

18 kwietnia 1997 r.

RPO/243044/97/VI/AC-Z/2

**TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY
WARSZAWA**

**WNIOSEK
Rzecznika Praw Obywatelskich**

Na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 470; zm. Dz.U. z 1993 r. Nr 47, poz. 213; zm. z 1994 r. Nr 122, poz. 593; zm. z 1995 r. Nr 13, poz. 59; zm. z 1996 r. Nr 77, poz. 367) i art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 471)

w n o s z ę

o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że przepisy art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11 poz. 50, zm.: Nr 28 poz. 127, Nr 129, poz. 599, z 1994 r. Nr 132, poz. 670, z 1995 r. Nr 44, poz. 231, Nr 142, poz. 702, Nr 142 poz. 703 oraz z 1996 r. Nr 137 poz. 640) w części dotyczącej ustalania "dodatkowego zobowiązania podatkowego" przez organ skarbowy, są niezgodne z art. 1 Przepisów Konstytucyjnych pozostawionych w mocy przez art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą RP oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U.

Nr 84, poz. 426, ze zm. z 1995 r. Nr 38, poz. 184; Nr 150, poz. 729, z 1996 r. Nr 106, poz. 488).

U z a s a d n i e n i e

1. W dniu 20 listopada 1995 r. Rzecznik Praw Obywatelskich skierował do Trybunału Konstytucyjnego wnioski o stwierdzenie, że postanowienia art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z dnia 8 stycznia 1993 r. (Dz.U. 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm. Dz.U. 1993 r. Nr 28, poz. 127, Nr 129, poz. 599, z 1994 r. Nr 132, poz. 670, z 1995 r. Nr 44, poz. 231, Nr 142, poz. 702 i 703) są niezgodne z art. 1 Przepisów Konstytucyjnych pozostawionych w mocy przez art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą RP oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426, z późn. zm.). Stanowią one bowiem w rzeczywistości pod określeniem "podwyższenia" lub "zwiększenia" wymiaru podatku przepisy karne stosowane niezależnie od przepisów karnych zawartych w ustawie karnej-skarbowej (dot. przestępstw i wykroczeń w zakresie zobowiązań podatkowych), a stosowane bez zachowania odpowiedniego postępowania właściwego dla wymiaru kar przez finansowe organa orzekające oraz bez możliwości żądania przez obwinionego podatnika rozpoznania sprawy przez właściwy sąd według przepisów kodeksu postępowania karnego, ograniczają jego prawo sądu.

Na rozprawie przed Trybunałem Konstytucyjnym, która odbyła się w dniu 22 października 1996 r., przedstawiciel Prezydium Sejmu wniósł o odroczenie wydania orzeczenia, a to wobec trwania procesu legislacyjnego nad nowelizacją ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. 1993 r. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.), który obejmuje także zaskarżone przez Rzecznika Praw Obywatelskich przepisy.

Mimo zapowiedzi przedstawiciela Prezydium Sejmu RP złożonej na rozprawie w dniu 22 października 1996 r., iż kwestionowane sankcje zawarte

w art. 27 ust. 5 staną się przepisem karnym usytuowanym w ustawie karnej skarbowej, Sejm RP nowelizując zaskarżoną ustawę nie usunął postanowień o tzw. "sankcjach skarbowych". Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. 1996 r. Nr 137, poz. 640), w art. 1 pkt 18 dokonała zmiany treści art. 27 tej ustawy w ten sposób, że przewidziała zamiast dotychczasowego "podwyższania" oraz "zwiększania" ustalonego podatku - "ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia", które w istocie swojej jest taką samą "sankcją karną" w postaci kary pieniężnej, choć nieco niższą.

Ponieważ uchwalona została nowa treść zaskarżonego art. 27 Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem z dnia 5 marca 1997 r. (sygn. akt K.26/95) po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich postanowił umorzyć postępowanie na podstawie art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (tekst jednolity: Dz.U. 1991 r. Nr 109, poz. 470 z późn. zm.: Dz.U. 1993 r. Nr 47, poz. 213; z 1994 r. Nr 122, poz. 593; z 1995 r. Nr 13, poz. 59; z 1996 r. Nr 77, poz. 367), albowiem nie orzeka o treści ustawy nie obowiązującej.

2. Przyczyną ponownego złożenia wniosku przez Rzecznika Praw Obywatelskich jest utrzymanie w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z dnia 8 stycznia 1993 r. (Dz.U. 1993 r. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) "sankcji skarbowych" nakładanych w trybie administracyjnym przez organa podatkowe. "Sankcje skarbowe", będące w rzeczywistości karami pieniężnymi, mogą niekiedy przewyższać kary pieniężne określone w ustawie karnej skarbowej. Zachodzi więc potrzeba wypowiedzenia się przez Trybunał Konstytucyjny co do dopuszczalności w prawie polskim nakładania na podatnika tego rodzaju sankcji i w takim trybie.

Rzecznik nie występuje przeciwko karaniu podatnika za wykroczenia podatkowe. Uważa jedynie, iż orzeczenie kary może nastąpić tylko w trybie przewidzianym przez prawo karne (karno-skarbowe lub karno-administracyjne).

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego należy przyjąć, że przy wymierzaniu kary musi wystąpić subiektywny element zawinienia, a podmiot, który nie dopełnia obowiązku musi mieć możliwość obrony i wykazania, że niedopełnienie obowiązku jest następstwem okoliczności, za które nie ponosi odpowiedzialności. "Sankcja administracyjna" nie może być przepisem represyjnym. Przez przepisy represyjne należy rozumieć nie tylko przepisy karne sensu stricto, ale wszystkie przepisy o charakterze represyjnym (sankcjonująco-dyscyplinujące), a więc wszelkie przepisy, których celem jest poddawanie obywatela jakiejś formie ukarania (sygn. akt U.7/93, K. 11/94 i K.4/95).

Rzecznik Praw Obywatelskich nie kwestionuje rzeczywistych "sankcji podatkowych", a więc uprawnień organu podatkowego do samodzielnego ustalenia podatku od towarów i usług przy zastosowaniu stawki 22% - bez prawa obniżenia kwoty należnego podatku, o którym mowa w art. 19 ustawy, a także stosowanych do podatników zwolnionych od podatku od towarów i usług na podstawie art. 14 ust. 5, i do podatników, którzy prowadzili w sposób nierzetelny lub w ogóle nie prowadzili ewidencji. Jeśli bowiem podatnik nie prowadzi ewidencji, o której stanowi ustawa w art. 27 ust. 1 lub prowadzi ją w sposób nierzetelny, albo nie spełnia warunków zwolnienia, organ podatkowy ma prawo do samodzielnego ustalenia maksymalnej stawki podatku. Takie uprawnienia można określić mianem "sankcji podatkowej".

3. Artykuł 27 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym także po nowelizacji ustawą z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i zmianie ustawy karej skarbowej (Dz.U. 1996 r. Nr 137, poz. 640), stanowi, że:

ust. 5 - "W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, urząd skarbowy lub urząd kontroli skarbowej określa wysokość tego zobowiązania w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia."

ust. 6 - "W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, urząd skarbowy lub urząd kontroli skarbowej określa wysokość tego zobowiązania 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."

Postanowienia te są - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - wyznaczają karę pieniężną - grzywnę, taką samą jaką przewiduje art. 8 pkt 3 u.k.s., orzekaną poza postępowaniem karnym-skarbowym i nakładającą się na kary orzekane na mocy ustawy karnej-skarbowej. Tak więc za ten sam czyn podatnik może być ukarany przez nałożenie wielokrotnych sankcji pieniężnych. I tak:

- przez określenie przez organ podatkowy w drodze oszacowania wartości niezaewidencjonowanej sprzedaży i ustaleniu podatku przy zastosowaniu stawki 22% bez prawa do obniżenia kwoty podatku należnego,
- przez ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30% wartości zobowiązania prawidłowo ustalonego przez urząd skarbowy lub urząd kontroli skarbowej,
- przez wymierzenie kary przewidzianej w ustawie karnej-skarbowej.

Jak wyżej wskazano, przez przepisy karne należy rozumieć nie tylko przepisy karne sensu stricto, ale wszystkie przepisy, których celem jest poddanie obywatela jakiejś formie ukarania. Wszelkie zaś regulacje karne muszą odpowiadać ściśle określonym wymogom. Wynika to z zasady państwa prawnego sformułowanej w treści przepisu art. 1 pozostających w mocy Przepisów Konstytucyjnych.

To, że zaskarżony art. 27 ust. 5, 6 i 8 stanowi kary - wynika także z analizy semantycznej. Postanowienia ust. 5 i 6 art. 27 ustawy rozpoczynają się bowiem od słów "w razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej ...", albo "w razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej ...".

Należy wskazać, że ustawa karna skarbową przewiduje *expressis verbis* kary zwielokrotnionej "kwoty narażonej na uszczuplenie" (art. 80 § 1 i § 2, art. 81 § 1 i § 3, art. 84 § 1 i inne). Dla przyjęcia, że obciążenie zapłatą zwielokrotnionego uszczuplenia jest karą o charakterze grzywny, o której stanowi art. 8 ustawy karnej skarbowej, jest bez znaczenia, czy zwielokrotnienie to będzie 10-cio, czy 4-ro krotne, czy też będzie to zwiększenie tylko o określony procent kwoty narażonej na uszczuplenie. Ustawa karna skarbową w art. 10 stanowi bowiem, że grzywnę wymierza się w wysokości co najmniej 100 zł, a w art. 11, że jeśli wymiar grzywny jest przewidziany w wielokrotności kwoty należności państwowej narażonej na uszczuplenie, za kwotę tę przyjmuje się różnicę między kwotą należną, a kwotą przypadającą do uiszczenia według zeznań lub zgłoszenia strony.

Zaskarżony przepis ustawy stanowiący o możliwości ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przez urzędy skarbowe kwoty w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia tego zobowiązania bądź jego zawyżenia, przewiduje więc kary o charakterze grzywny, nakładane decyzją administracyjną w postępowaniu administracyjnym mimo, iż art. 3 § 1 Kpa wyraźnie stanowi, że "przepisów kodeksu postępowania administracyjnego nie stosuje się do postępowania w sprawach karnych-skarbowych".

4. W postanowieniach ustawy karnej-skarbowej określającej materialne elementy czynu, jak i kary za przestępstwa i wykroczenia w zakresie zobowiązań podatkowych, w sposób różnicowany ujęto czyny polegające na uszczuplaniu należnego Skarbowi Państwa podatku w postępowaniu w sprawach zobowiązań podatkowych przez niezgodność danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości albo przez podanie takich danych niezgodnych z rzeczywistością, w tym w związku z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg (art. 94 - 105 u.k.s.). Jeśli kary za popełnienie takich czynów są - w ocenie ustawodawcy - z punktu widzenia prewencji szczególnej i ogólnej zbyt niskie, nic nie stoi na przeszkodzie, aby ustawodawca kary za określone czyny w postępowaniu karnym skarbowym odpowiednio zaostrzył. Nic także nie stało na przeszkodzie, aby w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów

i usług oraz o podatku akcyzowym zamieścić rozdział "sankcje karne", zawierający wyraźnie określone materialne elementy czynów, jak i kary za te czyny, wskazując jednocześnie procedurę karną, według której postępowanie w tych sprawach powinno być prowadzone przed organami skarbowymi łącznie ze środkami zaskarżenia i prawem podatnika żądania skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego. W demokratycznym państwie prawnym przepisy karne muszą zawierać wyraźnie sprecyzowane materialne elementy czynu uznanego za przestępczy i muszą być zdefiniowane w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny, ze wskazaniem norm prawa procesowego, według którego kara będzie wymierzona (Postanowienie T.K. sygn. S.6/91).

Skargi do NSA na nałożone "sankcje skarbowe" są bezskuteczne. Potwierdził to m.in. Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie w wyroku z dnia 3 sierpnia 1994 r. (sygn. SA/Kr-942/94), który - oddalając skargę - ograniczył się do stwierdzenia, iż "organ podatkowy nałożył sankcję skarbową zgodnie z obowiązującą ustawą".

Jak wskazuje prof. L. Garlicki prawo do sądu zakłada, że kontrola sądowa musi mieć charakter zupełny, to znaczy dotyczyć kwestii faktów i prawa. Nałożenie kary może przy tym nastąpić tylko przez sąd właściwy, niezależny od władzy wykonawczej ("Prawo do sądu" w pracy zbiorowej "Prawa człowieka" Warszawa 1991, str. 547).

Także Trybunał Konstytucyjny wskazał, że "w demokratycznym państwie prawnym wymaganie określoności dotyczyć musi zarówno materialnych elementów czynu, jak i elementów kary, tak by czyniło to zadość wymaganiu przewidywalności". Przepisy prawne muszą bowiem stwarzać obywatelowi (podmiotowi odpowiedzialności karnej) możliwości uprzedniego i dokładnego rozeznania, jakie mogą być prawno-karne konsekwencje jego postępowania. Materialne elementy czynu, uznanego za przestępny, muszą więc być zdefiniowane w ustawie - zgodnie z konstytucyjną zasadą wyłączności ustawy - w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny. Zasada ta ma pełne zastosowanie do przestępstw i wykroczeń skarbowych (art. 1 i 2 u.k.s. oraz art. 35 i 36 u.k.s.). Wymierzenie kary w państwie prawnym musi być zabezpieczone odpowiednią

procedurą gwarantującą obwinionemu prawo do obrony, a przy wymierzaniu kary musi być badany stopień zawinienia - niezależnie od tego, że w niektórych wypadkach ustawa przewiduje karę także za działanie nieumyślne (postanowienie z dnia 25 września 1991 r. S.6/91 oraz orzeczenie z dnia 1 marca 1994 r. U.7/93). Część II ustawy karnej-skarbowej zawierająca przepisy ogólne o właściwości sądów i finansowych organów orzekających - stanowi o procedurze (skądinąd kwestionowanej jako naruszającej w niektórych przypadkach prawo do sądu) z zastosowaniem przepisów Kpk (art. 173 u.k.s.), która w przypadkach nakładania tzw. "sankcji skarbowych" w toku administracyjnego postępowania podatkowego - nie ma zastosowania. Narusza to zasady sprawiedliwości proceduralnej będącej elementem państwa prawnego, a w konsekwencji art. 1 Przepisów Konstytucyjnych.

Z tych względów wnoszę jak w sentencji.

/-/ Prof. Adam ZIELIŃSKI