

Sygn. akt

## POSTANOWIENIE

Dnia 17 maja 2013 r.

**Sąd Rejonowy dla Wrocławia- Fabrycznej we Wrocławiu w II Wydziale Karnym w składzie:**

**Przewodniczący : SSR Miłosz Chwalibóg**

w sprawie K S oskarżonego o popełnienie czynów zabronionych pod groźbą kary, tj. przestępstw skarbowych z art. 62 § 2 i art. 54 § 2 k.k.s.

na podstawie art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 roku o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1997 r., nr 102, poz. 643 z późn. zm.) i art. 193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483) w przedmiocie wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym

### postanawia

**zwrócić się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym :**

„czy art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.) w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, na podstawie art. 108 § 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. 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 efekcie samego wystawienia fikcyjnej faktury wskazującej kwotę podatku, jest zgodny z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 42 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”.

## UZASADNIENIE

### 1. Stan faktyczny sprawy, na tle której wyłoniło się pytanie prawne.

Dnia      lipca 2012r. Inspektor Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w W      wniósł do Sądu Rejonowego Wrocławia- Fabryczna II Wydziału Karnego akt oskarżenia przeciwko K      S      o przestępstwa skarbowe:

- I.      z art. 62 §2 w zw. z art. 6 §2 k.k.s., polegające na tym, że oskarżony w okresie od      stycznia 2007r. do grudnia 2008r. prowadząc działalność gospodarczą pod nazwą B      z siedzibą w W      , działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, wystawiał nierzetelne faktury VAT wystawiane na rzecz P      z siedzibą w W      , na łączną kwotę netto      złotych, VAT-      złotych, dokumentując czynności, które nie zostały faktycznie wykonane;
- II.      z art. 54 § 2 i art. 62 §2 w zw. z art. 6 §2 k.k.s., polegające na tym, że oskarżony w okresie od lutego 2009r. do stycznia 2010r. uchylał się od opodatkowania wskutek nie ujawnienia podatku wynikającego z wystawionych przez B      z siedzibą w W      , nierzetelnych faktur VAT wystawianych na rzecz P      wbrew art. 103 ust. 1 oraz 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług ( Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), przez co uszczuplił podatek od towarów i usług za okres od stycznia 2009 r. do grudnia 2009r. w łącznej kwocie      złotych.

Dnia      września 2012r. Sąd Rejonowy dla Wrocławia- Fabrycznej, w Wydziale II Karnym wydał wyrok nakazowy uznając oskarżonego K      S      za winnego popełnienia zarzucanych mu czynów i na podstawie art. 39 § 1 k.k.s. orzekł wobec oskarżonego karę łączną grzywny w wysokości (      ) stawek dziennych, określając wysokość stawki dziennej na kwotę (      ) złotych.

Dnia września 2012r. sprzeciw od wyroku nakazowego wniósł reprezentujący oskarżonego obrońca adwokat Grzegorz Łabuda, podnosząc, że w sprawie zachodzi negatywna przesłanka procesowa w związku z art. 17 §1 pkt 7 k.p.k. w zw. z art. 113 §1 k.k.s. polegająca na tym, że w stosunku do oskarżonego K S postępowanie karne co do tych samych czynów, opisanych w akcie oskarżenia oraz w wyroku nakazowym, zostało prawomocnie zakończone decyzjami Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W Obrońca oskarżonego wniósł o zwrócenie się przez Sąd Rejonowy dla Wrocławia- Fabrycznej do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym o zgodność art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z art. 2 Konstytucji RP.

Oskarżony K S marca 2001r. rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej pod nazwą B

W dniu lipca 2010r. wszczęto postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za 2007r. oraz podatku od towarów i usług za okres od stycznia 2007 do grudnia 2007r. Ustalono, że usługi zafakturowane dla W Z nie zostały wykonane przez B, a wystawione faktury VAT nie odzwierciedlały faktycznych zdarzeń gospodarczych. W dniu kwietnia 2011r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W określił K S kwotę podatku od towarów i usług do zapłaty w wysokości podatku wynikającego z wystawionych nierzetelnych faktur VAT w decyzji nr

W dniu kwietnia 2011r. wniesiono odwołanie od tej decyzji. Następnie dnia czerwca 2011r. Dyrektor Izby Skarbowej w W utrzymał zaskarżoną decyzję organu I instancji w mocy. K S nie wniósł skargi na decyzję organu II instancji do sądu administracyjnego.

W dniu lipca 2010r. wszczęto kontrolę w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008r. oraz podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2008r. Ustalono, że usługi zafakturowane dla W Z nie zostały wykonane przez B, a wystawione faktury VAT nie odzwierciedlały faktycznych zdarzeń gospodarczych. W

dniu stycznia 2011r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W określił K S kwotę podatku od towarów i usług do zapłaty w wysokości podatku wynikającego z wystawionych nierzetelnych faktur VAT w decyzji nr W dniu lutego 2011r. wniesiono odwołanie od tej decyzji. Następnie dnia kwietnia 2011r. Dyrektor Izby Skarbowej w W utrzymał zaskarżoną decyzję organu I instancji w mocy w zakresie kwoty podatku do zapłaty z tytułu wystawionych faktur VAT, w pozostałym zakresie uchylił decyzję organu I instancji i umorzył postępowanie. K S nie wniósł skargi na decyzję organu II instancji do sądu administracyjnego.

W dniu kwietnia 2011r. wszczęto kontrolę w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za 2009r. oraz podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2009r. Ustalono, że usługi zafakturowane dla W Z nie zostały wykonane przez B , a wystawione faktury VAT nie odzwierciedlały faktycznych zdarzeń gospodarczych. W dniu lipca 2011r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W określił K S kwotę podatku od towarów i usług do zapłaty w wysokości podatku wynikającego z wystawionych nierzetelnych faktur VAT w decyzji nr W dniu stycznia 2011r. wniesiono odwołanie od tej decyzji. Następnie dnia października 2011r. Dyrektor Izby Skarbowej w W utrzymał zaskarżoną decyzję organu I instancji w mocy. K S nie wniósł skargi na decyzję organu II instancji do sądu administracyjnego.

## **2. Legitymacja Sądu Rejonowego dla Wrocławia – Fabrycznej we Wrocławiu II Wydział Karny do wystąpienia z niniejszym pytaniem prawnym.**

Sąd Rejonowy dla Wrocławia- Fabrycznej we Wrocławiu w II Wydziale Karnym rozpoznając sprawę o sygn. akt na skutek sprzeciwu oskarżonego K S od wyroku nakazowego Sądu Rejonowego dla Wrocławia – Fabrycznej II Wydział Karny z dnia września 2012r., powziął wątpliwości co do

zgodności art. 62 §2 kks w zakresie jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, wobec tej samej osoby, za ten sam czyn obowiązku zapłaty podatku w efekcie wystawienia fikcyjnej faktury , na podstawie art. 108 § 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług ( dalej u.p.t.u) (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz.1054, ze zm.) z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 42 ust.1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Odpowiedź na postawione pytanie prawne warunkować będzie rozstrzygnięcie w przedmiotowej sprawie w zakresie pociągnięcia do odpowiedzialności oskarżonego

K S

Zgodnie z brzmieniem przepisu art. 108 ust. 1 u.p.t.u. 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. Zdarzeniem rodzącym obowiązek zapłaty podatku na podstawie tego przepisu nie jest wykonanie określonej czynności, ale sam fakt wystawienia faktury, w której została wykazana kwota podatku. W przypadku faktur tzw. „ pustych”, okoliczność powstania obowiązku podatkowego, mimo braku zdarzenia faktycznego zdatnego do opodatkowania, przesądza o tym, że mamy do czynienia z sankcją pieniężną za wystawienie owych fikcyjnych faktur. Tym samym odpowiedzialność z art. 108 ust.1 u.p.t.u. zdaje się posiadać charakter odpowiedzialności karnej w rozumieniu art. 42 ust.1 Konstytucji RP. Rozstrzygnięcie o takim właśnie charakterze odpowiedzialności z art. 108 ust 1 u.p.t.u. i o niezgodności art. 62 §2 k.k.s. w zakresie zawartym w pytaniu z art. 2, art. 32ust. 1 i art. 42 ust. 1 Konstytucji spowodowałoby konieczność umorzenia postępowania karnego w niniejszej sprawie, zgodnie z wnioskiem obrońcy.

Zważywszy powyższe, należy uznać, że w niniejszej sprawie spełnione zostały przesłanki określone przez ustawodawcę w art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 roku o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1997 r., nr 102, poz. 643 z późn. zm.) i art. 193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483), co uzasadniało wystąpienie Sądu Orzekającego w niniejszej sprawie z pytaniem prawnym.

### **3. Uzasadnienie merytoryczne wniosku.**

#### **3.1. Geneza ustawy z dnia 10 września 1999r. kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm )**

W dniu 10 września 1999r. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej uchwalił ustawę kodeks karny skarbowy, która weszła w życie dnia 17 października 1999r. Ustawa karna skarbowa w systemie polskiego prawa karnego ma charakter ustawy szczególnej, chroniącej interesy finansowe państwa w dziedzinie gospodarki dewizowej, ceł i obrotu towarowego z zagranicą, w dziedzinie płatności podatków należnych od podmiotów prowadzących działalność gospodarczą oraz w dziedzinie opłaty skarbowej, opłat terenowych, gier losowych i zakładów wzajemnych. Jest więc aktem wspólnym dla wielu dziedzin prawa, zapewniającym ochronę prawnokarną prawu dewizowemu, celnemu, podatkowemu i ustawie o grach losowych i zakładach wzajemnych. Ustawa karna skarbowa ma być samodzielny, mimo znacznych powiązań z prawem karnym powszechnym. Samodzielny byt tej ustawy, wynika z obowiązującej w niej zasady, że w zakresie przez nią uregulowanym, tylko te przepisy innych ustaw karnych mogą mieć zastosowanie, które ta ustawa wyraźnie powołuje.

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. Natomiast podmiotem posługiwania się fakturą wystawioną w sposób nierzetelny z art. 62 § 2 k.k.s. jest każdy, kto fakturą taką się posługuje. Jest to zatem delikt powszechny, dla popełnienia którego sprawca nie musi posiadać określonych kwalifikacji, poza zdolnością do ponoszenia odpowiedzialności karnoskarbowej. Przedmiotem bezpośredniego działania czynu wystawienia faktury lub rachunku w sposób wadliwy albo nierzetelny (art. 62 § 1 i 2 k.k.s.) oraz czynu posługiwania się fakturą wystawioną w sposób wadliwy albo nierzetelny są te dokumenty - faktura oraz rachunek.

Przedmiotem bezpośredniego działania czynu wystawienia faktury lub rachunku w sposób nierzetelny jest również faktura pusta (fikcyjna), tj. obrazująca zdarzenie, które nie miało miejsca w rzeczywistości. Wystawca takiej faktury ma obowiązek uiścić

podatek należny w niej wykazany (art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług; odmiennie P. Lewczyk, *Faktura VAT...*, s. 105 i 107), jednakże odbiorca nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z tej faktury. Jeżeli zatem odbiorca faktury pustej dokona odliczenia podatku naliczonego, to - bez względu na postać uszczerbku finansowego (uszczerpiecie albo nienależny zwrot) - dochodzi do naruszenia dobra chronionego przepisem art. 62 § 2 k.k.s., tj. mienia Skarbu Państwa. Do samego ataku na dobro prawne dochodzi w momencie realizacji znamion czynu zabronionego z art. 62 § 2 k.k.s., tj. w czasie wystawienia faktury pustej. Sprawca stwarza bowiem niebezpieczeństwo spowodowania uszczerbku finansowego. Takie jest *ratio legis* kryminalizacji tego zachowania. Nie ma przy tym znaczenia okoliczność wprowadzenia tej faktury do obrotu.

### **3.2. Geneza ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz.1054, ze zm.)**

W dniu 11 marca 2004r. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej uchwalił ustawę o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.). Jest to druga polska ustawa dotycząca opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Poprzednio - zasadniczo aż do 30 kwietnia 2004r. (niektóre jej przepisy zostały derogowane przez przepisy nowej ustawy wcześniej) - obowiązywała ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.). Weszła ona w życie z dniem 5 lipca 1993 r. Wówczas podatek od towarów i usług zastąpił funkcjonujący wcześniej podatek obrotowy.

Nowa ustawa o podatku od towarów i usług została wprowadzona przede wszystkim z uwagi na konieczność dokonania wielu zmian - względem stanu dotychczasowego - jakie związane były z zaadaptowaniem polskiego podatku od towarów i usług do regulacji unijnych. Poprzednia ustawa była kilkadziesiąt razy nowelizowana. W związku z tym przestała być czytelna, przejrzysta i spójna.

Zgodnie z przepisem art. 108 ust.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. Ponadto w ustępie drugim tej regulacji ustawodawca przewidział, że przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego.

Cytowana regulacja stanowi implementację do krajowego porządku prawnego art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE, który stanowi, iż każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT. Na jej tle wskazuje się w doktrynie prawa, że wystawca faktury ma obowiązek zapłaty podatku wykazanego na fakturze również wtedy, gdy jego kwota jest wyższa od rzeczywistej kwoty podatku należnego z tytułu danej transakcji, gdy dana czynność nie jest objęta zakresem opodatkowania VAT lub podlega zwolnieniu z VAT, a także wówczas gdy faktura w ogóle nie odzwierciedla żadnej transakcji. Taka regulacja 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. Innymi słowy, ponieważ w przypadku wystawienia faktury zawierającej wykazaną kwotę podatku, nawet jeżeli faktura ~~taka~~ nie ma odzwierciedlenia w stanie faktycznym, istnieje istotne ryzyko, że adresat 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 (zob. J. Fornalik w: R. Namysłowski (red.), K. Sachs (red.), Dyrektywa VAT. Komentarz, LEX 2008).

W konsekwencji uprawnione jest twierdzenie, że wynikający z art. 108 ust. 1 u.p.t.u. obowiązek zapłaty podatku wykazanego na fakturze, dotyczy również faktur nie dokumentujących faktycznych zdarzeń gospodarczych (tzw. „pustych” faktur).

W wyroku z 15 października 2002 r. w sprawie C-427/98 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Federalna Niemiec - Trybunał przypomniał, że art. 21 (1) (c) VI Dyrektywy (obecnie art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE - *dopisek Sądu*) ma na celu wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych w związku z niepoprawnymi lub fikcyjnymi fakturami.



Należy wskazać, odnośnie krajowego uregulowania, że art. 108 ust. 1 u.p.t.u. stanowi szczególny przypadek samoistnego powstania obowiązku podatkowego, w efekcie samego wystawienia faktury wykazującej kwotę podatku od towarów i usług. Obowiązek ten przyjmuje postać swoistej sankcji, która polega na tym, iż niezależnie od tego, czy w sprawie zaistniał obrót będący podstawą opodatkowania VAT, jak również niezależnie od rozmiarów i konsekwencji podatkowych tego obrotu - każdy wystawca tzw. pustej faktury liczyć się winien z koniecznością zapłaty wykazanego w niej podatku (zob. m.in. wyrok NSA z 10 maja 2012 r. I FSK 1074/11, dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

**3.3. Zagadnienie zgodności art. 62 §2 kodeksu karnego skarbowego. (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm) i art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz.1054, ze zm.) z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 42 ust 1 Konstytucji RP.**

W nawiązaniu do przedstawionego pytania należy, zdaniem Sądu Rejonowego, określić charakter gwarancji konstytucyjnych jakie miałyby być naruszone wskazanymi w nim przepisami.

Rozważania należałoby rozpocząć od przybierającej fundamentalne znaczenie dla oceny zaistniałego na gruncie niniejszej sprawy stanu faktycznego, gwarancji wyrażonej w art. 2 Konstytucji, w myśl którego: *„Rzeczypospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”*. Została w nim bowiem wyrażona przez Ustawodawcę wola, aby państwo było rządzone prawem, by prawo stało ponad państwem, było wytyczną działania dla niego i dla społeczeństwa. Konsekwencją omawianej gwarancji są ustanowione zasady, by w demokratycznym państwie prawnym były zabezpieczone nie tylko prawa większości, ale także by uznawano głos i wolę mniejszości społeczeństwa. Ma to być jednak demokratyczne państwo prawne urzeczywistniające zasady sprawiedliwości społecznej (por. Komentarz do art.2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

(Dz.U.97.78.483), [w:] W. Skrzydło, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Zakamycze, 2002, wyd. IV.).

Równość wobec prawa- statutowana w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP- jest oczywistą zasadą demokratycznych ustrojów państwowych. Nie oznacza ona, że wszyscy mają takie same prawa i obowiązki. Oznacza natomiast, że jednakowe prawa i obowiązki będą dotyczyć wszystkich osób należących do tych samych kategorii przy czym wyróżnienie owych kategorii nie będzie arbitralne, lecz oparte na usprawiedliwionych kryteriach możliwych do zaakceptowania w demokratycznym państwie prawa. Zasady równości wobec prawa, równego traktowania przez władze publiczne i niedyskryminowania odnosić należy nie tylko do osób fizycznych, ale też do osób prawnych. (por. P.Winczorek, Komentarz do Konstytucji RP, Liber, Warszawa 2000, str. 50-52). Najbardziej generalne sformułowanie tej zasady znalazło wyraz w stwierdzeniu, iż "wszyscy są wobec prawa równi". Oznacza to prawo do równego traktowania przez władze publiczne, której to zasady władze muszą przestrzegać. Jednakże z tej generalnej zasady wynika także zakaz stosowania dyskryminacji w życiu politycznym, społecznym i gospodarczym.

Gwarancja demokratycznego państwa prawnego determinuje natomiast kolejną, wyrażoną w art. 42 Konstytucji zasadę, stanowiącą podwaliny porządku prawnego Rzeczypospolitej Polski. Przepis ten wyraża starą zasadę, od dawna uznawaną także w polskim prawie karnym, że przestępstwem jest czyn zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia.

Dla przyjęcia odpowiedzialności karnej w rozumieniu konstytucyjnym konieczne jest stwierdzenie istnienia 4 cech ingerencji państwa. Po pierwsze odpowiedzialność karna, musi dotyczyć osoby fizycznej lub prawnej. Podejmowanie ingerencji następuje na skutek negatywnie ocenionego przez ustawodawcę stanu rzeczy i ma na celu ochronę porządku społecznego przed powstawaniem stanów rzeczy negatywnie ocenianych przez prawodawcę (funkcja prewencyjna). Czwartą cechą jest nastawienie danego instrumentu prawnego na zadanie dolegliwości danemu podmiotowi- czyli wykraczanie poza zakres absolutnie niezbędny dla uniemożliwienia powstania określonego stanu rzeczy negatywnie ocenianego oraz jednocześnie wykraczanie poza zakres niezbędny

do usunięcia skutków naruszenia prawa i przywrócenia stanu zgodnego (funkcja represyjna).

Należy zauważyć, że w odniesieniu do art. 108 ust.1 u.p.t.u., zdają się zachodzić wszystkie formułowane w doktrynie, a przytoczone powyżej, przesłanki odpowiedzialności karnej. Odpowiedzialność w tym przypadku dotyczy osoby fizycznej, jak również jest związana z zakazem wystawiania tzw. „pustych” faktur (negatywnie pojmowany przez prawodawcę stan rzeczy), stanowi prewencyjną ingerencję dla ochrony porządku prawnego (każdy kto wystawi „pustą” fakturę spotyka się z nakazem zapłaty wynikającego z niej podatku należnego) oraz sprowadza się do zadania wystawiającemu „pustą” fakturę dolegliwości finansowej polegającej na obowiązku zapłaty podatku od nieistniejącego zdarzenia gospodarczego, a jednocześnie wykracza poza to co niezbędne dla uniemożliwienia powstania negatywnego stanu rzeczy. Polegając na przedstawionym rozumieniu odpowiedzialności karnej, w rozważanym stanie faktycznym- tj. w przypadku zastosowania uprzednio art. 108 ust. 1 u.p.t.u - można jak się zdaje mówić o odpowiedzialności karnej w rozumieniu art. 42 ust. 1 Konstytucji RP. (podobnie jak wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 4 września 2007r. P 43/06, OTK-A 2007 nr 8, na tle art. 109 ust 5i 6 u.p.t.u).

Odmienne stanowisko co do kwestii statuowania w art. 108 ust 1 u.p.t.u. odpowiedzialności karnej przedstawił w niniejszej sprawie oskarżyciel publiczny. Zgodnie z nim świadczenie z art. 108 ust. 1 u.p.t.u. stanowi szczególny przypadek samoistnego powstania obowiązku podatkowego wskutek wystawienia faktury VAT z wykazaniem w niej podatkiem od towarów i usług. Świadczenie z art. 108 ust. 1 u.p.t.u. stanowi podatek, albowiem zawiera ono wszystkie konstytutywne cechy podatku, o których mowa w art. 6 Ordynacji podatkowej. Podatkowy charakter tego świadczenia wynika również, zdaniem oskarżyciela publicznego, z przepisów prawa wspólnotowego oraz orzecznictwa ETS (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 stycznia 2011r., I SA/Gd 852/10, lex nr 952136). Norma prawna zawarta w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. kreuje obowiązek zapłaty podatku wskazanego w fakturze w oderwaniu od regulacji dotyczących obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego, albowiem obowiązek zapłaty i powinność skonkretyzowana jest już w obrębie tego przepisu.

Zatem zdarzeniem rodzącym obowiązek zapłaty danej kwoty nie jest wykonanie określonej czynności, ale sam fakt wystawienia faktury, w której została wskazana kwota podatku. Wystawca faktury nie mającej odzwierciedlenia w stanie faktycznym, ma więc taki obowiązek uiszczenia podatku VAT. W każdym przypadku wystawienia faktury fikcyjnej dochodzi do naruszenia obowiązków podatkowych i tym samym do realizacji czynu zabronionego przewidzianego w art. 62 §2 kks

Powracając do kwestii ewentualnej niezgodności przepisów wskazanych w pytaniu z wymienionymi także przepisami Konstytucji, wskazać należy także, że konstytucyjne pojęcie odpowiedzialności karnej - a tym samym pole stosowania wynikających z art. 42 Konstytucji zasad - ma szerszy zakres znaczeniowy niż użyte w kodeksie karnym i nie może być ustalane przez odwołanie do obowiązującego ustawodawstwa. Obejmuje ono wszelkie postępowania, których celem jest ustalenie naganności ludzkiego zachowania i wymierzenie za to sankcji o charakterze represyjnym. Obejmuje więc nie tylko postępowanie karne sensu stricto (a więc odpowiedzialność za przestępstwa), ale także inne rodzaje odpowiedzialności o represyjnym charakterze, jak odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe, ale także odpowiedzialność za wykroczenia, postępowanie dyscyplinarne, odpowiedzialność podmiotów zbiorowych, choć natężenie oddziaływania standardów z art. 42 Konstytucji na poszczególne rodzaje odpowiedzialności może być różne. Tak np., jak wskazał TK, w stosunku do postępowania dyscyplinarnego zasady ujęte w art. 42 powinny być stosowane odpowiednio, a nie wprost (wyrok TK z 4 lipca 2002, P 12/01). Wszelkie inne postępowania, a więc takie, w których orzekane są sankcje czy dolegliwości o nierepresyjnym charakterze, pozostają poza sferą oddziaływania art. 42 Konstytucji. Konstytucyjnymi regułami odpowiedzialności karnej nie są w szczególności objęte kary administracyjne, nie są one bowiem „odpłatą” za popełniony czyn, lecz stanowią środek przymusu służący zapewnieniu realizacji zaleceń administracji (wyrok TK, P 43/07).

Wątpliwości wskazane w pytaniu prawnym, pojawiają się też, w ocenie Sądu Rejonowego, ze względu na zasadę *ne bis in idem*. Zasada ta 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 (zob. w szczególności wyrok TK o sygn. K 17/97 oraz wyrok TK z 8 października 2002 r., sygn. K 36/00, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 63).

Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, iż 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 (wyroki TK o sygn. K 17/97 i sygn. P 43/06).

Gdyby termin „odpowiedzialność karna” rozumieć tylko w odniesieniu do kodeksu karnego skarbowego, to problem naruszenia zasady *ne bis in idem* w zasadzie - pozornie - by nie istniał, jednak gdy spojrzeć na pojęcie „odpowiedzialność karna” w ujęciu konstytucyjnym, które jest niewątpliwie szersze, pojawiają się wątpliwości.

Reasumując; uzasadniając konieczność zwrócenia się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, należy wskazać, na rozbieżności pojawiające się dotąd w orzecznictwie i doktrynie w zakresie zgodności z Konstytucją RP kumulatywnego stosowania sankcji w razie zbiegu odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe oraz sankcji podatkowej.

Dlatego należało orzec jak w części dyspozytywnej postanowienia.



Za zgodność z oryginałem stwierdza  
*[Signature]*  
Krzysztof Góral, sekretarz