



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW
PK4/066/1/ZAP/10/PK-526

Warszawa, dnia 25 lutego 2011r.

32 3 26
624

Pan
prof. Andrzej Rzepliński

Prezes Trybunału Konstytucyjnego

sygn. akt P 7/10

Stanowiony przez Prezera,

W związku z pytaniem prawnym Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2009 r. sygn. akt w kwestii zgodności art. 81b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. do dnia 30 listopada 2008 r. z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej – zwracam się z uprzejmą prośbą o zapoznanie się przez Wysoki Trybunał ze stanowiskiem Ministra Finansów w przedmiotowej sprawie.

Minister Finansów nie jest uczestnikiem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, jednakże mając na uwadze charakter sprawy oraz odwołując się do praktyki ukształtowanej w ostatnich latach, zgodnie z którą Minister Finansów występował w sprawach o naruszenie Konstytucji RP przez przepisy ustaw z zakresu swojej właściwości, chciałbym przedstawić stanowisko również w niniejszej sprawie.

W opinii Ministra Finansów przepis art. 81b § 3 ustawy - Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. do dnia 30 listopada 2008 r. nie jest niezgodny z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Zdaniem Ministra Finansów norma wynikająca z przepisu art. 81b § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa była zdeterminowana treścią przepisów art. 109 ust. 4-6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.), a ponadto jest wyrazem kompetencji ustawodawcy do swobodnego kształtowania prawa daninowego.

1. Zasady korygowania deklaracji na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa w stanie prawnym obowiązującym w okresie od dnia 1 września 2005r. do dnia 30 listopada 2008 r.

W ustawie – Ordynacja podatkowa przepisy dotyczące korekt deklaracji w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. do dnia 30 listopada 2008 r. były zawarte w rozdziale 10 działu II tej ustawy.

Przepis art. 81 ustawy - Ordynacja podatkowa miał w tym okresie następujące brzmienie:

„Art. 81. § 1. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację.

§ 2. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty.”

Powołany przepis przewiduje uprawnienie do dokonywania wszelkich korekt deklaracji z zastrzeżeniem odrębności, które mogą wprowadzać inne przepisy. Uprawnienie to jest wyłączone w przypadkach wymienionych w art. 81b ustawy Ordynacja podatkowa. Przepis art. 81b ustawy - Ordynacja podatkowa miał w wymienionym wyżej okresie następujące brzmienie:

„Art. 81b. § 1. Uprawnienie do skorygowania deklaracji:

- 1) ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej - w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą;*
- 2) przysługuje nadal po zakończeniu:*
 - a) kontroli podatkowej,*
 - b) postępowania podatkowego - w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.*

§ 2. Korekta złożona w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, nie wywołuje skutków prawnych.

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

Z przepisu art. 81b § 1 pkt 2 lit. a ustawy – Ordynacja podatkowa wynika, że uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje także po zakończeniu kontroli podatkowej. Kontrola podatkowa zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli (art. 291 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa). Kontrolujący ma obowiązek pouczyć kontrolowanego o prawie złożenia korekty deklaracji (art. 291 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. do dnia 31 grudnia 2006 r. i art. 290 § 2 pkt 7 in fine ustawy – Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.). Możliwe jest więc skuteczne dokonanie korekty deklaracji po doręczeniu protokołu kontroli. Co do zasady, korekta deklaracji w zakresie objętym zakończoną kontrolą możliwa jest niezależnie od wyników tej kontroli. Ustawa - Ordynacja podatkowa zawiera ograniczenia w uprawnieniu do korygowania deklaracji po kontroli w zakresie podatku od towarów i usług.

2. Zasady korygowania deklaracji na gruncie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65, z późn. zm.) w stanie prawnym obowiązującym w okresie od dnia 11 listopada 2006 r.

Ustawa z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 191, poz. 1413), która weszła w życie z dniem 11 listopada 2006 r. wprowadziła nowe regulacje w zakresie korygowania deklaracji podatkowych w toku postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej.

Zasadą jest, iż uprawnienie do skorygowania deklaracji, określone w art. 81 ustawy - Ordynacja podatkowa, ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania kontrolnego w zakresie objętym tym postępowaniem (art. 14c ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej). Przepis art. 14c ust. 2 wprowadza wyjątek od tej zasady. Zgodnie z tym przepisem kontrolowany może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 290 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową. Ustawa o kontroli skarbowej nie zawiera ograniczenia w uprawnieniu do korygowania deklaracji po kontroli w zakresie podatku od towarów i usług.

3. Uprawnienie podatnika do skorygowania deklaracji dla podatku od towarów i usług po zakończeniu kontroli podatkowej, która nie stwierdziła nieprawidłowości.

3.1 Gramatyczna wykładnia przepisu art. 81b § 3 ustawy - Ordynacja podatkowa prowadzi do wniosku, iż nie jest możliwa korekta deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług po zakończeniu kontroli podatkowej w zakresie objętym tą kontrolą także wówczas, gdy kontrola nie stwierdziła nieprawidłowości.

Zdaniem Ministra Finansów oparcie się wyłącznie na gramatycznej wykładni powyższego przepisu nie jest uzasadnione. W świetle poglądów Trybunału Konstytucyjnego, orzecznictwa sądowego i doktryny nie budzi wątpliwości, że podstawowym rodzajem dokonywania wykładni przepisów, w tym przepisów prawa podatkowego jest wykładnia językowa (np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 czerwca 2000 r. K 25/99, (TK 2000/5/141), uchwała Sądu Najwyższego dnia 11 stycznia 1999 r., N I KZP 15/98 (OSNKW 1999/1-2/1), uchwała Sądu Najwyższego z dnia 8 lutego 2000 r., I KZP 50/99 (OSNKW 2000/3-4/24), B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 39-41, J. Oniszczyk, Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2001, s. 19, Lech Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2006, s. 67-73).

Jednocześnie w orzecznictwie sądowym i doktrynie wskazuje się sytuacje, w których możliwe jest oparcie wykładni przepisu na wykładni systemowej i funkcjonalnej (L. Morawski, Wykładnia w orzecznictwie sądów, Toruń 2002, s.100-113, B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 55-62). Wskazuje się, że ustalony przez zasadę pierwszeństwa wykładni językowej porządek preferencji jest jedynie porządkiem *prima facie*, a nie porządkiem absolutnym, co oznacza, że w pewnych sytuacjach można od niego odstąpić i przypisać pierwszeństwo wykładni systemowej i funkcjonalnej (M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, Warszawa 2002, s. 228).

Wolno jest odstąpić od wykładni językowej, gdy znaczenie danego przepisu ustalone zgodnie z wykładnią literalną:

- 1) pozostaje w oczywistym konflikcie lub sprzeczności ze znaczeniem innych norm systemu, w szczególności norm mających wyższą moc prawną np. norm konstytucyjnych,
- 2) prowadzi do rażąco niesprawiedliwych rozstrzygnięć lub pozostaje w oczywistej sprzeczności z powszechnie akceptowanymi wartościami, normami moralnymi,
- 3) prowadzi do absurdalnych z punktu widzenia społecznego lub ekonomicznego konsekwencji (*argumentum ad absurdum*) – por. L. Morawski, Wykładnia w orzecznictwie sądów, Toruń 2002, s.101 i B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 56.

Podkreślić należy, że powyższe reguły, uzasadniające odstąpienie od rezultatów wykładni językowej zostały sformułowane na podstawie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego oraz sądów administracyjnych (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 czerwca 2000 r. K 25/99, (OTK 2000/5/141), wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 maja 1998 r. I CKN 664/97 (OSNC 1999/1/7), uchwała Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 1999 r., N I KZP 15/98 (OSNKW 1999/1-2/1), uchwała Sądu Najwyższego z dnia 8 lutego 2000 r., I KZP 50/99 (OSNKW 2000/3-4/24), uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 września 1996 r. OPK 18/96 (NSA 1997/1/14); sygn. tych orzeczeń powołane za L. Morawski, Wykładnia w orzecznictwie sądów, Toruń 2002, s.102-113).

Zdaniem Ministra Finansów w kwestii interpretacji przepisu art. 81b § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa pod kątem istnienia uprawnienia podatnika do skorygowania deklaracji dla podatku od towarów i usług po zakończeniu kontroli podatkowej, która nie stwierdziła nieprawidłowości, odstąpienie od wykładni językowej jest uzasadnione ważnymi racjami prawnymi i społecznymi. W tym przypadku należy przypisać pierwszeństwo wykładni funkcjonalnej i systemowej.

3.2 Wykładnia funkcjonalna obejmuje te wszystkie reguły, które w taki lub inny sposób nakazują uwzględnianie przy interpretacji przepisów szeroko rozumianego kontekstu

społecznego, politycznego, ekonomicznego oraz aksjologicznego (L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2006, s.135). Do klasycznych dyrektyw wykładni funkcjonalnej zalicza się w szczególności reguły odwołujące się do celu regulacji prawnej, woli historycznego lub współczesnego prawodawcy, reguły nakazujące uwzględnianie w toku interpretacji norm moralnych, a w szczególności zasad sprawiedliwości i słuszności, a następnie różnego rodzaju dyrektywy odwołujące się do konsekwencji społecznych i ekonomicznych takiej lub innej wykładni przepisu prawnego (L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2006, s.138).

Zdaniem Ministra Finansów uwzględnienie wielu dyrektyw tej wykładni prowadzi do wniosku o istnieniu uprawnienia podatnika do skorygowania deklaracji dla podatku od towarów i usług po zakończeniu kontroli podatkowej, która nie stwierdziła nieprawidłowości.

Korekta deklaracji w trybie art. 81b § 1 pkt 2 lit. a ustawy - Ordynacja podatkowa ma zasadniczo na celu wyeliminowanie błędów ujawnionych w trakcie kontroli podatnika zawartych w pierwotnej deklaracji. W odniesieniu do błędów dotyczących rozliczenia podatku od towarów i usług ustawodawca przyjął rozwiązanie prawne pozwalające na wyeliminowanie błędów stwierdzonych w toku kontroli przez organy podatkowe w drodze decyzji, wyłączając możliwość złożenia korekty deklaracji. Zasadniczym powodem przyjęcia takiej regulacji było zachowanie przez organ podatkowy możliwości wymierzenia w decyzji dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług (art. 109 ust. 4-8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 listopada 2008 r.). Takiej możliwości organ podatkowy byłby pozbawiony, gdyby podatnikowi przyznane zostało uprawnienie do skorygowania deklaracji VAT po kontroli stwierdzającej nieprawidłowości (zob. pkt 4).

W przypadku braku stwierdzenia błędów przez organ podatkowy w toku kontroli nie ma podstaw prawnych do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe i ustalającej dodatkowe zobowiązanie w podatku od towarów i usług za okres objęty kontrolą. Oznacza to, że nie było celem ustawodawcy przy formułowaniu przepisu art. 81b § 3 ustawy - Ordynacja podatkowa wprowadzenie zakazu korekt deklaracji VAT po zakończeniu kontroli niestwierdzającej nieprawidłowości. Wprowadzenie takiego zakazu w drodze wykładni byłoby nadmiernym i nieuzasadnionym ograniczeniem uprawnienia podatników VAT do korekty, niezgodnym z celem przyjętej regulacji prawnej. Nieujawnienie błędów w toku kontroli nie może stanowić przeszkody do ich wyeliminowania przez podatnika po zakończeniu kontroli.

Przyjęcie wyłącznie wykładni językowej analizowanego przepisu nie da się pogodzić z konsekwencjami społecznymi takiej wykładni (argument z konsekwencji). Do argumentu z konsekwencji odwołuje się na przykład Sąd Najwyższy w uchwale z 21.12.1999 r. (I KZP 45/99, OSNKW 2000/1-2/7): „*Trzeba eliminować takie ustalenia interpretacyjne tekstów prawnych, przy których przyjęciu skutki stosowania odpowiedniego przepisu byłyby wadliwe, a w szczególności prowadziłyby do skutków niezamierzonych*”. Skutkiem zastosowania wykładni językowej analizowanego przepisu byłoby pozbawienie uprawnienia do korekty deklaracji VAT podatników, którzy prawidłowo wykonują swoje obowiązki podatkowe (kontrola nie stwierdziła nieprawidłowości). Nie wydaje się, aby taki skutek mógł być wynikiem świadomych i racjonalnych decyzji ustawodawcy.

Zgodnie z dyrektywą wykładni unikającej rezultatów absurdalnych należy odrzucić taką interpretację przepisu, która prowadzi do absurdalnych lub niemożliwych do zaakceptowania konsekwencji (L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2006, s. 150).

Należy przy tym mieć na uwadze, iż wykazanie, że określona interpretacja prowadzi do konsekwencji absurdalnych stanowi z zasady wystarczającą rację przemawiającą za jej odrzuceniem. Argument ad absurdum jest jedną z racji uzasadniających odstępnie od sensu językowego przepisu. W tym sensie argument ad absurdum stanowi jedna z najmocniejszych

dyrektyw wykładni funkcjonalnej (L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2006, s. 150).

Dyrektywa wykładni unikającej rezultatów absurdalnych ma charakter podobny do dyrektyw wykładni zgodnej z konstytucją. Potrzeba unikania rezultatów absurdalnych jest wynikiem koncepcji racjonalnego ustawodawcy (por. B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 103).

Konsekwentnie językowa wykładnia analizowanego przepisu prowadziłyby do zrównania pozycji prawnej podatników, którzy prawidłowo wykonują swoje obowiązki podatkowe (kontrola nie stwierdziła nieprawidłowości) z podatnikami, którzy nie przestrzegają przepisów podatkowych (kontrola stwierdziła nieprawidłowości). Przyjęcie wykładni gramatycznej prowadzi więc do rezultatów absurdalnych.

W opinii Ministra Finansów także wykładnia historyczna przepisów dotyczących korekt świadczy o tym, że dodany od dnia 1 września 2005 r. przepis art. 81b § 3 ustawy - Ordynacja podatkowa pozwolił zachować podatnikom istniejące w stanie prawnym obowiązującym przed tą datą uprawnienie do złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji VAT, gdy zakończona kontrola podatkowa nie wykazała nieprawidłowości. Zgodnie z art. 81b § 1 pkt 2 ustawy - Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r. uprawnienie, o którym mowa w art. 81a tej ustawy, przysługuje nadal - w zakresie, w jakim w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej nie stwierdzono naruszenia prawa lub nie wydano decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Taką samą normę wyrażał przepis art. 81 § 4 pkt 2 ustawy - Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r.

Przepisy uprawniające do dokonania korekt po zakończeniu kontroli podatkowej w sytuacji, gdy kontrola nie stwierdziła nieprawidłowości obowiązywały więc od dnia wejścia w życie ustawy - Ordynacja podatkowa (1 stycznia 1998 r.), a zmiana tych przepisów, która weszła w życie od dnia 1 września 2005 r. w powyższym zakresie nie uszczupliła praw podatników podatku od towarów i usług. Korekta deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług nie była prawnie skuteczna tylko w sytuacji, gdy kontrola podatkowa wykazała nieprawidłowości, a zebrany w toku kontroli materiał dowodowy stał się przyczynkiem do wszczęcia postępowania podatkowego. Taka interpretacja przepisu art. 81b § 2 i 3 ustawy - Ordynacja podatkowa znajduje uzasadnienie w kontekście zmiany w art. 81 Ordynacji podatkowej obowiązującej od dnia 1 września 2005 r., który przyjmuje jako ogólną zasadę dopuszczalność wszelkich korekt deklaracji podatkowych. Minister Finansów wyraził podobne stanowisko w urzędowej interpretacji z dnia 8 sierpnia 2005 r. znak: SP1/618/8012-110-2024/05/EB (Dz. Urz. MF z 2005, Nr 9, poz. 101).

3.3 Pogląd zbieżny ze stanowiskiem Ministra Finansów został wyrażony także w doktrynie (B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski. Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2007, s. 629-630). Według autorów powyższego komentarza: *„Z przepisu art. 81b § 3 wynika, że przepisu § 1 pkt 2 lit a nie stosuje się w zakresie podatku od towarów i usług. Oznacza to, że po zakończeniu postępowania kontrolnego podatnik nie uzyskuje prawa do dokonania korekty deklaracji w podatku od towarów i usług. Jednocześnie przepis ten nie wyłącza prawa do skorygowania tej deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego. Oznacza to, iż możliwe będzie skorygowanie deklaracji w podatku od towarów i usług po zakończeniu postępowania podatkowego w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego w tym podatku. Z zestawienia obu tych norm można wyprowadzić wniosek, że prawo do korekty deklaracji w podatku od towarów i usług jest wyłączone po zakończeniu postępowania kontrolnego, o ile po jego zakończeniu miałyby zostać wszczęte postępowanie podatkowe zmierzające do wydania decyzji określającej kwotę zobowiązania w tym podatku. Przepis ten wprowadza zatem odstępstwo od zasady*

obowiązującej na gruncie innych podatków, w których możliwe jest dokonanie korekty deklaracji podatkowej również w sytuacji, gdy kontrola podatkowa wykazała, iż zobowiązanie podatkowe wykazano w deklaracji w wadliwej wysokości, co potencjalnie uzasadnia wszczęcie postępowania podatkowego. Stąd też wynika, że jeśli w trakcie kontroli podatkowej dotyczącej podatku od towarów i usług nie ujawnią się okoliczności uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego zmierzające do wydania decyzji określającej kwotę zobowiązania podatkowego w tym podatku, podatnik będzie mógł po jego zakończeniu dokonać korekty deklaracji.”

4. Uzasadnienie wyłączenia uprawnienia podatników podatku od towarów i usług do korekty deklaracji po zakończeniu kontroli stwierdzającej nieprawidłowości.

Przepis art. 81b § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa wyłącza prawo do skorygowania deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług w zakresie objętym ustaleniami protokołu kontroli, które następnie mogą być przyczyną wszczęcia postępowania podatkowego.

Norma wynikająca z przepisu art. 81b § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa była zdeterminowana treścią przepisów art. 109 ust. 4-6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Na podstawie art. 109 ust. 4-6 ustawy o podatku od towarów i usług w razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał:

- kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej,
- kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej

lub

- kwotę różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 wyższą od należnej

naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa odpowiednio wysokość tego zobowiązania albo kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30 % odpowiednio kwoty zaniżenia tego zobowiązania albo zawyżenia zwrotu.

Powyższe przepisy nie miały zastosowania, jeżeli przed dniem wszczęcia kontroli przez naczelnika urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej podatnik dokonał odpowiedniej zmiany deklaracji podatkowej oraz wpłacił do urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze zmiany deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę (art. 109 ust. 7 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług).

Wprowadzenie możliwości korekty deklaracji VAT po zakończeniu kontroli stwierdzającej nieprawidłowości oznaczałoby pozbawienie organów podatkowych możliwości wymierzenia w decyzji dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Uchylenie przepisu art. 81b § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa bez odpowiednich zmian w art. 109 ustawy o podatku od towarów i usług prowadziłyby do sprzeczności normy wynikającej z art. 81b § 1 pkt 2 lit. a ustawy – Ordynacja podatkowa i norm wynikających z art. 109 ust. 4-8 ustawy o podatku od towarów i usług.

Analogiczne stanowisko zostało zaprezentowane w stanowisku Rządu do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa przedłożonym przez Komisję Nadzwyczajną „Przyjazne Państwo” (druk 664).

Z uwagi na powyższe, uchylenie przepisu art. 81b § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa nastąpiło w związku z uchynieniem przepisów art. 109 ust. 4-8 ustawy o podatku od towarów i usług (art. 1 pkt 56 lit. b i art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1320), które weszła w życie w dniu 1 grudnia 2008 r.).

5. Istota zasady równości.

Zasada równości oznacza nakaz jednakowego traktowania podmiotów i sytuacji podobnych (identycznych), a więc kryje się w niej założenie różnego traktowania podmiotów i sytuacji, które nie mają podobnego (identycznego) charakteru (L. Garlicki, Polskie prawo

konstytucyjne. Zarys wykładu, LIBER, Warszawa 2007, s. 92). Zasada równości oznacza, że wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (np: orzeczenie TK z 9 marca 1988 r. sygn. U 7/87, wyrok TK z 5 listopada 1997 r., sygn. K 22/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 41, wyrok TK z dnia 26 listopada 2007 r. sygn. P 24/06).

Podstawowe znaczenie dla rozważania zasady równości ma zatem ustalenie „cechy istotnej”, która przesądza o uznaniu porównywalnych podmiotów za podobne lub odmienne. Uznanie podobieństwa podmiotów pozwala na podjęcie badania, czy są one traktowane podobnie przez przepisy prawa. Dopiero zaś stwierdzenie, że prawo wprowadza różnicowanie w ich traktowaniu, prowadzi do postawienia pytania, czy takie różnicowanie jest dopuszczalne w świetle zasady równości (wyrok TK z dnia 26 listopada 2007 r. sygn. P 24/06).

Z postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2009 r.

formułującego pytanie prawne do TK można wywieść, iż istotną wspólną cechą podatników podatku od towarów i usług, wyłączonych z możliwości złożenia korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej stwierdzającej nieprawidłowości i pozostałych podatków mających możliwość takiej korekty jest posiadanie statusu podatnika. W ocenie Ministra Finansów stanowisko to budzi wątpliwości. W tym stanowisku zakłada się, że podatnicy wszystkich podatków mają mieć co do zasady równe możliwości prawne bez uwzględnienia odrębności i specyfiki poszczególnych podatków.

6. Uprawnienie podatnika do skorygowania deklaracji po zakończeniu kontroli jako wyraz kompetencji ustawodawcy do swobodnego kształtowania prawa daninowego.

Przepis art. 84 Konstytucji RP statuuje zasadę powszechności opodatkowania będącą wyrazem zasady sprawiedliwości podatkowej, wynikającej z art. 217 Konstytucji. Zasada powszechności opodatkowania nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawach. Z obowiązkiem zapłaty podatku wiąże się szereg innych obowiązków podatkowych nałożonych na podatników przez przepisy prawa podatkowego. Wśród nich należy wymienić obowiązek odprowadzania zaliczek na podatek (np. w podatkach dochodowych), złożenia deklaracji podatkowych, prowadzenia ksiąg podatkowych. Obowiązki podatkowe powinny być realizowane w terminach wynikających z przepisów prawa podatkowego. Obowiązek złożenia deklaracji podatkowej powinien być realizowany w terminach określonych w ustawach podatkowych w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa.

Uprawnienie podatnika do skorygowania deklaracji podatkowej jest ściśle związane z obowiązkiem wykazania w pierwotnej deklaracji podatku w wysokości wynikającej z przepisów materialnego prawa podatkowego. Uprawnienie do dokonywania wszelkich korekt deklaracji przez podatników (z zastrzeżeniem odrębności, które mogą wprowadzać inne przepisy) jako zasada zostało wprowadzone w art. 81 ustawy – Ordynacja podatkowa od dnia 1 września 2005 r. ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199). Wprowadzenie tej zasady umożliwia dokonanie przez podatników korekt deklaracji zarówno na korzyść (np. korekta obniżająca wysokość podatku), jak i na niekorzyść (np. korekta podwyższająca wysokość podatku, która ujawni istnienie zaległości podatkowej, co oznacza konieczność zapłaty także odsetek za zwłokę od tej zaległości – art. 51, art. 53 § 1 i 4 ustawy – Ordynacja podatkowa). Powyższa zasada nie jest zasadą bezwzględnie obowiązującą. Nie oznacza bowiem możliwości dokonywania przez podatnika korekt deklaracji w każdej sytuacji faktycznej. Nie ma możliwości dokonania prawnie skutecznej korekty deklaracji w czasie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym

postępowaniem lub kontrolą (art. 81b § 1 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r.). Wyłączenie to obowiązuje od momentu wejścia w życie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, choć przepisy w tym zakresie ulegały modyfikacjom. Uzasadnione jest więc stwierdzenie, że oprócz zasady wynikającej z art. 81 ustawy – Ordynacja podatkowa obowiązuje zasada wyłączenia uprawnienia do korekty w czasie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą (art. 81b § 1 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r.). W stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 września 2005 r. z zasadą wynikającą z art. 81b § 1 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa wiązał się brak możliwości składania korekt deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej stwierdzającej nieprawidłowości. Ustawodawca uznawał, że konsekwencją stwierdzenia nieprawidłowości w toku kontroli jest obowiązek określenia zobowiązania podatkowego w większej wysokości przez organ podatkowy. Stan prawny w tym zakresie uległ zmianie z dniem 1 września 2005 r. poprzez wprowadzenie możliwości skorygowania deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej stwierdzającej nieprawidłowości. Zdaniem Ministra Finansów zmiany tej nie należy jednak traktować jako wprowadzenia nowej ogólnej zasady dokonywania korekt deklaracji, ale jako wyjątek od zasady niemożności dokonywania korekt po stwierdzeniu nieprawidłowości przez organ podatkowy. Wprowadzenie tego wyjątku było podyktowane względami praktycznymi. Chodziło o to, aby podatnik mógł samodzielnie zweryfikować wysokość swojego zobowiązania podatkowego po zakończeniu kontroli podatkowej zgodnie z protokołem z tej kontroli. Taka weryfikacja pozwala uniknąć odpowiedzialności karnej skarbowej. Przepis art. 16a Kodeksu karnego skarbowego w brzmieniu obowiązującym od dnia 11 listopada 2006 r. stanowi bowiem: „*Nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65, z późn. zm.), korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narazoną na uszczuplenie.*”.

Ponadto samodzielna weryfikacja zobowiązania podatkowego przez podatnika powoduje, iż nie ma wtedy potrzeby prowadzenia przez organ podatkowy postępowania podatkowego mającego na celu określenie wysokości zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości, co ogranicza koszty funkcjonowania aparatu skarbowego. Korzyści wprowadzenia dla podatnika możliwości zweryfikowania wysokości swojego zobowiązania podatkowego po zakończeniu kontroli podatkowej zgodnie z protokołem z tej kontroli dotyczą więc zarówno samego podatnika, jak i organu podatkowego.

Podkreślenia wymaga, że korekta deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej, w której stwierdzono nieprawidłowości jest korektą po upływie terminu przewidzianego na złożenie pierwotnej deklaracji, w której powinna być wykazana prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego. Korekta taka jest więc dokonywana w sytuacji, gdy podatnik nie wywiązał się z obowiązków nałożonych przez przepisy prawa podatkowego. Skoro tak, to podatnik powinien liczyć się z możliwością poniesienia konsekwencji prawnych swojego postępowania (zapłata odsetek za zwłokę, zapłata dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, odpowiedzialność karna skarbową). Wprowadzenie przez ustawodawcę wyłączenia możliwości skorygowania deklaracji VAT w takiej sytuacji nie może więc być postrzegane jako naruszające konstytucyjną zasadę równości, nawet jeśli innym podatnikom ustawa przyznaje prawo do korekty. W ocenie Ministra Finansów przyznanie podatnikowi prawa do korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej stwierdzającej nieprawidłowości mieści się w kompetencji ustawodawcy do swobodnego kształtowania prawa daninowego.

7. Uzasadnienie zróżnicowania uprawnienia do skorygowania deklaracji dla podatku od towarów i usług w zależności od organu prowadzącego kontrolę.

Nowelizacja z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, która weszła w życie w dniu 11 listopada 2006 r. wprowadziła możliwość korygowania deklaracji podatkowych w toku postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 290 ustawy - Ordynacja podatkowa, w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym. Ustawa o kontroli skarbowej nie zawiera ograniczenia w uprawnieniu do korygowania deklaracji po kontroli w zakresie podatku od towarów i usług. Od dnia 11 listopada 2006 r. podatnicy podatku od towarów i usług w stosunku do których postępowanie zostało wszczęte przez organ kontroli skarbowej mają możliwość złożenia korekty deklaracji. Występuje więc zróżnicowanie uprawnienia do korekty w ramach jednej kategorii podatników – podatników podatku od towarów i usług w zależności od organu, który wszczął postępowanie.

W tym kontekście zważyć należy, że ustawodawca od momentu wejścia w życie ustawy o kontroli skarbowej (większość przepisów tej ustawy weszła w życie w dniu 7 lutego 1992 r.) dopuścił możliwość orzekania w sprawach podatkowych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Wprowadzenie tego rozwiązania nie narusza norm prawa powszechnie obowiązującego. W wyroku NSA z dnia 27 października 2005 r. sygn. akt FSK 636/04 wskazano, że fakt, iż „*zbieg kompetencji w systemie organów administracji rządowej występuje i że dwa organy w państwie mogą występować władczo w tym samym zakresie działania nie narusza w niczym zasady równości wobec prawa wynikającej z art. 32 Konstytucji. Organy te pełnią bowiem inną rolę w systemie organów podległych Ministrowi Finansów i przyznanie im takich samych kompetencji do określania zobowiązania podatkowego (...) nie różnicuje podatników. Z tego też względu trudno byłoby uznać za trafne argumenty o różnicowaniu i nierównym traktowaniu podatników przez te dwa organy.*”.

Dualizm w orzekaniu w sprawach podatkowych wiąże się z możliwością stosowania przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej różnych przepisów postępowania. Potwierdza to treść art. 31 ustawy o kontroli skarbowej. Przepis ten stanowi: „*W zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, z wyłączeniem art. 54 tej ustawy, z zastrzeżeniem art. 14b ust. 1.*”. W literaturze i orzecznictwie sądowym przyjmuje się, że odpowiednie stosowanie przepisu może polegać na jego zastosowaniu wprost, zastosowaniu z odpowiednimi modyfikacjami lub na odmowie jego zastosowania ze względu na określone różnice. Zastosowanie odpowiednio stosowanego przepisu z określonymi modyfikacjami jest uzasadniane odmiennością stanu „podciąganego” pod dyspozycję stosowanego przepisu. Natomiast odmowa stosowania przepisu może wynikać albo bezpośrednio z treści wchodzących w grę regulacji prawnych, albo z tego, że zastosowania danej normy nie dałoby się pogodzić ze specyfiką i odmiennością rozpoznawanego stanu. Prawna ocena, które rozwiązanie jest możliwe wymaga dokonania wykładni systemowej i funkcjonalnej (Lech Morawski, Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz, Toruń 2002, s. 299-302).

Ustawa o kontroli skarbowej zawiera własne regulacje prawne, odmienne od regulacji zawartych w ustawie – Ordynacja podatkowa. Przykładowo można wymienić unormowania w zakresie uprawnień organów kontroli skarbowej do żądania informacji od instytucji finansowej (art. 33-33a ustawy o kontroli skarbowej), uprawnień organów kontroli skarbowej do żądania od wydawcy (redaktora) dziennika lub czasopisma udzielenia informacji o nazwach i adresach przedsiębiorców oraz nazwiskach i adresach osób fizycznych zamieszczających odpłatne ogłoszenia i reklamy w sprawach działalności gospodarczej (art. 35 ustawy o kontroli skarbowej), tajemnicy skarbowej (art. 33b, 34-34c ustawy o kontroli

skarbowej). To może uzasadniać stosowanie różnych reguł dotyczących korekt deklaracji w zależności od organu, który dokonywał kontroli.

8. Propozycja umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Przepis art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 104, poz. 643, z późn. zm.) stanowi: „*Trybunał umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.*”. Zgodnie natomiast z art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym: „*Przepisu ust. 1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.*”.

W wyniku nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1320) z dniem 1 grudnia 2008 r. przepis § 3 art. 81b ustawy – Ordynacja podatkowa został uchylony. Nowela nie zawiera przepisów przejściowych dotyczących uchylonego przepisu. Tym samym od dnia 1 grudnia 2008 r. korekta deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług po zakończeniu kontroli podatkowej jest możliwa i prawnie skuteczna. Od dnia 1 grudnia 2008 r. na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa możliwe jest pokontrolne skorygowanie wszystkich deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług, a więc zarówno tych deklaracji, których termin złożenia upływa po tej dacie jak i tych, których termin złożenia upłynął przed 1 grudnia 2008 r. Aktualnie przepis art. 81b § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa nie może więc być stosowany.

Dokonując wykładni przepisu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym w wyroku z dnia 31 stycznia 2001 r. sygn. P. 4/99 Trybunał wyraził następujący pogląd: „*W tej kwestii Trybunał Konstytucyjny, orzekając w pełnym składzie podtrzymuje stanowisko wyrażone w licznych wcześniejszych orzeczeniach, zgodnie z którym przepis obowiązuje w systemie prawa, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, zaś utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero wówczas, gdy przepis ten nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej.*”. Przenosząc powyższy pogląd na grunt rozpoznawanej sprawy wydaje się, iż zachodzi przesłanka umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym i jednocześnie brak jest podstaw do zastosowania art. 39 ust. 3 wymienionej ustawy.

9. Pokreślenia wymaga, że przepis art. 81b § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa nie stanowił podstawy prawnej wydania decyzji podatkowych. Przepis ten nie wpływał także na wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Niedopuszczalność korekty deklaracji dla podatku od towarów i usług powodowała, że to organ podatkowy określał w decyzji wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzja ta uwzględniała wysokość podatku, który zadeklarowałby podatnik, gdyby miał uprawnienie do złożenia korekty pokontrolnej. Decyzja określająca wysokość zobowiązania w podatku od towarów była więc prawidłowa. Nie jest możliwe określenie przez organ podatkowy innej wysokości zobowiązania podatkowego.

Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach, stanowi podstawę do wznowienia postępowania, uchylenia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania (art. 190 § 4 Konstytucji). Zgodnie z art. 240 § 1 pkt 8 ustawy - Ordynacja podatkowa w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie,

jeżeli decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny.

Stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu art. 81b § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa nie mogłoby prowadzić do wznowienia postępowania, ponieważ przepis ten nie stanowił podstawy prawnej wydania decyzji podatkowych.

Jeśliby nawet uznać, że możliwe byłoby wznowienie postępowania podatkowego, to pomimo zaistnienia przesłanki wznowienia, organ podatkowy obowiązany byłby odmówić uchylecia decyzji dotychczasowej, jeżeli w wyniku uchylecia decyzji ostatecznej mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak jak decyzja dotychczasowa (art. 245 § 1 pkt 3 lit. a) Ordynacji podatkowej).

Mając powyższe na uwadze wnoszę o umorzenie postępowania albo o stwierdzenie, że przepis art. 81b § 3 ustawy - Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. do dnia 30 listopada 2008 r. nie jest niezgodny z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Załącznik:

Drugi egzemplarz niniejszego pisma.

2 p. unia...
Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU
Maciej Grabowski