



Sygn. akt I KK 93/22

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 5 października 2022 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Dariusz Kala (przewodniczący)

SSN Paweł Kołodziejcki

SSN Marek Motuk (sprawozdawca)

Protokolant Edyta Demiańczuk - Komoń

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Małgorzaty Kozłowskiej
w sprawie **P. J.**

uniewinnionego od popełnienia czynu z art. 271 § 3 k.k. i in.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 26 września 2022 r.,

kasacji, wniesionej przez prokuratora na niekorzyść

od wyroku Sądu Okręgowego w Poznaniu

z dnia 24 września 2021 r., sygn. akt IV Ka 915/21,

zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w Grodzisku Wielkopolskim

z dnia 26 kwietnia 2021 r., sygn. akt II K 341/19,

**uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi
Okręgowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania w
postępowaniu odwoławczym.**

UZASADNIENIE

P. J. został oskarżony o to, że:

w okresie od 10 września 2013 roku do 31 lipca 2014 roku w C. woj. [...], G., woj. [...] i innych nieustalonych miejscach, działając w krótkich odstępach czasu oraz w wykonaniu z góry powziętego zamiaru w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, wspólnie i w porozumieniu z innymi dotychczas nieustalonymi osobami prowadząc działalność gospodarczą w ramach firmy „J.” Sp. z o.o., G. ul. [...], NIP [...] i jako Dyrektor Generalny będąc uprawnionym do wystawienia dokumentów, poświadczył nieprawdę w wystawionych w imieniu tego podmiotu dokumentach w postaci 88 faktur Vat o numerach: - [...], co do mających prawne znaczenie okoliczności zaistnienia stwierdzonych nimi zdarzeń gospodarczych dotyczących rzekomej sprzedaży oleju napędowego na łączną kwotę brutto 6.858,719,80 zł, w tym wartości podatku od towarów i usług na łączną kwotę 1.282.524,85 zł, wystawionych na rzecz podmiotów „G.” z siedzibą w C. ul. [...], w sytuacji, gdy do wskazanych w nich transakcji w ogóle nie doszło, w ten sposób, że po uzyskaniu od ustalonej osoby oraz nieustalonych osób danych firmowych i adresowych odbiorcy faktur, a także danych dotyczących rodzaju, ilości i wartości podlegającego rzekomemu zakupowi paliwa, wypełnił faktury niezgodną ze stanem rzeczywistym treścią, opatrzył je pieczęcią, a następnie pomógł innej ustalonej osobie uprawnionej do reprezentowania podmiotu „G.” w C., w użyciu tych dokumentów jako autentycznych poprzez ich przekazanie w celu włączenia do dokumentacji rachunkowo-księgowej i wykorzystania do rozliczeń podatkowych tego podmiotu gospodarczego, przy czym zarzucanego mu czynu dopuścił się czyniąc sobie z popełnienia przestępstwa stałe źródło dochodu

tj. o czyn z art. 271 § 3 k.k. w zw. z art. 271 § 1 k.k. w zb. z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 273 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 § 1 k.k. w zw. z art. 65 § 1 k.k.

Sąd Rejonowy w Grodzisku Wielkopolskim wyrokiem z dnia 26 kwietnia 2021 r. uniewinnił oskarżonego od popełnienia zarzucanego mu czynu, obciążając Skarb Państwa kosztami postępowania.

Wyrok powyższy zaskarżył w całości na niekorzyść oskarżonego prokurator, zarzucając mu:

1. obrazę przepisów postępowania karnego, a mianowicie art. 4 k.p.k., art. 9 § 1 k.p.k., art. 366 § 1 k.p.k., art. 410 k.p.k. polegającą na nieuwzględnieniu przy ferowaniu wyroku wszystkich ujawnionych na rozprawie i mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy dowodów, oparciu ustaleń na części zebranego materiału dowodowego, dokonaniu niewłaściwej oceny dowodów z zeznań świadka I. S., które to podane przez I. S. (występującego w śledztwie Prokuratury Okręgowej w Lublinie sygn. [...] w charakterze podejrzanego) okoliczności bezsprzecznie wskazywały na fakt poświadczania przez P. J. nieprawdy w fakturach VAT, a także nieuwzględnieniu okoliczności dla oskarżonego niekorzystnych, w szczególności dotyczących poświadczania nieprawdy na fakturach VAT, wadliwej i jednostronnej ocenie dowodów, co miało oczywisty wpływ na treść wyroku powodując niesłuszne uniewinnienie oskarżonego P. J. od dokonania zarzucanego mu czynu;
2. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku, polegający na uznaniu, że dowody ujawnione na rozprawie i ustalone na ich podstawie okoliczności nie są wystarczające do uznania oskarżonego P. J. za winnego popełnienia zarzucanego mu aktem oskarżenia przestępstwa, jakkolwiek prawidłowa analiza całokształtu ujawnionych okoliczności, w tym przede wszystkim zeznań przesłuchanych w sprawie świadków w szczególności I. S. oraz J. T., prowadzi nieodparcie do przeciwnego wniosku.

Opierając się na przytoczonych zarzutach skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd Okręgowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 24 września 2021 r.:

1. zmienił zaskarżony wyrok w pkt 2 poprzez podwyższenie należności obrońcy z urzędu adw. P.W. do kwoty 1653,12 złotych (z VAT);
2. w pozostałej części utrzymał w mocy zaskarżony wyrok;

3. zasądził od Skarbu Państwa na rzecz adw. P. W. kwotę 516,60 złotych (z VAT) tytułem pomocy prawnej udzielonej oskarżonemu z urzędu w postępowaniu odwoławczym oraz kwotę 91,93 złotych tytułem poniesionych kosztów dojazdu na rozprawę odwoławczą;
4. wydatkami sądowymi postępowania odwoławczego obciążył Skarb Państwa.

Od powyższego wyroku kasację na niekorzyść skazanego wywiódł prokurator, zarzucając mu:

1. rażąco naruszenie prawa, które mogło mieć istotny wpływ na treść orzeczenia w postaci prawa karnego materialnego, tj. art. 271 § 1 i 3 k.k., polegające na wyrażeniu (w treści uzasadnienia do wyroku Sądu Okręgowego w Poznaniu IV Wydział Karny Odwoławczy, sygn. IV Ka 915/21 z dnia 24 września 2021 roku, utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w Grodzisku Wielkopolskim II Wydział Karny o sygn. II K 341/19, z dnia 26 kwietnia 2021 roku uniewinniający P. J. od popełnienia zarzucanego mu czynu) mylnego poglądu prawnego, iż oskarżony P. J. jako dyrektor generalny spółki „J.” Sp. z o.o. wystawiając faktury VAT, które potwierdzały niezrealizowane zdarzenia gospodarcze związane z obrotem paliwem silnikowym nie dopuścił się fałszu intelektualnego jako „inna (obok funkcjonariusza publicznego) osoba uprawniona do wystawienia dokumentu”, w którego treści mogło dojść do poświadczenia nieprawdy, wobec braku uprawnienia do poświadczania okoliczności mających znaczenie prawne z art. 271 k.k., tylko uczynił to „we własnym imieniu jako uczestnik życia gospodarczego”, co było wynikiem błędnego w tym zakresie wnioskowania poprzez odwołanie się do wykładni historycznej podmiotu przestępstwa (określonego in concreto przez sąd ad quem jako „para urzędnik”), która winna ustąpić przed wykładnią celowościową (teleologiczną), jak też wyrażeniu mylnego poglądu prawnego, iż faktura VAT jako „dokument prywatny”, „nie korzystający w obiegu publicznym z domniemania prawidłowości formalnej i materialnej”, „prywatne oświadczenie woli i wiedzy co do zawieranej umowy gospodarczej”, nie może stanowić przedmiotu czynności wykonawczej

(„dokument”) przestępstwa stypizowanego w art. 271 k.k., w sytuacji gdy analiza całości okoliczności prawno - karnie relewantnych wskazuje, iż w/w oskarżony z racji zajmowanego stanowiska w podmiocie prawnym oraz stopień zaangażowania w proces zarządzania spółką prawa handlowego był wyposażony w delegację do poświadczania w stosunku do zdarzeń gospodarczych okoliczności mających znaczenie prawne, zaś faktura VAT jako pełnoprawny dokument w obrocie prawnym o statusie dowodu księgowego, generowany w interesie publicznym (nie zaś prywatnym), wywołujący doniosłe skutki w sferze zewnętrznej (publicznej), służący do oficjalnego potwierdzenia prawdziwości okoliczności mających znaczenie w obrocie prawnym, był zdalny do poświadczania w jego treści okoliczności stanowiących fałsz intelektualny, czego następstwem było niezasadne utrzymanie w mocy orzeczenia sądu a quo, stanowiące afirmację dla błędnej argumentacji w przedmiocie interpretacji znamion występkę stypizowanego w art. 271 k.k., która legła u podstaw wydania wyroku uniewinniającego;

2. rażąco naruszenie prawa, które mogło mieć istotny wpływ na treść orzeczenia w postaci prawa karnego skarbowego, tj.. art. 8 § 1 i 2 k.k.s. w zw. z art. 181 § 1-4 k.k.s., polegające na wyrażeniu mylnego poglądu prawnego (w uzasadnieniu do wyroku Sądu Okręgowego w Poznaniu IV Wydział Karny Odwoławczy, sygn. IV Ka 915/21 z dnia 24 września 2021 roku utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w Grodzisku Wielkopolskim II Wydział Karny o sygn. II K 341/19, z dnia 26 kwietnia 2021 roku uniewinniający P. J. od popełnienia zarzucanego mu czynu), iż nie zachodzą przesłanki do postawienia w stan oskarżenia P. J. za czyn z art. 271 k.k. w odrębnym postępowaniu, określonym jako „alternatywne ściganie”, w sytuacji gdy w/w innym postępowaniu sądowym został oskarżony o czyn karno - skarbowy polegający na wystawianiu faktur VAT w sposób nierzetelny, a pozostający w idealnym zbiegu (art. 8 § 1 k.k.s.) z czynem polegającym na fałszu intelektualnym zarzucanym in concreto w niniejszym postępowaniu, w sytuacji gdy analiza okoliczności prawno - karnie relewantnych prowadzi do konstatacji, iż co prawda zasadą winno być rozstrzygnięcie kwestii odpowiedzialności karnej oskarżonego za zarzucane mu czynu w jednym postępowaniu, nie mniej jednak

nie wyklucza to sytuacji nierzadkich w praktyce wymiaru sprawiedliwości, w których oskarżony zostaje postawiony w stan oskarżenia w dwóch odrębnych postępowaniach za czyny (karny powszechny oraz karny skarbowy) pozostające w idealnym zbiegu na podstawie art. 8 § 1 k.k.s., gdyż w przypadku niejednoczesnego skazania za oba te czyny istnieje możliwość wydania w trybie art. 181 k.k.s. quasi wyroku łącznego wskazującego, która kara jako surowsza podlega wykonaniu.

Opierając się na przytoczonym wyżej zarzucie prokurator wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja prokuratora okazała się zasadna.

Z treści uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika, iż w ocenie sądu odwoławczego oskarżony P. J. z tytułu pełnienia funkcji Dyrektora Generalnego J. Sp. z o.o., na mocy art. 106b pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11.03.2004 r. (tj.. Dz. U. z 2021 r. poz. 685) niewątpliwie był uprawniony do wystawiania faktur dokumentujących sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług. Uprawnienie to – zdaniem sądu *ad quem* - nie może być jednak utożsamiane z uprawnieniem do poświadczania okoliczności mających znaczenie prawne w rozumieniu art. 271 § 1 k.k. Oskarżony w czasie inkryminowanym nie występował jako urzędnik czy para urzędnik, który miałby wystawiać zgodnie z przyznaną mu kompetencją dokument przeznaczony do dalszego obiegu prawnego na rzecz osób trzecich. Faktury są dokumentami specjalnego znaczenia w życiu gospodarczym i przez to poddane specjalnym reżimom wytwarzania, rejestrowania i wprowadzania do obiegu, nie tracą jednak przez to charakteru dokumentów prywatnych, w których zawierane są oświadczenia woli zawarcia umów. P. J. nie wystawiał więc żadnego dokumentu korzystającego w obiegu publicznym z domniemania prawidłowości formalnej i materialnej, nie poświadcział w nim okoliczności, które to poświadczenie o znaczeniu urzędowym miałoby być

wykorzystywane przez inne zainteresowane osoby w dalszym publicznym obiegu dokumentacyjnym. W ocenie sądu odwoławczego przedsiębiorca wystawiający fakturę, w której składa prywatne oświadczenia woli i wiedzy co do zawieranej umowy gospodarczej, nie czyni tego jako para urzędnik w ramach udzielonej delegacji do poświadczania jako podmiot zewnętrzny w stosunku do zdarzeń gospodarczych okoliczności mających znaczenie prawne, tylko we własnym imieniu jako uczestnik życia gospodarczego.

W oparciu o powołaną wyżej argumentację należy skonstatować, iż zdaniem sądu odwoławczego przedsiębiorca uprawniony do wystawiania faktur nie należy do kręgu podmiotów przestępstwa opisanego w art. 271 § 1 k.k., zaś faktura nie jest dokumentem będącym przedmiotem czynności wykonawczej określonej w tym przepisie.

Dokonana przez sąd *ad quem* wykładnia art. 271 § 1 k.k. stanowi odstępstwo od dotychczasowej (aktualnej przed wejściem w życie art. 271a k.k.) linii orzeczniczej Sądu Najwyższego zapoczątkowanej uchwałą składu siedmiu sędziów tego Sądu z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03, w której zaprezentowany został pogląd, iż „osoba, która stosownie do przepisów ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jest upoważniona do wystawienia faktury VAT, należy do kategorii innych osób uprawnionych do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k.” (Uchwała Sądu Najwyższego (7) z dnia 30.09.2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9-10, poz. 75).

W uzasadnieniu powołanej uchwały Sąd Najwyższy stwierdził, iż faktura VAT spełnia wymogi dokumentu stanowiącego przedmiot czynności wykonawczej przestępstwa z art. 271 § 1 k.k. albowiem dokumentuje okoliczności istotne dla prawa publicznego i wywołuje konsekwencje publicznoprawne oraz posiada walor zaufania publicznego, z którym łączy się domniemanie jego prawdziwości.

Faktura VAT dokumentuje transakcje nie tylko jako czynności cywilnoprawne, ale poświadczane nią okoliczności mają znaczenie publicznoprawne. Daje między innymi podstawę do obniżania należności podatkowej nie tylko jej wystawcy, ale stwarza takie możliwości również dla odbiorcy w jego dalszej działalności

gospodarczej, a w związku z możliwością obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę naliczonego przy nabyciu towarów lub usług w imporcie jest traktowana na równi z dokumentem wystawianym przez organ kontroli celnej (art. 19 ust. 1 i 2 ustawy o VAT), a więc organ administracji państwowej. Faktura inkorporuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów i usług (art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT). Ta cecha faktury sprawia, że stanowi ona podstawowe „narzędzie” przestępczych nadużyć podatku od towarów i usług i nie może być traktowana wyłącznie w kategoriach cywilnoprawnych.

Wyrazem zaufania publicznego i związanego z tym domniemania prawdziwości, są „stawiane temu dokumentowi z wyjątkową skrupulatnością wymogi formalne” (np. data czynności, cena jednostkowa bez podatku, wartość transakcji, kwota podatku i kwota należności, dane podatnika i nabywcy, w tym ich numery identyfikacji podatkowej), których niewypełnienie pozbawia fakturę skutków w sferze podatkowej, zatem publicznoprawnej.

Pogląd uznający osobę uprawnioną do wystawienia faktury VAT za należącą do kategorii innych osób uprawnionych do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k., a fakturę za dokument o jakim mowa w tym przepisie, Sąd Najwyższy wyrażał również w późniejszych orzeczeniach (zob. m.in.: wyrok SN z dnia 1 grudnia 2003 r., III KKN 184/01, LEX nr 83783; wyrok SN z dnia 20 stycznia 2004 r., IV KK 183/03, LEX nr 83757; postanowienie SN z dnia 23 listopada 2006 r., IV KK 321/06, LEX nr 295473; Postanowienie SN z dnia 25 lutego 2014 r., IV KK 426/13, LEX nr 144128; postanowienie SN z dnia 29 czerwca 2017 r., III KK 237/17, LEX nr 2342145).

Odstępując od dotychczasowej linii orzeczniczej Sądu Najwyższego sąd odwoławczy argumentował, iż przepis art. 271 k.k. „pochodzi koncepcyjnie z penalizacji tzw. przestępstwa urzędniczego z art. 192 § 1 d.k.k. z 1932 r. W III RP przepis został zmodyfikowany poprzez poszerzenie katalogu osób ponoszących odpowiedzialność o inne, niż typowi urzędnicy, osoby uprawnione do wystawiania dokumentów na rzecz osób zainteresowanych poświadczeniami okoliczności mających znaczenie prawne, jednakowoż w pozostałym zakresie podstawowa funkcja przepisu nie zmieniła się. W tym ujęciu, oskarżony w czasie

inkryminowanym nie występował jako urzędnik czy para urzędnik, który miałby wystawiać zgodnie z przyznaną mu kompetencją dokument przeznaczony do dalszego obiegu prawnego na rzecz osób trzecich.”

Prezentowanego przez sąd *ad quem* stanowiska nie sposób uznać za zasadne, albowiem całkowicie pomija ono argumentację zawartą w uzasadnieniu cyt. wyżej uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r.

Sąd Najwyższy podkreślił w nim m.in., iż krąg pomiotów przestępstwa określonego w art. 271 § 1 k.k. (poprzednio w art. 266 § 1 d.k.k.) jest szeroki i nie ogranicza się tylko do osób wykonujących czynności w uzupełnieniu kompetencji (w zastępstwie) funkcjonariusza publicznego. Wskazał, iż w dotychczasowym orzecznictwie sądowym za osoby upoważnione do wystawienia dokumentu, w rozumieniu znamion omawianego przestępstwa uznawano m.in.: „agenta prowadzącego punkt skupu (wyrok z dnia 9 maja 1974 r., III KR 394/73, OSNKW 1974, z. 9, poz. 163), kasjera walutowego (uchwała z dnia 23 lutego 1978 r., VII KZP 48/77, OSNKW 1978, z. 2-3, poz. 17), a także magazyniera przedsiębiorstwa i spółdzielni (wyroki z dnia 31 października 1970 r., IV KR 135/70, OSNPG 1971, z. 1, poz. 18 i z dnia 23 listopada 1981, I KR 245/81, OSNKW 1982, z. 4-5, poz. 17). Podobnie rozstrzygały też sądy apelacyjne (zob. np. wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 30 października 1996 r., II AKa 56/96, OSN PiPr 1997, z. 6, poz. 19).”

O odpowiedzialności karnej za przestępstwo z art. 271 k.k. – jak wynika z uzasadnienia uchwały - nie przesądzają cechy osoby niebędącej funkcjonariuszem publicznym, lecz charakter posiadanego przez nią uprawnienia do wystawienia dokumentu oraz jego cechy. Uprawnienie takie musi być wyraźne i nie może wynikać jedynie z racji zwykłego udziału w obrocie prawnym, zaś dokument stanowiący przedmiot czynności wykonawczej przestępstwa z art. 271 k.k. musi dokumentować okoliczności istotne dla prawa publicznego i wywoływać konsekwencje publicznoprawne oraz posiadać walor zaufania publicznego, z którym łączy się domniemanie jego prawdziwości.

Reasumując stwierdzić należy, iż sąd odwoławczy dokonał błędnej wykładni art. 271 § 1 k.k., a w konsekwencji dopuścił się rażącego naruszenia tegoż przepisu prawa materialnego. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku sąd *ad quem* stwierdził, iż „uniewinnienie oskarżonego od zarzucanego mu czynu ciągłego z art. 271 § 3 k.k. w zw. z art. 271 § 1 k.k. w zb. z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 273 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 § 1 k.k. w zw. z art. 65 § 1 k.k. wynika (...) przede wszystkim z tego powodu, iż jego zachowanie co do zasady nie mogło wyczerpywać znamion przestępstwa z art. 271 k.k.” Stwierdzone rażące uchybienie miało więc istotny wpływ na treść wyroku, a zatem musi skutkować jego uchyleniem i przekazaniem sprawy sądowi *ad quem* do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

Trafny jest – co do *meritum* - podniesiony przez prokuratora argument dotyczący błędnej wykładni przepisów z art. 8 § 1 i 2 u.k.s. w zw. z art. 181 § 1 – 4 u.k.s, albowiem prezentowane przez sąd odwoławczy w tym zakresie stanowisko stanowi nieuzasadnione odstępstwo od dotychczasowej (aktualnej przed wejściem w życie art. 271a k.k.) linii orzeczniczej Sądu Najwyższego zapoczątkowanej wyrokiem z dnia 27 sierpnia 2008 r., sygn. IV KK 46/08, a ugruntowanej ostatecznie uchwałą składu siedmiu sędziów tego Sądu z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. KZP 19/12, (zob. też wyrok SN z dnia 6 sierpnia 2014 r., V KK 124/14, LEX nr 1511211). Błędny pogląd prawny sądu odwoławczego, jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego wyroku, nie miał jednak istotnego wpływu na jego treść, a więc zarzut kasacyjny prokuratora tym zakresie nie może być uznany za zasadny.

Rozpoznając ponownie sprawę w postępowaniu odwoławczym, sąd okręgowy winien dokonać ponownej oceny zarzutów apelacyjnych podniesionych przez prokuratora, uwzględniając dokonaną powyżej wykładnię przepisu art. 271 § 1 k.k.

[as]