

WYROK
z dnia 4 września 2007 r.
Sygn. akt P 43/06*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Ewa Łętowska – przewodniczący
Jerzy Ciemniowski
Wojciech Hermeliński
Marek Mazurkiewicz – sprawozdawca
Janusz Niemcewicz,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 4 września 2007 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu: czy art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.) w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe albo przestępstwa skarbowe, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z 2005 r. Nr 14, poz. 113, Nr 90, poz. 756, Nr 143, poz. 1199 i Nr 179, poz. 1484, z 2006 r. Nr 143, poz. 1028 i 1029) w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe albo przestępstwa skarbowe, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

I

1. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (dalej: WSA) postanowieniem z 28 lipca 2006 r. (sygn. akt I SA/Po 1196/05) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym: „czy przepisy art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) w zakresie, w jakim dopuszczają stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako «dodatkowe zobowiązanie podatkowe» i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe albo przestępstwa skarbowe, są zgodne z art. 2 Konstytucji”.

WSA zwrócił się do Trybunału z pytaniem prawnym w związku z rozpoznawaniem skargi podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, polegającą na sprzedaży importowanych

* Sentencja została ogłoszona dnia 18 września 2007 r. w Dz. U. Nr 168, poz. 1187.

samochodów. Zdaniem organów skarbowych podatnik ten zawyżył kwotę podatku naliczonego do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, w związku z czym naliczono mu należny podatek od towarów i usług oraz ustalono dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia. Sąd, rozpoznający odwołanie podatnika, ma wątpliwość, czy powołany art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o VAT), będący podstawą rozstrzygnięć organów skarbowych, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Sąd wywodzi, że w treści art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o VAT, można wyróżnić trzy hipotetyczne stany, w których naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe: 1) podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku wyższą od kwoty należnej, 2) podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, 3) podatnik wykazał w deklaracji kwotę nadwyżki podatku naliczonego podlegającą przeniesieniu na przyszły okres rozliczeniowy wyższą od kwoty należnej.

Zdaniem sądu, każde z tych zachowań podatnika jest także penalizowane przez art. 56 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 930, ze zm.; dalej: kodeks karny skarbowy lub k.k.s.) przewidujący odpowiedzialność za oszustwo podatkowe, będące przestępstwem albo wykroczeniem skarbowym – w zależności od wysokości kwoty podatku narażonego na uszczuplenie. Stan taki powoduje, że czyny pociągające za sobą odpowiedzialność administracyjną, w postaci sankcji VAT (dodatkowe zobowiązanie podatkowe), mogą być jednocześnie, w stosunku do osób fizycznych, kwalifikowane jako przestępstwa albo wykroczenia skarbowe zagrożone karami przewidzianymi w kodeksie karnym skarbowym. Ten zbieg odpowiedzialności administracyjnej i karnej skarbowej nie da się, zdaniem sądu, pogodzić z zasadą demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji) i z łączącą się z nią zasadą sprawiedliwego prawa podatkowego.

Sąd przypomniał, że w zakresie tej tematyki wypowiadał się już Trybunał Konstytucyjny, który w odniesieniu do poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o VAT z 1993 r.) uznał, że przepisy art. 27 ust. 5, 6 i 8 tej ustawy „w zakresie, w jakim dopuszczają stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako «dodatkowe zobowiązanie podatkowe» i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe są niezgodne z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej” (orzeczenie TK z 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 30, s. 166). Sąd podkreślił zbieżność treści przepisów art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. objętej tym wyrokiem i przepisów art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o VAT aktualnie obowiązującej, konstatując, że sam fakt przeniesienia dawnej regulacji do nowego aktu prawnego nie zmienia jej istoty i krytycznej oceny. Sąd, posługując się wnioskowaniem *a minori ad maius*, uznał, że skoro niezgodny z Konstytucją jest zbieg sankcji administracyjnej z łagodniejszą – z zasady – odpowiedzialnością za wykroczenia skarbowe, to tym bardziej niezgodność taka zachodzi w razie zbiegu z surowszą ze swej natury odpowiedzialnością za przestępstwo skarbowe.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 27 lutego 2007 r. zajął stanowisko, że kwestionowane przepisy są zgodne z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim nie dopuszczają do stosowania wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe.

Marszałek Sejmu, przypominając kwestionowane przepisy oraz fakt wydania wyroku w sprawie o sygn. K 17/97, stwierdził, że było to rozstrzygnięcie zakresowe, które dopuściło stosowanie kwestionowanej normy pod warunkiem, że organ podatkowy nie będzie nakładał na podatnika za ten sam czyn więcej niż jednej kary. Wskazał również, że w wyroku z 30 listopada 2004 r. (sygn. SK 31/04) Trybunał uznał konstytucyjność art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r.,

przyjmując, iż norma w nim zawarta nie nakłada nieproporcjonalnych ciężarów i z tej przyczyny nie może być uznana za niekonstytucyjną ingerencję w prawo majątkowe chronione konstytucyjnie. Podkreślił również, że stan faktyczny w niniejszej sprawie wskazuje, że nie doszło do kumulacji odpowiedzialności administracyjnej i karnej, co w świetle obu przytoczonych wyroków Trybunału pozwala przypuszczać, iż kwestionowane przepisy, w zakresie powołanym w *petitum* pisma, są zgodne z art. 2 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny pismem z 14 marca 2007 r. wniósł o uznanie, że przepisy art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o VAT rozumiane w ten sposób, że nakazują stosowanie wobec osoby fizycznej sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” tylko wtedy, gdy za ten sam czyn nie grozi jej odpowiedzialność karna za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, są zgodne z art. 2 Konstytucji.

Prokurator Generalny stwierdził, że art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1997 r. oraz art. 109 ust. 5 aktualnej ustawy o VAT mają niemalże takie samo brzmienie w obrębie tego samego hipotetycznego stanu faktycznego, a różnią się w sposób istotny tylko co do oznaczenia organów właściwych do orzekania, co w omawianej sprawie nie ma znaczenia. Wydany w sprawie o sygn. K 17/97 wyrok zakresowy nie eliminował zaskarżonych przepisów z porządku prawnego, lecz jedynie delegalizował takie ich stosowanie, które mogłoby doprowadzić do kumulowania podwójnej odpowiedzialności tej samej osoby za ten sam czyn. Przepisy te w pozostałym zakresie (pkt 2 wyroku) uznane zostały za zgodne z art. 2 Konstytucji, a to znaczy, że Trybunał Konstytucyjny nie kwestionował samej instytucji „dodatkowego zobowiązania podatkowego” jako samodzielnej sankcji administracyjnej. Konsekwencją takiego rozstrzygnięcia, przy równoczesnym uznaniu przez ustawodawcę, że funkcjonowanie w systemie podatkowym dodatkowego zobowiązania podatkowego jest nadal celowe – było powtórzenie w nowej ustawie o VAT omawianej regulacji, w jej kształcie nieomal tożsamym z tym, który wcześniej poddał kontroli Trybunał Konstytucyjny.

Prokurator Generalny wyraził pogląd, że także na gruncie nowej ustawy o podatku od towarów i usług niedopuszczalne jest kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe tej samej osoby za ten sam czyn. Za zasadne uznał również podniesienie, że formuła wyroku zakresowego, jaką przyjął Trybunał Konstytucyjny w sprawie o sygn. K 17/97, powinna być aktualnie zastąpiona wyrokiem interpretacyjnym zakładającym zgodność kontrolowanych przepisów z Konstytucją pod warunkiem ich rozumienia określonego w sentencji. Stosowanie wobec konkretnej osoby fizycznej sankcji administracyjnej (dodatkowego zobowiązania podatkowego) jest możliwe tylko wówczas, gdy za ten sam czyn nie grozi jej odpowiedzialność karna za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe; wtedy zinterpretowany w ten sposób przepis byłby zgodny z art. 2 Konstytucji.

Taka formuła koresponduje z przyjętą w kodeksie karnym skarbowym regułą umyślności jako warunkiem odpowiedzialności za wykroczenie lub przestępstwo skarbowe. Z art. 4 § 1 tego kodeksu wynika wprost, że przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie, a także nieumyślnie, jeżeli kodeks tak stanowi. Zakładane w pytaniu prawnym kwalifikowanie jako oszustwa podatkowego czynu polegającego na nieprawidłowym złożeniu deklaracji podatkowej możliwe jest tylko wówczas, gdy działanie podatnika jest umyślne. Skoro więc ustawodawca w art. 56 kodeksu karnego skarbowego, określającym znamiona oszustwa podatkowego, nie przewidział odpowiedzialności za czyn nieumyślny, to tym samym traci aktualność teza, w myśl której „podatnikowi, który złożył nieprawidłową deklarację podatkową można (...) z reguły zarzucić jakiś stopień niedbalstwa przy składaniu tej deklaracji, co wystarcza do postawienia zarzutu popełnienia wykroczenia karnoskarbowego” (zob. wyrok K. 17/97, s. 172). Uwaga ta odnosi się także do oszustwa jako przestępstwa (a nie tylko wykroczenia) skarbowego, którego również nie można popełnić przez niedbalstwo. Proponowane w niniejszym stanowisku rozumienie badanych przepisów wpływałoby, na gruncie aktualnego stanu prawnego, na jednolitość

praktyki organów kontrolujących deklaracje podatkowe. Organy te, ujawniając błędnie wypełnioną deklarację i stwierdzając zarazem nieumyślność w zachowaniu podatnika, określałyby bowiem kwotę podatku w prawidłowej wysokości i ustalały dodatkowe zobowiązanie podatkowe, co kończyłoby procedurę. Natomiast gdyby w działaniu podatnika wystąpiły cechy umyślności, charakterystyczne dla wykroczenia lub przestępstwa skarbowego, ponosiłby on wyłącznie odpowiedzialność na podstawie kodeksu karnego skarbowego.

II

Na rozprawę 4 września 2007 r. stawili się przedstawiciele Sejmu i Prokuratora Generalnego. Przedstawiciel Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu nie był obecny więc stanowisko sądu przedstawił sędzia sprawozdawca. Pozostali uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone wcześniej na piśmie, a jedynie przedstawiciel Sejmu wniósł o uzupełnienie w *petitum* stanowiska Sejmu o zwrot „albo przestępstwa”, którego pominięcie było oczywistym przeoczeniem. Po uzyskaniu od uczestników postępowania odpowiedzi na postawione pytania Trybunał Konstytucyjny uznał sprawę za dostatecznie wyjaśnioną i zamknął rozprawę.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Celem inicjowania każdego postępowania przed Trybunałem jest wyeliminowanie określonej instytucji lub rozwiązania występującego w obowiązującym porządku prawnym, ze względu na jego sprzeczność z zasadami i wartościami wyrażonymi w Konstytucji. Przepis prawa, a więc określona jednostka zdaniowa czy redakcyjna aktu normatywnego, jest formalnym sposobem wyrażenia w prawie pozytywnym normy prawnej. W konsekwencji to właśnie norma prawna zawarta w przepisie określa przedmiot postępowania skierowanego na kontrolę konstytucyjności.

Podlegająca ocenie norma prawna każdorazowo, gdy jest przedmiotem oceny przed Trybunałem, wymaga rekonstrukcji przez odniesienie do szerszego kontekstu normatywnego i w konsekwencji nie może być rozpatrywana w izolacji. W taki sposób ustalona treść normatywna, uwzględniająca pełny kontekst systemowy, może być w toku postępowania poddana zabiegowi konfrontacji z zasadami i wartościami konstytucyjnymi. Istotne jest bowiem ustalenie, czy kwestionowane rozwiązanie prawne trwa nadal w systemie i czy dokonujące się zmiany w owym szerszym kontekście normatywnym, poprzez zmiany zespołów przepisów, wpływają na ocenę kwestionowanej normy, oraz jakie są konsekwencje dla treści określonej instytucji wynikające ze zmiany regulujących ją przepisów.

2. W rozpatrywanej przez Trybunał sprawie zaistniała specyficzna sytuacja, w której ustawodawca w nowej regulacji powtarza normę, co do której Trybunał Konstytucyjny wcześniej orzekł o jej zakresowej niekonstytucyjności wyrokiem z 29 kwietnia 1998 r. w sprawie o sygn. K. 17/97 (OTK ZU nr 3/1998, poz. 30).

Przedmiotem oceny w toczącym się obecnie postępowaniu przed Trybunałem jest art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o VAT), o następującej treści:

„5. W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia.

6. Przepis ust. 5 stosuje się odpowiednio do różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1”.

Upřednie brzmienie normy, zawartej w poprzednio obowiązującej regulacji art. 27 ust. 5 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o VAT z 1993 r.), było następujące: „W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa wysokość tego zobowiązania w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30 % kwoty zaniżenia tego zobowiązania”.

Treść art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o VAT, w zakresie objętym pytaniem prawnym WSA w Poznaniu, jest więc tożsama z treścią upřednio obowiązującego art. 27 ust. 5 ustawy o VAT z 1993 r. Również treść rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego w wyroku o sygn. K 17/97 zawiera w istocie odpowiedź również na obecnie postawione pytanie prawne. Trybunał wówczas orzekł, że „art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim dopuszczają stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako «dodatkowe zobowiązanie podatkowe» i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe są niezgodne z art. 2 Konstytucji”.

Zasada *ne bis in idem* nie ma tu jednak zastosowania.

Zgodnie z art. 66 i art. 69 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) i ustalonym orzecznictwem Trybunału, merytoryczne rozstrzygnięcie o zgodności z Konstytucją zaskarżonej treści normatywnej jest zawsze orzeczeniem dotyczącym konkretnego, wskazanego we wniosku, pytania prawnego lub skardze konstytucyjnej, przepisu prawnego albo całego aktu normatywnego. „Nie odnosi się zatem i nie wywiera skutku w stosunku do innych przepisów prawnych zawartych w tym samym lub innym akcie normatywnym, których normatywna treść jest zbliżona lub wręcz tożsama z tą, która była bezpośrednio przedmiotem oceny, wyrażonej w sentencji wyroku. (...) Wyeliminowanie na skutek orzeczenia TK przepisu prawnego sprzecznego z Konstytucją nie wywiera (...) żadnego bezpośredniego skutku w stosunku do analogicznej regulacji, niebędącej wprost przedmiotem oceny Trybunału, a więc zarówno istniejącej już w systemie prawnym, jak i ponownie do niego wprowadzonej przez organy stanowiące prawo” (wyrok TK z 9 listopada 2005 r., sygn. P 11/05, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 113). W podobny sposób wypowiedział się Trybunał w wyroku z 23 maja 2005 r., sygn. SK 44/04 (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 52).

3. W toczącym się obecnie postępowaniu w sprawie pytania prawnego WSA w Poznaniu, Trybunał ma na uwadze rozstrzygnięcie zapadłe w sprawie K. 17/97, podziela i akceptuje zawartą tam argumentację oraz motywy rozstrzygnięcia.

Trybunał przypomina wyrażony w uzasadnieniu wyroku K. 17/97 pogląd, że „przekazanie podatnikom czynności obliczania i rozliczania się z podatków oparto na założeniu zaufania do podatników. Zaufanie to obejmuje nie tylko kwestię uczciwości podatników, ale także dołożenia należytej staranności w obliczaniu wysokości tych zobowiązań”. Trybunał zauważył wówczas, że „sankcje za zaniżenie należności podatkowej w deklaracji wypełnionej przez podatnika, stosowane automatycznie, z mocy ustawy z tytułu jego winy obiektywnej mają znaczenie przede wszystkim prewencyjne. Zmierzają do przekonania podatników, iż rzetelne i staranne wypełnienie deklaracji podatkowej leży w ich interesie. Ujawnienie bowiem błędu w deklaracji pociąga za sobą obowiązek zapłacenia podwyższonej kwoty różnicy podatku należnego i deklarowanego”.

„Zaskarżone przepisy dotyczą podatku od towarów i usług, który dotyczy przede wszystkim podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Od podmiotów tych można oczekiwać profesjonalizmu także w zakresie rozliczania się z podatków. Trybunał zwraca uwagę, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane przez urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej w wymiarze ustawowo określonym – 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub

zawyżenia kwoty zwrotu podatku naliczanego – nie jest tożsame i nie pozostaje w bezpośrednim związku z odpowiedzialnością karnoskarbową. Nawet w przypadku kumulacji dodatkowego zobowiązania podatkowego z odpowiedzialnością karnoskarbową, nie ciąży one z reguły na tych samych podmiotach. Dodatkowe zobowiązania podatkowe ciąży bowiem na podmiotach prowadzących działalność gospodarczą, którymi są często osoby prawne. Odpowiedzialność karnoskarbową ponoszą zaś wyłącznie osoby fizyczne za przestępstwa i wykroczenia karnoskarbowe. Zagrożenie dodatkowym zobowiązaniem podatkowym skłaniać ma podmioty prowadzące działalność gospodarczą do dbałości o należyłą organizację obsługi działalności tego podmiotu w zakresie rozliczeń podatkowych. Odpowiedzialność karnoskarbową ponoszą zaś osoby prowadzące rozliczenia podatkowe podmiotu, na którym ciąży omawiany obowiązek podatkowy”.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku o sygn. K. 17/97 przypomniał, że „odpowiedzialność administracyjna podatnika nie będącego osobą fizyczną, polegająca na obciążeniu go dodatkowym zobowiązaniem podatkowym, przewidzianym w zaskarżonych przepisach nie jest konkurencyjna z odpowiedzialnością karnoskarbową, ponoszoną przez osoby fizyczne. Inaczej problem ten jednak przedstawia się w odniesieniu do podatników podatku od towarów i usług będących osobami fizycznymi. Podatnikowi, który złożył nieprawidłową deklarację podatkową można bowiem zarzucić jakiś stopień niedbalstwa przy składaniu tej deklaracji, co wystarcza do postawienia zarzutu popełnienia wykroczenia karnoskarbowego.

W tych przypadkach powstaje zbieg odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe. Omawiana odpowiedzialność administracyjna uwzględnia interesy skarbu Państwa (...). Tryb stosowania tej sankcji przypomina postępowanie mandatowe, choć różni się od niego tym, iż stosowana jest nie tylko wobec osób fizycznych, ale i jednostek nie będących osobami fizycznymi”.

Trybunał stwierdził wówczas: „mimo tych różnic między porównywanymi postępowaniami pełnią one podobne funkcje. Tak jak w sprawach o drobne naruszenia prawa stwierdzone przez upoważnione organy pozwala ono na natychmiastowe załatwienie sprawy, przez co odciąża właściwe organy orzecznictwa od konieczności rozpoznawania dużej ilości drobnych spraw, co pozwala im skoncentrować się na sprawach poważniejszych, przyczyniając się też w poważnym stopniu do zmniejszenia kosztów postępowania. Regulacja prawna odpowiedzialności administracyjnej podatnika powinna uwzględniać jednak także, jak to ma miejsce w przypadku odpowiedzialności mandatowej, interes ukaranego, a więc zwalniać go od ponoszenia ewentualnej odpowiedzialności przed finansowymi organami orzekającymi za ten sam czyn. Stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej, określanej przez zaskarżoną ustawę jako «dodatkowe zobowiązanie podatkowe» i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe w postępowaniu przed finansowymi organami orzekającymi narusza zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe stanowi bowiem wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia w żadnym stopniu interesu podatnika, który poniósł wskazaną karę administracyjną”.

4. Powyższa argumentacja została wzmocniona w wyroku Trybunału z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04 (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110), w którym Trybunał, rozpoznając skargę konstytucyjną spółki z o.o., czyli osoby prawnej, potwierdził konstytucyjność art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r.

Trybunał uznał wówczas, że „dla oceny kwestionowanego art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. kluczowe znaczenie ma stwierdzenie, że przepis ten nie ustanawia «zwykłego» podatku, ciężaru majątkowego, uszczuplającego majątek każdego rzetelnego podatnika. Przepis ten ustanawia sankcję za naruszenie kluczowego dla konstrukcji podatku od towarów i usług obowiązku ewidencyjnego”.

„Dodatkowy obowiązek podatkowy (sankcja) powstający w związku z uchybieniem powinności ewidencyjnej dotyczy sytuacji, gdy podatnik uchybił swej powinności polegającej na

regularnym składaniu rzetelnej deklaracji podatkowej VAT-7. Podstawowym celem tej powinności jest zapewnienie równości i powszechności podatku (art. 32 w związku z art. 84 Konstytucji). Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest zatem obligatoryjną sankcją administracyjną za złożenie nierzetelnej deklaracji podatkowej. Zastosowanie sankcji jest zaś koniecznym następstwem naruszenia przez podatnika określonych przez ustawę obowiązków ewidencyjnych. Nie bez znaczenia jest fakt, że samo funkcjonowanie podatku od towarów i usług jest oparte na fundamencie samoobliczenia i «sprawności ewidencyjnej» podatników. Każde zatem zakłócenie tej sprawności, nawet gdy nie prowadzi do realnego uszczuplenia należności podatkowych państwa, stanowi przeszkodę w sprawnym funkcjonowaniu tego podatku. Odpowiedzialność podatnika ma charakter obiektywny, gdyż art. 27 nie operuje pojęciem «winy» czy «nieuczciwości», ale pojęciem «nierzetelności». Każde więc, choćby przypadkowe i nieumyślne naruszenie obowiązków ewidencyjnych określone w hipotezie zaskarżonego art. 27 ust. 6 jest zagrożone sankcją”.

Powołując się na utrwalone orzecznictwo, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „ustawodawcy przysługuje swoboda polityczna określania sankcji za naruszenie prawa. «Tam, gdzie przepisy nakładają na osoby fizyczne lub prawne obowiązki, winien się również znaleźć przepis określający konsekwencję niespełnienia obowiązku. Brak stosownej sankcji powoduje, iż przepis staje się martwy, a niespełnianie obowiązku nagminne. (...) Art. 83 Konstytucji nakłada na każdego obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej. Można zatem przyjąć, że w granicach zakreślonych przez Konstytucję ustawodawcy przysługuje swoboda określenia sankcji związanych z niedopełnieniem obowiązku» (wyrok TK z 18 kwietnia 2000 r., sygn. K. 23/99, OTK ZU nr 3/2000, poz. 89, s. 445 i powołany tam wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. P. 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2). Swoboda ustawodawcy nie jest jednak nieograniczona. Konstytucja wymaga od ustawodawcy poszanowania podstawowych zasad polskiego systemu konstytucyjnego na czele z zasadą państwa prawnego, jak również praw i wolności jednostki. Ustawodawca określając sankcję za naruszenie prawa w szczególności musi respektować zasadę równości (wyrok z 29 czerwca 2004 r., sygn. P 20/02, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 61), jak również zasadę proporcjonalności własnego wkroczenia. Nie może więc stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych”.

Trybunał Konstytucyjny podzielił pogląd wyrażony w wyroku z 29 kwietnia 1998 r., że „kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe stanowi (...) wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia w żadnym stopniu interesu podatnika, który poniósł wskazaną karę administracyjną” (sygn. K 17/97, s. 173).

5. Z uwzględnieniem treści orzeczeń Trybunału w sprawach o sygn. K. 17/97 i SK 31/04 ukształtowały się linie orzecznicze Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Wyrazem tego jest m.in. wyrok Sądu Najwyższego z 6 stycznia 1999 r. w sprawie o sygn. akt III RN 99/98 (OSNP 1999/20/635), w którym stwierdzono, że „stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w wyroku z 29 kwietnia 1998 r. jest zasadne, jakkolwiek można mieć wątpliwości co do sposobu i zakresu utraty mocy obowiązującej art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z 8 stycznia 1993 r., gdyż dotyczy ona ich tylko w pewnym zakresie (w jakim dopuszczają one stosowanie wobec tej samej osoby za ten sam czyn sankcji administracyjnych określonych przez ustawę z 8 stycznia 1993 r. jako «dodatkowe zobowiązanie podatkowe» i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe). Z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego wynika, że wyrażona w nim reguła nie odnosi się do przypadków stosowania sankcji administracyjnej wobec osób innych niż osoby fizyczne. (...) Z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego wynika ponadto – mimo iż nie zostało to wyraźnie zaakcentowane – że o kolizji z art. 2 Konstytucji można mówić tylko wtedy, gdy dany czyn, za który zastosowano sankcję administracyjną (podatkową) wyczerpuje równocześnie znamiona wykroczenia skarbowego (choć podatnikowi, który złożył nieprawidłową deklarację podatkową można «z reguły zarzucić jakiś stopień niedbalstwa przy składaniu tej deklaracji, co wystarcza do postawienia zarzutu popełnienia wykroczenia karnoskarbowego»). Jego wywody mogą

jednakże prowadzić także do wniosku dalej idącego, a mianowicie, iż utrata mocy obowiązującej art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z 8 stycznia 1993 r. ma mieć charakter konkretny w tym znaczeniu że sankcji administracyjnej nie można zastosować, gdy wymierzona została kara za wykroczenie skarbowe (a jeżeli wymierzono tę sankcję, to nie jest możliwe zastosowanie kary za wykroczenie), nie zaś, iż ma ona charakter abstrakcyjny, niezależny od tego, jak i jakie konkretnie sankcje w danym przypadku zastosowano do określonego podatnika. Stąd też należy przyjąć, iż w istocie w wyroku Trybunału Konstytucyjnego idzie o stwierdzenie niekonstytucyjności przepisów art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z 8 stycznia 1993 r. w zakresie, w jakim za określone (w sposób abstrakcyjny) czyny przewidziana jest odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe, niezależnie od tego, czy w danym przypadku odpowiedzialność ta wobec określonego podatnika została zastosowana. Taki wniosek jest przy tym zgodny z sentencją wyroku Trybunału Konstytucyjnego i treścią obwieszczenia Prezesa Trybunału, gdyż mowa jest w nich o niezgodności z art. 2 Konstytucji RP (utracie mocy obowiązującej) art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z 8 stycznia 1993 r. w zakresie, w jakim «dopuszczają stosowanie» wobec tej samej osoby sankcji administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, nie zaś w zakresie, w jakim wobec tej samej osoby «zastosowana» została sankcja administracyjna i odpowiedzialność za wykroczenie”.

Naczelny Sąd Administracyjny, po rozpoznaniu w składzie 7 sędziów, 16 października 2006 r. (uchwała nr I FPS 2/06), zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez skład orzekający Izby Finansowej NSA w trybie art. 187 § 1 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, podjął uchwałę, że „przepis art. 27 ust. 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) nie może stanowić podstawy do ustalenia osobie fizycznej dodatkowego zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy grozi jej odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe” (ONSAiWSA 2007/1/3). W uzasadnieniu stwierdzono:

„Odpowiedzialność administracyjna podatnika będącego osobą fizyczną, polegająca na obciążeniu go dodatkowym zobowiązaniem podatkowym przewidzianym w zaskarżonych przepisach, jest konkurencyjna wobec odpowiedzialności karnej skarbowej, ponoszonej przez osoby fizyczne. Podatnikowi bowiem, który złożył nieprawidłową deklarację podatkową, można z reguły zarzucić jakiś stopień niedbalstwa przy składaniu tej deklaracji, co wystarcza do postawienia zarzutu popełnienia wykroczenia skarbowego.

W tych przypadkach powstaje zbieg odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe. Omawiana odpowiedzialność administracyjna więc uwzględnia tylko interesy Skarbu Państwa, a w żadnym stopniu nie uwzględnia interesów podatnika. Tryb stosowania tej sankcji przypomina postępowanie mandatowe, choć różni się od niego tym, że stosowana jest nie tylko wobec osób fizycznych, ale i jednostek organizacyjnych, a wobec tego nie tylko za wykroczenia skarbowe, ale za samo naruszenie określonych obowiązków podatnika. (...) Stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej, określanej przez zaskarżoną ustawę jako «dodatkowe zobowiązanie podatkowe», i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe w postępowaniu przed finansowymi organami orzekającymi narusza zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Kumulowanie bowiem odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe stanowi wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia w żadnym stopniu interesu podatnika, który poniósł wskazaną «karę administracyjną»”.

Przywołując wyrok Trybunału w sprawie o sygn. K 17/97, NSA stwierdził, że: „przeprowadzona w cytowanym wyroku wykładnia normy prawnej zawartej w art. 27 ust. 6 p.t.u.a. w kontekście naruszenia zasady państwa prawa sformułowanej w art. 2 Konstytucji może mieć pełne zastosowanie do podatników będących osobami fizycznymi, którym grozi sankcja, jaką jest «dodatkowe zobowiązanie podatkowe». (...) W tym samym czasie podatnikowi jako osobie fizycznej groziła odpowiedzialność karna skarbowa w razie niedopełnienia określonych obowiązków przy płaceniu podatku od towarów i usług na podstawie art. 102, art. 104a i art. 116 §

3 oraz art. 95 § 1 ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r. (Dz. U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.)”. I w konkluzji NSA „przepis art. 27 ust. 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) nie może stanowić podstawy do ustalenia osobie fizycznej dodatkowego zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy grozi jej odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe. A zatem wykładnia normy prawnej zawartej w art. 27 ust. 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), dokonana przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 29 kwietnia 1998 r. sygn. K. 17/97 (OTK ZU 1998, nr 3, poz. 30) i uznająca, że wymierzenie podwójnych sankcji polegających na ustaleniu «dodatkowego zobowiązania podatkowego» i kary pieniężnej za wykroczenie skarbowe jest niezgodne z art. 2 Konstytucji, dotyczy również odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe. Niedopuszczalne bowiem w państwie prawa jest podwójne karanie sprawców za ten sam czyn”.

6. Omówione wyżej argumenty, które zadecydowały w sprawie o sygn. K. 17/97 o stwierdzeniu przez Trybunał Konstytucyjny zakresowej niezgodności art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z 1993 r. z art. 2 Konstytucji, zachowały w pełni aktualność w stosunku do art. 109 ust. 5 i 6 rozpatrywanej obecnie ustawy o podatku od towarów i usług.

Przesłanką uznania niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu w zakresie objętym pytaniem prawnym Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu jest uznanie przez Trybunał Konstytucyjny, że przepis ten w swym obecnym brzmieniu – podobnie jak art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z 1993 r. dopuszczając stosowanie, wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej przez ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” i odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe w postępowaniu karnym skarbowym, narusza zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Kumulowanie bowiem odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności karnej stanowi wyraz braku proporcjonalności i nadmiernego fiskalizmu. Wykracza poza granice niezbędne dla zapewnienia ponoszenia ciężaru opodatkowania w uzasadnionych granicach osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą – podatników podatku od towarów i usług.

7. Wprowadzone wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego ograniczenie zakresowe regulacji art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług nie ma zastosowania w stosunku do podatników tej ustawy niebędących osobami fizycznymi. U nich nie występuje bowiem kumulacja obowiązku podatkowego w zakresie podatku ciężącego na podmiocie prowadzącym działalność podlegającą opodatkowaniu oraz odpowiedzialności karnej ciężącej na osobach fizycznych zobowiązanych do rzetelnego i terminowego składania deklaracji i rozliczania podatku. W tym zakresie poddany kontroli konstytucyjności przepis jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

8. Orzeczenie niekonstytucyjności zaskarżonych norm powoduje, że z datą ogłoszenia niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw przepisy zawierające te normy we wskazanym w wyroku zakresie utracą moc (art. 190 ust. 3 Konstytucji). Art. 190 ust. 3 Konstytucji dotyczy jednak tylko momentu zmiany stanu prawnego na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego, tj. wyeliminowania normy uznanej za niekonstytucyjną z systemu źródeł prawa. Nie przesądza jednak zakresu czasowego zastosowania stanu prawnego ukształtowanego wyrokiem Trybunału. Wobec sytuacji już ukształtowanych na podstawie normy uznanej za niekonstytucyjną – sanację zapewnia art. 190 ust. 4 Konstytucji, mówiący o ponownym rozstrzygnięciu sprawy, w której wykorzystano niekonstytucyjną normę jako podstawę rozstrzygnięcia. Ten dwuczłonowy system: utrata mocy obowiązującej przez normę niekonstytucyjną od daty promulgacji wyroku (art. 190 ust. 3 Konstytucji) oraz możliwość sanacji przez ponowne rozstrzygnięcie sprawy indywidualnej (art. 190 ust. 4 Konstytucji) nie wyczerpuje wszelkich konsekwencji czasowych orzeczenia

niekonstytucyjności. Tak stać się może z uwagi na dalej toczące się postępowania, w których takiego zastosowania wymagają reguły *ratione temporis*, np. w sytuacji, w której sąd orzeka w sprawie zapoczątkowanej pod rządem przepisów następnie uznanych za niekonstytucyjne i stosuje (z racji reguł prawa intertemporalnego) przepisy już wyeliminowane z obrotu (na skutek orzeczenia niekonstytucyjności ze skutkiem *ex nunc*) albo, z reguły w postępowaniu sądowoadministracyjnym dotyczącym kontroli legalności aktu, gdy sąd orzeka zgodnie z zasadą *tempus regit actum*, a akt powstał na podstawie przepisów uznanych dopiero później za niekonstytucyjne.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że mimo iż utrata mocy obowiązującej norm uznanych za niekonstytucyjne następuje z datą ogłoszenia wyroku Trybunału Konstytucyjnego w Dzienniku Ustaw, to już sam fakt ogłoszenia wyroku przez Trybunał, po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego nie jest pozbawiony prawnego znaczenia dla postępowań toczących się przed organami administracyjnymi lub sądami na tle przepisów dotkniętych niekonstytucyjnością. Już bowiem z momentem publicznego ogłoszenia wyroku (co jest wcześniejsze niż moment derogacji niekonstytucyjnego przepisu przez promulgację wyroku) następuje uchylenie domniemania konstytucyjności kontrolowanego przepisu. To powoduje, że organy stosujące przepisy uznane za niekonstytucyjne powinny uwzględniać fakt, iż chodzi o przepisy pozbawione domniemania konstytucyjności. Okoliczność, że w tych warunkach sądy mają zastosować przepisy, które obowiązywały w dacie zaistnienia zdarzeń przez nie ocenianych, ale następnie zostały uznane za niekonstytucyjne w wyroku Trybunału Konstytucyjnego i na skutek tego nie obowiązują w dacie orzekania, w zasadniczy sposób wpływa na swobodę sądów w zakresie dokonywania wykładni tych przepisów. W orzecznictwie Sądu Najwyższego można napotkać pogląd – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego trafny (por. wyrok: z 29 października 2002 r., sygn. P 19/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 67 i postanowienie z 6 kwietnia 2005 r., sygn. SK 8/04, OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 44) – że orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niekonstytucyjności danej normy stwarza dla organów stosujących prawo wskazówkę, przełamującą zwykłe zasady prawa intertemporalnego i zasady decydujące o wyborze prawa właściwego w momencie stosowania prawa (por. postanowienie SN z 21 września 2005 r., sygn. akt I KZP 16/05, Biuletyn Prawa Karnego 5/05). Tego rodzaju autonomia interpretacyjna przysługująca sądom znajduje zakotwiczenie w art. 8 Konstytucji i jest wyrazem bezpośredniego stosowania Konstytucji w drodze kierowania się wykładnią zgodną z Konstytucją. Konieczność takiego postępowania interpretacyjnego, jak wyżej opisano, wynika z art. 190 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem orzeczenie o niekonstytucyjności musi bowiem prowadzić do dalszych działań, mających na celu przywrócenie stanu zgodności z Konstytucją (por. wyrok TK z 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 26).

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.