

UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW
Z DNIA 30 WRZEŚNIA 2003 R.
I KZP 22/03

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, 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*.

Przewodniczący: Prezes SN L. Paprzycki (sprawozdawca).

Sędziowie SN: H. Gradzik, T. Grzegorzczak, R. Sądej, J. Skwierawski, F. Tarnowski, S. Zabłocki.

Zastępca Prokuratora Generalnego: R. A. Stefański.

Sąd Najwyższy po rozpoznaniu, przedstawionego przez Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, na podstawie art. 60 § 1 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (Dz. U. Nr 240, poz. 2052), wniosku o rozstrzygnięcie występującej w orzecznictwie Sądu Najwyższego rozbieżności w wykładni prawa, w zakresie następującego zagadnienia prawnego:

„Czy osoba wystawiająca fakturę VAT jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k.?”

u c h w a l i ł u d z i e l i ć o d p o w i e d z i j a k w y ż e j.

UZASADNIENIE

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego, w oparciu o art.60 § 1 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (Dz. U. Nr 240, poz. 2052), wystąpił z przedstawionym wnioskiem, powołując się na rozbieżności w orzecznictwie Sądu Najwyższego w interpretacji art. 271 § 1 k.k. W uzasadnieniu wniosku wskazano, że w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 3 października 2001 r. (V KKN 249/01, OSNKW 2002, z. 1-2, poz. 7) wyrażony został pogląd, iż wystawca faktury, która nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, może być podmiotem przestępstwa z art. 271 § 1 k.k., jeżeli fakturę tę wystawiono wyłącznie w celu wprowadzenia w błąd innej osoby dla doprowadzenia jej do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, a nie dla wykonania zobowiązań podatkowych. W tej ostatniej bowiem sytuacji przepisy powszechnego prawa karnego zostają wyparte przez art. 62 § 2 k.k.s. Tymczasem w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 25 października 2001 r. (III KKN 76/99, OSNKW 2002, z. 1-2, poz.8) uznano, iż wystawienie faktury VAT, choćby udokumentowana w tej fakturze cena nie odpowiadała rzeczywistej cenie uiszczonej przez kupującego, nie jest wystawieniem dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k., jako że faktura VAT dokumentuje jedynie transakcję o charakterze cywilnoprawnym, nie jest więc publicznoprawnym poświadczeniem okoliczności mającej znaczenie prawne. Wprawdzie, jak podnosi się we wniosku, to ostatnie orzeczenie wydano w sprawie, w której nierzetelna faktura VAT służyć miała dla celów podatkowych, a nie dla celów innych, jak w wypadku, którego dotyczyło postanowienie z dnia 3 października 2001 r., to jednak między nimi zachodzi sprzeczność dotycząca generalnej możliwości uznania osoby wystawiającej fakturę VAT za podmiot przestępstwa poświadczenia nieprawdy określonego w art. 271 § 1 k.k. Analiza dotychczasowego orzecznictwa dotyczącego art. 271 § 1 k.k. i jego poprzednika – art. 266 § 1 k.k. z

1969 r. oraz orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych może natomiast, jak wskazuje się w uzasadnieniu wniosku, prowadzić do przekonania, że osoba zobowiązana do wystawienia faktury nie spełnia warunków stawianych podmiotowi przestępstwa określonego w art. 271 § 1 k.k. Przyjmuje się tu bowiem, że „inna osoba”, wymieniona w tym przepisie obok funkcjonariusza publicznego, jako podmiot przestępstwa poświadczenia nieprawdy, ma spełniać owe czynności w uzupełnieniu kompetencji tego funkcjonariusza, w jego zastępstwie i dlatego musi być odpowiednio upoważniona (wyroki Sądu Najwyższego z dnia 24 października 1996 r., V KKN 147/96, OSNKW 1997, z. 1-2, poz. 8, z dnia 3 grudnia 1997 r., V KKN 296/96, OSN PiPr 1998, z. 4, poz. 6, czy z dnia 29 października 1998 r., IV KKN 128/97, OSN PiPr 1999, nr 3, poz. 9). Tym samym sprawcą tego przestępstwa może być tylko taka osoba, która czyni to w ramach uprawnień szczególnych, związanych z przedmiotem i zakresem działania służbowego, nie zaś osoba będąca zwykłym uczestnikiem powszechnego obrotu prawnego, gdyż uprawnienie wskazane w art. 271 § 1 k.k. nie może wynikać jedynie z ogólnego, przysługującego każdemu, prawa uczestnictwa w obrocie prawnym (wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach dnia 30 października 1996 r., II AKA 59/96, OSN PiPr 1997, z. 5, poz. 19). We wniosku o rozstrzygnięcie rozbieżności w omawianej kwestii podniesiono też, że w orzecznictwie wskazuje się nadto, iż poświadczenie osobie trzeciej okoliczności mających znaczenie prawne rozumieć należy jako wystawienie dokumentu, któremu przysługuje cecha zaufania publicznego, z czym wiąże się domniemanie prawdziwości (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 1997 r., V KKN 296/96, OSN PiPr 1998, z. 4, poz. 6). Zgodnie zaś z poglądem wyrażonym w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 października 1989 r. (S.A./Ka 616/89, ONSA 1989, z. 2, poz. 89) faktura jest jedynie pisemnym dowodem zawarcia umowy między zbywcą i nabywcą, przy czym – jak z

kolei wskazano w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 7 marca 2002 r. (III RN 31/01, OSNAPiUS 2002, z. 19, poz. 451) – faktura powinna wprawdzie odzwierciedlać rzeczywisty przebieg procesów gospodarczych, lecz przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie dają podstawy do konstruowania domniemania prawdziwości faktury i wynikającego z niego zwolnienia podatnika z obowiązku współdziałania z organami podatkowymi w zakresie gromadzenia dowodów wykazujących, że stwierdzone fakturą usługi były rzeczywiście świadczone.

Podnosząc powyższe argumenty Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego zwraca też uwagę, że na gruncie Kodeksu karnego skarbowego funkcjonuje art. 62 § 2 penalizujący m.in. wystawienie nierzetelnej faktury i podnosi, że w doktrynie wskazuje się, iż chodzi tu o nierzetelność odnośnie do dokonania transakcji, jej daty, danych nabywcy i zbywcy, ilości towaru, ceny jednostkowej, wartości transakcji, itd. Wykładnia tego przepisu prowadzi zatem do wniosku, że przestępstwem jest samo wystawienie nierzetelnej faktury bez względu na cel tej czynności, tym bardziej, że odrębną postacią tego przestępstwa stanowi posługiwanie się nierzetelną fakturą. Jeżeli zatem, jak wskazuje się w uzasadnieniu wniosku, przyjęto wykładnię, iż wystawca faktury VAT jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k., to nie zaistnieje tu tzw. idealny zbieg przestępstwa z k.k. oraz przestępstwa skarbowego (art. 8 k.k.s.), gdyż wystawienie nierzetelnej faktury, przy powyższym założeniu, stanowi wprawdzie jednocześnie poświadczenie nieprawdy w wystawianym dokumencie, ale – z uwagi na szczególny charakter dokumentu, jakim jest faktura – wyłączyć należy na zasadzie specjalności kwalifikację tego zachowania z art. 271 § 1 k.k.

Prokurator Krajowy w odpowiedzi na przedstawiony wniosek wystąpił o podjęcie uchwały przyjmującej, iż osoba wystawiająca fakturę VAT jest

inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k.

Rozpoznając wniosek Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Zgodzić się należy z twierdzeniem, że w orzecznictwie Sądu Najwyższego nastąpiła rozbieżność co do tego, czy wystawiający fakturę VAT jest pomiotem przestępstwa określonego w art. 271 § 1 k.k., a wpływające do tegoż Sądu pytania prawne sądów odwoławczych wskazują, iż przeniosła się ona także do orzecznictwa sądów powszechnych. Istnieje zatem potrzeba rozstrzygnięcia tych rozbieżności.

Nie powinno budzić wątpliwości, że faktura VAT, przewidziana przez ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz.50 ze zm.), zwaną dalej ustawą o VAT, zarówno pod rządami Kodeksu karnego z 1969 r., jak i na gruncie obowiązującego Kodeksu karnego, była i jest dokumentem w rozumieniu prawa karnego (art. 120 § 13 d.k.k. i art. 115 § 14 k.k.). Przepis art. 271 § 1 k.k., podobnie jak jego poprzednik – art. 266 § 1 d.k.k., zakłada zaś, że odpowiedzialność karną tam przewidzianą ponosi „funkcjonariusz publiczny lub inna osoba uprawniona do wystawienia dokumentu, która poświadczająca w nim nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne”.

Redakcja tych przepisów oraz umieszczenie ich w rozdziale o przestępstwach „przeciwko dokumentom” (obecnie – „przeciwko wiarygodności dokumentów”) doprowadziły do wypowiedzenia przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 12 marca 1996 r. (I KZP 39/95, OSNKW 1996, z. 5-6, poz. 228) poglądu, że Kodeks karny z 1969 r. nie znał, tak jak jego poprzednik z 1932 r., podziału dokumentów na urzędowe i prywatne, a byt omawianego przestępstwa zależny był nie tyle od rodzaju dokumentu, ile od tego, kto dokument ów wystawił. W doktrynie zaś – już na gruncie Kodeksu karnego z 1997 r. – niektórzy autorzy podkreślają, iż także „obecny kodeks nie czyni

takiego zróżnicowania i nie ma wątpliwości, że dokumenty prywatne korzystają z ochrony prawno-karnej” (G. Rejman: Przepisy przeciwko dokumentom w świetle art. 270 i 271 k.k. – Przegl. Pr. Karn., 1999, z. 19, s. 15; zob. też J. Wojciechowski: Kodeks karny. Komentarz. Orzecznictwo, Warszawa 1998, s. 476). Wypowiadany jest tu jednak także pogląd, że pojęcie dokumentu na gruncie art. 271 k.k. jest węższe niż ogólne prawno-karne pojęcie dokumentu i, że jest ono bliskie definicji dokumentu urzędowego w rozumieniu Kodeksu postępowania cywilnego, ponieważ „jest on wystawiany przez kompetentną osobę” (L. Gardocki: Prawo karne, wyd. 9, Warszawa 2003, s. 303). Zauważyć należy, że na gruncie procedury cywilnej przez dokument urzędowy rozumie się dokument sporządzony przez organ państwowy w zakresie jego działania albo przez organizację zawodową, samorządową, spółdzielczą lub inną organizację społeczną w zakresie poruczonych im przez ustawę spraw z dziedziny administracji państwowej (art. 244 k.p.c.). Tym samym przepisy Kodeksu postępowania cywilnego dość precyzyjnie określają podmioty sporządzające dokumenty urzędowe, przedmiot takiego dokumentu oraz sposób i zakres upoważnienia do ich wystawiania. Na gruncie przepisów Kodeksu karnego, mimo istnienia nie tylko pojęcia „funkcjonariusza publicznego” (art. 115 § 13), ale także „osoby pełniącej funkcję publiczną” (art. 115 § 19), w art. 271 § 1 - podobnie jak i w art. 266 § 1 d.k.k. – nie zawężono kręgu wystawców dokumentów mogących odpowiadać za poświadczenie w nim nieprawdy do tych tylko podmiotów, choć było to możliwe, i co mogłoby zbliżyć pojęcie dokumentu na gruncie art. 271 § 1 k.k. do dokumentu urzędowego w rozumieniu procedury cywilnej. Przyjęto natomiast, iż chodzi o funkcjonariusza publicznego oraz każdą inną osobę, o ile tylko jest ona upoważniona do wystawienia dokumentu.

Nie jest zatem trafne zawężanie pojęcia dokumentu na gruncie art. 271 § 1 k.k. do dokumentu urzędowego zbliżonego do jego rozumienia w

procedurze cywilnej, przez odwoływanie się do kompetentności podmiotu wystawiającego, gdyż sugeruje to, iż wystawcą dokumentu są tu też jedynie podmioty działające w zakresie administracji państwowej, co nie wynika bynajmniej z treści art. 271 § 1 k.k. Zawężenie, w porównaniu z ogólnokarnym pojęciem dokumentu, następuje tu natomiast przez przyjęcie, że odpowiedzialność karna aktualizuje się jedynie przy poświadczeniu nieprawdy w dokumentach „wystawianych”, a nie we wszelkich dokumentach, w tym – jak np., na gruncie procedury cywilnej – w ogóle „sporządzanych”. Stąd też w orzecznictwie Sądu Najwyższego trafnie wskazuje się, że na gruncie odpowiedzialności karnej nie jest dokumentem taki dokument, który nie jest „wystawiany”, lecz jedynie – jak umowy cywilnoprawne – „zawierany” (wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 9 października 1996 r., V KKN 63/69, Wokanda 1997, z. 5, s. 15 i z dnia 3 grudnia 1997 r., V KKN 296/96, OSNPiPr 1998, z. 4, poz. 6), a tym samym, że zawarcie (podpisanie) takiej umowy, np. sprzedaży, przez osoby uprawnione do działania w imieniu stron transakcji, z podaniem w jej treści nieprawdziwych okoliczności dotyczących kontraktu, nie stanowi wystawienia dokumentu z poświadczeniem nieprawdy w rozumieniu art. 271 § 1 k.k. (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 maja 2002 r., V KKN 323/99, OSNKW 2002, z. 9-10, poz. 71).

W uzasadnieniu wniosku Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego, odwołując się do powołanych wcześniej orzeczeń, podniósł, że wskazuje się w nich, iż „inna osoba”, wymieniona obok funkcjonariusza publicznego jako podmiot przestępstwa określonego obecnie w art. 271 § 1 k.k., a poprzednio w art. 266 § 1 d.k.k., powinna spełniać swe czynności „w uzupełnieniu kompetencji (w zastępstwie) tego funkcjonariusza”. Nie może to zatem być „osoba będąca zwykłym uczestnikiem powszechnego obrotu prawnego”. Zauważyć jednak trzeba, do czego odwołuje się w swym pisemnym wniosku Zastępca Prokuratora Generalnego, że Sąd Najwyższy w swych orzeczeniach uznawał za osoby upoważnione do wystawienia dokumentu, w

rozumieniu znamion omawianego przestępstwa, 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). Co charakterystyczne, w niektórych z tych orzeczeń wskazywano, że podmioty te nie wystawiają dokumentu z racji „ogólnego, przysługującego każdemu, prawa uczestnictwa w obrocie prawnym” lecz z tytułu „uprawnień szczególnych związanych z przedmiotem i zakresem działania” (tak np. w cyt. wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 30 października 1996 r.). W doktrynie wskazuje się w związku z tym, że osobami uprawnionymi do wystawienia dokumentu mogą być w zakresie przyznanych im kompetencji np.: lekarz, adwokat, radca prawny, nauczyciel akademicki, itd. (zob. A. Zoll (red.) Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz. Kraków 1999, t. II, s.1039). Podkreślano bowiem, że chodzi tu o dokumenty „wystawiane na użytek publiczny”, czy inaczej jeszcze – takie, „którym przysługuje cecha zaufania publicznego” (zob. np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 października 1996 r., V KKN 63/96, Wok. 1997, z. 5, s. 15 oraz wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 25 listopada 1999 r., II Aka 173/99, KZS 1999, z. 12, poz. 24). W doktrynie podnosi się, iż walor zaufania publicznego ma dokument o cechach rozstrzygnięcia publicznoprawnego, któremu przysługuje z tej racji domniemanie prawdziwości (zob. Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz, *op. cit.*, s. 1038), co podkreślano też w niektórych cytowanych już orzeczeniach (np. w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 października 1996

r., V KKN 63/96 oraz Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 25 listopada 1999 r. II Aka 173/99).

Zgodzić się należy, że skoro dokument, o którym mowa w art. 271 § 1 k.k., wystawia tylko funkcjonariusz publiczny lub inna uprawniona do tego osoba, to muszą w nim być stwierdzone okoliczności mające znaczenie w sferze publicznoprawnej, a nie tylko w stosunkach prywatnoprawnych, cywilnych. Uprawnienie osoby niebędącej funkcjonariuszem publicznym do wystawienia takiego dokumentu musi być przy tym wyraźne i nie może wynikać jedynie z racji zwykłego udziału w obrocie prawnym. Jeżeli zaś chodzi o wskazywaną cechę domniemania prawdziwości takiego dokumentu, to obracając się w sferze znamion czynu penalizowanego przez prawo karne można ewentualnie mówić jedynie o domniemaniu typu faktycznego, odnoszonym na analizowanym tu gruncie do tego, czy okoliczności podane w takim dokumencie muszą być zawsze i każdorazowo wykazywane przez prawnego dysponenta dokumentu innymi jeszcze dowodami, czy też zakłada się ich rzetelność, chyba że pojawią się wątpliwości w tej materii, które winny być wówczas rozwiane za pomocą innych, dostarczonych także przez niego, dowodów. Takie lub inne traktowanie określonego dokumentu nie musi przy tym wynikać wyłącznie z wyraźnego przepisu danej dziedziny prawa, ale może też być wysnute z całokształtu tych norm.

Jeżeli chodzi o fakturę VAT, to jej wystawcą może być jedynie podatnik (art. 32 ustawy o VAT), ale tylko w rozumieniu art. 5 ustawy o VAT, tj. co do zasady osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz osoba fizyczna wykonująca we własnym imieniu i na własny rachunek czynności stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług w ujęciu art. 2 tej ustawy lub innych czynności wskazanych w tymże art. 5, po uprzednim zgłoszeniu rejestracyjnym przewidzianym w art. 9 ustawy o VAT. Podatnik taki ma ustawowy obowiązek wystawiania faktury, z tym że niekiedy tylko na żądanie nabywcy (art. 32 ustawy

o VAT) i z wyłączeniem tego obowiązku odnośnie do niektórych podatników (art. 34 ustawy). Zatem nie każdy podatnik podatku VAT i nie przy każdej transakcji objętej tym podatkiem jest władny wystawić fakturę VAT. W odróżnieniu przy tym od wskazywanych wcześniej – z powołaniem się na orzecznictwo lub doktrynę – sytuacji, przy wystawianiu dokumentu w postaci tej faktury mamy do czynienia z wyraźnym ustawowym upoważnieniem i to mającym charakter obowiązku prawnego. Ten, kto ma obowiązek (nawet względny) do wystawienia dokumentu jest tym bardziej podmiotem uprawnionym do jego wystawiania. Uprawnienie to rozumieć należy nie *in concreto*, ale w ujęciu abstrakcyjnym. Oczywiście jest bowiem, że uprawniony podmiot winien wystawiać dokument jedynie przy zaistnieniu prawem określonych warunków, uzasadniających jego wystawienie, ale jeżeli wystawi go przy braku tych warunków, pozostaje podmiotem uprawnionym, tyle że wystawia wówczas dokument fikcyjny, nie odzwierciedlający zdarzenia, które ma dokumentować.

Wracając do faktury VAT trzeba zauważyć, że ma ona szczególne znaczenie. To bowiem faktura VAT – a przy imporcie usług lub towarów dokument odprawy celnej wystawiany przez organ celny, a więc państwowy – upoważnia następnie podatnika VAT do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług, jako że kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach (lub dokumencie celnym), stwierdzających uprzednie ich nabycie (art. 19 ust. 1 i 2 ustawy o VAT). Faktura jest tu zatem traktowana tak samo jak dokument organu administracji państwowej (celnej). Wystawca faktury VAT, w której wykazano kwotę podatku, jest przy tym obowiązany do jego zapłaty także wówczas, gdy dana sprzedaż nie była w ogóle objęta obowiązkiem podatkowym lub była zwolniona od tego podatku albo gdy wykazano kwotę podatku wyższą od podatku należnego (art. 33 ustawy o VAT), jeśli tylko sprzedaż była czynnością realną, a nie fikcyjną. Stosownie, z ko-

lei, do przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. Nr 121, poz. 591, ze zm.), to właśnie faktura VAT jest dowodem księgowym, obcym lub własnym (art. 20 ust. 2 tej ustawy), zarówno do celów gospodarczych jak i podatkowych, a księga rachunkowa ma być przechowywana w sposób umożliwiający dostępność i sprawdzalność także tych dowodów, zwłaszcza dla celów podatkowych (art. 24 ust. 4 powołanej wyżej ustawy z dnia 29 września 1994 r. oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 listopada 2000 r., III SA 241/99, Przegl. Podat. 2001, z. 4, s. 60). Także przy realizowaniu przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą prawnego obowiązku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (art. 24a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176, ze zm.) podstawą zapisów w tej księdze są dokumenty księgowe, tymi zaś są przede wszystkim faktury VAT i ich dzienne zestawienia, a tylko wyjątkowo dokumenty wewnętrzne, noty księgowe, dowody przesunięć, itp. (§ 12 ust. 3 oraz §§ 13 i 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2000 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, Dz. U. Nr 116, poz. 1222, ze zm.). Podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych może też, co do zasady „na podstawie faktury wystawionej przez podatnika podatku od towarów i usług” – a nadto znów, jak przy podatku VAT, m.in. w oparciu o dokument odprawy celnej wystawiony przez urząd celny, czyli organ państwowy – pomniejszyć swój podatek dochodowy o niektóre poniesione wydatki (art. 27a ust. 6 pkt 1 ustawy o tym podatku z 1991 r.).

Przy powyższych założeniach nie można podzielić stanowiska, zaprezentowanego w – powoływanym we wniosku Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego – wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 października 1989 r. (SA/Ka 616/89, ONSA 1989, z. 2, poz. 89), jakoby faktura VAT była jedynie pisemnym dowodem zawarcia umowy. Dowodem doku-

mentującym tylko fakt zawarcia umowy może być paragon, czy wydruk z kasy rejestrującej, ale nie faktura. Ta wystawiana jest bowiem w wyniku zawarcia umowy i dokumentuje nie tylko samo jej zawarcie, lecz stwierdza także 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. Nie budzi zaś wątpliwości, że sfera prawa podatkowego to już nie stosunki prywatne, cywilnoprawne, lecz publicznoprawne. Tym samym nie można także podzielić poglądu zawartego w uzasadnieniu cytowanego na wstępie tej analizy wyroku Sądu Najwyższego z dnia 25 października 2001 r. (III KKN 765/99), jakoby faktura VAT dokumentowała tylko transakcję cywilnoprawną i nie odnosiła się do poświadczania okoliczności mającej znaczenie prawne w ujęciu publicznoprawnym. Nie odpowiada bowiem przedstawionym wcześniej założeniom wystawiania faktury VAT i jej znaczenia prawnego, twierdzenie leżące u podstaw powyższego poglądu, że „wystawca tej faktury działa jedynie we własnym imieniu i we własnej sprawie, nie poświadcza zaś nieprawdy innemu podmiotowi”. W oparciu o fakturę VAT nie tylko jej wystawca obniża „swoją” należny podatek od towarów i usług, ale stwarza taką możliwość także odbiorcy faktury w jego dalszej działalności gospodarczej. Daje mu też podstawę do odpowiedniego zapisu w księdze rachunkowej lub księdze przychodów i rozchodów, co stanowi podstawę obliczenia u tego podatnika również podatku dochodowego, umożliwiając nadto, w określonych sytuacjach, dokonanie odliczeń od tego ostatniego podatku, tak samo jak – co wskazano już wcześniej – w oparciu o niektóre dokumenty wystawione przez organy państwowe.

Wystawca faktury VAT poświadcza w niej zatem także zaistnienie okoliczności mających znaczenie publicznoprawne, a jest przy tym – jak już wskazano – ustawowo uprawniony i zobowiązany do wystawienia tego dokumentu. Niedostrzeżenie powyższego oznaczałoby w istocie deprecjono-

wanie rangi prawa podatkowego i wyraźnej woli ustawodawcy, który traktuje fakturę VAT w sposób szczególny, pozwalając właśnie w oparciu o nią na pomniejszenie przez podatników swych obowiązków fiskalnych wobec państwa. Świadczy to także o posiadaniu przez fakturę waloru zaufania publicznego. Wprawdzie w orzecznictwie administracyjnym, podnosząc, że art.19 ustawy o VAT nie daje podstawy do konstruowania domniemania prawdziwości faktury, wywodzi się, iż oznacza to, że podatnik nie jest zwolniony z wymogu współdziałania z organami podatkowymi w zakresie gromadzenia dowodów świadczących o tym, że stwierdzone fakturą usługi były rzeczywiście świadczone. (cyt. wcześniej wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 marca 2002 r., II RN 31/01), ale oznacza to jedynie, iż w postępowaniu podatkowym lub w toku kontroli podatkowej albo w ramach czynności sprawdzających, podatnik winien współdziałać z organem, gdy organ ten poweźmie wątpliwości co do rzetelności okoliczności wykazanych fakturą. To jednak faktura jest według ustawodawcy podstawą wskazanych wcześniej wpisów księgowych, obniżzeń czy pomniejszeń podatkowych. Ma być ona rzetelna, a więc odzwierciedlać rzeczywistą postać zdarzenia, którego dotyczy. Wymaga się więc, by wskazywała ona m.in. datę czynności, cenę jednostkową bez podatku, wartość transakcji, kwotę podatku i kwotę należności oraz dane podatnika i nabywcy (art. 31 ust.1 ustawy o VAT), w tym ich numery identyfikacji podatkowej (§ 36 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 109, poz. 1245, ze zm.). W orzecznictwie wskazuje się zaś, że np. wystawienie faktury bez wskazania w niej numeru identyfikacyjnego sprzedawcy lub ze wskazaniem takiego numeru nieodpowiadającego rzeczywistemu stanowi rzeczy rodzi ten skutek, iż podatnik udokumentowujący nabycie towaru lub usługi taką fakturą pozbawiony jest prawa do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku w fakturze tej naliczonego, a

zaewidencjonowanie przezeń kwoty podatku naliczonego z tej faktury, jako obniżającego podatek należny, stanowi naruszenie określonego w art. 27 ust. 4 ustawy o VAT obowiązku prowadzenia ewidencji dotyczącej określenia wysokości podatku naliczonego (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 1999 r., NSA/Sz 109/98, Lex nr 36929). Wskazano już wcześniej, że sam ustawodawca zakłada, iż wystawca faktury VAT jest obowiązany do zapłaty podatku nawet wtedy, gdy wystawił fakturę z wykazanym podatkiem choć dana sprzedaż, faktycznie zrealizowana, nie była nim objęta lub była objęta podatkiem niższym albo była zwolniona od tego podatku (art. 33 VAT). Zatem zarówno ustawodawca jak i orzecznictwo traktują wymogi stawiane fakturze przez prawo z wyjątkową skrupulatnością, uzależniając od ich spełnienia skutki w sferze publicznoprawnej (podatkowej). Akcentuje się to także w doktrynie, wskazując też na inne uchybienia wymogom faktury, eliminujące możliwości wskazanych wcześniej ulg, pomniejszeń i odliczeń podatkowych (zob. np. T. Stępień, K. Stępień: *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, Toruń 2000, s. 75). Prawidłowo wystawiona faktura ma więc walor zaufania publicznego, gdyż tylko wtedy stwarza ona możliwość wywołania konsekwencji prawno-publicznych. Z uwagi przy tym nie na podmiot wystawiający, ale ze względu na okoliczności, które stwierdza, mające istotne znaczenie publicznoprawne, faktura jest zrównana z dokumentem wystawianym w tym zakresie przez organy państwowe, czyli przez funkcjonariuszy publicznych.

Reasumując należy przyjąć, że skoro faktura VAT dokumentuje okoliczności istotne dla prawa publicznego i wywołuje konsekwencje publicznoprawne na równi z niektórymi dokumentami wystawianymi przez organy administracji państwowej, a uprawnienie określonych podmiotów do jej wystawiania płynie wprost z ustawy, to wystawca takiej faktury jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k. Stanowisko takie jest reprezentowane także w piśmiennictwie (zob. np. Z. Ko-

złowski: Zagarnięcie mienia społecznego a uszczuplenie podatku VAT, PiPr 1997, z. 3, s. 118; R. Kubacki, A. Bartosiewicz: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2003, s. 304).

Pytanie zawarte we wniosku Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego ograniczało się do tej właśnie kwestii i można by poprzestać na powyższym stwierdzeniu. W uzasadnieniu tego wniosku podniesiono jednak także, jak wskazano na wstępie, kwestię wzajemnego stosunku art. 271 § 1 k.k. i art. 62 § 2 k.k.s. sugerując, że i tak przy przyjęciu, iż wystawca faktury VAT może być podmiotem przestępstwa z art. 271 § 1 k.k., zachodzi pozorny zbieg tego przepisu z art. 62 § 2 k.k.s., a stosunek specjalności eliminuje stosowanie art. 271 § 1 k.k. Analizując ten aspekt zagadnienia należy zauważyć, że art. 62 k.k.s. penalizujący wystawianie nierzetelnej faktury i posługiwanie się taką fakturą zamieszczony jest w rozdziale zatytułowanym: „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji”. W oficjalnym uzasadnieniu rządowego projektu k.k.s. podkreślono zaś, że w porównaniu z dawną u.k.s. kodeks zmienił tytuł tego rozdziału i że w ten sposób odpowiednio uwypuklono dobro, którego ochronę postuluje współczesny ustawodawca i położono wyraźny akcent na przestrzeganie „obowiązku podatkowego” (zob. Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy, wyd. Min. Spraw., Warszawa 1999, z. 25, s. 221. Poprzednikami tego przepisu były, początkowo art. 97 § 2 u.k.s., ujęty w rozdziale: „Przestępstwa i wykroczenia podatkowe”, a następnie art. 102 § 2 u.k.s. z rozdziału „Przestępstwa i wykroczenia w zakresie zobowiązań podatkowych i dotacji”).

Różnica w intytucji wskazanych rozdziałów jest wyraźna i wskazuje na odmienny rodzajowy przedmiot ochrony tzw. czynów podatkowych w poprzedniej i w obecnej regulacji karnej skarbowej. Nie są to już czyny określane przez ustawę ogólnikowo jako „podatkowe”, czy „z zakresu zobowiązań podatkowych”, ale czyny „przeciwko obowiązkowi podatkowemu”,

czyli godzące w ten obowiązek. Zgodnie przy tym z art. 53 § 30 k.k.s. użyte w rozdziale 6 tego kodeksu określenia, w tym określenie „obowiązek podatkowy”, mają znaczenie nadane im w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Stosownie zaś do art. 4 tej ustawy obowiązkiem tym nie jest każdy obowiązek płynący z prawa podatkowego, lecz jedynie „wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach”. W doktrynie prawa podatkowego akcentuje się w związku z tym, że obowiązek podatkowy nie obejmuje obowiązków instrumentalnych (zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2002, s. 22) oraz że jest to kategoria zobiektywizowana, powstająca z chwilą zaistnienia stanu faktycznego określonego w hipotezie normy prawnopodatkowej (C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla: Ustawa Ordynacja Podatkowa. Komentarz, Warszawa 2003, s. 49). W piśmiennictwie karnoskarbowym z kolei wskazuje się, że z uwagi na przedmiot ochrony przepisy rozdziału 6 Kodeksu karnego skarbowego obejmują czyny polegające na całkowitym lub częściowym uchylaniu się od opodatkowania, nieprawidłowym jego regulowaniu lub na utrudnieniu prawidłowego wymiaru podatku bądź kontroli prawidłowości jego uregulowania od strony przedmiotowej i podmiotowej (zob. np. S. Baniak: Prawo karne skarbowe, Kraków 2001, s. 134-138; J. Michalski: Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I. Przepisy karne skarbowe i wykroczenia skarbowe. Warszawa 2000, s. 143).

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. Trzeba zauważyć, że już pod

rządem dawnej ustawy karnej skarbowej, po zmianie tytułu rozdziału obejmującego ten czyn, wskazywano w piśmiennictwie, że skoro chodzi o czynny „w zakresie zobowiązań podatkowych”, to w wypadku wystawienia faktury VAT na czynność fikcyjną, zobowiązanie podatkowe w ogóle nie powstaje, nie może być przeto przedmiotem ochrony prawno-karnej przepisów ustawy karnej skarbowej, a tym samym jej wystawca, jako upoważniony do wystawiania dokumentu, winien odpowiadać z ówczesnego art. 266 § 1 k.k. z 1969 r. (Z. Kozłowski: Zagarnięcie mienia społecznego a uszczuplenie podatku VAT, *op. cit.*, s.117-118). W orzecznictwie podatkowym także i obecnie akcentuje się, że wystawienie faktury z wykazaniem w niej podatkiem, która jednak nie dokumentuje rzeczywistej sprzedaży, nie stwarza obowiązku podatkowego w sferze podatku od towarów i usług, czyli zapłaty wykazanego w tej fakturze podatku VAT, ten bowiem powstaje – jak każdy podatek – w związku z rzeczywistym zdarzeniem, a nie przez wystawienie dokumentu na zdarzenie nie zaistniałe (zob.: uchwałę składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02, ONSA 2002, nr 4, poz. 136; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 lipca 2002, III RN 136/01, OSNP 2003, z. 13, poz.3 01; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 2002, II SA 618/01, Mon. Pod. 2003, z. 4, s. 30). Skoro jednak wystawienie faktury na czynność fikcyjną nie rodzi obowiązku podatkowego, to czyn taki nie może być kwalifikowany z art. 62 § 2 k.k.s., jako że nie jest to czyn „przeciwko obowiązkom podatkowym”, jak wymaga tego k.k.s. Dostrzeżono to w cytowanej uchwale składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2002 r., w której z powołaniem się na wskazane na wstępie postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 3 października 2001 r. (V KKN 249/01) podniesiono, że brak obowiązku podatkowego w podatku VAT nie oznacza jeszcze braku jakichkolwiek konsekwencji prawnych wobec wystawcy rachunku. Jeżeli bowiem fikcyjna faktura służy niewykonaniu innych zobowiązań podatko-

wych może wchodzić tu w grę odpowiedzialność z art. 62 § 2 k.k.s., a w innych wypadkach z art. 271 § 1 k.k. Stanowisko to, przez powoływanie się na ową uchwałę, aprobowano też w innych, wskazanych wyżej orzeczeniach podatkowych Naczelnego Sądu Administracyjnego i Sądu Najwyższego, a także w doktrynie (zob. R. Kubacki, A. Bartosiewicz: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, *op. cit.*, s. 304).

Rzecz w tym, że faktura nierzetelna, o jakiej mowa w art. 62 § 2 k.k.s., to zarówno faktura nieodzwierciedlająca rzeczywistego przebiegu zdarzenia odnośnie do niektórych tylko jego elementów, przy zaistnieniu jednak samej transakcji, jak i faktura fikcyjna, dokumentująca czynność w ogóle nie zaistniałą. W pierwszej sytuacji wchodzi w grę odpowiedzialność z art. 62 § 2 k.k.s., gdyż przepis ten jako *lex specialis* wypiera normę ogólną, czyli art. 271 § 1 k.k. Przepis art. 62 § 2 k.k.s., w zakresie penalizacji wystawiania faktur nierzetelnych zawiera bowiem w takim wypadku znamiona wskazane w art. 271 § 1 k.k., a znamieniem specjalizującym jest rodzaj wystawianego dokumentu (faktura) oraz ograniczenie kręgu podmiotów tego czynu do wystawcy faktury. Stanowisko takie było reprezentowane w doktrynie także pod rządem k.k. z 1969 r. (zob. np. O. Górniok: Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego, *PiPr* 1997, z. 2, s. 21). Przy fakturze fikcyjnej sytuacja ulega zmianie. Jeżeli faktura ta służy jednak rozliczeniu z podatku, np. z podatku dochodowego przez pomniejszenie dochodu – o wydatki będące kosztem uzyskania przychodu lub samego podatku – o dokumentowane nią ulgi podatkowe, to wystawienie fikcyjnej faktury 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 w ogóle nie godzi w żaden obowiązek podat-

kowy 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 – 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 k.k.s. Tym samym jednak między art. 271 § 1 k.k. i art. 62 § 2 k.k.s. w zakresie czynu polegającego na wystawieniu faktury jako dokumentu nie zawsze zachodzi stosunek specjalności, który eliminowałby kwalifikację z art. 271 § 1 k.k.

Mając to wszystko na względzie rozstrzygnięto jak w uchwale.