

## POSTANOWIENIE

Dnia 31 marca 2015 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Roman Sądej (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Andrzej Ryński

SSN Barbara Skoczowska

Protokolant Łukasz Majewski

przy udziale prokuratora Prokuratury Generalnej Beaty Mik  
w sprawie G. W., M. B., A. L., A. K. i P. K.,  
oskarżonych o czyny z art. 271 § 1 i 3 k.k. oraz art. 299 § 1 i 5 k.k. w zw. z art. 11 §  
2 k.k., art. 12 k.k. i art. 65 § 1 k.k. i in.,  
po rozpoznaniu w Izbie Karnej na posiedzeniu  
w dniu 31 marca 2015r.,  
przekazanego na podstawie art. 441 § 1 k.p.k. przez Sąd Apelacyjny,  
postanowieniem z dnia 22 grudnia 2014r. zagadnienia prawnego wymagającego  
zasadniczej wykładni ustawy:

1. Czy przedmiotem ochrony przepisu art. 62 § 2 k.k.s. oprócz wiarygodności wymienionych w nim szczególnych dla prawa podatkowego dokumentów, tj. faktur VAT i rachunków oraz rzetelności prowadzenia i dokumentowania zdarzeń gospodarczych jest obowiązek podatkowy i tym samym warunkiem odpowiedzialności za określony w nim występki karnoskarbowy jest ustalenie faktu narażenia na uszczerpienie należności Skarbu Państwa z tytułu podatku?
2. Czy samo wystawienie „pustej” faktury VAT przez osobę uprawnioną narusza obowiązek podatkowy?
3. Czy wystawienie „pustej” faktury VAT przez osobę uprawnioną narusza treść przepisu art. 62 § 2 k.k.s. ?

**p o s t a n o w i ł**  
**odmówić podjęcia uchwały.**

UZASADNIENIE

Zacytowane zagadnienie prawne, przedstawione Sądowi Najwyższemu, wyłoniło się w z następującej sytuacji procesowej.

W dniu 19 września 2008r. prokurator zarzucił G. W. w pkt II. aktu oskarżenia popełnienie przestępstwa polegającego na tym, że w okresie od 7 lutego 2003r. do 31 grudnia 2004r. w G., G. i innych miejscowościach na terenie kraju, działając wielokrotnie, w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, kierując wspólnie i w porozumieniu z M. B. zorganizowaną grupą mającą na celu popełnianie przestępstw i przestępstw skarbowych, działając w celu ukrycia faktycznych odbiorców i rzeczywistej sprzedaży nabytego wcześniej przez członków grupy oleju opałowego, jak również w celu zapewnienia osobom i firmom wprowadzającym po odbarwieniu to paliwo do obrotu jako olej napędowy faktur świadczących o jego rzekomym zakupie, przekazując dane niezbędne do wystawienia dokumentów w postaci ilości, wartości i rodzaju paliwa, kierował wystawianiem i przyjmowaniem potwierdzających nieprawdę co do okoliczności mających znaczenie prawne faktur VAT w łącznej ilości 1.273 sztuk (...), podczas gdy w rzeczywistości transakcje dotyczące oleju opałowego nie miały miejsca pomiędzy podmiotami wskazanymi na fakturach, zaś w przypadku oleju napędowego do ostatecznych odbiorców trafiał z innych źródeł nieopodatkowany we właściwy sposób produkt ropopochodny w postaci odbarwionego oleju opałowego, podejmując jednocześnie działania polegające na przeniesieniu własności środków pieniężnych pochodzących z korzyści związanych z popełnieniem przestępstw i przestępstw skarbowych w obrocie paliwami w ten sposób, że osobiście, bądź też kierując popełnieniem czynu zabronionego przez inne osoby przyjmował, przelewał, przekazywał oraz pomagał do przenoszenia własności lub posiadania środków pieniężnych w łącznej kwocie co najmniej 13.248.555,77 zł, wykorzystując do tego celu rachunki bankowe, z których środki te były następnie wypłacane w gotówce i przekazywane innym osobom, wpłacane bądź też przelewane (...), czym znacznie utrudnił stwierdzenie

ich przestępnego pochodzenia lub miejsca umieszczenia, ich wykrycie, zajęcie albo orzeczenie przepadku, tj. o przestępstwo z art. 271 § 1 i 3 k.k. w zb. z art. 299 § 1 i 5 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. i art. 12 k.k. przy zastosowaniu art. 65 § 1 k.k.

Pod analogicznymi zarzutami stanęli współdziałający: M. B. (czyn VII aktu oskarżenia), A. L. (czyn XII) oraz A. K. (czyn XVIII), zaś P. K. zarzucono dopuszczenie się przestępstwa określonego w art. 271 § 1 i 3 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i art. 65 § 1 k.k., polegającego na poświadczeniu, w ramach inkryminowanego procederu, nieprawdy w 367 fakturach VAT w okresie od 4 lipca do 1 października 2004r. (czyn XXI).

Nadto G. W. prokurator zarzucił, że w dniu 30 listopada 2003r. w G. kierował wykonaniem czynu zabronionego przez inną ustaloną osobę, polegającego na wystawieniu nierzetelnej faktury VAT nr .../2003, potwierdzającej wykonanie przez firmę „A.” usługi o wartości 18.300 zł za prowadzenie kampanii promocyjnej Biura Rachunkowego „G.” sp. z o.o., podczas gdy usługa taka nie miała miejsca, co zakwalifikowano jako czyn określony w art. 271 § 1 i 3 k.k. (czyn III aktu oskarżenia).

W wyroku z dnia 23 października 2013r., Sąd Okręgowy w G. z zarzutów dotyczących wystawiania nierzetelnych faktur związanych z obrotem paliwem oraz tzw. prania brudnych pieniędzy, wyodrębnił te ostatnie zachowania, uznając je za wyczerpujące znamiona art. 299 § 1 i 5 k.k., za które oddzielnie skazał G. W. (pkt III wyroku), M. B. (pkt IX), A. L. (pkt XV), A. K. (pkt XXII). W pozostałym zakresie tych zarzutów, Sąd Okręgowy uznał tych oskarżonych oraz P. K. za winnych popełnienia przestępstw skarbowych określonych w art. 9 § 1 k.k.s. w zw. z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 5 k.k.s., w brzmieniu obowiązującym do 16 grudnia 2005 r. (pkt II, VIII, XIV, XXI i XXV wyroku). Także co do zarzutu sprawstwa kierowniczego G. W. w wystawieniu faktury z dnia 30 listopada 2003 r. Sąd Okręgowy przyjął, że czyn ten wyczerpuje znamiona art. 62 § 2 k.k.s. (pkt IV).

Niezależnie od powyższych rozstrzygnięć, Sąd Okręgowy przypisał oskarżonym związane z przedstawionymi powyżej czynami przestępstwa

kierowania bądź udziału w zorganizowanej grupie przestępczej oraz przestępstwa skarbowe polegające na uszczupleniach związanych z podatkiem akcyzowym oraz podatkiem VAT, kwalifikowane z art. 54 § 1 k.k.s. bądź z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., art. 37 § 1 pkt 5 k.k.s. i art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s.

Od wyroku Sądu pierwszej instancji apelacje wnieśli: prokurator, skarżąc go na niekorzyść wszystkich oskarżonych oraz obrońcy czterech oskarżonych.

W sferze korespondującej z przedstawionymi przez Sąd Apelacyjny zagadnieniami prawnymi, prokurator w punkcie pierwszym apelacji podniósł zarzut obrazy prawa materialnego, a to art. 271 § 1 i 3 k.k. oraz art. 8 § 1 k.k.s., poprzez ich niezastosowanie i dokonanie niepełnej subsumcji prawidłowo ustalonego stanu faktycznego w granicach skargi oskarżycielskiej i przyjęcie, że przestępstwa popełnione przez G. W., M. B., A. L., A. K. oraz P. K., do których odnoszą się rozstrzygnięcia objęte punktami - II, IV, VIII, XIV, XXI i XXV - stanowią wyłącznie przestępstwa skarbowe stypizowane w art. 62 § 2 k.k.s., jako *lex specialis* do art. 271 § 1 i 3 k.k., podczas gdy w rzeczywistości „tworzą one tzw. idealny zbieg czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., co skutkować winno uznaniem przez sąd oskarżonych za winnych popełnienia także przestępstw powszechnych z art. 271 § 1 i 3 k.k., a następnie wymierzeniem kary za ich popełnienie”.

Prokurator, podnosząc również szereg innych zarzutów, domagał się w omawianym zakresie zmiany zaskarżonego wyroku w drodze uznania oskarżonych za winnych także przestępstw powszechnych określonych w art. 271 § 1 i 3 k.k., wskazania, że pozostają one w idealnym zbiegu z przypisanymi tym osobom przestępstwami skarbowymi kwalifikowanymi z art. 62 § 2 k.k.s. i wymierzenia za nie kar wnioskowanych w przemówieniu końcowym na rozprawie głównej.

Obrońca G. W. w odniesieniu do punktu II zaskarżonego wyroku podniósł zarzut wystąpienia bezwzględnej podstawy odwoławczej określonej w art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. oraz z art. 113 § 1 k.k.s. i art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s. (zarzut 3. apelacji). Wniósł o uchylenie tego orzeczenia i umorzenie postępowania karnego w tej części wobec przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego. Taki sam wniosek skierował do rozstrzygnięć z punktów IV i V.

Zbieżne, choć bardziej lakonicznie uzasadnione, stanowiska zajęli obrońcy pozostałych oskarżonych, będąc jednak zdania, że po myśli art. 2 § 2 k.k.s. karalność przestępstw skarbowych z art. 62 § 2 k.k.s., za jakie skazano ich mandantów, ustała już z upływem 3 lat od popełnienia tych czynów.

Przy rozpoznawaniu tych środków odwoławczych Sąd Apelacyjny doszedł do przekonania, że w sprawie wyłoniło się zagadnienie prawne wymagające zasadniczej wykładni ustawy, uzasadniające wystąpienie z pytaniem prawnym do Sądu Najwyższego. W ocenie Sądu odwoławczego odpowiedź na trzy sformułowane pytania jest konieczna wobec występującej zarówno w orzecznictwie Sądu Najwyższego, jak i w doktrynie, rozbieżności w interpretacji treści przepisu art. 62 § 2 k.k.s., a jednocześnie konieczności zajęcia stanowiska w odniesieniu do zarzutów zawartych w apelacjach prokuratora i obrońcy oskarżonego G. W.

Sąd Apelacyjny stwierdził, że gramatyczna wykładnia przepisu art. 62 § 2 k.k.s. może uzasadniać stanowisko, że chroni on wiarygodność wymienionych w tym przepisie dokumentów, gdy sprawca wystawia w sposób nierzetelny fakturę lub rachunek. Jednak z orzecznictwa Sądu Najwyższego oraz też wyrażanych w doktrynie wynika, że przepisy ustawy karnoskarbowej znajdują zastosowanie tylko w przypadku wykorzystania (naruszenia) przez sprawcę regulacji z zakresu prawa podatkowego (czy szerzej nakazów i zakazów prawa finansowego) oraz otrzymania na tej podstawie świadczenia. Wskazał, że „sytuacja jeszcze bardziej się komplikuje, gdy uwzględni się niejednorodność charakteru przepisów części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego i stwierdzenie, że nie każdy czyn stypizowany w rozdziale 6 tej ustawy godzi w obowiązek podatkowy (np. przepisy art. 60 § 1 - 4, art. 61 § 1 - 3 i art. 62 § 1 - 5 k.k.s.)”. Podkreślił znaczenie przepisu art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, z którego treścią Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 19 marca 2008r., II KK 347/07, wiązał daleko idące konsekwencje. Przyjął mianowicie, że obecnie wystawca tzw. pustej faktury VAT ma obowiązek zapłaty podatku VAT i tym samym zawsze godzi w obowiązek podatkowy. Sąd Apelacyjny powołał również szereg innych judykatów prezentujących taki pogląd. Stwierdził, że przypisanie oskarżonym przez Sąd pierwszej instancji popełnienia przestępstw z art. 62 § 2 k.k.s. „wpisuje się” w ten

kierunek interpretacyjny, znajdujący wsparcie również w części orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczących art. 108 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. oraz także części doktryny i piśmiennictwa prawa karnego i podatkowego.

Z drugiej strony Sąd Apelacyjny wskazał na orzeczenia Sądu Najwyższego, w których zajęto przeciwne stanowisko. Zgodnie z nim, kwota wykazana na fikcyjnej fakturze VAT nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, a stanowi jedynie kwotę „podszywającą” się pod podatek; dlatego też wystawiając taką fakturę sprawca nie godzi w obowiązki podatkowe, gdyż obowiązki te nie powstają. Wystawienie takiej faktury stanowi natomiast naruszenie art. 271 § 1 k.k. Kwestia kwalifikowania zachowań polegających na wystawianiu i posługiwaniu się tzw. pustymi – nieodzwierciadlającymi rzeczywistych zdarzeń gospodarczych – fakturami VAT jest zatem sporna w orzecznictwie Sądu Najwyższego i doktrynie, a ma ona istotne znaczenie dla kontroli instancyjnej oceny prawnej wskazanych na wstępie czynów przypisanych oskarżonym w wyroku Sądu Okręgowego.

W pisemnym stanowisku, odnosząc się do przedstawionego zagadnienia prawnego, prokurator Prokuratury Generalnej złożył wniosek o odmowę podjęcia uchwały.

Zdaniem Prokuratury Generalnej sformułowane pytania prawne nie spełniają wymagań przewidzianych w art. 441 § 1 k.p.k. Prokurator stwierdził, że problem przedstawiony w pytaniu pierwszym ma charakter abstrakcyjny i został sformułowany nieprecyzyjnie, przy czym „żaden argument nie upoważnia do wątplenia w przedmiot ochrony przepisem art. 62 § 2 k.k.s., tak ogólny, jak i rodzajowy, co dotyczy każdego przepisu umiejscowionego w rozdziale 6. działu II Kodeksu karnego skarbowego.” Ogólnym przedmiotem ochrony tych przepisów jest interes i porządek finansowy w strefie danin publicznych należnych państwu, jednostkom samorządu terytorialnego oraz instytucjom Unii Europejskiej (art. 53 § 26-26a k.k.s.), a rodzajowym przedmiotem ochrony art. 62 § 2 k.k.s. – dobra egzemplifikowane w tytule rozdziału, czyli obowiązki podatkowe oraz rozliczenia z tytułu dotacji lub subwencji. W szerokich rozważaniach przedstawianego stanowiska wskazano, że choć w pierwszym rzędzie przedmiotem ochrony tego przepisu pozostają obowiązki w zakresie podatku VAT, to jednak nie tylko wynikające z tego reżimu podatkowego, ale również innych, a więc w zakresie

podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób prawnych czy podatku dochodowego od osób fizycznych. Wskazując, że w zestawie znamion czynu zabronionego z art. 62 § 2 k.k.s. brakuje elementu, za którym mogłoby się kryć narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej w rozumieniu art. 53 § 28 k.k.s., autor stanowiska przyjął, że „jest oczywiste, iż pojawienie się pustej faktury równa się abstrakcyjnemu narażeniu na niebezpieczeństwo wykorzystania jej w podanych (bezprawnych – przyp. SN) celach, co lokuje (...) art. 62 § 2 k.k.s. (art. 62 § 5 k.k.s.) wśród czynów zabronionych nazywanych w prawie karnym powszechnym «przestępstwami z abstrakcyjnego narażenia na niebezpieczeństwo»”.

Odnosnie do pytań sformułowanych w pozostałych dwóch punktach, prokurator Prokuratury Generalnej analizie poddał poglądy judykatury oraz doktryny w przedmiocie kwalifikacji prawnej zachowania polegającego na wystawieniu fikcyjnych (pustych) faktur VAT. Wyraził pogląd, że na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) nie było wątpliwości, że jej art. 33, stanowiący o obowiązku zapłaty podatku VAT, nie dotyczył faktury nieodzwoiercedlającej rzeczywistej sprzedaży. W konsekwencji taki dokument nie był uznany za fakturę w świetle art. 62 § 2 k.k.s., a zachowanie sprawcy kwalifikowane było na podstawie art. 271 k.k. Sytuacja uległa zmianie z dniem 1 maja 2004r., czyli wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. 2011, Nr 177, poz. 1054 ze zm., dalej: „ustawa o VAT”). Zdaniem prokuratora, na podstawie art. 108 ust. 1 tej ustawy, fikcyjna faktura VAT stała się źródłem samoistnego obowiązku podatkowego, którego przedmiotem jest kwota podatku VAT wykazanego na fakturze, a zatem „nieuchronnym skutkiem prawnym wejścia w życie tego przepisu było rozszerzenie zakresu art. 62 § 2 (i 5) k.k.s. na faktury puste”, a wniosek taki wspiera także wskazane orzecznictwo sądów administracyjnych, zapadające na tle art. 108 ustawy o VAT.

Prokurator wskazał, że Sąd Apelacyjny nie zwrócił uwagi na to, iż czyny zabronione, z których kwalifikacją prawną związane są przedstawione przezeń pytania, popełnione zostały w dwóch różnych reżimach prawa podatkowego

rzządzających fakturami VAT; Sąd nie wytłumaczył również tego, dlaczego uważa, że przedmiotem czynności wykonawczej przestępstw zarzuconych oskarżonym były tzw. puste (fikcyjne) faktury VAT, czyli dokumentujące zdarzenia gospodarcze w ogóle nie zaistniałe, chociaż – poza wyjątkiem pojedynczej faktury opisanej w punkcie IV wyroku Sądu Okręgowego – pozostałe faktury „wystawiono dla zamaskowania (zafałszowania obrazu) obrotu olejem opałowym, prowadzonego rzeczywiście i prowadzącego do «przechwytywania» korzyści majątkowych uzyskiwanych na skutek uchylania się od opodatkowania tą daniną”, tj. podatkiem akcyzowym. Zdaniem prokuratora, wady przedstawionego zagadnienia prawnego, polegające przede wszystkim na niezrelatywizowaniu realiów sprawy do sygnalizowanego problemu interpretacyjnego, na mechanicznym przedstawieniu rozbieżnych judykatów i poglądów ze wskazaniem publikatorów, na zaniechaniu przedstawienia własnego stanowiska, na niedostatecznie wnikliwej analizie licznych poglądów prawnych przez pryzmat konkretnych okoliczności występujących w sprawie, a w końcu na nierozważeniu w tych realiach możliwości zastosowania instytucji idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s. – sprawiają, że „wniosek o wykładnię art. 62 § 2 k.k.s. pod postulowanym kątem niewątpliwie nie spełnia wymogów art. 441 § 1 k.p.k.”

### **Sąd Najwyższy rozważył, co następuje.**

Przepis art. 441 § 1 k.p.k. stanowi, że jeżeli przy rozpoznaniu środka odwoławczego wyłoni się zagadnienie prawne wymagające zasadniczej wykładni ustawy, sąd odwoławczy może (...) przekazać zagadnienie do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu. Warunkiem zatem skutecznego przekazania jest nie tylko budząca kontrowersje i rozbieżności orzecznicze wykładnia konkretnych przepisów prawa, ale niezbędność rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego przez Sąd Najwyższy w realiach sprawy rozpoznawanej przez sąd odwoławczy.

Bez wątpienia przepis art. 62 § 2 k.k.s. interpretowany jest w niejednolity sposób, wywołuje liczne spory i polemiki, co znajduje wyraz w wielu publikacjach, wskazanych także w uzasadnieniu postanowienia Sądu Apelacyjnego. Trafnie też Sąd ten wskazał, że rozbieżności w wykładni tego przepisu ujawniły się w orzecznictwie Sądu Najwyższego, przywołując judykaty ilustrujące jak gdyby dwie



linie orzecznicze, pozostające wobec siebie w opozycji.

Nie można jednak nie dostrzec, że zasadne były krytyczne uwagi wyrażone przez prokuratora Prokuratury Generalnej, iż uzasadniając przekazanie zagadnienia prawnego Sąd Apelacyjny uczynił to w sposób nazbyt abstrakcyjny, koncentrując się na różnych problemach interpretacyjnych art. 62 § 2 k.k.s., bez ich relatywizacji do okoliczności sprawy.

Przepis art. 441 § 1 k.p.k. stanowi wyjątek od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu wyrażonej w art. 8 § 1 k.p.k. i nie może być wykładany w sposób rozszerzający. Stąd też ani zagadnień prawnych przedstawianych w trybie art. 441 § 1 k.p.k. nie można traktować jako zagadnień abstrakcyjnych, ani też w istotny sposób wykraczać poza treść zagadnień zakreśloną sformułowanymi pytaniami.

Przechodząc do rozważań merytorycznych, na wstępie przytoczyć należy właśnie te realia sprawy, które nie zostały należycie rozważone przez Sąd przedstawiający zagadnienie. Przypisane oskarżonym przez Sąd pierwszej instancji czyny zakwalifikowane jako przestępstwa skarbowe wyczerpujące znamiona art. 62 § 2 k.k.s. (oraz innych przepisów części ogólnej k.k.s.), polegały – w największym uproszczeniu – na wystawianiu, we wzajemnym współdziałaniu, przez podmioty będące płatnikami podatku VAT, wielu setek faktur VAT, które z jednej strony fałszowały obrót rzeczywiście kupowanym, choć nie w transakcjach uwidocznionych na fakturach, olejem opałowym, który po odbarwieniu, trafiał do dystrybucji jako olej napędowy, a cały obrót już tym „olejem napędowym” przedstawiany był w kolejnych „łańcuszkowych” fakturach VAT. Pomiędzy olejem opałowym a olejem napędowym istnieje bardzo duża różnica w wysokości opodatkowania podatkiem akcyzowym i to przede wszystkim z tego tytułu korzyści majątkowe odnosili sprawcy, którzy uszczuplali stosowne należności akcyzowe Skarbu Państwa, za co tym samym nieprawomocnym wyrokiem Sądu pierwszej instancji skazani zostali na podstawie art. 54 § 1 k.k.s. (w zw. z innymi przepisami części ogólnej k.k.s.). Dlatego też Sąd Okręgowy w uzasadnieniu orzeczenia dotyczącym kwalifikacji z art. 62 § 2 k.k.s. przyjął, że „w okolicznościach przedmiotowej sprawy bez wątpienia zachowanie oskarżonych miało na celu i w

konsekwencji godziło w obowiązek podatkowy” (str.192). Odrębne okoliczności dotyczyły czynu przypisanego G. W. w pkt IV wyroku Sądu Okręgowego, ale ich nie ma potrzeby w tym miejscu przybliżać, a warto zwrócić jedynie uwagę na datę popełnienia tego czynu – 30 listopada 2003 r.

W pierwszej ze sformułowanych wątpliwości interpretacyjnych Sąd Apelacyjny pytał o przedmiot ochrony przepisu art. 62 § 2 k.k.s. – o to czy jest nim, oprócz wiarygodności faktur VAT i rachunków, także „obowiązek podatkowy i tym samym warunkiem odpowiedzialności za określony w nim występki karnoskarbowy jest ustalenie faktu narażenia na uszczuplenie należności Skarbu Państwa z tytułu podatku”. Pytanie to, pomijając potknięcie terminologiczne dotyczące „występki karno-skarbowego”, miało zapewne wytyczyć ramy, w których powinna być rozważana odpowiedź na dwa kolejne pytania. Ma ono jednak charakter abstrakcyjny i niestety nie zostało odrębnie uzasadnione przez Sąd Apelacyjny, co utrudnia jasne doń się odniesienie.

Sąd występujący w uzasadnieniu postanowienia powołał się na zapatrywania prawne wyrażone w uchwale składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003r., I KZP 22/03, choć nie podjął próby jej oceny ani nie przedstawił wniosków, jakie z niej wyprowadził. W uchwale tej zaprezentowano stanowisko jasno rozstrzygające wiele kwestii budzących liczne kontrowersje. Fundamentalną, że podatnik VAT jest osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 k.k.; dalej, że rodzajowym przedmiotem ochrony przepisów zawartych w rozdziale 6 k.k.s. jest „obowiązek podatkowy”, a zatem „stypizowane tu czyny stanowią takie zachowania, które godzą w obowiązek podatkowy”, a „dotyczy to także penalizacji wystawienia nierzetelnej faktury VAT, o czym mowa w art. 62 § 2 k.k.s.”; że „faktura nierzetelna, o jakiej mowa w art. 62 § 2 k.k.s., to zarówno faktura nieodzwoiercedlająca rzeczywistego przebiegu zdarzenia odnośnie do niektórych tylko elementów, przy zaistnieniu jednak transakcji, jak i faktura fikcyjna, dokumentująca czynność w ogóle nie zaistniałą”; że w przypadku faktur fikcyjnych mogą wystąpić sytuacje, iż godzą one w obowiązek podatkowy, przy czym „na gruncie art. 62 § 2 k.k.s. nie jest istotne w jaki konkretnie obowiązek podatkowy godzi wystawienie nierzetelnej faktury (...)”, jak i sytuacje, w których wystawienie

takiej faktury nie godzi w żaden obowiązek podatkowy, a „wtedy to wchodzi w grę kwalifikacja z art. 271 § 1 k.k.”; w końcu – w zdaniu drugim samej uchwały – że „jeżeli jednak sprawca wystawia fakturę nierzetelną godząc w obowiązek podatkowy, dopuszcza się wówczas czynu zabronionego określonego w art. 62 § 2 k.k.s., stanowiącego *lex specialis*”.

Rzecz jasna, podjęcie tej uchwały nie zakończyło sporów interpretacyjnych dotyczących zakresu zastosowania art. 62 § 2 k.k.s., czego wyrazem były liczne glosy i artykuły, krytycznie bądź z aprobatą odnoszące się do istoty uchwały czy poszczególnych jej wątków. W kontekście jednak zagadnienia ujętego w pierwszym pytaniu Sądu Apelacyjnego, trzeba stwierdzić, że w uchwale tej przesądzono, iż wystawienie fikcyjnej faktury VAT może – choć nie zawsze musi – godzić w obowiązek podatkowy. W realiach tej sprawy nie ma potrzeby rozstrzygnięcia, czy owe „obowiązki podatkowe”, o których mowa w tytule rozdziału 6 k.k.s., to „obowiązek podatkowy” w rozumieniu art. 4 Ordynacji podatkowej („obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach” – j.t. Dz.U. 2012, poz. 749), czy też „obowiązki podatkowe” przewidywane w innych ustawach podatkowych, czy w końcu ogólnie ujęte obowiązki obywatela dotyczące przestrzegania prawa w tym prawa podatkowego. Na gruncie ustaleń faktycznych przyjętych przez Sąd pierwszej instancji nie może budzić wątpliwości, że oskarżeni działaniem związanym z wystawianiem fikcyjnych faktur godzili w skonkretyzowane „obowiązki podatkowe”.

Wbrew treści pytania Sądu Apelacyjnego, konstatacja ta wcale nie implikuje uznania, że warunkiem odpowiedzialności za czyn z art. 62 § 2 k.k.s. „jest ustalenie faktu narażenia na uszczuplenie należności Skarbu Państwa z tytułu podatku”. Przepis skarbowy stypizowany w tym przepisie należy – jak zasadnie wskazano w stanowisku Prokuratury Generalnej – do kategorii deliktów formalnych (bezskutkowych), z tzw. narażenia abstrakcyjnego, a nie konkretnego. Kodeks karny skarbowy w art. 53 § 28 zdefiniował zwrot „narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej” i wiele przepisów tego kodeksu nim się posługuje (z rozdziału 6 – art. art. 54, 55, 71, 73a, 76, 82), będąc deliktami materialnymi, których skutkiem jest zmiana w świecie zewnętrznym, wykraczająca poza zachowania

wyczerpujące znamiona konkretnego typu przestępstwa, którą to zmianą jest właśnie stan „narażenia na uszczerplenie”. Oczywiście art. 62 § 2 k.k.s. nie przewiduje takiego skutku w zestawie swych znamion. Wiąże ich wyczerpanie – a więc dokonanie przestępstwa – z samą nierzetelnością wystawienia faktury lub rachunku bądź posługiwania się takimi dokumentami, uznając, że już w samych tych znamionach czasownikowych tkwi taka społeczna szkodliwość (art. 1 § 1 k.k.s.), która uzasadnia penalizację takich zachowań, a żaden dalszy skutek nie jest konieczny. „Abstrakcyjność” narażenia dóbr prawnych chronionych przez art. 62 § 2 k.k.s. (wiarygodność dokumentów oraz obowiązki podatkowe), wynika nie z tego, że zachowania wyczerpujące jego znamiona nie stanowią zagrożenia dla tych dóbr, ale z tego, iż stwarzane przez te zachowania „narażenie” nie wymaga dowodzenia, gdyż nie jest objęte znamionami tego czynu zabronionego.

Przedstawiona powyżej argumentacja w istocie determinuje też odpowiedzi na pozostałe dwa pytania sformułowane przez Sąd Apelacyjny. Wynika z niej już choćby ten wniosek, że nie jest możliwe udzielanie uniwersalnej, dotyczącej pełnego zbioru zachowań objętych zakresem normowania art. 62 § 2 k.k.s., odpowiedzi na pytania czy samo wystawienie «pustej» faktury VAT przez osobę uprawnioną narusza obowiązek podatkowy oraz czy wystawienie «pustej» faktury VAT przez osobę uprawnioną narusza treść przepisu art. 62 § 2 k.k.s. Jak już przyjęto w powołanej uchwale Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003r., możliwe jest zarówno wystawienie fikcyjnej faktury VAT wyczerpujące znamiona art. 62 § 2 k.k.s., jak też możliwe jest wystawienie takiej faktury wyczerpujące znamiona wyłącznie art. 271 § 1 k.k. Problemem niewątpliwie pozostaje to, na ile uchwała ta zachowała aktualność w tej części, w której przyjmuje, że w tym pierwszym przypadku art. 62 § 2 k.k.s. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 271 § 1 k.k. ( oraz art. 273 k.k.). Ten problem pojawia się w świetle treści uchwały również składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013r., I KZP 19/12, w której przyjęto, 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.” Kwestia ta jednak pozostaje poza zakresem przedstawionego zagadnienia, wobec czego w tym miejscu można poprzestać jedynie na wskazaniu, że i ten dylemat zapewne

rozstrzygany będzie musiał być *in concreto*, a nie w sposób uniwersalny.

Jak się wydaje, impulsem, który skłonił Sąd Apelacyjny do wystąpienia w trybie art. 441 § 1 k.p.k., było stwierdzenie w orzecznictwie Sądu Najwyższego rozbieżnych stanowisk co do oceny prawnej czynów zabronionych polegających na wystawianiu fikcyjnych faktur VAT, a rozbieżności te utrudniały prawidłowe rozpoznanie wniesionych w sprawie apelacji. Istota rozbieżności w judykatach Sądu Najwyższego polegała na tym, że w części z nich przyjmowano, iż każde wystawienie fikcyjnej faktury VAT narusza obowiązek podatkowy i implikuje odpowiedzialność z art. 62 § 2 k.k.s., a w opozycji do nich stały orzeczenia, które wprost odrzucały możliwość kwalifikowania takich zachowań jako przestępstwa skarbowe, uznając, że stanowią one przestępstwa powszechne.

Sąd Apelacyjny w pierwszej grupie wskazał wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 19 marca 2008r., II KK 347/07; z dnia 12 sierpnia 2008r., V KK 76/08; z dnia 22 października 2009r., IV KK 433/08 oraz z dnia 14 czerwca 2010r., IV KK 447/09. Stwierdził, że stanowisko wyrażane w tych orzeczeniach, oparte na konsekwencjach wynikających z wejścia w życie przepisu art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, znalazło potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, w szczególności Naczelnego Sądu Administracyjnego (z powołaniem licznych judykatów) oraz w literaturze przedmiotu (także ze wskazaniem publikacji).

W grupie drugiej Sąd Apelacyjny wskazał wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 12 lipca 2007r., IV KK 171/07; z dnia 10 lipca 2013r., II KK 20/12; z dnia 6 sierpnia 2014r., V KK 124/14 oraz postanowienia z dnia 1 marca 2004r., V KK 248/03 (wydane jeszcze przed wejściem w życie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT) i z dnia 25 lutego 2014r., IV KK 426/13, wykazując, że rozbieżności w orzecznictwie Sądu Najwyższego dostrzeżone zostały również w doktrynie prawa karnego skarbowego.

Rzeczą znaną jest to, że żaden z powyższych judykatów nie dotyczył stanu faktycznego analogicznego do tego, który wystąpił w sprawie przedmiotowej. We wszystkich tych sprawach *modus operandi* sprawców związany był z wykorzystaniem mechanizmu funkcjonowania podatku VAT, to jest działania – mówiąc w uproszczeniu – polegającego na przedstawianiu urzędom skarbowym fikcyjnych faktur, wykazujących nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym i

żądaniu zwrotu nadpłaty podatku.

Warto w tym miejscu wskazać na rzecz oczywistą, ale nie zawsze dostatecznie dostrzeganą. Tę mianowicie, że **argumentacja przedstawiana w uzasadnieniach orzeczeń kasacyjnych związana jest nie tylko z okolicznościami rozstrzyganych spraw, ale i z konkretnymi zarzutami i wywodami autorów środków zaskarżenia; nie oznacza to, rzecz jasna, że poglądy wyrażane przez Sąd Najwyższy w sprawach kasacyjnych nie mają waloru bardziej uniwersalnego – walor taki mają, tyle że wymagają uważnej analizy pod kątem możliwości ich zastosowania w realiach innych spraw.**

Pomiędzy stanowiskami wyrażanymi we wskazanych dwóch grupach judykatów Sądu Najwyższego rzeczywiście występują rozbieżne poglądy prawne co do zakresu zastosowania przepisu art. 62 § 2 k.k.s. w przypadku posługiwania się przez sprawców fikcyjnymi fakturami VAT. Co ważne, w żadnym z tych orzeczeń nie wyrażono poglądów podważających zasadność samej uchwały z dnia 30 września 2003r., I KZP 22/03 (oraz tożsamej w treści uchwały wydanej tego samego dnia w sprawie I KZP 16/03), w tym – żeby zaakcentować – tej tezy, iż wystawienie przez sprawcę nierzetelnej faktury, jeżeli godzi w obowiązek podatkowy, to wyczerpuje znamiona art. 62 § 2 k.k.s. Wręcz przeciwnie, uchwała ta przywoływana była jako punkt wyjścia do dalszych rozważań. Istota rozbieżnych poglądów wiązała się natomiast z oceną prawną art. 108 ust. 1 ustawy o VAT i znaczeniem tej regulacji prawa podatkowego dla wykładni art. 62 § 2 k.k.s. (oczywiście za wyjątkiem postanowienia z dnia 1 marca 2004r., wydanego wszak przed wejściem w życie tego przepisu). Przepis art. 108 ust. 1 ustawy o VAT stanowi, że „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”. Budzi on kontrowersje w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i w doktrynie prawa podatkowego, wykazane przez Sąd Apelacyjny. Na gruncie egzegezy art. 62 § 2 k.k.s., przepis art. 108 ust. 1 rodzi pytanie, czy tworzy on samoistnie obowiązek podatkowy, w który godzi sprawca wystawiający fikcyjną fakturę VAT. W pierwszej grupie orzeczeń udzielono pozytywnej odpowiedzi na to pytanie (ze szczegółową argumentacją przede wszystkim w sprawie II KK 347/07), natomiast w grupie drugiej – negatywnej (z

taką argumentacją w sprawie II KK 20/13). W tej ostatniej odrzucano pogląd o tym, że art. 108 ust. 1 statuuje samodzielny obowiązek podatkowy. Co do zasady kontynuowano tok rozumowania przedstawiony już w postanowieniu z dnia 1 marca 2004r., że w sytuacji jedynie „fingowanego” działania gospodarczego i wyłącznie instrumentalnego wykorzystania przez sprawców mechanizmu podatku VAT, w ogóle nie dochodzi do przestępstw skarbowych, a czyny takie stanowią przestępstwa powszechne, skierowane przeciwko mieniu Skarbu Państwa.

Prokurator Prokuratury Generalnej trafnie w przedstawionym stanowisku dostrzegł, że we wskazanych przez Sąd Apelacyjny judykatach nie zawsze zachowywano ścisłość terminologiczną bądź też używano skrótów myślowych, nie do końca jasno i konsekwentnie argumentując wyrażane poglądy prawne. Nie można już jednak podzielić tej tezy autora stanowiska, że to wyłącznie te względy doprowadziły Sąd Apelacyjny do przedstawienia zagadnienia prawnego, gdyż „z dniem 1 maja 2004r., za sprawą art. 108 § 1 u.p.t.u., pusta faktura nie dość, że została podniesiona do rangi faktury bez względu na to czy wystawiła ją osoba będąca podatnikiem (...), to jeszcze stała się źródłem samoistnego obowiązku podatkowego, którego przedmiotem jest wskazana faktura VAT”.

Zdaniem tego składu Sądu Najwyższego, problem z interpretacją wzajemnych relacji pomiędzy art. 108 ust. 1 ustawy o VAT a art. 62 § 2 k.k.s. rzeczywiście istnieje. Tyle, że nie wystąpił on w niniejszej sprawie, a tym samym nie ma prawnych podstaw do jego rozstrzygnięcia. W realiach tej sprawy bowiem, stojąc na gruncie ustaleń faktycznych dokonanych przez Sąd pierwszej instancji, godzenie przez oskarżonych w obowiązek podatkowy w postaci podatku akcyzowego, jawi się jako oczywiste. Niezależnie zatem od rozstrzygnięcia dylematu związanego z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, nie sposób przyjąć, iżby przypisane oskarżonym działanie, polegające na wystawieniu przez wiele podmiotów gospodarczych setek fikcyjnych faktur VAT, fałszujących cały rzeczywisty obrót olejem opałowym oraz cały fikcyjny obrót „olejem napędowym”, w żadne obowiązki podatkowe nie godziło. Niewątpliwie również w odniesieniu do takiego sposobu działania można twierdzić, że było to wyłącznie instrumentalne wykorzystanie mechanizmu podatku akcyzowego, ale i takich ocen dokonać można wyłącznie *in concreto*. Nadto, przy rozważaniu tych kwestii, należałoby uwzględnić

całość odpowiedzialności prawno-karnej związanej z przypisywanymi czynami zabronionymi, jak również realia procesowe występujące w konkretnej sprawie. Co do zasady, trudno przecież racjonalnie utrzymywać, że np. fałszowanie faktur służące ukryciu rzeczywistych działań przestępczych nie godzi w obowiązki podatkowe wówczas, gdy sprawcom jednocześnie przypisuje się popełnienie innych przestępstw skarbowych, przewidzianych w rozdziale 6 Kodeksu karnego skarbowego. W pewnym zakresie rozwiązaniem tych dylematów może być instytucja przewidziana w art. 8 § 1 k.k.s., ale – jak już wielokrotnie to podkreślano – i w tym wypadku decydować muszą realia konkretnej sprawy.

Odmienne rzecz się przedstawia w przypadku czynu przypisanego G. W. w punkcie IV wyroku Sądu Okręgowego. Jednak i w tym przypadku nie ma powodu rozstrzygnięcia dylematu związanego z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, gdyż ten czyn miał miejsce jeszcze przed wejściem w życie tego przepisu.

Kierując się przedstawioną powyżej argumentacją Sąd Najwyższy orzekł, jak w części dyspozytywnej postanowienia.