

91/8/A/2005

WYROK

z dnia 12 września 2005 r.

Sygn. akt SK 13/05*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Teresa Dębowska-Romanowska – przewodniczący

Marian Grzybowski

Adam Jamróz

Wiesław Johann

Ewa Łętowska – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 12 września 2005 r., skargi konstytucyjnej Doroty Gruszczyńskiej o zbadanie zgodności:

art. 56 § 2 w związku z § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 930 ze zm.) z art. 42 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 56 § 2 w związku z § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 930 ze zm.) jest zgodny z art. 42 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz nie jest niezgodny z art. 42 ust. 2 i 3 Konstytucji.

UZASADNIENIE:

I

1. Skarga konstytucyjna została sformułowana na tle następującego stanu faktycznego.

Sąd Rejonowy w Nakle nad Notecią uznał Dorotę Gruszczyńską winną tego, że w zeznaniu podatkowym PIT-32 o wysokości osiągniętego dochodu w 1998 r. podała nieprawdę o prowadzonej działalności gospodarczej, a w szczególności zaniżyła przychód o kwotę 4591,60 zł i zawyżyła koszty uzyskania przychodu o wydatki, które nie powinny tu być zaliczone, o kwotę 86 552,58 zł, przez co naraziła Skarb Państwa, reprezentowany przez Urząd Skarbowy w Nakle nad Notecią, o uszczuplenie podatku dochodowego od osób fizycznych w kwocie 36 424 zł.

Wyrokiem z 9 września 2003 r., sygn. akt V Ks 15/02, Sąd Rejonowy w Nakle nad Notecią wymierzył Dorocie Gruszczyńskiej karę grzywny w wysokości 70 stawek dziennych, przyjąwszy, że jedna stawka dzienna jest równoważna kwocie 30 zł, obciążając ją jednocześnie kosztami postępowania, w tym opłatą w kwocie 210 zł.

* Sentencja została ogłoszona dnia 28 września 2005 r. w Dz. U. Nr 186, poz. 1566.

Od powyższego wyroku złożona została apelacja, w której podniesiono, że art. 56 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 930 ze zm.; dalej: k.k.s.), na podstawie którego sąd wymierzył karę, nie penalizuje niezgodności zachowań podatnika z normą prawa podatkowego – w zakresie błędnego zaliczenia przez podatnika poszczególnych wydatków do kosztów uzyskania przychodu, a za działania przestępcze uznaje tylko i wyłącznie zachowania podatnika polegające na podaniu w deklaracji danych (dotyczących przychodów, kosztów uzyskania przychodu) niezgodnych ze stanem faktycznym lub rzeczywistością. Podanie mylnie zawyżonych kosztów uzyskania przychodu, które w rzeczywistości zostały poniesione przez podatnika w wysokości wskazanej w deklaracji PIT-32, jest zachowaniem zgodnym ze stanem faktycznym, a więc i z prawdą, ponieważ prawda jest tym, co jest zgodne z rzeczywistością. Sąd Okręgowy w Bydgoszczy, wyrokiem z 18 czerwca 2004 r., sygn. akt IV Ka 1270/03, utrzymał zaskarżony wyrok w mocy, uznając apelację za oczywiście bezzasadną. Sąd drugiej instancji, uzasadniając wyrok, wskazał, że czyny penalizowane k.k.s. mają charakter blankietowy i odwołują się do odpowiednich regulacji prawnych określanych w innych szczegółowych aktach prawnych, w szczególności w tzw. ustawach podatkowych. Zatem podanie „nieprawdy” polega w szczególności na podaniu „nieprawdziwych danych” mających wpływ na wielkość zobowiązania podatkowego, czy to z powodu zaniżenia przychodu, czy też zawyżenia kosztów uzyskania przychodu, co naraża Skarb Państwa na uszczuplenie podatku.

2. Zarzut niezgodności art. 56 § 2 k.k.s. z art. 42 w związku z art. 2 Konstytucji skarżąca uzasadnia tym, że pojęcie nieprawdy określające znamię przestępstwa jest pojęciem niejasnym, co uchybia zasadzie określoności czynu zabronionego, a przez to narusza wywodzoną z art. 42 ust. 1 Konstytucji zasadę *nullum crimen sine lege certa*. Zdaniem skarżącej pojęcie nieprawdy zawarte w art. 56 § 2 k.k.s. „nie zostało przez ustawodawcę w żaden sposób wyjaśnione, nie znalazło się także w art. 53 k.k.s., zawierającym objaśnienie wyrażeń ustawowych użytych w kodeksie karnym skarbowym”. Skoro ustawodawca tego nie uczynił – nie podając, czy przez pojęcie nieprawdy rozumie niezgodność ze stanem faktycznym, czy też z odpowiednimi uregulowaniami prawa podatkowego, to w konsekwencji uznać należy, że przepis ten jest sprzeczny z zasadami przyzwoitej legislacji.

Uzasadnienie skargi konstytucyjnej faktycznie dotyczy tylko niezgodności art. 56 § 2 k.k.s. z art. 42 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji i nie zawiera żadnych odniesień do zasad zawartych w art. 42 ust. 2 i 3 Konstytucji.

3. Pismem z 6 maja 2005 r. stanowisko w sprawie skargi konstytucyjnej wyraził Prokurator Generalny, stwierdzając, że przepis art. 56 § 2 k.k.s. jest zgodny z art. 42 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji i nie jest niezgodny z art. 42 ust. 2 i 3 Konstytucji.

Powoławszy się na stanowisko doktryny oraz orzecznictwo Sądu Najwyższego, Prokurator Generalny zaznaczył, że prawa i obowiązki podatnika związane z uiszczeniem przez niego należnego podatku oraz postępowanie podatkowe zostały uregulowane w stosownych aktach rangi ustawowej, m.in. w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast art. 56 § 2 k.k.s. penalizuje nierzetelne wykonywanie przez podatnika ciężących na nim obowiązków w postępowaniu podatkowym, polegające na podaniu nieprawdy lub zatajeniu prawdy w deklaracji lub oświadczeniu albo zaniechaniu zawiadomienia organu podatkowego o zmianie objętych nimi danych.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, ustawodawca w art. 56 § 2 k.k.s. określił przesłanki odpowiedzialności podatnika w sposób wyczerpujący, posługując się aparatem pojęciowym od dawna funkcjonującym w systemie polskiego prawa karnego. Nie wydaje się, aby kwestionowany przez skarżącą zwrot „podaje nieprawdę” mógł zostać uznany za

niemożliwy lub chociażby trudny do zrozumienia w świetle stanowiska doktryny i orzecznictwa Sądu Najwyższego.

Prokurator Generalny nadto wskazał, że zwrot „podaje nieprawdę” jest znaczeniowo bliski zwrotom: „zeznaje nieprawdę” (art. 233 § 1 k.k.) lub „poświadcza nieprawdę” (art. 271 § 1 k.k.), a przytoczone przepisy kodeksu karnego nie nastroczają wątpliwości interpretacyjnych w omawianym zakresie.

Odnosząc się do oceny konstytucyjności art. 56 § 2 k.k.s. z wzorcami zawartymi w art. 42 ust. 2 i 3 Konstytucji, Prokurator Generalny stwierdził, że skarga konstytucyjna nie zawiera wywodu uzasadniającego, w czym należałoby upatrywać niezgodności przepisu z tymi wzorcami, a ponadto wzorce te nie wydają się adekwatne do oceny kwestionowanego przepisu.

4. Pełnomocnik skarżącej pismem z 16 czerwca 2005 r., stanowiącym odpowiedź na pismo Prokuratora Generalnego z 6 maja 2005 r. (pełnomocnik skarżącej mylnie podał datę pisma Prokuratora Generalnego – 9 maja 2005 r.), doprecyzował wzorzec kontroli zaskarżonego art. 56 § 2 k.k.s., wskazując, że wzorcem kontroli jest art. 42 ust. 1 zdanie 1 Konstytucji.

Podzielając poglądy Prokuratora Generalnego odnośnie do znaczenia zwrotu „podaje nieprawdę” w karnych procedurach sądowych, pełnomocnik skarżącej uważa, że w niniejszym postępowaniu Trybunał Konstytucyjny powinien wydać tzw. wyrok interpretacyjny. „Z jednej bowiem strony poddany kontroli konstytucyjnej przepis art. 56 § 2 k.k.s. w świetle wykładni językowej nie budzi wątpliwości co do jego zgodności ze wskazanymi w skardze wzorcami kontroli, ponieważ znamię przedmiotowe przestępstwa «podaje nieprawdę» z punktu widzenia językowego jest jednoznaczne i łatwe do ustalenia dla każdego obywatela przy użyciu jego znaczenia «słownikowego». Nie budzi zatem wątpliwości, iż taka wykładnia nie narusza zasady precyzyjnego i dokładnego określenia znamion przestępstwa i czyni zadość regułom poprawnej legislacji, a więc nie narusza konstytucyjnej zasady państwa prawnego. Z drugiej strony sądy stosujące prawo odrzucają językowe znaczenie pojęcia «podaje nieprawdę» przyjmując, jak się wydaje na zasadzie wykładni systemowej, jego znaczenie poprzez nadanie pojęciu «podania nieprawdziwych danych w deklaracji podatkowej» znaczenia wynikającego z treści przepisów prawa podatkowego. W konsekwencji Sądy ustalają znaczenie tego pojęcia przyjmując, iż danymi nieprawdziwymi są te wydatki (koszty uzyskania przychodu) lub przychody, które nie są uznane przez odpowiednie przepisy podatkowe za takowe (...). Bezsprzecznie z art. 56 § 2 k.k.s. nie wynika jasno i bezpośrednio, iż podatnik popełnia oszustwo podatkowe, jeżeli podaje w deklaracji podatkowej poniesiony wydatek (koszt uzyskania przychodów) nie uznany za takowy przez odpowiednie przepisy prawa podatkowego. Przepis ten mówi tylko o podaniu nieprawdy, a więc danych nieprawdziwych w znaczeniu ich zgodności z rzeczywistością. Art. 42 ust. 1 zdanie 1 Konstytucji pełni funkcję gwarancyjną i na państwie ciąży obowiązek umożliwienia obywatelom znajomości prawa, tak by obywatel mógł wiedzieć co jest przestępstwem. Nie ulega wątpliwości, iż z zasadą określoności czynu zabronionego sprzeczne pozostaje tworzenie przez ustawodawcę przepisów karnych niedookreślonych, tj. posługujących się określeniami albo w ogóle niemożliwymi do jednoznacznego ich zdefiniowania, albo też bardzo trudnymi dla ich należytego zrozumienia. Skoro sądy stosujące prawo w niniejszej sprawie nadały pojęciu «podania nieprawdziwych danych w deklaracji podatkowej» pozajęzykowe znaczenie, posiłkując się przy ustaleniu prawdziwości tych danych odesłaniem do przepisów podatkowych, to taka wykładnia narusza konstytucyjną zasadę określoności znamion czynu zabronionego”.

Na rozprawie przedstawiciel skarżącej doprecyzował przedmiot skargi, wskazując, że art. 56 § 2 k.k.s. będący prawną podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia, musi być analizowany w związku z § 1 tegoż przepisu. Przepis kwestionowany w ramach niniejszej skargi jest bowiem przypadkiem mniejszej wagi wobec zasadniczego deliktu oszustwa podatkowego, który jest wyrażony w art. 56 § 1 k.k.s. Pełnomocnik skarżącej wniósł przede wszystkim o wydanie wyroku interpretacyjnego, co – jego zdaniem – zapobiegłoby „rozszerzającej interpretacji” stosowanej przez sądy orzekające na podstawie zaskarżonego przepisu. Alternatywnie podtrzymał wniosek w kwestii niekonstytucyjności art. 56 § 2 k.k.s.

Wobec nieobecności przedstawiciela Sejmu, sędzia sprawozdawca przedstawiła jego stanowisko złożone uprzednio na piśmie.

Prokurator Generalny podtrzymał stanowisko wyrażone na piśmie.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Problem konstytucyjny. Skarżącej, Dorocie Gruszczyńskiej, przypisano zawinione sprawstwo czynu przewidzianego w art. 56 § 2 k.k.s. (oszustwo podatkowe mniejszej wagi). Uznano za udowodnione, że skarżąca w zeznaniu podatkowym PIT-32 podała nieprawdę, zaniżając dane dotyczące przychodu i zawyżając koszty jego uzyskania. Skarżąca zarzuca, iż użyte w art. 56 § 1 k.k.s. pojęcie nieprawdy (przepis ten jest przepisem bazowym w stosunku do art. 56 § 2 k.k.s. odnoszącego się do „przypadku mniejszej wagi”, który to przepis był prawną podstawą rozstrzygnięcia) nie odnosi się do jej sytuacji. Skarżąca twierdzi, że „działała zgodnie z rzeczywistością” i nie podała fikcyjnych rozchodów lub przychodów, natomiast dokonała nieprawidłowej ich kwalifikacji prawnej, tj. takiej, która nie upoważniała do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu. Twierdzenia skargi konstytucyjnej zmierzają do wykazania, że art. 56 k.k.s. jest niezgodny z art. 42 w zw. z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim znamień przestępstwa jest określone przez pojęcie nieprawdy. W przekonaniu skarżącej pojęcie (nie)prawdy jest niejasne, a przez to narusza wywodzoną z art. 42 Konstytucji zasadę *nullum crimen sine lege certa*. Skarżąca wychodzi bowiem z założenia, że o niejasności znamienia czynu przestępczego przesądza posłużenie się przez ustawodawcę pojęciem „nieprawdy” w sposób niezgodny z językowym i filozoficznym znaczeniem terminu „prawda”. Nieprecyzyjność przepisu miałaby polegać na tym, że pojęcie „podania nieprawdy” obejmuje niezgodność w zakresie takiej informacji o danych wpływających na wymiar podatku, które wynikają z prawnej kwalifikacji tych danych przez prawo podatkowe. Skarżąca uważa bowiem, że pojęcie rozchodów i kosztów (pojęcie normatywne), przyjęte w prawie podatkowym i wykorzystane w art. 56 § 1 k.k.s. jako wyznacznik czynu karalnego, odbiega od intuicji potocznych, nakazujących jako rozchód i koszty traktować każdy „rzeczywiście” poniesiony wydatek. W konsekwencji skarżąca uważa, że odczytanie pojęcia prawdy w art. 56 k.k.s., poprzez specjalistyczne normatywne pojęcie przychodu i kosztów, wynikającego z przepisów prawa podatkowego, do których art. 56 k.k.s. odsyła, jest wadliwe. Pojęcie prawdziwości zeznania powinno bowiem być – wedle skarżącej – zdefiniowane na użytek k.k.s. w tym właśnie akcie. Natomiast posłużenie się odesłaniem do przepisów prawa podatkowego narusza zasadę art. 42 Konstytucji, z uwagi na brak cechy pewności ustawy penalnej (karnoskarbowej) w związku z art. 2 Konstytucji (naruszenie zasady zaufania do prawa).

Wątpliwość konstytucyjna nie zawiera się zatem bezpośrednio w pytaniu natury filozoficznej *quid est veritas?* (*Wulgata J 18,38*) Przedmiotem wątpliwości jest natomiast pytanie, czy ustawodawca przekroczył granice swobody regulacyjnej, posługując się w ustawie penalnej pojęciem prawdy rozumianym w swoistym sensie normatywnym,

wynikającym z przepisów prawa podatkowego, i wykorzystując w k.k.s. instytucję odesłania do tych przepisów.

Zauważyć przy tym należy, że zarzut skargi dotyczy niekonstytucyjności art. 56 § 2 k.k.s., tj. przypadku mniejszej wagi, a nie samej zasady wyrażonej w art. 56 § 1 k.k.s. Można się w tym dopatrywać niekonsekwencji skargi. Z punktu widzenia zarzutu niedostatecznej określoności art. 56 § 2 k.k.s. z uwagi na użycie techniki odesłania do przepisów podatkowych równie dotknięte tym zarzutem są oba paragrafy art. 56 k.k.s. Gdyby zatem pójść dosłownie za tokiem rozumowania skargi i gdyby podzielić zarzut niekonstytucyjności, to wówczas eliminacji z systemu prawnego (ze względu na granice zaskarżenia) uległby przepis odnoszący się do wypadku mniejszej wagi, natomiast pozostałby w nim – noszący identyczne cechy przepis bazowy, nakładający sankcję surowszą.

2. Konstytucyjny standard określoności przepisów represyjnych.

2.1. W ustalonym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowana jest myśl, że z konstytucyjnej zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad prawidłowej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochroną zaufania do państwa i prawa. Naruszeniem wymagań konstytucyjnych dotyczących poprawnej legislacji jest w szczególności niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu (wyroki TK: z 7 stycznia 2004 r., sygn. K 14/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 1; z 3 czerwca 2003 r., sygn. K 43/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 49; z 11 grudnia 2002 r., sygn. SK 27/01, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 93; z 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; z 17 października 2000 r., sygn. SK 5/99, OTK ZU nr 7/2000, poz. 254; z 4 października 2000 r., sygn. P 8/00, OTK ZU nr 6/2000, poz. 189; z 15 września 1999 r., sygn. K 11/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 116). Niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu rodzi bowiem niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków, a także stwarza szerokie pole dla dowolności działania organów stosujących prawo, a to istotnie zwiększa ryzyko bezpodstawnego stosowania sankcji.

2.2. Znaczenie ogólnej zasady określoności przepisów prawnych rysuje się jeszcze wyraźniej, gdy ocenia się określoność przepisów prawa przewidujących sankcje penalne. Przedmiot regulacji wiąże się tu bowiem ze szczególnie dobitnie formułowanym standardem określoności. Zgodnie z art. 42 ust. 1 Konstytucji „odpowiedzialności karnej podlega ten tylko, kto dopuścił się czynu zabronionego pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Zasada ta nie stoi na przeszkodzie ukaraniu za czyn, który w czasie jego popełnienia stanowił przestępstwo w myśl prawa międzynarodowego”. Przepis ten wyraża zasadę, że zakaz albo nakaz obwarowany sankcją karną powinien być sformułowany w sposób precyzyjny i ścisły (zasada *nullum delictum sine lege certa*; por. np. J. Warylewski, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003, s. 326). Jest to jedna z podstawowych zasad prawa karnego, której obowiązywanie w demokratycznym państwie prawnym nie budzi wątpliwości. Zasada ta wraz z pozostałymi podstawowymi regułami prawa karnego służy, na co powszechnie zwraca się uwagę w doktrynie, gwarancji ochrony prawnej jednostek przed arbitralnością oraz nadużyciami ze strony organów władzy publicznej, w tym „dowolnością orzekania i sposobu wykonywania następstw czynów zabronionych, niewspółmierności tych następstw do winy i karygodności czynu” (por. K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995, s. 50-51; L. Kubicki, *Nowa kodyfikacja karna a Konstytucja RP*, „Państwo i Prawo” nr 9-10/1998, s. 25; B. Kunicka-Michalska [w:] *Kodeks karny – część ogólna. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 58).

2.3. Konstytucyjny standard określoności przepisów prawnych, także w zakresie normowania art. 42 ust. 1 Konstytucji, nie wyklucza jednak posługiwania się w obrębie prawa karnego pewnym marginesem swobody regulacyjnej państwa. Dlatego standard ten

w zakresie regulacji penalnej, jakkolwiek stawiający wyższe wymagania ustawodawcy, nie wymaga jasności czy komunikatywności wyrażenia zakazu lub nakazu prawnego w stopniu absolutnym (wyrok TK z 28 stycznia 2003 r., sygn. K 2/02, OTK ZU nr 1/A/2003, poz. 4). Niejasność prawa, jego nadmierne skomplikowanie czy wręcz wadliwość konstrukcji, prowadzące do rozbieżnych interpretacji, są zjawiskami występującymi – niestety – z dużą częstotliwością w systemie obowiązującego prawa, uwzględniając tu także prawo podatkowe i karne (wyrok TK z 5 marca 2003 r., sygn. K 7/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 19). Dotyczy to zwłaszcza „kaskadowych odesłań”, co może spowodować kompletną nieczytelność przepisu (por. też E. Smoktunowicz, *Clara non sunt interpretanda w prawie administracyjnym* [w:] *Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 1999, s. 303). W takich wypadkach powstaje konieczność oceny, czy ustawodawca utrzymał się jeszcze w zakresie przysługującej mu swobody regulacyjnej. Jednak ani sama konieczność wykładni przepisu prawa, ani fakt posłużenia się odesłaniem (międzygałęziowym, np. do prawa podatkowego) w zakresie definiowania cech czynu nie przesądza o niekonstytucyjnym przekroczeniu przez ustawodawcę standardu rzetelnej procedury, i to nawet jeśli chodzi o regulację penalną.

2.4. Zasada określoności ustawy karnej nie wyklucza bowiem posługiwania się przez ustawodawcę zwrotami niedookreślonymi lub ocennymi, jeśli ich desygnaty można ustalić (wyrok TK z 23 stycznia 2003 r., sygn. K 2/02). Sam kodeks karny operuje licznymi zwrotami niedookreślonymi, które nie mają wyłącznie na celu oznaczenia kwalifikowanej postaci przestępstwa. Wystarczy wskazać na art. 218 § 1 k.k. – mówiący o oddziaływaniu „złośliwym”, art. 304 k.k. – mówiący o „przymusowym położeniu”, art. 311 k.k. – „istotne znaczenie”, gdzie użycie takich zwrotów determinuje same znamiona czynu karalnego. Znaczenie tych określeń nie jest jednak ustalane w próżni prawnej, co mogłoby rodzić niepewność, lecz poprzez analizę dorobku doktryny, a zwłaszcza orzecznictwa sądowego, które autorytatywnie usuwa istniejące obiektywnie wątpliwości.

2.5. Zasada określoności ustawy karnej nie wyklucza również posługiwania się przez ustawodawcę odesłaniami do innych ustaw, które precyzują wzorce zachowań nakazanych lub zakazanych. Pogląd ten został obszernie uzasadniony w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 5 maja 2004 r. (sygn. P 2/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 39), w którym m.in. stwierdzono, że „norma prawnokarne może mieć charakter odsyłający, wykluczyć natomiast należy niedoprecyzowanie jakiegokolwiek elementu tej normy, które pozwalałoby na dowolność w jej stosowaniu przez właściwe organy władzy publicznej czy na «zawłaszczanie» przez te organy pewnych sfer życia i penalizowanie zachowań, które nie zostały *expressis verbis* określone jako zabronione w przepisie prawa karnego”. Także w wyroku z 26 listopada 2003 r. (sygn. SK 22/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 97) Trybunał Konstytucyjny uznał za zgodne z art. 42 Konstytucji normy odsyłające. TK stwierdził, że „Norma karna (...) powinna (...) wskazywać w sposób jednoznaczny zarówno osobę, do której skierowany jest zakaz, znamiona czynu zabronionego, jak i rodzaj sankcji grożącej za popełnienie takiego czynu. W przypadku, gdy wszystkie te elementy znajdują się w przepisie karnym, wówczas mamy do czynienia z tzw. pełnym przepisem karnym (J. Warylewski, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003, s. 328). Norma prawa karnego może jednak składać się z przepisu odsyłającego do innego aktu prawnego. Przepis taki określa się jako niezupełny (...). Z kolei w ramach tej kategorii przepisów wskazuje się na podział na niezupełne przepisy odsyłające oraz blankietowe. W obu przypadkach znamiona czynu zabronionego są określone w innych przepisach niż te, które znajdują się w ustawie karnej. O ile tzw. przepisy odsyłające w ścisłym znaczeniu wskazują wyraźnie przepisy, które składają się na określoną normę karną, o tyle przepisy blankietowe, zwane też ramowymi, ślepyimi albo otwartymi, «odwołują się w sposób ogólny do przepisów, które już zostały uchwalone i opublikowane lub które mają być uchwalone i opublikowane dopiero w przyszłości» (J. Warylewski, *op.cit.*, s. 329, por. K. Buchała, A. Zoll, *op. cit.*, s. 74; por. szerzej również J.

Nowacki, *Studia z teorii prawa*, Kraków 2003, s. 169 i n.). Blankietowość normy karnej polega zatem na tym, iż znamiona czynu zabronionego (tzw. typizacja, określoność) wskazane są w innym akcie normatywnym niż ten, który zawiera normę sankcjonującą. Taka definicja normy blankietowej jest powszechnie akceptowana w doktrynie prawa karnego, przy czym należy wspomnieć, iż część autorów wskazuje, iż pod pojęciem przepisów blankietowych należy rozumieć wyłącznie takie unormowania, które odsyłają do aktów normatywnych rangi podstawowej. Wówczas norma blankietowa staje się równocześnie normą kompetencyjną (B. Koch, *Z problematyki przepisów blankietowych w prawie karnym*, Acta Universitatis Nicolai Copernici, Prawo XVI – Nauki Humanistyczno-Społeczne, zeszyt 89, 1978, s. 67). Z kolei w ramach przepisów blankietowych wyróżnia się trzy podstawowe grupy: 1) przepisy odsyłające do innych unormowań w ramach tej samej ustawy, 2) przepisy odsyłające do innej ustawy albo innych ustaw (również zawierające ogólne formuły, np. «w sposób niezgodny z wymogami ustawy» itp., tego rodzaju przepisem blankietowym jest przepis art. 59 § 1 kodeksu wykroczeń) oraz 3) przepisy odsyłające do unormowań aktów niższej rangi (czyli przepisy blankietowe w węższym znaczeniu, tak: B. Koch, *op.cit.*, s. 68-71)».

2.6. Należy zatem dojść do wniosku, że sam fakt posłużenia się odesłaniem w przepisie penalizującym jakieś zachowanie nie uzasadnia wniosku o naruszeniu przez ten przepis art. 42 ust. 1 Konstytucji (*nullum crimen sine lege certa*). Może natomiast takie naruszenie wystąpić na tle konkretnego posłużenia się przez ustawodawcę odesłaniem w celu określenia znamion karalnego czynu. Trzeba więc w dalszej kolejności rozważyć sytuację związaną z wykorzystaniem tej techniki legislacyjnej na tle zaskarżonego art. 56 § 2 k.k.s.

3. Cel i znaczenie art. 56 § 2 k.k.s.

3.1. Zgodnie z art. 56 § 1 k.k.s.: „Podatnik, który składając organowi podatkowemu lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego na uszczuplenie podatku, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie”. Art. 56 § 2 k.k.s. stanowi natomiast: „Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych”. Paragraf pierwszy zaskarżonego przepisu formułuje zatem przepis podstawowy, natomiast § 2 normuje sytuację wyjątkową (wypadek mniejszej wagi).

3.2. Przestępstwo ustanowione w art. 56 k.k.s. określane jest tradycyjnie jako oszustwo podatkowe, przy czym § 1 wyraża typ podstawowy, a § 2 typ uprzywilejowany tego przestępstwa (por. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 256; R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 250). Oszustwa dopuszcza się podatnik, który umyślnie (wniosek z art. 4 § 1 k.k.s.) działaniem albo zaniechaniem naraża Skarb Państwa (przestępstwo materialne) na uszczuplenie podatku w trakcie postępowania podatkowego, po zgłoszeniu się samego podatnika. Znamieniem przestępstwa jest bowiem, w odróżnieniu od art. 54 i art. 55 k.k.s., złożenie przez podatnika lub płatnika nierzetelnej deklaracji podatkowej lub oświadczenia. Nierzetelność deklaracji lub oświadczenia, tzn. jej nieprawdziwość, polega na podaniu przez podatnika lub płatnika danych niezgodnych z rzeczywistością, np. wykazaniu kosztów związanych z działalnością gospodarczą podatnika jako kosztów uzyskania, mimo że ustawa podatkowa nie zalicza tych kosztów do kosztów uzyskania. Dla stwierdzenia oszustwa nie wystarczy więc sama nierzetelność deklaracji, ale konieczna jest umyślność działania lub zaniechania podatnika lub płatnika. Oznacza to, że np. działanie w błędzie co do treści obowiązku podatkowego, zgodnie z art. 10 k.k.s., nie będzie mogło być zakwalifikowane jako oszustwo. Konstrukcja usprawiedliwionego błędu wynikającego np.

z obiektywnej niejasności przepisu prawa podatkowego wyklucza odpowiedzialność karnoskarbową.

3.3. Podatnik dokonujący samoobliczenia podatku po pierwsze musi złożyć deklarację zawierającą oświadczenie co do faktycznie poniesionych wydatków i uzyskanych przychodów. Po drugie musi samodzielnie dokonać oceny, które z tych wydatków należy właściwie zakwalifikować jako podlegające odliczeniu. Z jednej zatem strony od podatnika wymaga się rzetelności co do faktów znaczących prawnie z punktu widzenia potencjalnego obowiązku podatkowego. Deklaracja podatkowa w tym zakresie jest oświadczeniem wiedzy. Dlatego skarżąca ma rację, gdy podkreśla, że podała w deklaracji fakty (wydatki) zgodne z rzeczywistym stanem rzeczy. Jednakże z drugiej strony ustawodawca wymaga od podatnika dokonującego samoobliczenia podatku – umiejętności poprawnego jurydycznie zakwalifikowania podanych faktów (wydatków). Nie wszystkie bowiem wydatki podlegają odliczeniu, lecz te tylko, które ustawodawca w prawie podatkowym kwalifikuje jako podlegające odliczeniu. Na tle niniejszej sprawy problemem jest więc nie brak prawdziwości faktów podanych w deklaracji podatkowej, lecz nieprawidłowość ich kwalifikacji z punktu widzenia oceny niezbędnej w celu prawidłowego wymiaru podatku. Oba elementy obowiązku ciążącego na podatniku (co do podania faktów i co do poprawności ich kwalifikacji prawnej) składają się na pojęcie prawidłowego (rzetelnego) wymiaru podatku. O ile stwierdzenie rzetelności w zakresie pierwszego elementu (oświadczenie) jest stosunkowo proste, o tyle dokonanie prawidłowej kwalifikacji prawnej wydatków jako podlegających odliczeniu ze skutkiem dla wymiaru podatku – jest trudne i wiąże się z dużym ryzykiem błędu. Ryzyko to spada na podatnika, skoro to on dokonuje samoobliczenia. Dlatego jeśli pomyli się w zakresie kwalifikacji – musi ponieść konsekwencje w postaci konieczności zapłaty podatku, ewentualnych sankcji majątkowych i odsetek. Towarzyszy temu dodatkowa kara za „oszustwo podatkowe”, wymierzana na podstawie art. 56 k.k.s. O ile jednak negatywne konsekwencje spadające na podatnika w zakresie powinności zapłaty podatku omyłkowo źle obliczonego mogą być uznane za usprawiedliwione koniecznością poniesienia ryzyka w ramach samoobliczenia, o tyle popełnienie oszustwa podatkowego (art. 56 k.k.s.) wykracza już poza to ryzyko. Tu bowiem konieczna jest intencjonalnie nierzetelna kwalifikacja wydatków podlegających odliczeniu. Nie można natomiast takiej nierzetelności przypisać, gdy trudności w prawidłowej kwalifikacji prawnej podanych faktów przekraczają horyzont ocenny przeciętnego adresata przepisów podatkowych i w ten sposób przekraczają standard znajomości prawa dla danej kategorii adresatów. Dlatego art. 56 k.k.s. przewidujący penalizację oszustwa podatkowego trafnie wymaga przesłanki winy umyślnej podatnika. Ocena, czy konkretne okoliczności danego wypadku mogą prowadzić do przypisania winy – jest jednak kwestią z zakresu stosowania prawa i należy do organu, który dokonuje oceny rzetelności prawnej kwalifikacji dokonanej w deklaracji podatkowej i karnoskarbowych skutków tej kwalifikacji, a zatem do sądu.

3.4. Pojęcie prawdy użyte w art. 56 k.k.s. odnosi się więc nie do danych ujawnianych przez podatnika lub płatnika w deklaracji podatkowej, lecz ich kwalifikacji jako wydatków podlegających odliczeniu. „Prawdziwe” albo „nieprawdziwe” w rozumieniu tego przepisu są więc dane, wykazane przez podatnika w deklaracji. Dane te muszą być zgodne z rzeczywistością, tzn. ze stanem faktycznym, ale odnoszonym do obowiązków podatkowych, tak jak zostały one zdefiniowane w przepisach dotyczących tego obowiązku. Dlatego pojęcia wydatków, kosztów, przychodu – z którymi wiążą się pewne konsekwencje prawne (prawo podatkowe i karnoskarbowe) mają znaczenie techniczne (wynikające z przepisów prawa podatkowego), nie zaś potoczne. Artykuł 56 k.k.s. nawiązuje w tym zakresie ściśle do art. 94 ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r. (Dz. U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.). Ustawa karna skarbową penalizowała podanie albo niepodanie danych niezgodnych z rzeczywistością, mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości. W doktrynie

wskazuje się, że praktyczny wymiar zmiany szaty słownej przepisu, tzn. zmiana określenia „dane niezgodne z rzeczywistością” na określenie „nieprawdziwe dane”, „jest żaden” (R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *op.cit.*, s. 251).

3.5. Celem art. 56 k.k.s. jest zagwarantowanie przestrzegania nakładanych przez materialne prawo podatkowe obowiązków. Penalizacja umyślnej nierzetelności podatników i płatników w podawaniu wymaganych przez prawo podatkowe danych jest konieczna dla zabezpieczenia „samoobsługowej” konstrukcji podatku od osób fizycznych. Ustawodawca, nakazując podatnikom samowymiar zobowiązań podatkowych i zastrzegając dla organów podatkowych jedynie funkcje kontrolne, musiał w skuteczny sposób zabezpieczyć prawidłowość i rzetelność procesu stosowania prawa podatkowego. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 30 listopada 2004 r. (sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110), ustanawianie sankcji za naruszenie obowiązków ewidencyjnych jest nie tylko dozwolone, ale konieczne dla zapewnienia równości i powszechności opodatkowania (art. 32 w zw. z art. 84 Konstytucji). Zauważyć jednak należy, że k.k.s. nie przewiduje tu odpowiedzialności zobiektywizowanej, oderwanej od winy, za samo nierzetelne składanie deklaracji. Nie można również wykluczyć odpowiedzialności za nierzetelne sporządzanie deklaracji w sytuacji, gdyby skutkiem tej nierzetelności nie było bezpośrednio uszczuplenie podatkowe. Nie można zatem z samego faktu popełnienia pomyłki w prawnej kwalifikacji wydatków do odliczenia wyprowadzać domniemania istnienia przesłanek deliktu karnoskarbowego. Wskazać natomiast należy, że konstrukcja odpowiedzialności za oszustwo podatkowe na tle art. 56 k.k.s. nie przewiduje takiej zobiektywizowanej odpowiedzialności. Jest to odpowiedzialność wymagająca przesłanki winy, i to winy umyślnej.

4. Ocena kwestionowanej regulacji.

4.1. Nie ulega wątpliwości, że „oszustwa podatkowego” dopuszcza się ten, kto wbrew ustawie podatkowej, z winy umyślnej, nierzetelnie wywiązuje się z ciężącego na nim obowiązku podania danych w sposób umożliwiający prawidłowy samowymiar podatku. Z punktu widzenia art. 56 k.k.s. treść pojęć technicznych określających zdarzenia i stany w ustawie podatkowej jest miarą „prawdziwości” deklaracji podatkowej. Pojęcie prawdy użyte w art. 56 k.k.s. nie budzi więc wątpliwości ani w doktrynie (T. Grzegorzczuk, *op.cit.*, s. 256; R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *op.cit.*, s. 250), ani w orzecznictwie (wyroki SN: z 2 grudnia 2002 r., sygn. akt IV KKN 559/99, Lex 75491; z 6 marca 1997 r., sygn. akt IV KKN 100/96, ONKW nr 9-10/1997, poz. 86). Wyjaśnia to w pełni powody, odrzucenia przez sądy zarzutów skarżącej o niejasność pojęcia prawdy w toku toczącego się wobec niej postępowania, jako oczywiście bezzasadnych. Kwestia „kosztów” czy „wydatków” o tyle bowiem może mieć wpływ na wymiar podatków, o ile chodzi o „koszty” czy „wydatki” uzasadniające – w świetle przepisów prawa podatkowego ich odliczenie, nie zaś – jak twierdzi się w skardze – faktycznie poniesione. To samo dotyczy pojęcia przychodu – zalicza się do przychodu przysporzenia nie tylko „w rzeczywistości uzyskane”, ale „zaliczalne” w świetle przepisów prawa podatkowego. Miarą „prawdziwości” zeznania podatkowego jest więc jego zgodność z wymaganiami prawa podatkowego co do sposobu obliczenia poszczególnych pozycji, z uwzględnieniem normatywnych (a nie faktycznych, czego domaga się skarżąca) kryteriów „przychodu”, „kosztów”, „wydatków”.

4.2. Na marginesie należy zwrócić uwagę, że wbrew twierdzeniom skargi, pojęcie prawdy jest pojęciem normatywnym, a nie tylko czysto faktycznym. Widoczne to jest na tle samego brzmienia Konstytucji. Ustrojodawca w preambule Konstytucji uznaje prawdę za wartość uniwersalną, na której opiera się ustrój Rzeczypospolitej. Pojęciem prawdy posługuje się także ustawodawca w innych istotnych dla systemu prawa aktach, jak np. kodeks postępowania cywilnego (art. 252-254) czy kodeks karny (art. 233 „zataja prawdę”, art. 271 i art. 272 „poświadcza nieprawdę”). Pojęcie prawdy i prawdziwości ani na gruncie

k.p.c. (K. Piasecki, *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, t. I, red. K. Piasecki, Warszawa 1996, s. 831), ani na gruncie kodeksu karnego (B. Kurzepa, „Prokuratura i Prawo” 5/1998, s. 43; B. Mik, *Glosa do postanowienia SN z 15 kwietnia 1999 r.*, KZP 5/99, „Prokuratura i Prawo” 3/2000, s. 91) nie rodzi ponadprzeciętnych trudności interpretacyjnych. W szczególności zaś nie można zgodzić się z poglądem wyrażonym w skardze, jakoby pojęcie prawdy wykluczało możliwość uznania czegoś (w tym wypadku zeznania podatkowego) za „nieprawdziwe”, jeśli pojęcie „kosztów”, „wydatków” czy „przychodu” jest kształtowane jako termin techniczny prawa podatkowego, a nie wedle intuicji potocznych.

4.3. Technika legislacyjna zastosowana w zakwestionowanym przepisie k.k.s. także nie budzi wątpliwości. Odesłanie do ustaw podatkowych, które opisują czyny nakazane i zakazane (relewantne skarbowo), a tym samym pozwalają ustalić, co jest informacją prawdziwą, pozwala na zdekodowanie znamion „oszustwa podatkowego” z art. 56 k.k.s. w sposób nieodbiegający od standardu, który może zostać uznany za możliwy do zaaprobowania. Technika (prostego i jednopiętrowego) odesłania zastosowana w art. 56 k.k.s. może być zaaprobowana w świetle art. 42 ust. 1 Konstytucji. Nie występuje tu bowiem problem odesłania do pozaustawowych źródeł opisu znamion przestępstw, czy braku wyznaczników oceny zachowania jednostki. Wyznaczniki te zawarto w ustawie podatkowej, a więc w akcie stosownej rangi. Samo odesłanie ma charakter „prosty” – ponieważ odsyła do jednego źródła i nie fragmentaryzuje odesłania. Brak także jego piętrowości. Odesłanie do źródła właściwej rangi, prostota odesłania, jego ewentualna fragmentaryzacja i piętrowość są czynnikami, których skupienie może wpływać na ocenę ich dopuszczalności z punktu widzenia konstytucyjnego wymogu jawności i pewności prawa (przyzwoitości legislacyjnej) (tak trafnie E. Smoktunowicz, *op.cit.*). Odesłanie zastosowane w art. 56 k.k.s. jest więc dopuszczalnym konstytucyjnie zabiegiem technicznolegislacyjnym, który pozwala ustawodawcy uniknąć zbędnego pragmatycznie zabiegu penalizowania tą samą sankcją każdego wymaganego zachowania odrębnie. W konsekwencji można przyjąć, że ustalona praktyka sądowa i zgodny pogląd doktryny co do znaczenia pojęcia prawdy na tle art. 56 k.k.s., a także konstrukcja tego przepisu prowadzą do wniosku, że przepis ten odpowiada konstytucyjnemu standardowi rzetelnej legislacji i określoności przepisów prawa (art. 42 ust. 1 Konstytucji).

5. Posługiwanie się przez ustawodawcę przepisami zawierającymi zwroty niedookreślone, pojęcia generalne, wymagające wykładni, oddala normowanie prawne od standardu *claritas* w dwóch płaszczyznach, których istnienie nie jest obojętne dla zakresu kognicji Trybunału Konstytucyjnego. Z jednej bowiem strony ocena wymaga wymóg jasności i pewności prawa, prowadzący do określenia granic normowania *in abstracto*. I to jest kwestia, której ocena należy do Trybunału Konstytucyjnego. Kontrola tej dokonano na użytek niniejszej sprawy, uznając, że ustawodawca utrzymał się w granicach przysługującej mu swobody regulacyjnej. Z drugiej jednak strony przepisy posługujące się techniką odesłań i zwrotami ocennymi są trudniejsze do stosowania *in concreto*, do wyinterpretowania z ich treści normy jednostkowego zastosowania. Może zatem dojść do naruszenia chronionych konstytucyjnie dóbr (wolności, prawa) jednostki ze względu na błędy powstałe w sferze stosowania prawa, tj. odczytanie przez organ stosujący prawo przepisów, korzystających wprawdzie ze zwrotów generalnych i odesłań, jednak samych w sobie konstytucyjnych, lecz źle odczytanych, zinterpretowanych. Wszakże w tym ostatnim wypadku brak jest podstaw do wykonywania przez Trybunał Konstytucyjny funkcji kontrolnych w ramach skargi konstytucyjnej. Gdyby bowiem Trybunał, dostrzegając naruszenie konstytucyjnych praw jednostki przez błędy w stosowaniu przepisów niedookreślonych i zawierających odesłanie, zdyskwalifikował ich konstytucyjność, tylko z uwagi na sam fakt ich błędnego zastosowania – mielibyśmy do czynienia ze zbędną destrukcją systemu prawnego. Byłoby tak zwłaszcza wtedy, gdy praktyka sądowa –

ujednolicana w trybie kontroli instancyjnej i nadzoru judykacyjnego – mogłaby (wykorzystana do wypracowania właściwej interpretacji) samodzielnie zagwarantować konstytucyjny standard bezpieczeństwa prawnego i zaufania do państwa i prawa. Należy więc zauważyć, że pozytywna weryfikacja zaskarżonego przepisu na płaszczyźnie kontroli abstrakcyjnej – nie zwalnia organów stosujących prawo (organów skarbowych i sądów) z obowiązku uwzględniania standardów konstytucyjnych w praktyce jego stosowania. Przepis ten powinien być stosowany z uwzględnieniem obiektywnie wysokiego stopnia nieprecyzyjności i niejasności polskiego prawa podatkowego. Wielość regulacji podatkowych, a także ich zmienność i obiektywna niejasność, wymaga proporcjonalnego stosowania sankcji karnoskarbowych. Niedopuszczalne konstytucyjnie jest bowiem przerzucanie na podatnika nie tylko ryzyka ekonomicznego związanego z wadliwym zastosowaniem niejasnych przepisów podatkowych, ale również ryzyka odpowiedzialności karnej. Podkreślić przede wszystkim należy, że art. 42 ust. 3 Konstytucji wyklucza domniemywanie winy podatnika w postępowaniach karnych skarbowych. Niedopuszczalne jest więc również proste domniemywanie winy po stronie osób prowadzących działalność gospodarczą, zwłaszcza w małych rozmiarach, a więc niedoświadczonych i niemogących wyręczyć się w kwestiach prowadzenia dokumentacji finansowej wykwalifikowanym personelem. Stopień skomplikowania prawa podatkowego, dostrzegany i odczuwany powszechnie, także w orzecznictwie sądowym, nie uzasadnia na polu odpowiedzialności karnej rygorystycznego stosowania zasady *ignorantia iuris nocet*. Odmienne założenie prowadzić musi do kontrproduktywnego podwójnego sankcjonowania zachowań podatników (sankcje w zakresie prawa podatkowego i sankcje penalne), co podważa gwarancje państwa prawnego i wolność działalności gospodarczej.

6. Trybunał Konstytucyjny, działając zgodnie z przysługującą mu kognicją wyznaczoną w art. 79 Konstytucji, nie dokonywał oceny sytuacji skarżącej z punktu widzenia ewentualnego naruszenia jej konstytucyjnych praw i wolności w ramach stosowania wobec niej prawa (w szczególności tego, czy w sprawie w prawidłowy sposób ustalono możliwość przypisania winy umyślnej skarżącej). Z tych samych przyczyn Trybunał nie rozważał kwestii konstytucyjności interpretacji wykorzystanych do zbudowania wobec skarżącej normy jednostkowego zastosowania. Okoliczność, że w samym tekście skargi znajduje się postulat wydania przez Trybunał wyroku interpretacyjnego, wskazuje na świadomość skarżącej faktu, iż interpretacja zaskarżonego art. 56 § 2 k.k.s. mieści w sobie takie jego rozumienie, jakie skarga kwestionuje, jak i niebudzące zastrzeżeń konstytucyjnych. Nawet jednak gdyby się okazało, że skarżąca doznała naruszenia swych konstytucyjnych praw na skutek zastosowania wobec niej zaskarżonego przepisu, to przecież sytuacja taka powstałaby zarówno dlatego, że sam przepis nie zezwalał na inne jego odczytanie, jak i wtedy, gdy odczytano go wadliwie *in concreto* (błąd stosowania prawa, np. w zakresie prawidłowości oceny świadomości i zamiaru dokonania oszustwa). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, w sprawie zachodzi właśnie ta ostatnia możliwość (jednakże jej badanie i ocena wykraczają poza kognicję Trybunału). Argumentacja przytoczona w skardze skupiła się na zarzucie niedopuszczalności odesłania w zakresie znamienia „prawdziwości” zeznania do przepisów prawa podatkowego. Zarzut ten dotyczy naruszenia przez ustawodawcę przysługującej mu swobody regulacyjnej. Jednakże – jak już wyżej wykazano – granice swobody regulacyjnej właściwej dla ustawy penalnej – w art. 56 k.k.s. nie zostały przekroczone. Natomiast zarzuty ewentualnie wadliwego zastosowania prawa wobec skarżącej nie podlegają kognicji Trybunału, wyznaczonej ramami art. 79 Konstytucji.

7. Trybunał Konstytucyjny dostrzega problem konieczności wyboru przez legislatora tworzącego przepisy podatkowe (a w następstwie tego decydującego o treści odsyłających przepisów k.k.s.) właściwego modelu podatnika – adresata przepisów. Chodzi

bowiem o to, aby przepisy podatkowe (i tworzące ich sankcję penalną przepisy k.k.s.) były potencjalnie możliwe do prawidłowego odczytania i zrozumienia przez tych, do których są adresowane. Zasada *ignorantia iuris nocet* we współczesnej dobie nie ma bowiem waloru absolutnego i wiąże o tyle tylko, o ile sam ustawodawca spełnia pewne standardowe wymagania – np. co do publikacji przepisów, ich opracowania z uwzględnieniem horyzontu percepcyjnego domniemanych, przeciętnych adresatów, właściwej *vacatio legis*. Prawo nie powinno bowiem stawać się pułapką zastawioną przez legislatora poszukującego legitymizacji dla wszystkich swych poczynań w formalnym odwołaniu się do zasady *ignorantia iuris nocet*. Gdyby tak miało się zdarzyć, takie działanie ustawodawcy mogłoby być uznane za naruszające zasadę rzetelnej legislacji (art. 2 Konstytucji). Przepisy prawa podatkowego są formułowane w sposób uniwersalny – zarówno dotycząc profesjonalistów prowadzących działalność gospodarczą, dysponujących wyspecjalizowanymi służbami (księgowi, specjaliści prawa podatkowego), jak i drobnych przedsiębiorców działających (także w sprawach podatkowych) osobiście. I jedni, i drudzy dokonują samoobliczenia podatku. Nie sposób nie dostrzegać, że sytuacja drugiej grupy jest nieporównanie gorsza i obciążona większym ryzykiem popełnienia błędu powodującego nierzetelność zeznania. To, że sama nierzetelność zeznania powoduje negatywne konsekwencje podatkowe, jest korelatem wyboru metody samoobliczenia podatku. Nierzetelność podatkowa (z jej negatywnymi następstwami w sferze wymiaru podatku) nie powinna jednak być utożsamiana automatycznie z dokonaniem oszustwa podatkowego, z czym wiąże się sankcja karna w k.k.s. Nie bez przyczyny bowiem wymierzenie sankcji za oszustwo podatkowe wymaga w polskim systemie prawnym winy, i to winy umyślnej. Musi być ona ustalona w toku stosowania przepisów k.k.s. przez sąd, który powinien brać w takim wypadku pod uwagę okoliczności konkretnego oszustwa i świadomość jego popełnienia przez podatnika. Kwestia, czy w konkretnych wypadkach stosowania przepisów o oszustwie podatkowym nie dochodzi do utożsamienia oszustwa podatkowego z błędnym sporządzeniem zeznania (stającego się przez to zeznaniem nierzetelnym) – wykracza jednak poza granice kognicji Trybunału, wyznaczone przez zarzut niekonstytucyjnego ujęcia art. 56 § 2 k.k.s., a także przez art. 79 Konstytucji, ograniczający przedmiot skargi konstytucyjnej do kwestii niekonstytucyjności prawa, a nie jego stosowania.

8. Skarga wskazała jako wzorzec konstytucyjny cały art. 42 Konstytucji, obejmujący trzy ustępy. Argumentacja uzasadnienia zarzutu dotyczyła jednak tylko ustępu pierwszego. Nie przytoczono natomiast żadnych motywów wskazujących na naruszenie w rozważanym wypadku także art. 42 ust. 2 i 3. Z tej przyczyny Trybunał Konstytucyjny uznał, że w zakresie ostatnio wymienionych przepisów Konstytucji zachodzi nieadekwatność wzorca konstytucyjnej kontroli.

9. Z powyższych przyczyn orzeczono, jak w sentencji.