

WYROK
z dnia 21 kwietnia 2015 r.
Sygn. akt P 40/13*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Teresa Liszcz – przewodniczący
Stanisław Biernat – sprawozdawca
Marek Kotlinowski
Małgorzata Pyziak-Szafnicka
Stanisław Rymar,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 21 kwietnia 2015 r., pytania prawnego Sądu Rejonowego dla Wrocławia-Fabrycznej we Wrocławiu:

czy art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.) w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.), wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, swoistej sankcji podatkowej, polegającej na obowiązku zapłaty podatku w efekcie samego wystawienia fikcyjnej faktury wskazującej kwotę podatku, jest zgodny z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 42 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.) w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe, polegające na wystawieniu faktury dokumentującej czynność niewykonaną, tej samej osoby fizycznej, która uprzednio, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.), została zobowiązana do zapłaty podatku w kwocie wykazanej na tej fakturze, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz nie jest niezgodny z art. 42 ust. 1 Konstytucji.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178,

* Sentencja została ogłoszona dnia 4 maja 2015 r. w Dz. U. poz. 601.

poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) **umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.**

UZASADNIENIE

I

1. Sąd Rejonowy dla Wrocławia-Fabrycznej we Wrocławiu (dalej: Sąd Rejonowy) postanowieniem z 17 maja 2013 r. (sygn. akt II K 972/12) (które wpłynęło do Trybunału Konstytucyjnego 15 lipca 2013 r.) wystąpił z pytaniem prawnym, czy art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.; dalej: k.k.s.) w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.; dalej: ustawa o VAT), wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, swoistej sankcji podatkowej, polegającej na obowiązku zapłaty podatku w efekcie samego wystawienia fikcyjnej faktury wskazującej kwotę podatku, jest zgodny z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 42 ust. 1 Konstytucji.

1.1. Wątpliwości Sądu Rejonowego co do konstytucyjności wskazanych przepisów powstały na tle następującego stanu faktycznego:

Decyzjami z 25 stycznia, 14 kwietnia i 19 lipca 2011 r. dyrektor urzędu kontroli skarbowej określił oskarżonemu kwoty podatku od towarów i usług (dalej: podatku VAT) do zapłaty w wysokości tego podatku wynikającej z wystawionych, nierzetelnych faktur VAT – odpowiednio za okres od stycznia do grudnia 2007 r., od stycznia do grudnia 2008 r. oraz od stycznia do grudnia 2009 r. Decyzje te, w zakresie kwoty podatku do zapłaty z tytułu wystawionych faktur VAT, zostały utrzymane w mocy decyzjami dyrektora izby skarbowej z 26 kwietnia, 26 czerwca oraz 5 października 2011 r.

27 lipca 2012 r. inspektor kontroli skarbowej skierował akt oskarżenia przeciwko oskarżonemu o przestępstwa skarbowe:

– z art. 62 § 2 w związku z art. 6 § 2 k.k.s., polegające na tym, że oskarżony od stycznia 2007 r. do grudnia 2008 r., prowadząc działalność gospodarczą, działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, wystawiał nierzetelne faktury VAT, dokumentując czynności, które nie zostały faktycznie wykonane;

– z art. 54 § 2 i art. 62 § 2 w związku z art. 6 § 2 k.k.s., polegające na tym, że oskarżony od lutego 2009 r. do stycznia 2010 r. uchylał się od opodatkowania wskutek nieujawnienia podatku wynikającego z wystawionych nierzetelnych faktur VAT, wbrew art. 103 ust. 1 oraz art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, przez co uszczuplił podatek VAT za okres od stycznia 2009 r. do grudnia 2009 r.

7 września 2012 r. Sąd Rejonowy wydał wyrok nakazowy, w którym uznał oskarżonego za winnego popełnienia zarzucanych mu czynów. Od wyroku nakazowego 21 września 2012 r. został wniesiony sprzeciw. Rozpoznając sprawę oskarżonego, Sąd Rejonowy postanowił wystąpić do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym.

1.2. Wątpliwości Sądu Rejonowego wzbudziła dopuszczalność pociągnięcia do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, na podstawie art. 62 § 2 k.k.s., osoby fizycznej, wobec której, za ten sam czyn, tj. wystawienie nierzetelnej (fikcyjnej) faktury, zastosowano obowiązek zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

Uzasadniając zarzut niezgodności art. 62 § 2 k.k.s. z art. 42 ust. 1 Konstytucji, Sąd Rejonowy wskazał, że konstytucyjne pojęcie odpowiedzialności karnej, a tym samym

zakres stosowania zasad wynikających z art. 42 Konstytucji, ma szerszy zakres znaczeniowy niż użyte w kodeksie karnym i nie może być ustalane przez odwołanie do obowiązującego ustawodawstwa. Obejmuje ono wszelkie postępowania, których celem jest ustalenie naganności ludzkiego zachowania i wymierzenie za to sankcji o charakterze represyjnym. Sąd Rejonowy wskazał ponadto, że dla przyjęcia odpowiedzialności karnej w rozumieniu konstytucyjnym konieczne jest stwierdzenie istnienia czterech cech ingerencji państwa. Po pierwsze, odpowiedzialność karna musi dotyczyć osoby fizycznej lub prawnej. Po drugie, podejmowanie ingerencji następuje na skutek negatywnie ocenionego przez ustawodawcę stanu rzeczy i, po trzecie, ma na celu ochronę porządku społecznego przed powstawaniem stanów rzeczy negatywnie ocenianych przez prawodawcę (funkcja prewencyjna). Po czwarte, ingerencja państwa (dany instrument prawny) jest nakierowana na zadanie dolegliwości danemu podmiotowi, czyli oznacza wykraczanie poza zakres absolutnie niezbędny do uniemożliwienia powstania określonego stanu rzeczy ocenianego negatywnie oraz poza zakres niezbędny do usunięcia skutków naruszenia prawa i przywrócenia stanu zgodnego z prawem (funkcja represyjna). W opinii Sądu Rejonowego, powyższe przesłanki odpowiedzialności karnej w rozumieniu konstytucyjnym pozostają spełnione na gruncie regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o VAT. Przepis ten stosowany w postępowaniu podatkowym oraz art. 62 § 2 k.k.s. znajdujący następnie zastosowanie w postępowaniu karnym tworzą, zdaniem Sądu Rejonowego, mechanizm prawny rodzący skutki sprzeczne z Konstytucją.

Odnosnie do zarzutu niezgodności art. 62 § 2 k.k.s. z art. 2 Konstytucji, Sąd Rejonowy wskazał, że w jego ocenie – przy założeniu, że obowiązek zapłaty podatku przewidziany w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT wobec wystawcy fikcyjnej faktury nosi cechy odpowiedzialności karnej w rozumieniu art. 42 ust. 1 Konstytucji – w sytuacji gdy co do tej samej osoby oskarżonej o czyn określony w art. 62 § 2 k.k.s. wymierzona miałaby być następnie w postępowaniu karnym skarbowym przewidziana w tym przepisie kara grzywny, można mówić o naruszeniu zasady *ne bis in idem*, a tym samym niezgodności w tym zakresie art. 62 § 2 k.k.s. z art. 2 Konstytucji.

Sąd Rejonowy, uzasadniając z kolei zarzut niezgodności art. 62 § 2 k.k.s. z art. 32 ust. 1 Konstytucji, wskazał, że równość wobec prawa, stanowiąca w art. 32 ust. 1 Konstytucji, oznacza, że jednakowe prawa i obowiązki będą dotyczyć wszystkich osób należących do tych samych kategorii, przy czym wyróżnienie tych kategorii nie może być arbitralne, lecz powinno być oparte na kryteriach możliwych do zaakceptowania w demokratycznym państwie prawa. W świetle takich założeń, w opinii Sądu Rejonowego, w sytuacji opisanej w pytaniu prawnym dochodzi do nieuzasadnionego różnicowania podmiotów – osób fizycznych ponoszących odpowiedzialność karną na podstawie przepisów k.k.s. – na te podmioty, których odpowiedzialność za czyny zabronione pod groźbą kary ogranicza się do odpowiedzialności przewidzianej w k.k.s. oraz te podmioty, które odpowiadają ponadto karnie również na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

2. W imieniu Sejmu, w piśmie z 28 listopada 2014 r., stanowisko w sprawie zajął Marszałek Sejmu, wnosząc o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

2.1. Sejm wskazał, że Sąd Rejonowy – uznając, że art. 62 § 2 k.k.s. obejmuje swym zakresem wystawianie tzw. fikcyjnych faktur VAT – nie dokonał właściwej wykładni zakwestionowanego przepisu. W opinii Sejmu, interpretacja Sądu Rejonowego nie jest zgodna z literalną i systemową wykładnią art. 62 § 2 k.k.s. Dyspozycja § 2 artykułu 62 k.k.s. objęte zostały bowiem wyłącznie faktury wymienione w jego § 1, tj. faktury za wykonanie świadczenia, co zgodnie z zasadami wykładni językowej eliminuje faktury

puste z zakresu desygnatów pojęcia „faktura nierzetelna” użytego w art. 62 § 2 k.k.s. Oznacza to, zdaniem Sejmu, że wystawianie fikcyjnych faktur VAT nie należy do zakresu regulacji art. 62 § 2 k.k.s., lecz wyczerpuje znamiona art. 271 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553, ze zm.; dalej k.k.).

Sejm uznał ponadto za nietrafny pogląd, zgodnie z którym wystawcy fikcyjnych faktur VAT – w związku z tym, że w świetle art. 108 ust. 1 ustawy o VAT mają obowiązek uiszczenia kwoty wskazanej w tej fakturze – godzą w obowiązek podatkowy i należy względem nich zastosować art. 62 § 2 k.k.s. Zdaniem Sejmu, art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie stanowi samoistnej podstawy powstania obowiązku podatkowego, lecz sankcję podatkową wymierzaną w wysokości kwoty wskazanej na fikcyjnej fakturze.

W konkluzji, w opinii Sejmu, brak jest zależności między odpowiedzią na pytanie o konstytucyjność art. 62 § 2 k.k.s. w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność karnoskarbową osoby, na którą za ten sam czyn, polegający na wystawieniu faktury dokumentującej fikcyjne zdarzenie gospodarcze, nałożono wcześniej obowiązek uiszczenia kwoty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, a rozstrzygnięciem toczącej się przed sądem sprawy. Brak relewancji powoduje, zdaniem Sejmu, że wydanie przez Trybunał wyroku co do *meritum* jest niedopuszczalne, a to uzasadnia umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

2.2. Niezależnie od powyższych ustaleń Sejm sformułował ponadto zastrzeżenia co do dopuszczalności rozstrzygnięcia pytania prawnego w zakresie kontroli zakwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 1 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji ze względu na brak wymaganego uzasadnienia. W opinii Sejmu, wypowiedź Sądu Rejonowego odnośnie do art. 32 ust. 1 Konstytucji nie spełnia obowiązku uzasadnienia postawionych zarzutów wynikającego z art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK, gdyż nie określa, w czym wyraża się naruszenie przez art. 62 § 2 k.k.s. zasady równości wobec prawa. Odnosząc się do braku uzasadnienia zarzutu naruszenia art. 42 ust. 1 Konstytucji, Sejm zwrócił uwagę, że Sąd Rejonowy nie traktował tej regulacji jako wzorca kontroli, lecz wyłącznie jako punkt odniesienia konstrukcji tezy o prawnokarnym charakterze sankcji wynikającej z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT. W konkluzji Sejm wniósł o umorzenie postępowania w zakresie badania zakwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 1 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji.

3. W piśmie z 13 stycznia 2015 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny, wnosząc o orzeczenie, że art. 62 § 2 k.k.s. w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe, polegające na wystawianiu faktury dokumentującej czynność faktycznie niewykonaną, tej samej osoby fizycznej, która uprzednio, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, została zobowiązana do zapłacenia podatku w kwocie wykazanej na tej fakturze, jest zgodny z art. 2 Konstytucji. W pozostałym zakresie Prokurator wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3.1. Odnosząc się do kwestii formalnych związanych z zakresem i dopuszczalnością rozpoznania przez Trybunał pytania prawnego Sądu Rejonowego, Prokurator Generalny poddał szczegółowej analizie problem, czy art. 62 § 2 k.k.s. został prawidłowo wskazany przez Sąd Rejonowy jako przepis mający wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą zadane zostało pytanie prawne, czy też w sprawie tej podstawą rozstrzygnięcia powinien być wyłącznie art. 271 § 1 k.k. W szczególności zasadnicza była tu odpowiedź na pytanie, czy – jak uznał Sąd Rejonowy – art. 62 § 2 k.k.s. ma zastosowanie do zachowań polegających na wystawianiu tzw. faktur pustych (fikcyjnych), tj. dokumentujących zdarzenia, które nie miały miejsca w rzeczywistości, czy też zachowania takie nie są objęte zakresem tego przepisu. W opinii Prokuratora Generalnego

– zważywszy na rozbieżności występujące w orzecznictwie oraz doktrynie co do kwalifikacji prawnej wystawiania fikcyjnych faktur – należy uznać, że wykładnia art. 62 § 2 k.k.s., zgodnie z którą przepis ten w ogóle nie ma zastosowania do działań polegających na wystawianiu takich faktur, nie została utrwalona w sposób bezsporny w takim stopniu, aby można było jednoznacznie stwierdzić, że Sąd Rejonowy – w stanie faktycznym i prawnym sprawy, w której skierował pytanie prawne – bezpodstawnie uznał, iż kwestionowany przepis będzie miał wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą pytanie to zostało skierowane. W związku z powyższym, w opinii Prokuratora Generalnego, zasadne jest przyjęcie, że pytanie prawne w powyższym zakresie spełnia przesłankę funkcjonalną.

Jednocześnie Prokurator Generalny wskazał, że w sprawie, w której zostało skierowane pytanie prawne nie znajduje zastosowania art. 62 § 5 k.k.s., który przewiduje odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe. Pytanie prawne Sądu Rejonowego – w części, w jakiej dotyczy konstytucyjności art. 62 § 2 k.k.s. w zakresie, w jakim przepis ten dopuszcza odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, swoistej sankcji podatkowej, polegającej na obowiązku zapłaty podatku w efekcie samego wystawienia fikcyjnej faktury wskazującej kwotę podatku – nie spełnia zatem przesłanki funkcjonalnej.

3.2. W odniesieniu do zarzutu niezgodności art. 62 § 2 k.k.s. z art. 42 ust. 1 Konstytucji Prokurator Generalny wskazał, że pytanie prawne Sądu Rejonowego nie spełnia wymogów formalnych pozwalających na jego rozpoznanie, gdyż wyżej wymieniony zarzut nie został przez sąd pytający uzasadniony. W ocenie Prokuratora Generalnego, argumentacja sądu pytającego dotycząca zarzutu niezgodności z art. 42 ust. 1 Konstytucji odnosi się wyłącznie do art. 108 ust. 1 ustawy o VAT – w tym zakresie sąd ograniczył się do wykazania, że w jego ocenie odpowiedzialność na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT ma charakter odpowiedzialności karnej w rozumieniu art. 42 ust. 1 Konstytucji. Sąd Rejonowy nie wykazał natomiast, w jaki sposób art. 62 § 2 k.k.s. w zaskarżonym zakresie narusza art. 42 ust. 1 Konstytucji.

Za niespełniające wymogów formalnych Prokurator Generalny uznał także uzasadnienie zarzutu niezgodności art. 62 § 2 k.k.s. z art. 32 ust. 1 Konstytucji. W szczególności, w opinii Prokuratora Generalnego, Sąd Rejonowy nie skonkretyzował, w jaki sposób kwestionowana regulacja narusza art. 32 ust. 1 Konstytucji, nie przytoczył argumentów oraz dowodów uzasadniających ten zarzut.

W rezultacie Prokurator Generalny uznał, że pytanie prawne w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności art. 62 § 2 k.k.s. z art. 32 ust. 1 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji nie spełnia wymogów określonych w art. 32 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o TK pozwalających na jego merytoryczne rozstrzygnięcie przez Trybunał. W tym zakresie Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3.3. W odniesieniu do zarzutu niezgodności art. 62 § 2 k.k.s. z art. 2 Konstytucji Prokurator Generalny poddał analizie regulację zawartą w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, a w szczególności charakter prawny określonego tam obowiązku zapłaty podatku wykazanego w wystawionej fakturze VAT. Prokurator Generalny zwrócił uwagę, że art. 108 ust. 1 ustawy o VAT stanowi implementację do krajowego porządku prawnego art. 203 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.; dalej: dyrektywa 2006/112). W opinii Prokuratora Generalnego, wprowadzona w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT regulacja (podobnie jak regulacja zawarta w art. 203 dyrektywy 2006/112)

wynika ze szczególnej roli faktury we wspólnym systemie VAT, tj. z faktu, że dla podatnika otrzymującego fakturę staje się ona zwykle podstawą do obniżenia podatku należnego czy też żądania zwrotu podatku. Zobowiązanie wystawcy faktury do zapłaty podatku, bez względu na jego związek z czynnością opodatkowaną, stanowi swego rodzaju ograniczenie możliwości dokonywania nadużyć prawa do odliczenia podatku należnego. W ocenie Prokuratora Generalnego, norma wynikająca z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT została ustanowiona właśnie celem zapobieżenia niebezpieczeństwu uszczuplenia wpływów podatkowych przez odliczenie podatku wykazanego na fakturze przez jej odbiorcę. Mając na uwadze tak zrekonstruowany cel, jakiemu służy regulacja zawarta w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, Prokurator Generalny uznał, że przepis ten ma przede wszystkim charakter odstrasząco-prewencyjny. Wprowadzając obowiązek zapłaty podatku wykazanego w fakturach, przepis ten ogranicza także straty Skarbu Państwa poniesione z tytułu oszukańczego odliczania podatku oraz wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku i w tym sensie pełni także funkcję restytutywną. Z tych względów – w opinii Prokuratora Generalnego – art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie może być kwalifikowany jako przepis wprowadzający odpowiedzialność karną w rozumieniu art. 42 ust. 1 Konstytucji. Tym samym nie można przypisać unormowaniu z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT charakteru sankcji (kary) podatkowej dublującej sankcję o charakterze karnym (penalnym) przewidzianą w art. 62 § 2 k.k.s. Prokurator Generalny zwrócił także uwagę, że nie można uznać, iż nałożenie na tę samą osobę fizyczną na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT obowiązku zapłaty podatku wykazanego w tzw. pustej fakturze, a następnie kary za przestępstwo skarbowe określone w art. 62 § 2 k.k.s., jest przejawem nieadekwatnej, nieproporcjonalnej reakcji państwa na naruszenie prawa. W konkluzji Prokurator Generalny wniósł o uznanie, że art. 62 § 2 k.k.s. w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe polegające na wystawianiu w sposób nierzetelny faktury dokumentującej czynność faktycznie niewykonaną, tej samej osoby fizycznej, która uprzednio, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, została zobowiązana do zapłacenia podatku w kwocie wykazanej w tej fakturze, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

II

Na rozprawę 21 kwietnia 2015 r. nie stawił się prawidłowo powiadomiony przedstawiciel sądu występującego z pytaniem prawnym.

Pozostali uczestnicy postępowania podtrzymali swoje pisemne stanowiska. Przedstawiciel Ministra Finansów wskazał, że zjawisko wystawiania tzw. „pustych faktur” VAT z roku na rok narasta. Z danych Ministerstwa Finansów wynika w szczególności, że w 2012 r. urzędy skarbowe wydały niespełna 1,5 tys. decyzji dotyczących wystawiania takich faktur, a w ubiegłym roku liczba ta przekroczyła 3 tys. Przedstawiciel Ministra Finansów podkreślił przy tym, że wydane decyzje dotyczyły kwot od niespełna 1 mld 500 mln zł w 2012 r. do ponad 5 mld w 2014 r. Jak dodał, w procedurze wystawiania tzw. „pustych faktur” VAT nierzadko zaangażowane są zorganizowane grupy przestępcze.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przesłanki formalne kontroli konstytucyjności.

1.1. Przeprowadzenie kontroli zgodności z Konstytucją jest dopuszczalne jedynie w sytuacji, gdy zostały spełnione przesłanki postępowania przed Trybunałem.

Niespełnienie którejs z dodatnich przesłanek postępowania lub wystąpienie którejs z przesłanek ujemnych oznacza konieczność umorzenia postępowania (por. art. 39 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Aby rozpoznanie pytania prawnego było dopuszczalne, konieczne jest spełnienie zarówno przesłanek ogólnych, tj. mających zastosowanie we wszystkich sprawach bez względu na tryb wszczęcia postępowania, jak i trzech szczególnych przesłanek postępowania przewidzianych przez Konstytucję i ustawę o TK jedynie dla pytania prawnego, tj. przesłanki podmiotowej, przedmiotowej oraz funkcjonalnej. Przesłanka podmiotowa oznacza, że z pytaniem prawnym może zwrócić się do Trybunału sąd. Z przesłanki przedmiotowej wynika natomiast wymaganie, aby pytanie prawne kwestionowało zgodność aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą. Z kolei przesłanka funkcjonalna jest spełniona wówczas, gdy przedmiot pytania prawnego stanowi przepis, którego wyeliminowanie z porządku prawnego w wyniku wyroku Trybunału będzie miało wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą postawiono pytanie prawne (por. art. 193 Konstytucji i art. 3 ustawy o TK).

Nie budzi wątpliwości, że pytanie prawne Sądu Rejonowego spełnia przesłankę podmiotową oraz przedmiotową. Należało natomiast rozważyć spełnienie przesłanki funkcjonalnej.

1.2. W swoim orzecznictwie Trybunał wskazał, że „[p]rzesłanką funkcjonalną pytania prawnego jest jego relewancja, czyli wystąpienie zależności między odpowiedzią na pytanie a rozstrzygnięciem sprawy toczącej się przed sądem pytającym. Zależność ta jest oparta na bezpośredniej i ścisłej relacji między treścią kwestionowanego przepisu a stanem faktycznym sprawy, w związku z którą postawione zostało pytanie prawne. Przedmiotem pytania prawnego może być tylko taki przepis, którego wyeliminowanie z porządku prawnego w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego wywrze wpływ na treść rozstrzygnięcia sprawy, w związku z którą przedstawiono pytanie prawne. Kierując pytanie prawne do Trybunału Konstytucyjnego sąd powinien wykazać tę zależność” (postanowienie TK z 3 marca 2009 r., sygn. P 63/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 31 oraz powoływane tam postanowienia). Jak wskazuje Trybunał, z reguły brak będzie podstaw do przyjęcia wystąpienia przesłanki relewancji pytania prawnego wtedy, gdy rozstrzygnięcie sprawy jest możliwe bez uruchamiania instytucji pytań prawnych. „Sytuacja taka wystąpi w szczególności wówczas, gdy istnieje możliwość usunięcia nasuwających się wątpliwości prawnych przez stosowną wykładnię budzącego zastrzeżenia aktu prawnego, bądź też możliwość przyjęcia za podstawę rozstrzygnięcia innego aktu. Innymi słowy – przesłanka funkcjonalna obejmuje m.in. konieczność wykazania, że zastrzeżenia zgłoszone wobec kwestionowanego przepisu są obiektywnie uzasadnione oraz na tyle istotne, że zachodzi potrzeba ich wyjaśnienia w ramach procedury pytań prawnych do Trybunału Konstytucyjnego.” (postanowienie TK z 15 maja 2007 r., sygn. P 13/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 57).

1.3. W niniejszej sprawie istnienie przesłanki funkcjonalnej miałoby polegać na tym, że skutkiem wyroku Trybunału orzekającego o niezgodności art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.; dalej: k.k.s.) z Konstytucją, w zakresie wskazanym w pytaniu prawnym, byłaby niedopuszczalność skazania oskarżonego przez Sąd Rejonowy za przestępstwo skarbowe.

Sprawa, w związku z którą zostało skierowane pytanie prawne, dotyczy rozstrzygnięcia w przedmiocie odpowiedzialności karnoskarbowej oskarżonego za zachowanie polegające na wystawianiu faktur dokumentujących czynności, które nie zostały faktycznie wykonane, tzw. pustych faktur oraz uchylaniu się od opodatkowania

wskutek nieujawnienia podatku VAT wykazanego w tych fakturach. Zasadnicze znaczenie dla uznania, że przesłanka funkcjonalna pytania prawnego Sądu Rejonowego jest spełniona, miała zatem ocena, czy art. 62 § 2 k.k.s. został prawidłowo wskazany jako przepis, którego hipoteza obejmuje wystawianie tzw. pustych faktur.

Zgodnie z art. 62 § 2 k.k.s. „Kto fakturę lub rachunek, określone w § 1, wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem posługuje się, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.” W art. 62 § 1 k.k.s. mowa o fakturze lub rachunku „za wykonanie świadczenia”.

W piśmiennictwie ocena tego, czy wystawianie tzw. pustych faktur jest objęte hipotezą art. 62 § 2 k.k.s. pozostaje niejednolita. Obok poglądów, zgodnie z którymi art. 62 § 2 k.k.s. penalizuje także wystawianie faktur dokumentujących czynności, które nie zostały faktycznie wykonane (por. G. Łabuda, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Warszawa 2012, s. 610-611; P. Kardas, *Karnoskarbowe aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, „Prokuratura i Prawo” nr 2/2007, s. 14), prezentowane jest stanowisko, że znamię wyrażone w art. 62 § 2 k.k.s., odwołujące się do faktur „określonych w § 1”, tj. faktur „za wykonanie świadczenia”, oznacza jedynie faktury dotyczące świadczeń, które w rzeczywistości miały miejsce. Wystawianie faktur dotyczących fikcyjnych, nieistniejących świadczeń wyczerpuje zaś wyłącznie znamiona przestępstwa stypizowanego w art. 271 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553, ze zm.; dalej k.k.) (por. J. Duży, *Falszerstwo intelektualne faktury a uszczuplenie podatku od towarów i usług*, „Przegląd Sądowy” nr 11-12/2009, s. 158-159; I. Zgoliński, *Wystawienie lub posługiwanie się nierzetelnym dokumentem podatkowym*, „Prokuratura i Prawo” nr 3/2012, s. 162-163, 168).

Prawna kwalifikacja zachowań polegających na wystawianiu faktur dokumentujących czynności, które nie zostały faktycznie wykonane, budzi także rozbieżności w orzecznictwie sądowym.

W postanowieniu z 15 listopada 2013 r., sygn. akt II KK 295/13 (Lex nr 1391781), Sąd Najwyższy – powołując uchwałę SN z 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 19/12 (OSNKW nr 2/2013, poz. 13) – wskazał, że przed jej podjęciem w orzecznictwie SN prezentowano stanowisko, że wystawienie nierzetelnej faktury należy traktować jako czyn wyczerpujący znamiona przestępstwa skarbowego określonego w art. 62 § 2 k.k.s., stanowiącego *lex specialis* w stosunku do przestępstwa określonego w art. 271 § 1 k.k. (Sąd Najwyższy powołał tu wyrok SN z 18 kwietnia 2012 r., sygn. akt IV KK 20/12, Lex nr 1163351 oraz postanowienie SN z 23 listopada 2006 r., sygn. akt IV KK 321/06, OSNKW nr 1/2006, poz. 2251). Jak zaznaczył: „W uchwale Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 roku (I KZP 19/12, R-OSNKW 2013, poz. 13) przyjęto jednak, 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., co w konsekwencji oznacza, że wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego albo odwrotnie (zob. postanowienie SN z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 21/12, R-OSNKW 2013, poz. 14). To z kolei powoduje, że jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów (art. 8 § 1 k.k.s.).”

Na uchwałę SN z 24 stycznia 2013 r., o sygn. akt I KZP 19/12, powołał się także Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z 16 stycznia 2014 r., sygn. akt AKa 195/13 (dostępny na stronie internetowej: www.orzeczenia.katowice.sa.gov.pl). W uzasadnieniu tego wyroku Sąd Apelacyjny przyjął, że uchwała ta „roziewa wątpliwości odnośnie tego jak oceniać działania osób, które wystawiają fikcyjne faktury. W sytuacji gdy godzą one w

obowiązki podatkowe (jakikolwiek obowiązek podatkowy byle – z uwagi na przedmiot ochrony norm w jakich przepis ten funkcjonuje – był to czyn przeciwko obowiązkom podatkowym w rozumieniu Ordynacji podatkowej) to właściwym wydaje się być kwalifikowanie takiego zachowania z art. 271 § 1 k.k. jak i art. 62 § 2 k.k.s. Tam natomiast, gdzie wystawienie nierzetelnej faktury nie godzi w żaden obowiązek podatkowy nie można mówić o zaistnieniu czynu określonego w art. 62 § 2 k.k.s. Wtedy wchodzi w grę wyłącznie kwalifikacja z art. 271 § 1 k.k., gdyż podatnik VAT jako uprawniony i zobowiązany do wystawienia faktury jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu tego przepisu, sama zaś faktura – dokumentem, o którym w nim mowa, a nie zachodzi już możliwość jego wyłączenia przez art. 62 § 2 k.k.s.”.

W postanowieniu z 25 lutego 2014 r., sygn. akt IV KK 426/13 (dostępne na stronie internetowej: www.sn.pl) Sąd Najwyższy wskazał, że „wystawienie nierzetelnej faktury realizuje znamiona art. 62 § 2 k.k.s., gdy chodzi o uniknięcie lub zmniejszenie podatku, a więc gdy czyn godzi w obowiązek podatkowy. Jeśli natomiast działanie finguje (pozuje) powstanie takiego obowiązku, to nie może być mowy o wystawieniu nierzetelnej faktury w rozumieniu art. 62 § 2 k.k.s., lecz jest to zachowanie wyczerpujące znamiona art. 271 § 1 k.k.”.

W świetle powołanego orzecznictwa sądowego Trybunał uznał, że istnieje zależność między odpowiedzią na pytanie prawne Sądu Rejonowego a rozstrzygnięciem sprawy, w związku z którą pytanie prawne zostało zadane. Zależność ta, w opinii Trybunału, jest oparta na bezpośredniej i ścisłej relacji między treścią kwestionowanego przepisu art. 62 § 2 k.k.s. a stanem faktycznym sprawy, w związku z którą postawione zostało pytanie prawne. Tym samym w powyższym zakresie przesłanka funkcjonalna pytania prawnego Sądu Rejonowego została spełniona.

1.4 Jednocześnie należy wskazać, że sprawa, w której zostało skierowane pytanie prawne, dotyczy odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 k.k.s. W sprawie nie znalazł zastosowania art. 62 § 5 k.k.s., który przewiduje odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe. Przepis ten nie został także wskazany przez Sąd Rejonowy jako przedmiot kontroli konstytucyjnej. Pytanie prawne Sądu Rejonowego – w części dotyczącej konstytucyjności art. 62 § 2 k.k.s. w zakresie, w jakim przepis ten dopuszcza odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.; dalej ustawa o VAT), wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, swoistej sankcji podatkowej, polegającej na obowiązku zapłaty podatku w efekcie samego wystawienia fikcyjnej faktury wskazującej kwotę podatku – nie spełnia zatem przesłanki funkcjonalnej. W tym zakresie postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

2. Problem konstytucyjny.

Problem konstytucyjny w niniejszej sprawie sprowadzał się do odpowiedzi na pytanie, czy pociągnięcie do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe, na podstawie art. 62 § 2 k.k.s., osoby fizycznej, wobec której, za ten sam czyn, tj. wystawienie nierzetelnej (fikcyjnej) faktury, zastosowano obowiązek zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, stanowi naruszenie zasady *ne bis in idem*, czyli zakazu podwójnego karania.

Zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia tak postawionego problemu miała odpowiedź na pytanie, czy wynikający z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT obowiązek zapłaty podatku wykazanego w wystawionej fakturze VAT, ma charakter represyjny (*quasi*-karny) i w związku z tym należy odnosić do niego konstytucyjne gwarancje przewidziane dla

odpowiedzialności karnej. Aby odpowiedzieć na tak postawione pytanie, należało zrekonstruować kryteria wyróżniające odpowiedzialność o charakterze karnym (*quasi-karnym*), do której mają zastosowanie konstytucyjne gwarancje przewidziane dla odpowiedzialności karnej, a następnie przebadać charakter prawny obowiązku zapłaty podatku wykazanego w wystawionej fakturze VAT wynikającego z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

3. Odpowiedzialność o charakterze karnym (*quasi-karnym*) – kryteria wyróżniające.

3.1. Podstawowym kryterium odróżnienia sankcji karnych i sankcji administracyjnych, wskazywanym w orzecznictwie Trybunału, jest ich zasadnicza (główna) funkcja. Przesądza ona o istocie sankcji, która może oprócz tego realizować inne funkcje i cele. Kary administracyjne mają stanowić środek przymusu realizacji normy prawnej, a sankcje karne odpłatę za popełniony czyn niedozwolony (por. wyroki TK z: 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21; 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134; 15 stycznia 2007 r., sygn. P 19/06, OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 2).

Co do zasady za główną funkcję sankcji karnej TK przyjmuje represję, a sankcji administracyjnej – szeroko rozumianą prewencję. W wyroku z 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03 (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103), Trybunał uznał, że o represyjnym charakterze odpowiedzialności decyduje cel i funkcja orzekanych kar. W wyroku z 7 lipca 2009 r., sygn. K 13/08 (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 105), Trybunał stwierdził, że kara administracyjna powinna mieć przede wszystkim charakter prewencyjny i nie ma przy tym znaczenia, że ma również charakter dyscyplinująco-represyjny (por. także wyrok z 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010 poz. 26). W wyroku z 15 stycznia 2007 r., sygn. P 19/06, TK uznał, że sankcja karna występuje wówczas, gdy norma ma charakter represyjny, a administracyjna – gdy przeważają funkcje i cele prewencyjno-ochronne (por. także wyrok z 31 marca 2008 r., sygn. SK 75/06, OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 30). W wyroku z 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09, jako główne funkcje sankcji karnej TK wskazał represję, a sankcji administracyjnej – profilaktykę i prewencję. W wyroku z 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, Trybunał uznał, że funkcją sankcji karnej jest represja i prewencja, a funkcją sankcji administracyjnej restytucja i prewencja. W orzeczeniu z 1 marca 1994 r., sygn. U 7/93 (OTK w 1994 r. cz. I, poz. 5), stwierdził, że administracyjne kary pieniężne mają charakter mobilizujący do wykonywania obowiązków prawnych.

Jednocześnie Trybunał zwraca uwagę, że „dla określenia charakteru konkretnej instytucji prawnej istotne znaczenie ma nie sama jej nazwa, lecz treść, którą ustawodawca z nią wiąże” (wyrok TK z 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91; por. również wyroki z: 21 października 2014 r., sygn. P 50/13, OTK ZU nr 9/A/2014, poz. 103; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). Aby ustalić, czy określony rodzaj odpowiedzialności ma charakter represyjny, istotne jest stwierdzenie, czy charakter norm regulujących określony rodzaj odpowiedzialności jest taki, że istnieje konieczność zastosowania do tej odpowiedzialności gwarancji konstytucyjnych dotyczących odpowiedzialności karnej. Zasadnicze znaczenie w tym zakresie pełni funkcja określonych środków prawnych (por. wyroki TK z: 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03 oraz 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08), a także stosowanie tychże środków na podstawie indywidualnej, jednostkowej winy sprawcy (por. wyrok TK z 4 lipca 2002 r., sygn. P 12/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 50).

Trybunał wielokrotnie podkreślał przy tym, że pomimo generalnego wyznaczenia granicy pomiędzy sankcją karną a sankcją administracyjną, z perspektywy funkcji normy, granica ta jest płynna. Ostateczny wybór pomiędzy karą administracyjną a sankcją karną

należy zatem do ustawodawcy (por. wyrok TK z 15 stycznia 2007 r., sygn. P 19/06). Wybór ustawodawcy określania sankcji za naruszenie prawa jest swobodny, chociaż ograniczony przez Konstytucję (por. wyroki TK z: 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2; 4 września 2007 r., sygn. P 43/06, OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95).

3.2. Zagadnienie ustalania karnego charakteru odpowiedzialności było wielokrotnie przedmiotem analiz Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPC). W orzecznictwie ETPC zostały ustanowione podstawowe kryteria karnego charakteru odpowiedzialności. Zgodnie z orzecznictwem ETPC, po pierwsze, należy brać pod uwagę kwalifikację prawną określonego naruszenia w prawie krajowym (jako mającego charakter karny lub niemającego takiego charakteru). Kryterium to jest jednak jedynie punktem wyjścia dalszej oceny i nie ma znaczenia decydującego. Po drugie, należy zbadać charakter naruszenia. Po trzecie, niezbędne jest uwzględnienie rodzaju sankcji grożącej za dane naruszenie i stopnia jej surowości. Kryterium drugie i trzecie są alternatywne i nie muszą być spełnione łącznie, niemniej ich kumulatywna weryfikacja powinna nastąpić wówczas, gdy oddzielna analiza nie daje jednoznacznego rezultatu co do charakteru odpowiedzialności (por. wyroki ETPC z: 8 czerwca 1976 r. w sprawie Engel i inni przeciwko Holandii, skargi nr 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 i 5370/72, Lex nr 80797, pkt 82; 10 lutego 2009 r. w sprawie Zolotukhin przeciwko Rosji, skarga nr 14939/03, Lex nr 479505, pkt 52-53; por. także orzeczenia ETPC powoływane w wyroku TK z 21 października 2014 r., sygn. P 50/13).

Do orzecznictwa ETPC w kontekście ustalania karnego charakteru odpowiedzialności odwołuje się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: Trybunał Sprawiedliwości albo TS). Odnośnie do kryterium „charakteru naruszenia” TS wymaga analizy, czy sankcja nakładana na podmiot ma w szczególności cel represyjny (por. wyroki TS z: 5 czerwca 2012 r. w sprawie C-489/10, Postępowanie karne przeciwko Łukaszowi Marcinowi Bondzie, Lex nr 1164162, pkt 37 i 39; 26 lutego 2013 r. w sprawie C-617/10 Åklagaren przeciwko Hans Åkerberg Fransson, Lex 1276262, pkt 35).

4. Charakter prawny obowiązku zapłaty podatku wykazanego w wystawionej fakturze VAT wynikającego z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

4.1. Zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT: „W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty”. Art. 108 ust. 1 ustawy o VAT wprowadza specyficzną instytucję obowiązku zapłaty podatku w przypadku wystawienia faktury, w której wykazany został podatek VAT. Regulacja ta znajduje zastosowanie do wszystkich faktur, w tym faktur dokumentujących czynności niedokonane (fikcyjne) (por. wyroki NSA z: 9 stycznia 2014 r., sygn. akt I FSK 14/13; 29 sierpnia 2012 r., sygn. akt I FSK 1537/11; 16 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 1030/09; 11 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1149/08, wszystkie dostępne na stronie internetowej: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, podobnie jak pozostałe orzeczenia sądów administracyjnych powoływane poniżej). Przepis ten przewiduje szczególny przypadek samoistnego powstania obowiązku podatkowego wskutek samego wystawienia faktury wykazującej kwotę VAT (por. wyroki NSA z: 28 maja 2013 r., sygn. akt I FSK 820/12; 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 919/12; 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 855/12; 5 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 648/12; 5 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 647/12; w orzecznictwie sądowoadministracyjnym prezentowany jest także pogląd odmienny, zgodnie z którym jeśli nie było faktycznej czynności wystawcy faktury, nie może w tej sytuacji powstać obowiązek podatkowy, por. wyroki NSA z: 13 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 783/11; 29 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 584/09; 19 listopada 2010 r., sygn. akt I FSK 1830/09

oraz powoływane tam orzecznictwo).

4.2. Art. 108 ust. 1 ustawy o VAT stanowi implementację do polskiego systemu prawnego art. 203 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.; dalej: dyrektywa 2006/112). Art. 203 dyrektywy 2006/112 stanowi, że każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT. Art. 203 dyrektywy 2006/112 zastąpił wcześniej obowiązujący art. 21 ust. 1 lit. d (poprzednio: lit. c) szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, 77/388/EWG (Dz. Urz. L 145 z 13.6.1977 r., s. 1). Zważywszy na unijny charakter sprawy (co wynika ze wskazanej wyżej okoliczności, że art. 108 ust. 1 ustawy o VAT stanowi implementację art. 203 dyrektywy 2006/112), Trybunał zobowiązany był do wykładni art. 108 ust. 1 ustawy o VAT w świetle art. 203 dyrektywy 2006/112 (wykładni prounijnej).

4.3. W tym zakresie należy wskazać, że regulacja art. 203 dyrektywy 2006/112 – oraz stanowiąca jej implementację regulacja art. 108 ust. 1 ustawy o VAT – wynika ze szczególnej roli faktury we wspólnym systemie VAT, tj. z faktu, że dla podatnika otrzymującego fakturę staje się ona zwykle podstawą do obniżenia podatku należnego czy też do żądania zwrotu podatku. Innymi słowy, ponieważ w przypadku wystawienia faktury zawierającej wykazaną kwotę podatku, nawet jeżeli faktura ta nie ma odzwierciedlenia w stanie faktycznym, istnieje ryzyko, że adresat takiej faktury potraktuje wykazany w niej podatek jako podatek naliczony podlegający odliczeniu, a władze skarbowe nie wykryją tej nieprawidłowości, zobowiązanie wystawcy faktury do zapłaty podatku bez względu na jego związek z czynnością opodatkowaną stanowi swego rodzaju ograniczenie możliwości dokonywania nadużyć prawa do odliczenia podatku (por. *Dyrektywa VAT. Komentarz*, red. K. Sachs, R. Namysłowski, Warszawa 2008, s. 879).

Takie znaczenie regulacji art. 203 dyrektywy 2006/112 zostało potwierdzone w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości. Znajduje ono także wyraz w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych w kontekście stosowania art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

Trybunał Sprawiedliwości wyraźnie wskazuje, że regulacja stanowiąca obowiązek zapłaty podatku VAT wykazanego na fakturze, niezależnie od jakiegokolwiek zobowiązania do jego zapłaty z tytułu transakcji podlegającej podatkowi VAT, zmierza do eliminacji ryzyka utraty wpływów podatkowych, które może powodować prawo do odliczenia tego podatku (por. m.in. wyroki TS z: 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C-138/12, *Rusedespred*, Lex nr 1297082, pkt 24; 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11, *Stroy*, Lex nr 1258555, pkt 32; 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11, *ŁWK* – 56 EOOD, Lex nr 1258614, pkt 36; 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07, *Staatssecretaris van Financiën* przeciwko *Stadeco BV*, Lex nr 498853, pkt 28).

Cel regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, tj. zapobieganie nadużyciom w zakresie realizacji prawa do odliczenia podatku VAT wykazanego na fakturze, a tym samym ochrona interesów fiskalnych Skarbu Państwa, wskazywany jest także w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych (por. por. wyroki NSA: z 5 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 197/13; 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 359/12; 9 stycznia 2014 r., sygn. akt I FSK 113/13; 29 maja 2013 r., sygn. akt I FSK 1075/12; por. także wyrok WSA w Łodzi z 30 października 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 740/13).

4.4. Co istotne, w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości oraz w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych uznaje się, że regulację stanowiącą obowiązek zapłaty podatku VAT wykazanego w wystawionej fakturze niemającej odzwierciedlenia w stanie faktycznym, należy stosować z uwzględnieniem odpowiedzi na pytanie, czy wystawienie

faktury VAT powoduje jakiekolwiek ryzyko obniżenia wpływów z tytułu podatków. W sytuacji bowiem, w której podatnik wyeliminował takie ryzyko, stosowanie obowiązku zapłaty podatku VAT wykazanego w wystawionej fakturze niemającej odzwierciedlenia w stanie faktycznym, nie jest uzasadnione (celowe), gdyż naruszałoby zasadę neutralności podatku VAT. Innymi słowy, obowiązek zapłaty podatku wykazanego w fakturze nieodzwierciedlającej żadnej transakcji ciąży na jej wystawcy dopóty, dopóki istnieje zagrożenie odliczenia tego podatku przez podatnika otrzymującego fakturę (por. wyroki TS z: 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C-138/12, *Rusedespred*, pkt 24; 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11, *Stroy*, pkt 32; 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07, *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Stadeco BV*, pkt 37; 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych C-78/02 do C-80/02, *Elliniko Dimosio przeciwko Maria Karageorgou, Katina Petrova i Loukas Vlachos*, Lex nr 174079, pkt 50, 52-53; 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98, *Schmeink & Cofreth i Strobel*, Lex nr 82973, pkt 56-61, 63; por. także wyroki NSA z: 13 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 351/13; 5 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 197/13; 20 września 2013 r., sygn. akt I FSK 1309/12; 29 maja 2013 r., sygn. akt I FSK 1075/12; 20 grudnia 2012 r., sygn. akt I FSK 172/12).

4.5. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości zostały sformułowane przesłanki, przy spełnieniu których podmiot, który wystawił fakturę VAT z wykazaną w niej kwotą podatku może uwolnić się od obowiązku zapłaty tego podatku. W szczególności TS uznał, że obowiązek ustanowiony w art. 203 dyrektywy 2006/112 jest ograniczony możliwością, jaką mogą przewidzieć państwa członkowskie w prawie krajowym, skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze podatku, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub jeżeli zapobiegnie on w stosownym czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych (por. wyroki TS z: 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C-138/12, *Rusedespred*, pkt 26-29; 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11, *Stroy*, pkt 33; 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11, *ŁWK – 56 EOOD*, pkt 37; 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07, *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Stadeco BV*, pkt 36-37; 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych C-78/02 do C-80/02, *Elliniko Dimosio przeciwko Maria Karageorgou, Katina Petrova i Loukas Vlachos*, pkt 50; 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98, *Schmeink & Cofreth i Strobel*, pkt 56-61, 63). Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości odnośnie do przesłanek, przy spełnieniu których podmiot, który wystawił fakturę VAT z wykazaną w niej kwotą podatku może uwolnić się od obowiązku zapłaty tego podatku powoływane jest w orzeczeniach polskich sądów administracyjnych (por. wyrok NSA z 5 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 197/13; wyrok WSA w Olsztynie z 31 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/Ol 487/14).

4.6. Dla uzasadnienia tak ustalonego znaczenia art. 203 dyrektywy 2006/112 i – odpowiednio – art. 108 ust. 1 ustawy o VAT podstawowe znaczenie ma zasada neutralności podatku VAT. Jak podkreśla to w swoim orzecznictwie Trybunał Sprawiedliwości, przepisy służące zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu przestępczości podatkowej nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia zamierzonych celów i nie mogą być zatem wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, stanowiącą główną zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie (por. wyroki TS z: 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C-138/12, *Rusedespred*, pkt 28-29; 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07, *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Stadeco BV*, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo). Do zasady neutralności w kontekście wykładni art. 108 ust. 1 ustawy o VAT odwołują się także w swoim orzecznictwie polskie sądy administracyjne, podkreślając, że art. 108 ust. 1 ustawy o VAT należy stosować

zgodnie z tą zasadą, po dogłębnej analizie, czy zaistniała sytuacja wytworzona faktem wystawienia faktury, o której mowa w tym przepisie, niesie za sobą ryzyko jakiegokolwiek obniżenia wpływów z tytułu podatków. Wyeliminowanie takiego zagrożenia przez samego podatnika lub przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego, czyni nieuzasadnionym (niecelowym) jego stosowanie, gdyż naruszałoby to zasadę neutralności VAT i pozostawałoby w sprzeczności z konstytucyjną zasadą proporcjonalności, która wynika z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji (por. wyroki NSA z: 13 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 351/13; 11 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 267/09).

4.7. Akcentując wyżej wskazany mechanizm stosowania art. 108 ust. 1 ustawy o VAT oraz cel tej regulacji, jakim jest eliminacja ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych, w orzecznictwie sądowoadministracyjnym określa się ten przepis jako sankcyjno-prewencyjny, mający zapobiegać nadużyciom w systemie VAT (por. wyroki NSA z: 13 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 351/13; 18 kwietnia 2012 r., sygn. akt I FSK 813/11 oraz wyrok WSA w Krakowie z 15 października 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 402/13). Jak się wskazuje, obowiązek zapłaty podatku VAT wykazanego na fakturze zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT ma postać „swoistej sankcji”, która polega na tym, że niezależnie od tego, czy w sprawie zaistniał obrót będący podstawą opodatkowania podatkiem VAT, jak również niezależnie od rozmiarów i konsekwencji podatkowych tego obrotu, każdy wystawca tzw. pustej faktury musi liczyć się z koniecznością zapłaty wykazanego w niej podatku (por. wyroki NSA z: 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 919/12; 23 stycznia 2013 r., sygn. akt I FSK 121/12; 5 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 648/12; por. także T. Michalik, *VAT. Komentarz*, wyd. 10, Warszawa 2014, s. 1051). Jednocześnie wyrażane są poglądy, że obowiązek wynikający z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT „typową sankcją nie jest”, gdyż ma na celu nie nałożenie na podatnika obowiązku zapłacenia określonej kwoty z powodu wystawienia fikcyjnej faktury, ale zapobieżenie możliwości odliczenia tego podatku VAT przez otrzymującego tę fakturę (por. wyrok NSA z 9 stycznia 2014 r., sygn. akt I FSK 113/13).

Odnosnie do charakteru obowiązku wynikającego z art. 203 dyrektywy 2006/112 wypowiedział się także Trybunał Sprawiedliwości. W wyroku w sprawie C-642/11 Trybunał Sprawiedliwości wskazał, po pierwsze, na cel obowiązku ustanowionego w art. 203 dyrektywy 2006/112, tj. zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, jakie może wynikać z prawa do odliczenia przewidzianego w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112. Po drugie, TS przywołał, uznaną w swoim orzecznictwie, możliwość skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze podatku, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub jeżeli zapobiegnie on w stosownym czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych. W konkluzji, mając na uwadze powyższe, Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że „nie można uznać obowiązku ustanowionego w art. 203 dyrektywy 2006/112 za nadający zobowiązaniu do zapłaty charakter sankcji” (pkt 34 wyroku TS w sprawie C-642/11). Stanowisko takie TS podtrzymał w wyroku w sprawie C-643/11 (por. pkt 36-38).

4.8. W świetle zrekonstruowanych powyżej treści, celu oraz sposobu stosowania art. 108 ust. 1 ustawy o VAT w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych – uwzględniając wykładnię art. 203 dyrektywy 2006/112 prezentowaną w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości – Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie może być kwalifikowany jako przepis wprowadzający odpowiedzialność karną w rozumieniu art. 42 ust. 1 Konstytucji. Tym samym nie można przypisać unormowaniu zawartemu w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT charakteru sankcji (kary) podatkowej dublującej sankcję o charakterze karnym (penalnym) przewidzianą w art. 62 § 2 k.k.s.

Regulacja art. 108 ust. 1 ustawy o VAT ma przede wszystkim charakter

prewencyjny. Jej zasadniczym celem jest zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia wpływów podatkowych przez odliczenie podatku wykazanego na fakturze przez jej odbiorcę. Za takim charakterem regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o VAT przemawia także okoliczność, że zastosowanie tego przepisu uzależnione jest od oceny ryzyka wykorzystania fikcyjnej faktury w obrocie prawnym.

Regulacja art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, stanowiąc obowiązek zapłaty podatku wykazanego w fakturach, ogranicza ponadto straty Skarbu Państwa poniesione z tytułu bezprawnego odliczania podatku oraz wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT i – w tym znaczeniu – pełni także funkcję restytucyjną.

W świetle powołanych wyżej orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości, w szczególności wyroku TS w sprawie C-642/11 oraz w sprawie C-643/11, należało ponadto rozważyć, czy regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o VAT można przypisać charakter sankcji.

W doktrynie dość powszechnie mianem sankcji określa się negatywne konsekwencje naruszenia norm prawnych (por. przegląd definicji sankcji administracyjnych zawarty w: H. Nowicki, [w:] *System prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, *Tom 7. Prawo administracyjne materialne*, Warszawa 2012, s. 630-636 oraz w: M. Stahl, *Sankcje administracyjne – problemy węzłowe*, [w:] *Sankcje administracyjne*, red. M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki, Warszawa 2011, s. 21-25). „Sankcja administracyjna” definiowana jest jako wynikająca bezpośrednio z przepisów prawa administracyjnego dolegliwość (określona w normie sankcjonującej) za naruszenie normy (sankcjonowanej) tego prawa (por. H. Nowicki, *op. cit.*, s. 635), „nakładane w drodze aktu stosowania prawa przez organ administracji publicznej, wynikające ze stosunku administracyjnoprawnego, ujemne (niekorzystne) skutki dla podmiotów prawa, które nie stosują się do obowiązków wynikających z norm prawnych lub aktów stosowania prawa” (M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 73), „zapowiedź negatywnych konsekwencji, jakie nastąpią w przypadku naruszenia obowiązków wynikających z dyrektyw administracyjnych” (M. Szydło, *Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych*, *Studia Prawnicze* 4/2003, s. 124).

Regulacja art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie jest przepisem ustanawiającym sankcję w rozumieniu wskazanym powyżej. Spełnienie hipotezy art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, tj. wystawienie faktury z wykazaną na niej kwotą podatku VAT, skutkujące obowiązkiem zapłaty tego podatku, nie stanowi naruszenia normy prawnej. Tym samym obowiązek zapłaty podatku VAT w wyniku wystawienia faktury – w świetle powołanych definicji – nie może być traktowany jako sankcja za naruszenie normy prawnej. Oprócz argumentów natury formalnej przeciwko uznaniu art. 108 ust. 1 ustawy o VAT za przepis ustanawiający sankcję przemawia także cel tej regulacji, jakim jest zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, które może wynikać z prawa do odliczenia podatku VAT wykazanego na fakturze. Ponadto istotna dla oceny charakteru prawnego obowiązku wynikającego z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT jest okoliczność, że TS uznał w swoim orzecznictwie, iż państwa członkowskie mogą przewidzieć w prawie krajowym możliwość skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze podatku, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub jeżeli zapobiegnie on w stosownym czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych. Dwa ostatnie argumenty wskazane zostały w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości, który na ich podstawie konkludował, że obowiązkowi zapłaty podatku VAT wykazanego na fakturze nie można przypisać charakteru sankcji (por. powoływane powyżej wyroki TS w sprawie C-642/11 oraz w sprawie C-643/11).

5. Ocena zgodności art. 62 § 2 k.k.s. z art. 2 Konstytucji.

5.1. Zasada *ne bis in idem* wyraża zakaz podwójnego (wielokrotnego) stosowania środka represyjnego wobec tej samej osoby fizycznej za popełnienie tego samego czynu zabronionego. Zasada ta nie została wyrażona *expressis verbis* w Konstytucji, jednak jest ona w orzecznictwie konstytucyjnym uznawana za element zasady demokratycznego państwa prawnego, o której mowa w art. 2 Konstytucji (por. wyroki TK z: 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03; 15 kwietnia 2008 r., sygn. P 26/06, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 42; 18 listopada 2010 r., sygn. P 29/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 104; 21 października 2014 r., sygn. P 50/13). W orzecznictwie TK przyjmuje się szerokie rozumienie zasady *ne bis in idem* jako obejmującej nie tylko przypadki zbiegu odpowiedzialności za czyny sankcjonowane z mocy prawa karnego (por. wyrok TK z 15 kwietnia 2008 r., sygn. P 26/06), ale też przypadki zbiegu odpowiedzialności za czyny sankcjonowane z mocy prawa karnego i innych przepisów prawa publicznego, w szczególności prawa administracyjnego, jeśli przewidują one środki o charakterze represyjnym. Ocena, czy dany instrument prawny ma charakter represyjny, należy do Trybunału (por. wyroki TK z: 24 stycznia 2006 r., sygn. SK 52/04, OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 6; 18 listopada 2010 r., sygn. P 29/09; 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08).

Trybunał zwracał ponadto uwagę, że sama możliwość pociągnięcia jednostki do odpowiedzialności w dwóch różnych postępowaniach o charakterze represyjnym nie oznacza, że naruszona została zasada *ne bis in idem*. Uznawał na przykład, że pociągnięcie osoby do odpowiedzialności karnej za popełnienie przestępstwa nie zamyka drogi do pociągnięcia tej samej osoby za ten sam czyn do odpowiedzialności dyscyplinarnej (por. wyrok TK z 8 października 2002 r., sygn. K 36/00, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 63). Istotne znaczenie ma bowiem także charakter i cel określonego rodzaju odpowiedzialności o charakterze represyjnym (por. wyrok TK z 21 października 2014 r., sygn. P 50/13). W ocenie Trybunału, procedura weryfikacji, czy określone przepisy naruszają zasadę *ne bis in idem* z punktu widzenia zakazu dwukrotnego (wielokrotnego) pociągania do odpowiedzialności karnej za to samo zachowanie, powinna przebiegać dwuetapowo. Po pierwsze, należy ustalić, czy określone środki przewidziane przez ustawodawcę jako reakcja na określone zachowanie jednostki mają charakter represyjny. Po drugie, jeżeli dwa środki lub więcej środków mają taki charakter, konieczna jest weryfikacja, czy realizują one te same, czy odmienne cele. Realizacja identycznych celów przez różne środki o charakterze represyjnym winna co do zasady prowadzić do wniosku o naruszeniu zasady *ne bis in idem*, wynikającej z art. 2 Konstytucji (por. wyrok TK z 21 października 2014 r., sygn. P 50/13).

5.2. Zasada *ne bis in idem* jest wyrażona w wiążących Rzeczpospolitą Polską aktach prawa międzynarodowego, m.in. w art. 4 ust. 1 Protokołu nr 7 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzonego dnia 22 listopada 1984 r. w Strasburgu (Dz. U. z 2003, Nr 42, poz. 364) oraz art. 14 ust. 7 Międzynarodowego paktu praw obywatelskich i politycznych (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167). Zasada ta zawarta została także w art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (dalej: KPP). Trybunał uznaje, że rozumienie zasady *ne bis in idem* na gruncie polskich przepisów konstytucyjnych powinno być ustalane z uwzględnieniem interpretacji tej zasady na gruncie wiążących Rzeczpospolitą Polską aktów prawa międzynarodowego, w szczególności przepisów konwencyjnych, a w sprawie unijnej – z uwzględnieniem interpretacji tej zasady na gruncie KPP.

W świetle orzecznictwa ETPC zasada *ne bis in idem* zabrania ścigania i karania kogokolwiek za drugi czyn karalny, jeżeli jest on oparty na tym samym stanie faktycznym lub zasadniczo na jednakowym stanie faktycznym (por. wyrok ETPC z 10 lutego 2009 r. w

sprawie Zolotukhin przeciwko Rosji, skarga nr 14939/03, pkt 82). Tożsamość zdarzeń wskazywana jest także w orzecznictwie TS jako jeden z trzech warunków stosowania tej zasady, obok tożsamości podmiotu popełniającego naruszenie oraz tożsamości chronionego interesu prawnego (por. wyroki TS z: 7 stycznia 2004 r. w sprawach połączonych C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P oraz C-219/00 P, Aalborg Portland i inni przeciwko Komisji, Lex nr 197149, pkt 338 oraz 14 lutego 2012 r. w sprawie C-17/10, Toshiba Corporation i in. przeciwko Úřad pro ochranu hospodářské soutěže, Lex nr 1107440, pkt 97).

5.3. Dla oceny zgodności art. 62 § 2 k.k.s. z art. 2 Konstytucji przesądzająca jest dokonana powyżej ocena Trybunału odnośnie do charakteru prawnego art. 108 ust. 1 ustawy o VAT. Jak uznał Trybunał, art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie może być kwalifikowany jako przepis wprowadzający odpowiedzialność karną w rozumieniu art. 42 ust. 1 Konstytucji. Regulacja art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie ma charakteru represyjnego, pełni ona przede wszystkim funkcję prewencyjną. Tym samym nie można uznać, że w przypadku wystawienia nierzetelnej faktury przez ten sam podmiot może dojść do podwójnego karania (stosowania środka represyjnego), na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT oraz art. 62 § 2 k.k.s.

5.4. Inną funkcję w systemie prawa pełni art. 62 § 2 k.k.s. Nie budzi wątpliwości represyjny charakter tej regulacji. Art. 62 § 2 k.k.s. penalizuje zachowanie polegające na wystawieniu, w sposób nierzetelny, faktury lub rachunku za wykonanie świadczenia albo posługiwanie się takim dokumentem. Regulacja ta ma na celu zwalczanie przestępczości skarbowej, godzącej w interes fiskalny państwa.

5.5. Trybunał bada w swoim orzecznictwie zgodność z Konstytucją kumulowania sankcji administracyjnej oraz sankcji karnej. Jak stwierdził TK, nadmierna represyjność wyrażająca się w nagromadzeniu negatywnych następstw jednej sytuacji (w tym sankcji karnych, administracyjnych, ich wymiaru, obostrzeń proceduralnych itd.) powoduje, że dane rozwiązanie jest nieproporcjonalnie uciążliwe (por. wyroki TK z: 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09; 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08). Ustawodawca za naruszenie prawa nie może stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo niewspółmiernie dolegliwych (por. wyroki TK z: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 15 stycznia 2007 r., sygn. P 19/06; 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 10/A/2008, poz. 184).

Uznanie, że regulacja art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie jest przepisem ustanawiającym sankcję, uchyla konieczność badania kumulacji obowiązku wynikającego z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT oraz sankcji karnej wynikającej z art. 62 § 2 k.k.s. co do zgodności z zasadą proporcjonalności.

5.6. Biorąc pod uwagę powyższe, Trybunał orzekł, że art. 62 § 2 k.k.s. w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe, polegające na wystawieniu faktury dokumentującej czynność niewykonaną, tej samej osoby fizycznej, która uprzednio, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, została zobowiązana do zapłaty podatku w kwocie wykazanej na tej fakturze, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

6. Ocena zgodności art. 62 § 2 k.k.s. z art. 42 ust. 1 Konstytucji.

6.1. W art. 42 ust. 1 Konstytucja określa podstawowe zasady prawa represyjnego, w tym: określoności czynów zabronionych pod groźbą kary, zakazu wstecznego działania ustawy wprowadzającej lub zaostrzającej odpowiedzialność karną, wyłączności ustawy w sferze prawa represyjnego. Stanowią one podstawę standardów odpowiedzialności karnej w demokratycznym państwie prawnym (por. wyroki TK z: 8 lipca 2003 r., sygn. P 10/02,

OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 62; 10 grudnia 2007 r., sygn. P 43/07, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 155; 15 października 2008 r., sygn. P 32/06, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 138; 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 42/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 118).

Zgodnie z art. 42 ust. 1 Konstytucji „Odpowiedzialności karnej podlega ten tylko, kto dopuścił się czynu zabronionego pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia (...)”. Zakres stosowania gwarancji przewidzianych w art. 42 Konstytucji obejmuje zatem przede wszystkim odpowiedzialność karną w ścisłym tego słowa znaczeniu, tj. odpowiedzialność za przestępstwa.

Pojęcia konstytucyjne mają jednak charakter autonomiczny. Zakres przedmiotowy stosowania gwarancji wynikających z art. 42 ust. 1 Konstytucji jest wyznaczony przez konstytucyjne pojęcie odpowiedzialności karnej, którego nie można ustalać przez pryzmat przepisów ustawowych. Trybunał dopuścił możliwość stosowania tych gwarancji (z uwzględnieniem odmienności postępowania karnego w znaczeniu ścisłym) również do innych form odpowiedzialności prawnej związanej z wymierzaniem jednostce kar (tj. do szeroko rozumianej odpowiedzialności represyjnej, por. wyroki TK z: 8 grudnia 1998 r., sygn. K 41/97, OTK ZU nr 7/1998, poz. 117; 19 marca 2007 r., sygn. K 47/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 27), jak odpowiedzialność za wykroczenie (por. wyrok TK z 8 lipca 2003 r., sygn. P 10/02), odpowiedzialność podmiotów zbiorowych (por. wyrok TK z 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03) czy odpowiedzialność dyscyplinarna (por. wyroki TK: z 8 grudnia 1998 r., sygn. K 41/97; 19 marca 2007 r., K 47/05).

Gwarancje wynikające z art. 42 Konstytucji nie znajdują zastosowania, jeżeli poddane ocenie konstytucyjności przepisy nie zawierają sankcji karnych, czy też szerzej – sankcji o charakterze represyjnym, ani nie przesadzają winy adresatów norm w nich wyrażonych (por. wyroki TK: z 17 grudnia 2003 r., sygn. SK 15/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 103; 24 lutego 2010 r., sygn. K 6/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 15).

6.2. Jak ustalił Trybunał, art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie może być kwalifikowany jako przepis wprowadzający odpowiedzialność karną w rozumieniu art. 42 ust. 1 Konstytucji. Tym samym nie można przypisać unormowaniu zawartemu w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT charakteru sankcji (kary) podatkowej dublującej sankcję o charakterze karnym (penalnym) przewidzianą w art. 62 § 2 k.k.s.

A zatem art. 62 § 2 k.k.s. w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe, polegające na wystawieniu faktury dokumentującej czynność niewykonaną, tej samej osoby fizycznej, która uprzednio, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, została zobowiązana do zapłaty podatku w kwocie wykazanej na tej fakturze, nie jest niezgodny z art. 42 ust. 1 Konstytucji.

7. Ocena zgodności art. 62 § 2 k.k.s. z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Sąd pytający, poza art. 2 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji, jako wzorzec kontroli wskazał ponadto art. 32 ust. 1 Konstytucji stanowiący zasadę równości wobec prawa.

Uzasadniając pytanie prawne w zakresie zgodności art. 62 § 2 k.k.s. z art. 32 ust. 1 Konstytucji (zasadą równości wobec prawa), Sąd Rejonowy ograniczył się do ogólnego powołania wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasady równości wobec prawa oraz stwierdzenia, że w sytuacji opisanej w pytaniu prawnym dochodzi do nieuzasadnionego różnicowania podmiotów – osób fizycznych ponoszących odpowiedzialność karną na podstawie przepisów k.k.s. – na te podmioty, których odpowiedzialność za czyny zabronione pod groźbą kary ogranicza się do odpowiedzialności przewidzianej w k.k.s. oraz te podmioty, które odpowiadają ponadto karnie również na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

Trybunał uznał, że – ograniczając się do powołanego wyżej stwierdzenia – sąd pytający nie przedstawił argumentów wskazujących, dlaczego art. 62 § 2 k.k.s. w zakresie,

w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe, polegające na wystawieniu faktury dokumentującej czynność niewykonaną, tej samej osoby fizycznej, która uprzednio, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, została zobowiązana do zapłaty podatku w kwocie wykazanej na tej fakturze, jest niezgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Tym samym pytanie prawne odnośnie do zgodności art. 62 § 2 k.k.s. z art. 32 ust. 1 Konstytucji nie zawiera uzasadnienia formułowanych zarzutów, a przez to nie spełnia przesłanki formalnej pisma procesowego, warunkującej dopuszczalność orzekania przez Trybunał.

W związku z powyższym Trybunał umorzył postępowanie w zakresie badania zgodności zaskarżonego przepisu z art. 32 ust. 1 Konstytucji, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.