

110/10/A/2004

**WYROK**

z dnia 30 listopada 2004 r.

**Sygn. akt SK 31/04\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Janusz Niemcewicz – przewodniczący  
Jerzy Ciemniowski  
Ewa Łętowska – sprawozdawca  
Miroslaw Wyrzykowski  
Marian Zdyb,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 30 listopada 2004 r., skargi konstytucyjnej spółki „FKW LOGISTIC” spółka z o.o. z siedzibą w Tymiance o zbadanie zgodności:

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.) w zakresie, w jakim może być on uznany za podstawę ustalenia wobec podatnika dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia w przypadku wykazania przez podatnika w złożonej deklaracji podatkowej kwoty zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższej od kwoty należnej w sytuacji, gdy nie doszło do zwrotu podatku i powstania zaległości podatkowej, z art. 31 ust. 3 w związku z art. 64 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

**Artykuł 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.) jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z artykułami 2 oraz 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**UZASADNIENIE:**

**I**

1. Skarga konstytucyjna spółki FKW LOGISTIC spółka z o.o. (dalej: spółka LOGISTIC lub spółka), sformułowana została w oparciu o następujący stan faktyczny. 21 kwietnia 2000 r. spółka LOGISTIC złożyła w Urzędzie Skarbowym w Głownie deklarację sporządzoną na potrzeby podatku od towarów i usług (dalej: podatek VAT), za miesiąc marzec 2000 r. W deklaracji tej spółka wykazała nadwyżkę podatku naliczonego nad

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 8 grudnia 2004 r. w Dz. U. Nr 260, poz. 2597.

należnym w kwocie 352.158,00 zł, błędnie dysponując jej zwrot na rachunek bankowy spółki, zamiast do przeniesienia na następny miesiąc. Dyspozycja zwrotu kwoty nadwyżki nie miała oparcia w treści regulacji art. 21 ust. 1-3 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.), z tego względu, że w danym okresie rozliczeniowym spółka dokonywała sprzedaży towarów opodatkowanych wyłącznie stawką 22%. W związku z tym, na podstawie art. 21 ust. 3 ustawy o VAT z 1993 r., spółce przysługiwał zwrot różnicy podatku w kwocie nie wyższej od kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. W rozpatrywanym przypadku dyspozycja zwrotu na konto spółki była uprawniona jedynie do kwoty 16 824,00 zł, zaś w pozostałym zakresie spółka winna wykazać kwotę podatku naliczonego w rubryce „do przeniesienia”, zamiast w rubryce „do zwrotu”.

Pomimo błędnego wykazania przez spółkę kwoty do zwrotu, nie doszło jednak do zwrócenia tej kwoty przez Urząd Skarbowy w Głownie na rachunek bankowy spółki. Tym samym nie powstała zaległość podatkowa w podatku VAT za miesiąc marzec 2000 r.

Urząd Skarbowy w Głownie, działając na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r., decyzją z 8 sierpnia 2000 r. ustalił dla spółki LOGISTIC dodatkowe zobowiązanie podatkowe za miesiąc marzec 2000 r. w wysokości 30% kwoty zawyżenia zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym; zobowiązanie to wyrażało się w kwocie 100 600,00 zł. Spółka odwołała się od tej decyzji do Izby Skarbowej w Łodzi, która decyzją z 27 listopada 2000 r. utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w Głownie. Skarga spółki na decyzję Izby Skarbowej w Łodzi została oddalona przez NSA Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi, wyrokiem z 22 października 2002 r.

Wnosząc skargę konstytucyjną, skarżący podniósł, że ustalone w stosunku do spółki, na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r., „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” nie jest – wbrew swej nazwie – daniną publiczną, lecz w istocie rzeczy stanowi sankcję administracyjną. Skutkiem tej sankcji jest ograniczenie przysługującego podmiotowi prawa własności, a to przez uszczuplenie należących doń zasobów majątkowych. Sankcja przewidziana w zaskarżonym przepisie jest przewidziana na wypadek niewłaściwego wykonania przez podatnika obowiązku złożenia deklaracji dotyczącej podatku VAT.

Skarżący – nie negując co do zasady potrzeby regulacji, której celem jest prewencyjne oddziaływanie na podatników dokonujących samoobliczenia podatku – uważa jednak, że organy władzy publicznej dokonując wyboru tego rodzaju środków powinny – spośród możliwych – wybierać środki najmniej uciążliwe dla jednostki. Ograniczenie gwarantowanych w Konstytucji wolności i praw, w tym prawa własności, powinno pozostawać w odpowiedniej proporcji do celów, których ochrona uzasadnia ustanowienie tego ograniczenia.

Zdaniem skarżącego, ustawodawca dostrzegł wyjątkową uciążliwość sankcji w postaci „dodatkowego zobowiązania podatkowego” i w ust. 7 art. 27 ustawy o VAT z 1993 r. określił przesłanki wyłączające możliwość jej stosowania. Tymi przesłankami, które muszą wystąpić łącznie, są okoliczności, że:

- podatnik dokonał korekty deklaracji VAT przed dniem wszczęcia kontroli przez właściwy organ,
- podatnik wpłacił kwotę wynikającą ze zmiany deklaracji, o ile konieczność dokonania takiej wpłaty zaistniała.

Poza zakresem tej regulacji pozostają natomiast przypadki, gdy – na skutek pomyłki podatnika w wypełnianiu deklaracji VAT – w ogóle nie doszło do wypłacenia

podatnikowi błędnie wykazanej kwoty i – co za tym idzie – nie powstała zaległość podatkowa oraz nie wystąpiło realne zagrożenie interesów fiskalnych państwa.

Konkludując, skarżący stwierdził, że przepis art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. nakazujący nałożenie na podatnika „dodatkowego zobowiązania podatkowego” w związku z nieprawidłowym zażądaniem przez podatnika bezpośredniego zwrotu podatku VAT, mimo iż zwrot taki nie nastąpił, jest naruszeniem konstytucyjnie chronionego prawa własności, wyartykułowanego w art. 64 ust. 1 Konstytucji, gdyż godzi w samą istotę prawa własności. Przewidzianą w zaskarżonym przepisie sankcję należy uznać za nieproporcjonalną w stosunku do celu zamierzonego przez ustawodawcę. Sankcje tego typu winny być stosowane wyłącznie do sytuacji, w których podatnik naruszył interesy fiskalne państwa, tj. doprowadził do powstania zaległości podatkowej. Podatnik, który nie otrzymał nienależnego zwrotu, nie osiąga żadnej korzyści a jednocześnie interes fiskalny państwa nie ponosi uszczerbku. W demokratycznym państwie prawa zaskarżony przepis narusza więc zasadę proporcjonalności oraz zasadę zaufania obywatela do państwa, które są wyartykułowane w art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

2. Prokurator Generalny w piśmie z 9 sierpnia 2004 r. przedstawił stanowisko, że przepis art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. jest zgodny z art. 31 ust. 3 w związku z art. 64 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

Prokurator Generalny podniósł, że Naczelny Sąd Administracyjny oddalając skargę doszedł do wniosku, że wprowadzenie do deklaracji podatkowej nieprawdziwych danych nie było wynikiem oczywistej pomyłki i stwierdził, że spółka, mimo dokonania korekty deklaracji podatkowej, nie może skorzystać z uprawnienia, o którym mowa w art. 27 ust. 7 ustawy o VAT z 1993 r., gdyż korekta ta miała miejsce już po wykonaniu przez Urząd Skarbowy czynności sprawdzających prawidłowość rozliczenia podatku VAT. Sąd podkreślił, że „czynności sprawdzające dokonane przez organ podatkowy nie mogą antycypować ustaleń kontrolnych”. Odnosząc się do naruszeń zasad konstytucyjnych wskazanych przez skarżącą spółkę, Prokurator Generalny – powołując się na dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – podniósł, że w demokratycznym państwie prawnym, którego ustrój oparty jest na zasadzie podziału władzy, stanowienie prawa należy do władzy ustawodawczej, której przysługuje znaczna swoboda w określaniu treści prawa. Do ustawodawcy należy stanowienie prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Kształtowanie zasad prawnych systemu podatkowego stanowi domenę władzy ustawodawczej, gdzie istnieje swoboda wyboru środków prawnych kształtujących założoną politykę podatkową. Zdaniem Prokuratora Generalnego jest oczywiste, że wszelkie zobowiązania finansowe obciążające podatników ze swej istoty w pewnym stopniu stanowią ingerencję w ich prawo własności. Nie każda ingerencja może być jednak uznana za naruszenie zasad konstytucyjnych. O naruszeniu tych zasad, w odniesieniu do prawa daninowego, można mówić tylko wówczas, gdy ustawodawca nie miał konstytucyjnego umocowania do stanowienia zobowiązań podatkowych lub w sposób drastyczny naruszył inne powinności wynikające z Konstytucji.

W ocenie Prokuratora Generalnego podane w skardze konstytucyjnej argumenty nie dają podstaw do uznania, że wysokość „dodatkowego zobowiązania podatkowego”, określona w kwestionowanym przepisie, narusza istotę wolności i praw związanych z ochroną prawa własności. Ponadto skarżąca spółka nie wykazała, że wysokość „kary” (dodatkowego zobowiązania podatkowego) nałożonej przez organ podatkowy naruszyła egzystencję spółki, czy choćby spowodowała trudności w jej funkcjonowaniu. Nie można więc podzielić poglądu o naruszeniu przez art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. zasady proporcjonalności i zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa.

3. W pisemnym stanowisku Marszałek Sejmu wniósł o:

– stwierdzenie, że art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. w brzmieniu obowiązującym przed 1 maja 2004 r. jest zgodny z art. 31 ust. 3 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji oraz

– umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. z art. 2 Konstytucji.

Odnosząc się do zarzutu niezgodności art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. z art. 31 ust. 3 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji, Marszałek Sejmu stwierdził, że zaskarżony przepis ma cel prewencyjny oraz dyscyplinujący, konieczny z uwagi na konstrukcję podatku VAT, opartą na zasadzie samoobliczania. Celem tego przepisu jest przekonanie podatników, że rzetelne wypełnienie deklaracji podatkowej leży w ich interesie, ponieważ ujawnienie błędu w złożonej deklaracji skutkuje automatycznie obowiązkiem zapłaty podwyższonego zobowiązania podatkowego. O prewencyjnym i dyscyplinującym charakterze dodatkowego zobowiązania podatkowego świadczy to, że nie jest ono naliczone wtedy, gdy podatnik sam, przed wszczęciem kontroli, dokona odpowiedniej zmiany złożonej deklaracji podatkowej.

Marszałek Sejmu, powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, podniósł, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r., oprócz cechy sankcji mającej cel prewencyjny i dyscyplinujący, ma wszelkie cechy zobowiązania podatkowego, którego zapłata, zgodnie z art. 84 i art. 217 Konstytucji, należy do obowiązków każdego obywatela. Pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji, jeśli nie jest ukrytą formą konfiskaty mienia. Daniny publiczne, a więc i podatki, są istotnym elementem dobra wspólnego. Potrzeba ich realizacji może powodować ograniczenia w dysponowaniu składnikami majątku podatnika. Prawną przesłanką tych ograniczeń jest treść normatywna pojęcia własności użyta w art. 21 i art. 64 Konstytucji. Treść pojęcia własności zawiera w sobie obowiązki, które wynikają z konieczności ponoszenia ciężarów publicznych, dlatego ingerowanie w sferę prawa własności i innych praw majątkowych należy do zasadniczej treści instytucji podatku.

Odnosząc się do sytuacji przedstawionej przez spółkę, skutkującą według niej nadmiernym uszczupleniem majątku będącego jej własnością, Marszałek Sejmu wskazał, że system prawa podatkowego zawiera instrumenty pozwalające organowi podatkowemu, na wniosek podatnika, odpowiednio zareagować w sytuacjach krytycznych dla podatnika lub interesu publicznego. Ocena wystąpienia „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego” musi być dokonana w oparciu o kryteria zgodne z aprobowaną powszechnie hierarchią wartości.

Marszałek Sejmu podkreślił, że zaskarżony przepis nie ma charakteru represyjnego, a naliczane na jego podstawie „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” mieści się w regułach stanowienia przepisów podatkowych. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest naliczane niezależnie od winy podatnika, adresatem zaś zaskarżonej normy są wyłącznie podmioty, które nie podlegają odpowiedzialności karnoskarbowej, na podstawie przepisów ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 930 ze zm.).

Wnosząc o umorzenie postępowania, w zakresie badania zgodności art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. z art. 2 Konstytucji, 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.), Marszałek Sejmu podniósł, że Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z 29 kwietnia 1998 r., sygn. K. 17/97 (OTK ZU nr 3/1998, poz. 30) orzekł m.in., że przepis art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”

i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji. W pozostałym zakresie Trybunał Konstytucyjny uznał zaskarżony przepis za zgodny z art. 2 Konstytucji. W związku z powyższym, w ocenie Marszałka Sejmu, wydaje się za celowe umorzenie postępowania ze względu na zbędność orzekania we wskazanym zakresie.

## II

Na rozprawie skarżący oraz uczestnicy postępowania podtrzymali swoje stanowiska sformułowane na piśmie i przedstawione wyżej, w części I, uzasadnienia.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

### 1. Problem konstytucyjny

Zaskarżony przepis ma następujące brzmienie: „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. Dotyczy to również różnicy podatku, o której mowa w art. 21 ust. 1”. Skarżący upatruje naruszenia jego konstytucyjnego prawa do ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji) w tym, że kwestionowany przepis ustanawia bezwzględny obowiązek administracji skarbowej do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, niezależnie od tego, czy doszło, czy też nie doszło do uszczuplenia pierwotnych należności podatkowych państwa. Prawem konstytucyjnym, które – według skargi ma doznawać uszczerbku – jest wyartykułowane w art. 64 ust. 1 Konstytucji prawo ochrony własności (każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia). Skarżący wskazuje, że skutkiem ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego jest uszczuplenie jego zasobów majątkowych, a w konsekwencji nieproporcjonalne (ponieważ *in concreto* nie doszło do zapłaty zaniżonego podatku) ograniczenie gwarantowanego konstytucyjnie prawa własności. Zarzut sprowadza się więc do zakwestionowania wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego, tworzącego swoistą sankcję za uchybienie prawidłowości i rzetelności samoobliczenia podatku VAT, a to z uwagi na naruszenie przez ustawodawcę proporcjonalności sankcji do naruszenia. Brak proporcjonalności wyrażać się ma w tym, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe oblicza się identycznie, niezależnie od tego, czy nieprawidłowe samoobliczenie podatku doprowadziło, czy też (jak w konkretnym wypadku) pozostało tylko czysto formalnym uchybieniem, nie powodującym skutków w sferze majątkowej państwa.

### 2. Kontrola konstytucyjności przepisu nieobowiązującego – kwestia wstępna

2.1. Zaskarżony przepis został derogowany ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535) i zastąpiony przepisem art. 109 ust. 5 wyrażającym normę prawną o tożsamej treści. Powstaje zatem kwestia wstępna, dopuszczalności skargi dotyczącej norm już nieobowiązujących.

2.2. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3

ustawy o Trybunale Konstytucyjnym dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa; utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje bowiem dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (por. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5). Z tego punktu widzenia zakwestionowana norma prawna w zakresie, w jakim została wyrażona w derogowanym przepisie, musi być traktowana jako mogąca stanowić przedmiot kontroli konstytucyjności. Umorzenie postępowania w niniejszej sprawie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym z powodu uchylecia zaskarżonego przepisu i zastąpienia go przepisem wyrażającym tę samą normę prawną byłoby niedopuszczalne z uwagi na obowiązywanie art. 39 ust. 3 tej ustawy. Konieczność merytorycznego rozpatrzenia niniejszej sprawy uzasadnia oczywisty związek między zakwestionowaną regulacją i ochroną konstytucyjnych wolności i praw skarżącego. Trybunał Konstytucyjny już wyjaśniał, że związek taki zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki: po pierwsze – przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery chronionych konstytucyjnie wolności i praw; po drugie – nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim zakwestionowany przepis utracił moc obowiązującą; po trzecie – pozbawienie danego przepisu mocy obowiązującej stanowić może skuteczny środek dla przywrócenia ochrony praw naruszonych zastosowaniem kwestionowanej regulacji prawnej (wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; a także wyrok z 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85). Wszystkie te trzy przesłanki występują na tle niniejszej skargi konstytucyjnej. W konkretnym wypadku skarga konstytucyjna podnosi zarzut naruszenia prawa wyrażonego w art. 64 Konstytucji. Brak jest także alternatywnych środków ochrony naruszonego interesu z uwagi na ostateczny i prawomocny charakter wyroku NSA. Natomiast przy hipotetycznym stwierdzeniu niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu dla skarżącego otwierałaby się droga do skorzystania z możliwości wskazanej w art. 190 ust. 4 Konstytucji. W konsekwencji należy uznać, że norma prawna zakwestionowana skargą może być przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego.

3. Zarzut naruszenia konstytucyjnego prawa wnioskodawcy – art. 64 ust. 1 Konstytucji.

3.1. W świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji skarga konstytucyjna jest jednym ze środków służących ochronie konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Ochrona ta realizuje się dwuetapowo. Etap pierwszy tworzy zainicjowane wniesieniem skargi konstytucyjnej postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym, którego rezultatem (w razie uznania zasadności zarzutów zawartych w skardze) jest utrata mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu (art. 190 ust. 1 i 3 Konstytucji). Etap drugi polega na restytucji konstytucyjności przez ponowne rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy skarżącego, w postępowaniu toczącym się przed sądem lub organem administracji publicznej, który poprzednio wydał na podstawie tegoż przepisu ostateczne rozstrzygnięcie o określonych konstytucyjnie wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego (art. 190 ust. 4 Konstytucji). Artykuł 79 ust. 1 Konstytucji zakłada, że w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi Trybunał Konstytucyjny bada zaskarżony przepis z punktu widzenia jego zgodności z tymi przepisami Konstytucji, które są podstawą przysługujących skarżącemu wolności i praw.

3.2. Z tego punktu widzenia zasadniczym zarzutem sformułowanym w skardze konstytucyjnej jest zarzut naruszenia art. 64 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, który odczytywany w związku z ustępem 3 art. 64, określa granice ograniczeń prawa własności i innych praw majątkowych. Zarzut naruszenia prawa podmiotowego gwarantowanego przez art. 64 Konstytucji, przez określenie dodatkowego zobowiązania podatkowego, a tym samym pozbawienie skarżącego części uzyskanego w wyniku działalności gospodarczej majątku jest określony prawidłowo. Niewątpliwie nakładanie ciężarów publicznych (w tym także podatków) i konieczność ich zapłaty, jest ingerencją w sferę chronioną konstytucyjnie. Nie ulega bowiem wątpliwości, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych ogranicza prawo do korzystania z własności, jak również do czerpania z niej godziwych pożytków. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w pełnym składzie w wyroku z 20 listopada 2002 r. „ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw (...) nakładanie przez władze publiczne ciężarów publicznych, świadczeń i podatków, jest rodzajem «traktowania przez władzę publiczną» adresatów tych obciążeń. Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych” (sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że immanentną granicą ingerencji podatkowej jest istota prawa własności. Konstytucja zakazuje bowiem kształtowania obowiązków podatkowych w taki sposób, żeby stały się one instrumentem konfiskaty mienia (wyroki TK z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64). Granice władztwa podatkowego państwa wyznacza również zasada równości i zasada sprawiedliwości (wyroki TK z: 4 maja 2004 r., sygn. K 8/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37; 22 października 2002 r., sygn. SK 39/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 66; 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95).

3.3. Zagadnieniem prawnym rysującym się w analizowanej sprawie jest jednak pytanie, czy ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego, w sytuacji naruszenia przez skarżącego obowiązku ewidencyjnego w podatku VAT, może być traktowane jako naruszająca konstytucyjne granice ochrony prawa własności. Zaznaczyć należy, że samo sformułowanie zarzutu skargi, jako odnoszącego się do kwestii proporcjonalności dodatkowego zobowiązania podatkowego, tworzącego sankcję dla czysto formalnego uchybienia obowiązkowi ewidencyjnemu, związanym z podatkiem VAT, wyklucza rozważanie problemu w kategoriach przekroczenia, czy naruszenia istoty prawa chronionego w art. 64 ust. 1 Konstytucji. Problemem jest tu bowiem kwestia utrzymania się legislatora w granicach przysługującej mu swobody regulacyjnej, na określonym poziomie, nie zaś zarzut, iż legislator w ogólności wykroczył poza granice tej swobody.

Przepisy procedury podatkowej zawierają instrumenty umożliwiające miarkowanie nadmiernie surowych podatków i związanych z nimi sankcji, które mogłyby stanowić zagrożenie dla bytu działalności gospodarczej skarżącego. Okoliczność, że w konkretnym wypadku skarżącego próba wykorzystania tych instrumentów okazała się nieskuteczną, dotyczy sfery stosowania prawa i nie może przesądzać o niekonstytucyjności przepisów takie sankcje wprowadzających.

3.4. W związku z tym należy zauważyć, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym obowiązkiem uregulowanym w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji „Finanse publiczne”. Oznacza to, że przepisy prawa podatkowego mają swoją

własną, odrębną podstawę konstytucyjną, wyraźnie upoważniającą ustawodawcę do stanowienia ograniczeń praw majątkowych. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych, w tym sankcji, za naruszenie obowiązków podatkowych (jakkolwiek skarżąca kwestionuje możliwość odniesienia art. 84 Konstytucji do tych sankcji) oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tymi obowiązkami. W szczególnych wypadkach prowadzić to nawet może do umniejszenia substancji tego majątku. Jednakże fakt ten nie może *per se* być uznany za niezgodną z Konstytucją ingerencję w sferę majątkową jednostki. Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe dokonane przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela powinna być traktowana jako ograniczenie jego własności (zob. wyrok TK z 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia na tle Konstytucji. Ustawodawcy przysługuje bowiem swoboda posługiwania się różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, a także stanowienia ulg i przyznawania zwolnień (wyroki TK z: 3 listopada 1998 r., sygn. K. 12/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 98; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1), o ile mają rzeczowe uzasadnienie i nie uzasadniają zarzutu arbitralności. Ogólnie można stwierdzić, że choć każde nałożenie podatków lub ciężarów publicznych jest – obiektywnie – ingerencją w prawo majątkowe (prawo własności *sensu largo*), to sam ten fakt nie przesądza o naruszeniu konstytucyjnych praw lub wolności i myśl tę wyrażono w samej Konstytucji, w jej art. 84 i art. 217. Dlatego kwestionując konstytucyjność nakładania podatków i ciężarów publicznych nie wystarczy powoływać się na sam fakt ingerencji we własność (majątek) *sensu largo*. W ogólności kwestionowanie konstytucyjności ciężarów publicznych (w tym podatków) z uwagi na specyfikę konstytucyjnego normowania tej kwestii (art. 84 i art. 217), wyjątkowo tylko byłoby uzasadnione zarzutem naruszenia materialnoprawnej legitymizacji ustawodawcy (rozmiar podatku). Częściej natomiast niekonstytucyjność dotycząca zagadnień podatkowych przybiera postać uchybień w sposobie nakładania podatków (podobnie wyrok z 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94).

#### 4. Charakter zobowiązania podatkowego powstającego w związku z uchybieniem powinności ewidencyjnej

4.1. 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. Tym niniejsza skarga różni się od sytuacji, jaka miała miejsce na tle skargi o sygn. SK 33/03, gdzie kontrolowany przepis odnosił się do samej konstrukcji „zasadniczego” obowiązku podatkowego na tle podatku VAT. 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. Wyjątek od zasady wprowadza ust. 7 tegoż art. 27, który wyłącza odpowiedzialność tylko tego podatnika, który przed dniem wszczęcia kontroli skarbowej dokona odpowiedniej zmiany deklaracji podatkowej oraz wpłaci do urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze zmiany deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. Ta sytuacja jednak nie powstała na tle rozpatrywanej skargi, na co *nota bene* trafnie zwrócono uwagę w stanowisku Prokuratora Generalnego. Skarga nie wskazuje nawet na to, żeby na tle prawnej kwalifikacji stanu faktycznego sprawy dochodziło do wątpliwości. Oczywiście gdyby tak było, ta kwestia nie mogłaby stanowić przedmiotu kontroli ze strony Trybunału Konstytucyjnego w ramach art. 79 Konstytucji.

4.2. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego 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.

4.3. Mając na uwadze charakter odpowiedzialności za uchybienie obowiązkowi ewidencyjnemu, zakwestionowanej normie zarzutu nieadekwatności nie można postawić. Obowiązek ten ma charakter formalny, a sama rzetelność dokumentacyjna jest wartością wymagającą ochrony z przyczyn uzasadnionych. Sankcja nie ma więc także charakteru nieracjonalnego. Pozostaje ocena współmierności (dolegliwości) sankcji.

5. Proporcjonalność sankcji ustanawianych w celu zabezpieczenia przestrzegania norm prawnych

5.1. Kwestia ta była wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego.

W wyroku z 12 stycznia 1999 r. (sygn. P. 2/98) Trybunał Konstytucyjny uznał, że sankcja rozbiórki budynku wzniesionego bez pozwolenia budowlanego, określona w art. 48 Prawa budowlanego (stan prawny w tym zakresie uległ już zmianie), jest zgodna z zasadą ochrony prawa własności oraz z zasadą równości. W wyroku tym podkreślono, że

„wprowadzony w art. 48 prawa budowlanego mechanizm, poprzez jego automatyzm i obligatoryjność, jak również poprzez wyeliminowanie z niego jakichkolwiek przesłanek nieostrych i ocennych, ogranicza w znacznym stopniu obawy o nieprawidłowe (właśnie «korupcjogenne») jego zastosowanie. Taki jednoznaczny charakter ma również ustanowiony w art. 49 ust. 1 prawa budowlanego wyjątek, warunkujący uniknięcie przymusowej rozbiórki obiektu upływem czasu oraz uzyskaniem rozstrzygnięcia administracyjnego sanującego brak pozwolenia na budowę”. W wyroku z 26 marca 2002 r. Trybunał Konstytucyjny uznał, iż zasada proporcjonalności „nie może służyć za podstawę ochrony interesu wynikającego z naruszenia prawa” (sygn. SK 2/01, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 15), a w wyroku z 14 czerwca 2004 r., że „naruszenie prawa nie powinno przynosić sprawcy korzyści ekonomicznych (...) konieczne jest stworzenie takiej sytuacji, w której naruszenie prawa staje się dla sprawcy nieopłacalne. Wysokość opłaty, do wniesienia której przedsiębiorca jest zobowiązany w przypadku wprowadzenia do obrotu produktu bez wymaganej certyfikacji, powinna zapobiegać kalkulowaniu przez zobowiązanego ewentualnych korzyści płynących z naruszenia prawa” (sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56).

5.2. Trybunał Konstytucyjny podziela pogląd wyrażony w wyroku z 29 kwietnia 1998 r., że „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” (sygn. K. 17/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 30, s. 173). Jednakże na tle niniejszej sprawy nie zachodzi tego rodzaju nieprawidłowość. Co więcej, stan faktyczny sprawy wskazuje, że w przypadku skarżącej (która zarówno w skardze, jak i w czasie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym kilkakrotnie powoływała się na to właśnie rozstrzygnięcie) nie doszło do kumulacji odpowiedzialności administracyjnej i karnej, a obowiązujący wówczas stan prawny każe domniemywać, że nie byłoby podstaw do duplikacji odpowiedzialności za ten sam czyn. Uwzględnić należy również niekwestionowany fakt, że skarżąca naruszyła obowiązek ewidencyjny. Nie jest też – wbrew jej twierdzeniom – oczywiste *prima facie*, że skutkiem tego naruszenia nie byłoby uszczuplenie dochodów państwa. Nie można bowiem wykluczyć, że to, iż do tego uszczuplenia nie doszło, jest konsekwencją przyczyn pozostających poza sferą skarżącego. Trybunał Konstytucyjny dostrzega negatywne skutki automatyzmu działania przepisów sankcjonujących uchybienia ewidencyjne i dotkliwość ich działania w wypadku, gdy podstawą wymiaru podatku dodatkowego jest kwotowo wysoka podstawa. Zarazem jednak Trybunał Konstytucyjny zdaje sobie sprawę z wad systemu przewidującego indywidualne, uznaniowe miarkowanie sankcji podatkowych.

5.3. Optymalizacja przepisów prawnych nie jest tożsama z kontrolą konstytucyjności. Szczególnie wstrzemięźliwie należy podchodzić do wypadków, gdy zarzut naruszenia proporcjonalności nie przedstawia się w sposób oczywisty, zaś dotyczy norm, które zostały już uchylone. W takim bowiem wypadku brak wstrzemięźliwości musi prowadzić do zniweczenia pewności prawnej co do już ukształtowanych, zamkniętych stanów prawnych, uprzednio poddanych kontroli sądowej.

5.4. W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny dochodzi do wniosku, że zaskarżona norma nie nakłada nieproporcjonalnych ciężarów i z tej przyczyny nie może być uznana za niekonstytucyjną ingerencję w prawo majątkowe chronione konstytucyjnie (art. 64 ust. 1 Konstytucji).

#### 6. Zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji

Został on powołany w skardze tylko pomocniczo (co przyznano w zażaleniu) i uzupełniał on wskazanie art. 31 ust. 3 Konstytucji (nieproporcjonalność wkroczenia we własność). Podobnie też zarzut ten ujęto w postanowieniu uwzględniającym zażalenie, gdzie odniesiono go do naruszenia sprawiedliwości społecznej. W tej sytuacji wywody zawarte wyżej, w punktach 3-5 uzasadnienia, wyczerpują problem także w zakresie, w jakim skarga formułuje zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji.

#### 7. W konkluzji orzeczono jak w sentencji.