

**Dz.U. 2001 Nr 67 poz. 714**

**W Y R O K**

z dnia 18 czerwca 2001 r.

**Sygn. P. 6/00**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Janusz Niemcewicz – przewodniczący

Teresa Dębowska-Romanowska

Lech Garlicki

Stefan J. Jaworski

Jerzy Stępień – sprawozdawca

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 18 czerwca 2001 r. na rozprawie pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie, z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: wnioskodawcy, Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego o stwierdzenie:

czy art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 roku o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

o r z e k a:

**Art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 roku 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 142, poz. 702, poz. 703; z 1996 r. Nr 137, poz. 640; z 1997 r. Nr 123, poz. 776, poz. 780, Nr 141, poz. 943, Nr 162, poz. 1104, Nr 111, poz. 722, Nr 137, poz. 926; z 1998 r. Nr 161, poz. 1076; z 1999 r. Nr 50, poz. 499, Nr 57, poz. 596, Nr 95, poz. 1100) jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**Uzasadnienie:**

**I**

1. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie – Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie postanowieniem z 28 października 1999 r. skierował do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne czy art. 27 ust. 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11 poz. 50 ze zm.; dalej: ustawa) jest zgodny z art. 2 Konstytucji RP. Wątpliwości NSA odnośnie do konstytucyjności wymienionego przepisu wynikają stąd, że według Sądu przepis ten – w przypadku

nierzetelnego prowadzenia ewidencji dla potrzeb wymierzania podatku od towarów i usług – dopuszcza do powstania zbiegu odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności karnej skarbowej wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, co stanowi wyraz nadmiernego fiskalizmu. Kwestionowany przepis ustawy pozwala bowiem – w razie nieprowadzenia ewidencji lub prowadzenia jej w sposób nierzetelny – na określenie wartości niezaewidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania i ustalenia zobowiązania podatkowego przy zastosowaniu stawki 22%, bez prawa obniżenia kwoty podatku należnego, o którym mowa w art. 19 ustawy. Jednocześnie zaś, zgodnie z art. 99 § 1 ustawy karnej skarbowej z 26 października 1971 r., każdy, kto przez naruszenie przepisów podatkowych naraża Skarb Państwa na uszczuplenie podatku, nawet jeżeli czyn ten nie stanowi przestępstwa lub wykroczenia określonego w art. 92-95, 97-98 ustawy karnej skarbowej, podlega karze grzywny do 5000 zł.

2. Zarówno Minister Finansów, jak i Prokurator Generalny wyrazili zgodny pogląd, iż kwestionowany przepis nie jest sprzeczny z konstytucją. Jednakże każdy z nich swoje stanowisko uzasadnił w odmienny sposób.

Zdaniem Ministra Finansów w przedmiotowej sprawie nie zachodzi przypadek zbiegu wymienionych rodzajów odpowiedzialności. W sytuacji bowiem nierzetelnego prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 27 ust. 1 ustawy, podatnik może podlegać wyłącznie odpowiedzialności z ust. 2 tegoż artykułu ustawy, natomiast nie wywiązywanie się z nałożonych obowiązków w zakresie prowadzenia ewidencji nie daje podstawy do zastosowania sankcji karno-skarbowej (art. 95 § 1 ustawy karno-skarbowej), gdyż jej nałożenie wymaga „narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku poprzez niedbałe prowadzenie ksiąg”. Taka sytuacja zaś – zdaniem Ministra Finansów – nie występuje w rozpatrywanej sprawie, ponieważ zarzut nierzetelnego prowadzenia ewidencji dotyczy podatnika ustawowo zwolnionego od podatku. Brak obowiązku podatkowego wyklucza zaś możliwość postawienia takiemu podatnikowi zarzutu narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku. Z tego samego powodu nie może mieć tu także zastosowania powołany przez Naczelnego Sąd Administracyjny w uzasadnieniu pytania prawnego art. 99 § 1 ustawy karno-skarbowej. Zdaniem Ministra Finansów dopiero po przekroczeniu ustalonego limitu obrotu (80 tys. zł), kiedy podatnik nie może już korzystać ze zwolnienia podatkowego, możliwy byłby zbieg odpowiedzialności administracyjnej oraz odpowiedzialności karno-skarbowej za nierzetelne prowadzenie ewidencji podatkowej. Jednakże podstawą zastosowania tej pierwszej nie byłby art. 27 ust. 2 ustawy, lecz jej art. 27 ust. 5-6 i ust. 8. Dopuszczalność zbiegu takiej odpowiedzialności została jednak rozstrzygnięta negatywnie wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 29 kwietnia 1998 r. (*sygn. K. 17/97*, OTK ZU Nr 3/98 poz. 30). Trybunał orzekł wówczas, że przepisy art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy „w zakresie, w jakim dopuszczają stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako *dotatkowe zobowiązanie podatkowe* i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe są niezgodne z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.”

Prokurator Generalny uzasadniając zgodność kwestionowanego przepisu z Konstytucją RP stanął na stanowisku, że przewidziana w przepisie art. 27 ust. 2 ustawy sankcja nie może być traktowana jako kara czy też odpowiedzialność o charakterze administracyjnym. Sankcja ta nie jest bowiem żadnym dodatkowym zobowiązaniem podatkowym, analogicznym do tego, jakie przewiduje art. 27 ust. 5-6 i 8 ustawy, ani karą pieniężną, lecz jedynie obiektywnym obliczeniem należnego podatku i cofnięciem podatnikowi przywileju, polegającego na możliwości odpisania wartości podatku naliczonego, który wcześniej uzyskał on w zamian za podporządkowanie się

przewidzianym w ustawie rygorom w zakresie ewidencji. Obliczenie to następuje z powodu nierzetelnego wywiązywania się z tych rygorów. Jest to więc konsekwencja utraty zaufania organów finansowych do podatnika. Restrykcje przewidziane w omawianym przepisie mają jedynie na celu zdyscyplinowanie podatnika i zmierzają do prawidłowego obliczenia należności podatkowych, a nie do ukarania w aspekcie karnym poprzez nałożenie dodatkowych dolegliwości finansowych.

Jeżeli osoba fizyczna – dowodzi Prokurator Generalny – odpowiedzialna za rzetelność prowadzenia ewidencji podatkowej podmiotu gospodarczego zostanie uznana winną tego zaniedbania, i to w formie *dolus directus*, to może być pociągnięta do odpowiedzialności karnej skarbowej na podstawie przepisów prawa karnego, określonych w kodeksie karnym skarbowym lub we wcześniej obowiązującej ustawie karnej skarbowej. Odpowiedzialność karna skarbową nie zwalnia bowiem od uiszczenia należności skarbowych, których uszczuplenia dopuścił się podmiot przestępstwa lub wykroczenia skarbowego.

W konsekwencji zastosowanie przepisu art. 27 ust. 2 ustawy, w przypadku gdy podatnik zostanie jednocześnie pociągnięty do odpowiedzialności karno-skarbowej za nierzetelne prowadzenie dokumentacji podatkowej, nie narusza – zdaniem Prokuratora Generalnego – zasady *ne bis in idem*, a tym samym zawartej w art. 2 Konstytucji RP zasady państwa prawnego.

Ustosunkowując się do przedstawionej w pytaniu Naczelnego Sądu Administracyjnego kwestii Marszałek Sejmu z kolei również stwierdził, że w niniejszym przypadku nie może być mowy o zbiegu odpowiedzialności administracyjnej i karno-skarbowej. Czym innym jest bowiem odpowiedzialność karno-skarbową w związku z prowadzeniem nierzetelnej ewidencji sprzedaży, a czym innym ustalenie podatku według 22% stawki podatku VAT, zgodnie z dyspozycją wypływającą z treści art. 27 ust. 2 ustawy o VAT, która jest stawką podstawową a nie represyjną, co można także odczytać z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 29 kwietnia 1998 r. (*sygn. K. 17/97*) – podkreślił Marszałek Sejmu, zwracając uwagę, że w wyroku tym rozstrzygnięto już problem zbiegu odpowiedzialności administracyjnej i karnej skarbowej na tle art. 27 ustawy o VAT, a mianowicie poprzez stwierdzenie niekonstytucyjności jedynie przepisów art. 27 ust. 5, 6 i 8 tej ustawy. W konkluzji swego stanowiska Marszałek Sejmu wyraził pogląd, że w świetle powyższych wyjaśnień nie można podzielić zastrzeżeń wyrażonych w uzasadnieniu pytania prawnego co do konstytucyjności art. 27 ust. 2 ustawy o VAT.

## II

Na rozprawie 18 czerwca 20001 r. reprezentujący skład orzekający NSA – Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie sędzia Józef Gach przyznał, że w rozpoznawanym przypadku nie było podstawy prawnej do stosowania wobec podatnika sankcji karnej, przewidzianej art. 99 § 1 ustawy karnej skarbowej, ponieważ w rozpoznawanej sprawie, wskutek oszacowania nie zaewidencjonowanej sprzedaży na poziomie różnicy pomiędzy sprzedażą zaewidencjonowaną przez podatnika (54.370 zł), a kwotą 80.000, której przekroczenie łączy się z utratą podmiotowego zwolnienia od podatku VAT – nie nastąpiło w ogóle uszczuplenie podatku. Niemniej jednak przedstawiciel składu orzekającego NSA nadal podtrzymywał tezę o nadmiernym fiskalizmie regulacji objętej pytaniem, zwracając uwagę, że po pierwsze, podatnika ze względu na asortyment sprzedaży obowiązywała stawka 7%, a nie 22%, której zastosowania w każdym przypadku wymaga przepis art. 27 ust. 2 ustawy o VAT, i po drugie, że sankcja przewidziana w tym przepisie może spotkać się także z sankcją zawartą w art. 30 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych

przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, a w szczególności z sankcją z art. 7 tego ostatniego przepisu, który przewiduje podatek zryczałtowany w wysokości 20% obrotu. Pytany jednak, czy korekta uzasadnienia stanowiska Sądu jest wynikiem zmodyfikowania przez tenże Sąd treści pytania, potwierdził aktualność treści pytania prawnego.

Przedstawiciel Sejmu RP podtrzymał w całości stanowisko wyrażone na piśmie przez Marszałka Izby i dodatkowo podkreślił, że przepis objęty pytaniem nie ma charakteru sankcyjno-administracyjnego, a jego celem jest ustalenie należności podatkowej oraz zapobieganie nadużyciom na tle zwolnień podatkowych.

Także zdaniem przedstawiciela Ministra Finansów, który w całości podtrzymał stanowisko pisemne, nie można w konkretnym przypadku mówić o uszczupleniu podatku, a tym samym także – o sankcji administracyjno-karnej; z kolei zaś przepis art. 27 ust. 2 ustawy o VAT odwołuje się do stawki 22%, jako do stawki podstawowej, w sytuacji, kiedy nie można ustalić na podstawie tylko ewidencji sprzedaży przedmiotu opodatkowania, ani jego podstawy.

Zdaniem z kolei przedstawiciela Prokuratora Generalnego przepis art. 27 ust. 2 przedmiotowej ustawy jest wyrazem swoiście realizowanej zasady *pacta sunt servanda*, a stosowana w tym przypadku stawka 22% jest stawką podstawową, w sytuacji kiedy stawki 7% i 0% są ulgami. W kontekście powyższego stawka podstawowa nie może być uznana za sankcję i tym samym nie można mówić o zbiegu odpowiedzialności, co podnosi się w pytaniu NSA.

### III

Trybunał Konstytucyjny zważył co następuje:

1. Art. 27 ust. 2 ustawy o VAT brzmi następująco: W przypadku stwierdzenia, że podatnik nie prowadzi ewidencji, o której mowa w art. 1, lub prowadzi ją w sposób nierzetelny, organ podatkowy określa wartość nie zaewidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania i ustala podatek przy zastosowaniu stawki 22% – bez prawa obniżenia kwoty podatku należnego, o którym mowa w art. 19”. Przepis ust. 2 odwołuje się do ust. 1, traktującego o obowiązku zaewidencjonowania sprzedaży za dany dzień przez podatników zwolnionych z mocy art. 14 ust. 1 i ust. 6 tejsze ustawy. W konkretnym przypadku chodzi o podatnika, który był zwolniony od podatku ze względu na wartość sprzedaży nie przekraczającej kwoty 80.000 zł.

Z treści uzasadnienia pytania prawnego przedstawionego na piśmie, jak i z ustnych wyjaśnień sędziego sprawozdawcy składu zadającego pytanie prawne w trybie art. 193 Konstytucji, wynika, że poza sferą wątpliwości pozostaje sformułowana przez przepis art. 27 ust. 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (dalej: ustawa o VAT) zasada, że w sytuacji przewidzianej tym przepisem podatnik traci prawo do obniżenia podatku należnego o ewentualny podatek naliczony. Zwalnia to Trybunał od konieczności analizowania zasadności tego fragmentu rozwiązania ustawowego w kontekście art. 2 Konstytucji. “Sankcyjności” art. 27 ust. 2 ustawy NSA upatruje natomiast w automatyzmie stosowania stawki 22%, w oderwaniu od sytuacji faktycznych, jak w przypadku rozpatrywanej sprawy, kiedy to rodzaj prowadzonej przed podatnika sprzedaży, czy działalności usługowej, nakazywałby ustalić podatek przy zastosowaniu stawki innej – w tym przypadku 7%. Przy czym nie to jeszcze – zdaniem NSA – stanowi “wyraz nadmiernego fiskalizmu”, ale – jak wynika z pisemnego uzasadnienia postanowienia o skierowaniu pytania prawnego – fakt, że naruszenie obowiązków uprawniających do podatkowego zwolnienia podatkowego może prowadzić

podatnika nie tylko do odpowiedzialności administracyjnej, przewidzianej w art. 27 ust. 2 ustawy o VAT, ale także – za ten sam czyn – do odpowiedzialności karnej skarbowej, przewidzianej w art. 99 § 1 ustawy karnej skarbowej.

2. Sąd kierujący pytanie, upatrując w zbiegu odpowiedzialności administracyjnej i karnej skarbowej “wyrazu nadmiernego fiskalizmu”, odwołuje się tu ponad wszelką wątpliwość, choć nie czyni tego wprost, do uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 29 kwietnia 1998 r w sprawie o sygn. K. 17/97, w którym uznano za niekonstytucyjne przepisy art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy o VAT “w zakresie, w jakim dopuszczają stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako *dotatkowe zobowiązanie podatkowe* i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe”. W końcowej części uzasadnienia cytowanego wyroku wyrażono nie powtarzany już później pogląd, że “Kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe stanowi (...) wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia w żadnym stopniu interesu podatnika, który poniósł wskazaną karę administracyjną.”

Jest poza sporem, że na tle stanu faktycznego będącego przedmiotem rozpoznania przez NSA w sprawie, w trakcie rozpoznania której zadano pytanie, nie mogło być mowy o podstawie karania w trybie obowiązującego w dacie zdarzenia art. 99 § 1 ustawy karnej skarbowej. Warunkiem bowiem karalności czynu określonego tym przepisem było “narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku”, a zgodzić się należy ze stanowiskiem Ministra Finansów, że skoro w niniejszej sprawie oszacowaniem objęto wartość sprzedaży nie przekraczającą 80.000 zł, to tym samym uszczuplenie podatku z natury rzeczy wcześniej nie mogło nastąpić, ponieważ właśnie kwota 80.000 zł jest granicą podmiotowego zwolnienia od podatku VAT w ogóle, jeżeli zwolniony dochował warunków zwolnienia.

W tym miejscu należy zauważyć, że pytanie prawne zadawane przez sąd w trybie art. 193 Konstytucji nie może mieć charakteru czysto abstrakcyjnego, oderwanego od przedmiotu rozpoznania. Od odpowiedzi na takie pytanie musi zależeć rozstrzygnięcie konkretnej sprawy toczącej się przed sądem zadającym pytanie prawne. W świetle powyższego niedopuszczalne jest zatem badanie, czy art. 27 ust. 2 ustawy o VAT jest zgodny, czy też niezgodny z art. 2 Konstytucji pod kątem możliwości powstania zbiegu odpowiedzialności administracyjnej, przewidzianej w tym przepisie oraz odpowiedzialności karnej skarbowej. Odpowiedź na pytanie Sądu musi być zatem zawężona do poszukiwania odpowiedzi o konstytucyjność rozwiązania, przewidującego konieczność ustalenia podatku od wartości nie zaewidencjonowanej sprzedaży, określonej w drodze oszacowania, przy zastosowaniu wyłącznie stawki 22%. Przypomnijmy, że w sprawie o którą chodzi Sąd wyjaśnił, że podatnik prowadził piekarnię, czyli sprzedawał towar, który podlegałby opodatkowaniu stawką 7%. I ostatecznie do tej swoistej “sankcyjności” przyjętego w art. 27 ust. 2 ustawy rozwiązania odwoływał się w swoim ustnym wystąpieniu sędzia reprezentujący skład orzekający NSA.

Przed udzieleniem odpowiedzi na tak uzasadnione pytanie należy zwrócić uwagę na zgoła inny charakter uregulowania przewidzianego w art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy o VAT, częściowo uznanego za niekonstytucyjne przez Trybunał orzekający w sprawie K. 17/97. Przepisy te nadal traktują o konieczności określenia przez organ kontroli skarbowej prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego we wskazanych tymi przepisami wypadkach, a nadto do daty ogłoszenia wyroku w sprawie K. 17/97 zobowiązywały go do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30% kwoty zniżenia (ust. 5) lub zawyżenia (ust. 6).

W tym przypadku mieliśmy zatem do czynienia z ustaleniem zobowiązania w podstawowej wysokości, to jest takiej, która musiałaby być i tak zapłacona w normalnych okolicznościach oraz z rzeczywistą sankcją w postaci trzydziestoprocentowej dodatkowej kary. Przepis art. 27 ust. 2 ustawy natomiast nie nakłada obowiązku wymierzenia przez organ kontroli podatkowej jakiejś dodatkowej kary administracyjnej ponad podatek ustalony, lecz ogranicza się wyłącznie do zastosowania w każdym przypadku stawki 22% w stosunku do nie zaewidencjonowanej sprzedaży, ustalonej w drodze oszacowania. Już z tego tylko powodu nie można byłoby więc dostrzegać analogii w uregulowaniach z art. 27 ust. 2 oraz z art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy o VAT, w brzmieniu sprzed ogłoszenia wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K. 17/97, i tym samym – wprost odwoływać się do drogi rozumowania przedstawionej w uzasadnieniu cytowanego wyroku.

3. W świetle powyższego należy więc wyjaśnić, czy stosowanie stawki 22% w warunkach określonych art. 27 ust. 2 można traktować tu jako rodzaj sankcji i czy rozwiązanie to może być uznane za niezgodne z art. 2 Konstytucji, w której zapisano zasadę państwa prawnego. Odpowiedź z kolei na to pytanie wymaga rozważenia istoty zwolnienia podmiotowego określonego w art. 14 ust. 1, do którego odwołuje się regulacja z art. 27 ust. 2 ustawy o VAT.

Zwolnienie to następuje w warunkach określonych w art. 14 ust. 1 ustawy *ex lege*, zasadniczo z początkiem następnego roku podatkowego i trwa do momentu, w którym wartość sprzedaży przekracza 80.000 zł. Kolejnym warunkiem respektowania tego zwolnienia jest prowadzenie przez podatnika ewidencjonowania sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym (art. 27 ust. 1). Podatnik może jednak zrezygnować z tego zwolnienia, pod warunkiem jednakże zawiadomienia o takim zamiarze właściwego urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym rezygnuje ze zwolnienia. Rezygnacja taka obowiązuje wówczas do końca roku podatkowego (art. 14 ust. 2). *Ratio legis* tego przepisu jest oczywiste: zwolnienie od podatku VAT nie zawsze musi być dla podatnika korzystne, a to z uwagi na niemożliwość w takim przypadku odliczenia podatku naliczonego. Ustawa zatem pozostawia samemu podatnikowi możliwość wyboru reżimu – systemu podatkowego, jaki będzie w konkretnym przypadku wobec niego stosowany. Albo więc pozostanie przy zwolnieniu podatkowym albo z niego w odpowiednim trybie zrezygnuje. W każdym jednak przypadku musi poddać się konsekwencjom płynącym z wybranej opcji. Jeśli więc nie wybierze opcji drugiej (rezygnacja ze zwolnienia), z zachowaniem warunków tej rezygnacji (odpowiedni termin i odpowiedni adresat oświadczenia), to tym samym musi się poddać warunkom określonym w art. 27 ust. 1 ustawy: musi więc dokonywać zaewidencjonowania sprzedaży za każdy dzień, najpóźniej przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym. Konsekwencje niezachowania wymogów co do ewidencjonowania sprzedaży są określone w art. 27 ust. 2. Mają one co prawda pewien stopień restrykcyjności, ale są – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – niezbędną gwarancją prawidłowości i skuteczności funkcjonowania systemu podatkowego. Warto w tym kontekście zwrócić uwagę na identyczne rozwiązanie ustanowione w art. 27 ust. 3 ustawy w odniesieniu do podatników mających status zakładów pracy chronionej, korzystających ze zwolnienia od podatku VAT (art. 14 ust. 5), jeżeli w rzeczywistości nie spełniają oni warunków do posiadania statusu takich zakładów. Należy także wziąć pod uwagę, że stwierdzenie braku ewidencjonowania sprzedaży lub nierzetelnego jej ewidencjonowania stwarza wątpliwość nie tylko co do wykazywanej kwoty sprzedaży, ale także co do deklarowanego asortymentu, w sposób, który nie może już zostać przez podatnika naprawiony. Ma to istotne konsekwencje w zakresie ustalenia właściwej stawki

podatkowej i jest całkowicie zrozumiałe, że ustawodawca sięgnął tu po stawkę 22%, czyli najpowszechniej stosowaną. W tym kontekście nie można uznać, że stawki 7% i 0% mają charakter ulg podatkowych, jak utrzymuje Prokurator Generalny; są one po prostu innymi stawkami podatku VAT, o ustaleniu których dla konkretnych przypadków sprzedaży towarów i świadczenia i usług zdecydował ustawodawca. Z tego punktu widzenia sposób opodatkowania sprzedaży nie zaewidencjonowanej, o jakim mowa w art. 27 ust. 2 ustawy, powinien być odczytywany nie jako sankcja administracyjna, ale jako element konstrukcji podatku należnego, ustalanego w warunkach, kiedy podatnik poprzez swoją nierzetelność zasadniczo uniemożliwił odtworzenie ewidencji sprzedawanych towarów i świadczonych usług, z punktu widzenia zastosowania odpowiednich stawek podatku.

4. Reasumując, w przedmiotowej sprawie Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że przepis art. 27 ust. 2 ustawy, w zakresie kwestionowanym w pytaniu prawnym nie godzi w konstytucyjną zasadę państwa prawnego, bowiem konstrukcja w nim określona nie stanowi sankcji o charakterze administracyjnym (skarbowym). Oznacza to, że nawet w przypadku, gdyby doszło do zastosowania wobec podatnika odpowiedzialności karnej skarbowej, to nie zachodziłby i tak zbieg odpowiedzialności karnej i zastosowania sankcji administracyjnej. Innymi słowy – nie mielibyśmy tu do czynienia z przypadkiem nadmiernego fiskalizmu, w rozumieniu przedstawionym w uzasadnieniu do wyroku w sprawie K. 17/97, w którym za niekonstytucyjne uznano dodatkowe sankcje administracyjne, przewidziane obok ustalenia podatku na zasadach ogólnych.

Mając na uwadze powyższe Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.