

STUDIA IURIDICA TORUNIENSIA

TOM CZWARTY

pod red. Danuty Janickiej, Toruń 2008

Tomasz Oczkowski

GŁOSA DO UCHWAŁY SKŁADU 7 SĘDZIÓW SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 30 WRZEŚNIA 2003 R. (I KZP 22/03 – OSNKW NR 9–10/2003, POZ. 75)

Uchwała składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r.

Osoba, która stosownie do przepisów ustawy z dnia 6 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (DzU 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 k.k.s., stanowiącego *lex specialis*.

W wydanym orzeczeniu Sąd Najwyższy rozstrzygnął jedną z istotnych kwestii, jaką jest ocena prawnokarna wystawiania faktur VAT, niebędących potwierdzeniem rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Dotychczas w tej kwestii Sąd Najwyższy prezentował odmiennie stanowiska¹.

Dla podjęcia rozważań prawnych wskazać należy pewne podstawowe elementy stanu faktycznego. Faktury VAT były wystawione przez istniejące podmioty gospodarcze, posiadające status podatnika VAT, co oznacza, że do obrotu prawnego trafiły dokumenty wystawione przez podmiot do tego uprawniony. Faktury te nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a więc miały one charakter fikcyjny. Powyższe okoliczności oznaczały jednak, że faktury te nie są dokumentami podrobionymi w rozumieniu przepisu art. 270 § 1 k.k., co wyłączało uznanie tych czynów za wyczerpujące znamiona przestępstwa fałszerstwa dokumentów.

W obu dokonanych rozstrzygnięciach Sąd Najwyższy przyjął jednak, że każdy z tych czynów wyczerpuje znamiona przestępstwa poświadczenia nieprawdy z art. 271 § 1 k.k. Przed analizą uzasadnienia stanowiska wyrażonego przez Sąd Najwyższy, warto odnieść się w szerszym zakresie do problemu prawnokarnej oceny autentycznych dokumentów prywatnych występujących w obrocie prawnym, w których zawarto nieprawdziwe informacje. Chodzi tu ocenę przesłanek, od których uzależnione jest uznanie sporządzenia nie-

¹ Odmienny pogląd wyraził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 25 października 2001 r. III KKN 76/99, OSNKW 1-2/02, poz. 8. W rozstrzygnięciu tym przyjęto, że faktura VAT dokumentuje wyłącznie transakcje o charakterze cywilnoprawnym, co oznacza, że nie jest publicznoprawnym poświadczeniem okoliczności mających znaczenie prawne. Stanowisko analogiczne do wyrażonego w uchwale, Sąd Najwyższy zajął m.in. w postanowieniu z dnia 3 października 2001 r. (V KKN 249/01, OSNKW 1-2/02, poz. 7).

prawdziwego w treści dokumentu prywatnego za przestępstwo poświadczenia nieprawdy z art. 271 § 1 k.k. Zasadniczą kwestią jest tu wykładnia znamion przedmiotu czynności wykonawczej, jak również wykładnia znamion podmiotu tego przestępstwa. Ustalenia dotyczące obu tych elementów pozwolą ocenić, które rodzaje dokumentów mogą być dokumentami „poświadczającymi nieprawdę” w rozumieniu art. 271 § 1 k.k. Słusznie bowiem wskazywał Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 12 marca 1996 r., że byt przestępstwa z art. 266 k.k. (z 1969 r.) nie jest zależny od tego, czy jest to dokument urzędowy lub prywatny, lecz od tego, kto ten dokument wystawił².

Począwszy od kodeksu karnego z 1969 r. (art. 266 k.k.), zmieniono istotnie ukształtowanie znamion przestępstwa poświadczenia nieprawdy i przyjętą tam konstrukcję przestępstwa w niezmienionej niemal postaci przeniesiono do k.k. z 1997 r. (art. 271 k.k. – wprowadzona zmiana ma charakter nieistotny, gdyż zamiast „osoby upoważnionej” w nowym k.k. mówi się o „osobie uprawnionej” do wystawienia dokumentu³). Zmiana ta, poza wprowadzeniem jednego przepisu penalizującego to zachowanie, polegała na rozszerzeniu kręgu podmiotów tego przestępstwa. W kodeksie karnym z 1932 r. przewidziane były dwa typy przestępstwa poświadczenia nieprawdy – w art. 287 k.k. i w art. 192 k.k. Pierwsze z nich mogło być popełnione przez urzędnika, sprawcą drugiego mogła być wyłącznie osoba zaufania publicznego oraz lekarz, weterynarz lub położna. Przyjęto, że osobą zaufania publicznego jest wąski krąg podmiotów (notariusz, biegły sądowy), których oświadczenia mają taką samą moc dowodową jak dokumenty urzędowe lub też które z chwilą ich wystawienia objęte są zaufaniem publicznym⁴. Niewątpliwie chodziło tu o uzyskanie cech zaufania publicznego w oparciu o odpowiedni akt urzędowy, którym dana osoba uzyskała prawo do potwierdzania wiarygodności pewnych dokumentów lub oświadczeń⁵.

Odnosząc się do powojennych kodeksów karnych, pojęcie funkcjonariusza publicznego należy uznać za pojęcie tożsame z pojęciem urzędnika⁶. Podkreślić jednak należy, że w przypadku dokumentu urzędowego dla bytu tego przestępstwa nie ma znaczenia okoliczność, że został on wystawiony przez funkcjonariusza publicznego nieposiadającego stosownych kompetencji⁷.

Obok funkcjonariusza publicznego jako podmiotu przestępstwa poświadczenia nieprawdy, ustawodawca wprowadził kategorię osoby upoważnionej (uprawnionej na gruncie k.k. z 1997 r.) do wystawiania dokumentów, potwierdzającej okoliczności mające znaczenie prawne. Jest to z pewnością pojęcie szersze niż „osoba zaufania publicznego”. Pod-

² I KZP 39/95, OSP 7-8/96, poz. 144 z aprobującą glosą Sz. T. Szymańskiego, PiP 10/96, s. 114–117. Zob. także krytyczną glosę do tej uchwały B. Mik, OSP 2/97, poz. 44, w której autorka akcentowała przede wszystkim konieczność wykładni przedmiotu czynności wykonawczej tego przestępstwa.

³ O. Górniok, [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, Gdańsk 2002/2003, s. 1153.

⁴ L. Pepier, *Komentarz do Kodeksu karnego*, Kraków 1933, s. 536, J. Jamontt, E. St. Rappaport, *Kodeks karny z 1932 r. Część szczególna*, Warszawa 1932, s. 192. Zob. także wyrok Sądu Najwyższego z 6 grudnia 1935 r., 3 K 590/35, *Gazeta Sądowa Warszawska* 1936, nr 18, s. 282.

⁵ J. Makarewicz, *Kodeks karny z komentarzem*, wyd. 5, Lwów 1938, s. 468.

⁶ Pojęcie to nie było definiowane w k.k. z 1932 r., ale z uwagi na charakter tej funkcji nie było problemów z jej wykładnią. Zob. J. Nisenson, M. Siewierski, *Kodeks karny i Prawo o wykroczeniach. Komentarz*, Łódź 1949, s. 326–328.

⁷ Tak A. Marek, *Kodeks karny. Komentarz*, 3 wyd., Dom Wydawniczy ABC 2006, s. 490–491, O. Górniok, op.cit., s. 1152–1153, odmiennie J. Wojciechowski, *Kodeks karny. Komentarz. Orzecznictwo*, Warszawa 1997, s. 475 oraz na gruncie k.k. z 1969 r. Sz. T. Szymański w glosie do uchwały Sądu Najwyższego z 13 marca 1996 r., I KZP 39/95, PiP 10/96, s. 116–117, J. Bafia, K. Mioduski, M. Siewierski, *Kodeks karny. Komentarz*, t. II, *Część szczególna*, Warszawa 1987, s. 452 i k.k. z 1932 r. J. Makarewicz, op.cit., s. 652.

miotem tego przestępstwa może być więc nie tylko osoba pełniąca funkcję publiczną, ale każdy inny podmiot uprawniony do wystawiania dokumentów mających znaczenie prawne⁸. Słusznie podkreśla B. Mik, że źródłem tego uprawnienia może być nie tylko przepis prawa, ale może ono wynikać z pełnionej funkcji, zajmowanego stanowiska, prowadzenia działalności, polecenia przełożonego⁹. Chodzi tu więc o osobę, która w ramach szczególnych uprawnień zawodowych lub służbowych wystawia dokumenty, mające walor dowodowy i potwierdzające fakty mające znaczenie prawne (np. upoważniony pracownik wydaje zaświadczenia o wysokości zarobków), a nie o każdą osobę będącą uczestnikiem obrotu gospodarczego¹⁰.

Dla określenia rodzaju dokumentów prywatnych, istotne znaczenie ma także wykładnia wystawienia dokumentu mającego znaczenie prawne, w którym zawarto nieprawdziwe informacje. Za słuszny należy uznać dominujący pogląd, że dokument w rozumieniu art. 271 k.k. potwierdza okoliczności, z których mogą wynikać jakieś konsekwencje w sferze cudzych praw lub obowiązków i którym to potwierdzeniem inna osoba może się posłużyć¹¹. Tego rodzaju wykładnia wiąże się z indywidualnym podmiotem przestępstwa oraz z kwestią rozróżnienia poświadczenia pewnych okoliczności od składania oświadczeń, a w tym oświadczeń woli przez zainteresowane podmioty. Przepis art. 271 k.k. nie obejmuje więc umów cywilnoprawnych lub innych oświadczeń składanych w obrocie prawnym przez zainteresowane podmioty (np. złożenie wniosku kredytowego zawierającego nieprawdziwe informacje)¹². Dotyczy to także umów cywilnoprawnych, w których podano nieprawdziwe informacje o wartości przedmiotu umowy w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych¹³. Umowa jest przecież zawsze oświadczeniem stron i nie może być nawet w części swej treści traktowana odrębnie jako poświadczenie pewnych okoliczności¹⁴.

Z punktu widzenia dalszych rozważań, istotne jest więc, że dokument, o którym mowa w art. 271 k.k., ma znaczenie prawne „na zewnątrz”, a więc że stanowi dowód dla innych uczestników obrotu gospodarczego¹⁵. Zasadniczą bowiem kwestią w postanowieniu wydanym przez Sąd Najwyższy było dokonanie oceny znaczenia faktury VAT w obrocie prawnym. Faktura VAT jest bowiem specyficznym dokumentem występującym w obrocie prawnym. Nie jest to z pewnością umowa cywilnoprawna, gdyż dokument ten

⁸ Tak A. Marek, op.cit., s. 490; B. Mik w głosie do uchwały Sądu Najwyższego z 12.03.1996 r., I KZP 39/95, s. 93.

⁹ B. Mik, op.cit., s. 93.

¹⁰ O. Górnioł, op.cit., s. 1153.

¹¹ J. Wojciechowski, op.cit., s. 475, Sz. T. Szymański, op.cit., s. 116.

¹² A. Marek, op.cit., s. 491, O. Górnioł, op.cit., s. 1153–1154, Sz. T. Szymański, op.cit., s. 116, tak też Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 24.10.1996 r., V KKN 147/96, OSNKW 1-2/97, poz. 8 oraz Sąd Apelacyjny w Krakowie w wyroku z dnia 26.08.1999 r. II AKa 131/99 oraz z 25.11.1999 r. II AKa 173/99, S. Zabłocki, P. Wypych, *Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych w sprawach karnych*, Warszawa 2002, s. 217. Odmienne B. Mik, op.cit., s. 94–95. Autorka podkreśla nieuzasadnione uprzywilejowanie osób składających nieprawdziwe pisemne oświadczenia w sytuacji, gdy nie jest możliwe uznanie ich czynu za składanie fałszywych zeznań.

¹³ Tak A. Marek, *Komentarz do Kodeksu karnego. Część szczególna*, Warszawa 2000, s. 284. Pogląd ten zaakceptował Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 9 maja 2002 r., V KKN 323/99, OSNKW 9-10/02, poz. 71. Odmienne stanowisko wyraził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 18 października 1995 r., II KRN 95/95, Prokuratura i Prawo. Orzecznictwo 1996, nr 2–3, poz. 5. Tak też O. Górnioł, op.cit., s. 1154.

¹⁴ Sz. T. Szymański, op.cit., s. 116.

¹⁵ Dokument ten może mieć także tzw. „wewnętrzne” znaczenie, a więc gdy jest on istotny wyłącznie dla władzy przełożonej czy władzy kontrolującej. Tak O. Górnioł, op.cit., 1154 oraz na gruncie k.k. z 1969 r. J. Bafia, K. Mioduski, M. Siewierski, op.cit., s. 451. Na gruncie k.k. z 1932 r. koncepcję tę odrzucił J. Makarewicz, op.cit., s. 653.

jest generalnie wystawiany po wykonaniu usługi lub wydaniu towaru, jeżeli czynności te opodatkowane są podatkiem od towarów i usług¹⁶. Wystawienie zaś tego dokumentu może się wiązać ze szczególnymi uprawnieniami, wynikającymi z istoty podatku od towarów i usług. Jedną z cech tego podatku jest możliwość odliczenia naliczonego podatku VAT lub nawet możliwość bezpośredniego uzyskania zwrotu tego podatku, przewyższającego wartość podatku należnego. Uprawnienie to przysługuje podatnikom podatku VAT, którzy będąc podmiotami gospodarczymi, mają prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT przy nabyciu towarów lub usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną tym podatkiem. Jednakże formalną podstawą do tego odliczenia jest przede wszystkim otrzymanie faktury VAT, wystawionej przez podmiot posiadający status podatnika tego podatku. Nie każdy więc podmiot może wystawiać tego rodzaju dokumenty. Może być nim wyłącznie podmiot do tego uprawniony. Słusznie podkreślił Sąd Najwyższy, że w tym zakresie wystawienie faktury VAT wywołuje skutki wyłącznie w sferze publicznoprawnej (podatkowej).

Jednakże Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 3 października 2001 r. słusznie podkreśla, że w przypadku, gdy wystawienie faktury VAT jest także sposobem wprowadzenia w błąd innego uczestnika obrotu gospodarczego, to dochodzi tu także do poświadczenia nieprawdy w rozumieniu art. 271 § 1 k.k. W takim wypadku, faktura VAT nabiera bowiem odmiennego znaczenia prawnego i jest także poświadczeniem wystąpienia określonego zdarzenia gospodarczego (wydania towaru) o cechach i danych wskazanych w fakturze. Podatnik ma bowiem obowiązek wystawić fakturę VAT w chwili wydania towaru lub najpóźniej w terminie 7 dni od daty wydania towaru innemu podatnikowi tego podatku. Oznacza to więc, że faktura VAT wystawiona przez podmiot uprawniony (podatnika) jest potwierdzeniem wykonania umowy. Nadaje to fakturze VAT istotne znaczenie dowodowe, gdyż potwierdza ona okoliczność mającą istotne znaczenie prawne dla innego uczestnika obrotu gospodarczego. Jednocześnie z uwagi na fakt, że jest to dokument wystawiony przez podmiot uprawniony, zgodnie ze sformalizowaną procedurą dotyczącą dokumentowania zdarzeń gospodarczych dla celów podatkowych, objęty jest on szczególnym zaufaniem publicznym. Jeżeli dokument ten jest wystawiony przez podatnika podatku VAT, zarejestrowanego w urzędzie skarbowym, to nie ma podstaw do kwestionowania zdarzeń gospodarczych opisanych w przedstawionej fakturze.

Do rozpatrzenia pozostaje także inna kwestia, wskazana w uchwale Sądu Najwyższego. Sąd Najwyższy przyjął, że kwalifikacja prawna czynu jako przestępstwa z art. 271 § 1 k.k. zachodzi wyłącznie w sytuacji, gdy do wystawienia faktury doszło w innym celu, niezwiązanym z zobowiązaniami podatkowymi. W uzasadnieniu do uchwały słusznie podkreślono, że fikcyjna faktura może godzić w obowiązek podatkowy, gdyż może być wykorzystana przez inny podmiot do zmniejszenia obciążeń podatkowych. Jeżeli więc dla podmiotu ją wystawiającego nie może ona rodzić zobowiązań podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług (brak obrotu jako podstawy opodatkowania)¹⁷, to zdaniem Sądu Najwyższego wykorzystanie tej faktury przez inny podmiot w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych, narusza przepis art. 62 § 2 k.k.s., gdyż chroni on szeroko rozumiany obowiązek podatkowy. W takim przypadku przepis ten jako *lex specialis* wyłącza stosowanie

¹⁶ Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 12.11.1998 r., I ACa 779/98, Prawo Gospodarcze 2000, nr 3, s. 47.

¹⁷ Zob. Z. Kozłowski, *Zagarnięcie mienia społecznego, a uszczuplenie podatku VAT*, Prokuratura i Prawo 1997, nr 3, s. 118.

przepisu art. 271 § 1 k.k. W konsekwencji Sąd Najwyższy przyjmuje, że jeżeli fikcyjna faktura VAT nie godzi w obowiązek podatkowy, to czyn narusza wyłącznie art. 271 § 1 k.k.

Wskazać jednak należy, że przepis art. 62 § 2 k.k.s., w przeciwieństwie do art. 102 u.k.s., dotyczy wyłącznie nierzetelnej faktury wystawionej za wykonane świadczenie. Oznacza to więc, że poza zakresem penalizacji wyznaczonej przez art. 62 § 2 k.k.s. są przypadki wystawienia faktury fikcyjnej, tj. wystawionej przez podmiot prawnie nieistniejący lub potwierdzającej zdarzenie gospodarcze, które w rzeczywistości nie wystąpiło, mimo iż wystawił ją podmiot uprawniony do wystawiania faktur VAT¹⁸. Okoliczność tę Sąd najwyższy pominał, a przecież węższy zakres kryminalizacji wyznaczony przez art. 62 § 2 k.k.s. powoduje, że w stanie faktycznym ocenianym przez Sąd Najwyższy w ogóle nie doszło do wyczerpania znamion tego przestępstwa skarbowego. Dlatego bez względu na cel, który sprawca (osoba wystawiająca fikcyjną fakturę VAT) będzie zamierzał osiągnąć, tj. czy będzie on dążyć wyłącznie do zmniejszenia obciążeń podatkowych przez podmiot, na rzecz którego była faktura wystawiona, czy będzie ona jednym z elementów dokonania klasycznego oszustwa, czy też nawet, gdy sprawca reprezentujący podmiot uprawniony do wystawiania faktur będzie dążyć do osiągnięcia obu z tych celów, czyny tego rodzaju nie mogą być w ogóle oceniane na podstawie art. 62 § 2 k.k.s.

Niemniej jednak i tak nie można zaakceptować wskazanego przez Sąd Najwyższy poglądu, że przepis art. 62 § 2 k.k.s. jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 271 § 1 k.k. Jeżeli przyjmujemy, że faktura VAT może mieć znaczenie prawne „na zewnątrz”, a więc może być dokumentem, który ma znaczenie prawne dla innych uczestników obrotu (tj. osób trzecich), a podmiot ją wystawiający jest podmiotem uprawnionym do wystawienia dokumentów w rozumieniu art. 271 § 1 k.k., to czyn ten w tym zakresie nie godzi w dobro prawne ujęte w art. 62 § 2 k.k.s. W przypadku poświadczania nieprawdy mamy do czynienia z naruszeniem zaufania, jakie podkładane jest w dokumentach (fakturach VAT), potwierdzających wystąpienie określonego zdarzenia gospodarczego. W przypadku zaś, o którym mowa w art. 62 § 2 k.k.s., chodzi o naruszenie obowiązku potwierdzenia zdarzenia gospodarczego mającego znacznie podatkowe, w drodze wystawienia faktury VAT¹⁹. W tym więc zakresie nie chodzi o interes innych uczestników obrotu gospodarczego, lecz przede wszystkim o interes organów podatkowych, uprawnionych do kontroli i oceny zdarzeń gospodarczych mających znaczenie podatkowe. Jeśli więc nierzetelna faktura VAT będzie wykorzystywana zarówno dla celów podatkowych, jak i dla potwierdzenia opisanych w niej zdarzeń gospodarczych, to w takiej sytuacji, zachodzić będzie przypadek idealnego, jednoczynowego zbiegu przestępstw z art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271 § 1 k.k., o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s. Pierwszy z przepisów chroni przecież pewne obowiązki spoczywające na podatnikach, drugi zaś chroni szeroko rozumiane zaufanie do dokumentów będących w obiegu prawnym²⁰.

¹⁸ Zob. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, wyd. 3. Warszawa 2005, s. 371; D. Łabuda, *Nierzetelne wystawianie faktur – oszustwo pospolite czy podatkowe? Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 30.9.2003, I KZP 22/03*, Monitor Podatkowy 2004, nr 6, s. 48

¹⁹ Zob. szerzej R. Kubacki, A. Bartosiewicz, op.cit., s. 373–374. Autorzy słusznie przy tym przyjmują, że wystawienie faktury VAT przez podmiot nieuprawniony nie jest de facto wystawieniem faktury w rozumieniu art. 62 § 2 k.k.s., lecz jest wyłącznie wystawieniem dokumentu, który pozoruje fakturę. Zob. odmiennie stanowisko w tej sprawie D. Łabuda, op.cit., s. 50.

²⁰ Tak też D. Łabuda, op.cit., s. 50. Odmienne, zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego, A. Marek, op.cit., s. 491–492.

