



PG VIII TK 109/13

P 40/13

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCELARIA	
wpl. dnia	14. 01. 2015
L.dz. L. zał.	

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z pytaniem prawnym Sądu Rejonowego w W., czy art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.) w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.), wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, swoistej sankcji podatkowej, polegającej na obowiązku zapłaty podatku w następstwie samego wystawienia fikcyjnej faktury wskazującej kwotę podatku, jest zgodny z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 42 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 33 w zw. z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.) w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe, polegające na wystawianiu faktury dokumentującej czynność faktycznie niewykonaną, tej samej osoby fizycznej, która uprzednio, na podstawie

art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.), została zobowiązana do zapłacenia podatku w kwocie wykazanej w tej fakturze, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

- 2) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym – wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Uzasadnienie

Pytanie prawne zostało skierowane na tle następującego stanu faktycznego.

W dniu lipca 2012 r. inspektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W. skierował akt oskarżenia przeciwko K S. o przestępstwa skarbowe:

- z art. 62 § 2 w zw. z art. 6 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.) [dalej: K.k.s.], polegające na tym, że w okresie od stycznia 2007 r. do grudnia 2008 r., prowadząc działalność gospodarczą, działając w krótkich odstępach czasu i w wykonaniu tego samego zamiaru, wystawiał nierzetelne faktury na rzecz P z siedzibą w W. na łączną kwotę zł, wykazując w nich podatek od towarów i usług (dalej: podatek VAT) łącznie w kwocie zł, dokumentując czynności, które nie zostały faktycznie wykonane;
- z art. 54 § 2 i art. 62 § 2 w zw. z art. 6 § 2 K.k.s., polegające na tym, że w okresie od lutego 2009 r. do stycznia 2010 r. uchylał się od opodatkowania wskutek nieujawnienia podatku wynikającego z wystawionych przez B z siedzibą w W. nierzetelnych faktur na rzecz P z siedzibą w W., wbrew art. 103 ust. 1 i art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr

177, poz. 1054 ze zm.) [dalej: ustawa VAT], przez co uszczuplił podatek VAT za okres od stycznia do grudnia 2009 r. w łącznej kwocie zł.

Przed skierowaniem aktu oskarżenia, decyzjami z dnia stycznia, kwietnia i lipca 2011 r., Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W. określił wobec K S. kwoty podatku VAT do zapłaty w wysokości tego podatku wykazanej w wystawionych, nierzetelnych fakturach VAT – odpowiednio za okres od stycznia do grudnia 2007 r., od stycznia do grudnia 2008 r. i od stycznia do grudnia 2009 r.

Wymienione decyzje, w zakresie kwoty podatku do zapłaty z tytułu wystawionych, nierzetelnych faktur VAT, zostały utrzymane w mocy decyzjami Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia kwietnia, czerwca i października 2011 r.

Sąd Rejonowy w W. (dalej: Sąd pytający lub Sąd Rejonowy), rozpoznając sprawę oskarżonego K S., powziął wątpliwości co do zgodności z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 42 ust. 1 Konstytucji art. 62 § 2 K.k.s. w zakresie, w jakim przepis ten dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy VAT, wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, swoistej sankcji podatkowej, polegającej na obowiązku zapłaty podatku w następstwie samego wystawienia fikcyjnej faktury wskazującej kwotę podatku.

Uzasadniając zarzuty Sąd pytający stwierdził m.in., że, zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy VAT, zdarzeniem rodzącym obowiązek zapłaty podatku jest sam fakt wystawienia faktury, w której została wykazana kwota podatku od towarów i usług (dalej: podatek VAT). W przypadku tzw. pustych faktur, *okoliczność powstania obowiązku podatkowego, mimo braku zdarzenia faktycznego zdatnego do opodatkowania, przesądza o tym, że mamy do czynienia z sankcją pieniężną za wystawienie fikcyjnych faktur. Tym samym odpowiedzialność z art. 108 ust. 1 (...) zdaje się posiadać charakter odpowiedzialności karnej w rozumieniu art. 42 ust. 1 Konstytucji RP* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 5).

Sąd zwrócił uwagę, iż art. 62 § 2 K.k.s. obejmuje zachowanie polegające na sporządzeniu dokumentu nieodzwierciedlającego stanu rzeczywistego. Dotyczy to także wystawienia faktury lub rachunku w sposób nierzetelny, tj. dokumentu obrazującego zdarzenie, które nie miało miejsca w rzeczywistości. Jeżeli odbiorca *pustej* faktury dokona odliczenia podatku naliczonego, dochodzi do naruszenia dobra chronionego przez przepis art. 62 § 2 K.k.s., bez względu na postać uszczerbku finansowego (uszczipienie lub nienależny zwrot podatku VAT). Sąd pytający podkreślił, że wynikający z art. 108 ust. 1 ustawy VAT obowiązek zapłaty podatku VAT wykazanego na fakturze dotyczy również faktur niedokumentujących faktycznych zdarzeń gospodarczych, tj. tzw. faktur pustych.

W ocenie Sądu, przy założeniu, że przewidziany w art. 108 ust. 1 ustawy VAT obowiązek zapłaty przez wystawcę fikcyjnej faktury podatku VAT nosi *cechy odpowiedzialności karnej w rozumieniu art. 42 ust. 1 Konstytucji, w sytuacji, gdy co do tej samej osoby – oskarżonej o czyn z art. 62 § 2 K.k.s. wymierzona miałaby być następnie w postępowaniu karnym skarbowym przewidziana w tym przepisie kara grzywny, można mówić o naruszeniu zasady ne bis in idem, a tym samym o niezgodności w tym zakresie 62 § 2 K.k.s. z art. 2 Konstytucji* (uzasadnienie postanowienia Sądu Rejonowego z dnia 23 sierpnia 2013 r. o uzupełnieniu pytania prawnego, str. 2). To samo zachowanie, polegające na wystawieniu fikcyjnej faktury, może być bowiem przesłanką określenia w postępowaniu podatkowym *sankcyjnego* podatku VAT na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy VAT oraz wyczerpuje równocześnie dyspozycję art. 62 § 2 K.k.s.

W uzasadnieniu pytania prawnego (str. 13) Sąd pytający, powołując się na wyroki Trybunału Konstytucyjnego w sprawach o sygn. K. 17/97 i K. 36/00, stwierdził ponadto, iż *podwójne (wielokrotne) karanie tej samej osoby za ten sam czyn stanowi (...) naruszenie zasady proporcjonalności reakcji państwa na naruszenie obowiązku prawnego*.

Zdaniem Sądu pytającego, przy przyjęciu założenia o prawnokarnym charakterze odpowiedzialności przewidzianej w art. 108 ust. 1 ustawy VAT,

w sytuacji następczego zastosowania wobec tej samej osoby za ten sam czyn art. 62 § 2 K.k.s. można mówić też o naruszeniu przez kwestionowaną regulację konstytucyjnej zasady równości wobec prawa.

W *petitum* pytania prawnego jako wzorce kontroli zostały wskazane przepisy art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 42 ust. 1 Konstytucji.

W odniesieniu do przepisu art. 2 Konstytucji, z *petitum* i uzasadnienia pytania prawnego wynika, że Sąd pytający zarzuca naruszenie przez kwestionowaną regulację zasady *ne bis in idem*, wywodzonej z zasady demokratycznego państwa prawa (*vide* – uzasadnienie pytania prawnego, str. 13 i uzasadnienie postanowienia Sądu Rejonowego z dnia 23 sierpnia 2013 r. o uzupełnieniu pytania prawnego, str. 2).

Zasada *ne bis in idem* nie została wprost sformułowana w Konstytucji, jednakże, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, jako fundamentalna zasada prawa karnego jest elementem zasady państwa prawnego. Wyraża ona zakaz podwójnego (wielokrotnego) karania (stosowania środka represyjnego) tej samej osoby fizycznej za popełnienie tego samego czynu zabronionego. Podwójne (wielokrotne) karanie tej samej osoby za ten sam czyn stanowi bowiem naruszenie zasady proporcjonalności reakcji państwa na naruszenie obowiązku prawnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2002 r., sygn. K. 36/00, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 63).

Zasada *ne bis in idem* zawiera zakaz podwójnego karania tej samej osoby za ten sam czyn nie tylko w odniesieniu do wymierzania kar za przestępstwo, lecz także przy stosowaniu innych środków represyjnych, w tym sankcji karno – administracyjnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2010 r., sygn. P 29/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 104).

Kwestię dublowania czy multiplikacji sankcji (niezależnie od tego, jaki poszczególne z nich mają charakter) należy rozważyć także w aspekcie

proporcjonalności reakcji państwa na naruszenie prawa, wyprowadzanej z art. 2 Konstytucji.

Nadmierna represywność powodująca, że oceniane rozwiązanie normatywne uzna się za nieproporcjonalnie uciążliwe, może bowiem mieć swe źródło w nagromadzeniu różnych negatywnych następstw jednej sytuacji: nie tylko sankcji penalnych, lecz także kar administracyjnych, ich wymiaru, obostrzeń proceduralnych, dowodowych itd. (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21 i 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80).

Problem dublowania sankcji jako kwestia proporcjonalności podniesiony został także w wyroku z 29 kwietnia 1998 r., sygn. K. 17/97, w którym Trybunał Konstytucyjny orzekł, że stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej (chodziło o ustawę z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym), określanej jako *dodatkowe zobowiązanie podatkowe*, i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe w postępowaniu przed finansowymi organami orzekającymi, narusza zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Niedopuszczalne w państwie prawa jest bowiem podwójne karanie sprawców za ten sam czyn. *Kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe stanowi bowiem wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia w żadnym stopniu interesu podatnika, który poniósł wskazaną karę administracyjną* (OTK ZU nr 3/1998, poz. 30). Do powołanego orzeczenia nawiązał Trybunał w wyroku z 4 września 2007 r., sygn. P 43/06, oceniając podobną regulację ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95).

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 32 ust. 1 Konstytucji, to została w nim sformułowana w sposób ogólny zasada równości jako norma konstytucyjna adresowana do wszelkich organów władzy publicznej – zarówno do organów

stosujących prawo, jak i do organów stanowiących prawo. Z zasady równości wynika nakaz równego, czyli jednakowego traktowania wszystkich adresatów norm prawnych charakteryzujących się w takim samym stopniu tą samą, relewantną cechą. Takie ujęcie zasady równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie podmiotów, które takiej cechy nie posiadają. Ustalenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga zatem ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz wskazania tych elementów, które są prawnie relewantne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 czerwca 2001 r. sygn. K. 23/00, OTK ZU Nr 5/2001, poz. 124; 14 lipca 2004 r., sygn. SK 8/03, OTK ZU Nr 7/A/2004, poz. 65 czy 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88).

Jeżeli prawodawca różnicuje podmioty prawa, które charakteryzują się wspólną cechą istotną, to wprowadza odstępstwo od zasady równości. Różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną jest dopuszczalne (nie narusza zasady równości), ale warunkiem *sine qua non* jest jasno sformułowane kryterium, na podstawie którego owo zróżnicowanie jest dokonywane. Nie wolno dokonywać zróżnicowania według dowolnie ustalonego kryterium. Kryterium to musi mieć charakter relewantny, czyli pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy – wprowadzone zróżnicowanie musi mieć charakter racjonalnie uzasadniony. Kryterium zróżnicowania musi przy tym pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 grudnia 1997 r., sygn. K. 8/97, OTK ZU nr 5 – 6/1997, poz. 70; 24 lutego 1999 r., sygn. SK 4/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 24; 23

listopada 2010 r., sygn. K 5/10, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 106 i 19 kwietnia 2011 r., sygn. P 41/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 25 oraz przytoczone tam orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

Przepis art. 42 ust. 1 Konstytucji stanowi, iż *[o]dpowiedzialności karnej podlega ten tylko, kto dopuścił się czynu zabronionego pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Zasada ta nie stoi na przeszkodzie ukaraniu za czyn, który w czasie jego popełnienia stanowił przestępstwo w myśl prawa międzynarodowego.*

Wzorzec ten wyraża fundamentalną zasadę *nullum crimen (nulla poena) sine lege poenali anteriori*, która jest jedną z najważniejszych gwarancji wolności człowieka. Zasada ta zapewnia jednostce ochronę przed samowolą państwa.

Przepis art. 42 ust. 1 Konstytucji określa bezpośrednio wymóg ustawowej określoności czynów zabronionych i ich typów. Zakaz albo nakaz obwarowany sankcją karną powinien być sformułowany w ustawie w sposób precyzyjny i ścisły. W państwie prawa człowiek może ponieść odpowiedzialność karną tylko za czyn zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Brak ustawowego zakazu określonego zachowania się oznacza, że jednostka nie musi się obawiać pociągnięcia do odpowiedzialności karnej za ten czyn. Zasada *nullum crimen (nulla poena) sine lege poenali anteriori* ogranicza zatem możliwość pociągania do odpowiedzialności karnej tylko do przypadków wyraźnie określonych w ustawie. Jedynym wyjątkiem od tej zasady jest możliwość ukarania jednostki za czyn, który w czasie jego popełnienia stanowił przestępstwo w myśl prawa międzynarodowego.

Z zasady *nullum crimen sine lege poenali anteriori*, wyrażonej w art. 42 ust. 1 Konstytucji, wynikają następujące reguły szczegółowe:

- 1) czyny zabronione muszą być określone w ustawie (*nullum crimen sine lege scripta*),
- 2) typy przestępstw muszą być określone w sposób maksymalnie dokładny (*nullum crimen sine lege certa*),

3) niedopuszczalne jest stosowanie (niekorzystnej dla sprawcy) analogii i wykładni rozszerzającej,

4) ustawa karna wprowadzająca odpowiedzialność karną lub ją zaostrzająca nie może działać wstecz (*nullum crimen sine lege praevia, lex retro non agit*) [*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 czerwca 2010 r., sygn. SK 52/08, OTK ZU nr 5/A/2010, poz. 50 i 20 maja 2014 r., sygn. K 17/13, OTK ZU nr 5/A/2014, poz. 53 oraz przytoczona tam literatura).

Wymieniona zasada odnosi się do odpowiedzialności karnej, tj. takiej odpowiedzialności prawnej za czyn (działanie lub zaniechanie), która polega na wymierzeniu kary. Kara, o której mowa w art. 42 Konstytucji, jest szczególnego rodzaju sankcją prawną, której celem nie jest usunięcie skutków naruszenia prawa, a samo poddanie jednostki określonej dolegliwości. Różni się ona od obowiązku naprawienia szkody, czy też dolegliwości zmierzającej do zapewnienia realizacji postanowień władzy publicznej.

Konstytucyjne pojęcie odpowiedzialności karnej ma szersze znaczenie od tego, jakie przyjmuje Kodeks karny. Zakres stosowania art. 42 Konstytucji obejmuje nie tylko odpowiedzialność karną w ścisłym tego słowa znaczeniu, a więc odpowiedzialność za przestępstwa, ale również inne formy odpowiedzialności prawnej związane z wymierzaniem kar wobec jednostki (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 lipca 2003 r., sygn. P 10/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 62 i 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03, OTK ZU Nr 10/A/2004, poz. 103). Zasady odpowiedzialności karnej mają zatem – odpowiednio – zastosowanie do wszelkich postępowań represyjnych, tzn. takich, których celem jest poddanie obywatela jakiejś formie karania (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 września 2001 r., sygn. SK 17/00, OTK ZU Nr 6/2001, poz. 165).

Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny konstytucyjności kwestionowanej regulacji odnieść należy się do kwestii formalnych, związanych

z zakresem i dopuszczalnością rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny pytania prawnego Sądu Rejonowego.

Wydanie przez Trybunał Konstytucyjny wyroku zawierającego odpowiedź na pytanie prawne jest uwarunkowane spełnieniem przesłanek określonych art. 193 Konstytucji oraz w, powtarzającym w części jego treść, art. 32 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym.

Pytanie prawne musi więc spełniać przesłanki: podmiotową, przedmiotową oraz funkcjonalną.

Pytanie prawne może być zadane przez sąd i ma dotyczyć zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą, a zatem z aktem normatywnym mającym wyższą rangę w hierarchicznie zbudowanym systemie prawa. Nie może to być akt normatywny, który nie ma bezpośredniego znaczenia dla rozstrzygnięcia rozpatrywanej przez sąd sprawy i nie będzie jego podstawą (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 marca 2002 r., sygn.P9/01, OTKZU nr 2/A/2002, poz. 14).

W niniejszej sprawie nie budzi żadnych wątpliwości, że pytanie prawne spełnia przesłanki podmiotową i przedmiotową.

Wystąpienie z pytaniem prawnym wymaga jednak ponadto istnienia ścisłego związku powstałych wątpliwości, co do konstytucyjności aktu normatywnego, z konkretną sprawą zawisłą przed sądem, na gruncie której pojawiła się wątpliwość co do legalności lub konstytucyjności przepisu mającego zastosowanie w tej sprawie. Trybunał Konstytucyjny nie dokonuje w tym trybie abstrakcyjnej kontroli norm prawnych, lecz kontroli konkretnej. Wiąże się z tym konieczność wykazania przez sąd występujący z pytaniem prawnym zależności między odpowiedzią na to pytanie a rozstrzygnięciem sprawy, na której tle powstała wątpliwość natury konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36; 15 maja 2007 r., sygn. P 13/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 57 i 21 października 2009 r., sygn. P 31/07, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 144 oraz

wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2010 r., sygn. P 29/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 104). Oznacza to, że rozstrzygnięcie pytania prawnego musi mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w toku której pytanie to zostało przedstawione. Przesłanka ta jest więc oparta na treści wyrażonego w kwestionowanym przepisie unormowania, a ściślej – na istnieniu między tym unormowaniem a stanem faktycznym rozpoznawanej przez sąd sprawy relacji uzasadniającej zastosowanie danego przepisu w konkretnej sprawie (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 marca 2000 r., sygn. P. 13/99, OTK ZU nr 2/2000, poz. 68). Istnienie takiej zależności można przyjąć wtedy, gdy ewentualne wyeliminowanie z porządku prawnego – mocą orzeczenia Trybunału – kwestionowanego przez sąd pytający przepisu wywrze wpływ na treść rozstrzygnięcia sprawy, w której przedstawiono pytanie prawne.

Pytanie prawne nie może być przy tym traktowane jako instrument prawny umożliwiający uzyskiwanie wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego w odniesieniu do wszystkich, bądź części, przepisów, które mogą być brane pod uwagę przez sąd podczas rozstrzygania konkretnej sprawy. W przeciwnym razie rola Trybunału polegałaby w istocie rzeczy na konsultowaniu sądów sprawujących wymiar sprawiedliwości w zakresie wszelkich wątpliwości natury konstytucyjnej pojawiających się w procesie stosowania prawa. Taki charakter postępowań wszczynanych przed Trybunałem Konstytucyjnym na podstawie pytań prawnych byłby jednak sprzeczny z brzmieniem art. 193 Konstytucji (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 lutego 2012 r., sygn. P 22/11, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 23).

Trybunał Konstytucyjny wskazywał w swoim orzecznictwie, że do oceny istnienia, wskazanej w art. 193 Konstytucji oraz w art. 32 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, zależności pomiędzy odpowiedzią na pytanie prawne a rozstrzygnięciem sprawy w pierwszej kolejności powołany jest sąd pytający. Nie pozbawia to jednak Trybunału Konstytucyjnego możliwości kontroli prawidłowości stanowiska sądu pytającego w tej kwestii. Adresatem

powołanych powyżej przepisów jest bowiem zarówno sąd przedstawiający pytanie prawne, jak i Trybunał Konstytucyjny odpowiadający na to pytanie prawne (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 grudnia 2000 r., sygn. P. 9/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 302; 23 września 2009 r., sygn. P 81/08, OTK ZU nr 8/A/2009, poz. 130; 20 stycznia 2010 r., sygn. P 70/08, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 7; 7 września 2010 r., sygn. P 2/10, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 69; 17 grudnia 2012 r., sygn. P 16/12, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 142).

Trybunał Konstytucyjny, jako organ działający na podstawie i w granicach prawa (art. 7 Konstytucji), ma zatem kompetencję do oceny, czy istotnie zgodność z Konstytucją przepisu zakwestionowanego w pytaniu prawnym ma znaczenie dla treści orzeczenia mającego rozstrzygnąć sprawę, w której przedstawione zostało pytanie prawne. Do zadań Trybunału Konstytucyjnego nie należy wprowadzić wskazywanie sądom, które przepisy winny znaleźć zastosowanie w konkretnej sprawie, ale z drugiej strony 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 rozstrzygania pytań prawnych dotyczących kwestii niemających bezpośredniego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy zawisłej przed sądem. To zaś zacierałoby różnicę między przyjętym w Konstytucji rozróżnieniem uprawnienia do inicjowania abstrakcyjnej i konkretnej kontroli konstytucyjności prawa. Tego rodzaju sytuacja w naturalny sposób prowadzić może do interferencji kontroli konstytucyjności wykonywanej przez Trybunał Konstytucyjny, badający dopuszczalność przedstawienia pytania prawnego, i sfery stosowania prawa przez sądy powszechne (tak często np. na tle kwestii reguł intertemporalnych) [*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2008 r., sygn. P 18/08, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 168].

Trybunał Konstytucyjny jest przy tym *sądem prawa*, nie zaś *sądem faktów* i zasadniczo problematyka stosowania prawa nie mieści się w zakresie jego

kognicji. Trybunał Konstytucyjny nie jest powołany do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw. Nie kontroluje też prawidłowości wykładni przepisów dokonywanej przez sądy lub inne organy stosujące prawo (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 28 lutego 2008 r., sygn. K 43/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 8; 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85; 2 czerwca 2009 r., sygn. SK 31/08, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83 czy 5 kwietnia 2011 r., sygn. P 26/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 18).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że z reguły brak będzie podstaw do przyjęcia istnienia przesłanki funkcjonalnej, gdy rozstrzygnięcie sprawy jest możliwe bez uruchamiania instytucji pytania prawnego. Sytuacja taka występuje zaś w szczególności wówczas, gdy istnieje możliwość usunięcia nasuwających się wątpliwości prawnych przez stosowną wykładnię budzącego zastrzeżenia aktu normatywnego bądź też przyjęcia za podstawę rozstrzygnięcia innego, aniżeli zaskarżony, niebudzącego wątpliwości przepisu prawnego (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 2007 r., sygn. P 13/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 57).

Trybunał Konstytucyjny może zatem, w ramach badania przesłanki funkcjonalnej pytania prawnego, uznać, iż kwestionowany przepis prawny nie ma wpływu na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą pytanie to zostało skierowane – gdyż sąd pytający nie ustalił poprawnie treści tegoż przepisu, a zatem popełnił błąd subsumcji. Tym samym zaś stwierdzić brak podstaw do rozpoznania pytania prawnego (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 grudnia 2012 r., sygn. P 43/10, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 139).

Jak już wskazano, sprawa, w związku z którą Sąd Rejonowy skierował pytanie prawne, dotyczy rozstrzygnięcia w przedmiocie pociągnięcia do odpowiedzialności karnej osoby fizycznej za zachowanie polegające na wystawieniu faktur dokumentujących czynności, które nie zostały faktycznie

wykonane, oraz uchylaniu się od opodatkowania poprzez nieujawnienie podatku VAT wykazanego w tychże fakturach.

W sprawie tej wystawienie faktur dokumentujących czynności, które w ogóle nie miały miejsca, czyli tzw. pustych faktur, zostało zakwalifikowane jako działanie wyczerpujące znamiona przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 K.k.s.

W tym kontekście, w niniejszej sprawie należy odnieść się do kwestii dotyczącej tego, czy przepis art. 62 § 2 K.k.s. został prawidłowo wskazany przez Sąd pytający jako przepis mający wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą skierowane zostało pytanie prawne – czy też w sprawie tej podstawą rozstrzygnięcia powinien być wyłącznie przepis art. 271 § 1 K.k.

Innymi słowy, czy Sąd pytający ustalił poprawnie treść art. 62 § 2 K.k.s. i czy faktycznie ma on zastosowanie w stanie faktycznym i prawnym sprawy, na tle której sformułowano pytanie prawne – a tym samym, czy, w tym zakresie, pytanie prawne spełnia przesłankę funkcjonalną.

Przepis art. 62 § K.k.s. stanowi:

*Art. 62 § 2. Kto fakturę lub rachunek, określone w § 1, wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem posługuje się,
podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.*

Przepis ten penalizuje wystawianie nierzetelnych faktur lub rachunków za wykonane świadczenia oraz używanie takich nierzetelnych dokumentów.

Znamień czynnościowe wystawienia faktury lub rachunku w sposób nierzetelny oznacza zatem zachowanie polegające na sporządzeniu dokumentu nieodzwierciedlającego rzeczywistego stanu rzeczy.

Podmiotem deliktu z art. 62 § 2 K.k.s. jest każda osoba zdolna do ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej. W piśmiennictwie podnosi się, że czyn określony w tym przepisie ma charakter deliktu powszechnego (*vide* – G. Łabuda, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wrocław 2012 r., Lex/el, uwagi do art. 62, odmiennie P. Lewczyk,

Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy przestępstwa karnoskarbowego, Prokuratura i Prawo z 2010 r., nr 6, str. 108).

Zauważyć należy, że w piśmiennictwie prezentowany jest pogląd, że sprawca, który wystawi nierzetelną fakturę VAT, zawsze dopuszcza się przestępstwa skarbowego stypizowanego w art. 62 § 2 K.k.s., a nie w odpowiadającej mu normie z art. 271 § 1 K.k. Uzasadniając ten pogląd wskazuje się, iż przedmiotem bezpośredniego działania stypizowanego w art. 62 § 2 K.k.s., polegającego na wystawieniu faktury lub rachunku w sposób nierzetelny, są te dokumenty. Chodzi zatem o każdą fakturę czy rachunek, bez względu na to, czy obrazuje ona wykonanie świadczenia, czy też nie. Wykonanie świadczenia, w rozumieniu art. 62 § 2 K.k.s., oznacza więc tylko zdarzenie ujęte w opisie faktury (rachunku). Przepis ten penalizuje tym samym także wystawianie tzw. faktur pustych, tj. obrazujących zdarzenie, które nie miało miejsca w rzeczywistości (*vide* – G. Łabuda, *op. cit.*, P. Lewczyk, *op. cit.*, str. 108 i nast.). Wskazuje się, iż wystawca tzw. pustej faktury jako zobowiązany do uiszczenia wskazanej w niej kwoty podatku zawsze narusza art. 62 § 2 K.k.s., jako wystawca nierzetelnej faktury godzący w obowiązek podatkowy. Podkreśla się przy tym, iż gdyby fakturę tę wystawiono w celu popełnienia przestępstwa z innej ustawy karnej, to jej wystawca powinien nadal odpowiadać także z przepisów tej innej ustawy, w kumulatywnej kwalifikacji prawnej. Podawano przy tym w wątpliwość trafność, wyrażanego przed wejściem w życie ustawy VAT, poglądu, że czynności sprawcy, sprowadzające się do działania fingującego – przy pomocy fikcyjnych dokumentów – istnienie obowiązku podatkowego wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści kosztem Skarbu Państwa, stanowią jedynie przestępstwo z Kodeksu karnego, a nie przestępstwo skarbowe (*vide* – T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, 2006 r., str. 351). W literaturze zwraca się ponadto uwagę, że negacja zasadności przypisania sprawcom wystawienia *pustych* faktur popełnienia przestępstwa skarbowego stypizowanego w art. 62 § K.k.s. oznacza aprobatę poglądu, iż

działanie takie wyczerpuje znamiona przestępstwa z art. 271 § 1 K.k.. Tymczasem konstrukcja przewidziana w tym ostatnim przepisie ma nikłą praktyczną użyteczność w zwalczaniu przestępczości podatkowej – ze względu na wąsko ujęte znamię podmiotu stypizowanego w nim przestępstwa. Podmiotem przestępstwa z art. 271 § 1 K.k. jest bowiem funkcjonariusz publiczny lub inna osoba uprawniona do wystawienia dokumentu. Wskazuje się w tym kontekście, że art. 271 § 1 K.k. nie obejmuje tzw. słupów, tj. podmiotów niezarejestrowanych jako podatnicy VAT i nieposiadających w związku z tym uprawnień do wystawiania faktur. W konsekwencji wystawcy fikcyjnych faktur, będący podmiotami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT, ponosiliby odpowiedzialność z art. 271 § 1 K.k. Osoby fizyczne niezarejestrowane nie ponosiłyby zaś odpowiedzialności karnej czy karnej skarbowej, będąc zobowiązanymi jedynie do zapłacenia podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy VAT. Byłyby zatem traktowane łagodniej, niż osoby zarejestrowane do podatku VAT (*vide* – G. Łabuda, *op. cit.*). Wystawca faktury VAT nie zawsze jest więc osobą uprawnioną do jej wystawienia. Osobą taką nie jest osoba niebędąca podatnikiem podatku VAT, jak również osoba nieupoważniona do wystawiania faktur w strukturze podmiotu niebędącego osobą fizyczną (*vide* – P. Kardas, *Karnoskarbowe aspekty posługiwania się fakturą nierzetelną*, Prokuratura i Prawo z 2007 r., nr 2, str. 5 i nast.).

Podzielając pogląd, iż samo wystawienie tzw. pustej faktury VAT oznacza wystawienie jej w sposób nierzetelny, a zatem popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 K.k.s., w literaturze wskazuje się, że jeżeli celem wystawienia faktury nie było uchybienie obowiązkom podatkowym, możliwa jest kwalifikacja tego zachowania jako przestępstwa z art. 271 § K.k. (*vide* – M. Słoma, *Wystawienie faktury potwierdzającej czynność, której nie dokonano*, Prokuratura i Prawo z 2012 r., nr 3, str. 146).

W piśmiennictwie prezentowane jest także stanowisko, zgodnie z którym wystawianie tzw. pustych (fikcyjnych) faktur nie jest objęte dyspozycją art. 62

§ 2 K.k.s., lecz przepisu art. 271 § 1 K.k. Uzasadniając ten pogląd wskazuje się, iż przepis art. 62 § 2 K.k.s. należy odczytywać tylko zgodnie z treścią § 1 tegoż artykułu, który stanowi:

§ 1. *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.

Podnosi się, że przepis art. 62 § 1 K.k.s. w zdaniu pierwszym wyraźnie wskazuje na przyczynę wystawienia faktury, którą jest wykonanie świadczenia. W związku z tym znamię ujęte w § 2 tegoż artykułu w formule *określone w § 1* oznacza jedynie faktury (rachunki) dotyczące świadczeń, które w rzeczywistości miały miejsce. Wystawienie faktur dotyczących fikcyjnych, nieistniejących świadczeń wyczerpuje tym samym wyłącznie znamiona przestępstwa stypizowanego w art. 271 § 1 K.k. (*vide* – L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007 r., uwaga do art. 62; J. Duży, *Falszerstwo intelektualne faktury, a uszczuplenie podatku od towarów i usług*, *Palestra* z 2009 r., z. 11 – 12, str. 158, 159 i *Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. II AKa 476/10*, *Prokuratura i Prawo* z 2013 r., nr 5, poz. 102, str. 182; I. Zgoliński, *Wystawienie lub posługiwanie się nierzetelnym dokumentem podatkowym*, *Prokuratura i Prawo* z 2012 r., nr 3, str. 168).

Zauważyć ponadto należy, że również kwestia kwalifikowania zachowań polegających na posługiwaniu się tzw. fakturami pustymi, a więc nieodzwierciedlającymi rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, budziła rozbieżności w piśmiennictwie. Obok głosów opowiadających się za traktowaniem takich zachowań wyłącznie w aspekcie prawa karnego skarbowego (*vide* – P. Kardas, *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT - oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, *Prokuratura i Prawo* z 2006 r., nr 5, str. 28 – 48 oraz tegoż autora,

*O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k., Prokuratura i Prawo z 2008 r., nr 12, str. 5 – 31) prezentowany jest także pogląd, zgodnie z którym, w zależności od konkretnej sytuacji, może to być przestępstwo powszechne z art. 286 § 1 K.k., a mianowicie m.in., gdy wyłącznym motywem działania sprawcy jest chęć bezprawnego uzyskania korzyści majątkowej, a nie chęć zmniejszenia obciążeń podatkowych w ramach rzeczywistej aktywności gospodarczej (vide – J. Duży: *Kwalifikacja prawna uszczuplenia podatku od towarów i usług*, Państwo i Prawo z 2008 r., nr 10, str. 72-84; T. Oczkowski, *Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT*, Prokuratura i Prawo z 2009 r., nr 7-8, str. 92; I. Stolarczyk, *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, Prokuratura i Prawo z 2010 r., nr 9, str. 97 – 116).*

Podnieść trzeba, że kwestia prawnokarnej kwalifikacji zachowań polegających na wystawianiu faktur dotyczących nieistniejących, fikcyjnych transakcji budzi rozbieżności w judykaturze.

Sąd Najwyższy, w składzie 7 sędziów, w dniu 30 września 2003 r. podjął uchwałę o sygn. I KZP 22/03, wyrażającą stanowisko, iż *osoba, która stosownie do przepisów ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym 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 (LEX nr 80380).*

W uzasadnieniu tejże uchwały SN wskazał m.in., iż uprawnienie do wystawienia faktury VAT *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. (...). Faktura VAT (...) – 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 (...). 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. (...). 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. SN podkreślił, iż w sytuacji, gdy faktura VAT dokumentuje okoliczności istotne dla prawa publicznego i wywołuje konsekwencje publicznoprawne, 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.

SN zwrócił uwagę, iż 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 obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji". (...) 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.

SN, odwołując się do poglądów prezentowanych w orzecznictwie podatkowym, zgodnie z którymi wystawienie faktury z wykazaniem w niej podatkiem, która jednak nie dokumentuje rzeczywistej sprzedaży, nie stwarza obowiązku podatkowego w sferze podatku od towarów i usług, uznał, iż czyn taki

nie może być kwalifikowany z art. 62 § 2 k.k.s., jako że nie jest to czyn "przeciwko obowiązkowi podatkowemu", jak wymaga tego k.k.s.

SN stwierdził przy tym, iż 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 niezaistniałą. 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. *Przy fakturze fikcyjnej sytuacja ulega zmianie. Jeżeli faktura ta służy jednak rozliczeniu z podatku (...) 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 obowiązkowi podatkowemu w rozumieniu Ordynacji podatkowej.*

Tam natomiast, gdzie wystawienie nierzetelnej faktury nie godzi w żaden obowiązek podatkowy 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 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.

SN w tym kontekście zwrócił uwagę, że, tym samym, (...) 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.

W uchwale, sygn. I KZP 16/03, podjętej w składzie 3 sędziów również w dniu 30 września 2003 r., SN wyraził podobne stanowisko, stwierdzając, że *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* (LEX nr 80376).*

W uzasadnieniu tegoż orzeczenie SN również podkreślił, że tylko wtedy, 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). SN zwrócił przy tym uwagę, 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 wystawienie 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 postanowieniu z dnia 1 marca 2004 r., sygn. V KK 248/03 (OSNKW z 2004 r., nr 5, poz. 51), SN zajął stanowisko, iż w sytuacji, gdy czynności wykonawcze sprawcy wyłudającego nienależny zwrot podatku VAT nie

sprawdzają się do zaniechania rzetelnego zgłoszenia przedmiotu opodatkowania (prowadzącego do uniknięcia wydatku z własnego mienia kosztem spodziewanego uszczuplenia dochodu finansowego państwa), lecz polegają na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego – wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu Państwa – przez upozorowanie przed organem skarbowym (przy pomocy fikcyjnych dokumentów lub przez podjęcie innych jeszcze czynności) przeprowadzenia realnej transakcji, w tym dotyczącej rzeczywiście istniejącego towaru, a nie jego substytutu, to działanie takie stanowi przestępstwo określone w przepisach Kodeksu karnego, nie zaś przestępstwo skarbowe.

Zauważyć trzeba, że wymienione orzeczenia SN zostały wydane w okresie obowiązywania ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50), której art. 33 ust. 1 stanowił:

Art. 33. 1. W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty także wówczas, gdy dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku.

Przepis ten przestał obowiązywać z dniem 1 kwietnia 2004 r., kiedy to weszła w życie ustawa VAT, której art. 108 ust. 1 stanowi:

Art. 108. 1. 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.

Dodać należy, że, zgodnie z art. 108 ust. 2 ustawy VAT, ust. 1 tegoż artykułu stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego.

Przepis art. 108 ustawy VAT nawiązuje do cytowanego art. 33 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Należy zwrócić uwagę, że w piśmiennictwie podnosi się, iż art. 33 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym miał zastosowanie tylko wówczas, gdy wspomniana faktura dokumentowała dokonaną sprzedaż. Przepis nie miał zatem zastosowania, gdy faktura ta nie odzwierciedlała rzeczywistej sprzedaży – co wskazuje się jako kluczowy element różniący zawartą w nim regulację od art. 108 ust. 1 ustawy VAT (*vide* – T Michalik, *VAT. Komentarz*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2012 r., str. 827 i przytoczone tam orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego; odmiennie A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, 2014 r., Lex/el, komentarz do art. 108).

W wydanym, już w okresie obowiązywania ustawy VAT, postanowieniu z dnia 23 listopada 2006 r., sygn. IV KK 321/06, SN stwierdził, że *tzew. faktura VAT jest dokumentem, o jakim mowa w art. 271 § 1 k.k., zaś wystawca takiego dokumentu jest "inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu. Jeżeli jednak sprawca wystawia fakturę nierzetelną, godząc w obowiązek podatkowy, to dopuszcza się on czynu zabronionego, określonego w art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., stanowiącego lex specialis* (LEX nr 295473).

W wyroku z dnia 19 marca 2008 r., sygn. II KK 347/07, SN wyraził zaś pogląd, iż *wystawca faktury niemającej w ogóle odzwierciedlenia w stanie faktycznym ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT. W konsekwencji na gruncie obecnej ustawy o podatku od towarów i usług wystawca tzw. faktury pustej, jako zobowiązany do uiszczenia wskazanego w niej podatku, narusza zawsze art. 62 § 2 K.k.s., jako wystawca nierzetelnej faktury, godzący w obowiązek podatkowy* (LEX nr 388503).

W uzasadnieniu tegoż wyroku SN stwierdził m.in., że przepis art. 108 ust. 1 ustawy VAT dowodzi, iż ustawa ta traktuje tzw. puste faktury, tj. takie, które nie dokumentują rzeczywistego zdarzenia gospodarczego i dotyczą

czynności w całości fikcyjnej, inaczej niż obowiązująca poprzednio ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

SN zwrócił uwagę, że, zgodnie z art. 33 dawnej ustawy, obowiązek zapłaty podatku przez wystawcę faktury istniał także wtedy, gdy wykazał on podatek w sytuacji, w której dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym lub została zwolniona od podatku oraz gdy wykazał kwotę wyższą od podatku należnego. Zgodnie zaś z art. 108 ust. 1 ustawy VAT, gdy określona tam osoba wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty, a to samo dotyczy sytuacji, gdy w fakturze wykazano kwotę podatku wyższą niż należna (art. 108 ust. 2 tej ustawy). W tym kontekście SN wskazał, że *przepis art. 108 ust. 1 przewiduje szczególnie przypadek samoistnego powstania obowiązku podatkowego w efekcie samego wystawienia faktury wskazującej kwotę podatku od towarów i usług, wprowadzając specyficzną instytucję obowiązku zapłaty podatku w razie wystawienia faktury* (podkreśl. własne).

Podniósł w związku z tym, że zdarzeniem rodzącym obowiązek zapłaty danej kwoty nie jest wykonanie określonej czynności, ale sam fakt wystawienia faktury, w której została wykazana kwota podatku. W aktualnym stanie prawnym wystawca faktury VAT niemającej w ogóle odzwierciedlenia w stanie faktycznym ma zatem także obowiązek uiszczenia podatku VAT. W konsekwencji, na gruncie ustawy VAT *wystawca tzw. faktury pustej, jako zobowiązany do uiszczenia wskazanego w niej podatku, narusza zawsze art. 62 § 2 k.k.s., jako wystawca nierzetelnej faktury, godzący w obowiązek podatkowy* (podkreśl. własne).

SN wyraził przy tym wątpliwość co do aktualności, wyrażonego na gruncie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym poglądu, że czynności sprawcy, sprowadzające się do działania fingującego istnienie obowiązku podatkowego wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści kosztem Skarbu Państwa przy pomocy fikcyjnych dokumentów dla przeprowadzenia realnej czynności, stanowią jedynie

przestępstwo określone w przepisach Kodeksu karnego, a nie przestępstwo skarbowe.

W wyrokach z dnia 12 sierpnia 2008 r., sygn. V KK 76/08 (LEX nr 449041), oraz z dnia 22 października 2009 r., sygn. IV KK 433/08 (LEX nr 608690), SN przyjął, że po wejściu w życie ustawy VAT także wystawca fikcyjnej faktury VAT, niedokumentującej rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, ma obowiązek uiszczenia wykazanego w tej fakturze podatku VAT. W każdym przypadku, gdy do uzyskania określonego świadczenia wykorzystywane są regulacje z zakresu prawa podatkowego, a świadczenie jest realizowane na podstawie tych przepisów poprzez wprowadzenie w błąd organów skarbowych, dochodzi do naruszenia obowiązku podatkowego.

W wyroku z dnia 13 czerwca 2011 r., sygn. II AKa 246/11 (LEX nr 1001360), Sąd Apelacyjny w Katowicach stwierdził, że wystawca fikcyjnej faktury VAT, nieznajdującej odzwierciedlenia w rzeczywistych operacjach gospodarczych i służącej następnie do rozliczenia obowiązków podatkowych w zakresie podatku od towaru i usług przez wystawcę lub odbiorcę tej faktury, popełnia wyłącznie przestępstwo skarbowe, które w rozpatrywanym przypadku powinno być kwalifikowane z art. 76 § 1 i z art. 62 § 2 w zw. z art. 7 § 1 K.k.s. Jako przepisy szczególne wyłączają one zastosowanie kwalifikacji z art. 286 § 1 i z art. 271 § 1 lub 3 w zw. z art. 11 § 2 K.k. Nie może być przy tym brana pod uwagę reguła z art. 8 § 1 K.k.s. o odrębnym stosowaniu do tego samego czynu przepisów Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego, gdyż unormowanie to dotyczy tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy (takiego, o jakim mowa też w art. 11 § 2 K.k.), a nie tzw. zbiegu pozornego, czy też pomijalnego.

W wyroku z dnia 18 kwietnia 2012 r., sygn. IV KK 20/12 (LEX nr 1163351), SN przedstawił stanowisko, zgodnie z którym wystawienie nierzetelnej faktury, godzącej w obowiązek podatkowy, stanowi realizację znamion czynu opisanego w art. 62 § 2 lub § 5 K.k.s. Przepis art. 62 § 2 K.k.s. wyłącza zaś – na zasadzie *lex specialis* – możliwość zakwalifikowania tego

zachowania jako jednocześnie naruszającego przepis art. 271 § 3 w zw. z art. 271 § 1 K.k.

W wyrokach Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 3 września 2009 r., sygn. II AKa 105/09 (LEX nr 519593), i z dnia 31 maja 2010 r., sygn. II AKa 103/10 (LEX nr 621557), stwierdzono, iż w sytuacji, gdy wystawca *fikcyjnej* faktury VAT, niedokumentującej rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, lub osoba posługująca się taką fakturą wykorzystuje ją do naliczenia należnego podatku VAT, a także określenia innego obowiązku podatkowego (np. podatku dochodowego przez pomniejszenie dochodu), to osoby te godzą w obowiązki podatkowe i odpowiadają za przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 K.k.s.

W wypadku, gdy sprawca zmierza do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT, to popełnia przestępstwo skarbowe z art. 76 § 1 K.k.s. Jednak w wypadku, gdy *fikcyjną* fakturę VAT wystawiono wyłącznie dla przestępczych celów pozapodatkowych, np. dla wyłudzenia kredytu lub dotacji przez fingowanie dobrej kondycji finansowej i gospodarczej oraz wiarygodności kontrahenta umowy, to wystawca takiej faktury lub osoba posługująca się nią powinny nadal odpowiadać na podstawie przepisów ustawy karnej innej niż K.k.s. (n.p. z art. 286 § 1 K.k.).

W postanowieniu z dnia 14 września 2012 r., sygn. II AKz 368/12 (LEX nr 1218862), Sąd Apelacyjny we Wrocławiu zajął zaś stanowisko, zgodnie z którym sprawca wystawiający nierzetelną fakturę, godząc w obowiązek podatkowy, dopuszcza się czynu zabronionego z art. 62 § 2 K.k.s., *który to przepis pozostaje w stosunku do przepisu art. 271 § 1 K.k. w relacji lex specialis derogat legi generali, czego konsekwencją jest pominięcie zastosowania art. 8 K.k.s.*

Należy także zwrócić uwagę na postanowienie z dnia 11 października 2012 r., sygn. II AKz 141/12, Sądu Apelacyjnego w Rzeszowie, w którym również zaprezentowano pogląd, iż *wystawienie nierzetelnej faktury (w tym również tzw. "pustej faktury"), godzącej w obowiązek podatkowy, stanowi realizację znamion czynu opisanego w art. 62 § 2 lub § 5 k.k.s.* (LEX nr 1223432).

W uzasadnieniu tegoż orzeczenia podkreślono, iż przyjęcie, w przypadku wystawienia *pustych* faktur, kwalifikacji z art. 271 § 1 K.k. *czyniłoby dość kłopotliwym uzasadnienie realizacji znamienia podmiotu, ujętego jako „inna osoba uprawniona do wystawienia dokumentu” (dotyczy to zwłaszcza doniosłej z kryminologicznego punktu widzenia grupy sprawców wystawiających „puste” faktury – tzw. słupów, podmioty te nie są uprawnione do wystawiania faktur oraz rachunków).*

Podkreślić należy, że, na tle rozbieżności w kwalifikowaniu zachowań, polegających na wystawianiu nierzetelnych (w tym także *pustych*) faktur, w judykaturze występowały dwa przeciwstawne stanowiska dotyczące dopuszczalności stosowania reguł wyłączania wielości ocen w ramach przewidzianej w art. 8 K.k.s. konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych.

Jedno sprowadzało się do poglądu, że wymienionych reguł nie można stosować przy rozstrzyganiu istnienia lub nieistnienia idealnego zbiegu przestępstw (*vide* - postanowienie Sądu Najwyższego z 8 kwietnia 2009 r., sygn. IV KK 407/08, *op. cit.* oraz wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 24 marca 2009 r., sygn. II AKa 210/08, KZS 2010, z. 4, poz. 63).

Drugie zaś dopuszczało taką możliwość (*vide* – przytaczane już dwie uchwały SN z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03 i sygn. I KZP 16/03, *op. cit.* oraz wyroki SN z dnia: 12 sierpnia 2008 r., sygn. V KK 76/08, *op. cit.*, i 19 marca 2008 r., sygn. II KK 347/07, *op. cit.* i wyroki: Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu – z dnia 3 września 2009 r., sygn. II AKa 105/09, *op. cit.*, i z dnia 31 maja 2010 r., sygn. II AKa 103/10, *op. cit.*; Sądu Apelacyjnego w Katowicach – z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. II AKa 476/11, LEX nr 846492; z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. II AKa 83/11, KZS 2011, z. 9, poz. 122 i z dnia 13 czerwca 2011 r., sygn. II AKa 146/11, LEX nr 1001360).

Jak już wskazano, w obrębie stanowisk opowiadających się za tym drugim poglądem istniał spór co do kwalifikowania zachowań polegających na wystawianiu nierzetelnych faktur. Konkurencję między kwalifikacją takiego

zachowania z art. 62 § K.k.s. i art. 271 K.k. w większości przypadków oceniano przez pryzmat reguły specjalności, przyjmując, że przepisy te pozostają w zbiegu pozornym.

W związku ze wskazanymi rozbieżnościami Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wystąpił, na podstawie art. 60 § 1 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (Dz. U. Nr 240, poz. 2052 ze zm.), do składu siedmiu sędziów SN o rozstrzygnięcie tychże rozbieżności.

W uchwale 7 sędziów z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12, SN zajął stanowisko, że *reguły wyłączania wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s.* (LEX nr 1252697).

W uzasadnieniu tej uchwały SN stwierdził m.in., że, w przypadku stosowania konstrukcji tzw. *idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., reguły wyłączania wielości ocen mogą służyć do redukcji kwalifikacji prawnej w ramach normatywnej analizy przeprowadzonej odrębnie dla poszczególnych deliktów (skarbowego i powszechnego) objętych tym zbiegiem, natomiast nie mają już zastosowania do obu kwalifikacji prawnych jako całości. Inaczej rzecz ujmując: reguły wyłączania wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s. (...) Skoro reguły wyłączania wielości ocen nie mają zastosowania, ujmując rzecz skrótowo, do instytucji określonej w art. 8 k.k.s., to siłą rzeczy w konsekwencji oznacza, że wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego albo odwrotnie* (LEX nr 1252699).

Takie samo stanowisko zaprezentował SN w postanowieniu z tej samej daty, w sprawie o sygn. I KZP 21/12 (LEX 1252699), stwierdzając, iż *reguły wyłączania wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu*

przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s. Powyższe w konsekwencji oznacza, że wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego albo odwrotnie.

Do uchwały z dnia 24 stycznia 2013 r. o sygn. I KZP 19/12 nawiązał SN w postanowieniu z dnia 15 listopada 2013 r., sygn. II KK 295/13 (LEX nr 1391781), w którego uzasadnieniu wskazał, iż przed jej podjęciem w orzecznictwie sądowym prezentowano stanowisko, że wystawienie nierzetelnej faktury należy traktować jako czyn wyczerpujący znamiona przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 K.k.s., stanowiącego *lex specialis* w stosunku do przestępstwa z art. 271 § 1 K.k. (powołując się na poglądy wyrażone w wyroku SN z dnia 18 kwietnia 2012 r., IV KK 20/12, LEX nr 1163351, *op. cit.*, i postanowieniu SN z dnia 23 listopada 2006 r., IV KK 321/06, R-OSNKW 2006, poz. 2251). SN stwierdził, że, w świetle uchwały z dnia 24 stycznia 2013 r., reguł wyłączania wielości ocen nie stosuje się w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, co w konsekwencji oznacza, że *wykluczone jest jednak, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego albo odwrotnie. To z kolei powoduje, że jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów (art. 8 § 1 k.k.s.)* [LEX 1391781].

Podobne stanowisko wyrażone zostało w wyroku z dnia 16 stycznia 2014 r., sygn. II AKa 195/13 (LEX nr 1422354), Sądu Apelacyjnego w Katowicach, w którym przyjęto, iż *reguły wyłączania wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s. W ten sposób wykluczono możliwość, aby przepis kodeksu karnego*

skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis kodeksu karnego. W związku z tym art. 62 § 2 k.k.s. nie może w myśl reguły lex specialis derogat legi generali wyprzeć przepisu z art. 271 § 1 k.k.

W uzasadnieniu tegoż postanowienia Sąd stwierdził, że uchwała 7 sędziów SN (uchwała z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. KK 19/12 – przyp. własny) rozwiewa wątpliwości odnośnie tego jak oceniać działania osób, które wystawiają fikcyjne faktury. W sytuacji gdy godzą one w obowiązki podatkowe (jakkolwiek obowiązek podatkowy byle – z uwagi na przedmiot ochrony norm w jakich przepis ten funkcjonuje – był to czyn przeciwko obowiązkowi podatkowemu w rozumieniu Ordynacji podatkowej) to właściwym wydaje się być kwalifikowanie takiego zachowania z art. 271 § 1 k.k. jak i art. 62 § 2 k.k.s. Tam natomiast, gdzie wystawienie nierzetelnej faktury nie godzi w żaden obowiązek podatkowy nie można mówić o zaistnieniu czynu określonego w art. 62 § 2 k.k.s. Wtedy wchodzi w grę wyłącznie kwalifikacja z art. 271 § 1 k.k., gdyż 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.

Zaważyć należy, że w piśmiennictwie wskazywano, iż w uchwale z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12, SN nie wypowiedział się w kwestii tego, czy działania polegające na wystawianiu tzw. pustych faktur powinny być kwalifikowane z art. 62 § 2 K.k.s, czy z art. 271 § 1 K.k. (vide – J. Duży, *Argumenty na tle prawnokarnej oceny zjawiska wystawiania fikcyjnych faktur*, [w:] *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, LEX/el nr 170019).

Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 20 lutego 2014 r., sygn. II AKa 149/13 (LEX nr 1439035), stwierdził, iż znamię czynnościowe wystawienia faktury lub rachunku z art. 62 § 2 K.k.s. w sposób nierzetelny

obejmuje zachowanie polegające na sporządzeniu dokumentu nieodzwierciedlającego stanu rzeczywistego.

W uzasadnieniu Sąd Apelacyjny przyjął, że w przypadku wystawiania faktur nieodzwierciedlających rzeczywistego stanu rzeczy możemy mieć do czynienia z fakturami nierzetelnymi, i o takich mowa jest w art. 62 § 2 k.k.s., czyli z fakturami nieodzwierciedlającymi rzeczywistego przebiegu zdarzenia odnośnie do niektórych tylko jego elementów, przy zaistnieniu jednak samej transakcji, jak i z fakturami fikcyjnymi, dokumentującymi czynności w ogóle niezaistniałe. 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. Jednak nie można tego stanowiska odnosić wprost do faktur fikcyjnych. Jeżeli faktury takie nie godzą w żaden obowiązek podatkowy nie można mówić o zaistnieniu czynu określonego w art. 62 § 2 k.k.s. Wreszcie należy zauważyć, iż takie faktury mogą mieć na celu zarówno godzenie w obowiązek podatkowy, jak też wywołanie innych skutków. Wówczas należałoby uznać, iż między art. 271 § 1 k.k. i art. 62 § 2 k.k.s. nie zawsze zachodzi stosunek specjalności, który eliminowałby kwalifikację z art. 271 § 1 k.k.

W postanowieniu z dnia 25 lutego 2014 r., sygn. IV KK 426/13, SN wyraził stanowisko, iż wystawienie nierzetelnej faktury realizuje znamiona art. 62 § 2 k.k.s., gdy chodzi o uniknięcie lub zmniejszenie podatku, a więc gdy czyn godzi w obowiązek podatkowy. Jeśli natomiast działanie finguje (pozoruje) powstanie takiego obowiązku, to nie może być mowy o wystawieniu nierzetelnej faktury w rozumieniu art. 62 § 2 k.k.s., lecz jest to zachowanie wyczerpujące znamiona art. 271 § 1 k.k. [LEX nr 1441283].

Stanowisko to podzielił SN w wyroku z dnia 6 sierpnia 2014 r., sygn. V KK 124/14 (niepublikowany, doręczony Prokuratorowi Generalnemu w dniu 14 października 2014 r.), w którego uzasadnieniu stwierdził m.in., że *w sytuacji, gdy w rzeczywistości nie doszło do sprzedaży towarów bądź świadczenia zadeklarowanych usług, a zdarzenia te zostały potwierdzone fikcyjnymi fakturami, to nie sposób uznać, że wystawienie pustych faktur VAT bądź nawet posłużenie się nimi, godzi w jakiekolwiek obowiązki podatkowe. W rezultacie tego rodzaju działanie sprawców powoduje odpowiedzialność z odpowiedniego przepisu kodeksu karnego, a nie kodeksu karnego skarbowego.* W tym kontekście SN podkreślił, że uchwała SN o sygn. I KZP 19/12 *usunęła nie tylko występujące rozbieżności na tle wykładni art. 8 § 1 k.k.s., ale w sposób istotny zmieniła dotychczasową praktykę orzeczniczą.*

Reasumując, w orzecznictwie sądowym, w szczególności w orzecznictwie Sądu Najwyższego, zaczyna dominować pogląd, zgodnie z którym wystawienie fikcyjnych, *pustych* faktur potwierdzających sprzedaż towarów bądź świadczenia usług w sytuacji, gdy w rzeczywistości do zdarzeń tych nie doszło, wyczerpuje znamiona przestępstwa z art. 271 § 1 K.k., nie zaś art. 62 § 2 K.k.s.

Aprobując ten kierunek wykładni wymienionych przepisów, zauważyć jednak należy, że, jak już wcześniej podniesiono, całkowite wyłączenie dopuszczalności kwalifikowania wskazanego działania jako przestępstwa skarbowego stypizowanego w art. 62 § 2 K.k.s. jest kwestionowane w piśmiennictwie. Także w orzecznictwie prezentowano stanowisko, iż wystawienie tzw. pustej faktury wiąże się z powstaniem samoistnego obowiązku podatkowego na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy VAT, a tym samym wystawca takiej faktury, jako zobowiązany do uiszczenia wskazanego w niej podatku, narusza zawsze art. 62 § 2 K.k.s., jako wystawca nierzetelnej faktury, godzący w obowiązek podatkowy. Wskazywano także na dopuszczalność wystąpienia – w konkretnych sytuacjach faktycznych – idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 K.k.s.

W związku z tym uznać należy, że wykładnia art. 62 § 2 K.k.s., zgodnie z którą przepis ten w ogóle nie ma zastosowania do działań polegających na wystawianiu faktur dotyczących świadczenia usług bądź sprzedaży towarów niemających w rzeczywistości miejsca (fikcyjnych), nie została utrwalona w sposób bezsporny w takim stopniu, aby można było przyjąć jednoznacznie, iż Sąd pytający – w stanie faktycznym i prawnym sprawy, w której skierował pytanie prawne – nie ustalił poprawnie treści art. 62 § 2 K.k.s., tj. popełnił błąd w subsumcji. Innymi słowy, że bezpodstawnie uznał, iż kwestionowany przepis prawny będzie miał wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą pytanie to zostało skierowane, podczas gdy podstawę tegoż rozstrzygnięcia stanowić będzie wyłącznie inny przepis prawny, tj. art. 271 § 1 K.k.

Zasadne jest zatem przyjęcie, że, w omawianym zakresie, pytanie prawne spełnia przesłankę funkcjonalną.

Niezależnie od powyższego podnieść trzeba, że sprawa, na tle której zostało skierowane pytanie prawne, dotyczy odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 K.k.s. W sprawie tej nie został zastosowany art. 62 § 5 K.k.s., który przewiduje odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe.

Przepis ten nie został także wskazany przez Sąd pytający jako przedmiot kontroli konstytucyjnej.

W części zatem, w jakiej pytanie prawne dotyczy konstytucyjności kwestionowanej regulacji w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe tej samej osoby fizycznej, wobec której nałożono uprzednio obowiązek zapłacenia podatku wykazanego w wystawionej przez nią fakturze dokumentującej czynność faktycznie niewykonaną, pytanie to nie spełnia przesłanki funkcjonalnej.

W tym zatem zakresie postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Zgodnie z art. 32 ust.1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, pytanie prawne powinno odpowiadać wymaganiom dotyczącym pism procesowych, a ponadto zawierać: wskazanie organu, który wydał kwestionowany akt normatywny (pkt 1), określenie kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części (pkt 2), sformułowanie zarzutu niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą kwestionowanego aktu normatywnego (pkt 3) oraz uzasadnienie postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie (pkt 4).

Wynikający z art. 32 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym warunek sformułowania w pytaniu prawnym, skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego, zarzutu niezgodności z Konstytucją, jak i uzasadnienia postanowionego zarzutu oznacza, że do oceny niekonstytucyjności przepisu konieczne jest przedstawienie argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako wzorce kontroli. Jest to warunek formalny dopuszczalności rozpoznania pytania prawnego przez Trybunał Konstytucyjny.

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem (*vide* – Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999 r., str. 113 – 114). W świetle utrwalonej praktyki orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego wymóg uzasadnienia postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie, należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów stawianych

w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (przy czym jako wzorzec należy rozumieć normę konstytucyjną, której podstawą może być jeden lub kilka powiązanych przepisów Konstytucji). *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 Trybunał Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).

Pytanie prawne Sądu Rejonowego w W. nie spełnia wymogów formalnych pozwalających na jego rozpoznanie w zakresie dotyczącym badania zgodności kwestionowanej regulacji z wzorcami z art. 32 ust. 1 i art. 42 ust. 1 Konstytucji.

Sąd pytający nie uzasadnił zarzutu naruszenia przez kwestionowaną regulację wzorca z art. 42 ust. 1 Konstytucji.

Z uzasadnienia pytania prawnego i postanowienia z dnia 23 sierpnia 2013 r. uzupełniającego braki formalne tegoż pytania wynika, że argumentacja dotycząca zarzutu niezgodności z art. 42 ust. 1 Konstytucji odnosi się wyłącznie do przepisu art. 108 ust. 1 ustawy VAT, przy czym trzeba podkreślić, że, w tym zakresie, Sąd pytający ograniczył się jedynie do wykazania, iż, w jego ocenie, odpowiedzialność z art. 108 ust. 1 ustawy VAT ma charakter odpowiedzialności karnej w rozumieniu art. 42 ust. 1 Konstytucji (*vide* – uzasadnienie pytania prawnego str. 5, 10, 11 i 12).

Sąd pytający zarazem jednak wyraźnie stwierdził, że przepis art. 108 ust. 1 ustawy VAT – samoistnie – nie jest przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie (*vide* – uzasadnienie postanowienia z dnia 23 sierpnia 2013 r., str. 3).

Sąd pytający nie wykazał natomiast, w jaki sposób art. 62 § 2 K.k.s., w zaskarżonym zakresie, narusza art. 42 ust. 1 Konstytucji. W szczególności nie określił, na czym ma polegać niezgodność kwestionowanej regulacji z tymże

wzorcem kontroli, nie przedstawił argumentów i nie przytoczył dowodów na poparcie tego zarzutu.

Nie może być uznana za wystarczające uzasadnienie tego zarzutu wspomniana argumentacja dotycząca poglądu iż art. 108 ust. 1 ustawy VAT jest przepisem wprowadzającym odpowiedzialność karną w rozumieniu konstytucyjnym.

Sąd pytający nie uzasadnił również w wystarczający sposób zarzutu niezgodności zaskarżonej regulacji z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

W uzasadnieniu pytania prawnego Sąd Rejonowy w zasadzie ograniczył się do określenia, na czym polega zasada równości wobec prawa, o której mowa w art. 32 ust. 1 Konstytucji (*vide* – uzasadnienie pytania prawnego, str. 10).

W postanowieniu z dnia 23 sierpnia 2013 r. uzupełniającym braki formalne pytania prawnego, w zakresie uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 1 Konstytucji, Sąd Rejonowy podniósł zaś, że, przy przyjęciu założenia o prawnokarnym charakterze odpowiedzialności z art. 108 ust. 1 ustawy VAT, *w sytuacji następczego zastosowania w stosunku do tego samego czynu tej samej osoby można mówić o naruszeniu konstytucyjnej zasady równości wobec prawa* (str. 2). Sąd wskazał, że, *świetle art. 32 ust. 1 Konstytucji, nakazującego uznanie, że podmioty należące do tych samych (...) kategorii winny mieć jednakowe prawa i obowiązki, to w sytuacji opisanej w przedstawionym (...) pytaniu dochodzi do nieuzasadnionego zróżnicowania 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* (uzasadnienie postanowienia Sądu Rejonowego z dnia 23 sierpnia 2013 r. o uzupełnieniu pytania prawnego, str. 3).

Nie może to być uznane za wystarczające uzasadnienie zarzutu niezgodności zaskarżonej regulacji z wzorcem z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Sąd pytający nie skonkretyzował, w jaki sposób kwestionowana regulacja narusza art. 32 ust. 1 Konstytucji, które to skonkretyzowanie polegać miałyoby na wykazaniu niezgodności pomiędzy zaskarżonym unormowaniem a wymienioną normą konstytucyjną. Nie przytoczył argumentów oraz dowodów uzasadniających tenże zarzut.

Podkreślić należy, że, zgodnie z art. 66 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Trybunał, orzekając, jest związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi. Konsekwencją tej zasady jest zarówno niemożność samodzielnego określania przez Trybunał Konstytucyjny przedmiotu kontroli, jak i zastępowania skarżącego w obowiązku określenia sposobu naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności przez kwestionowane przepisy. W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa zaś na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2012 r., sygn. Kp 10/09, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 4).

W niniejszej sprawie Sąd pytający nie przedstawił dowodów uzasadniających zarzut niezgodności zaskarżonej regulacji z art. 32 ust. 1 i art. 42 ust. 1 Konstytucji.

W świetle powyższego uznać należy, że, w niniejszej sprawie, pytanie prawne w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 1 i z art. 42 ust. 1 Konstytucji nie spełnia określonych w art. 32 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym wymogów, pozwalających na jego merytoryczne rozstrzygnięcie przez Trybunał Konstytucyjny.

Postępowanie w tym zakresie podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Przystępując do oceny zasadności zarzutu naruszenia przez zaskarżoną normę zakazu podwójnego karania tej samej osoby fizycznej za popełnienie tego samego czynu, wynikającego z zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji, należy odnieść się do regulacji zawartej w art. 108 ust. 1 i charakteru prawnego określonego w nim obowiązku zapłacenia podatku wykazanego w wystawionej fakturze VAT.

Na wstępie wskazać należy, że przepis art. 121 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm.) zakłada harmonizację podatków pośrednich w Unii Europejskiej. W ramach tej harmonizacji opracowane zostały przez Komisję Europejską, a następnie uchwalone przez Radę, regulacje wspólnotowe dotyczące systemu podatku VAT.

W aktualnym stanie prawnym przepisy o podatku VAT zostały zawarte w Dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE. L. 2006. 347. 1 ze zm.) [dalej: Dyrektywa 2006/112/WE], która weszła w życie z dniem 1 lipca 2007 r.

Przepis art. 108 ust. 1 ustawy VAT jest w polskim systemie prawnym odpowiednikiem art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE, który stanowi:

Art. 203. Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT.

Przepis ten zastąpił wcześniej obowiązujący art. 21 ust. 1 lit. d Szóstej Dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE. L. 145/1, str.1) [dalej: Szósta Dyrektywa].

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie podkreślano, że granica pomiędzy deliktem administracyjnym i będącą jego konsekwencją karą administracyjną a wykroczeniem jest płynna, a określenie jej zależy w wielu sytuacjach od uznania władzy ustawodawczej (*vide* – wyroki Trybunału

Konstytucyjnego z dnia: 15 stycznia 2007 r., sygn. P 19/06, OTK ZU nr 1/A/2007 i 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134). Trybunał wskazywał przy tym, że brak jest jasnego, czytelnego, uniwersalnego kryterium materialnego, decydującego o rozróżnieniu sytuacji, w których dane zjawisko lub czyn będą (powinny być) w praktyce kwalifikowane jako podlegające już to penalizacji, już to karze administracyjnej (pieniężnej). Powszechnie przyjmuje się, że istotą sankcji karnych jest represja i prewencja, natomiast kar administracyjnych – oprócz celu restytucyjnego – także prewencja. Nie znaczy to oczywiście, że dane typy sankcji powinny spełniać tylko i wyłącznie te funkcje. To właśnie spełnianie wspomnianych funkcji przesądza jednakże o tym, czy dana sankcja jest ze swej istoty karna czy administracyjna. Kara administracyjna nie jest, w myśl wskazanej koncepcji, odpłatą za popełniony czyn, lecz stanowi jedynie środek przymusu służący zapewnieniu realizacji wykonawczo-zarządzających zadań administracji. Cel wprowadzenia i funkcje, jakie pełni określona norma, stają się więc ważnym wyróżnikiem dającym odpowiedź na pytanie, z jaką normą mamy do czynienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, *op. cit.*, i 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, *op. cit.*).

Trybunał Konstytucyjny dokonywał już materialnoprawnej oceny różnych regulacji w celu stwierdzenia, czy mają one charakter represyjny (quasi-karny) oraz czy i w jakim zakresie należy do nich odnosić konstytucyjne gwarancje przewidziane dla odpowiedzialności karnej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 grudnia 1998 r., sygn. K. 41/97, OTK ZU nr 7/1998, poz. 117; 8 lipca 2003 r., sygn. P 10/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 62; 19 lutego 2008 r., sygn. P 48/06, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 4).

Jak stwierdził przy tym Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 10 grudnia 2002 r., *dla określenia charakteru konkretnej instytucji prawnej istotne znaczenie ma nie sama jej nazwa, lecz treść, którą ustawodawca z nią wiąże* (wyrok z 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91).

Z punktu widzenia Konstytucji zasadnicze znaczenie ma nie tyle "nazwa" danego postępowania, ile stwierdzenie, czy, ze względu na charakter norm prawnych regulujących to postępowanie, istnieje konieczność zastosowania do nich konstytucyjnych gwarancji dotyczących odpowiedzialności karnej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103). Rozumienie pojęcia *odpowiedzialność karna* na poziomie konstytucyjnym jest niezależne od treści przypisywanych mu w ustawodawstwie zwykłym. Definiując to pojęcie na płaszczyźnie konstytucyjnej, nie można zatem odwoływać się wprost do elementów wyróżniających ten rodzaj odpowiedzialności na płaszczyźnie ustawowej. Taki zabieg umożliwiłaby bowiem omijanie gwarancji konstytucyjnych odnoszących się do odpowiedzialności represyjnej poprzez formalne kwalifikowanie jej w ustawie jako inny niż karna rodzaj odpowiedzialności (*vide* – orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 marca 1994 r., sygn. U 7/93, OTK w 1994 r., cz. I, poz. 5 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 26 listopada 2003 r., sygn. SK 22/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 97; 28 listopada 2007 r., sygn. K 39/07, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 129 i 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09, *op. cit.*).

W konsekwencji, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że przez przepisy represyjne należy rozumieć nie tylko przepisy karne *sensu stricto*, ale wszelkie przepisy o charakterze represyjnym, a więc te, których celem jest poddanie obywatela jakiejś formie ukarania (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 marca 2007 r., sygn. K 47/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 27; 17 lutego 2009 r., sygn. SK 10/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 8; 12 maja 2009 r., sygn. P 66/07, OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 65; 18 listopada 2010 r., sygn. P 29/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 104; 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, *op. cit.* i 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, *op. cit.*).

Jak stwierdził przy tym Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie Kp 4/09 (*op. cit.*), zarzut, iż kumulacja odpowiedzialności za

przestępstwo skarbowe oraz odpowiedzialności administracyjnej (podatkowej) oznacza *podwójne karanie* byłby możliwy tylko wówczas, gdyby karze administracyjnej przypisywać zawsze charakter penalny – co nie jest zasadne.

Zauważyć też trzeba, że w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka kwalifikowanie sprawy jako karnej wiąże się z retrybutywnym charakterem sankcji. Uznaje się, iż jeśli sankcja ma charakter odstraszaingly – prewencyjny, a nie represyjny, to sprawa nie powinna być raczej traktowana jako karna (*vide* – wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 2 września 1998 r. w sprawie *Lauko przeciwko Słowacji*, nr skargi 26138/95, przyt. za uzasadnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, *op. cit.*).

Z tego punktu widzenia przepis art. 108 ust. 1 ustawy VAT nie odpowiada w pełni sformułowanej w orzecznictwie charakterystyce środka represyjnego (karnoadministracyjnego).

Jak już wskazano w niniejszym stanowisku, przepis art. 108 ust. 1 ustawy VAT przewiduje, że jeżeli jeden z wymienionych tam podmiotów wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku VAT, jest obowiązany do zapłaty tego podatku.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjmuje się, że przepis art. 108 ust. 1 ustawy VAT, będący – co należy przypomnieć – implementacją do krajowego porządku prawnego art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE, ustanawia specyficzną instytucję obowiązku zapłaty podatku w przypadku wystawienia faktury, w której wykazany zostanie podatek VAT, gdy zostanie ona wprowadzona do obrotu prawnego – niezależnie od tego, czy podmiot w niej wymieniony posiada, czy też nie, status podatnika podatku VAT, jak również od tego, czy podmiot ten jest zarejestrowany jako taki podatnik.

Art. 108 ust. 1 ustawy VAT ma zastosowanie w każdym przypadku, gdy zostanie wystawiona faktura. Obejmuje zatem także przypadki, gdy doszło do sprzedaży, ale była ona zwolniona od podatku lub nieopodatkowana, oraz

przypadki, gdy faktura w ogóle nie odzwierciedla żadnej transakcji. Przewidziany w nim obowiązek zapłaty podatku wykazanego w fakturze dotyczy więc także tzw. faktur pustych, tj. dokumentujących czynności faktycznie niedokonane (fikcyjne), wystawionych przez osoby, które nie mają w tym zakresie przymiotu podatnika w rozumieniu art. 15 ustawy VAT. W przypadku wystawienia tzw. pustej faktury uzasadnione jest zastosowanie przez organy podatkowe normy z art. 108 ust. 1 ustawy VAT i określenie na podstawie tej faktury kwoty podatku do zapłacenia (*vide* – wyroki NSA z dnia: 30 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 866/08, LEX nr 552188; 11 grudnia 2009 r. sygn. akt I FSK 1149/08, LEX nr 578863; 16 czerwca 2010 r. sygn. akt I FSK 1030/09, LEX nr 643144; 29 sierpnia 2012 r., sygn. I FSK 1537/11, LEX nr 1386348; 18 grudnia 2012 r., sygn. I FSK 166/12, LEX nr 1366222; 18 kwietnia 2013 r., sygn. I FSK 919/12, LEX nr 1336113; 9 stycznia 2014 r., sygn. I FSK 14/13, LEX nr 1456918; 13 lutego 2014 r., sygn. I FSK 866/08, LEX nr 1438902; 11 marca 2014 r., sygn. I FSK 601/13, LEX nr 1489924). Nieistotna jest przy tym przyczyna zachowania wystawcy *pustej* faktury, którą może być zarówno nieświadomy błąd czy niepewność co do zaistnienia obowiązku podatkowego, jak i świadome działanie (*vide* – wyroki NSA z dnia: 16 czerwca 2010 r., sygn. I FSK 1030/09, LEX nr 643144 i 10 kwietnia 2013 r., sygn. I FSK 364/12, LEX nr 1335977 oraz wyroki WSA: w Gliwicach – z dnia 14 stycznia 2013 r., sygn. III SA/Gl 1328/12, LEX nr 1296228 i w Łodzi – z dnia 30 października 2013 r., sygn. I SA/Łd 740/13, LEX nr 1473986).

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym wskazuje się, iż dla *zrozumienia istoty* art. 108 ustawy VAT konieczne jest odwołanie się do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) dotyczącego art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE, a wcześniej art. 21 ust. 1 lit. d Szóstej Dyrektywy (*vide* – wyrok NSA z dnia 5 lutego 2014 r., sygn. I FSK 197/13, LEX nr 1449622).

W związku z tym zauważyć trzeba, że przedstawiona interpretacja art. 108 ust. 1 ustawy VAT odpowiada wykładni art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE w orzecznictwie TSUE, zgodnie z którą, na podstawie tegoż przepisu, każda osoba jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT wykazanego na fakturze, niezależnie od jakiegokolwiek zobowiązania do jego zapłaty z tytułu transakcji podlegającej podatkowi VAT. Wystawca faktury VAT ma obowiązek zapłacenia wykazanego w niej podatku niezależnie od tego, czy wymieniona w tejże fakturze transakcja rzeczywiście miała miejsce (*vide* – wyroki TSUE z dnia: 15 marca 2007 r. w sprawie C – 35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH przeciwko Ministero delle Finanze*, pkt 23, LEX nr 244605; 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 *Stadeco BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, pkt 26, LEX 498853; 31 stycznia 2013 r. w sprawie C – 642/11 *Stroj trans EOOD*, pkt 38, LEX nr 1258555; 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11, *LVK – 56 EOOD*, pkt 33, LEX nr 1258614; 4 lipca 2013 r. w sprawie C-572/11 *Menidzherski biznes reshenia EOOD*, pkt 23, LEX nr 1378127).

Podatek wynikający z faktury, o której mowa w art. 108 ust. 1 ustawy VAT, nie może być rozliczany w deklaracji składanej dla potrzeb podatku VAT (*vide* – wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. I FSK 1318/11, LEX nr 1216643). W sytuacji wystawienia faktury niedokumentującej rzeczywistej transakcji, nie powinna ona być ujęta w ogólnym rozliczeniu podatku należnego w deklaracji złożonej dla potrzeb podatku od towarów i usług. W przypadku faktur niepotwierdzających dostawy towarów bądź usług, charakter kwoty wykazanej na fakturze, co prawda będącej podatkiem należnym w rozumieniu ustawy o VAT, nie pozwala jednak na objęcie jej systemem rozliczeń dokonywanych przez podatnika w deklaracji VAT – 7 w ramach podstawowego mechanizmu opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a mianowicie naliczenia podatku należnego z uwzględnieniem prawa do odliczenia podatku naliczonego (*vide* – wyroki NSA z dnia: 30 stycznia 2009 r., sygn. akt I FSK

1658/07, Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych i 9 stycznia 2014 r., sygn. I FSK 14/13, *op. cit.*).

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 11 marca 2014 r., sygn. I FSK 601/13 (*op. cit.*), *podatek wykazany na fakturze, w stosunku do której stosuje się art. 108 u.p.t.u., jest należny jedynie z tego tytułu, że został na tej fakturze wykazany. Tego rodzaju "podatek" pozostaje poza rozliczeniem podatnika obejmującym podatek należny oraz naliczony z tytułu podlegających opodatkowaniu VAT dostaw i usług podatnika. Deklaracja podatnika w zakresie podatku należnego odzwierciedla faktyczne czynności, które zostały przez podatnika wykonane w danym okresie rozliczeniowym, mające przy tym charakter dostaw i usług objętych przedmiotowym zakresem opodatkowania w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Ujęcie w ramach deklaracji jako podatku należnego kwoty wynikającej z faktury niedokumentującej faktycznie wykonanej czynności jest wadliwe. Oznacza to, że w takiej sytuacji (...) tego rodzaju kwoty należy wyeliminować z rozliczenia podatnika w trybie art. 99 ust. 12 u.p.t.u., a odnośnie kwoty podatku wynikającej z faktury dokumentującej niewykonaną czynność, orzec na podstawie art. 108 § 1 u.p.t.u.*

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym w przypadku braku faktycznej czynności u wystawcy faktury nie może w ogóle powstać obowiązek podatkowy w zakresie VAT (*vide* – wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2010 r., I FSK 584/09, LEX nr 594070), a tym samym i prawo dysponenta taką fakturą do odliczenia podatku z faktury, gdyż ta wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego na poprzednim etapie obrotu (*vide* – wyrok WSA w Kielcach z dnia 27 stycznia 2011 r., I SA/Ke 684/10, LEX nr 952264). W związku z tym podnosi się, że kwota wykazana na takiej fakturze jako podatek VAT, nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą *podszrywającą się* pod ten podatek, w celu wyłudzenia jej od nabywcy towaru (*vide* – wyroki NSA z dnia 19 listopada 2010 r., sygn. I FSK 1830/09, LEX nr 744447 i 13 marca 2012 r., sygn. I FSK 783/11, LEX nr 1218776). Wystawiona

faktura, która nie dokumentuje rzeczywistej sprzedaży między wskazanymi w niej podmiotami, jest więc prawnie bezskuteczna, a w następstwie nie może wywoływać żadnych skutków podatkowych u odbiorcy i że w związku z tym kwota wykazana w fakturach jako podatek nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą jedynie „odgrywającą rolę” tego podatku (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 marca 2012 r., I SA/Wr 1732/11, LEX nr 1145379).

Także w piśmiennictwie prezentowany jest pogląd, że podatek, o jakim mowa w art. 108 ust. 1 ustawy VAT, ma jedynie charakter sankcji podatkowej za wystawienie nierzetelnej (w tym fikcyjnej) faktury, a nie podatku VAT (*vide* – J. Duży, *Przedmiot oszukańczych uszczupień podatkowych*, Prokuratura i Prawo z 2011, nr 12, str. 141). Sprawcy zaś wystawiający tzw. pustą fakturę i występujący następnie o zwrot nadpłaconego podatku nie godzą bynajmniej w obowiązki podatkowe, w tym zwłaszcza w obowiązek określony w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, w przeciwnym wypadku bowiem należałoby uznać, że ich odpowiedzialność karna nie jest oparta na mechanizmie *przejęcia podatku*, który charakteryzuje stronę przedmiotową ich przestępstwa, lecz jedynie jest konsekwencją niezapłacenia kwoty wykazanej w fakturze (*vide* – J. Duży, *Wina sprawców oszukańczych uszczupień podatkowych a kwalifikacja prawna*, Prokuratura i Prawo z 2012, nr 7-8, str. 57).

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć trzeba jednak, iż wskazany pogląd wyrażany był przede wszystkim w kontekście oceny prawa odbiorcy tzw. pustej faktury do odliczenia wykazanego w niej podatku VAT od podatku należnego. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym wskazywano przy tym, że przepisy art. 86 ust. 1 i 2 pkt 1 lit. a ustawy VAT należy interpretować w taki sposób, iż faktura nieodzwierciedlająca rzeczywiście dokonanej czynności przez jej wystawcę, która rodziłaby u niego obowiązek podatkowy z tytułu dokonanej dostawy (usługi), nie daje odbiorcy tej faktury prawa do odliczenia wykazanego w niej podatku. Przyznanie bowiem prawa do odliczenia podatku w takim

przypadku oznaczałoby, że prawo do odliczenia przysługuje z tytułu samego posiadania faktury z wykazaniem podatkiem, który nie jest należny od podmiotu, który fakturę taką wystawił, jako nierealizującym czynności opisanej w tej fakturze. Tymczasem 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 powstać obowiązek podatkowy, a tym samym brak prawa do odliczenia podatku z takiej faktury. Względy bowiem obiektywne powodują, że nie można odliczyć podatku z faktury, która nie odzwierciedla faktycznego zobowiązania podatkowego podmiotu wskazanego w niej jako jej wystawca. Umożliwienie w takiej sytuacji skorzystania z prawa do odliczenia podatku z faktury dokumentującej czynność, która faktycznie nie została dokonana i nie zrodziła obowiązku podatkowego u jej wystawcy, byłoby sprzeczne z konstrukcją podatku VAT, umożliwiającą odliczenie zawartych w cenach towarów podatków faktycznie należnych z tytułu czynności ich nabycia. Podkreślano przy tym, iż w art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy VAT wskazano, że podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, a nie o kwotę wykazaną jedynie jako ten podatek, niebędącą nim faktycznie, a więc niebędącą świadczeniem należnym Skarbowi Państwa z tytułu transakcji wykazanej w tej fakturze (*vide* – wyrok NSA z dnia 13 marca 2012 r., sygn. I FSK 783/11, LEX nr 1218776).

Należy zatem przyjąć, że wskazany pogląd o *podszywaniu się* podatku wykazanego w *pustej* fakturze związany był z oczywistym brakiem podstaw do jego odliczenia przez odbiorcę faktury.

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć trzeba, że w orzecznictwie wyrażany jest także pogląd, zgodnie z którym świadczenie, o jakim mowa w art. 108 ust. 1 ustawy VAT, ma wszelkie cechy konstytutywne podatku, wymienione

w definicji podatku zawartej w art. 6 Ordynacji podatkowej (*vide* – wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 lipca 2014 r., sygn. I SA/Ol 487/14, LEX nr 1503586).

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym powszechnie – jak już wskazano – prezentowane jest stanowisko, że przepis art. 108 ust. 1 ustawy VAT przewiduje szczególny przypadek samoistnego powstania obowiązku podatkowego wskutek samego wystawienia faktury wykazującej kwotę VAT. Wskazując na sankcyjny charakter tegoż obowiązku podkreśla się, iż przyjmuje on postać *swoistej sankcji*. *Polega ona na tym, że, niezależnie od tego, czy w sprawie zaistniał obrót będący podstawą opodatkowania podatkiem VAT, jak również niezależnie od rozmiarów i konsekwencji podatkowych tego obrotu, każdy wystawca tzw. pustej faktury musi liczyć się z koniecznością zapłaty wykazanego w niej podatku* (wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2013 r., sygn. I FSK 919/12, LEX nr 1336113; podobnie NSA w wyrokach z dnia: 30 lipca 2009 r., sygn. I FSK 866/08, LEX nr 552188; 23 stycznia 2013 r., sygn. I FSK 121/12, LEX nr 1360622; 5 marca 2013 r. – sygn. I FSK 648/12, LEX nr 1295754 i sygn. I FSK 647/12, LEX nr 1295753; 18 kwietnia 2013 r., sygn. I FSK 855/12, LEX nr 1336095; 28 maja 2013 r., sygn. I FSK 820/12, LEX nr 1377934).

Oceniając charakter prawny obowiązku prawnego nałożonego na wystawcę faktury (w tym także *pustej faktury*) przez art. 108 ust. 1 ustawy VAT, podkreślić trzeba, że wprowadzona w tymże przepisie regulacja (podobnie jak w art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE) wynika ze szczególnej roli faktury we wspólnym systemie VAT, a mianowicie z faktu, że dla podatnika otrzymującego fakturę staje się ona zwykle podstawą do obniżenia podatku należnego, czyli własnego zobowiązania podatkowego, czy wręcz do żądania zwrotu podatku.

Jest to związane z konstrukcją podatku VAT, jako podatku od wartości dodanej, którego podstawowymi cechami są m.in. wielofazowość, potrącalność i neutralność.

Wielofazowość podatku VAT wyraża się w tym, że, jako podatek od wartości dodanej, powinien on być ustalany na każdym etapie obrotu, aż do

dostawy detalicznej ostatecznemu konsumentowi. Wielofazowość odzwierciedlona jest także w mechanizmie tego podatku, który polega na tym, że podatek należny na danym etapie obrotu podlega obniżeniu o kwotę podatku naliczonego, czyli zapłaconego przez podatnika we wcześniejszej fazie obrotu. W każdej fazie obrotu opodatkowaniu podatkiem VAT podlegać więc powinna tylko wartość dodana, liczona od wartości netto towaru lub usługi, po odliczeniu wartości opodatkowanej już na poprzednich etapach obrotu. Podatek VAT, na danym etapie obrotu, stosuje się zatem wyłącznie do wartości dodanej na tymże etapie.

Zasada potrącalności podatku VAT związana jest ze wskazanym sposobem liczenia tego podatku. Wyraża się w tym, że każdy z podatników podatku VAT na swoim etapie obrotu towarami (usługami), dokonując naliczenia podatku należnego obciążającego kolejnego odbiorcę, ma jednocześnie prawo do odliczenia (potrącenia) od swojego podatku należnego podatku, którym obciążyli go jego dostawcy przy nabyciu towarów i usług.

Omawiana cecha odróżnia podatek VAT od innych podatków obrotowych. Wskazane prawo do odliczenia podatku naliczonego decyduje o zasadzie neutralności podatku VAT dla podatnika.

Neutralność podatku VAT, jako jego najbardziej charakterystyczna cecha, wyraża się w tym, że, poprzez realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego, podmiot będący – w rozumieniu ustawy VAT – podatnikiem podatku VAT nie ponosi faktycznie ciężaru tego podatku. Oznacza to, że, z ekonomicznego punktu widzenia, podatek VAT nie obciąża jego podatników uczestniczących w obrocie towarami i usługami, którzy nie są ich ostatecznymi odbiorcami. Ciężar ekonomiczny (finansowy) tego podatku ponosi bowiem ostateczny konsument usługi lub towaru, będący ostatnim ogniwem tego obrotu.

Jak już wskazano, realizacja zasady neutralności następuje dzięki przyjętej w ustawie konstrukcji podatku naliczonego, który – jako zapłacony przy nabyciu towarów i usług, tj. na wcześniejszym etapie obrotu – podlega odliczeniu

od podatku należnego od dostawy towaru lub świadczenia usługi na następnym etapie tego obrotu. Szczególną postacią prawa do odliczenia jest prawo do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym w sytuacji, gdy w danym okresie rozliczeniowym kwota podatku naliczonego przewyższa kwotę podatku należnego.

Podatnik podatku VAT przerzuca ciężar ekonomiczny (finansowy) tego podatku na inną osobę. Proces ten kończy się na osobie, która, nabywając dobro, nie działa jako podatnik, lecz nabywa je w celach konsumpcyjnych. Rolą podatku VAT jako daniny publicznej jest wzbogacenie zasobów państwa. Jako podatek konsumpcyjny uszczupla on zaś zasoby finansowe konsumenta (*vide* – P. Karwat, [w:] *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2011*, pod red. J. Martini, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2011 r., str. 36, 37; J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, tom I, UNIMEX Oficyna Wydawnicza, Wrocław, 2014 r., str. 45, 46; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2010 r., str. 600; K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2012 r., str. 24; T. Michalik, *op. cit.*, str. 14).

Z uwagi na istotne ryzyko, że, w przypadku wystawienia faktury zawierającej wykazaną kwotę podatku VAT, nawet jeżeli faktura taka nie ma odzwierciedlenia w stanie faktycznym, odbiorca (adresat, nabywca) takiej faktury potraktuje wykazany w niej podatek jako podatek naliczony podlegający odliczeniu, a władze skarbowe nie wykryją tej nieprawidłowości - zobowiązanie wystawcy faktury do zapłaty podatku, bez względu na jego związek z czynnością opodatkowaną, stanowi swego rodzaju ograniczenie możliwości dokonywania nadużyć prawa do odliczenia podatku należnego. Norma z art. 108 ustawy VAT została ustanowiona właśnie celem zapobieżenia niebezpieczeństwu uszczuplenia wpływów podatkowych przez odliczenie podatku wykazanego na takiej fakturze przez jej odbiorcę.

Przepis art. 108 ust. 1 ustawy VAT, w zakresie, w jakim określa obowiązek zapłaty kwot wykazanych w fakturze, stanowi tym samym zabezpieczenie, wprowadzone w celu przeciwdziałania sytuacji, w której podatek z tzw. pustej faktury nie zostałby zapłacony, przy jednoczesnym zagrożeniu jego nieuprawnionego odliczenia przez odbiorcę takiej faktury. Realizując cel w postaci zapobiegania nadużyciom w zakresie realizacji prawa do odliczania podatku wykazanego na fakturze, przepis art. 108 ustawy VAT stanowi tym samym narzędzie ochrony interesów fiskalnych państwa (*vide* – wyroki NSA z dnia: 11 grudnia 2009 r., sygn. I FSK 1149/08, LEX nr 578863; 18 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 813/11, LEX nr 1218779; 13 marca 2013 r., sygn. I FSK 783/11, LEX nr 121 8776; 7 kwietnia 2013 r., sygn. I FSK 359/12, LEX nr 1316141; 10 kwietnia 2013 r., sygn. I FSK 359/12, LEX nr 1316441; 29 maja 2013 r., sygn. I FSK 1075/12, LEX nr 1378957; 9 stycznia 2014 r. – sygn. I FSK 113/13, LEX nr 1456911 i sygn. I FSK 114/13, LEX nr 1456918; 5 lutego 2014 r., sygn. I FSK 197/13, LEX nr 1449622 oraz wyroki WSA: w Bydgoszczy – z dnia 7 listopada 2012 r., sygn. I SA/Bd 656/12, LEX nr 1247245; w Krakowie – z dnia 15 października 2013 r., sygn. I SA/Kr 402/13, LEX nr 1473576; w Łodzi – z dnia 30 października 2013 r., sygn. I SA/Łd 740/13, LEX nr 1473986 oraz T. Michalik, *op. cit.*, str. 827, 828; J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, tom I, *op. cit.*, str. 615).

Zauważyć wypada, że także w orzecznictwie TSUE wyraźnie wskazuje się, że regulacja wprowadzająca obowiązek zapłaty podatku wykazanego w wystawionej fakturze ma na celu eliminację ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych, jakie może spowodować prawo do odliczenia tegoż podatku przewidziane w art. 167 i następnych tejże dyrektywy (*vide* – wyroki TSUE z dnia: 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C – 78/02 do C – 80/02, *Elliniko Dimosio przeciwko Maria Karageorgou, Katina Petrova i Loukas Vlachos*, pkt 50 i 53, LEX nr 174079; 18 czerwca 2009 r. w sprawie C – 566/07 *Stadeco BV*, pkt 28, LEX nr 498853; 31 stycznia 2013 r. w sprawie C – 642/11

Stroy trans EOOD, pkt 31, LEX nr 1258555; 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C – 138/12 *Rusedespred*, pkt 24, LEX nr 1297082). TSUE podkreślał przy tym, że, w rzeczywistości, nawet jeżeli skorzystanie z tego odliczenia jest ograniczone tylko do podatków dotyczących transakcji podlegającej podatkowi VAT, to jednak niebezpieczeństwo utraty wpływów podatkowych nie zostaje zasadniczo w pełni usunięte, jako że adresat faktury nienależnie wykazującej VAT może jej jeszcze użyć w celu skorzystania z takiego odliczenia zgodnie z art. 178 lit. a Dyrektywy 2006/112/WE (*vide* – wyroki TSUE z dnia: 18 czerwca 2009 r. w sprawie C – 566/07 *Stadeco BV*, pkt 29, *op. cit.* i 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11, *Stroy trans EOOD*, pkt 31, *op. cit.*).

Podnieść też trzeba, że w orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjmuje się, iż art. 108 ustawy VAT należy stosować z uwzględnieniem wyników analizy dotyczącej tego, czy zaistniała sytuacja, wytworzona faktem wystawienia faktury, niesie za sobą ryzyko jakiegokolwiek obniżenia wpływów z tytułu podatków. Wyeliminowanie takiego zagrożenia przez podatnika w toku postępowania podatkowego czyni bowiem nieuzasadnionym (niecelowym) stosowanie art. 108 ust. 1 VAT, gdyż naruszałoby to zasadę neutralności podatku VAT.

Obowiązek zapłaty podatku należnego z faktury nieodzwierciedlającej żadnej transakcji ciąży zatem na jej wystawcy dotąd, dokąd istnieje zagrożenie odliczenia tego podatku przez podatnika otrzymującego fakturę. W sytuacji natomiast, gdy wystawca faktury całkowicie wyeliminował ryzyko obniżenia wpływów z podatku VAT, przeciwdziałał nadużyciu prawa z wykorzystaniem systemu VAT, taki obowiązek na niego nałożony być nie może (*vide* – wyroki NSA z dnia: 18 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 813/11, *op. cit.*; 20 grudnia 2012 r., sygn. I FSK 172/12, LEX nr 1366226; 29 maja 2013 r., sygn. I FSK 1075/12, *op. cit.*; 20 września 2013 r., sygn. I FSK 1309/12, Centralna Baza Orzecnictwa Sądów Administracyjnych; 9 stycznia 2014 r., sygn. I FSK 113/2013, *op. cit.*; 5 lutego 2014r., sygn. I FSK 197/13, LEX nr 1449662; 13 lutego 2014 r., sygn. I

FSK 351/13, LEX nr 1438902 oraz wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. I SA/Bd 765/13, LEX nr 1429082). Organy podatkowe, stosując przepis art. 108 ustawy VAT, powinny zatem kierować się przesłanką możliwości wystąpienia ryzyka uszczuplenia należności na rzecz Skarbu Państwa. W przypadku zaś braku takiej przesłanki powinny odstąpić od realizacji obowiązków wynikających z tego przepisu (*vide* – wyrok WSA: w Krakowie – z dnia 15 października 2013 r., sygn. I SA/Kr 402/13, *op. cit.* i w Bydgoszczy – z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. I SA/Bd 765/13, *op. cit.*).

W wyroku z dnia 11 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 267/09 (Jurysdykcja podatkowa 2010/2/40) NSA stwierdził, że wyeliminowanie zagrożenia obniżenia wpływów z tytułu podatku – w sytuacji wytworzonej faktem wystawienia faktury, o której mowa art. 108 ustawy VAT – nie tylko przez samego podatnika, ale także przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego, czyni nieuzasadnionym (niecelowym) stosowanie art. 108 ustawy VAT, gdyż naruszałoby to zasadę neutralności VAT i pozostawałoby w sprzeczności z konstytucyjną zasadą proporcjonalności, która wynika z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji (pogląd ten podzielił NSA w wyroku z dnia 18 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 813/11, *op. cit.*).

W wyroku z dnia 5 lutego 2014 r., sygn. I FSK 197/13 (*op. cit.*) NSA wyraził zaś pogląd, iż w sytuacji, *gdy podatnik udowodni wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych może wystąpić o zwrot pobranego podatku, naliczonego na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Takie bowiem uprawnienie należy wywodzić z treści wyroku TSUE w sprawie Rusedespred (wyrok TSUE z dnia 5 lutego 2013 r. w sprawie C – 138/12 – przyp. własny). Zważywszy na fakt, że ustawa z 2004 r. o podatku od towarów i usług nie zawiera przepisów ww. zakresie uprawnione jest skorzystanie odpowiednio z przepisów ustawy z 1997 r. – Ordynacja podatkowa dotyczących zwrotu podatku.*

Cytowane stanowisko zostało wyrażone na tle rozpoznawanej przez NSA sprawy dotyczącej skargi kasacyjnej od wyroku WSA, oddalającego skargę na

decyzję podatkową w przedmiocie określenia w podatku VAT nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy oraz – na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy VAT – podatku do zapłaty, w związku ze stwierdzeniem, iż podatnik ujmował w rejestrach oraz deklaracjach VAT – 7 za poszczególne miesiące 2008 r. faktury zakupu i sprzedaży dotyczące fikcyjnego obrotu złomem.

Zauważyć przy tym trzeba, że TSUE sformułował w swym orzecznictwie reguły, przy zastosowaniu których podmiot, który wystawi fakturę z wykazaną w niej kwotą podatku VAT, może uwolnić się od obowiązku zapłaty tego podatku na podstawie art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE (*vide* – wyrok WSA w Olsztynie z dnia 31 lipca 2014 r., sygn. I SA/Ol 487/14, LEX nr 1503586).

Wymogi te zostały określone m.in. w orzeczeniach TSUE z dnia: 19 września 2000 r. w sprawie C – 454/98 *Schmeink & Cofreth AG & Co*, pkt 48, 49, 60, 63, 68, 70 (LEX nr 82973); 18 czerwca 2009 r. w sprawie C – 566/07 *Stadeco BV*, pkt 37 (*op. cit.*), 31 stycznia 2013 r. w sprawie C – 642/11 *Stroytrans EOOD*, pkt 33 (*op. cit.*); 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C – 138/12 *Rusedespred*, pkt 26 – 29 (*op. cit.*).

W wymienionym wyroku w sprawie C – 454/98 TSUE wyraził pogląd, zgodnie z którym, jeżeli wystawca faktury w wystarczającym czasie całkowicie wyeliminował ryzyko jakichkolwiek strat we wpływach podatkowych, zasada neutralności podatku od wartości dodanej wymaga, by podatek, który został nieprawidłowo zafakturowany, mógł być skorygowany, bez uzależniania tej korekty od warunku działania wystawcy faktury w dobrej wierze. Dlatego też, jeżeli takie ryzyko zostało wyeliminowane, korekta podatku od wartości dodanej, który został nieprawidłowo zafakturowany, nie może być uzależniona od uznania organów podatkowych .

W wyroku z dnia 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C - 138/12 *Rusedespred* (*op. cit.*) TSUE stwierdził między innymi:

26. Trybunał orzekł już, że w celu zapewnienia neutralności podatku VAT to do państw członkowskich należy ustanowienie w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże swoją dobrą wiarę (zob. wyrok z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 *Genius*, Rec. s. 4227, pkt 18; ww. wyrok w sprawie *Stadeco*, pkt 36).

27. Jednakże jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował niebezpieczeństwo uszczuplenia dochodów podatkowych, zasada neutralności podatku VAT wymaga, by bezzasadnie wykazany na fakturze podatek VAT mógł podlegać korekcie, bez wymagania przez państwo członkowskie dobrej wiary wystawcy faktury. Prawo do korekty w takiej sytuacji nie może być uzależnione od dyskrecjonalnej oceny organów podatkowych (zob. ww. wyroki: w sprawie *Schmeink & Cofreth i Strobel*, pkt 58, 68; a także w sprawie *Stadeco*, pkt 37, 38).

28. Po trzecie, trzeba przypomnieć, iż państwa członkowskie są wprawdzie uprawnione do wydania przepisów służących zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu przestępczości podatkowej (zob. ww. wyrok w sprawie *Stadeco*, pkt 39). W szczególności zasada, zgodnie z którą korekty faktury należy dokonać przed otrzymaniem zwrotu błędnie wykazanego podatku VAT, powinna co do zasady pozwolić na wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych (zob. ww. wyrok w sprawie *Stadeco*, pkt 42).

29. Jednakże przepisy te nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia zamierzonych celów i nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, stanowiącą fundamentalną zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie (zob. ww. wyrok w sprawie *Stadeco*, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

30. W związku z tym, jeśli zwrot podatku VAT staje się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony ze względu na warunki, na jakich można występować

z wnioskami o zwrot, zasada neutralności oraz zasada skuteczności mogą wymagać, by państwa członkowskie określiły środki prawne i zasady proceduralne niezbędne do umożliwienia odbiorcy odzyskania podatku bezzasadnie wykazanego na fakturze (zob. ww. wyrok w sprawie Stadeco, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

(...)

35. (...) zasadę neutralności podatku VAT, skonkretyzowaną w orzecznictwie dotyczącym art. 203 dyrektywy 2006/112, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie odmowie przez organ podatkowy, na podstawie przepisu krajowego służącego transpozycji tego artykułu, zwrotu wykonawcy świadczenia podlegającego zwolnieniu podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze wystawionej przez niego kontrahentowi, z tego względu, iż wykonawca ten nie dokonał sprostowania błędnej faktury, podczas gdy organ podatkowy w sposób ostateczny odmówił temu kontrahentowi prawa do odliczenia owego podatku VAT, w związku z czym zasady sprostowania dokumentów przewidziane w prawie krajowym nie znajdują zastosowania.

Wypowiadając się w kwestii dopuszczalności korygowania tzw. pustej faktury, NSA w wyroku z dnia 9 stycznia 2014 r., sygn. I FSK 14/13 (op. cit.) stwierdził m.in., że w przypadku wystawienia "pustej" faktury i powstania obowiązku zapłaty podatku w trybie art. 108 ust. 1 u.p.t.u., zasadniczo nie ma możliwości skorygowania faktury VAT przez wystawienie faktury korygującej. Jest możliwość "wycofania się" podatnika z błędnego wystawienia dokumentu rozliczeniowego, jednak powinna ona dotyczyć wyłącznie tych dokumentów rozliczeniowych (faktur, rachunków uproszczonych), które nie zostały wprowadzone do obrotu prawnego (np. poprzez doręczenie ich kontrahentom) i nie istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych. Możliwość skorygowania "pustej" faktury VAT jest jednak wyłączona, jeżeli faktura VAT została już wprowadzona do obrotu prawnego i istnieje realne niebezpieczeństwo utraty wpływów podatkowych; adresat faktury nienależnie wykazującej podatek

VAT może jej bowiem użyć w celu skorzystania z prawa do odliczenia wykazanego w takiej fakturze podatku naliczonego. Możliwość skorygowania "pustej" faktury VAT staje się natomiast niemożliwa, jeżeli odbiorca takiej faktury skorzystał z prawa do odliczenia, bo wówczas już doszło do utraty wpływów podatkowych.

W wyroku z dnia 30 lipca 2009 r., sygn. I FSK 866/08 (LEX nr 552188) NSA, dopuszczając anulowanie faktur (rachunków uproszczonych), mimo że nie jest to wyraźnie uregulowane przez przepisy ustawy VAT, stwierdził, iż uprawnienie takie *należy zaaprobować jako praktyczną i realną drogę "wycofania się" podatnika z błędnego wystawienia dokumentu rozliczeniowego. Jednak powinna ona dotyczyć wyłącznie tych dokumentów rozliczeniowych (faktur, rachunków uproszczonych), które nie zostały wprowadzone przez podatnika do obrotu prawnego (np. poprzez doręczenie ich kontrahentom). Natomiast w przypadku wprowadzenia takich dokumentów do obrotu prawnego, pozostaje jedynie możliwość dokonania korekt faktur (rachunków uproszczonych) na zasadach określonych przepisami.*

Dodać należy, że nie powoduje powstania obowiązku zapłaty podatku taka faktura, która została wprowadzona do obrotu prawnego dla podmiotu zamawiającego towar, lecz do realizacji zamówienia nie doszło, gdyż zamawiający odwołał zamówienie lub nie przyjął towaru (przesyłki) wraz z oryginałem faktury, a zatem nie doszło do wprowadzenia faktury do obrotu prawnego (odbiorca jej nie odebrał). Pogląd, że faktura sporządzona i niewprowadzona do obrotu prawnego (czyli niewystawiona) nie skutkuje obowiązkiem zapłaty wykazanego w niej podatku, jest zgodny z *ratio legis* art. 108 ust. 1 ustawy VAT, gdyż w takiej sytuacji nie zachodzi niebezpieczeństwo, dla którego zapobiegania norma ta została ustanowiona, tzn. możliwość odliczenia podatku wykazanego na takiej fakturze przez jej odbiorcę (*vide* – wyroki: NSA – z dnia 30 lipca 2009 r., sygn. I FSK 866/08, *op. cit.* i WSA w Olsztynie – z dnia 10 grudnia 2009 r., sygn. I SA/Ol 500/09, *op. cit.*).

Przy określaniu charakteru prawnego obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 108 ust. 1 ustawy VAT, wskazać należy na poglądy wyrażane w orzecznictwie TSUE w odniesieniu do obowiązku nałożonego przepisem art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE.

W wyroku z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C 643/11 LVK – 56 EOOD (LEX nr 1341351), w pkt 38, TSUE stwierdził:

38. Zważywszy, po pierwsze, na wskazaną możliwość korekty, a po drugie, na ryzyko, że faktura wykazująca nieprawidłowo podatek VAT zostanie wykorzystana do celów skorzystania z prawa do odliczenia, nie można uznać, że obowiązek ustanowiony w art. 203 dyrektywy 2006/112 nadaje należnej zapłacie charakter sankcji.

Podobne stanowisko o niemożności uznania obowiązku ustanowionego w art. 203 dyrektywy 2006/112/WE za nadający zobowiązaniu do zapłaty charakter sankcji, ze względu na możliwość skorygowania faktury oraz niebezpieczeństwo posłużenia się fakturą, na której nieprawidłowo wyszczególniono podatek VAT, w celu skorzystania z prawa do odliczenia, wyraził TSUE w przytaczanych wyrokach z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C – 642//11 *Stroy trans EOOD* (w pkt 34) oraz z dnia 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C – 138/12 *Rusedespred* (w pkt 38).

Do wskazanych poglądów TSUE odwoływały się sądy administracyjne przy ocenie art. 108 ust. 1 ustawy VAT, m. in. w uzasadnieniach wyroków: NSA – z dnia 5 lutego 2014 r., sygn. I FSK 197/13, *op. cit.* oraz WSA w Bydgoszczy – z dnia 13 czerwca 2013 r., sygn. I SA/Bd 96/13, LEX nr 1350823 i WSA w Olsztynie – z dnia 31 lipca 2014 r., sygn. I SA/Ol 487/14, *op. cit.*

W wyroku z dnia 9 stycznia 2014 r., sygn. I FSK 113/13 (*op. cit.*) NSA, odnosząc się do kwestii obciążenia wystawiającego tzw. pustą fakturę obowiązkiem zapłaty wykazanego w niej podatku VAT w sytuacji, gdy czynność ta jest zakazana przez prawo karne skarbowe, stwierdził, że *obowiązek ten* (wynikający z art. 108 ust. 1 ustawy VAT – przyp. własny) *jednak typową sankcją*

nie jest, gdyż ma na celu nie nałożenie na podatnika obowiązku zapłacenia określonej kwoty z powodu wystawienia fikcyjnej faktury, ale zapobieżenie możliwości odliczenia tego podatku VAT u otrzymującego tę fakturę (podkreśl. własne). (...). Natomiast art. 62 § K.k.s. wskazuje, że każdy, kto fakturę wystawia w sposób nierzetelny, podlega karze grzywny (...). Kara ta jest sankcją za fakt wystawienia pustej faktury.

Reasumując, uwzględniając cel, jakiemu służyć ma regulacja zawarta w art. 108 ust. 1 ustawy VAT, stwierdzić należy, iż przepis ten ma przede wszystkim charakter odstraszający – prewencyjny. Ma bowiem zapobiegać zjawisku wykorzystywania faktur, dokumentujących fikcyjne transakcje sprzedaży towarów i spełniania świadczeń, do bezprawnego, oszukańczego odliczania podatku należnego oraz wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT. Wprowadzając obowiązek zapłaty podatku wykazanego w fakturach kwestionowany przepis ogranicza także straty Skarbu Państwa poniesione z tego tytułu i – w tym sensie – pełni także funkcję restytutywną.

Za takim charakterem regulacji z art. 108 ust. 1 ustawy VAT przemawia także wskazana już okoliczność, iż zastosowanie tego przepisu uzależnione jest od oceny stopnia realnego ryzyka wykorzystania nierzetelnej faktury w obrocie prawnym.

Z tych względów art. 108 ust. 1 ustawy VAT nie może być kwalifikowany jako przepis wprowadzający odpowiedzialność karną w rozumieniu art. 42 ust. 1 Konstytucji.

Nie można tym samym unormowaniu z art. 108 ust. 1 przypisać charakteru sankcji (kary) podatkowej, dublującej sankcję o charakterze karnym (penalnym), przewidzianą w art. 62 § 2 K.k.s. Na marginesie zauważyć należy, że nie dubluje także sankcji przewidzianej w art. 271 § K.k.

Odpowiedzialność karna z tytułu wystawienia nierzetelnej faktury jest odrębna od obowiązku podatkowego, przewidzianego w art. 108 ust. 1 ustawy VAT. Dla pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe

konieczne jest wykazanie w postępowaniu karnym skarbowym jego zawinienia. Będący przedmiotem pytania prawnego art. 62 § 2 K.k.s. penalizuje zachowania uznane przez ustawodawcę za czyny społecznie szkodliwe, godzące w interes fiskalny państwa. Celem tej regulacji jest zwalczanie przestępczości skarbowej, a więc zachowań polegających na przestępczym, zawinionym, wystawianiu nierzetelnych faktur. Przepis ten pełni zatem zupełnie inną funkcję niż ta, którą można przypisać obowiązkowi zapłacenia podatku, wynikającemu z art. 108 ust. 1 ustawy VAT.

W świetle powyższego zasadne jest przyjęcie, iż kwestionowana regulacja nie narusza zasady *ne bis in idem*, wynikającej z art. 2 Konstytucji.

Nie można także uznać, iż nałożenie na tę samą osobę fizyczną na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy VAT obowiązku zapłaty podatku wykazanego w tzw. pustej fakturze, a następnie kary za przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 K.k.s., jest przejawem nieadekwatnej, nieproporcjonalnej reakcji państwa na naruszenie prawa.

W tym kontekście po raz kolejny podkreślić trzeba, że przepis art. 108 ust. 1 ustawy VAT ma zapobiegać wprowadzaniu do obrotu prawnego tzw. pustych faktur i ograniczać wynikające z tego straty budżetu Państwa. Tym samym zaś, z uwagi na znaczenie faktury w systemie podatku VAT, ma zapewniać prawidłowe funkcjonowanie tegoż systemu. Wprowadzanie do obrotu faktur dokumentujących fikcyjne transakcje zakłóca funkcjonowanie systemu rozliczeń podatku VAT – co godzi także w konstytucyjną zasadę powszechności opodatkowania, wyrażoną w art. 84 ustawy zasadniczej.

Zwrócić należy także uwagę, że obowiązek wynikający z art. 108 ust. 1 ustawy VAT został wprowadzony w ustawie podatkowej. W przepisie tym ustawodawca przyjął konstrukcję, w której obowiązek zapłaty podatku jest skutkiem zaistnienia określonego zdarzenia w postaci wystawienia faktury, w której podatek ten został wykazany.

Taka konstrukcja odpowiada regulacjom dotyczącym określenia obowiązku podatkowego, zobowiązania podatkowego i podatku zawartym w przepisach art. 4 – 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, które stanowią:

Art. 4. Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

Art. 5. Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

Art. 6. Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Tym samym obowiązek zapłaty, o którym mowa w art. 108 ust. 1 ustawy VAT, ma cechy obowiązku podatkowego, aczkolwiek o specyficznym charakterze.

W kontekście oceny niewspółmierności przepisu art. 62 § 2 K.k.s. w zakresie, w jakim przewiduje pociągnięcie do odpowiedzialności osoby fizycznej za wystawienie tzw. pustej faktury w sytuacji, gdy osoba ta została zobowiązana do zapłaty podatku wykazanego w tejże fakturze na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy VAT, po raz kolejny zauważyć trzeba, że obowiązek zapłaty podatku VAT wykazanego w fakturze nieodzwierciedlającej żadnej transakcji ciąży na wystawcy tejże faktury, dopóki istnieje zagrożenie odliczenia tego podatku przez podatnika otrzymującego fakturę. W związku z czym możliwe jest uniknięcie przez wystawcę faktury tegoż obowiązku, gdy ryzyko takie zostanie wyeliminowane.

Niezależnie od powyższego podnieść trzeba, że, omawiany już w niniejszym stanowisku, mechanizm ustalania zobowiązania podatkowego

w podatku VAT – pomimo swoich niewątpliwych zalet – powoduje, iż stosunkowo łatwo jest dokonać nadużyć przy rozliczaniu tegoż podatku poprzez zawyżenie kwoty podatku naliczonego lub obniżenie kwoty podatku należnego.

Wystawianie faktur niedokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych służy tworzeniu fikcyjnej rzeczywistości gospodarczej i w konsekwencji umożliwia osiąganie nielegalnych zysków, powodując tym samym ogromne straty dla Skarbu Państwa. Często tego typu działania podejmowane są w ramach zorganizowanych grup przestępczych i towarzyszy im proceder tzw. prania brudnych pieniędzy (*vide* – J. Duży, *Etiologia zorganizowanej przestępczości nadużywającej mechanizmów podatkowych*, [w:] *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, *op. cit.*).

Wskazać ponadto trzeba, iż ustawodawcy przysługuje swoboda polityczna określania sankcji za naruszenie prawa. Tam, gdzie przepisy nakładają na osoby fizyczne lub prawne obowiązki, winien się również znaleźć przepis określający konsekwencję niespełnienia obowiązku. Brak stosownej sankcji powoduje, iż przepis staje się martwy, a niespełnianie obowiązku nagminne. Art. 83 Konstytucji nakłada na każdego obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej. Można zatem przyjąć, że, w granicach zakreślonych przez Konstytucję, ustawodawcy przysługuje swoboda określenia sankcji związanych z niedopełnieniem obowiązku (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P. 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślano, iż zasada proporcjonalności nie może służyć za podstawę ochrony interesu wynikającego z naruszenia prawa (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 marca 2002 r., sygn. SK 2/01, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 15). Naruszenie prawa nie powinno zaś przynosić sprawcy korzyści ekonomicznych i konieczne jest stworzenie takiej sytuacji, w której naruszenie to staje się dla sprawcy

nieopłacalne (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56).

W tym kontekście nie można uznać, iż kwestionowana regulacja ma charakter nieracjonalny i jest niewspółmiernie dolegliwa dla osób wystawiających faktury dotyczące nieistniejących w rzeczywistości zdarzeń.

W świetle przedstawionej w niniejszym stanowisku argumentacji zasadne jest uznanie, iż art. 62 § 2 K.k.s. w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe, polegające na wystawianiu w sposób nierzetelny faktury dokumentującej czynność faktycznie niewykonaną, tej samej osoby fizycznej, która uprzednio, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy VAT, została zobowiązana do zapłacenia podatku w kwocie wykazanej w tej fakturze, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego