

UCHWAŁA Z DNIA 30 WRZEŚNIA 2003 R.

I KZP 16/03

Osoba, która stosownie do przepisów ustawy z dnia 6 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) jest upoważniona do wystawienia faktury VAT, a przed dniem 1 stycznia 2000 r. była uprawniona także do wystawienia rachunku uproszczonego przewidzianego w tej ustawie, jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k. Jeżeli jednak sprawca wystawia fakturę nierzetelną (nierzetelny rachunek uproszczony) godząc w obowiązek podatkowy, dopuszcza się wówczas czynu zabronionego określonego w art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., stanowiącego *lex specialis*.

Przewodniczący: sędzia SN S. Zabłocki.

Sędziowie SN: H. Gradzik, T. Grzegorzczak (sprawozdawca).

Zastępca Prokuratora Generalnego: R. A. Stefański.

Sąd Najwyższy w sprawie Beaty W., po rozpoznaniu, przekazanego na podstawie art. 441 § 1 k.p.k. przez Sąd Okręgowy w K. postanowieniem z dnia 6 marca 2003 r., zagadnienia prawnego wymagającego zasadniczej wykładni ustawy:

„Czy wystawienie przez sprzedającego faktury VAT lub rachunku uproszczonego nie dokumentujących rzeczywistego zdarzenia gospodarczego lub dokumentujących osobę uprawnioną do odbioru towaru w sposób nie odpowiadający rzeczywistemu podmiotowi biorącemu udział w transakcji jest „poświadczeniem nieprawdy w dokumencie wystawionym” w rozumieniu art. 271 § 1 k.k., ewentualnie czy uznanie tego zachowania za wyczerpują-

ce znamiona wyżej wskazanego występku jest zależne od celu działania sprawcy

u c h w a l i ł udzielić odpowiedzi j a k w y ż e j.

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

Przedstawione Sądowi Najwyższemu zagadnienie prawne powstało na tle następującej sytuacji. Beata W. została oskarżona o to, że w okresie od 4 listopada 1996 r. do 30 czerwca 1997 r. w K., będąc osobą uprawnioną do wystawiania dokumentów, działając w podobny sposób, w krótkich odstępach czasu, poświadczyła nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne na 2340 rachunkach uproszczonych, wystawionych w imieniu Hurtowni „BEAT” (...), przez wpisanie w miejsce osoby uprawnionej do odbioru towaru nieistniejących podmiotów gospodarczych z pominięciem rzeczywistego odbiorcy, tj. o przestępstwo określone w art. 271 § 1 k.k. w zw. z art. 91 § 1 k.k.. Postanowieniem z dnia 27 listopada 2002 r., Sąd Rejonowy w K., na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. umorzył postępowanie karne wobec Beaty W. wywodząc – z powołaniem się m.in. na wyroki Sądu Najwyższego z dnia 25 października 2001 r. (III KKN 76/99, OSNKW 2001, z. 1-2, poz. 8) oraz z dnia 9 maja 2002 r. (V KKN 323/99, OSNKW 2002, z. 9-10, poz. 71) – iż nie jest ona podmiotem przestępstwa określonego w art. 271 § 1 k.k., gdyż „wystawienie faktury VAT (rachunku uproszczonego), który dokumentuje fikcyjną transakcję, nie jest wystawieniem dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k.”, ponieważ dokumentuje on „jedynie transakcję o charakterze cywilnoprawnym, nie jest zaś publicznoprawnym poświadczeniem okoliczności mającej znaczenie prawne”.

Postanowienie to zaskarżył prokurator oraz urząd skarbowy działający jako oskarżyciel publiczny, zarzucając obrazę prawa materialnego, tj. art. 271 § 1 k.k. przez wyrażenie błędnego poglądu, że opisane w zarzucie zdarzenie nie wyczerpuje ustawowych znamion czynu zabronionego określonego w tym przepisie i wywodząc, iż „faktura VAT i rachunek uproszczony, oprócz potwierdzenia czynności cywilnoprawnej, mają też inne szczególne znaczenie, a mianowicie w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych”. Rozpoznając ten środek odwoławczy, Sąd Okręgowy w K. uznał za niezbędne wystąpienie do Sądu Najwyższego z zacytowanym na wstępie tej uchwały pytaniem prawnym. W uzasadnieniu swej decyzji wskazał na pogląd wyrażony przez Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 3 października 2001 r. (V KKN 241/01, OSNKW 2002, z. 1-2, poz. 7) – do którego odwoływali się też skarżący orzeczenie Sądu Rejonowego – podnosząc, że rozbieżności w orzecznictwie Sądu Najwyższego uprawniają do wystąpienia z zagadnieniem prawnym wymagającym zasadniczej wykładni ustawy.

Prokurator Krajowy wystąpił z wnioskiem o podjęcie przez Sąd Najwyższy uchwały, że osoba uprawniona do wystawienia faktury VAT jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu, o której mowa w art. 271 § 1 k.k., a faktura VAT – dokumentem w rozumieniu tego przepisu.

Rozpoznając przedstawione zagadnienie Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Samo brzmienie sformułowanego przez Sąd Okręgowy pytania prawnego upoważniałoby do odmowy udzielenia odpowiedzi. Redakcja tego pytania wskazuje bowiem, że sądowi odwoławczemu chodzi o sposób rozstrzygnięcia konkretnej sprawy, nie zaś o zagadnienie prawne wymagające zasadniczej wykładni. Tymczasem, jak to podnosi się w orzecznictwie, „sposób rozstrzygnięcia danej sprawy lub zastosowania kwalifikacji prawnej do ustalonego w konkretnej sprawie stanu faktycznego” nie może być

przedmiotem występowania do Sądu Najwyższego w trybie art. 441 § 1 k.p.k. (zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 16 października 1992 r., I KZP 34/92, Wokanda 1992, z. 13, s. 8). Dopiero z uzasadnienia postanowienia Sądu Okręgowego można wywnioskować, że z uwagi na rozbieżności w poglądach wyrażanych w orzeczeniach Sądu Najwyższego, sąd odwoławczy powziął wątpliwości odnośnie do tego, czy osoba wystawiająca fakturę VAT lub (dawniej) tzw. rachunek uproszczony jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k. Ponieważ zaś czynność procesową, a taką jest też wystąpienie do Sądu Najwyższego przewidziane w art. 441 § 1 k.p.k., ocenia się według treści czynności, ujmowanej przy tym całościowo (art. 118 § 1 k.p.k.), Sąd Najwyższy zdecydował o udzieleniu odpowiedzi i podjęciu niniejszej uchwały.

Od razu na wstępie podnieść należy, że kwestia powyższa była przedmiotem wniosku Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego – złożonego w trybie art. 60 § 1 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym – o rozstrzygnięcie rozbieżności w orzecznictwie tegoż Sądu, które powstały z uwagi na odmienne poglądy wyrażone w – powoływanych także w niniejszej sprawie – orzeczeniach Sądu Najwyższego z dnia 3 października 2001 r. (V KKN 249/01, OSNKW 2002, z. 1-2, poz. 7) oraz z dnia 25 października 2001 r. (III KKN 76/99, OSNKW 2002, z. 1-2, poz. 8). Wprawdzie postawione w tym wniosku pytanie sformułowano nieco inaczej niż w postanowieniu Sądu Okręgowego w K., gdyż wystąpiono o udzielenie odpowiedzi właśnie w kwestii, czy osoba wystawiająca fakturę VAT jest inną uprawnioną osobą do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k., to jednak odpowiedź na nie, wyrażona w uchwale składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r. (I KZP 22/03) opublikowanej w niniejszym zeszycie pod poz. 75, obejmuje także zagadnienie podniesione w tej sprawie. Skład niniejszy, dzieląc w pełni pogląd wyrażony w tej

uchwale, zdecydował o powzięciu uchwały o podobnej treści, uwzględniającej nadto zagadnienie wystawienia tzw. rachunku uproszczonego.

Do dnia 1 stycznia 2000 r. faktura VAT i rachunek uproszczony występowały, jako równorzędne dokumenty, na gruncie ustawy z dnia 6 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.), gdyż jej art. 32 przewidywał wystawienie „faktury lub rachunku uproszczonego”. Sama ustawa wskazywała, że rachunki uproszczone „wystawiane są” w odniesieniu do określonych czynności objętych podatkiem VAT, przy innych zaś wystawia się fakturę (art. 32 ust. 4 w zw. z ust. 1 i 2 ustawy w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2000 r.). Z rozporządzeń wykonawczych Ministra Finansów wynikało zaś, że rachunek uproszczony „wystawia się” też w tych sytuacjach, gdy nie ma obowiązku wystawienia faktury z uwagi na osobę odbiorcy ; ten zaś odnosił się jedynie do kontrahentów będących zarejestrowanymi podatnikami VAT, do innych podatników korzystających ze zwrotu tegoż podatku i do niektórych innych jeszcze grup nabywców (por. rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług z 1995 r. – Dz. U. Nr 154, poz. 797, ze zm. oraz z 1997 r. – Dz. U. Nr 156, poz. 1024, ze zm.). Zarówno faktura jak i rachunek uproszczony miały wskazywać m.in. imiona i nazwiska lub nazwy sprzedawcy i nabywcy, ich numery identyfikacji podatkowej, przy czym rachunek tylko NIP sprzedawcy, a także nazwę towaru lub usługi, datę wystawienia, cenę, kwotę podatku i podpis. Rachunek uproszczony został zniesiony przez ustawę nowelizującą z dnia 20 listopada 1999 r. (Dz. U. Nr 95, poz. 1100). W okresie jego funkcjonowania stanowił on jednak, tak jak i faktura, podstawę m.in. dla wpisów w księgach rachunkowych oraz księgach przychodów i rozchodów, a także do pomniejszania podatku dochodowego o ulgi podatkowe, przy czym przy niektórych ulgach odliczano je na podstawie faktury lub rachunku „wystawionego wyłącznie przez podatnika podatku od towarów i usług

(...) lub dowodu odprawy celnej” (zob. art. 27a ust. 6 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z 1991 r., w brzmieniu sprzed 2000 r. – Dz. U. Nr 90 z 1993 r., poz. 416, ze zm.). Wskazywało to, że rachunek i faktura miały istotne znaczenie dla celów podatkowych, np. dla ustalania kosztów uzyskiwania przychodu, wysokości samego dochodu, a przez to i należnego podatku dochodowego, w niektórych zaś sytuacjach traktowano te dokumenty tak samo jak dokument wystawiony przez organ administracji państwowej (np. przez urząd celny). Dziś cele te realizowane są nadal, tyle że przez fakturę VAT. Tym samym jednak faktura, a poprzednio także rachunek uproszczony, to dokumenty zaufania publicznego, zrównane z dokumentem wystawianym przez organy państwowe. Dokument ów cechuje nadane mu przez ustawodawcę zaufanie i ranga. Stąd też stanowi on podstawę dla wpisów księgowych w księgach podatkowych, dla dokonywania odliczeń kosztów przychodu i odliczeń ulg podatkowych, a także rozliczania z samego podatku od towarów i usług. Należy też pamiętać, że wystawca rachunku uproszczonego, tak jak wystawca faktury, jeżeli w dokumentach tych wykazał kwotę podatku VAT, był obowiązany do jego zapłaty także wtedy, gdy sprzedaż nie była objęta tym podatkiem lub była zwolniona od niego albo gdy wykazano podatek wyższy niż należny (art. 33 ustawy o VAT w brzmieniu sprzed 2000 r.), jeśli tylko sprzedaż ta była czynnością realną, a nie fikcyjną.

Ranga, charakter i znaczenie faktury, a uprzednio także rachunku uproszczonego, wskazują, że dokumenty te nie mogą być uznane jedynie za potwierdzenie cywilnoprawnej umowy sprzedaży. Stwierdzając zawarcie takiej umowy miały one bowiem ważne znaczenie publicznoprawne. Pełniły one – i pełnią także dziś, gdy chodzi o fakturę – istotną rolę w sferze prawa podatkowego. Zauważyć również należy, że w odróżnieniu od umowy, faktura jest „wystawiana”, a nie „zawierana”, i to w okresie do 7 dni „od wydania towaru lub wykonania usługi”, a nie zawsze przy zawarciu samej

umowy ; dotyczyło to także rachunku uproszczonego (por. np. § 40 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. – Dz. U. Nr 109, poz. 1245, ze zm. oraz §§ 40 i 51 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. - Dz. U. Nr 156, poz. 1024, ze zm.). Powyższe ma znaczenie dla oceny czy wystawienie faktury stwierdzającej nieprawdę może stanowić spełnienie znamion przestępstwa określonego w art. 271 § 1 k.k.

Przepis art. 271 § 1 k.k. penalizuje poświadczenie nieprawdy, co do okoliczności mającej znaczenie prawne, przez funkcjonariusza publicznego lub inną osobę uprawnioną do wystawienia dokumentu. Jak wynika z wcześniejszego wyводу, faktura VAT (rachunek uproszczony) jest jako dokument wystawiana – a nie jak umowa, zawierana – i poświadcza zawartą umowę ze skutkami także w sferze publicznoprawnej (podatkowej). Wystawcą faktury VAT (rachunku uproszczonego) może być przy tym tylko określony podatnik podatku od towarów i usług (nie każdy) i tylko w stosunku do określonych czynności objętych tym podatkiem (nie wszystkich). Jego uprawnienie do wystawienia faktury wynika przy tym z samej ustawy jako (względny) obowiązek, a osoba zobowiązana do wystawienia dokumentu jest bez wątplenia także podmiotem uprawnionym. Chodzi przy tym o uprawnienie w ujęciu abstrakcyjnym. Jest bowiem oczywiste, że uprawniony do wystawienia faktury VAT (rachunku uproszczonego) powinien wystawić ten dokument jedynie wtedy, gdy miało miejsce zdarzenie wymagające jego wystawienia i z obowiązkiem wskazania w nim okoliczności zgodnie z rzeczywistym stanem rzeczy. Dotyczy to wszak także funkcjonariusza publicznego, który poświadcza nieprawdę zarówno wtedy, gdy wystawia dokument podając w nim niektóre tylko nieprawdziwe informacje, jak i wtedy, gdy dokumentuje nim zdarzenie, które w ogóle nie miało miejsca. Tak samo oceniać należy zachowania wystawcy faktury VAT (rachunku uproszczonego). Skoro zatem faktura VAT (rachunek uproszczony) jest dokumentem mającym znaczenie nie tylko prywatnoprawne (cywilne) ale i

publicznoprawne i jest wystawiana (wystawiany) przez osobę uprawnioną do tego wprost przez ustawę, to podmiot ten jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k..

W tym miejscu trzeba jednak wskazać na treść art. 62 § 2 k.k.s., w którym to przepisie spenalizowano wystawienie nierzetelnej faktury lub rachunku oraz posługiwanie się takim dokumentem. W dawnej ustawie karnej skarbowej z 1971 r., w ostatnim okresie jej obowiązywania, odpowiednikiem tego przepisu był art. 102 § 2, a wcześniej art. 97 § 2 u.k.s. O ile ten ostatni przepis zawarto jeszcze w rozdziale zatytułowanym: „Przestępstwa i wykroczenia podatkowe”, to art. 102 u.k.s. umieszczony już był w rozdziale: „Przestępstwa i wykroczenia w zakresie zobowiązań podatkowych”, a obecny art. 62 § 2 k.k.s umieszczono w rozdziale 6, pt.: „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji”. W uzasadnieniu rządowego projektu kodeksu karnego skarbowego wskazano zaś, że przez zmianę tytułu tego rozdziału uwypuklono dobro, którego ochronę postuluje współczesny ustawodawca, kładąc akcent na przestrzeganie obowiązku podatkowego (zob. *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, wyd. Ministerstwo Sprawiedliwości, Warszawa 1999, z. 25. s. 221). Zgodnie z art. 53 § 30 k.k.s użyte w jego rozdziale 6 określenia, w tym i określenie „obowiązek podatkowy” mają znaczenie takie, jakie nadaje im ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 237, poz. 926 ze zm.). Ta zaś w art. 4 przyjmuje, że obowiązkiem tym jest jedynie „wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach”. Natomiast na gruncie ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 108, poz. 486 ze zm.), obowiązującej w dacie czynu oskarżonej, zobowiązaniem podatkowym było „wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie do uisz-

czenia na rzecz Skarbu Państwa lub gminy świadczenia pieniężnego” (art. 2 ust. 1 tej ustawy).

Już pod rządami art. 102 § 2 u.k.s. wskazywano w piśmiennictwie, że skoro jest to czyn „w zakresie zobowiązań podatkowych”, to w wypadku wystawienia faktury na czynność fikcyjną zobowiązanie podatkowe w ogóle nie powstaje, nie może być tym samym przedmiotem ochrony prawno-karnej przepisów u.k.s., a jej wystawca, jako upoważniony do wystawienia dokumentu, winien odpowiadać z ówczesnego art. 266 § 1 k.k. z 1969 r. (zob. np. Z. Kozłowski: Zagarnięcie mienia społecznego a uszczuplenie podatku VAT, PiPr 1997, z. 3. s. 117 – 118). W orzecznictwie administracyjnym nie budzi wątpliwości, że wystawienie fikcyjnej faktury VAT nie rodzi obowiązku podatkowego, jako że ten wynika z określonego, realnie istniejącego zdarzenia, a nie z wystawienia faktury (zob. zwłaszcza uchwałę składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2002, FPS 2/02, ONSA 2002, z. 4, poz. 136). Skoro zaś ustawodawca w Kodeksie karnym skarbowym wyraźnie zaznaczył, iż czyny wskazane w rozdziale 6 tej ustawy, to zachowania „przeciwko obowiązkom podatkowym”, interpretacja przepisów tego rozdziału musi uwzględniać dobro rodzajowe chronione przez te normy. Jedynie zatem wówczas, gdy wystawca fikcyjnej – a więc nierzetelnej – faktury godzi w obowiązek podatkowy, jego zachowanie wypełnia znamiona czynu określonego w art. 62 § 2 k.k.s, jeżeli natomiast nie godzi on w ten przedmiot ochrony – należy je oceniać pod kątem wypełnienia znamion występku określonego w art. 271 § 1 k.k. Przepis art. 62 § 2 k.k.s. stanowi bowiem w tym wypadku *lex specialis* wobec art. 271 § 1 k.k., a znamieniem specjalizującym jest rodzaj dokumentu (faktura, rachunek) oraz ograniczony krąg podmiotów (tylko wystawca takiego dokumentu). Należy przy tym pamiętać, że art. 62 § 2 k.k.s ma na względzie każdy obowiązek podatkowy, a nie tylko obowiązek w zakresie podatku od towarów i usług, który rzeczywiście nie powstaje przez wysta-

wienie faktury fikcyjnej. Sama taka faktura może natomiast służyć także do rozliczeń w zakresie innych podatków, np. podatku dochodowego od osób fizycznych lub od osób prawnych, co do wysokości przychodu, dochodu, kosztów czy ulg, itd. To z kolei oznacza, że jej wystawca godzi jednak wówczas w obowiązek podatkowy. W odpowiedniku obecnego art. 62 § 2 k.k.s, czyli w dawnym art. 102 § 2 u.k.s., penalizowano wystawienie rachunku zawierającego dane niezgodne z rzeczywistością. Takim był wszak bez wątpienia zarówno rachunek fikcyjny, jak i rachunek z niektórymi tylko nieprawdziwymi danymi przy zaistnieniu dokumentowanego nim zdarzenia. Ponieważ, jak wskazano wcześniej, był to wówczas czyn „w zakresie zobowiązań podatkowych”, to oceniać należy go także według przedstawionego wyżej rozumowania. Zauważyć natomiast trzeba, że z aktu oskarżenia w niniejszej sprawie wynika, iż oskarżona dokumentowała sprzedaż wystawiając rachunki na osoby lub firmy nieprowadzące działalności gospodarczej i fikcyjne „celem uniknięcia zastosowania kasy fiskalnej do ewidencjonowania obrotów i kwot podatku należnego”. Ustalenia w tej materii mają ważne znaczenie dla rozstrzygnięcia kwestii poprawnej kwalifikacji czynu. *In concreto* bowiem zawsze należy ustalić, czy wystawienie nierzetelnej, w tym fikcyjnej, faktury (dawniej rachunku uproszczonego) godzi, czy też nie godzi, w obowiązek podatkowy (uprzednio w zobowiązanie podatkowe).

Mając to wszystko na względzie rozstrzygnięto jak w uchwale.