



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Sygn. akt P 40/13

BAS-WPTK-2252/13

Warszawa, dnia 28 listopada 2014 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KAN C E L A R I A	
wpl. dnia	28. 11. 2014
L.dz.	L. zał.

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie pytania prawnego Sądu Rejonowego dla Wrocławia-Fabrycznej we Wrocławiu II Wydział Karny z 17 maja 2013 r. (sygn. akt P 40/13), jednocześnie wnosząc o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli, stan faktyczny sprawy i zarzuty pytającego sądu

1. Przedstawiając pytanie prawne z 17 maja 2013 r. (dalej: pytanie prawne), Sąd Rejonowy dla Wrocławia-Fabrycznej we Wrocławiu II Wydział Karny (dalej: pytający sąd) zakwestionował art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.; dalej: k.k.s.). Poddany kontroli przepis, wraz z nieobjętym zakresem zaskarżenia jego § 1, stanowi: „Kto wbrew obowiązкови nie wystawia faktury lub rachunku za wykonanie świadczenia, wystawia je w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych” (§ 1); „Kto fakturę lub rachunek, określone w § 1, wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem posługuje się, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych” (§ 2).

2. Kontrolowany przepis budzi wątpliwości konstytucyjne pytającego sądu w zakresie, „w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, na podstawie art. 108 § 1 [powinno być ust. 1 – uwaga własna] ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej: ustawa o VAT), wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, swoistej sankcji podatkowej, polegającej na obowiązku zapłaty podatku w efekcie samego wystawienia fikcyjnej faktury wskazującej kwotę podatku” (*petitum* pytania prawnego).

Zgodnie z przywołanym w zakresie zaskarżenia art. 108 ust. 1 ustawy o VAT: „W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty”.

3. Zważywszy wątpliwości Sejmu odnoszące się do przyjętego w niniejszej sprawie przedmiotu kontroli, powstałe w świetle przesłanek warunkujących dopuszczalność orzekania przez Trybunał Konstytucyjny w postępowaniu zainicjowanym pytaniem prawnym, przedmiot kontroli zostanie szczegółowo przedstawiony w części poświęconej analizie formalnoprawnej (pkt II niniejszego pisma).

4. Wątpliwości pytającego sądu co do konstytucyjności wyżej wskazanego przepisu pojawiły się na tle następującego stanu faktycznego.

lipca 2012 r. do Sądu Rejonowego dla Wrocławia-Fabrycznej we Wrocławiu II Wydział Karny akt oskarżenia przeciwko K S wniósł Inspektor Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w W , zarzucając mu popełnienie przestępstw skarbowych z art. 62 § 2 w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. oraz z art. 54 § 2 i art. 62 § 2 w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. Z perspektywy postępowania w sprawie kontroli konstytucyjności istotne jest wskazanie, że oskarżony w okresie od stycznia 2007 r. do grudnia 2008 r., prowadząc działalność gospodarczą pod firmą B , działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, wystawiał faktury VAT na rzecz P (na łączną kwotę zł), dokumentując w nich czynności, które nigdy nie zostały wykonane.

Wyrokiem nakazowym z września 2012 r. oskarżony został uznany za winnego popełnienia zarzucanych mu czynów. września 2012 r. sprzeciw od wyroku nakazowego wniósł obrońca oskarżonego, argumentując, że w sprawie zachodzi negatywna przesłanka procesowa wynikająca z art. 17 § 1 pkt 7 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 ze zm.; dalej: k.p.k.) w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., polegająca na tym, że wobec oskarżonego, co do tych samych czynów wskazanych w akcie oskarżenia i wyroku nakazowym, decyzjami Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej, zostało prawomocnie zakończone postępowanie karne.

Pytający sąd ustalił, że działalność K. S była objęta kontrolą, przeprowadzoną w zakresie rzetelności deklarowanych przez niego podstaw opodatkowania podatku od towarów i usług (dalej: podatek VAT), a także podatku dochodowego od osób fizycznych (zagadnienie tego podatku, z uwagi na powiązanie przez pytający sąd w zakresie zaskarżenia k.k.s. z ustawą o VAT, nie będzie przedmiotem rozważań w dalszej części stanowiska). Kontrole te ujawniły, że przedsiębiorca nie zrealizował usług wykazanych w fakturach VAT wystawionych na rzecz P w okresach: 1) od stycznia do grudnia 2007 r.; 2) od stycznia do grudnia 2008 r.; 3) od stycznia do grudnia 2009 r. Z uwagi na to, że K. S nie wpłacił podatku VAT, zgodnie z dyspozycją art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej, w drodze odrębnych decyzji administracyjnych, określił mu kwotę podatku VAT do zapłaty w wysokości podatku

wynikającego z wystawionych faktur, odpowiednio za rok 2007, 2008 i 2009 (decyzje, odpowiednio, nr: ; oraz). Dążąc do weryfikacji tych rozstrzygnięć, skarżący odwoływał się od każdego z nich, jednak Dyrektor Izby Skarbowej w W utrzymał je w mocy. K. S nie uruchamiał kontroli sądowej przedmiotowych decyzji.

5. Podstawowy zarzut kierowany pod adresem art. 62 § 2 k.k.s. został sformułowany w związku z przyjęciem założenia, że statutowany w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT obowiązek zapłaty podatku wynikającego z faktury, w której wykazano fikcyjne zdarzenie podlegające opodatkowaniu, stanowi sankcję, a tym samym stanowi wyraz odpowiedzialności karnej.

Pytający sąd, orzekając o odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe stypizowane w art. 62 § 2 k.k.s., kwestionuje mechanizm wynikający z równoległego obowiązywania tego przepisu oraz art. 108 ust. 1 ustawy z o VAT. Wskazuje bowiem, że kreują one podwójną odpowiedzialność karną za wystawienie fikcyjnej faktury, co prowadzi do naruszenia wywodzonej z art. 2 Konstytucji zasady *ne bis in idem* oraz standardów odpowiedzialności karnej wynikających z art. 42 ust. 1 Konstytucji.

Inicjator postępowania podnosi jednocześnie, że ze względu na kwestionowaną przez niego regulację dochodzi do niedopuszczalnego w świetle art. 32 ust. 1 Konstytucji zróżnicowania sytuacji podmiotów, które za ten sam czyn (wystawienie faktury dokumentującej fikcyjne zdarzenie gospodarcze podlegające opodatkowaniu) mogą podlegać albo wyłącznie odpowiedzialności karnoskarbowej, albo zarówno odpowiedzialności wynikającej z art. 62 § 2 k.k.s., jak i tej z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

II. Analiza formalnoprawna

1. Przed przystąpieniem do ewentualnej oceny merytorycznej zaskarżonej regulacji konieczne jest, zdaniem Sejmu, odniesienie się do kwestii spełnienia przez pytanie prawne inicjujące postępowanie wymogów warunkujących dopuszczalność jego rozpoznania.

2. W świetle art. 193 Konstytucji oraz art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o TK),

każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Zgodnie z poglądem powszechnie przyjmowanym w orzecznictwie i literaturze przedmiotu, art. 193 Konstytucji formułuje trzy przesłanki, których łączna realizacja warunkuje dopuszczalność przedstawienia Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego:

- 1) podmiotową – wedle której może to uczynić jedynie sąd, rozumiany jako państwowy organ władzy sądowniczej, odrębny i niezależny od legislatury oraz egzekutywy;
- 2) przedmiotową – w myśl której przedmiotem pytania prawnego może być wyłącznie ocena zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą;
- 3) funkcjonalną, która uzasadnia wystąpienie z pytaniem tylko wtedy, gdy od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie konkretnej sprawy toczącej się (zawisłej) przed sądem (zob. postanowienia TK z: 29 marca 2000 r., sygn. akt P 13/99; 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt P 14/99; 10 października 2000 r., sygn. akt P 10/00; 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03 wraz z powoływaną tam literaturą; 18 marca 2009 r., sygn. akt P 13/08; 30 czerwca 2009 r., sygn. akt P 34/07; 15 października 2009 r., sygn. akt P 120/08).

3. W niniejszej sprawie bez wątpienia spełnione zostały przesłanki: podmiotowa – z pytaniem prawnym wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego Sąd Rejonowy dla Wrocławia-Fabrycznej we Wrocławiu II Wydział Karny oraz przedmiotowa, ponieważ pytający sąd wskazał kwestionowany przepis aktu normatywnego i sformułował wobec niego wątpliwości konstytucyjne. Natomiast nie jest już tak oczywista kwestia realizacji przesłanki funkcjonalnej, a zatem sama niezbędność orzeczenia Trybunału dla rozstrzygnięcia sprawy *in concreto*, i w konsekwencji wpływ ewentualnego orzeczenia Trybunału na wynik toczącego się przed pytającym sądem postępowania. Przesłanka funkcjonalna definiowana jest jako zależność pomiędzy odpowiedzią na pytanie prawne a rozstrzygnięciem sprawy. Zależność ta polega na tym, że treść orzeczenia Trybunału musi mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem przedstawiającym pytanie prawne i w związku z tym jest oparta na odpowiedniej relacji między treścią

kwestionowanego przepisu i stanem faktycznym sprawy, w związku z którą zadano pytanie. Przedmiotem pytania prawnego może być zatem tylko taki przepis, którego derogacja w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego wywrze wpływ na sposób rozstrzygnięcia zawisłej przed sądem sprawy (zob. postanowienia TK z: 15 maja 2007 r., sygn. akt P 13/06; 15 października 2009 r., sygn. akt P 120/08; 26 lipca 2012 r., sygn. akt P 17/12 oraz wyroki TK z: 17 lipca 2007 r., sygn. akt P 16/06; 23 października 2007 r., sygn. akt P 10/07; 20 grudnia 2007 r., sygn. akt P 39/06; 19 lutego 2008 r., sygn. akt P 49/06; 27 maja 2008 r., sygn. akt P 59/07; 16 czerwca 2008 r., sygn. akt P 37/07 oraz wyrok TK z 30 października 2006 r., sygn. akt P 10/06 i powołane tam wcześniejsze orzeczenia).

W związku z powyższym, wymieniona przesłanka determinuje dopuszczalny przedmiot kontroli przed Trybunałem, ograniczając ją wyłącznie do tych przepisów prawnych, które mają stanowić podstawę rozstrzygnięcia sądu występującego z pytaniem prawnym.

Również w piśmiennictwie wyrażany jest pogląd, że przedmiotem kontroli konstytucyjności w trybie pytania prawnego może być wyłącznie przepis, który zostanie (powinien zostać) zastosowany w sprawie i stanowić podstawę rozstrzygnięcia sądowego bądź też który ma bezpośrednio znaczenie dla rozstrzygnięcia w konkretnej, rozpoznawanej przez sąd sprawie (zob. Z. Czeszejko-Sochacki, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce na tle prawnoporównawczym*, Warszawa 2003, s. 217; L. Garlicki, *Sądownictwo konstytucyjne w Europie Zachodniej*, Warszawa 1987, s. 265; R. Hauser, A. Kabat, *Pytania prawne jako procedura kontroli konstytucyjności prawa*, „Przegląd Sejmowy” 2001, nr 1, s. 3; K. Kolasiński, *Zaskarżalność ustaw w drodze pytań prawnych do Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 9, s. 25; A. Wasilewski, *Pytania prawne do Trybunału Konstytucyjnego. Problemy interpretacyjne na tle art. 193 Konstytucji RP*, „Przegląd Sądowy” 2000, nr 5, s. 5; M. Wiącek, *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, s. 145).

Konieczna staje się tym samym ocena, czy i w jakim zakresie przepis (przepisy) wskazane przez pytający sąd stanowi (stanowią) podstawę rozstrzygnięcia w zawisłej przed nim sprawie.

4. Odnosząc się do poczynionych ustaleń, po analizie uzasadnienia pytania prawnego, a także jego uzupełnienia, dokonanego w związku z zarządzeniem Wiceprezesa Trybunału Konstytucyjnego z 23 lipca 2013 r. (sygn. akt Tp 16/13)

postanowieniem z 23 sierpnia 2013 r., sygn. akt (dalej: uzupełnienie pytania prawnego), trudno jest przychylić się do stanowiska pytającego sądu, że merytoryczna odpowiedź Trybunału na sformułowane pytanie prawne będzie miała wpływ na rozstrzygnięcie w zawisłej przed tym sądem sprawie.

Sejm pragnie w tym miejscu podkreślić, iż ma świadomość, że ocena relewantności pytania prawnego należy, co do zasady, do sądu formułującego pytanie prawne (zob. postanowienie TK z 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt P 14/99), a wysuwane wątpliwości co do relewantności powołanego jako przedmiot kontroli przepisu mogą spotkać się z zarzutem ingerencji w niezależność sądów. Wypada jednak zauważyć, że wypowiadając się na temat własnej kognicji, Trybunał podkreśla wyraźnie, iż chociaż do jego zadań nie należy wskazywanie sądom, które przepisy winny znaleźć zastosowanie w konkretnej sprawie, to jednak teza, że o tym, czy dany przepis może być przedmiotem pytania prawnego, decyduje wyłącznie sąd, który pytanie przedstawia, prowadziłaby do możliwości obejścia art. 193 Konstytucji przez wymaganie od Trybunału Konstytucyjnego rozstrzygnięcia pytań prawnych dotyczących kwestii niemających bezpośredniego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy zawisłej przed sądem. To zaś zacierałoby różnicę między przyjętym w Konstytucji rozróżnieniem uprawnień do inicjowania abstrakcyjnej i konkretnej kontroli konstytucyjności prawa (tak m.in. postanowienia TK z: 15 maja 2007 r., sygn. akt P 13/06 oraz 20 listopada 2008 r., sygn. akt P 18/08). Trybunał podkreślił także, że kompetencja pytającego sądu do określenia realizacji przesłanki funkcjonalnej nie pozbawia sądu konstytucyjnego możliwości kontroli prawidłowości stanowiska sądu pytającego w tej kwestii (zob. wyrok TK z 9 października 2012 r., sygn. akt P 27/11). Jak bowiem zaznacza Trybunał, adresatem art. 193 Konstytucji oraz art. 32 ust. 3 ustawy o TK jest zarówno sąd przedstawiający pytanie prawne, jak i Trybunał Konstytucyjny rozstrzygający to pytanie prawne (por. postanowienia TK z: 17 listopada 2009 r., sygn. akt P 15/07; 20 stycznia 2010 r., sygn. akt P 70/08 oraz 7 września 2010 r., sygn. akt P 2/10).

Trybunał Konstytucyjny stwierdził również, że: „Ponieważ [...] proces wykładni tekstu prawnego, który doprowadził do zainicjowania przez sąd postępowania przed Trybunałem, leży u podstaw kontroli konstytucyjności dokonywanej przez TK, również on podlega kontroli tego organu. Pogląd odmienny stawiałby Trybunał Konstytucyjny przed koniecznością merytorycznego ustosunkowywania się do pytań prawnych opartych na wadliwej wykładni przepisów” (postanowienie TK z 6 lutego 2007 r., sygn. akt P 33/06; por. także postanowienia TK z: 7 marca 2001 r., sygn. akt

P 3/09; 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03; 15 października 2009 r., sygn. akt P 120/08).

Jednocześnie należy przypomnieć, że Trybunał – zobligowany na podstawie art. 7 Konstytucji do działania na podstawie i w granicach prawa – kontroluje na każdym etapie sprawy, czy nie występuje jedna z negatywnych przesłanek wydania wyroku, skutkujących obowiązkowym umorzeniem postępowania (por. postanowienia TK z: 18 marca 2009 r., sygn. akt P 13/08; 30 czerwca 2009 r., sygn. akt P 34/07; 15 października 2009 r., sygn. akt P 120/08).

5. Odnosząc się do przedmiotu zaskarżenia w niniejszej sprawie, Sejm stwierdza, że pytający sąd przed wystąpieniem z pytaniem prawnym nie dokonał właściwej wykładni zakwestionowanego przepisu, przyjął bowiem interpretację art. 62 § 2 k.k.s., zakładającą, że przepis ten obejmuje swym zakresem wystawianie tzw. fikcyjnych faktur VAT.

Takie założenie pytającego sądu, w opinii Sejmu, nie wytrzymuje konfrontacji ani z literalną, ani z systemową wykładnią tego przepisu.

Przed przystąpieniem do rekonstrukcji treści normatywnej art. 62 § 2 k.k.s. należy jeszcze raz sięgnąć do realiów sprawy zawisłej przed pytającym sądem, na kanwie której zostało sformułowane pytanie prawne. Oskarżony w postępowaniu karnoskarbowym w latach 2007-2009 wystawiał na rzecz innego przedsiębiorcy faktury VAT, w których dokumentował wykonanie usług podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, a które w rzeczywistości nigdy nie zostały zrealizowane. Faktury takie określa się mianem pustych, fikcyjnych.

Jak wywiódł pytający sąd: „[z]namię czynnościowe wystawienia faktury lub rachunku z art. 62 § 2 k.k.s. w sposób nierzetelny obejmuje zachowanie polegające na sporządzeniu dokumentu nieodzwierciedlającego stanu rzeczywistego” (pytanie prawne, s. 6); „[p]rzedmiotem bezpośredniego działania czynu wystawienia faktury lub rachunku w sposób nierzetelny jest również faktura pusta (fikcyjna), tj. obrazująca zdarzenie, które nie miało miejsca w rzeczywistości” (*ibidem*).

Trafność poglądu wyrażonego przez pytający sąd, że fakturę pustą należy kwalifikować jako fakturę nierzetelną, o jakiej mowa w kwestionowanym przepisie, podważa analiza treści art. 62 § 2 k.k.s.

Trzeba bowiem zwrócić uwagę, że dyspozycją § 2 analizowanego artykułu objęte zostały – wolą ustawodawcy – wyłącznie faktury wymienione w jego § 1 (faktury za wykonanie świadczenia); co zgodnie z zasadami wykładni językowej

eliminuje faktury puste z zakresu desygnatów pojęcia „faktura nierzetelna”, użytego w art. 62 § 2 k.k.s.

„Artykuł 62 § 2 k.k.s. można odczytywać tylko zgodnie z treścią art. 62 § 1 k.k.s.: «Kto fakturę lub rachunek, określone w § 1...». Przepis art. 62 § 1 k.k.s. w zdaniu pierwszym wyraźnie wskazuje na przyczynę wystawienia faktury. Tą przyczyną jest wykonanie świadczenia, a skoro tak, to zdanie drugie art. 62 § 1 k.k.s., a także treść art. 62 § 2 k.k.s. należy odnieść do faktur również mających za podstawę wystawienia wykonanie świadczenia. Kluczowa dla analizy tego przepisu jest tu forma zaimka «je». Otóż należy tę formę użytą przez ustawodawcę w drugim członie zdania art. 62 § 1 k.k.s. odnieść do faktur i rachunków określonych precyzyjnie w pierwszym członie zdania, czyli «faktur i rachunków wystawionych za wykonanie świadczenia», a nie jakichkolwiek faktur i rachunków. Oznacza to, że wystawienie faktur fikcyjnych leży poza zakresem przepisu art. 62 § 2 k.k.s. i wyczerpuje znamiona wyłącznie art. 271 § 1 k.k.» (J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Lex/el. nr 170019; zob. podobnie L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 284-285).

Już na tle poprzedniego brzmienia art. 62 k.k.s., operującego również pojęciem faktur nierzetelnych, w świetle uchwały Sądu Najwyższego z 30 września 2003 r. (sygn. akt I KZP 22/03), ujawnił się w doktrynie pogląd, że: „znamię przedmiotu czynności wykonawczej deliktu karnoskarbowego z art. 62 § 2 (§ 5) k.k.s. (tj. faktura lub rachunek) dookreślone jest poprzez odwołanie się do przepisu art. 61 § 1 k.k.s. Chodzi zatem nie o każdą fakturę VAT lub rachunek, ale tylko o takie, które są wystawione w sposób nierzetelny za wykonane świadczenia” (G. Łabuda, *Nierzetelne wystawianie faktur – oszustwo pospolite czy oszustwo podatkowe*, „Glosa” 2004, nr 6, s. 49).

W tym miejscu trzeba zauważyć, że odpowiadając na pytanie Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, SN w przywołanej uchwale składu 7 sędziów z 30 września 2003 r., przyjął, że z uwagi na to, iż przepisy rozdziału 6 k.k.s. dotyczą jedynie czynności przeciwko obowiązkom podatkowym, wystawca fałszywej faktury popełnia czyn z art. 62 § 2 lub § 5 k.k.s. tylko wtedy, gdy w ten sposób godzi w taki obowiązek, co wszak nie następuje, gdy faktura dotyczy czynności w całości fikcyjnej i nie służy rozliczeniom podatkowym. W takich bowiem sytuacjach dochodzi do przestępstwa powszechnego z art. 271 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. –

Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 ze zm.; dalej: k.k.), czyli wystawienia dokumentu potwierdzającego nieprawdę przez osobę uprawnioną do jego wystawienia. Podobne stanowisko zaprezentowano w uchwale SN z 30 września 2003 r. (sygn. akt I KZP 16/03), w odniesieniu także do dawnych rachunków uproszczonych. Pogląd ten zyskał aprobatę doktryny (P. Kardas, *Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 2; *passim*; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 378) oraz kontynuację w postanowieniu SN z 1 marca 2004 r. (sygn. akt V KK 248/03), w którym stwierdzono, że: „brak warunków w postaci rzeczywistego zaistnienia sprzedaży towarów i usług, choćby zdarzenie zostało potwierdzone (fikcyjną) fakturą, przenosi rozważania co do działania powiązanego z faktem wystawienia lub posłużenia się tą fakturą na grunt przepisów prawa powszechnego, o ile działanie to (nie godząc w żaden obowiązek podatkowy) wypełnia znamiona przestępstwa”.

Stanowisko to, zdaniem Sejmu, zachowuje aktualność, mimo że zostało wyrażone na tle art. 33 ustawy 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 którym obowiązek zapłaty podatku przez wystawcę faktury istniał także wtedy, gdy wykazał on podatek, chociaż dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym lub została zwolniona od podatku (ust. 1), oraz gdy wykazał kwotę wyższą od podatku należnego (ust. 2).

Na zapatrywanie Sejmu w tym zakresie nie wpływa to, że w świetle art. 108 ust. 1 ustawy o VAT każdy podmiot w niej wskazany, w każdym wypadku, gdy wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązany do jego zapłaty. Bezdyskusyjne jest, że wystawca faktury niemającej w ogóle odzwierciedlenia w stanie faktycznym ma także obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej w wysokości odpowiadającej kwocie wykazanego w fakturze podatku VAT. W opinii Sejmu nie można jednak zgodzić się z poglądem, że art. 108 ust. 1 ustawy o VAT stanowi samoistną podstawę powstania obowiązku podatkowego.

Przede wszystkim należy zauważyć, że analizowany przepis nie wskazuje przedmiotu (ani w konsekwencji podstawy) opodatkowania, trudno bowiem przyjąć, że czynnością podlegającą opodatkowaniu jest wystawienie fikcyjnej faktury.

Zdaniem Sejmu, art. 108 ust. 1 ustawy o VAT stanowi sankcję podatkową, wymierzaną w wysokości kwoty wykazanej na fałszywej fakturze. Trzeba dodać, że

na sankcyjny charakter art. 108 ust. 1 ustawy o VAT wyraźnie wskazuje pytający sąd (pytanie prawne, s. 5).

Pogląd taki jest także akceptowany w doktrynie (zob. W. Maruchin, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2005, uwaga nr 1 do art. 108 ustawy o VAT) oraz w judykatach (zapadłych przed zawiśnięciem sprawy przed pytającym sądem) sądów administracyjnych.

W wyroku z 4 grudnia 2009 r. (sygn. akt I FSK 1859/08) NSA podniósł, że: „obowiązek zapłaty podatku na podstawie dyspozycji art. 108 ust. 1, z uwagi na to, że normuje ona sytuację pozostającą poza zakresem obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, należy oddzielić od zasad rozliczania podatku od dokumentowanych fakturą czynności objętych obowiązkiem podatkowym w tym podatku, których następstwem jest powstanie zobowiązania podatkowego”.

W wyroku z dnia 19 stycznia 2010 r. (sygn. akt I FSK 1759/08), NSA, komentując charakter kwoty wykazanej jako podatek należny w oparciu o regulację z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, stwierdził, że: „nie jest to podatek należny z tytułu dokonania jednej z czynności podlegającej opodatkowaniu, a wymienionej w art. 5 tej ustawy. Należność ta nie może być ujmowana w deklaracji, w której podatnik dokonuje rozliczenia podatku należnego w rozumieniu podatku od czynności podlegającej opodatkowaniu z uwzględnieniem podatku naliczonego. Charakter kwoty wykazanej w fakturze jako podatek należny w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, w istocie niebędącej podatkiem należnym w tym rozumieniu, jest okolicznością niepozwalającą na objęcie tej kwoty systemem rozliczeń dokonywanym przez podatnika w deklaracji VAT-7 w ramach podstawowego mechanizmu opodatkowania podatkiem od towarów i usług: naliczenia podatku należnego – odliczenia podatku naliczonego”.

Z powołanych wyżej orzeczeń wynika także kwestia najistotniejsza, a mianowicie, że kwota wskazana na fikcyjnej fakturze jako podatek, z którą sankcja z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT wiąże wysokość dolegliwości za wystawienie takiego dokumentu, podatkiem w istocie nie jest. Jej charakter NSA wyjaśnił w wyroku z 19 listopada 2010 r. (sygn. akt I FSK 1830/09), którego fragment uzasadnienia warto w tym miejscu przytoczyć: „[...] prawo do odliczenia podatku jest następstwem powstania obowiązku podatkowego z tytułu faktycznej czynności podatnika wystawiającego fakturę, czyli obowiązku podatkowego powstałego na poprzednim etapie obrotu. Jeżeli brak takiej faktycznej czynności u wystawcy faktury, nie może z jej tytułu powstawać obowiązek podatkowy, a tym samym brak prawa do odliczenia

podatku z takiej faktury. [...] W omawianym przypadku kwota wykazana na fakturze jako podatek nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą «podszywającą» się pod ten podatek, w celu wyłudzenia jej od nabywcy towaru (przy założeniu, że działa on w nieświadomości tego procederu)».

Podobny pogląd wyraził SN w wyroku z 10 lipca 2013 r. (sygn. akt II KK 20/13), wskazując, że wystawianie pustych faktur nie godzi w obowiązki podatkowe, ale w mienie Skarbu Państwa, zaś o ile naruszenie obowiązków podatkowych jest penalizowane w kodeksie karnym skarbowym, to wprowadzanie w błąd innego podmiotu, w tym Skarbu Państwa, należałoby kwalifikować jako przestępstwo powszechne usankcjonowane w k.k.

Jak wynika z powyższych rozważań, „kwota wykazana w fikcyjnej fakturze może być traktowana podobnie jak podatek tylko i wyłącznie na gruncie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT i tylko w granicach i celach nim zakreślonych – zapłaty swoistej sankcji za wystawienie fikcyjnej faktury. Na gruncie całości przepisów o podatku od towarów i usług nie jest podatkiem, ponieważ nie rodzi fundamentalnego dla zobowiązania podatkowego w podatku od wartości dodanej, jakim jest podatek VAT, prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (art. 86 ust. 1 i 2 ustawy o VAT)” (J. Duży, *op. cit.*).

Konkludując poczynione ustalenia, Sejm stwierdza, że nietrafny jest pogląd, zgodnie z którym wystawcy fikcyjnych faktur, w związku z tym, że w świetle art. 108 ust. 1 ustawy o VAT mają obowiązek uiszczenia kwoty wykazanej w tej fakturze, godzą tym samym w obowiązek podatkowy i należy względem nich zastosować art. 62 § 2 k.k.s.

W celu uzupełnienia wyводу, Sejm pragnie jednocześnie zaznaczyć, że w literaturze przedmiotu prezentowany jest także pogląd, zgodnie z którym faktury fikcyjne należy kwalifikować jako nierzetelne, gdyż zawierają dane niezgodne z rzeczywistością (zob. np. P. Kardas, *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 12, s. 14; P. Lewczyk, *Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy przestępstwa karnoskarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 6, s. 98, przypis nr 2).

W przekonaniu Sejmu, nie można podzielić takiego zapatrywania, bowiem treść art. 62 § 2 k.k.s. należy odczytywać zgodnie z pełnym, literalnym brzmieniem całego art. 62 k.k.s. Faktury, o których mowa w jego § 2, wystawione są za wykonanie świadczenia i są wadliwe, do takich bowiem cech, przez odwołanie się do § 1 art. 62 k.k.s., nawiązuje ten przepis. Pomijanie w interpretacji pojęcia „faktura

nierzetelna” cech faktury uwzględnionych w § 1 art. 62 k.k.s. prowadzi, w opinii Sejmu, do nieuprawnionej dekompletacji normy prawnej (por. uchwałę TK z 13 czerwca 1994 r., sygn. akt W. 3/94, w której Trybunał zwrócił uwagę na to, że: „przy posługiwaniu się językowymi regułami interpretacyjnymi nie można poszczególnych pojęć rozpatrywać odrębnie, ale trzeba brać pod uwagę wszystkie elementy danego przepisu. Wypowiedź ustawodawcy musi być potraktowana jako pewna całość, zaś znaczenie tej wypowiedzi ściśle uzależnione od powiązania jej elementów składowych”) i do działalności *de facto* prawotwórczej, sprzecznej z intencją prawodawcy, wyrażoną w art. 62 k.k.s.

6. Jak wspomniano, dla spełnienia przesłanki funkcjonalnej limitującej możliwość merytorycznego rozpoznania sprawy zainicjowanej pytaniem prawnym wymagane jest istnienie takiej relacji pomiędzy przepisem zakwestionowanym pytaniem prawnym a stanem faktycznym sprawy rozpoznawanej przez sąd pytający, która uzasadnia zastosowanie tego przepisu w sprawie zawisłej przed nim. Zważywszy okoliczności sprawy rozpatrywanej przez Sąd Rejonowy dla Wrocławia-Fabrycznej we Wrocławiu II Wydział Karny, na tle której sformułowane zostało pytanie prawne, Sejm wyraża pogląd o braku zależności między odpowiedzią na pytanie o konstytucyjność art. 62 § 2 k.k.s. w zakresie, w jakim przepis ten przewiduje odpowiedzialność karnoskarbową osoby, na którą za ten sam czyn, polegający na wystawieniu faktury dokumentującej fikcyjne zdarzenie gospodarcze, nałożono wcześniej obowiązek uiszczenia kwoty podatku na podstawie art. 108 ustawy o VAT, a rozstrzygnięciem toczącej się przed sądem sprawy. Występująca nerelewantność powoduje, że wydanie przez Trybunał w tej kwestii wyroku co do *meritum* jest niedopuszczalne, a to uzasadnia **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK (we wskazanym zakresie).

7. Niezależnie od wcześniejszych ustaleń, uzasadnione wątpliwości budzi także spełnienie przez pytanie prawne warunków formalnych dających podstawę do merytorycznego rozpoznania zarzutów naruszenia przez kwestionowaną regulację art. 32 ust. 1 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji.

Trzeba przypomnieć, że Trybunał Konstytucyjny związany jest zarzutami sformułowanymi w piśmie procesowym (wniosku, pytaniu prawnym, skardze konstytucyjnej), pochodzącym od podmiotu uprawnionego do inicjowania postępowania. Niemniej zarzuty te mogą podlegać rozpatrzeniu tylko wtedy, jeżeli

zostały należycie uzasadnione. Zgodnie z art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK, wniosek albo pytanie prawne powinny zawierać „uzasadnienie postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie”. Powyższe oznacza, że sąd formułujący pytanie prawne powinien w jego uzasadnieniu odzwierciedlić „proces myślowy, jaki doprowadził go do tezy (czy wątpliwości) o niezgodności stosowanej normy z regulacją nadrzędną” (M. Wiącek, *op. cit.*, s. 312). Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny: „Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące [...], lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny” (wyrok TK z 19 października 2010 r., sygn. akt P 10/10).

Konieczność uzasadnienia zarzutu sformułowanego w pytaniu prawnym związana jest z domniemaniem konstytucyjności norm prawnych oraz z zasadą skargowości. Zgodnie z wypowiedziami Trybunału Konstytucyjnego: „Kontrola konstytucyjności ustaw przebiega w oparciu o domniemanie, że badane normy są zgodne z konstytucją. Ciężar dowodu spoczywa na podmiocie kwestionującym zgodność ustawy z konstytucją i dopóki nie powoła on konkretnych i przekonujących argumentów prawnych na rzecz swojej tezy, dopóty Trybunał Konstytucyjny uznawać będzie kontrolowane przepisy za konstytucyjne. W przeciwnym razie naruszeniu uległaby zasada kontradiktoryjności postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, a Trybunał przekształciłby się w organ orzekający z inicjatywy własnej” (zob. np. orzeczenia TK z: 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94; 31 stycznia 1996 r., sygn. akt K 9/95; wyrok TK z 27 czerwca 2008 r., sygn. akt K 51/07). Jak wskazuje się w literaturze, wymóg uzasadnienia powołanych zarzutów oznacza konieczność przedstawienia argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako podstawa kontroli. Sąd konstytucyjny wywiódł ponadto, że: „uzasadnienie pytania prawnego powinno być wyczerpujące, a sformułowane zarzuty powinny zostać poparte stosownymi do ich charakteru dowodami” (postanowienie TK z 8 lipca 2013 r., sygn. akt P 11/11).

8. Brak realizacji przez wnioskodawcę (*in casu* – sąd przedstawiający pytanie prawne) powyższego obowiązku skutkuje koniecznością umorzenia postępowania (art. 39 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK). Jeżeli brakuje uzasadnienia co do naruszenia określonego wzorca kontroli, pomimo że został on

wymieniony w *petitum*, Trybunał powinien w stosownym zakresie umorzyć postępowanie. Dopuszczenie do merytorycznego rozpatrzenia sprawy oznaczałoby bowiem przerzucenie ciężaru dowodu na sąd konstytucyjny, co pozostawałoby w sprzeczności z zasadą skargowości, na której oparte jest postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym (por. art. 66 ustawy o TK).

Uwzględniając powyższe ustalenia, należy sformułować zastrzeżenia co do dopuszczalności rozstrzygnięcia pytania prawnego w zakresie kontroli zakwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 1 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji, ze względu na brak wymaganego uzasadnienia.

Deficyty w warstwie argumentacyjnej w odniesieniu do uzasadnienia zarzutu naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji dostrzegł także Trybunał Konstytucyjny, czemu dał wyraz, kierując do pytającego sądu zarządzenie Wiceprezesa TK z 23 lipca 2013 r., wzywające do usunięcia braku formalnego poprzez „uzasadnienie postawionego w pytaniu prawnym zarzutu niezgodności art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.) z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji, z powołaniem dowodów na jego poparcie”.

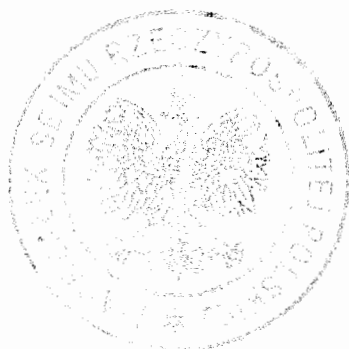
W istocie bowiem pytający sąd w piśmie inicjującym niniejsze postępowanie do zasady równości wobec prawa odniósł się wyłącznie w jego *petitum* oraz w miejscu, w którym rekonstruował wzorce kontroli (pytanie prawne, s. 10).

W piśmie uzupełniającym pytanie prawne z 23 sierpnia 2013 r. pytający sąd wyodrębnił co prawda redakcyjnie część pod tytułem „Zagadnienie zgodności art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy z art. 32 ust. 1 Konstytucji”, jednak w opinii Sejmu trudno uznać, że zamieszczona tam wypowiedź sądu wyczerpuje obowiązek uzasadnienia postawionych zarzutów, wynikający z art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK. Sąd inicjujący postępowanie przed Trybunałem powinien szczegółowo wskazać, w czym wyraża się naruszenie danego wzorca kontroli, tymczasem Sąd Rejonowy dla Wrocławia-Fabrycznej we Wrocławiu II Wydział Karny wyraził jedynie pogląd, że: „[...] w sytuacji opisanej w przedstawionym Trybunałowi Konstytucyjnemu pytaniu dochodzi do nieuzasadnionego różnicowania podmiotów – osób fizycznych ponoszących odpowiedzialność karną na podstawie przepisów kodeksu karnego skarbowego – na te, których odpowiedzialność za ich czyny zabronione pod groźbą kary ogranicza się do odpowiedzialności przewidzianej w tejże ustawie (kodeksie karnym skarbowym) i te, które odpowiadają nadto karnie również na podstawie innej ustawy – a to art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług” (uzupełnienie pytania prawnego, s. 3).

W opinii Sejmu, taki stan rzeczy nie daje podstaw do uznania, że pytający sąd zrealizował obowiązek uzasadnienia zarzutu naruszenia przez art. 62 § 2 k.k.s. zasady równości wobec prawa, z powołaniem dowodów na jego poparcie, co skłania Sejm do postulowania **umorzenia postępowania** w zakresie badania zakwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

9. Odnosząc się do braku uzasadnienia zarzutu naruszenia art. 42 ust. 1 Konstytucji, Sejm pragnie zwrócić uwagę, że pytający sąd, jakkolwiek wskazał ten przepis Konstytucji w *petitum* pytania prawnego jako wzorzec kontroli, to kilkakrotnie powołując się na ten przepis ustawy zasadniczej w uzasadnieniu, nie traktował go jako wzorca kontroli, lecz wyłącznie jako punkt odniesienia dla konstrukcji tezy o prawnokarnym charakterze sankcji wynikającej z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT (pytanie prawne, s. 10-12).

Biorąc więc pod uwagę, że zgodnie z intencją pytającego sądu, art. 42 ust. 1 Konstytucji nie stanowi wzorca kontroli konstytucyjności w niniejszej sprawie, Sejm wnosi o **umorzenie postępowania** w tym zakresie, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.



MARSZAŁEK SEJMU

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Radosław Sikorski'.

Radosław Sikorski