotyczące problematyki zbiegu w kontekście skomplikowanego procesu wykładni umieszczał na płaszczyźnie przepisu. Spoglądając z takiej perspektywy, stwierdzenie, że konkurujące do oceny prawnej zachowania przepisy pozostają w relacji krzyżowania, wyklucza możliwość uznania zbiegu za pozorny.

W powyższym kontekście uzasadnienie przyjętego w uchwale SN stanowiska uznającego przepis art. 62 § 2 k.k.s. za *lex specialis* w stosunku do przepisu art. 271 § 1 k.k. wymaga modyfikacji tradycyjnego ujęcia logicznej podstawy zastosowania zasady specjalności, tj. przeniesienia z płaszczyzny przepisów na płaszczyznę norm sankcjonujących<sup>56</sup>.

Przyjmując powszechnie akceptowany obecnie w piśmiennictwie karnistycznym pogląd odróżniający pojęcie „przepisu prawnego” oraz „normy prawnej”, uzupełniony założeniem, że norma stanowi rezultat procesu wykładni przepisów, wskazać można, że zagadnienie zbiegu związane jest nie tyle z logicznymi relacjami zachodzącymi między przepisami, co raczej

---

<sup>53</sup> Zob. W. Wolter, Reguły wyłączenia wielości ocen w prawie karnym, Warszawa 1961, s. 32 i n.; A. Spotoski, Pomijalny (pozorny) zbieg przepisów ustawy i przestępstw, Warszawa 1976, s. 66 i n.; A. Wąsek, (w:) Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, Gdańsk 2005, teza 39 do art. 11; A. Zoll, (w:) G. Bogdan, Z. Cwiąkański, P. Kardas, J. Majewski, J. Raglewski, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, wyd. II, Kraków 2004, s. 184 i n. Zob. też interesujące rozważania W. Wróbla dotyczące logicznej podstawy stosowania zasady specjalności, zdaniem którego podstawą wykorzystania tej reguły jest stosunek podrzędności/nadrzędności (zawierania) między konkurującymi do oceny prawnej opisami typów czynu zabronionego. Szerzej W. Wróbel, Z problematyki..., *op. cit.*, s. 74 i n.

<sup>54</sup> Zob. W. Wolter, Nauka o przestępstwie, Warszawa 1973, s. 332 i n.; A. Zoll, (w:) G. Bogdan, Z. Cwiąkański, P. Kardas, J. Majewski, J. Raglewski, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, Kodeks..., *op. cit.*

<sup>55</sup> W. Wolter, Reguły..., *op. cit.*

<sup>56</sup> Na konieczność powiązania problematyki zbiegu z płaszczyzną norm nie zaś przepisów wskazywał już wcześniej A. Spotoski, postulując, aby relację podrzędności/nadrzędności, charakterystyczną dla wypadków wykorzystywania w prawie karnym zasady *lex specialis derogat legi generali*, ustalać w odniesieniu do norm sankcjonowanych – A. Spotoski, Pomijalny..., *op. cit.*

z relacjami między odczytanymi ze zbiegających się *prima facie* przepisów normami sankcjonującymi<sup>57</sup>. Określone relacje między przepisami, w tym w szczególności relacja zawierania, krzyżowania lub wykluczania, wskazują bowiem jedynie na istnienie zbiegu, jednak nie przesądzają o jego charakterze<sup>58</sup>. Przyjmując przedstawione powyżej założenie odróżnienia przepisu prawnego i normy prawnej oraz to, że w procesie odczytywania normy z przepisu wykorzystywane są reguły kolizyjne zapobiegające przeniesieniu zbiegu z płaszczyzny przepisów na płaszczyznę norm, okazuje się, że rozstrzygnięcie, czy konkurujące do oceny tego samego stanu faktycznego przepisy pozostają w zbiegu rzeczywistym, czy też ich zbieg ma charakter pozorny lub pomijalny, uzależnione jest od relacji, w jakich pozostają ze sobą odkodowane z przepisów normy sankcjonujące<sup>59</sup>. Charakter zbiegu uzależniony jest zatem od wyniku procesu przekładu przepisów na normy postępowania uwzględniającego zastosowanie reguł wyłączenia wielości ocen w prawie karnym. Przy czym w wypadkach, gdy proces wykładni w przypadku przepisów pluralnych skondensowanych prowadzi do odczytania więcej niż jednej normy z jednostkowego przepisu, zagadnienie zbiegu rozstrzygane jest odrębnie dla każdej z odczytanych norm sankcjonujących. Oznacza to, iż w zależności od relacji logicznych, w jakich pozostawać będą zakresy zastosowania tych norm, możliwa jest sytuacja, w której wszystkie dekodowane z dwóch pozostających *prima facie* w zbiegu przepisów pozostawać

<sup>57</sup> Trafnie wskazuje W. Wróbel, że tzw. reguły wyłączenia wielości ocen w prawie karnym, w tym w szczególności zasada *lex specialis derogat legi generali*, mają charakter reguł odnoszących się do kolizji norm, choćby występowały one w ramach tego samego aktu normatywnego i w tym sensie miały pozorny charakter. W prawie karnym chodzi przy tym przede wszystkim o kolizję norm sankcjonujących, a więc przypadek, gdy za to samo (lub takie samo) zachowanie dwie normy sankcjonujące przewidywać będą różną sankcję karną – W. Wróbel, *Z problematyki...*, *op. cit.*, s. 72–73. Zob. też P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag...*, *op. cit.*, s. 177 i n.

<sup>58</sup> Przypomnijmy, że zbieg przepisów, niezależnie od tego, czy po przeprowadzeniu procesu wykładni zostanie uznany za rzeczywisty, pomijalny lub pozorny, na tej tj. płaszczyźnie ma zawsze charakter realny. Uznanie go za pozorny lub pomijalny wskazuje jedynie, że wykorzystanie reguł wyłączenia wielości ocen w prawie karnym w procesie przekładu przepisów na normy, skutecznie zapobiegło przeniesieniu zbiegu z płaszczyzny przepisów na płaszczyznę norm. Zob. szerzej P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag...*, *op. cit.*, s. 178 i n. oraz powołana tam literatura przedmiotu.

<sup>59</sup> Zagadnieniem wymagającym szerszych rozważań, znacznie przekraczających ramy niniejszego opracowania, jest kwestia ustalenia, czy o pozorności zbiegu przesądza samoistnie stosunku podporządkowania między dwoma normami sankcjonującymi, czy też dla uznania jednej z nich za normę szczególną wymaga dodatkowego uzasadnienia aksjologicznego i funkcjonalnego. Pierwsze z zarysowanych stanowisk prezentował najbardziej konsekwentnie w polskim piśmiennictwie W. Wolter (*Reguły...*, *op. cit.*, s. 32 i n.); drugie przedstawił ostatnio W. Wróbel (*Z problematyki...*, *op. cit.*, s. 73 i n.).



będą w zbiegu pozornym lub pomijalnym, nie można jednak wykluczyć, iż relacja wykluczania zachodzić będzie tylko między niektórymi z tych norm.

Spoglądając z tej perspektywy, stwierdzić można, że tzw. pozorny zbieg przepisów obejmuje sytuacje, w których między zakresami zastosowania norm sankcjonujących odczytanych ze zbiegających się przepisów zachodzi stosunek podrzędności/nadrzędności, objawiający się tym, że zakres zastosowania jednej z nich zawiera się w zakresie zastosowania drugiej<sup>60</sup>. Z punktu widzenia wyróżnianych w prawoznawstwie rodzajów zbiegu przepisów, zbieg pozorny obejmuje wypadki, w których zastosowanie jednej z powszechnie przyjętych w prawoznawstwie dyrektyw interpretacyjnych, określonej za pomocą łacińskiej premii *lex specialis derogat legi generali*, zaliczanej w prawie karnym do grupy reguł wyłączenia wielości ocen, zapobiega przeniesieniu zbiegu z płaszczyzny przepisów na płaszczyznę norm sankcjonujących<sup>61</sup>. Pozwala to uznać, że zachodzący na płaszczyźnie przepisów zbieg ma charakter komplementarno-korekcyjny<sup>62</sup>.

Odwołując się do przedstawionych wyżej uwag dotyczących norm sankcjonujących, dekodowanych z przepisu art. 62 § 2 k.k.s., podkreślić należy, iż stanowi on podstawę do odkodowania różnych norm sankcjonujących, charakteryzujących alternatywne zachowania stanowiące realizację znamion przewidzianych w nim typów czynu zabronionego. Podobnie różne normy sankcjonujące dekodowane są z przepisów art. 271 § 1 k.k. i art. 273 k.k. Powyżej podkreślono już, że wykorzystanie w procesie typizacji techniki kondensacji tekstu prawnego prowadzącej do wysłowienia w jednym przepisie więcej niż jednej normy postępowania ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia problematyki zbiegu, i to zarówno w aspekcie zbiegu przepisów, jak i zbiegu przestępstw<sup>63</sup>. Charakter zbiegu ustalany jest bowiem odrębnie dla każdej z norm sankcjonujących.

---

<sup>60</sup> Zob. J. Wróblewski, *Lex generalia a lex specialis*, ZNUŁ, Nauki Humanistyczno-Społeczne, Seria I, nr 28, Łódź 1963, s. 7; S. Wronkowska, Niektóre problemy eliminowania norm z systemu prawnego, (w:) Tworzenie prawa – zbiór studiów, Warszawa 1987, s. 79; W. Wróbel, Z problematyki..., *op. cit.*, s. 68. Trafnie wskazuje W. Wróbel, że „koniecznym założeniem zasady *lex specialis* jest stwierdzenie, że opis typu czynu zabronionego stanowiący określenie zakresu zastosowania normy sankcjonującej A zawiera się w opisie czynu zabronionego określającego zakres zastosowania normy sankcjonującej B” – *ibidem*, s. 73.

<sup>61</sup> Twierdzenie powyższe nie rozstrzyga, czy zastosowanie zasady specjalności uzależnione jest wyłącznie od relacji logicznych między zakresami norm sankcjonujących, czy też warunkowane jest także przesłankami aksjologicznymi i funkcjonalnymi. Niezależnie od podstawy zastosowania zasady *lex specialis derogat legi generali*, jej wykorzystanie zapobiega przeniesieniu zbiegu z płaszczyzny przepisów na płaszczyznę norm w trakcie procesu wykładni.

<sup>62</sup> Zob. Z. Ziemiński, Problematyka ogólna zbiegu przepisów prawnych, (w:) Studia z prawa zobowiązań, red. Z. Radwański, Warszawa 1979, s. 335 i n.

<sup>63</sup> Por. K. Buchała, A. Zoll, Polskie prawo karne, Warszawa 1995, s. 73.

Z punktu widzenia analizowanego w tym miejscu zbiegu koniecznym jest ustalenie, w jakich relacjach logicznych pozostają zakresy zastosowania norm sankcjonujących dekodowanych z przepisu art. 62 § 2 k.k.s. i art. 273 k.k. oraz norm sankcjonujących dekodowanych z przepisu art. 62 § 2 k.k.s. i przepisu art. 271 § 1 k.k.

Spoglądając z zarysowanej powyżej perspektywy na problematykę zbiegu przepisu art. 62 § 2 k.k.s. i art. 273 k.k., przypomnieć wypada, że przepis art. 62 § 2 k.k.s. wysławia, ujmując rzecz w pewnym uproszczeniu, cztery normy sankcjonujące, z których jedna opisuje zachowanie podejmowane z zamiarem bezpośrednim polegające na wystawieniu w sposób nierzetelny faktury lub rachunku [1], druga zachowanie podejmowane z zamiarem wynikowym polegające na wystawieniu w sposób nierzetelny faktury lub rachunku [2], trzecia zachowanie podejmowane z zamiarem bezpośrednim polegające posłużeniu się wystawioną w sposób nierzetelny fakturą lub rachunkiem [3], czwarta zachowanie podejmowane z zamiarem wynikowym polegające na posłużeniu się wystawioną w sposób nierzetelny fakturą lub rachunkiem [4]. Przepis art. 273 k.k. stwarza podstawy do odczytania czterech norm sankcjonujących, z których pierwsza opisuje zachowanie podejmowane z zamiarem bezpośrednim, polegające na użyciu dokumentu poświadczającego nieprawdę wystawionego przez funkcjonariusza publicznego lub inną osobę uprawnioną [1], druga zachowanie podejmowane z zamiarem wynikowym, polegające na użyciu dokumentu poświadczającego nieprawdę wystawionego przez funkcjonariusza publicznego lub inną osobę uprawnioną [2]; trzecia zachowanie podejmowane z zamiarem bezpośrednim, polegające na użyciu dokumentu zawierającego poświadczenie nieprawdy wyłudzonego przez wprowadzenie w błąd funkcjonariusza publicznego lub innej osoby upoważnionej do wystawienia dokumentu [3], czwarta zachowanie podejmowane z zamiarem wynikowym polegające na użyciu dokumentu zawierającego poświadczenie nieprawdy wyłudzonego przez wprowadzenie w błąd funkcjonariusza publicznego lub innej osoby upoważnionej do wystawienia dokumentu [4]<sup>64</sup>. Przepis art. 271 § 1 k.k. stanowi natomiast podstawę do odczytania dwóch norm sankcjonujących: pierwszej, obejmującej zachowania podejmowane z zamiarem bezpośrednim, polegające na poświadczeniu przez funkcjonariusza publicznego lub inną osobę uprawnioną

---

<sup>64</sup> Na odmiennosc zachowań polegających na użyciu dokumentu sfalszowanego w rozumieniu art. 271 § 1 k.k. z jednej strony oraz użyciu dokumentu określonego w art. 272 k.k. wskazuje SN, podkreślając, że „skoro art. 273 k.k. penalizuje użycie dokumentu określonego w art. 271 k.k. lub w art. 272 k.k., to sąd, skazując za popełnienie tego przestępstwa ma obowiązek wskazać zarówno w opisie czynu, jak i w kwalifikacji prawnej, którego z tych dokumentów sprawca użył, a więc, czy dokumentu poświadczającego nieprawdę wskutek winy wystawcy (art. 271 k.k.), czy dokumentu poświadczającego nieprawdę w wyniku wprowadzenia wystawcy w błąd (art. 272 k.k.)” – wyrok SN z dnia 4 grudnia 2003 r., WA 53/03, OSNKW 2004, nr 2, poz. 20.

nieprawdy w dokumencie posiadającym walor zaufania publicznego [1]; drugiej, obejmującej zachowania podejmowane z zamiarem wynikowym, polegające na poświadczeniu przez funkcjonariusza publicznego lub inną osobę uprawnioną nieprawdy w dokumencie posiadającym walor zaufania publicznego [2].

Zestawiając scharakteryzowane powyżej w sposób skrótowy normy sankcjonujące, łatwo zauważyć, że normy oznaczone cyframi [1] i [2] dekodowane z przepisu art. 62 § 2 k.k.s. określają zachowania nie objęte zakresem zastosowania żadnej z norm odczytanych z art. 273 k.k. Podobnie normy oznaczone cyframi [3] i [4] dekodowane z przepisu art. 273 k.k. określają zachowania nie objęte zakresem zastosowania żadnej z norm odczytanych z przepisu art. 62 § 2 k.k.s. Podobieństwo wykazują jedynie normy oznaczone cyframi [3] i [4] w przypadku przepisu art. 62 § 2 k.k.s. oraz [1] i [2] w przypadku przepisu art. 273 k.k. Zakresy zastosowania tych norm sankcjonujących z obu przepisów posiadają wspólne pole w sytuacji posłużenia się wystawioną w sposób nierzetelny fakturą lub rachunkiem. W tej sytuacji występuje wywołująca poważne wątpliwości w teorii i praktyce konkurencja ocen z obu przepisów. Poza wspólnym polem pozostają dwa kompleksy sytuacji: pierwszy – właściwy dla przepisu art. 62 § 2 k.k.s., polegający na wystawieniu w sposób nierzetelny faktury lub rachunku, drugi – właściwy dla art. 273 k.k., polegający na użyciu dokumentu poświadczającego nieprawdę wyłudzonego przez wprowadzenie w błąd funkcjonariusza publicznego lub innej osoby upoważnionej do wystawienia dokumentu. Pozwala to przyjąć, że zagadnienie zbiegu ogranicza się w analizowanym przypadku wyłącznie do norm sankcjonujących, oznaczonych cyframi [3] i [4] w przypadku przepisu art. 62 § 2 k.k.s. i norm sankcjonujących, oznaczonych cyframi [1] i [2] w przypadku przepisu art. 273 k.k. Z kolei normy oznaczone cyframi [1] i [2] dekodowane z przepisu art. 62 § 2 k.k.s. mają wspólne pole z odpowiednimi normami oznaczonymi cyframi [1] i [2] dekodowanymi z przepisu art. 271 § 1 k.k., poza wspólnym polem pozostają natomiast zachowania określone w normach oznaczonych cyframi [3] i [4] dekodowanych z przepisu art. 62 § 2 k.k.s.

Uświadomienie sobie charakteru typu określonego w art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., w tym w szczególności faktu wieloodmianowości opisanych w nim alternatywnie zachowań karalnych, prowadzi do uznania, iż przepis ten jako pluralny i skondensowany wysławia więcej niż jedną normę sankcjonującą. Ponieważ zagadnienie zbiegu jest powiązane z płaszczyzną norm, nie zaś płaszczyzną przepisów, przeto jego rozstrzygnięcie wymaga odczytania wysłowionych w pozostających *prima facie* zbiegu przepisach norm sankcjonujących i ustalenia, w jakim stosunku pozostają opisy składające się na ich zakresy zastosowania. Wydaje się, że w taki też sposób prowadził analizę problematyki zbiegu Sąd Najwyższy w powołanych powyżej uchwałach,

wskazując, że w zakresie zachowania polegającego na wystawieniu nierzetelnej faktury przepis art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 271 § 1 k.k. Przyjęte w powołanych orzeczeniach stanowisko oparte jest na wyodrębnieniu, wyraźnie jednak nie wskazanym w tekście uzasadnienia, różnych norm sankcjonujących, dekodowanych z pozostających w zbiegu przepisów, i wskazaniu, iż w pewnym zakresie normy te pozostają w stosunku podrzędności/nadrzędności, tzn. wówczas, gdy wystawienie nierzetelnej faktury godzi w obowiązek podatkowy<sup>65</sup>. Wyróżniono zarazem sytuację, w której wystawienie nierzetelnej faktury pozbawione jest relewancji podatkowej, tzn. nie godzi w żaden obowiązek podatkowy, uznając, że wówczas zachowanie takie spełnia przesłanki określone w zakresie zastosowania normy dekodowanej w art. 271 § 1 k.k. Oznacza to, że w opisie zawartym w zakresie zastosowania normy sankcjonującej dekodowanej z art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., zawierającym charakterystykę zachowania polegającego na wystawieniu w sposób nierzetelny faktury, powtórzone zostały, ogólnie scharakteryzowane w normie dekodowanej z art. 271 § 1 k.k., elementy zachowania uzupełnione o znamiona specjalizujące, jakimi są rodzaj dokumentu wystawianego przez sprawcę oraz ograniczenie kręgu podmiotów tego czynu wyłącznie do wystawcy faktury<sup>66</sup>. Elementy specjalizujące, stanowiące tzw. znamiona pozytywne zakresu zastosowania normy sankcjonującej z art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., sprawiają, że zakres zastosowania tej normy jest bogatszy w treść i zarazem węższy zakresowo niż zakres zastosowania normy sankcjonującej dekodowanej z art. 271 § 1 k.k., uboższy w treść i szerszy co do zakresu. Umożliwia to zastosowanie zasady *lex specialis derogat legi generali* prowadzącej w konsekwencji do stwierdzenia, po zakończeniu procesu wykładni, że zachowanie polegające na wystawieniu nierzetelnej faktury lub rachunku wypełnia znamiona zawarte w normie sankcjonującej z art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. i jednocześnie nie znajduje do niego zastosowania norma sankcjonująca z art. 271 § 1 k.k.<sup>67</sup>.

<sup>65</sup> Wyraźnie wskazuje na to wypowiedź SN zamieszczona w uzasadnieniu uchwały z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, w której stwierdzono, że „przepis art. 62 § 2 k.k.s. stanowi bowiem w tym przypadku *lex specialis* wobec art. 271 § 1 k.k., a znamieniem specjalizującym jest rodzaj dokumentu (faktura, rachunek) oraz ograniczony krąg podmiotów (tylko wystawca tego dokumentu)” – OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77, s. 34.

<sup>66</sup> Por. uchwała SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, s. 20 uzasadnienia.

<sup>67</sup> W tym też sensie, rozwijając myśl przedstawioną w uzasadnieniu analizowanej uchwały SN, należy stwierdzić, że zachowanie polegające na wystawieniu nierzetelnej faktury lub rachunku realizuje, posługując się zgrabnym sformułowaniem A. Zolla, znamiona typu szczególnego (art. 62 § 2 lub 5 k.k.s.), tym samym nie realizując znamion typu ogólnego (art. 271 § 1 k.k.), co przesądza, że nie zachodzi tutaj żaden zbieg – A. Zoll, (w:) G. Bogdan, Z. Cwiąkałski, P. Kardas, J. Majewski, J. Raglewski, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, Kodeks..., *op. cit.*, s. 185.

Analogicznie rozstrzygać należy zagadnienie zbiegu norm sankcjonujących dekodowanych z art. 62 § 2 k.k.s., kryminalizujących zachowanie polegające na posłużeniu się nierzetelnie wystawioną fakturą lub rachunkiem, oraz norm dekodowanych z art. 273 k.k., kryminalizujących używanie dokumentów poświadczających nieprawdę wystawionych przez funkcjonariusza publicznego lub inną osobę uprawnioną. Opisane w normach odczytanych z art. 62 § 2 k.k.s. zachowanie zawiera powtórzony opis znamion zaczerpniętych z art. 273 k.k., uzupełnionych o element specjalizujący w postaci określenia rodzaju dokumentu, tj. faktury lub rachunku. Analogicznie jak w przypadku przepisów art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271 § 1 k.k., element specjalizujący, stanowiący tzw. znamiona pozytywne zakresu zastosowania normy sankcjonującej z art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., sprawia, iż norma ta jest bogatsza w treść i jednocześnie węższa co do zakresu niż zakres zastosowania normy sankcjonującej z art. 273 k.k., uboższej w treść i przez to szerszej zakresowo. Umożliwia to zastosowanie zasady *lex specialis derogat legi generali* prowadzącej w konsekwencji do stwierdzenia, po zakończeniu procesu wykładni, że zachowanie polegające na posłużeniu się fakturą nierzetelną lub nierzetelnym rachunkiem wypełnia znamiona zawarte w normie sankcjonującej z art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. i jednocześnie nie znajduje do niego zastosowania norma sankcjonująca z art. 273 k.k.

W konsekwencji należy stwierdzić, że przepis art. 62 § 2 k.k.s. stanowi *lex specialis* wobec przepisu art. 273 k.k.<sup>68</sup>.

Zaprezentowany powyżej sposób rozstrzygnięcia zagadnienia zbiegu przepisów art. 62 § 2 k.k.s. i art. 273 k.k. znajdować może dodatkowe uzasadnienie na płaszczyźnie przedmiotu ochrony oraz przedmiotu zamachu. Zachowanie polegające na posłużeniu się wystawioną w sposób nierzetelny fakturą lub rachunkiem prowadzi bowiem co do zasady do naruszenia dwóch dóbr: obowiązków podatkowych oraz wiarygodności dokumentów. Czyn zabroniony określony w art. 62 § 2 k.k.s. chroni w pierwszej kolejno-

---

<sup>68</sup> Dodać należy, że podobnie, w oparciu o dyrektywę *lex specialis derogat legi generali*, rozstrzygany jest w piśmiennictwie problem zbiegu przepisów art. 273 k.k. i art. 97 § 2 k.k.s., kryminalizującego zachowanie polegające na używaniu indywidualnego zezwolenia dewizowego wyłudzonego przez podstępne wprowadzenie w błąd organu uprawnionego do udzielenia takiego zezwolenia. Odnosząc się do tej kwestii, T. Grzegorzczak podkreśla, że „art. 97 § 2 k.k.s. jest (...) *lex specialis* wobec art. 272 k.k. Przepis § 2, o karalności używania wyłudzonego zezwolenia dewizowego, stanowi dla przestępstw dewizowych *lex specialis* wobec art. 273 k.k.” – T. Grzegorzczak, *Przestępstwa i wykroczenia przeciwko obrotowi dewizowemu w znowelizowanym kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2003, nr 4, s. 7. Stanowisko to aprobuje W. Wróbel, (w:) A. Barczak-Oplustil, G. Bogdan, Z. Cwiąkałski, M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, J. Majewski, J. Raglewski, M. Rodzyńkiewicz, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, *Kodeks...*, *op. cit.*, s. 1351.

ści obowiązki podatkowe jako dobro rodzajowe<sup>69</sup>, zaś dobrem szczególnym jest wiarygodność dokumentów w postaci faktury VAT lub rachunku. Dodać należy, że właśnie dobro prawne w postaci obowiązku podatkowego jest kolejnym elementem odróżniającym typy czynu zabronionego przewidziane w art. 62 § 2 k.k.s. od typów określonych w art. 271 § 1 k.k. i w art. 273 k.k. Dobro prawne, stanowiąc element znamion typu czynu zabronionego<sup>70</sup>, jest jednym z elementów specjalizujących typ czynu zabronionego określony w art. 62 § 2 k.k.s., obok rodzaju dokumentów stanowiących przedmiot zamachu oraz ograniczonego, w przypadku zachowania polegającego na posłużeniu się poświadczającym nieprawdę dokumentem, kręgu podmiotów sprawczych. Element ten nie występuje w konkurujących do oceny przepisach art. 271 § 1 k.k. i art. 273 k.k., które nie obejmują zakresem ochrony dobra prawnego w postaci obowiązków podatkowych służących realizacji interesów finansowych Skarbu Państwa w sferze danin publicznych. Uwzględniając fakt, iż kwalifikacja prawna zachowania powinna w sposób pełny oddawać całą kryminalnopolityczną zawartość, w tym także odzwierciedlać to, że zachowanie godziło w określone dobra prawne, wskazanie na przepis art. 273 k.k. lub art. 271 § 1 k.k. jako podstawę kwalifikacji prowadziłoby do naruszenia tej zasady, albowiem wskazywałoby jedynie na naruszenie dobra w postaci wiarygodności dokumentów, jakimi są faktura oraz rachunek, pomijając całkowicie to, że posłużenie się tymi dokumentami stanowiło także, a być może przede wszystkim, zamach na obowiązki podatkowe. Mankamentu tego pozbawione jest natomiast rozwiązanie wskazujące na art. 62 § 2 k.k.s. jako podstawę prawnokarnej kwalifikacji. Taki sposób postrzegania przedmiot ochrony wyłącza jednak możliwość zastosowania norm sankcjonujących, dekodowanych z przepisu art. 62 § 2 k.k.s., do sytuacji, gdy zachowanie polegające na posłużeniu się fakturą nierzetelną nie godzi w obowiązek podatkowy, lecz godzi w wiarygodność dokumentów oraz inne dobro, np. interesy majątkowe podmiotu udzielającego wsparcia finansowego osobie posługującej się nierzetelną fakturą<sup>71</sup>. W takich przypadkach nie dochodzi do realizacji znamion czynu

<sup>69</sup> Por. uchwała SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75; uchwała SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77; postanowienie SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004, nr 5, poz. 51.

<sup>70</sup> Por. A. Zoll, (w:) G. Bogdan, Z. Cwiąkałski, P. Kardas, J. Majewski, J. Rąglewski, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, *Kodeks...*, *op. cit.*, s. 51–52.

<sup>71</sup> Na możliwość braku naruszenia dobra w postaci obowiązków podatkowych w razie posłużenia się fakturą nierzetelną wskazuje A. Orłowska, powołując sytuację, w której sprawca przedkłada np. w banku fakturę nierzetelną w celu wykazania obrotu firmy. Zob. A. Orłowska, *Falsz...*, *op. cit.*, s. 70.

zabronionego z art. 62 § 2 k.k.s.<sup>72</sup>, co przesądza, że podstawą kwalifikacji prawnej powinien być przepis art. 273 k.k.

---

<sup>72</sup> Trafnie wskazuje SN, że „skoro rodzajowym przedmiotem ochrony przepisów zawartych w rozdziale 6 kodeksu karnego skarbowego jest obowiązek podatkowy, to stypizowane tu czyny stanowią jedynie takie zachowania, które godzą w ten obowiązek” – uchwała SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, s. 18. Podobnie na znaczenie dobra prawnego (przedmiotu ochrony) dla kwalifikacji prawnej wskazuje SN w uchwale z dnia 22 stycznia 2003 r., I KZP 39/02, OSNKW 2003, nr 1–2, poz. 1, wskazując, że istotnym elementem decydującym o realizacji znamion przestępstwa z art. 233 § 1 k.k. jest naruszenie przez zachowanie sprawcy dobra prawnego chronionego przez ten przepis. Dokonując wykładni znamion przewidzianych w art. 233 § 1 k.k. „zorientowanej na przedmiot ochrony”, SN wskazał, że przedmiotem tym w przypadku przestępstwa składania fałszywych zeznań jest „zapewnienie wiarygodności ustaleń dokonywanych w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu przewidzianym w ustawie”. Akcentując, że zachowanie polegające na bezpodstawnej odmowie składania zeznań przedmiotu takiego nie narusza, SN przyjął, że zachowanie takie „nie jest zatajeniem prawdy w rozumieniu art. 233 § 1 k.k.”.