

POSTANOWIENIE Z DNIA 3 PAŹDZIERNIKA 2001 R.
V KKN 249/01

Wystawienie przez uprawnioną osobę faktury VAT, która nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, tylko i wyłącznie w celu wprowadzenia w błąd innej osoby dla doprowadzenia jej do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, a nie dla wykonania zobowiązań podatkowych, wyczerpuje dyspozycję art. 271 k.k.

Przewodniczący: sędzia SN T. Grzegorzczak.

Sędziowie: SN P. Kalinowski, SO delegowany do SN M. Pietruszyński (sprawozdawca).

Prokurator Prokuratury Krajowej: F. Pasturczak.

Sąd Najwyższy po rozpoznaniu w dniu 3 października 2001 r. sprawy Jerzego G., skazanego z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k., z powodu kasacji, wniesionej przez prokuratora na korzyść oskarżonego od wyroku Sądu Okręgowego w S. z dnia 27 kwietnia 2001 r., zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w S. z dnia 31 lipca 2000 r.

o d d a l i ł kasację jako oczywiście bezzasadną /.../.

U Z A S A D N I E N I E

Jerzy G. został oskarżony o to, że w okresie od marca 1999 r. do 29 lipca 1999 r. w S., działając wspólnie i w porozumieniu z innymi osobami i w celu osiągnięcia korzyści majątkowej w warunkach czynu ciągłego, wy-

łudził na szkodę Towarzystwa Leasingowego S.A. w P. kwotę 447984,39 zł oraz na szkodę firmy PPHU „Deleor” – Wiesław O. kwotę 62801,55 zł w ten sposób, że zaoferował Wiesławowi O. pośrednictwo przy zakupie specjalistycznych maszyn produkcyjnych, pobierając od w.wym. zaliczkę w kwocie 15% kwoty netto na podstawie dowodu wpłaty z dnia 10 czerwca 1999 r., nie mając zamiaru wywiązania się ze zobowiązania, a następnie w celu wyłudzenia pieniędzy od firmy kredytującej zakup maszyn dla PPHU „Deleor” przedłożył w przedstawicielstwie Towarzystwa Leasingowego w S. dokument w postaci faktury VAT potwierdzający nieprawdę, a mający istotne znaczenie dla uzyskania leasingu, co umożliwiło mu pobranie prześlanych przez TL S.A. na konto jego firmy pod nazwą „TICO” Firma Handlowa – Jerzy G. pieniędzy w kwocie 447984,39 zł na podstawie czeku gotówkowego z Banku PKO S.A. III/0 S – tj. o czyn z art. 297 § 1 k.k. w zb. z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. w zb. z art. 271 § 1 i 3 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k.

Sąd Rejonowy w S. wyrokiem z dnia 31 lipca 2000r. uznał Jerzego G. za winnego popełnienia czynu kwalifikowanego z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. polegającego na tym, że w okresie od marca 1999 r. do 29 lipca 1999 r. w S. działając wspólnie i w porozumieniu z innymi osobami i w celu osiągnięcia korzyści majątkowej oraz w warunkach czynu ciągłego wyłudził na szkodę Towarzystwa Leasingowego S.A. w P. kwotę 447984,34 zł oraz na szkodę firmy PPHU „Deleor” – Wiesław O. kwotę 62801,55 zł w ten sposób, że zaoferował Wiesławowi O. pośrednictwo przy zakupie specjalistycznych maszyn produkcyjnych pobierając od w.wym. zaliczkę w kwocie 15% netto na podstawie dowodu wpłaty z dnia 10 czerwca 1999 r. nie mając zamiaru wywiązać się ze zobowiązania, a następnie w celu wyłudzenia pieniędzy od firmy kredytującej zakup maszyn dla PPHU „Deleor” przedłożył w Towarzystwie Leasingowym w S. dokument w postaci faktury VAT potwierdzający nieprawdę, a mający istotne

znaczenie dla uzyskania leasingu, co umożliwiło mu pobranie przelanych przez TL S.A. na konto firmy pod nazwą „TICO” Firma Handlowa – Jerzy G. pieniędzy w kwocie 447984,39 zł na podstawie czeku gotówkowego w dniu 29 lipca 1999 r. z Banku PKO III Oddział w S. – i za tak opisany czyn wymierzył mu karę 2 lat i 6 miesięcy pozbawienia wolności i 100 stawek dziennych grzywny ustalając wysokość jednej stawki na 30 zł. Eliminując z kwalifikacji prawnej czynu oskarżonego zaproponowanej w akcie oskarżenia, art. 297 § 1 k.k. Sąd uznał, że świadczenie leasingowe nie zostało wyszczególnione w katalogu instytucji finansowych wymienionych w tym przepisie. Sąd Rejonowy wyeliminował z tej kwalifikacji również przepis art. 271 § 1 i 3 k.k. przyjmując, że wystawca faktury w tym przypadku oskarżony nie był funkcjonariuszem publicznym ani też inną osobą uprawnioną i nie mógł być podmiotem tego przestępstwa.

Od tego wyroku apelację na niekorzyść oskarżonego wniósł prokurator zarzucając obrazę art. 271 § 1 i 3 k.k. przez przyjęcie, że oskarżony nie był inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu, która poświadczyła w nim nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne. Zdaniem skarżącego każdy wystawca faktury VAT jest „inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu” a uprawnienie to znajduje swoje uzasadnienie w ustawie o podatku VAT jako normy o charakterze generalnym dla osób prowadzących działalność gospodarczą.

Sąd Okręgowy w S. wyrokiem z 27 kwietnia 2001 r. zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że czyn przypisany oskarżonemu zakwalifikował z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. w zb. z art. 271 § 1 i 3 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k., przyjmując za podstawę prawną wymiaru kary art. 294 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 3 k.k. Podzielając wywody apelacji sąd odwoławczy stwierdził, że art. 32 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zobowiązuje podatników do wystawiania m.in. faktury stwierdzającej w szczególności:

sprzedaż towaru oraz inne istotne elementy tej transakcji dla ustalenia zobowiązań podatkowych podatnika i nabywcy. Z obowiązku tego sąd wywiódł wniosek, że podatnicy są osobami uprawnionymi do wystawiania faktur, a skoro faktura jest dokumentem w rozumieniu art. 271 k.k. to są oni „innymi osobami uprawnionymi” do wystawiania dokumentów. Wystawiając w tej sytuacji fakturę nie znajdującą uzasadnienia faktycznego podatek poświadcza w niej nieprawdę.

Od tego orzeczenia kasację na korzyść oskarżonego wniósł prokurator. W kasacji zarzucił rażące naruszenie prawa materialnego polegające na zakwalifikowaniu czynu przypisanego oskarżonemu z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. w zb. z art. 271 § 1 i 3 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. mimo braku podstaw faktycznych i prawnych do zastosowania art. 271 § 1 i 3 k.k. W uzasadnieniu podniósł, że przedmiotowa faktura VAT spełniała wymogi oświadczenia dokumentującego umowę cywilną a nie poświadczenia, któremu przysługuje cecha zaufania publicznego wobec czego nie może być uznana za dokument w rozumieniu art. 271 k.k. W konkluzji wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu w S. do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Kasacja jest oczywiście bezzasadna. Zdaniem składu orzekającego w tej sprawie rozstrzygnięcie zarzutu kasacji w kontekście zaprezentowanego w niej poglądu prawnego o niemożności uznania faktury VAT jako dokumentu w rozumieniu art. 271 k.k. nie mogło – wobec ustalonej podstawy prawnej skazania oskarżonego – mieć oczywiście istotnego wpływu na treść orzeczenia tego sądu. Wobec jednak różnych interpretacji prezentowanych w środkach odwoławczych wnoszonych w tej sprawie co do uznania bądź nie faktury VAT jako przedmiotu czynności wykonawczej z wyżej wskazanego przepisu kodeksu karnego, Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że istnieje konieczność ustosunkowania się do tego zagad-

nienia w uzasadnieniu orzeczenia kasacyjnego. Z tego względu sporządzone zostało uzasadnienie orzeczenia. Rozważania wyżej wskazanej materii prawnej należało rozpocząć od przedstawienia przepisów prawa podatkowego i handlowego określających znaczenie faktury VAT w ustaleniu i wykonaniu zobowiązań podatkowych, gdyż jest to podstawowy obszar funkcjonowania tego dokumentu. Na wstępie podnieść również należało, że analiza zasadniczych elementów faktury VAT dokonana na gruncie przepisów podatkowych umożliwi przeprowadzenie oceny prawnej tej faktury w kontekście przepisów rozdziału XXXIV kodeksu karnego. Przecho-
dząc do wskazanego na wstępie nurtu rozważań trzeba stwierdzić, że istotne dyrektywy dla oceny istoty i znaczenia faktury VAT w zobowiązaniach podatkowych określone zostały w normie prawnej o charakterze generalnym dla osób prowadzących działalność gospodarczą to jest w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 tej ustawy, opodatkowaniu podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług. Artykuł 32 ust. 1 tej ustawy stanowi, że podatnicy obowiązani są wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności sprzedaż towarów, jej datę, cenę jednostkową bez podatku, wartość sprzedaży, kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy. Z powyższego wynika, że co prawda faktura VAT w sposób pośredni potwierdza rzeczywistą transakcję lub wykonaną usługę lecz przede wszystkim ma szczególne znaczenie w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych. W art. 19 cyt. wyżej ustawy stwierdza się, że podatnik ma prawo obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług. Natomiast ust. 2 tego artykułu stanowi m.in., że kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach stwierdzających nabycie towarów i usług. Przytoczone uregulowania prawne uprawniają do akceptacji poglądu, iż nadanie przez przepisy ustawy z dnia 8

stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług fakturze VAT szczególnej roli dowodu ma – w postępowaniu dotyczącym tego podatku – charakter wiążący (zob. wyrok NSA z 14 marca 1995 r., SA/Wr2124/94, Mon. Podatk. 1995, z. 8, s. 240). Co więcej, wystawiona i przesłana kontrahentowi faktura VAT powoduje pełne skutki podatkowe nie tylko dla podatku od towarów i usług, ale również do podatku dochodowego (zob. niepubl. wyrok NSA z 26 kwietnia 2000 r., I SA/Gd 1038/98). W świetle uregulowań ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. Nr 121, poz. 591 ze zm.) faktura VAT jest dowodem księgowym nie tylko dla celów podatkowych, ale również dla celów gospodarczych. Wskazana ustawa przewiduje założenie ksiąg rachunkowych, które obejmują konta księgi głównej (ewidencja syntetyczna), w której obowiązuje ujęcie każdej operacji zgodnie z zasadą podwójnego zapisu, konta ksiąg pomocniczych (art. 13 ust. 1 pkt 2 i 3). Konta ksiąg pomocniczych służą uszczegółowieniu i uzupełnieniu zapisów księgi głównej i prowadzi się je dla operacji sprzedaży (kolejno numerowane własne faktury i inne dowody ze szczegółowością niezbędną dla celów podatkowych) i zakupu (obce faktury i inne dowody, ze szczegółowością niezbędną dla wyceny składników majątkowych i do celów podatkowych) (art. 16 ust.1 pkt 1 i 2, art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5). Szczególną rolę tego dokumentu podatkowego podkreśla art. 24 ust. 4 ustawy o rachunkowości, z którego wynika, że faktury i ich kopie są dowodami księgowymi i powinny być przechowywane w sposób umożliwiający dostępność i sprawdzalność ksiąg rachunkowych zwłaszcza dla celów podatkowych (zob. wyrok NSA z 15 listopada 2000 r., III SA 2417/99, Przegl. Podat. 2001, z. 4, s. 60). Wskazać także należy, że biegłemu rewidentowi, który bada sprawozdanie finansowe podmiotu gospodarczego w celu przedstawienia mu opinii o prawidłowości tego sprawozdania i wyniku finansowym oraz rentowności badanej jednostki, udostępnia się wszystkie księgi rachunkowe. W świetle powyższego nie można uznać jako przekonującego poglądu za-

wartego w kasacji, że faktura VAT jest jedynie dokumentem ewidencyjnym potwierdzającym wyłącznie czynność prawną, nie mającym mocy wiążącej dla obrotu prawnego. Przeciwno uznaniu tego poglądu przemawia również uregulowanie zawarte w kodeksie karnym skarbowym (art. 62 § 2) przewidujące odpowiedzialność karną za sporządzenie nierzetelnej faktury lub posługiwanie się takim dokumentem. Uregulowanie o podobnej treści istniało także na gruncie ustawy karnej skarbowej z 1971 r. (art. 102 § 2). Wobec tego stwierdzić należy, że faktura VAT ma zasadnicze znaczenie dla wykonania zobowiązań podatkowych a jej istotne elementy mają walor dowodowy. Wystawienie fikcyjnej faktury VAT godzi w prawidłowość ustalenia i wykonania zobowiązań podatkowych wobec Państwa zwłaszcza, gdy jedna ze stron transakcji nieświadoma jej fikcyjności wypełniła swoje zobowiązania finansowe względem drugiej strony. Kierując się tymi ustaleniami należy zaakceptować pogląd, że jeżeli oszukańcze manipulacje, podjęte w celu niewykonania zobowiązań podatkowych polegały na wystawianiu faktur potwierdzających nieistniejące transakcje lub na posługiwaniu się takimi fakturami, to w tym fragmencie mechanizmu wykonawczego ogólne przepisy prawa karnego powszechnego takie jak art. 266 d.k.k. (obecnie 271 k.k. – dopisek Sądu Najwyższego) czy art. 265 d.k.k. (obecnie art. 270 k.k. – dopisek Sądu Najwyższego) zostają wyparte przez przepis szczególny art. 102 § u.k.s. (obecnie art. 62 § 2 k.k.s. – dopisek Sądu Najwyższego) – zob. O. Górniok: Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego, Prok. i Pr. 1997, z. 2, s. 21. Jak jednak należy zakwalifikować działanie sprawcy-podatnika polegające na wystawieniu tak jak w przedmiotowej sprawie fikcyjnej faktury VAT tylko i wyłącznie w celu innym niż naruszenie obowiązków podatkowych a to wprowadzenia w błąd innej osoby dla doprowadzenia jej do niekorzystnego rozporządzenia mieniem. Czy w takiej sytuacji faktura VAT wystawiona przez podatnika może być uznana za przedmiot czynności wykonawczej określonej w art.

271 k.k. Udzielenie odpowiedzi na te pytania musi uwzględniać przedstawioną powyżej analizę dotyczącą istoty i znaczenia faktury VAT w wykonaniu zobowiązań podatkowych. Uznając przepisy kodeksu karnego skarbowego za część prawa karnego stwierdzić należy, że ta sama faktura VAT nie może być traktowana w dwojaki sposób, jako dokument, z którym jest związane określone prawo albo który ze względu na zawartą w nim treść stanowi dowód prawa, stosunku prawnego lub okoliczności mającej znaczenie prawne (art. 53 § 20 k.k.s.) i jako ewidencyjne tylko potwierdzenie oświadczeń woli bez znaczenia dla obrotu publicznoprawnego. W tej sytuacji zasadne jest stwierdzenie, że faktura VAT również na gruncie kodeksu karnego jest dokumentem w rozumieniu art. 115 § 14. Nie ma przy tym znaczenia czy jest to dokument prywatny czy urzędowy, ponieważ kodeks karny nie zna podziału na dokumenty „urzędowe” i „prywatne” (zob. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 12 marca 1996 r., I KZP 39/95, OSNKW 1996, z. 3-4, poz. 17). Natomiast istotne jest, że dokument ten odpowiadający cechom dokumentu, o którym mowa w art. 115 § 14 k.k., musi być wystawiony przez funkcjonariusza publicznego lub inną osobę upoważnioną, a ponadto w swojej treści zawierać poświadczenie, któremu przysługuje cecha zaufania publicznego, a w związku z tym domniemanie prawdziwości (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 października 1996 r., V KKN 63/96, Wok. 1997, z. 5, s. 15). W przedmiotowej sprawie upoważnienie oskarżonego do wystawienia faktury VAT wynikało wprost z dyspozycji art. 32 ust. 1 powołanej ustawy o podatku od towarów..., która nadała również temu dokumentowi szczególną moc dowodową. W tej sytuacji uznać należało, że fakturze VAT jako dokumentowi przysługuje cecha zaufania publicznego. Wystawienie w tej sprawie faktury VAT miało zasadnicze znaczenie dla umowy leasingu zawartej przez firmę Wiesława O. z Towarzystwem Leasingowym. Fikcyjność tej faktury skutkująca niedostarczeniem przez oskarżonego przedmiotu umowy leasingowej uniemożliwi-

ła w tamtym okresie rozpoczęcie określonej działalności gospodarczej firmy „Deleor”. Wobec tego nie można uznać zasadności poglądu przedstawionego w kasacji, że oskarżony wystawiając fakturę VAT działał we własnym imieniu i we własnej sprawie. Oskarżony wystawiając tę fakturę VAT potwierdził nieprawdę osobie trzeciej co do okoliczności mających znaczenie prawne.

Konkludując, za uprawniony należy uznać pogląd, że wystawienie przez uprawnioną osobę faktury VAT, która nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, tylko i wyłącznie w celu wprowadzenia w błąd innej osoby dla doprowadzenia jej do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, a nie dla wykonania zobowiązań podatkowych, wyczerpuje dyspozycję art. 271 k.k.

Wskazać w tym miejscu należy, że przyjęcie tego poglądu nie jest sprzeczne z powołaną uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 12 marca 1996 r., gdyż nie rozważano w niej kwestii uznania faktury VAT za dokument w rozumieniu art. 271 k.k.