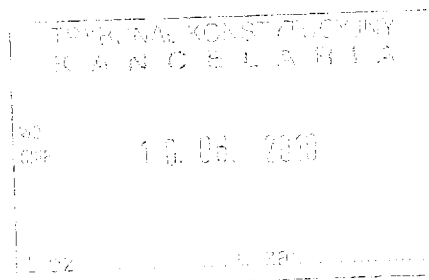




Warszawa, dnia 9 czerwca 2010 r.

PG VIII TK 86/10

(P 7/10)



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z pytaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, czy przepis art. 81b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. do dnia 1 grudnia 2008 r., jest zgodny z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 33 w zw. z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko

przepis art. 81b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. do dnia 1 grudnia 2008 r., jest niezgodny z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie

Pytanie prawne w niniejszej sprawie zostało skierowane na tle następującego stanu faktycznego.

W toku kontroli podatkowej, dotyczącej prawidłowości rozliczenia przez „P” SA w P (obecnie „T” SA z siedzibą w P) podatku od towarów i usług za kwiecień i maj 2007 r., Urząd Skarbowy P ujawnił, że kontrolowana spółka w kwietniu 2007 r. obniżyła podatek należny o podatek naliczony, wynikający z faktury z kwietnia 2007 r., wystawionej przez spółkę cywilną „A”. Faktura dokumentowała zaliczkę w kwocie zł netto i zł podatku od towarów i usług, wynikającą z umowy kupna – sprzedaży zawartej w dniu kwietnia 2007 r. „P” SA otrzymała przedmiotową fakturę w dniu maja 2007 r. W dniu lipca 2007 r. kontrolowana spółka złożyła korekty deklaracji podatkowej VAT za kwiecień i maj 2007 r., w których określono kwotę zwrotu różnicy podatku od towarów i usług oraz kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości ustalonej w toku kontroli podatkowej.

Naczelnik Urzędu Skarbowego P, na podstawie art. 81b § 1 pkt 2 lit. a i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), zwanej dalej O.p., uznał, że korekty te nie wywołują skutków prawnych i wszczął postępowanie podatkowe. Decyzją z września 2007 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego ustalił „P

” SA kwotę zwrotu różnicy podatku od towarów i usług, zwanego dalej podatkiem VAT, oraz kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za kwiecień i maj 2007 r., a także ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe za kwiecień 2007 r. w wysokości zł. Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w P z grudnia 2007 r.

Skarga podatnika na wymienioną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P została oddalona wyrokiem WSA w P z kwietnia 2008 r., sygn. . W uzasadnieniu tego wyroku WSA w P wskazał m.in., że, zgodnie z regulacją zawartą w art. 81b § 3 O.p., uprawnienie do korekty deklaracji podatkowej w podatku VAT ulega zawieszeniu zarówno w czasie kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego, jak i w okresie pomiędzy tymi postępowaniami. W związku z tym złożone przez podatnika, tj. „P ” SA, korekty deklaracji podatkowej VAT – 7 nie wywołują skutków prawnych w sferze podatkowej, a tym samym zaskarżona decyzja podatkowa nie narusza prawa.

Rozpoznając skargę kasacyjną od wymienionego wyroku, Naczelny Sąd Administracyjny powziął wątpliwość co do zgodności art. 81b § 3 O.p., w brzmieniu tegoż przepisu obowiązującym w dacie wydania zaskarżonej decyzji, z art. 32 Konstytucji.

W uzasadnieniu pytania prawnego NSA podniósł m.in., że kwestionowany przepis stawia podatników podatku VAT w sytuacji mniej korzystnej niż pozostałych podatników. Pozbawia bowiem podatników podatku VAT prawa do złożenia korekty deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli podatkowej, podczas gdy podatnicy pozostałych podatków nie są w takiej sytuacji pozbawieni tego prawa. W ocenie NSA, wymaga to rozważenia, czy tego typu dyferencjacja podatników jest dostatecznie usprawiedliwiona, jakie kryteria zróżnicowania miał na względzie ustawodawca, wprowadzając kwestionowane rozwiązanie, i czy – ze względu na swój dyskryminacyjny charakter – nie godzi ono w zasadę wyrażoną w art. 32 Konstytucji. NSA wskazał też, że, zgodnie z art. 14c ust. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.), zwanej dalej ustawą o kontroli skarbowej, podatnicy mają prawo do składania korekty deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli przez organy kontroli skarbowej i uprawnienie to dotyczy również podatników podatku VAT. Zdaniem NSA,

art. 81b § 3 O.p. stawia w mniej korzystnym położeniu część podmiotów należących do tej samej grupy podatników podatku VAT, jedynie ze względu na to, iż kontrolę tych podatników przeprowadzał organ podatkowy, a nie organ kontroli skarbowej. NSA wyraził w związku z tym wątpliwość, czy to, jaki organ przeprowadza kontrolę podatkową, jest kryterium wystarczająco uzasadniającym wskazane zróżnicowanie podatników.

Przed merytorycznym ustosunkowaniem się do pytania prawnego NSA należy zauważyć, że przepis, którego pytanie dotyczy, został uchylony jeszcze przed wniesieniem tegoż pytania do Trybunału Konstytucyjnego.

Podnieść w związku z tym należy, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem 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 z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej przepisów, jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, określona w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, występuje dopiero wówczas, gdy dane przepisy nie mogą być stosowane do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2001 r. sygn. P 4/99, OTK ZU Nr 1/2001, poz. 5 oraz 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU Nr 8/2001, poz. 257).

Zgodnie z regulacją intertemporalną, stosowaną w postępowaniu sądownoadministracyjnym, miarodajną także dla spraw podatkowych, nawet uchylone przepisy będą miały zastosowanie do stanów faktycznych, jakie zaistniały w okresie ich obowiązywania. Wynika to z zasady „*tempus regit actum*”, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący

w dniu wydania kontrolowanej decyzji [por. art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 123, poz. 1270 ze zm.)]. W świetle tej zasady, przepis art. 81b § 3 O.p., w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 września 2005 r. do 1 grudnia 2008 r., stanowi podstawę prawną rozstrzygnięcia, w związku z którym zostało skierowane pytanie prawne. Zachowuje on tym samym moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

Umorzenie postępowania w niniejszej sprawie na tej podstawie byłoby ponadto niedopuszczalne z uwagi na przepis art. 39 ust. 3 tej ustawy.

W przedmiotowej sprawie zachodzi bowiem oczywisty związek między kwestionowaną regulacją a ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Spełnione są przesłanki, które, w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – wyrok z dnia 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00, OTK ZU Nr 4/2001, poz. 85), pozwalają na uznanie, iż taki związek zachodzi. Zakwestionowany przepis zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery chronionych konstytucyjnie praw i wolności, nie istnieje zaś żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), mogący zmienić sytuację prawną ukształtowaną definitywnie przed uchyleniem kwestionowanego przepisu. Tylko ewentualne pozbawienie go mocy prawnej – w następstwie stwierdzenia jego niekonstytucyjności – stanowić będzie skuteczny środek dla przywrócenia ochrony praw naruszonych zastosowaniem kwestionowanej regulacji prawnej.

Uchylenie kwestionowanego przepisu nie stoi zatem na przeszkodzie rozpoznaniu dotyczącego go pytania prawnego przez Trybunał Konstytucyjny.

Pytanie prawne NSA spełnia również przesłanki: podmiotową, przedmiotową i funkcjonalną, niezbędne do uznania go za dopuszczalne.

Pytanie prawne może być zadane jedynie przez sąd i musi dotyczyć zgodności aktu normatywnego z aktem wyższego rzędu. Musi być relewantne, tj. dotyczyć przepisu, który ma bezpośrednie znaczenie dla rozstrzygnięcia

w rozpoznawanej przez sąd sprawie. Konieczne jest wykazanie związku pomiędzy udzieleniem odpowiedzi na pytania prawne a rozstrzygnięciem sprawy zawisłej przed sądem (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 10 października 2000 r., sygn. P 10/00, OTK ZU Nr 6/2000, poz. 195 oraz 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03 OTK ZU Nr 4/A/2004, poz. 36 czy wyrok z dnia 22 lipca 2008 r., sygn. P 41/07, OTK ZU Nr 6/A/2008, poz. 109).

W niniejszej sprawie przedmiotem pytania prawnego NSA jest przepis, którego zastosowanie będzie konieczne dla rozstrzygnięcia sprawy zawisłej przed Sądem pytającym. NSA w uzasadnieniu pytania prawnego wykazał też w sposób przekonujący, że istnieje zależność pomiędzy odpowiedzią na pytanie prawne, dotyczące zgodności kwestionowanego przepisu z Konstytucją, a rozstrzygnięciem sprawy.

Z powyższych względów uznać należy, że w niniejszej sprawie dopuszczalne jest rozpatrzenie przez Trybunał Konstytucyjny pytania prawnego NSA.

Przystępując do merytorycznej oceny zasadności zarzutów, poniesionych w pytaniu prawnym NSA, należy określić charakter prawny instytucji korekty deklaracji podatkowej, w świetle przepisów O.p.

Zgodnie z art. 81 O.p., podatnicy, płatnicy i inkasenci mają prawo do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji podatkowej. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty.

Zakres stosowania korekty, określonej w art. 81 § 1 O.p., ogranicza się do korekty deklaracji tzw. samowymiarowych, tj. takich, o których stanowi art. 21 § 2 O.p. (*vide* – *Ordynacja podatkowa. Rok 2008. Komentarz*, pod redakcją H. Dzwonkowskiego, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008 r., str. 540).

Deklaracje, o których mowa w art. 21 § 2 O.p., to klasyczne deklaracje podatkowe związane z samoobliczaniem podatkowym. W deklaracji takiej podatnik przedstawia zarówno stan faktyczny, związany z opodatkowaniem, jak i – dokonując w istocie interpretacji odpowiednich przepisów – ustala zobowiązanie podatkowe (*vide* – B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2007 r., str. 217). Podatnik podaje więc wszystkie elementy zdarzenia, powodującego powstanie obowiązku podatkowego, oraz określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Deklaracje te dotyczą zobowiązań podatkowych powstałych z mocy prawa, tj. z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Zakres stosowania korekty, określonej w art. 81 § 1 O.p., jest tym samym ograniczony do deklaracji dotyczących podatków powstających z mocy prawa.

Jeżeli zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, wystąpienie określonych faktów prawnych powoduje automatyczne powstanie zobowiązania, które powinno być w przewidzianym trybie realizowane. Zawiązanie stosunku zobowiązaniowego następuje wówczas z mocy ustawy, bez konieczności dokonywania czynności przez jego strony (*vide* – tamże, str. 212).

W przypadku powstania zobowiązania z mocy prawa, podatek wykazany w deklaracji podatkowej jest podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 O.p.).

Zobowiązania podatkowe, powstające z mocy ustawy, dotyczą: podatku VAT, akcyzowego, od gier, podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych, od środków transportu oraz podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego, obciążających osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

Korekta deklaracji podatkowej przy zobowiązaniach podatkowych powstających z mocy prawa prowadzi – zasadniczo – do zmiany wysokości

kwoty już zadeklarowanego podatku do zapłaty. Podatnik, korygując uprzednio złożoną deklarację podatkową dotyczącą podatków powstałych z mocy prawa, ma prawo do zwiększenia lub zmniejszenia już powstałego zobowiązania podatkowego – ze skutkiem wstecznym.

W przypadku, gdy wykazana w deklaracji podatkowej kwota podatku jest nienależna lub niższa od kwoty należnej, złożenie deklaracji korygującej wraz z wnioskiem o stwierdzenia nadpłaty podatku umożliwia podatnikowi odzyskanie podatku nadpłaconego.

W przypadku zaś, gdy kwota podatku wykazana w deklaracji podatkowej jest niższa od kwoty należnej, skorygowanie deklaracji podatkowej chroni podatnika przed negatywnymi następstwami związanymi z uszczupleniem należności publicznoprawnej.

W tym kontekście podnieść należy, że zaniżenie w deklaracji podatkowej kwoty podatku do zapłacenia powoduje powstanie zaległości podatkowej. Skorygowanie tej deklaracji i wpłacenie kwoty wynikającej ze skorygowanej deklaracji, wraz z odsetkami za zwłokę, powoduje wygaśnięcie zaległości podatkowej, a co za tym idzie wstrzymuje dalsze naliczanie odsetek za zwłokę w zapłaceniu należnego podatku.

Wskazać ponadto należy, że, zgodnie z art. 16a Kodeksu karnego skarbowego, złożenie prawnie skutecznej, w rozumieniu O.p., korekty deklaracji podatkowej (wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty) i uiszczenie w całości, w terminie wskazanym przez uprawniony organ, uszczuplonej należności publicznoprawnej, wyłącza ewentualną odpowiedzialność podatnika za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

W stanie prawnym, obowiązującym przed 1 grudnia 2008 r., skorygowanie uprzednio złożonej deklaracji podatkowej dotyczącej podatku VAT oraz wpłacenie do urzędu skarbowego kwoty wynikającej ze zmiany deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę – zgodnie z art. 109 ust. 7 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U.

Nr 54, poz. 535 ze zm.) – wyłączało możliwość zastosowania wobec podatnika sankcji podatkowej przewidzianej w art. 109 ust. 4 i 5 tejże ustawy.

W przypadku stwierdzenia, że podatek w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określał wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości oraz ustalał dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30 % kwoty zaniżenia tego zobowiązania (art. 109 ust. 4 wymienionej ustawy o podatku od towarów i usług). W razie stwierdzenia zaś, że podatek w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w prawidłowej wysokości oraz ustalał dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30 % kwoty zawyżenia (art. 109 ust. 5 wymienionej ustawy).

W świetle przedstawionych regulacji, skorygowanie deklaracji podatkowej chroniło podatnika przed dalszym naliczaniem odsetek z tytułu zaległości podatkowej, wyłączało jego ewentualną odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe związane z uszczupleniem należności publicznoprawnej (uszczupleniem poprzez zaniżenie w deklaracji podatkowej wysokości należnego zobowiązania podatkowego) oraz chroniło podatnika przed nałożeniem dodatkowych zobowiązań finansowych z art. 109 ust. 4 lub 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Podnieść bowiem należy, że przepisy art. 109 ust. 4 - 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług zostały uchylone ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 209, poz. 1320), która w tym zakresie weszła w życie z dniem 1 grudnia 2008 r.

Zgodnie z art. 81b § 1 pkt 1 O.p., uprawnienie do skorygowania deklaracji podatkowej ulega zawieszeniu na czas trwania kontroli podatkowej

lub postępowania podatkowego w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Korekta złożona w tej sytuacji nie wywołuje skutków prawnych (*vide* – H. Dzwonkowski, *op. cit.*, str. 542).

Uprawnienie do skorygowania deklaracji podatkowej przysługuje jednak nadal po zakończeniu kontroli podatkowej (art. 81b § 1 pkt 2 lit. a O.p.). Przysługuje także po zakończeniu postępowania podatkowego w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 81b § 1 pkt 2 lit. b O.p.).

Niedopuszczalne jest zatem korygowanie deklaracji podatkowej podczas toczącego się postępowania kontrolnego i postępowania podatkowego. Taka możliwość została natomiast przewidziana w okresie pomiędzy postępowaniem kontrolnym a postępowaniem podatkowym. (*vide* – wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 sierpnia 2009 r., sygn. I SA/Kr 411/08, Lex nr 527445).

Podatnicy mają zatem – co do zasady – prawo do skorygowania deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli podatkowej, a przed wszczęciem postępowania podatkowego.

Jedynym odstępstwem od tej reguły wprowadzał art. 81b § 3 O.p., który miał następujące brzmienie:

§ 3. Przepisu § 1 pkt 2 lit. a nie stosuje się w zakresie podatku od towarów i usług.

Kwestionowany przepis powodował, iż prawo do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji podatkowej w zakresie podatku VAT było wyłączone nie tylko w czasie trwania postępowania kontrolnego i podatkowego, ale również pomiędzy tymi postępowaniami.

W literaturze podkreślano też, że wprowadzony w kwestionowanym przepisie wyjątek, odnoszący się do podatku VAT, budzi zastrzeżenia w sytuacji, gdy przeprowadzona kontrola podatkowa nie wykaże nieprawidłowości w działaniach podatnika za dany okres rozliczeniowy, a po jej zakończeniu podatnik ujawni okoliczności, które będzie chciał poddać korekcie.

Wskazywano, że celem regulacji powinno być wykluczenie prawa do dokonywania korekt w podatku VAT po zakończeniu kontroli podatkowej jedynie w sytuacjach, gdy ujawnione zostały nieprawidłowości stanowiące przesłankę do wszczęcia postępowania podatkowego (*vide* – B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, str. 437).

Warto dodać, że w orzecznictwie sądowym przyjmowano, iż z brzmienia art. 81b § 3 O.p. nie wynika, by zawieszenie uprawnienia do korekty deklaracji podatkowej w zakresie podatku VAT dotyczyło tylko sytuacji, w której podczas kontroli podatkowej stwierdzono nieprawidłowości. Przepis ten stanowi wprost o zawieszeniu prawa do korekty deklaracji w zakresie podatku VAT bez żadnych dodatkowych warunków (*vide* – wyroki WSA w Bydgoszczy z dnia 17 maja 2006 r., sygn. I SA/Bd 216/06, ONSA/WSA 2007/4/88 i WSA w Krakowie z dnia 25 sierpnia 2009 r., sygn. I SA/Kr 411/08, Lex nr 527445).

Sposób interpretacji art. 81b § 3 O.p., pozwalający podatnikom na korygowanie deklaracji podatkowych w podatku VAT, za okresy poddane kontroli podatkowej, po jej zakończeniu – w sytuacji, gdy kontrola ta nie wykazała nieprawidłowości – przyjął natomiast Minister Finansów w interpretacji z dnia 8 sierpnia 2005 r. w sprawie stosowania art. 81b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Nr SP 1/618/8012 – 110 - 2024/05/EB (Dz. Urz. Ministerstwa Finansów Nr 9, poz. 101).

Jak już wskazano, zawieszenie prawa do skorygowania deklaracji podatkowej oznacza, iż złożenie korekty tej deklaracji jest z mocy prawa bezskuteczne. Nieskuteczność złożenia korekty powoduje, iż w dalszym ciągu obowiązuje poprzednio złożona deklaracja podatkowa i wynikająca z niej kwota podatku. W tym kontekście kwestionowany przepis, pozbawiając podatników prawa do skorygowania deklaracji podatkowej dotyczącej podatku VAT, uniemożliwiał im uniknięcie negatywnych skutków związanych z niewłaściwym określeniem wymiaru podatku w pierwotnie złożonej deklaracji podatkowej.

Jeśli chodzi o wskazany w pytaniu prawnym wzorzec kontroli konstytucyjnej, zauważyć należy, że określona w art. 32 Konstytucji zasada równości wobec prawa nakazuje identyczne traktowanie wszystkich adresatów norm prawnych znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej. Z zasady równości wynika zatem nakaz równego, czyli jednakowego traktowania wszystkich adresatów norm prawnych charakteryzujących się w takim samym stopniu tą samą, relewantną cechą. Takie ujęcie zasady równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie podmiotów, które takiej cechy nie posiadają.

W wyroku z dnia 5 października 2005 r., sygn. SK 39/05 (OTK ZU nr 9/A/2005, poz. 99) Trybunał Konstytucyjny przypomniał, że zasada równości daje się wyrazić w formule, zgodnie z którą nie wolno tworzyć takiego prawa, które różnicowałoby sytuację prawną podmiotów będących w takiej samej sytuacji faktycznej.

Określona, w art. 32 Konstytucji, zasada równości zakłada jednakowe traktowanie podmiotów (sytuacji) podobnych, wyróżnionych według cechy relewantnej w danej sferze stosunków społecznych. Zasada sprawiedliwości społecznej ujawnia natomiast, czy wybór danego kryterium wyodrębnienia był prawidłowy, adekwatny do sytuacji danego podmiotu (*vide* – L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz.*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003, tom III, uwagi do art. 32, str. 58, 59).

Oceniając kwestionowany przepis w kontekście jego zgodności z art. 32 Konstytucji, zauważyć należy, że ustalenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz wskazanie tych elementów, które są prawnie relewantne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU

nr 8/A/2005, poz. 88, 14 lipca 2004 r., sygn. SK 8/03, OTK ZU Nr 7/A/2004, poz. 65 czy 29 maja 2001 r., sygn. K 5/01, OTK ZU Nr 4/2001, poz. 87).

Jak już wskazano, prawo skorygowania deklaracji podatkowej, określone w rozdziale 10 działu III O.p., dotyczy deklaracji podatkowych związanych z dokonaniem przez podatnika samoobliczenia podatku, tj. dotyczących zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa. Dopuszczalność stosowania korekty podatku zależy zatem od sposobu powstania zobowiązania podatkowego, tj. czy powstaje ono z mocy prawa (art. 21 § 2 O.p.), czy na podstawie decyzji podatkowej (art. 21 § 3 O.p.), nie zaś od rodzaju podatku.

Prawo do skorygowania deklaracji podatkowej przysługuje zatem – co do zasady – wszystkim podatnikom, o ile dokonali oni samoobliczenia podatku.

Podkreślić należy, że również zawieszenie prawa do skorygowania deklaracji podatkowej w czasie trwania kontroli podatkowej i postępowania podatkowego dotyczy wszystkich podatników z tej grupy i jest niezależne od rodzaju podatku.

Prawo do złożenia deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli podatkowej, a przed wszczęciem postępowania podatkowego, przysługiwało natomiast wszystkim podatnikom dokonującym samoobliczenia podatku, z wyłączeniem podatników podatku VAT. Wynikało to z kwestionowanego przepisu, który wyróżniał w ten sposób podatników podatku VAT spośród podatników dokonujących samoobliczenia podatku.

Z brzmienia art. 81b § 3 O.p. wynika, że ustawodawca przyjął jako kryterium różnicujące rodzaj podatku, którego dotyczyła złożona deklaracja podatkowa. Pozbawia bowiem prawa do skorygowania deklaracji podatkowej, po zakończeniu kontroli podatkowej, jedynie podatników podatku VAT. Prawo to przysługuje natomiast podatnikom w odniesieniu do pozostałych podatków.

Jak wywiódł Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98 (OTK ZU nr 6/1998, poz. 96), *[w]szystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (...) powinny*

być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących jak i faworyzujących. (...) Zasada równości zakłada jednocześnie różne traktowanie podmiotów różnych, tj. podmiotów, które nie posiadają wspólnej cechy istotnej. Równość wobec prawa to zasadność wyboru takiego, a nie innego kryterium różnicowania.

Przy wskazanym ujęciu równości, ocena jej zachowania przenosi się na płaszczyznę kryteriów wyróżnienia poszczególnych grup podmiotów, których sytuacja prawna została uregulowana w sposób zróżnicowany. Różnicowanie podmiotów prawa, charakteryzujących się wspólną cechą istotną, jest dopuszczalne (nie narusza zasady równości), ale warunkiem *sine qua non* jest jasno sformułowane kryterium, na podstawie którego owo zróżnicowanie jest dokonywane (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 grudnia 1997 r., sygn. K. 8/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 70 czy 24 lutego 1999 r., sygn. SK 4/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 24).

Kryterium to – jak już podkreślono – musi mieć charakter relewantny, czyli musi pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy – wprowadzone zróżnicowanie musi mieć charakter racjonalnie uzasadniony. Nie wolno go dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium (*vide* – orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 1994 r., sygn. K. 3/94, OTK w 1994 r. cz. II, poz. 42). Zróżnicowanie musi mieć charakter proporcjonalny. To znaczy, że waga interesu, któremu ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Kryterium to musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Przyjęte w kwestionowanym przepisie kryterium różnicowania nie ma charakteru relewantnego, gdyż nie pozostaje w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów O.p., dotyczących korekty deklaracji podatkowej.

Korekta deklaracji podatkowej jest wyrazem realizacji praw i obowiązków podatnika, wynikających przede wszystkim z zasady samoobliczenia podatku. Pozostaje w związku z obowiązkami nałożonymi na podatników. Charakter prawny i cel instytucji korekty deklaracji podatkowej jest niezależny od rodzaju podatku, którego ta deklaracja dotyczy, o ile jest to podatek podlegający samoobliczeniu.

Jak już wcześniej wskazano, korekta deklaracji podatkowej ma na celu umożliwienie podatnikom poprawienia błędu w złożonej deklaracji podatkowej i uniknięcie w ten sposób zbędnego wszczynania postępowania podatkowego. Co do zasady, korekta pozwala także podatnikom na uniknięcie konsekwencji związanych z nieprawidłowościami dotyczącymi złożonej deklaracji podatkowej, równocześnie zaś ułatwia i przyspiesza wpływ do budżetu należności podatkowych z tytułu zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa. Dotyczy to również możliwości skorygowania deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli podatkowej, a przed wszczęciem postępowania podatkowego. Okoliczność ta nie wpływa na zmianę charakteru prawnego i celu korekty deklaracji podatkowej. Także i w tej sytuacji, dzięki skorygowaniu deklaracji, postępowania trwają bowiem krócej i środki pieniężne z podatków trafiają szybciej do budżetu, zaś podatnicy mogą uniknąć negatywnych skutków złożenia deklaracji podatkowej, w której nieprawidłowo określono zobowiązanie podatkowe.

Kwestionowana regulacja – pozbawiając podatników podatku VAT prawa do korekty deklaracji podatkowej – nie służy więc realizacji wskazanego celu i treści przepisów O.p.

Oczywiście, nie zawsze odmienność potraktowania sytuacji podobnych jest konstytucyjnie niedopuszczalna, bo mogą zachodzić wypadki, gdy

odmienność tego potraktowania będzie usprawiedliwiona. Wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą jednak zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonywających argumentach (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 lipca 2008 r., sygn. P 41/07, *op. cit.*).

W niniejszej sprawie brak jest racjonalnych argumentów, które przemawiałyby za pozbawieniem – poprzez kwestionowaną regulację – prawa do skorygowania deklaracji podatkowej dotyczącej podatku VAT.

Nie wskazuje na to w szczególności charakter prawny tego rodzaju podatku.

Podatek VAT jest podatkiem podlegającym samoobliczeniu. Ma charakter pośredni, gdyż w większości przypadków podmiot będący podatnikiem nie ponosi faktycznego, ekonomicznego ciężaru tego podatku. Ciężar tego podatku jest przenoszony na inny podmiot, będący konsumentem wytwarzanych przez podatnika towarów lub świadczonych usług. Ma przy tym charakter podatku konsumpcyjnego – w sensie ekonomicznym – gdyż obciąża jedynie wydatki o charakterze konsumpcyjnym. Podatek ten ma charakter podatku od obrotu. Podstawą opodatkowania jest bowiem obrót, tj. wartość dostarczonych towarów i świadczonych usług. Jest to podatek wielofazowy, tj. naliczany w każdej fazie obrotu, nie wyłączając poziomu sprzedaży detalicznej. Podatek VAT ma charakter podatku powszechnego, gdyż zasadniczo obciąża on obrót wszelkiego rodzaju dobrami i usługami.

Jest to podatek od wartości dodanej, ponieważ podatek u danego podatnika faktycznie obciąża jedynie część obrotu „dodawaną” przez tegoż podatnika. Podstawą opodatkowania jest jednak, na każdym etapie obrotu, cała jego wartość. Faktyczne opodatkowanie jedynie wartości „dodanej” jest uzyskiwane poprzez zastosowanie mechanizmu odliczenia bądź zwrotu podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu (A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Komentarze Zakamycza, Zakamycze 2004, str. 19 - 23).

Obowiązek podatkowy w zakresie podatku VAT powstaje – co do zasady – z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi [art. 19 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.)]. W okresie obowiązywania art. 81b § 3 O.p., zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, opodatkowaniu tym podatkiem podlegały: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport i import towarów, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. W tym zakresie regulacje obowiązujące przed 1 grudnia 2008 r. są podobne do obowiązujących obecnie.

Reasumując, podatek VAT nie ma cech, które uzasadniałyby pozbawienie podatników tegoż podatku uprawnienia do korekty deklaracji podatkowej. Zobowiązanie podatkowe dotyczące tego podatku powstaje z mocy ustawy, a co za tym idzie podatek ten podlega samoobliczeniu. Dokonując w tym kontekście oceny z punktu widzenia prawa do korekty deklaracji podatkowej, podatek VAT nie różni się od innych rodzajów podatków, w przypadku których prawo takie istnieje. Brak jest więc argumentów, które uzasadniałyby zróżnicowanie, wynikające z kwestionowanej regulacji.

Zróżnicowanie, przyjęte w kwestionowanym przepisie, nie ma też charakteru proporcjonalnego.

Jak wskazywano w publikacjach, wyłączenie, w art. 81b § 3 O.p., prawa do korekty podatku VAT nie miało merytorycznego uzasadnienia i było wyrazem skrajnego fiskalizmu (Dorota Szubielska, *Korekta deklaracji – zmiany konieczne, ale czy wystarczające*, Prawo i podatki, listopad 2005 r., str. 22).

W tym kontekście ponownie należy zwrócić uwagę, że, w istocie, korekta deklaracji podatkowej powodując przyspieszenie wpływu podatków w prawidłowej wysokości do budżetu i ograniczając koszty związane z prowadzeniem zbędnych postępowań podatkowych, służy interesowi fiskalnemu państwa. Interes ten nie przemawia więc za ograniczeniem prawa do

korekty deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli podatkowej, a przed wszczęciem postępowania podatkowego.

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie podkreślał, że kryterium różnicowania musi być dobrane z poszanowaniem innych zasad konstytucyjnych, zwłaszcza zasady sprawiedliwości (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 23 czerwca 1999 r., sygn. K. 30/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 101 czy 21 maja 2002 r., sygn. K 30/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 32). Różnicowanie w prawie jest dopuszczalne, o ile jest ono usprawiedliwione (*vide* - orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 listopada 1995 r., sygn. K. 17/95, OTK w 1995 r., cz. II, poz. 37).

Różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych ma więc znacznie większe szanse uznania za zgodne z Konstytucją, jeżeli pozostaje w zgodzie z zasadami sprawiedliwości społecznej lub służy urzeczywistnieniu tych zasad. Zostaje ono natomiast uznane za niekonstytucyjną dyskryminację (uprzywilejowanie), jeżeli nie znajduje podtrzymania w zasadzie sprawiedliwości społecznej. W tym sensie zasady równości wobec prawa i sprawiedliwości społecznej w znacznym stopniu nakładają się na siebie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 kwietnia 2008 r., sygn. P 9/06, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 43).

Sprawiedliwość społeczna mieści w sobie zakaz arbitralności państwa, dopuszczając wprawdzie różnicowanie poszczególnych jednostek, ale tylko w odpowiedniej relacji do różnic w ich sytuacji (L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom V, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2007, uwagi do art. 2, str. 62). W świetle zasady równości, różnicowanie w prawie jest dopuszczalne, o ile jest ono usprawiedliwione. Zakazane jest natomiast różnicowanie niesprawiedliwe (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 października 1998 r., K 7/98, *op. cit.*).

W kontekście prawa do korekty deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli podatkowej, sytuacja podatników podatku VAT i podatników innych

podatków nie różni się. Nie jest więc usprawiedliwione potraktowanie podatników VAT w tym zakresie w inny sposób, niż pozostałych podatników. Wybór podatku VAT, jako kryterium prowadzącego do wyodrębnienia kategorii podmiotów pozbawionych prawa do skorygowania deklaracji podatkowej, nie jest kryterium adekwatnym do sytuacji tej grupy podatników na tle podatników innych rodzajów podatków. Brak jest podstaw do uznania, iż zostało ono dobrane z poszanowaniem zasady sprawiedliwości.

Nie można przyjąć, w związku z tym, iż, powodująca kwestionowane różnicowanie, regulacja służy urzeczywistnieniu wymienionej konstytucyjnej zasady.

W konsekwencji, art. 81b § 3 O.p. powodował nieusprawiedliwione, nieoparte obiektywnymi wymogami i kryteriami, dyskryminowanie podatników podatku VAT.

Kwestionowana regulacja nie znajduje też uzasadnienia w żadnych innych zasadach, wartościach czy też normach konstytucyjnych.

Jak zasadnie podniósł NSA, w przypadku kontroli podatkowej, przeprowadzanej przez organ kontroli skarbowej, kwestia dopuszczalności korekty deklaracji podatkowej po zakończeniu takiej kontroli została unormowana inaczej niż w kwestionowanej regulacji. Zgodnie bowiem z art. 14c ust. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, po zakończeniu kontroli przez organy kontroli skarbowej możliwe jest złożenie korekty deklaracji podatkowej przez wszystkich podatników, nie wyłączając podatników podatku VAT.

W ocenie NSA, świadczy to także o naruszeniu przez art. 81b § 3 O.p. konstytucyjnej zasady równości.

Jeśli chodzi o uprawnienia podatników podatku VAT do skorygowania deklaracji podatkowych, w kontekście porównania regulacji zawartych w art. 81b § 3 O.p. i art. 14c ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej, zauważyć należy, że są to normy prawne tej samej, ustawowej, rangi. Są one zawarte

w odrębnych ustawach. W związku z tym zaskarżony przepis art. 81b § 3 O.p. nie ma zastosowania do podatników, w stosunku do których kontrolę podatkową przeprowadzał organ kontroli skarbowej (gdyż ma tutaj zastosowanie art. 14c ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej). Nie przesądza to jednak o braku wspólnych cech pomiędzy obydwoma grupami podatników, które są istotne z punktu widzenia kontrolowanej regulacji. Wręcz przeciwnie, w obydwu przypadkach chodzi bowiem o prawo do złożenia korekty deklaracji podatkowych przez podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji, tj. podatników VAT, po zakończeniu kontroli podatkowej.

W związku z tym rozpatrywany zarzut, w zakresie dotyczącym naruszenia przez art. 81b § 3 O.p. konstytucyjnej zasady równości w wyniku pozbawienia prawa do korekty podatników podatku VAT po zakończeniu kontroli podatkowej, podczas gdy podatnicy tacy – na podstawie art. 14c ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej takie uprawnienie posiadają – jest dopuszczalny. Nie prowadzi bowiem *de facto* do tzw. poziomej kontroli zgodności aktów normatywnych. Zasadne jest zatem uznanie, iż także w tym zakresie nie ma przeszkód do jego merytorycznego rozpoznania. Wskazuje na to orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, m.in. wyroki z dnia: 13 marca 2000 r., sygn. K. 1/99, OTK ZU nr 2/2000, poz. 59; 7 grudnia 1999 r., sygn. K. 6/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 160; 24 października 2000 r., sygn. K. 12/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 255 czy 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10).

Art. 14c ustawy o kontroli skarbowej stanowi, że uprawnienie do skorygowania deklaracji, o której mowa w art. 81 O.p., ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania kontrolnego w zakresie objętym tym postępowaniem (ust. 1). Kontrolowany może jednak, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 290 O.p., skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową (ust. 2). Na możliwość dokonania tej korekty kontrolujący jest obowiązany

wskazać w protokole kontroli (ust. 3). Korektę deklaracji podatnik składa we właściwym organie podatkowym, w którym rozlicza się z danego obowiązku podatkowego.

Przedmiotowy przepis został wprowadzony ustawą z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 191, poz. 1413) i wszedł w życie w dniu 11 listopada 2006 r.

Przepis art. 14c ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej umożliwia kontrolowanemu skorygowanie deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli podatkowej prowadzonej w ramach postępowania kontrolnego. W procedurze kontroli skarbowej organ kontroli skarbowej najpierw wszczyna postępowanie kontrolne i dopiero w jego ramach może przeprowadzić kontrolę podatkową, która zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli. Podkreślić przy tym trzeba, że wprowadzone w art. 14c ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej rozwiązanie miało na celu umożliwienie podatnikom korekty deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli podatkowej, na zasadach analogicznych jak w O.p. (uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw – druk sejmowy nr 683, Sejm V kadencji).

Jak zasadnie podniósł NSA, art. 81b § 3 O.p. stawiał w sytuacji mniej korzystnej podatników podatku VAT ze względu na to, że kontrolę podatkową przeprowadza u nich organ podatkowy – gdyż byli wówczas pozbawieni prawa do korekty deklaracji podatkowej po zakończeniu tej kontroli. Tymczasem ta grupa podatników posiadała to prawo w przypadku dokonywania kontroli podatkowej przez organ kontroli skarbowej. Następuje zatem zróżnicowanie prawa do skorygowania deklaracji podatkowej w ramach tej samej grupy podmiotów, tj. podatników podatku VAT, w zależności od organu przeprowadzającego kontrolę podatkową.

Jeśli chodzi o kontrolę podatkową prowadzoną przez organy podatkowe w trybie przepisów Działu V O.p., jest to odrębny rodzaj postępowania

w sprawach zobowiązań podatkowych (obok postępowania podatkowego i czynności kontrolnych). Przyjmuje się, że pomimo braku w przepisach O.p. wyraźnego zakazu wszczynania postępowania podatkowego w czasie trwania kontroli podatkowej, nie powinno to mieć miejsca (*vide* – H. Dzwonkowski, *op.cit.*, str. 1114).

Kontrola podatkowa organu kontroli skarbowej może być prowadzona w toku postępowania kontrolnego prowadzonego przez ten organ – z urzędu lub na żądanie strony. Kontrola podatkowa jest więc w tym przypadku elementem już prowadzonego postępowania kontrolnego w zakresie zobowiązań podatkowych.

Jest to różnica między kontrolą podatkową prowadzoną przez organy podatkowe, a działaniami kontrolnymi organów kontroli skarbowej (*vide* – tamże, str. 1113).

Kontrola podatkowa prowadzona przez organy podatkowe dotyczy węższej grupy podmiotów niż kontrola skarbowa. Inny też jest termin zakończenia kontroli podatkowej i skarbowej.

Podnieść jednak należy, że celem kontroli podatkowej, prowadzonej przez organy podatkowe, jak i kontroli prowadzonej przez organy kontroli skarbowej w odniesieniu do podatników dokonujących samoobliczenia podatku, jest sprawdzenie, czy wywiązują się oni z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Chodzi zatem o ustalenie stanu faktycznego i porównanie go ze stanem wzorcowym wynikającym z przepisów prawa podatkowego. W tym miejscu podkreślić też trzeba, że art. 14c ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej dotyczy sytuacji poprzedzającej wydanie decyzji podatkowej, określającej skutki naruszenia prawa przez kontrolowany podmiot. Jest to zatem sytuacja analogiczna do zakończenia kontroli podatkowej prowadzonej przez organy podatkowe, kiedy nie zostało jeszcze wszczęte postępowanie podatkowe. W tym kontekście zarówno w przypadku kontroli

podatkowej, jak i kontroli skarbowej, podatnicy podatków podlegających samoobliczeniu znajdują się w podobnej sytuacji.

W świetle powyższego uznać należy, że nie ma racjonalnych podstaw do różnicowania praw podatników w zakresie korekty podatku VAT i wszystkich pozostałych podatków w oparciu o kryterium w postaci organu przeprowadzającego kontrolę.

Porównanie zaś obu wymienionych regulacji prowadzi do wniosku, iż art. 81b § 3 O.p. bezpodstawnie dyskryminował podatników podatku VAT, u których kontrole przeprowadzał organ podatkowy na podstawie przepisów O.p. Sprzeczne zaś z zasadą równości, określoną w art. 32 Konstytucji, jest bowiem – jak już podkreślono – tworzenie takiego prawa, które różnicowałoby sytuację prawną podmiotów będących w takiej samej sytuacji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 października 2005 r., sygn. SK 39/05, OTK ZU nr 9/A/2005, poz. 99).

W świetle powyższego zasadne jest uznanie, że art. 81b § 3 O.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. do dnia 1 grudnia 2008 r., jest niezgodny z art. 32 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Robert Bernand
Zastępca Prokuratora Generalnego