

Przestępstwo pospolite czy podatkowe? Zbieg czynów zabronionych w rozumieniu art. 8 § 1 k.k.s. w świetle najnowszego orzecznictwa Sądu Najwyższego

Słowa kluczowe: VAT, wyłudzenia, idealny zbieg czynów zabronionych

1. Uwagi wstępne

W ostatnich latach jednym z priorytetowych celów służb odpowiedzialnych za zapewnienie bezpieczeństwa i porządku publicznego w Polsce stało się zwalczanie przestępczości podatkowej.

Jak wskazano w *Krajowym programie przeciwdziałania i zwalczania przestępczości zorganizowanej na lata 2012–2016*¹, przestępczość podatkowa powoduje ogromne straty dla Skarbu Państwa. Szczególnie często ujawniane są formy nadużywania mechanizmów podatku od towarów i usług, bowiem w tej sferze przestępcy dopatrują się źródła największych zysków. Wiąże się to z tym, że podatek VAT stanowi jedno z głównych źródeł zasilających budżet państwa.

¹ *Krajowy program przeciwdziałania i zwalczania przestępczości zorganizowanej na lata 2012–2016*, Departament Analiz i Nadzoru MSWiA, Warszawa 2011, s. 24.

W 2014 r. na planowane ogólne dochody w kwocie 312,7 mld zł (330,3 mld zł w 2015 r.), planowane dochody z VAT to 130,2 mld zł (137,0 mld zł w 2015 r.)². Wpływy z podatku pośredniego VAT stanowią na chwilę obecną ponad połowę dochodów budżetu państwa. To sprawia, że przestępne nadużycia mechanizmów podatku VAT są przyczyną ogromnych i jednocześnie trudnych do oszacowania strat dla Skarbu Państwa, a ponieważ nierozzerwalnie wiążą się z procederem prania pieniędzy, godzą przy tym w bezpieczeństwo ekonomiczne państwa, obrót gospodarczy i naruszają zasady uczciwej konkurencji³.

W literaturze karnistycznej nadużycia mechanizmów podatku od towarów i usług są omawiane głównie przez pryzmat problematyki kwalifikacji prawnej tych zachowań, która od wielu lat jest przedmiotem sporów w doktrynie, jak i rozbieżności w orzeczeniach sądów powszechnych i Sądu Najwyższego. Kwalifikacja prawna ma bardzo istotne znaczenie, bowiem wybór jednego z jej wariantów kształtować będzie rozmiar konsekwencji prawnych oraz model zwalczania tego typu zachowań. W przypadku nadużywania mechanizmów podatku VAT funkcjonują trzy podstawowe warianty kwalifikacji prawnej: klasycznego oszustwa z art. 286 § 1 k.k., oszustwa skarbowego z art. 76 k.k.s. oraz idealnego zbiegu przepisów kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego z art. 8 § 1 k.k.s.

Idealny zbieg przestępstw jest zagadnieniem szerokim, a w praktyce najczęściej występującym zbiegiem jest właśnie zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s.

2. Konstrukcja idealnego zbiegu czynów zabronionych i jej dotychczasowe pojmowanie

Zgodnie z art. 8 § 1 k.k.s., „jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów”.

2 *Wieloletni plan finansowy państwa 2012–2015*, s. 18, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/wieloletni-plan-finansowy-panstwa;jessionid=44197C2987F446D6CA8BC68683ED55C1>, dostęp: 18 lutego 2015.

3 K. Wąsowski, W. Wąsowski, *Pranie brudnych pieniędzy*, Warszawa 2001, s. 20 i n.

Ta typowa dla prawa karnego skarbowego konstrukcja idealnego zbiegu czynów zabronionych funkcjonowała w każdej poprzedniej ustawie karnej skarbowej, także w UKSie z 1971 roku. Tak zwana „wielka nowelizacja prawa karnego”, która weszła w życie z dniem 1 lipca 2015 r., obejmuje Kodeks karny skarbowy, ale nie dotyczy omawianego przepisu. Funkcjonować będzie w tej samej postaci co do tej pory, która generalnie sprowadza się do tego, że jeśli czyn/zachowanie sprawcy wyczerpuje jednocześnie znamiona przestępstwa pospolitego i przestępstwa skarbowego (analogicznie jest z wykroczeniami), czyn ten na gruncie art. 8 § 1 k.k.s. podlega kwalifikacji z obu przepisów, a w razie stwierdzenia sprawstwa i winy oskarżonego wymierza się dwie kary, przy czym wykonaniu podlega tylko kara najsurowsza (§ 2 omawianego przepisu).

Stosowanie art. 8 § 1 k.k.s. nie budziło większych wątpliwości do 24 stycznia 2013 roku, czyli do podjęcia uchwały Sądu Najwyższego w składzie siedmiu sędziów⁴, która zupełnie inaczej zdefiniowała konstrukcję idealnego zbiegu i jego karnoprocesowe konsekwencje aniżeli do tej pory.

Mimo występujących w doktrynie sporów, a także pewnych rozbieżności w orzecznictwie sądów powszechnych, do 24 stycznia 2013 roku generalna praktyka wymiaru sprawiedliwości opierała się na swoistej konstrukcji, która z samego teoretycznego założenia nie budziła wątpliwości. Poza nielicznymi wyjątkami, stosowano konstrukcję idealnego zbiegu z art. 8 § 1 k.k.s. dopiero wtedy, kiedy okazywało się, że zachowanie sprawcy rzeczywiście, a nie pozornie, wyczerpywało znamiona określonego przestępstwa pospolitego i jednocześnie skarbowego. Jeżeli natomiast ten zbieg okazywał się pozorny, to znaczy, gdy na zasadzie specjalności, konsumpcji czy subsydiarności, realność zbiegu dało się wyeliminować, to oczywiście kwalifikacja prawna z art. 8 § 1 k.k.s. nie była stosowana. Doskonałym przykładem są właśnie art. 286 § 1 k.k. i art. 76 k.k.s., a także art. 271 k.k. i art. 62 k.k.s.

3. Relacja art. 62 k.k.s. do art. 271 k.k.

Zasadnym zdaje się omówienie najpierw ewentualnego zbiegu art. 62 k.k.s. i art. 271 k.k., bowiem naturalnie pierwszym z typów przestępstw

⁴ Uchwała 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, Lex 1252697.

umożliwiających dokonanie uszczupień w mieniu Skarbu Państwa wydadają się być przestępstwa związane z dokumentami, które są środkiem do celu, inicjują cały proceder⁵. Wprowadzenie organów skarbowych w błąd jest warunkiem koniecznym, przy czym nośnikiem informacji są dokumenty-faktury, rachunki, oświadczenia, deklaracje i księgi podatkowe.

Art. 62 k.k.s. jest zbudowany mniej więcej tak samo, jak art. 271 § 1 k.k. z tym zastrzeżeniem, że indywidualizuje przedmiot czynności wykonawczej – fakturę. Czyny zabronione stypizowane w § 1 omawianego przepisu polegają na „niewystawieniu faktury lub rachunku za wykonanie świadczenia”, „wystawieniu w sposób wadliwy faktury lub rachunku za wykonanie świadczenia” oraz „odmowie wydania faktury lub rachunku za wykonanie świadczenia”. Znamię czasownikowe „nie wystawia” oznacza niesporządzenie wymaganego dokumentu – faktury lub rachunku. „Wystawienie w sposób wadliwy” oznacza takie wystawienie, które jest niezgodne z przepisami prawa, ale niekoniecznie musi być wystawieniem nierzetelnym. Znamię czasownikowe „wystawia w sposób nierzetelny”, o którym mowa w § 2, oznacza sporządzenie dokumentu, który nie odzwierciedla stanu rzeczywistego. Oznacza to, że nierzetelność jest pojęciem zakresowo węższym od wadliwości: każda nierzetelność jest wadliwością, ale nie każda wadliwość jest nierzetelnością⁶.

Przedmiotem bezpośredniego działania są dokumenty – faktura oraz rachunek. Istotnych wątpliwości interpretacyjnych przysparza znamię dookreślające „za wykonanie świadczenia”. Rzecz w tym, że nie jest jasne, czy ustawodawca miał na myśli jedynie świadczenie, które faktycznie miało miejsce, czy także to niemające odzwierciedlenia w rzeczywistości, a ujęte w fakturze lub rachunku. Grzegorz Łabuda stoi na stanowisku, że chodzi o każdą fakturę czy rachunek, bez względu na to, czy obrazuje ona wykonanie świadczenia, czy też nie⁷. Podobnie uważa Piotr Kardas⁸, który uzasadnienia dla tej tezy upatruje we wprowadzeniu regulacji art. 108 ust. 1 ustawy VAT do porządku prawnego, czyniącą zbędnym podział

5 J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce, Zwalczenie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 58.

6 G. Łabuda, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz Lex*, P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, wyd. 2, Warszawa 2012, s. 608.

7 Tamże, s. 610.

8 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. 24.

na faktury nierzetelne *sensu stricto* i fikcyjne, bowiem w aktualnym stanie prawnym także z fikcyjnej faktury wynika obowiązek podatkowy. To właśnie obowiązek podatkowy, zdaniem Piotrka Kardasa, odróżnia oszustwo skarbowe od klasycznego ujętego w art. 286 § 1 k.k. i determinuje określenie dobra prawnego chronionego przepisami karnymi, o czym mowa będzie w dalszej części. Znalazło to swoje odzwierciedlenie w judykaturze, dla przykładu Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 3 lutego 2011 r.⁹ stwierdził, że:

„faktura nierzetelna”, o jakiej mowa w art. 62 § 2 k.k.s., to także „faktura fikcyjna”, dokumentująca czynność w ogóle niezaistniałą. W wypadku sprawcy posługującego się „fakturą fikcyjną” wchodzi w grę jedynie odpowiedzialność z art. 62 § 2 k.k.s., gdyż przepis ten jako *lex specialis* wypiera normę ogólną, czyli art. 271 § 1 k.k.

Całkowicie przeciwne stanowisko prezentuje Jerzy Duży, którego zdaniem tzw. puste faktury nie stanowią faktur nierzetelnych w rozumieniu art. 62 § 2 k.k.s., bowiem te zawsze wiążą się z jakimś realnym świadczeniem, a odmienna wykładnia jest wykładnią prawotwórczą dokonaną *contra legem*¹⁰.

Zdaniem Grzegorza Łabudy, kolejnym argumentem przemawiającym za stosowaniem kwalifikacji z art. 62 § 2 k.k.s. jest to, że ten, kto wystawia pustą fakturę, nie zawsze jest osobą uprawnioną – w rozumieniu art. 271 § 1 k.k. – do wystawienia tego dokumentu¹¹. Doskonałym przykładem, doniosłym z kryminologicznego punktu widzenia, są słupy. Podmioty te nie są podatnikami podatku VAT, bowiem nie wykonują czynności podlegających opodatkowaniu z art. 5 ustawy o VAT, a mimo to wystawiają faktury (rachunki) obrazujące wykonanie świadczenia, które nie miało miejsce.

Analogicznie, jeżeli jakiś podmiot posługuje się taką fakturą, niezależnie od tego, czy ją wystawił czy nie, czyniąc to w zamiarze posłużenia się takim dokumentem poświadczającym nieprawdę – zawierającym fałszerstwo intelektualne – możliwy jest swoisty „styk” odpowiedzialności, w tym wypadku z art. 273 k.k. oraz omawianym wcześniej art. 62

9 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. II Aka 476/10.

10 J. Duży, *Zorganizowana...*, dz. cyt., s. 143.

11 G. Łabuda, *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 613.

§ 2 k.k.s., bowiem ten drugi penalizuje zarówno wystawienie takiej faktury, jak i późniejsze posłużenie się nią.

4. Relacja art. 76 k.k.s. do art. 286 k.k.

Druga sytuacja, zdecydowanie bardziej niebezpieczna dla oskarżonego, ze względu na zagrożenie ustawowe, to możliwy ewentualny zbieg pospolitego oszustwa z art. 286 § 1 kk, zarówno w postaci podstawowej, jak i kwalifikowanej przez art. 294 § 1 k.k., z oszustwem skarbowym z art. 76 k.k.s.

Oszustwo skarbowe z art. 76 k.k.s. jest, co do zasady, unormowane tożsamo jak oszustwo pospolite z art. 286 k.k., z jednym, czysto teoretycznym wyjątkiem – konstrukcja oszustwa skarbowego pozwala na założenie, że może ono być popełnione również w zamiarze ewentualnym. Jednakże, praktyka jak dotąd nie dostarczyła takiego przykładu. Istota wprowadzenia w błąd, wyzyskania błędu i w konsekwencji doprowadzenia jakiegoś podmiotu niekorzystnego rozporządzenia mieniem, jedynie z samej perspektywy językowej, sugeruje zamiar bezpośredni. Trudno bowiem wyobrazić sobie sprawcę, który oszukuje w zamiarze wynikowym – przewiduje możliwość oszustwa i się na to godzi.

Zdaniem Grzegorza Łabudy, przepisy art. 76 k.k.s., stanowiące *lex specialis*, wyłączają stosowanie art. 286 § 1 k.k., który jest przepisem ogólnym. Stanowisko to podzielają Małgorzata Dąbrowska-Kardas i Piotr Kardas, którzy zauważają, że przepis art. 286 § 1 k.k. nie chroni mienia Skarbu Państwa od strat ponoszonych przy wykorzystaniu przez sprawców regulacji z zakresu prawa publicznego – ochronę tę zapewnia regulacja przewidziana przez prawo karne skarbowe, a to pozwala stwierdzić, że art. 76 § 1 k.k.s. wypiera na zasadzie specjalności stosowanie art. 286 § 1 k.k.¹²

Taki pogląd widoczny był również w judykaturze. I tak, Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 12 sierpnia 2008 r. stwierdził, że:

porównanie treści art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k. prowadzi do oczywistego wniosku, że pierwszy z nich jest przepisem *lex specialis* w stosunku do drugiego. Znamiona przestępstwa z art. 76 § 1 k.k.s. mieszczą

¹² M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, t. III, Kraków 2006, s. 319.

się całkowicie w ogólnej ujętym opisie działania sprawcy przestępstwa z art. 286 § 1 k.k., typizując szczególny rodzaj oszustwa prowadzącego do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Niczego nie zmienia w tej ocenie to, że w art. 76 § 1 k.k.s. penalizuje się już samo narażenie na nienależny zwrot podatku, co oznacza przesunięcie progu sprawstwa na zachowanie, które stanowiłoby usiłowanie popełnienia oszustwa w rozumieniu art. 286 § 1 k.k. (...) Zatem przepisem, który należy zastosować przy kwalifikacji prawnej czynu polegającego na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatku VAT jest art. 76 § 1 k.k.s.

5. Problematyka kwalifikacji prawnej

W przypadku przestępstw podatkowych bardzo często pojawia się pytanie, jak, wobec bezspornie ustalonego stanu faktycznego, kwalifikować zachowanie sprawcy. Jeżeli z jednego – to, z którego, a jeśli z dwóch – w oparciu o którą konstrukcję – mogą to być zarówno zbieg kumulatywny, jak i zbieg idealny. Do 24 stycznia 2013 r. praktyka wymiaru sprawiedliwości, a już zwłaszcza Sąd Najwyższy, kwestie te rozstrzygała jednoznacznie. Powszechnie uznawano, że takie zachowanie sprawcy należy penalizować z perspektywy zasady specjalności, jako jednej z reguł wyłączenia wielości ocen w sytuacji zbiegu przepisów.

Pierwszy raz tak wyraźnie podkreślił to Sąd Najwyższy w dwóch uchwałach z 30 września 2003 r. o sygnaturach I KZP 22/03 i I KZP 16/03. Sąd Najwyższy jednoznacznie wskazał, że zachowanie sprawcy i jego kwalifikacja powinny być ustalane z perspektywy dobra prawnego, które zostaje naruszone.

Jeżeli sprawca naruszałby dobro prawne, które podlega wyspecjalizowanej i szczególnej ochronie, właściwej wyłącznie dla prawa karnego skarbowego, wówczas na zasadzie *lex specialis derogat legi generali*, zbieg zostałby uznany za pozorny i sprawca odpowiadałby wyłącznie na podstawie art. 62 k.k.s. Gdyby natomiast działania sprawcy godziłyby w dobro prawne, które nie jest chronione na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, odpowiedzialność za przestępstwo pospolite z kodeksu karnego miałyby miejsce. Praktycznie zawsze mieliśmy do czynienia z zastosowaniem reguł wyłączenia wielości ocen, głównie zasady *lex specialis*. Taka praktyka wymiaru sprawiedliwości trwała bardzo długo, sądy apelacyjnie niemalże zgodnie przyjęły takowe zapatrywanie Sądu Najwyższego i również w ten sposób orzekały.

Dla przykładu, Sąd Apelacyjny w Katowicach w cytowanym wcześniej wyroku z dnia 3 lutego 2011 roku uznał, że:

porównanie treści art. 76 § 1 kks i art. 286 § 1 k.k. prowadzi do wniosku, że pierwszy z nich jest przepisem *lex specialis* w stosunku do drugiego”. Dalej, Sąd Apelacyjny we Wrocławiu w postanowieniu z 14 września 2012 roku¹³ stwierdził, że „jeżeli sprawca wystawia fakturę nierzetelną, godząc w obowiązek podatkowy, dopuszcza się wówczas czynu zabronionego określonego w art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., który pozostaje z art. 271 k.k. w relacji *lex specialis derogat legi generali*, czego konsekwencją jest pominięcie zastosowania art. 8 k.k.s.

Konsekwencje materialnoprawne i karnoprocesowe wybranej kwalifikacji prawnej były niezwykle szerokie. W przypadku wybrania kwalifikacji na gruncie kodeksu karnego skarbowego, sprawcy groziło zdecydowanie mniejsze zagrożenie przy dużo krótszym terminie przedawnienia karalności, a poza tym istniała możliwość zastosowanie wszystkich instytucji przewidzianych w prawie karnym skarbowym, które mają na celu złagodzenie, a nawet wyłączenie odpowiedzialności. Co więcej, w art. 271 § 3 i 286 § 1 k.k., przewidując zagrożenie karą pozbawienia wolności wynoszącą od 6 miesięcy do lat 8, ustawodawca zawarł samoistną przesłankę zastosowania tymczasowego aresztowania z art. 258 § 2 k.p.k., czego, rzecz jasna, nie zawarto w regulacji karno-skarbowej.

Argument konkretnego dobra prawnego podlegającego ochronie również budzi sporo kontrowersji. Jak dotąd doktryna prawa karnego nie wypracowała jednolitego stanowiska, jakie dobro prawne zostaje naruszone w wyniku popełnienia przestępstwa podatkowego – czy jest to głównie mienie Skarbu Państwa, czy jednak obowiązek podatkowy. Jerzy Duży stoi na stanowisku, że przedmiotem zamachu w takich sytuacjach jest przede wszystkim mienie Skarbu Państwa, a ochronę tegoż mienia zapewnia w pierwszej kolejności art. 286 § 1 k.k., a dopiero w dalszej art. 76 § 1 k.k.s., który jest adresowany do nieuczciwych przedsiębiorców¹⁴. Zdaniem autora, celem sprawców nie jest w gruncie rzeczy unikanie opodatkowania, a osiągnięcie określonych korzyści majątkowych, które z mocy ustawy należne są Skarbowi Państwa¹⁵.

13 Postanowienie Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 14 września 2012 r., II AKz 368/12.

14 J. Duży, *Kwalifikacja prawna uszczuplenia podatku od towarów i usług*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 10, s. 78.

15 J. Duży, *Zorganizowana...*, dz. cyt., s. 125.

Z kolei Piotr Kardas, który za słuszną uznaje kwalifikację z art. 76 k.k.s., za argument podaje okoliczność, że sprawcy, którzy posługują się nierzetelnymi („pustymi”) fakturami VAT, sami sobie obliczając należny do zapłaty podatek, nie doprowadzają innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, a tym samym nie wyczerpują swym zachowaniem ustawowych znamion art. 186 § 1 k.k. Jednakże, z całą pewnością nie jest to także własne mienie sprawcy, co nadaje mu sporny charakter. Jednocześnie, na co zwróciła uwagę Oktawia Górniok, do uznania mienia jako cudzego, nie jest wymagane ustalenie konkretnego właściciela czy osoby władającej nim – wystarczy by nie było to dobro niczyje, tzw. dobro wolne lub też takie, którego właściciel się zrzekł (lub władania nad nim)¹⁶.

Ponadto, Małgorzata Dąbrowska-Kardas i Piotr Kardas wyrazili pogląd, że skoro do uzyskania określonego świadczenia sprawcy wykorzystują regulacje z zakresu prawa podatkowego, a ponadto dochodzi do wprowadzenia w błąd właściwego organu skarbowego, dochodzi do naruszenia obowiązku podatkowego, a tym samym dobra prawnego wskazanego w art. 76 k.k.s.¹⁷

Trzecią koncepcją kwalifikowania zachowań sprawców dokonujących nadużyć mechanizmów podatku VAT, jest posłużenie się konstrukcją z art. 8 k.k.s. Jak słusznie zauważa Piotr Kardas, w procesie wykładni przepisu art. 76 § 1 k.k.s. może dekodować cztery normy sankcjonujące, zaś w przypadku art. 296 § 1 k.k. – trzy. Ta okoliczność nie wyklucza konkurencyjności obu przepisów, powodując, że nie można, nie rozpoznając konkretnego stanu faktycznego, *a priori* uznać, że nie dochodzi do idealnego zbiegu przepisów i art. 8 k.k.s. nie znajdzie zastosowania¹⁸.

6. Zmiany w orzecznictwie SN

W pewnym momencie w orzecznictwie Sądu Najwyższego pojawił się pogląd całkowicie odmienny od tego, wyrażonego w 2003 roku. Wciąż wyraźnie rysujące się rozbieżności wśród przedstawicieli doktryny i poniekąd w orzeczeniach sądów powszechnych, a także wniosek Prokuratora

¹⁶ O. Górniok, „Niekorzystne rozporządzenie” i „cudze mienie” – jako znamiona przestępstwa oszustwa (na tle niektórych sposobów wyludzeń nieruchomości), „Prokuratura i Prawo” 2002, nr 9, s. 13.

¹⁷ M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Kodeks Karny...*, s. 317.

¹⁸ P. Kardas, *O wzajemnych relacjach...*, dz. cyt., s. 15.

Prokuratury Generalnej o zajęcie stanowiska, skłoniły Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, aby na podstawie art. 60 par. 1 ustawy o Sądzie Najwyższym, złożyć wniosek o rozstrzygnięcie przez skład siedmiu sędziów Sądu Najwyższego rozbieżności w wykładni prawa, w oparciu o dwa pytania:

1. Czy reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie do regulacji zawartej w art. 8 k.k.s.?
2. O ile zasadne jest stosowanie reguł wyłączenia wielości ocen, czy art. 76 § 1 k.k.s. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 286 § 1 k.k.?

24 stycznia 2013 r. Sąd Najwyższy w składzie siedmiu sędziów podjął uchwałę¹⁹, w której wskazał, że:

reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s.

Uzasadnienie prawne uchwały podjętej w składzie siedmiu sędziów 24 stycznia 2013 r. jest dosyć lakoniczne. Podkreślono samoistny charakter idealnego zbiegu czynów zabronionego, który opiera się na konstrukcji równoległej odpowiedzialności karnej i karnoskarbowej za jeden (ten sam) czyn. W odniesieniu do reguł wyłączenia wielości ocen (zasad: specjalności, pochłaniania i subsydiarności), Sąd Najwyższy słusznie wskazał, że są one powiązane z rzeczywistym zbiegiem przepisów ustawy, uregulowanym osobno w Kodeksie karnym i Kodeksie karnym skarbowym. Ponadto odmówił im uniwersalnego charakteru i możliwości modyfikowania w każdym możliwym układzie oceny prawnej.

Podkreślono, że możliwość zastosowania reguł wyłączenia wielości ocen wypaczyłaby *ratio legis* konstrukcji idealnego zbiegu czynów zabronionych. Kończąc rozważania, Sąd Najwyższy wskazał poważne argumenty natury celowościowej, które przekreślają możliwość zastosowania reguł wyłączenia wielości ocen w stosunku do art. 8 k.k.s., m.in. kwestię ustawowego progu (wykroczenia skarbowe z art. 56 § 3 lub 76 § 3 k.k.s.), termin przedawnienia karalności, a także różnicowanie właściwości rzeczowej sądu (w przypadku szkody znacznej wartości, np. przy kwalifikacji z art. 286 § 1 k.k., właściwym rzeczowo sądem pierwszej instancji byłby sąd okręgowy).

¹⁹ Uchwała 7 sędziów..., dz. cyt.

Komentowana uchwała spotkała się raczej z krytyką wśród przedstawicieli doktryny. Jerzy Duży w głosie do uchwały wskazał, jego zdaniem, jedyny pozytywny jej aspekt – duży walor praktyczny i otwarcie drogi do zwalczania licznych przestępstw o dużym ładunku społecznej szkodliwości, polegających na nadużyciu mechanizmów podatkowych adekwatnymi środkami prawnymi²⁰.

Andrzej Jezusek, krytycznie odnosząc się do uchwały Sądu Najwyższego, zauważa, że niezastosowanie reguł wyłączenia wielości ocen prowadzi do wielokrotnego wartościowania tego samego czynu, mimo że zastosowanie tylko jednej normy sankcjonującej byłoby wystarczające dla oddania całej zawartości bezprawia. Ponadto zarzuca Sądowi Najwyższemu, że nie wysilił się na znalezienie merytorycznego argumentu, a wskazał między innymi na krótszy okres przedawnienia w Kodeksie karnym skarbowym, co, zdaniem autora, z całą pewnością nie przesądza sprawy²¹.

Natomiast Piotr Kowalski w aprobującej głosie do wyroku wyraził pogląd, że swoista konstrukcja art. 8 § 1 k.k.s. wyklucza wypracowane przez doktrynę i stosowane w orzecznictwie reguły wyłączenia wielości ocen. Zdaniem autora, wolą ustawodawcy było stosowanie zarówno przepisu prawa karnego powszechnego, jak i przepisu prawa karnego skarbowego, jeśli zachowanie (zaniechanie) sprawcy wyczerpuje znamiona obu norm, i to bez względu na logiczny stosunek pomiędzy zakresem normowania tych przepisów, nawet jeśli doszłoby do stosunku szczególności–ogólności, subsydiarności lub zawierania²².

7. Wnioski

Niewątpliwie przy rozstrzygnięciu problemu kwalifikacji prawnej nadużyć mechanizmów podatku VAT, należy zawsze uwzględnić realia danej sprawy. Bardzo często przestępstwa te są popełniane przez zorganizowane grupy przestępcze, przy okazji popełniania innych przestępstw. Trafny

20 J. Duży, *Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Państwo i Prawo” 2014, nr 7, s. 131–136.

21 A. Jezusek, *Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 7–8, s. 223–234.

22 P. Kowalski, *Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 7–8, s. 210–222.

jest tu pogląd Jerzego Dużego, że kwalifikowanie zachowania tych sprawców tylko w oparciu o przepisy karnoskarbowe stawia ich w uprzywilejowanej sytuacji, a przestępstwa określone w Kodeksie karnym są zdecydowanie bardziej napiętnowane w odczuciu społecznym.

Sprawcy przy popełnianiu tego rodzaju przestępstw tworzą fikcyjną rzeczywistość gospodarczą za pomocą fikcyjnych firm fałszowania dokumentów na szeroką skalę, co umożliwia prowadzenie fikcyjnej ewidencji gospodarczej. Nieodzownie tym przestępstw towarzyszy proceder prania pieniędzy, bowiem dla skonsumowania owoców przestępstwa i zatarcia śladów pochodzenia środków finansowych konieczne jest ukrycie źródła ich pochodzenia. Śmiało więc można stwierdzić, że ten konkretny rodzaj przestępczości podatkowej, stanowi realne zagrożenie dla bezpieczeństwa ekonomicznego państwa.

Niezależnie od zajmowanego stanowiska w kwestii kwalifikacji prawnej zjawiska nadużywania mechanizmów podatku VAT, jedno jest pewne – uchwała siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r. nie rozwiązuje wszystkich problemów i wątpliwości. Zjawisko to bowiem wpisuje się w tak różnorodne stany faktyczne, że nie zawsze przecież będzie zachodzić sytuacja idealnego zbiegu przestępstw z art. 8 § 1 k.k.s., do którego ta uchwała się odnosi. Bezspornie, skuteczne przeciwdziałanie i zwalczanie tego rodzaju przestępczości wymaga ścisłej współpracy pomiędzy organami ścigania i organami skarbowymi. Dla postępowania karnego decyzje podatkowe stanowią bardzo istotny dowód, oparty o fachową i kompleksową wiedzę organu podatkowego. Inna sprawa, że jak każdy inny dowód, podlegają swobodnej ocenie organów procesowych.

Bibliografia

- Duży J., *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2013.
- Duży J., *Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 1.
- Eichstaedt K., *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s.*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8.
- Grzegorzczak T.H., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, Lex 2009, nr 8003.

- Kardas P., *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 5.
- Kardas P., *Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 2.
- Kardas P., *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 12.
- Kardas P., *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz Lex*, wydanie 2, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Postanowienie Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 14 września 2012 r., II AKz 368/12.
- Wąsowski K., Wąsowski W., *Pranie brudnych pieniędzy*, Biblioteka Menedżera i Bankowca, Warszawa 2001.
- Wieloletni plan finansowy państwa 2012–2015*, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/wieloletni-plan-finansowy-panstwa;jsessionid=44197C2987F446D6CA8BC68683ED55C1>, dostęp: 18 lutego 2015.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. II Aka 476/10.
- Uchwała 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, Lex 1252697.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r. I KZP 16/03, Lex nr 80376.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r. I KZP 22/03, Lex nr 80380.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r. I KZP 19/12, Lex nr 1252697.

ABSTRACT

KATARZYNA PIĄTKOWSKA

An ordinary offence or a tax evasion? Ideal concurrence of offences under Article 8 of the Penal Fiscal Code in the light of the latest judicature decisions of the Supreme Court

Mechanisms of VAT fraud are discussed mainly through the prism of the problems of the legal qualification of such offenses, which have been for many years the subject of disputes in the doctrine, as well as the subject of the discrepancies in the judgments of the common courts and the Supreme Court. Relationships existing between the offence under Article 286 § 1 of the Penal Code and the fiscal offence

under Article 76 § 1 of the Penal Fiscal Code appear in court decisions and are relating to ideal concurrence of punishable acts set in the Article 8 § 1 of the Penal Fiscal Code.

The author of the article conducts an analysis of the construction of the ideal concurrence of punishable acts in the light of doctrine, most frequently cited jurisdictions and the latest Resolution of the Supreme Court adopted on the 24th January 2013.

Choosing a certain legal qualification implies serious consequences not only on the procedural grounds, including issuing an arrest warrant and a severe punishment. It also implies different models of crime prevention and co-operation between financial and non-financial State agencies and bodies.