

ZAGADNIENIE PRAWNE

po rozpoznaniu w sprawie zażalenia wniesionego przez prokuratora na postanowienie Sądu Okręgowego w K. z dnia 29 marca 2012 roku, w przedmiocie umorzenia postępowania z uwagi na przedawnienie karalności

- 1. czy do idealnego zbiegu przestępstwa z art. 8 kks stosuje się zasady wyłączania wielości ocen, a jeżeli tak to,**
- 2. czy art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2011.177.1054 j.t.) w odniesieniu do fikcyjnej faktury rodzi obowiązek podatkowy, czy też zawarte w tym przepisie zobowiązanie do zapłaty kwoty podatku wskazanej w wystawionej fakturze ma charakter, swoistej sankcji administracyjnej,**
- 3. czy zmiana stanu prawnego związana z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku VAT zwłaszcza art. 108 ust.1 w miejsce ustawy z dnia 8 stycznia 1993 roku o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zmianami, w tym art. 33 ust.1, oddziałuje w jakikolwiek sposób na zakres odpowiedzialności karnej osób wystawiających fikcyjne faktury pod rządami ustawy obowiązującej poprzednio oraz czy mają tu zastosowanie przepisy intertemporalne określone w art. 2 § 2 k.k.s. ewentualnie art. 4 k.k.,**
- 4. jaki przepis obowiązującego prawa nakłada na wystawcę fikcyjnej faktury VAT obowiązek jej wystawienia w rozumieniu art. 62 § 1 i 2 k.k.s.**

UZASADNIENIE

Aktem oskarżenia, skierowanym do Sądu Okręgowego w K. w dniu 30 czerwca 2011 r.:

1. A. P. została oskarżona o popełnienie przestępstwa z art. 258 §1 k.k. (pkt I aktu oskarżenia) oraz przestępstwa z art. 286 §1 k.k. w zw. z art. 294 §1 k.k. i art. 273 k.k. w zw. z art. 11 §2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w zw. z art. 65 §1 k.k. (pkt IV aktu oskarżenia),
2. S. P. został oskarżony o popełnienie przestępstwa z art. 258 §1 k.k. (pkt I aktu oskarżenia), przestępstwa z art. 286 §1 k.k. w zw. z art. 294 §1 k.k. i art. 271 §1 i §3 k.k. w zw. z art. 11 §2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w zw. z art. 65 §1 k.k. (pkt V aktu oskarżenia) oraz przestępstwa z art. 286 §1 k.k. i art. 270 §1 k.k. w zw. z art. 11 §2 k.k. (pkt VI aktu oskarżenia),
3. M. S. został oskarżony o popełnienie przestępstwa z art. 258 §1 k.k. (pkt I aktu oskarżenia), przestępstwa z art. 286 §1 k.k. i art. 271 §1 i §3 k.k. w zw. z art. 11 §2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w zw. z art. 65 §1 k.k. (pkt VII aktu oskarżenia) oraz przestępstwa z art. 286 §1 k.k. w zw. z art. 271 §1 i §3 k.k. w zw. z art. 11 §2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. (pkt VIII aktu oskarżenia),
4. J. T. został oskarżony o popełnienie przestępstwa z art. 258 §1 k.k. (pkt I aktu oskarżenia) oraz przestępstwa z art. 286 §1 k.k. i art. 271 §1 i §3 k.k. w zw. z art. 11 §2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w zw. z art. 65 §1 k.k. (pkt X aktu oskarżenia),
5. D. D. został oskarżony o popełnienie przestępstwa z art. 258 §1 k.k. (pkt I aktu oskarżenia) oraz przestępstwa z art. 286 §1 k.k. i art. 271 §1 i §3 k.k. w zw. z art. 11 §2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w zw. z art. 65 §1 k.k. (pkt XI aktu oskarżenia).

Postanowieniem z dnia 23 lutego 2012 r. Sąd Okręgowy w K. wyłączył do odrębnego rozpoznania w całości sprawę D. K.-M., T. R. i E. S. oraz sprawę A. P., S. P., M. S., J. T. i D. D. w zakresie czynu zarzucanego wymienionym oskarżonym w pkt I aktu oskarżenia, tj. o przestępstwo z art. 258 §1 k.k., a ponadto w przypadku S. P. również w zakresie czynu zarzucanego temu oskarżonemu w pkt V aktu oskarżenia, tj. o przestępstwa z art. 286 §1 k.k. w zw. z art. 294 §1 k.k. i art. 271 §1 i §3 k.k. w zw. z art. 11 §2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w zw. z art. 65 §1 k.k.

W zakresie pozostałych zarzutów stawianych wymienionym wyżej oskarżonym A. P., S. P., M. S., J. T. i D. D. Sąd Okręgowy w K. w postanowieniu z dnia 29 marca 2012 r., (...), przyjął, że:

1. czyn zarzucony A. P. w pkt IV aktu oskarżenia stanowi przestępstwo skarbowe z art. 76 §1 k.k.s. i art. 62 §2 k.k.s. w zw. z art. 7 §1 k.k.s. w zw. z art. 6 §2 k.k.s.;
2. czyn zarzucony S. P. w pkt VI aktu oskarżenia stanowi przestępstwo skarbowe z art. 76 §2 k.k.s. i art. 62 §2 k.k.s. w zw. z art. 7 §1 k.k.s.;
3. czyn zarzucony M. S. w pkt VII aktu oskarżenia stanowi przestępstwo skarbowe z art. 76 §2 k.k.s. i art. 62 §2 k.k.s. w zw. z art. 7 §1 k.k.s. w zw. z art. 6 §2 k.k.s.;
4. czyn zarzucony M. S. w pkt VIII aktu oskarżenia stanowi przestępstwo skarbowe z art. 76 §2 k.k.s. i art. 62 §2 k.k.s. w zw. z art. 7 §1 k.k.s. w zw. z art. 6 §2 k.k.s.;
5. czyn zarzucony J. T. w pkt X aktu oskarżenia stanowi przestępstwo skarbowe z art. 76 §2 k.k.s. i art. 62 §2 k.k.s. w zw. z art. 7 §1 k.k.s. w zw. z art. 6 §2 k.k.s.;
6. czyn zarzucony D. D. w pkt XI aktu oskarżenia stanowi przestępstwo skarbowe z art. 76 §2 k.k.s. i art. 62 §2 k.k.s. w zw. z art. 7 §1 k.k.s. w zw. z art. 6 §2 k.k.s.;

a następnie umorzył postępowanie wobec wymienionych oskarżonym w zakresie opisanych przestępstw skarbowych z uwagi na przedawnienia karalności, przy czym podstawą takiego rozstrzygnięcia w przypadku oskarżonych A. P. i S. P. była regulacja art. 17 §1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 §1 k.k.s. w zw. z art. 44 §1 i §3 k.k.s., a w przypadku oskarżonych M. S., J. T. i D. D. regulacja art. 17 §1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 §1 k.k.s. w zw. z art. 44 §1 i §3 k.k.s. w zw. z art. 5 §1 p.w.k.k.s.

W uzasadnieniu postanowienia z dnia 29 marca 2012 r. Sąd Okręgowy ukazał na tle ogólnej charakterystyki podatku od towarów i usług sens proceduru polegającego na obrocie fikcyjnymi fakturami VAT, wskazując iż poprzez przyjęcie fikcyjnej faktury podatnik zwiększa koszty prowadzenia własnej działalności, przez co zwiększeniu ulega także podatek naliczony, dzięki czemu, w wypadku gdy podatek naliczony przekracza podatek należy, podatnik uzyskuje prawo do zwrotu nadpłaty lub jej zaliczenia na przyszły okres rozliczeniowy.

Następnie Sąd Okręgowy przedstawił obszerny wywód, w ramach którego porównał znamiona przestępstwa z art. 286 §1 k.k. i przestępstwa skarbowego z art. 76 §1 i §2 k.k.s., a następnie przestępstwa z art. 271 §1 k.k. i przestępstwa skarbowego z art. 62 §2 k.k.s. Wywód ten zakończony został konkluzją, że różnice w zakresie znamion typów czynów zabronionych z art. 286 §1 k.k. i art. 271 k.k. w stosunku do typów czynów z art. 76 §1 k.k.s. i art. 62 §2 k.k.s. wynikają z konieczności dostosowania koncepcji oszustwa do specyficznych warunków prawa podatkowego, co doprowadziło do powstania typów przestępstw skarbowych nakierowanych na wyszczególnione dobro prawne, jakim jest obowiązek podatkowy. Sąd I instancji zauważył przy tym, że przyjęcie poglądu, wedle którego pomiędzy wymienionymi typami przestępstw zachodzi logiczny stosunek zawierania byłoby trudne do pogodzenia zarówno z regułami racjonalnego prawodawstwa, jak i z zasadą określoności czynów zabronionych.

W dalszej kolejności w zaskarżonym postanowieniu zawarto analizę orzecznictwa dotyczącego kwestii wzajemnego stosunku między art. 76 k.k.s. a art. 286 k.k. i odpowiednio art. 62 §2 k.k.s. a art. 271 k.k., zwracając uwagę na jego ewolucję związaną ze zmianą regulacji ustawy o podatku od towarów i usług. W okresie obowiązywania art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług, który interpretowano w ten sposób, że wystawienie faktury dokumentującej zdarzenie gospodarcze, które w rzeczywistości nie miało miejsca, nie powodowało powstania obowiązku podatkowego, w orzecznictwie tym przyjmowano pogląd, że zachowanie polegające na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatku VAT przy pomocy fikcyjnej faktury VAT jest przestępstwem określonym w art. 286 k.k., nie zaś przestępstwem skarbowym. Takie stanowisko było konsekwencją stwierdzenia, że niepowstanie obowiązku podatkowego w rozpatrywanej sytuacji wyklucza przyjęcie, że dochodziło w niej do narażenia na uszczerpienie należności publicznoprawnej. Niemożliwe było zatem stosowanie do oceny tej sytuacji przepisów Kodeksu karnego skarbowego, które są ukierunkowane wyłącznie na ochronę dobra prawnego w postaci interesu fiskalnego Skarbu Państwa. Przedstawiony pogląd uległ jednak zmianie w momencie wejścia w życie regulacji art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, który z kolei interpretuje się w ten sposób, że wystawienie faktury VAT, niezależnie od tego, czy jest ona rzetelna, czy też nie, aktualizuje obowiązek podatkowy. Wskazana zmiana prawa podatkowego

doprowadziła do utrwalenia się w orzecznictwie i doktrynie poglądu, wedle którego przepisem, który należy zastosować przy kwalifikacji prawnej czynu polegającego na wyłudzeniu przy pomocy fikcyjnej faktury VAT nienależnego zwrotu podatku VAT jest art. 76 §1 k.k.s. będący przepisem szczególnym w stosunku do art. 286 §1 k.k. Podgląd ten został następnie przełożony na ocenę relacji między art. 62 §2 k.k.s. a art. 271 k.k. w ten sposób, że odmiennie niż w okresie obowiązywania art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług przyjęto, iż wystawienie fikcyjnej faktury VAT stanowi przestępstwo z art. 62 §2 k.k.s., którego znamiona odpowiadają łącznie znamionom przestępstw z art. 271 §1 i §3 i art. 273 k.k.

Ostatecznie Sąd Okręgowy stanął na stanowisku, że z samych opisów czynów zarzuconych oskarżonym przez prokuratora wynika, że jedynym ich celem było uzyskanie dla siebie lub kogoś innego nienależnego zwrotu lub zaliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, a to oznacza, iż ich zachowania w obecnym stanie prawnym, tj. po wejściu w życie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, winny być kwalifikowane jako przestępstwa skarbowe z art. 76 § 1 lub § 2 k.k.s. i z art. 62 § 2 k.k.s. Natomiast w poprzednim stanie prawnym, tj. w okresie obowiązywania regulacji art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług, czyny zarzucone oskarżonym wyczerpywały znamiona przestępstw z art. 286 §1 k.k., z art. 271 §1 i §3 k.k. i art. 273 k.k., w wypadku których jednak granice ustawowego zagrożenia karą są wyższe niż w wypadków wymienionych wyżej przestępstw skarbowych. Oznacza to, że zgodnie z regulacją art. 2 § 2 k.k.s. należy stosować w niniejszej sprawie ustawę nową, gdyż ustawa poprzednio obowiązująca nie jest względniejsza dla sprawców.

Odnosząc się natomiast do kwestii przedawnienia karalności czynów zarzuconych oskarżonym kwalifikowanych jako ww. przestępstwa skarbowe, Sąd Okręgowy zwrócił uwagę, że ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw zaostorzono górną granicę ustawowego zagrożenia karą pozbawienia wolności za przestępstwo z art. 76 §1 k.k.s., a także zmieniono art. 44 §1 k.k.s. w ten sposób, że wydłużono okresy przedawnienia karalności przestępstw skarbowych. Zgodnie z aktualnie obowiązującym brzmieniem art. 44 §1 k.k.s. karalność przestępstwa skarbowego zagrożonego karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia

wolności nieprzekraczającą 3 lata upływa, gdy od chwili jego popełnienia minęło 5 lat, a przestępstwa zagrożonego karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata, gdy od jego popełnienia minęło 10 lat. Natomiast zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 44 §5 k.k.s. wszczęcie przed upływem okresu przedawnienia postępowania przeciwko sprawcy wydłuża okresy wskazane w §1 odpowiednio o 5 i 10 lat. Zgodnie zaś z regulacją art. 5 ust. 1 ww. ustawy nowelizującej przepisy określające wydłużone okresy przedawnienia karalności mogą być stosowane do czynów popełnionych przed jej wejściem w życie, tj. przed dniem 17 grudnia 2005 r., o ile do tego czasu termin ich przedawnienia jeszcze nie upłynął.

Zdaniem Sądu Okręgowego do kwestii przedawnienia karalności przestępstw skarbowych zarzuconych oskarżonym należy jednak stosować przepis art. 44 §1 k.k.s. w brzmieniu obowiązującym do dnia 17 grudnia 2005 r., wedle którego karalność przestępstwa skarbowego zagrożonego karą grzywny lub ograniczenia wolności (takie sankcję przyjmowane są na gruncie art. 62 §2 k.k.s. i art. 76 §2 k.k.s.) upływała , gdy od chwili jego popełnienia minęły 3 lata, a przestępstwa skarbowego zagrożonego karą pozbawienia wolności (taka sankcję przewidziano w art. 76 §1 k.k.s.), gdy od jego popełnienia minęło 5 lat. Z kolei wszczęcie postępowania przeciwko sprawcy przed upływem terminu przedawnienia z §1 art. 44 k.k.s., zgodnie z poprzednio obowiązującym brzmieniem art. 44 §5 k.k.s., powodowało przedłużenie tego terminu w każdym przypadku o kolejne 5 lat.

Odnosząc powyższe uwagi do stanu faktycznego sprawy, Sąd Okręgowy wskazał, że w stosunku do oskarżonych, którym postawiono zarzut z art. 76 §1 k.k.s. stosowane winno być brzmienie tego przepisu obowiązujące do dnia 17 grudnia 2005 r., gdyż do tego czasu przepis ten przewidywał łagodniejszą sankcję karną, tj. karę pozbawienia wolności do 3 lat, podczas gdy obecnie może być za nie wymierzona kara pozbawienia wolności do 5 lat. Następnie zaś, dokonując stosownych obliczeń, wskazał, że karalność:

1. przestępstwa zarzuconego A. P. w pkt IV aktu oskarżenia ustała z dniem 31 grudnia 2011 r.,
2. przestępstwa zarzuconego S. P. w pkt VI aktu oskarżenia ustała z dniem 31 grudnia 2004 r.,
3. przestępstwa zarzuconego M. S. w pkt VII aktu oskarżenia ustała z dniem 31 grudnia 2004 r.,

4. przestępstwa zarzuconego M. S. w pkt VIII aktu oskarżenia ustała z dniem 31 grudnia 2004 r.,
5. przestępstwa zarzuconego J. T. w pkt X aktu oskarżenia ustała z dniem 31 grudnia 2004 r.,
6. przestępstwa zarzuconego D. D. w pkt XI aktu oskarżenia ustała z dniem 31 grudnia 2004 r.

Dlatego też Sąd Okręgowy postanowił w zakresie ww. czynów umorzyć postępowanie prowadzone przeciwko oskarżonym, podkreślając przy tym, że zakwalifikowanie tych czynów w oparciu o odpowiednie regulacje Kodeksu karnego skarbowego nie wymagało oceny zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, gdyż wynikało wprost w przyjętych w akcie oskarżenia opisów tych czynów.

Postanowienie z dnia 29 marca 2012 r. zaskarżył - w całości - na niekorzyść oskarżonych A. P., S. P., M. S., J. T. i D. D. Prokurator Okręgowy w K., który podniósł zarzuty:

1. obraży przepisu art. 34 §3 k.p.k. poprzez błędne przyjęcie, że w sprawie zachodzą okoliczności utrudniające łączne rozpoznanie sprawy w zakresie odpowiadającym treści aktu oskarżenia, a więc w zakresie wszystkich czynów zarzuconych ww. oskarżonym, a także pozostałym oskarżonym, tj. D. K.-M., T. R. i E. S., podczas gdy prawidłowa analiza i ocena wszystkich czynów zarzucanych oskarżonym, działającym w ramach zorganizowanej grupy przestępczej, prowadzi do uznania, że właściwym byłoby całościowe rozpoznanie sprawy bez wyłączenia materiałów do odrębnego rozpoznania,
2. obraży przepisów prawa materialnego, tj. art. 286 §1 k.k. i art. 271 §1 i §3 k.k. poprzez ich niezastosowanie, skutkujące uznaniem, że oskarżeni swoimi zachowaniami wyczerpali znamiona przestępstw określonych w kodeksie karnym skarbowym, tj. przepisów art. 76 §1 k.k.s. oraz art. 62 §2 k.k.s., konsekwencją czego było umorzenie postępowania z uwagi na przedawnienie karalności zarzucanych oskarżonym czynów

W uzasadnieniu zażalenia Prokurator wskazał, że w niniejszej sprawie nie zostały spełnione przesłanki zastosowania art. 34 §3 k.p.k., gdyż wyłączenie pewnego fragmentu sprawy w celu jego szybkiego rozpoznania nie może naruszać obowiązku ustalenia prawdy o badanych zdarzeniach. Tymczasem oskarżonym postawiono również zarzut działania w ramach zorganizowanej grupy

przestępczej i dla oddania całości ich zachowań niezbędne jest ujawnienie na rozprawie wszystkich okoliczności dotyczących ich działalności w tej grupie, co zaskarżone postanowienie wydatnie utrudnia.

W dalszej części uzasadnienia złożonego zażalenia prokurator wskazał, że kwestię narażenia lub doprowadzenia Skarbu Państwa do bezpodstawnego zwrotu podatku w rozumieniu przepisów k.k.s. można rozważać jedynie wówczas, gdy wcześniej doszło do powstania po stronie Skarbu Państwa wierzytelności z tytułu obowiązku zapłaty określonego podatku. Tymczasem w orzecznictwie sądów administracyjnych jednolicie przyjmowany jest podgląd, że samo wystawienie faktury, która nie dokumentuje żadnej transakcji sprzedaży, nie powoduje obowiązku zapłaty podatku wykazanego w tej fakturze. Oznacza to, że poprzez takie zachowanie oskarżeni nie naruszyli dobra prawnego w postaci interesu fiskalnego Skarbu Państwa, a jedynie pomogli w dokonaniu przestępstwa niekorzystnego rozporządzenia przez Skarb Państwa należącym do niego mieniem. Tym samym to zachowanie winno być kwalifikowane jako udzielenie pomocy w rozumieniu art. 18 §3 k.k. do przestępstw z art. 286 §1 k.k. osobom, które następnie jako podatnicy występowali o zwrot podatku VAT, i jednocześnie jako popełnienie przestępstwa z art. 271 §1 albo §3 k.k.

Prokurator zanegował również stanowisko sądu I instancji, wedle którego zastąpienie art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług przez art. 108 ustawy z dnia 11 czerwca 2004 r. o podatku od towarów i usług ma znaczenie z perspektywy regulacji art. 2 §2 k.k.s. Zasada *lex mitior retro agit* powinna znaleźć zastosowanie jedynie do czynów zabronionych pod groźbą kary a nie w kwestii odpowiedzialności podatkowej, wyrażającej się w obowiązku zapłaty podatku w myśl przepisów prawa podatkowego. Zwrócił też uwagę, że również na gruncie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 czerwca 2004 r. o podatku od towarów i usług brak jest podstaw do przyjęcia, że wystawienie fikcyjnej faktury VAT powoduje powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT. Wyrażony w tym przepisie obowiązek uiszczenia kwoty odpowiadającej wysokości podatku określonego w wystawionej fakturze VAT ma bowiem charakter sankcji administracyjnej i jako taki nie jest tożsamy z obowiązkiem podatkowym.

Powyższe argumenty przemawiają w ocenie prokuratora za kwalifikacją czynów zarzuconych oskarżonym z art. 271 §1 i §3 k.k. oraz art. 286 §1 k.k., nie zaś z art. 76 §1 k.k.s. i art. 62 §2 k.k.s.

Ponadto, Prokurator zwrócił uwagę, że, przyjmując kwalifikację z k.k.s.. sąd I instancji nieprawidłowo obliczył terminy przedawnienia przestępstw zarzuconych oskarżonym, gdyż w przypadku każdego z nich nastąpiła ona z dniem 31 grudnia 2011 r., nie zaś z dniem 31 grudnia 2004 r. Zaznaczył też, że w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia nie zostało przytoczone i opisane znamię ciągłości ujęte w art. 6 § 2 k.k.s., podczas gdy ma ono znaczenie dla określenia czasu popełnienia przez oskarżonych zarzucanych im przestępstw.

W oparciu o przedstawioną argumentację prokurator wniósł o uchYLENIE zaskarżonego postanowienia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji.

Sąd Apelacyjny zważył co następuje :

Analizując zagadnienia poddane kontroli odwoławczej Sąd Apelacyjny na gruncie orzecznictwa Sądu Najwyższego, jak też sądów apelacyjnych i sądów administracyjnych dotyczącego zakresu odpowiedzialności karnej sprawców czynów polegających na wystawianiu fikcyjnych („pustych”) faktur VAT oraz posługiwaniu się takimi fakturami dostrzegł, że ujawniły się w tym zakresie znaczące rozbieżności w wykładni kompleksu wzajemnie powiązanych ze sobą przepisów a to: art. 286 § 1 k.k. i art. 271 § 1 i 3 k.k. oraz art. 76 § 1 k.k.s. oraz art. 62 § 2 k.k.s. i przepisów ustaw o podatku VAT z dnia 8 stycznia 1993 r. (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) i z dnia 11 marca 2004 r. (Dz. U. Nr 54, poz. 535)

Problemy właściwej interpretacji wskazanych przepisów pojawiły się przy rozpoznawaniu środka odwoławczego wywiedzionego w tej sprawie przez prokuratora i mają decydujące znaczenie dla jej rozstrzygnięcia. Dlatego należy uznać, że w sprawie niniejszej wyłoniły się zagadnienie prawne wymagające zasadniczej wykładni ustawy, ujęte w sformułowanych pytaniach prawnych, pozwalające na przekazanie ich do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu w trybie art. 441 § 1 k.p.k..

Pierwsze zagadnienie jakie pojawia się na tle problematyki oceny prawno karnej czynów związanych ze sporządzaniem i posługiwaniem się fikcyjnymi fakturami VAT związane jest z rozstrzygnięciem czy do idealnego zbiegu przestępstw z art. 8 k.k.s. stosuje się zasadę wyłączenia wielości ocen. Warto

przypomnieć, że zgodnie z art. 8 k.k.s., który stanowi tradycyjną instytucję prawa karnego skarbowego, 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. Zostaje tu odrzucona zasada, że dla przyjęcia wielości przestępstw konieczna jest wielość czynów. W przepisie tym przyjmuje się swego rodzaju fikcję, że sprawca dopuszcza się tylu przestępstw ile da się wyodrębnić kwalifikacji prawnych na podstawie zbiegających się przepisów (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27 sierpnia 2008 r., IV KK 46/08, LEX nr 447300). W doktrynie oraz judykaturze dość powszechnie przyjmowało się, że zbieg idealny istnieje tylko wówczas, gdy sam zbieg przepisów jest rzeczywisty (por. uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9-10). Zatem najpierw należy posłużyć się regułami wyłączenia wielości ocen prawnych, tj. subsydiarności, konsumpcji i specjalności, aby wyeliminować pozorny zbieg przepisów oraz ustalić, które pozostają w zbiegu rzeczywistym. Następuje to wówczas, gdy stosując reguły wyłączenia wielości ocen, nie można "zredukować" owej "wielości ocen" do jednego przepisu. W ten sposób Sąd Najwyższy dokonywał oceny prawno - karnej czynów polegających na oszustwach przy użyciu tzw. pustych faktur VAT, jak też czynów stanowiących inne przestępstwa, związanych z wystawieniem fikcyjnej faktury VAT, nie mającej odzwierciedlenia w rzeczywistym obrocie gospodarczym. Czynił to stosując zasadę wyłączenia wielości ocen także do konkurujących ze sobą przepisów Kodeksu karnego skarbowego i Kodeksu karnego, a zatem w obszarze dwóch różnych ustaw regulujących dwie różne sfery prawa karnego materialnego (por. uchwały Sądu Najwyższego z: 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9-10, poz. 75 uchwała SN z dnia 30.09.2003 r., sygn. I KZP 16/03, OSNKW 2003/9-10/77, wyroki SN: z dnia 01.12.2003r., sygn. III KKN 184/01, LEX nr 83783, z dnia 20.01.2004r. sygn. IV KK 183/03, LEX nr 83757, postanowienie SN z dnia 23.11.2006r., sygn. IV KK 321/06, OSNwSK 2006/1/2251, wyroki SN: z dnia 12.08.2008 r. sygn. V KK 76/08, LEX nr 449041, z dnia 22.10.2009 r., sygn. IV KK 433/08, OSNwSK 2009/1/2115, wyrok SN z dnia 18.04.2012r., sygn. IV KK 20/12, LEX nr 1163351).

Orzecznictwo to jest akceptowane także w wyrokach sądów apelacyjnych (zob. wyrok s.apel. we Wrocławiu z dnia 03.09.2009r., sygn. II AKa 105/09, OSAW

2010/4/201, KZS 2009/12/87, wyroki s.apel. w Katowicach z dnia 03.02.2011r., sygn. II AKa 476/10, LEX nr 846492, z dnia 01.06.2011r., sygn. II AKa 83/11, KZS 2011/9/122, z dnia 13.06.2011 r., sygn. II AKa 146/11, KZS 2011/9/123, wyrok s. apel. We Wrocławiu z dnia 18.04.2012r., sygn. II AKa 92/12, LEX nr 1165164)

Można też dostrzec odmienne stanowisko. W postanowieniu z dnia 8 kwietnia 2009 r., sygn. IV KK 407/08 (LEX nr 503265), Sąd Najwyższy analizując problem relacji art. 286 § 1 k.k. do art. 76 § 1 k.k.s. uznał, że : „Patrząc na stosowanie reguł wyłączenia wielości ocen widzimy, że służą one do rozwiązywania problemu zbiegu przepisów skutkującego na gruncie prawa karnego skarbowego konstrukcją z art. 7 k.k.s., a na gruncie prawa karnego powszechnego konstrukcją z art. 11 § 2 k.k., nie można zaś ich stosować przy rozstrzygnięciu o istnieniu idealnego zbiegu przestępstw o jakim mowa w art. 8 k.k.s.”. Pogląd ten, jakkolwiek spotkał się z krytyką (glosy krytyczne P. Kardasa Palestra 2010/1-2/277-289 i B. Szafaryna Prokurator 2009/3-4/108-117), zasługuje jednak na szerszą uwagę. W analizowanym orzeczeniu Sąd Najwyższy przyjął, że stosując unormowanie z art. 8 k.k.s., patrzymy na dany czyn wyłącznie przez pryzmat wchodzących w grę przepisów prawa karnego skarbowego i tu ustalając czy zachodzi rzeczywisty ich zbieg posługujemy się regułami wyłączenia wielości ocen. Ten sam czyn oceniany jest również wyłącznie na płaszczyźnie prawa karnego powszechnego, zaś w przypadku zbiegu przepisów z obszaru tego prawa, celem ustalenia rzeczywistego zbiegu, stosujemy reguły wyłączenia wielości ocen. W konsekwencji Sąd Najwyższy nie miał wątpliwości, że stosując art. 8 k.k.s. czyny związane z posługiwaniem się fikcyjnymi fakturami VAT należy kwalifikować zarówno z k.k.s. jak i z k.k. i to niezależnie od faktu, czy zostały one popełnione w okresie obowiązywania ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, czy też po wejściu w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, albowiem w układzie tych dwóch odrębnych ustaw karnych – k.k.s. i k.k. nie stosuje się zasady wyłączenia wielości ocen. Zatem w judykacie tym przyjęto generalną zasadę, że do idealnego zbiegu przestępstw nie stosuje się zasady wyłączenia wielości ocen

Uwzględniając ten pogląd, przy przyjęciu idealnego zbiegu przestępstw, należałoby zakwalifikować czyny oskarżonych z art. 286 § 1 k.k i art. 76 § 1 k.k.s.

oraz z art. 271 § 1 i 3 k.k. i art. 62 § 2 k.k. W rezultacie nie doszłoby do przedawnienia skoro aktualna pozostawałaby kwalifikacja przestępstw z Kodeksu karnego.

Natomiast akceptacja stanowiska, że zasada wyłączania wielości ocen znajduje zastosowanie do idealnego zbiegu przestępstw z art. 8 k.k.s. rodzi potrzebę rozstrzygnięcia czy przepisy art. 286 § 1 k.k i art. 76 § 1 k.k.s. oraz z art. 271 § 1 i 3 k.k. i art. 62 § 2 k.k. pozostają w zbiegu pozornym i podlegają eliminacji na zasadzie *lex specialis*, czy też pozostają w zbiegu realnym i stosuje się do nich art. 8 k.k.s.

Warto zauważyć, że wszystkie czyny zarzucane oskarżonym popełnione zostały przed wejściem w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535).

Oceniając stan prawny sprzed wejścia w życie wskazanej ustawy Sąd Najwyższy, odnosząc się m. innymi do przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), zauważył, że "przepisów ustawy nie stosuje się do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy". Tak więc nie podlega opodatkowaniu działalność o charakterze społecznie niepożądanym bądź czynności, które nie mogą być wykonane czy też są nieważne z mocy samego prawa. Poza wskazanymi w powołanym wyżej przepisie czynnościami, opodatkowaniu nie podlegają także wszystkie inne czynności, stany i zachowania, które nie zostały wymienione w art. 2, 5 ust. 3 lub art. 6a cyt. ustawy o podatku VAT. W konsekwencji, skoro fikcyjne transakcje handlowe nie powodują powstania zobowiązania podatkowego, to takie działanie wychodzi poza ramy przepisów karnych skarbowych, chroniących porządek finansowy Państwa i wkracza - przy spełnieniu określonych warunków - na grunt norm prawa karnego chroniących mienie przed uszczerbkiem. Dostrzegając te uwarunkowania Sąd Najwyższy uznał, iż wystawienie faktury fikcyjnej, mimo że samo przez się nie skutkuje obowiązkiem podatkowym, to jednak może służyć rozliczeniu z podatku i przez to godzić w obowiązek podatkowy. W każdym bowiem wypadku, gdy do uzyskania określonego świadczenia wykorzystywane są regulacje z zakresu prawa podatkowego, a świadczenie realizowane jest na podstawie tych przepisów, w oparciu o wprowadzenie w błąd właściwego organu, dochodzi do naruszenia obowiązku podatkowego. Natomiast jeżeli wystawienie

fikcyjnej faktury nie godzi w obowiązek podatkowy to należy je oceniać pod kątem wypełnienia znamion występku określonego w art. 271 § 1 k.k. podatkowy (por. uchwały Sądu Najwyższego z: 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9-10, poz. 77 i 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9-10, poz. 75).

Z kolei w postanowieniu z dnia 1 marca 2004 r. w sprawie V KK 248/03 (publ. OSNKW 2004/5/51) stwierdził, że w wypadku, gdy czynności wykonawcze sprawcy wyłudniającego nienależny zwrot podatku VAT, w myśl ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), nie sprowadzają się do zaniechania rzetelnego zgłoszenia przedmiotu opodatkowania, prowadzącego do uniknięcia wydatku z własnego mienia kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu finansowego Skarbu 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.

Zatem w dacie czynów przypisanych oskarżonym, według niejednolitego stanowiska SN, przestępstwa polegające na wytworzeniu i posłużeniu się fikcyjnymi fakturami VAT, co do zasady kwalifikowano z Kodeksu karnego, a nie Kodeksu karnego skarbowego, albowiem przyjmowano, że wystawcy tego rodzaju faktur nie godzili w obowiązek podatkowy, skoro brak było przepisu z ustawy o podatku VAT, czy też innych ustaw podatkowych, wspierającego rozumowanie przeciwne.

Pogląd ten zmienił się dopiero z chwilą wejścia w życie uchwalonej w dniu 11 marca 2004 r. ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535). Interpretując treść art. 108 ust. 1 cyt. ustawy z którego wynika, że w przypadku, gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest zobowiązana do jego zapłaty, Sąd Najwyższy uznał, że wystawca faktury fikcyjnej, nie mającej odzwierciedlenia w rzeczywistym obrocie gospodarczym, ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT. W związku z tym między innymi w wyroku z dnia 12

sierpnia 2008 roku w sprawie V KK 76/08 stosując zasadę wyłączania wielości ocen przyjął, że porównanie treści art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k. prowadzi do oczywistego wniosku, że pierwszy z nich jest przepisem *lex specialis* w stosunku do drugiego. Znamiona przestępstwa z art. 76 § 1 k.k.s. mieszczą się całkowicie w ogólniej ujętym opisie działania sprawcy przestępstwa z art. 286 § 1 k.k., typizując szczególny rodzaj oszustwa prowadzącego do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Niczego nie zmienia w tej ocenie to, że w art. 76 § 1 k.k.s. penalizuje się już samo narażenie na nienależny zwrot podatku, co oznacza przesunięcie progu sprawstwa na zachowanie, które stanowiłoby usiłowanie popełnienia oszustwa w rozumieniu art. 286 § 1 k.k. Dlatego też aktualnie wystawca faktury niemającej w ogóle odzwierciedlenia w stanie faktycznym, ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT. Zatem przepisem, który należy zastosować przy kwalifikacji prawnej czynu polegającego na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatku VAT jest art. 76 § 1 k.k.s. Ta linia orzecznictwa aktualnie wydaje się dominować. W nawiązaniu do niej Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 22 października 2009 r., IV KK 433/08 (publ. OSNwSK 2009/1/2115), stwierdził, że wystawca faktury fikcyjnej, nie mającej odzwierciedlenia w rzeczywistym obrocie gospodarczym, ma także obowiązek uiszczenia 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. Pojawiają się również orzeczenia wyrażające odmienne poglądy. W wyroku z dnia 9 maja 2007 r., syn. IIKK 259/06 (LEX nr 282271) Sąd Najwyższy stwierdził, że „czynności wykonawcze sprawcy polegające na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu Państwa, winny być ocenione na płaszczyźnie prawa karnego powszechnego, a w szczególności na płaszczyźnie przestępstwa opisanego w art. 286 § 1 k.k., nawiązując w ten sposób do linii orzeczniczej ukształtowanej pod rządami ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym, a tym samym deprecjonując znaczenie zmian wprowadzonych ustawą z dnia 11 marca 2004r. Jeszcze inaczej problem ten został rozstrzygnięty w postanowieniu z dnia 10 sierpnia 2011 r., III KK 45/11 (Lex 1044033). Sąd Najwyższy nie miał wątpliwości, że art. 8 k.k.s. odnosi się

jedynie do sytuacji zbiegu rzeczywistego przestępstw do którego znajduje zastosowanie zasada wielości ocen, jednak stanął na stanowisku, że dla przyjęcia, iż art. 76 § 1 k.k.s. stanowi *lex specialis* w odniesieniu do przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. należałoby wykazać, że ten właśnie przepis kodeksu karnego skarbowego zawiera wszystkie znamiona art. 286 § 1 k.k., to jest - każdy czyn z art. 76 § 1 k.k.s. jest przestępstwem z art. 286 § 1 k.k., choć nie każdy czyn z art. 286 § 1 k.k. jest przestępstwem z art. 76 § 1 k.k. - jak to ma miejsce w relacji art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271 § 1 k.k. Taki stosunek pomiędzy analizowanymi przepisami nie występuje, choćby dlatego, że w skład znamion przestępstwa z art. 76 § 1 k.k.s. nie wchodzi działanie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej. W konsekwencji uznał, że do tych przestępstw znajduje zastosowanie idealny zbieg z art. 8 k.k.s. Należy również zauważyć, że różnice pomiędzy przepisami Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego dotyczącymi przestępstwa oszustwa występują także na płaszczyźnie strony podmiotowej. Przestępstwo z art. 286 § 1 k.k. popełnić można wyłącznie z zamiarem bezpośrednim kierunkowym (*dolus directus coloratus*), a przestępstwo z art. 76 § 1 lub 2 k.k.s. zarówno z zamiarem bezpośrednim jak i ewentualnym. Oczywiście konstrukcja zamiaru bezpośredniego kierunkowego mieści się w ramach zamiaru bezpośredniego.

Analiza przedstawionych wyżej wybranych judykatów Sądu Najwyższego wskazuje, że na niejednolitość orzecznictwa sądów karnych w istotny sposób wpłynął fakt wejścia w życie uchwalonej w dniu 11 marca 2004 r. ustawy o podatku od towarów i usług, która zastąpiła obowiązującą uprzednio ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Dokonywana przy znaczącym wykorzystaniu dorobku orzeczniczego sądownictwa administracyjnego interpretacja treści art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., stanowiącego co do zasady powtórzenie regulacji zawartej w art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 roku, doprowadziła do sytuacji w której stosownie do argumentacji zawartej w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 12 sierpnia 2008 r. w sprawie V KK 76/08 zaczęto przyjmować, że wskazana zmiana stanu prawnego nakazuje bezwzględnie przyjmować, iż wystawca faktury fikcyjnej, jako nie mającej odzwierciedlenia w realnym obrocie gospodarczym ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT. Poza tym na utrwalanie w znaczący sposób rozbieżności orzecznictwa sądowego wpłynął fakt braku legalnej definicji faktury nierzetelnej, która stanowi przedmiot czynności wykonawczej z art. 62 § 2 k.k.s., jak też brak

sprecyzowanego pojęcia „faktura fikcyjna” oraz używanego jako jego synonim pojęcia „faktura pusta”. W uchwale z dnia 30 września 2003 r. w sprawie I KZP 22/03 uznano że „faktura nierzetelna o jakiej mowa w art. 62 § 2 k.k.s., to zarówno faktura nieodzwoiercedlająca rzeczywistego przebiegu zdarzenia odnośnie niektórych tylko jego elementów, przy zaistnieniu jednak samej transakcji, jak i faktura fikcyjna, dokumentująca czynność w ogóle niezaistniałą. Podobne stanowisko przyjęto w uchwale z dnia 30 września 2003 r. w sprawie I KZP 16/03. Natomiast w wyroku z dnia 18 kwietnia 2012 r., IV KK 20/12 (Lex 1163351) Sąd Najwyższy nie miał wątpliwości że faktura nierzetelna to taka która dokumentuje rzeczywiste zdarzenie gospodarcze z tym, że nie oddaje w sposób prawdziwy wszystkich jego elementów – w tej sprawie niezgodne z prawdą wskazywano w fakturach VAT zakres i wartość wykonanych usług. Wskazywał natomiast na kontrowersje występujące w orzecznictwie Sądu Najwyższego na tle kwalifikowania wystawienia tzw. "pustych faktur", jako istotnego elementu subsumcji czynu, zwłaszcza wobec zmiany stanu prawnego związanego z wejściem w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku o towarów i usług. Przywołał w tym zakresie uchwały z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, I KZP 22/03, OSN KW 2003, z. 9-10, poz. 75 i 77; postanowienie z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSN KW 2004, z. 5, poz. 51; wyrok z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, LEX 388503; postanowienie z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08, LEX 503265; wyrok z dnia 22 października 2009 r., IV KK 433/08, R-OSN KW 2009, poz. 2115; wyrok z dnia 14 czerwca 2010 r., IV KK 447/09, R-OSN KW 2010, poz. 1189.

Analizując wskazane wyżej orzeczenia trzeba zauważyć, że w większości z nich akcentowano znaczenie ustalania przy dokonywaniu oceny prawnej zachowania wystawcy fikcyjnej faktury, czy godzi ono w szeroko pojęty obowiązek podatkowy, oraz czy faktura ta została wystawiona dla innych celów pozapodatkowych, np. dla wyłudzenia kredytu lub dotacji dla siebie lub innej osoby albo dla doprowadzenia innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia mieniem przez fingowanie dobrej kondycji gospodarczej i wiarygodności kontrahenta umowy.

Zatem cel działania sprawcy jest o tyle istotny, że dobro prawne w postaci obowiązku podatkowego jest elementem odróżniającym przestępstwo oszustwa

skarbowego od przestępstwa klasycznego oszustwa. W przeciwieństwie do art. 286 § 1 k.k., który swoją ochroną obejmuje mienie w sensie ogólnym, art. 76 § 1 k.k.s. chroni mienie Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów w zakresie zamachów realizowanych przez wystawienie i posłużenie się dokumentami relewantnymi na gruncie prawa podatkowego (por. M. Dąbrowska-Kardas (w:) Kodeks karny. Część szczególna. Tom III. Komentarz do art. 278-363 k.k. pod redakcją A. Zolla, Zakamycze 2006, s. 315-320; T. Oczkowski, Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze, Zakamycze 2004, s. 133-137; P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, Prokuratura i Prawo, 2003, Nr 3, s. 64-86; P. Kardas). Również Sąd Najwyższy wyrokach z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, OSP 2009/4/43, oraz z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, Lex nr 449041 stwierdził, że obowiązek podatkowy stanowi element różnicujący typ przestępstwa oszustwa klasycznego od typu oszustwa skarbowego.

W konsekwencji można wyodrębnić dwa nurty orzecznicze Sądu Najwyższego. Pierwszy nurt eksponowany w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 12 sierpnia 2008 r., w sprawie V KK 76/08 wynikający z interpretacji art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku VAT, a sprowadzający się do tezy, że przepis ten przewiduje szczególny przypadek samoistnego powstania obowiązku podatkowego, poprzez samo wystawienie faktury wskazującej kwotę podatku od towarów i usług, nawet gdy nie ma ona odzwierciedlenia w stanie faktycznym. Natomiast drugi sprowadza całe zagadnienie do problemu działania figuującego istnienie obowiązku podatkowego przez upozorowanie przy pomocy fikcyjnych dokumentów przeprowadzenia realnej transakcji. Taki sposób interpretacji istoty oraz celu rzeczywistego działania wystawcy fikcyjnej faktury VAT przedstawiony został m. innymi w wyrokach Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2004 r., sygn. V KK 248/03, OSNKW 2004/5/51, OSP 2004/12/161, Wokanda 2005/7-8/34, POP 2006/2/38, z dnia 9 maja 2007 r., sygn. II KK 259/06, LEX nr 282271, z dnia 12 lipca 2007 r., sygn. IV KK 171/07, LEX nr 310235.

W związku z tym w sprawie niniejszej zachodzi potrzeba rozstrzygnięcia wątpliwości związanych z rzeczywistym wpływem zmiany stanu prawnego, wynikającego z wejścia w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, na prawno - karną ocenę czynów polegających na wystawianiu fikcyjnych faktur.

W orzecznictwie można wyodrębnić rozbieżności dotyczące charakteru świadczenia wystawcy fikcyjnej faktury określonego w art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku VAT.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 9 maja 2007 r. w sprawie II K 259/06 rozstrzygając problematykę fikcyjnych faktur VAT w kontekście przepisów dotyczących oszustwa z art. 286 § 1 k.k. i oszustwa skarbowego z art. 76 § 1 k.k.s., wprawdzie nie analizował dyspozycji art. 108 ust. 1 u.p.t.u., jednak przyjmując, iż tego rodzaju czyn winien być oceniony na płaszczyźnie prawa karnego powszechnego zapewne uznał, iż przepis ten nie ma charakteru podatkowego, a zatem zmiana ustawy w tym zakresie nie ma żadnego znaczenia dla odpowiedzialności karnej wystawcy fikcyjnej faktury. Podobny wniosek można wyprowadzić na podstawie argumentacji zawartej w uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z dnia 12 lipca 2007 r., w sprawie IV KK 171/07.

Na podatkowy, a nie sankcyjny, charakter analizowanego przepisu Sąd Najwyższy wskazuje wprost w wyroku z dnia 12 sierpnia 2008 r., w sprawie V KK 76/08.

Również orzecznictwo sądów administracyjnych jest w tym zakresie niejednolite. Na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale 7 sędziów z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02, ONSA 2002 r., z. 4, poz. 136) nie miał wątpliwości, że wystawienie fikcyjnej faktury VAT nie rodzi obowiązku podatkowego, jako że ten wynika tylko z określonego, realnie istniejącego zdarzenia, a nie samego faktu wystawienia faktury, przy czym orzeczenie to odnosiło się do dawnego art. 33 ust.1 ustawy o podatku VAT, który został zastąpiony przez art. 108 ust. 1 aktualnie obowiązującej ustawy o podatku VAT. Podobne stanowisko zostało wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 listopada 2001 r., sygn. I SA/Gd 36/99.

Natomiast rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych co do skutków jakie wywołuje wystawienie fikcyjnej faktury VAT, w zakresie obowiązku podatkowego wystawcy, pojawiły się po wejściu w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 roku i wprowadzeniu art. 108 u.p.t.u. W wyroku dnia 8 września 2011 r., w sprawie I SA/OI 465/11 (LEX nr 966078), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie stwierdził, że zastosowanie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. kreuje szczególny przypadek samoistnego powstania obowiązku podatkowego w efekcie samego

wystawienia faktury wskazującej kwotę podatku od towarów i usług, przy czym obowiązek ten przyjmuje charakter swoistej sankcji. W uzasadnieniu wyroku Sąd ten wskazał, że w sytuacji stwierdzenia braku faktycznej czynności u wystawcy faktury, nie mógł powstać obowiązek podatkowy, a w konsekwencji wystąpił brak prawa do odliczenia podatku z takiej faktury. W konkluzji WSA uznał, że istnieje obowiązek zapłaty kwoty, o której mowa w art. 108 przedmiotowej ustawy, jednak przepis ten nie rodzi zobowiązania o charakterze podatkowym. Podobne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z dnia 12 stycznia 2011 r. I SA/Bd 748/10 (LEX nr 787575) stwierdzając, że przepis art. 108 ust. 1 u.p.t.u. przewiduje szczególny przypadek samoistnego powstania obowiązku podatkowego wskutek samego wystawienia faktury wykazującej kwotę podatku od towarów i usług. Obowiązek ten przyjmuje postać swoistej sankcji, która polega na tym, że niezależnie od tego, czy w sprawie zaistniał obrót będący podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz niezależnie od rozmiarów i konsekwencji podatkowych tego obrotu, każdy wystawca tzw. pustej faktury liczyć się musi z koniecznością zapłaty wykazanego w niej podatku.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 lipca 2011 r., I FSK 976/10 (LEX nr 1082338) wypowiedział się na temat funkcjonowania przepisu art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku VAT w kontekście faktur nieodzwoiercedlających rzeczywiście dokonanej czynności przez ich wystawcę stwierdzając, że takie faktury nie rodzą obowiązku podatkowego natomiast kwota wykazana na fakturze jako podatek, nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą "podszywającą" się pod ten podatek, w celu wyłudzenia jej od nabywcy towaru (przy założeniu, że działa on w nieświadomości tego procederu). Z powyższego należy wnioskować, że kwota ujęta w takiej fakturze na gruncie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. z punktu widzenia celu tego przepisu może być traktowana jedynie jako zapłata sankcji administracyjnej za wystawienie fikcyjnej faktury.

Z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 25 stycznia 2011 r. I SA/Gd 852/10 (LEX nr 952136) wyraził pogląd, że świadczenie, o jakim mowa w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. stanowi podatek, albowiem zawiera wszelkie konstytutywne cechy podatku, o jakich mowa w art. 6 ordynacji podatkowej. Przewiduje bowiem szczególny przypadek samoistnego powstania obowiązku podatkowego w efekcie samego wystawienia faktury wykazującej

kwotę podatku od towarów i usług. Zatem, 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 liczyć się winien z koniecznością zapłaty wykazanego w niej podatku. Podatkowy charakter tego świadczenia wynika również z przepisów prawa wspólnotowego oraz orzecznictwa ETS –wyroku z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07.

To stanowisko zdaje się przeważać, czego przykładem może być chociażby wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2009 r. sygn. akt I FSK 1149/08 (LEX nr 578863), w którym uznano, że przepis art. 108 ust. 1 ustawy o VAT odpowiada treści art. 21 pkt. 1 ppkt. (d) VI Dyrektywy VAT Rady Unii Europejskiej, który stanowi, iż osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest jakakolwiek osoba, która wykaże na fakturze podatek od wartości dodanej, bez względu na przyczynę takiego zachowania. Analogiczne rozwiązanie zawiera art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE. Z brzmienia tego przepisu (art. 203) wynika, 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 (normę tę wyraża art. 108 ust. 2 ustawy o VAT). Podobne co do zasady stanowisko zawiera wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2010 r., I FSK 1057/09 (LEX nr 643147), w którym stwierdza się, że w każdym przypadku wystawienia tzw. faktury fikcyjnej (faktury pustej) dochodzi do naruszenia obowiązków podatkowych i tym samym realizacji znamion czynu zabronionego przewidzianego w art. 62 § 2 lub 5 k.k.s.

Na gruncie tego orzecznictwa w dalszym ciągu aktualne pozostaje pytanie, czy źródłem obowiązku podatkowego może być czyn stanowiący przestępstwo polegający na wystawieniu fikcyjnej faktury VAT.

Wątpliwości co do charakteru art. 108 ust. 1 u.p.t.u. zgłaszają również komentatorzy. I tak, w komentarzu do Kodeksu karnego skarbowego autorstwa P. Kardasa, G. Łabudy i T. Razowskiego (wyd. LEX, 2012 r.), zasygnalizowano, że podatek należny w konstrukcji podatku VAT powstaje w związku z czynnością opodatkowaną, tzn. w związku ze zdarzeniem gospodarczym, które nie występuje w przypadku tzw. faktur pustych. Właśnie na tej podstawie wyrażają oni pogląd, że pod pojęciem podatku o którym mowa w art. 108 ust.1 u.p.t.u. kryje się w rzeczywistości sankcja za zachowanie sprzeczne z regułami wystawiania faktur VAT. Mamy zatem do czynienia ze zbiegiem dwóch norm sankcjonujących - jednej

z art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, gdzie sankcją jest podatek należny wykazany w fakturze i drugiej z art. 62 § 2 k.k.s., gdzie sankcją jest grzywna.

J. Duży w glosie do wyroku SN z dnia 22 października 2009 r., IV KK 433/08 opublikowanej w PiP 2011.10.135 wskazał, że argument przeciwko traktowaniu art. 108 ust. 1 u.p.t.u. jako przepisu prawnie relewantnego (z racji powstałego na jego tle obowiązku podatkowego) dla przypisania sprawcom oszukańczych uszczupień podatkowych, którzy wykorzystują w procederze fikcyjne faktury, kwalifikacji z Kodeksu karnego skarbowego, a nie Kodeksu karnego, nasuwa się w drodze czysto logicznego wnioskowania. Problem sprowadza się do tego, czy sprawcy w ogóle mogą godzić w coś, co sami kreują - obowiązek podatkowy zapłaty sumy podatku wskazanego w wystawionej fikcyjnej fakturze. Rozważając zagadnienie tzw. pustych faktur w kontekście przepisów o oszustwie autor omawianej glosy przyjmuje, że atak na mienie chronione przez art. 286 § 1 k.k. jest bliższym (jeśli nie jedynym) celem przestępczego zamachu sprawcy oszukańczego uszczuplenia podatku od towarów i usług, a godzenie w obowiązki podatkowe stanowi najwyżej uboczne następstwo takiego zamachu, poza którym pozostaje obowiązek (w istocie zaś sankcja) z art. 108 ust. 1 u.p.t.u. W konkluzji doszedł on do wniosku, że wprowadzenie wspomnianego przepisu do podatku VAT nie miało wpływu na zakres odpowiedzialności karnej osób wystawiających fikcyjne faktury, ponieważ przepis ten z racji swojego charakteru i miejsca w systemie prawa, w żaden sposób nie jest prawnie relewantny dla przyjęcia w przypadku oszukańczych uszczupień podatkowych takiej czy innej kwalifikacji prawnej.

Reasumując, zdaniem Sądu Apelacyjnego, przy założeniu, że art. 108 ust. 1 u.p.t.u. odnosi się również do fikcyjnych faktur VAT, rozstrzygnięcie kontrowersji co do charakteru nałożonego w tym przepisie obowiązku zapłaty kwoty podatku wskazanej przez wystawiającego taką fakturę, a w szczególności czy ma on charakter podatkowy, czy sankcyjny, pozwoli na jednoznaczne stwierdzenie, czy wystawca fikcyjnej faktury godzi w obowiązek podatkowy, a tym samym dopuszcza się przestępstw z Kodeksu karnego skarbowego, czy też w inne dobra chronione przepisami Kodeksu karnego.

Analiza zakresu zmian w przepisach dotyczących podatku VAT wprowadzonych ustawą z dnia 11 marca 2004 roku zdaniem Sądu odwoławczego

uzasadnia potrzebę zadania kolejnego pytania, o wpływ tych zmian, a w szczególności czy oddziałują one w jakikolwiek sposób na zakres odpowiedzialności karnej osób wystawiających fikcyjne faktury, a to wobec rozbieżności w tym zakresie występujących w cyt. wyżej orzeczeniach Sądu Najwyższego. Należy zaznaczyć, że pytanie to ma charakter alternatywny w stosunku do poprzedniego pytania dotyczącego interpretacji art. 108 ust. 1 u.p.t.u.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku VAT wprowadziła art. 108 ust. 1 w miejsce art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 roku o podatku VAT i podatku akcyzowym, eliminując z dyspozycji przepisu obowiązującego poprzednio sformułowanie zawarte w części końcowej „...także wówczas gdy dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku...” Na tej podstawie część orzeczeń Sądu Najwyższego oraz orzecznictwa administracyjnego przyjmuje, że funkcjonowanie zawartego w tym przepisie obowiązku zapłaty podatku wykazanego na wystawionej fakturze, dotyczy także fikcyjnych faktur. Należy jednak zauważyć, że na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług zasadą jest powstanie obowiązku podatkowego z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi (art. 19 ust. 1), a jeżeli dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w siódmym dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi (art. 19). W związku z tym należy wykluczyć możliwość powstania obowiązku podatkowego na podstawie fikcyjnej faktury VAT, skoro nie odnosi się ona do faktycznego zdarzenia gospodarczego uzasadniającego jej wystawienie. Nadto istotnym wydaje się jednoznaczne sprecyzowanie jakie znaczenie dla interpretacji art. 108 ust. 1 u.p.t.u. ma unormowanie zawarte w art. 6 pkt. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., które stanowi wierne powtórzenie dyspozycji art. 3 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 roku. Przepisy te wyrażają zakaz stosowania przepisów ustawy, a zatem opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, do czynności które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznie umowy. W związku z tym zakaz ten odnosi się do wszelkich czynności, które są bezwzględnie nieważne, a za takie należy uważać wystawianie fikcyjnych faktur, które dokumentują pozorne czynności prawne. W konsekwencji zachodzi potrzeba wyjaśnienia czy przepis art. 108 ust. 1 ustawy o podatku VAT można odnosić do wystawcy fikcyjnej faktury, w sytuacji wyłączenia przez art. 6 pkt. 2 u.p.t.u. tego rodzaju bezprawnych czynności spod

zakresu przepisów tej ustawy. Jednocześnie wobec zamieszczenia w obu ustawach o podatku VAT identycznych norm prawnych formułujących tego rodzaju zakaz, zdaniem Sądu Apelacyjnego, zasadne jest pytanie czy zmiany przepisów o podatku VAT dokonane ustawą z dnia 11 marca 2004 roku były na tyle istotne z punktu widzenia odpowiedzialności karnej oskarżonych, że z uwagi na blankietowość przepisów k.k.s., a w szczególności art. 76 § 1 k.k.s. i wynikających z tego powiązań prawa karnego skarbowego z szeroko rozumianym prawem finansowym na tyle zmieniły materialną treść art. 76 § 1 k.k.s. i 62 § 2 k.k.s., że wystąpił problem ustawy względniejszej, a tym samym stosowania przepisów prawa intertemporalnego – art. 2 § 2 k.k.s., ewentualnie art. 4 k.k. (zob. wyrok SN: z dnia 27 czerwca 2003 r., III KK 202/03, Lex 78831, z dnia 23 października 2003 r., II KK 209/03, OSNwSK 2003/1/2204)

Uzasadniając konieczność zadania czwartego pytania należy zaakcentować rozbieżności w przytoczonych wyżej orzeczeniach SN dotyczących czynów polegających na wystawianiu fikcyjnych faktur w zakresie kwalifikowania ich z art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271 § 1 i 3 k.k. w zależności od tego czy czyn ten godzi w obowiązek podatkowy czy też w inne dobro oraz podkreślić aktualnie przeważający pogląd, że na skutek zmiany stanu prawnego, a konkretnie treści art. 108 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, obowiązek podatkowy nie wiąże się już z dokonaniem czynności, z którą ustawa wiąże konieczność zapłaty podatku, ale z samym tylko wystawieniem faktury. Konsekwentnie więc wystawienie faktury, która nie odzwierciedla rzeczywistości (dokumentuje zdarzenie, które nie miało miejsca lub wykazuje kwotę podatku wyższą niż należna), jako godzące w obowiązek podatkowy, winno być kwalifikowane z art. 62 k.k.s., nie zaś z odpowiednich przepisów kodeksu karnego (art. 271 kk).

Warto jednak przeanalizować inny aspekt tego zagadnienia. Przepis art. 62 § 2 k.k.s. przez odesłanie do swego § 1 podkreśla znaczenie jako jednego z warunków karalności wystawienie nierzetelnej faktury wbrew prawnie ciążącemu na sprawcy obowiązkowi. W związku z tym dla prawidłowej oceny prawnie karnej tego rodzaju czynów zachodzi, zdaniem Sądu Apelacyjnego, potrzeba rozstrzygnięcia problemów związanych z oceną czy sygnalizowany obowiązek odnosi się także do wystawcy fikcyjnej faktury. Prawny obowiązek wystawienia faktury przez podatnika dokonującego realnie czynności prowadzących do

powstania obowiązku podatkowego jednoznacznie wynika z dyspozycji art. 106, ustawy o podatku VAT określającego w jakich sytuacjach osoba prowadząca działalność gospodarczą wystawia fakturę VAT i jakie warunki formalne powinien spełniać ten dokument. Natomiast art. 87 § 1 ordynacji podatkowej zawiera ogólne zasady wystawiania rachunków. W tym miejscu należy zauważyć, że Sąd Najwyższy podkreślił, iż art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług odnosi się wyłącznie do faktur "wystawionych" przez uprawniony do tego podmiot gospodarczy (zob. uzasadnienie wyroku SN z dnia 14 czerwca 2010 r., IV KK 447/09, OSNwSK 2010/1/1189). Zwrócić należy uwagę, że w pierwszej części § 2 art. 62, który stanowi: „karze podlega kto fakturę lub rachunek, określone w § 1 wystawia w sposób nierzetelny”, chodzi o podmiot kwalifikowany, to jest taki, na którym ciąży obowiązek wystawienia faktury lub rachunku (tak Tomasz Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz. LEX, 2009, odmiennie Grzegorz Łabuda Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Piotr Kardas, Grzegorz Łabuda, Tomasz Razowski, LEX 2012). Obowiązek ten wynika nie tylko z samego faktu, że osoba wystawiająca fakturę jest podatnikiem podatku VAT, ale aktualizuje go dopiero konkretne zdarzenie gospodarcze stanowiące podstawę faktyczną wystawienia faktury. W konsekwencji wydaje się, że jeżeli płatnik podatku VAT – osoba uprawniona do wystawiania faktur VAT – wystawia fakturę fikcyjną to tym samym nie działa w ramach realizacji swojego obowiązku, ponieważ tworzenie tego rodzaju prawnego wymogu dla wystawców fikcyjnych faktur sprowadzałoby się do nakazu dokumentowania czynów o charakterze przestępczym. W konsekwencji gdyby podzielić taką interpretację dyspozycji art. 62 § 1 i 2 k.k.s. i uznać, że nie jest to przestępstwo powszechne, to za nierzetelną fakturę, o której mowa w art. 62 § 2 k.k.s., można byłoby uznać jedynie fakturę, która nie odzwierciedla rzeczywistego przebiegu zdarzenia gospodarczego tylko w zakresie niektórych jego elementów, ponieważ samo to zdarzenie determinowało obowiązek wystawienia rzetelnej faktury przez płatnika podatku VAT, który został przez niego naruszony. Zatem, faktura fikcyjna mogłaby stanowić wyłącznie przedmiot przestępstwa z art. 271 § 1 k.k. Na poparcie tego stanowiska należy przytoczyć pogląd Sądu Najwyższego sprowadzający się do tezy, 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. (por. uchwała SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003/9-10/77), która w świetle przedstawionej wyżej argumentacji w dalszym ciągu zachowuje swoją aktualność. Jeżeli zatem uznamy że wystawca fikcyjnej faktury nie ponosi odpowiedzialności karnej z art. 62 § 2 k.k.s., to brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia aby ta sama faktura była podstawą szczególnej sankcji, o której mowa w art. 108 k.k.s. i stanowiła przedmiot przestępstwa z art. 76 k.k.s.

Reasumując, skoro jednym ze znamion przestępstwa polegającego na wystawieniu faktury w sposób nierzetelny, utożsamianej również w świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego z fakturę fikcyjną, jest działanie wbrew obowiązkowi, to niezbędne staje się rozstrzygnięcie, który przepis obowiązującego prawa nakłada obowiązek wystawienia fikcyjnej faktury w rozumieniu art. 62 § 2 k.k.s.

Dlatego należało orzec jak w części dyspozytywnej postanowienia.