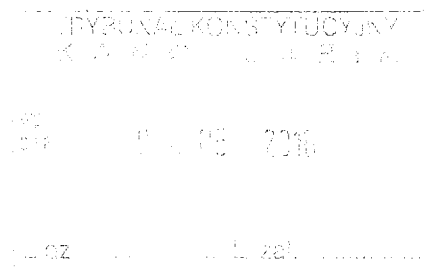




SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 4 maja 2010 r.

Sygn. akt P 7/10



**Trybunał Konstytucyjny**

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2009 r., jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że 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 1 września 2005 r. do 1 grudnia 2008 r., **jest niezgodny** z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

## Uzasadnienie

### **I. Analiza formalnoprawna**

1. Wskazany w pytaniu prawnym przepis ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej Ordynacja podatkowa) już nie obowiązuje. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej NSA albo sąd) wnosi o zbadanie zgodności z art. 32 Konstytucji art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. do 1 grudnia 2008 r. Określenie przez NSA zakresu czasowego przepisu jest uzasadnione realiami sprawy toczącej się przed pytającym sądem. Postanowienie art. 81b § 3 zostało wprowadzone do Ordynacji podatkowej na podstawie art. 1 pkt 47 lit. b ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199). Ustawa weszła w życie 1 września 2005 r. Kwestionowany przepis został następnie uchylony na mocy art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 7 listopada 2008 o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw r. (Dz. U. Nr 209, poz. 1320), która weszła w życie 1 grudnia 2008 r.

2. W rozpatrywanej sprawie nie można uznać, że mamy do czynienia z utratą mocy obowiązującej uchylonego formalnie przepisu, rozumianą jako brak możliwości zastosowania danej regulacji. Zgodnie z ukształtowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego (por. np.: wyrok TK z 5 stycznia 1998 r., sygn. akt P. 2/97; postanowienie TK z 18 listopada 1998 r., sygn. akt SK 1/98), formalne uchylenie przepisu przez ustawodawcę, co niewątpliwie miało miejsce w niniejszej sprawie, nie może być uznane za równoznaczne z utratą jego mocy obowiązującej, jeśli chodzi o ocenę stanów prawnych sprzed nowelizacji. Zgodnie z regulacją intertemporalną miarodajną dla spraw podatkowych, przepisy te mogą być nadal stosowane do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania, a zatem stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku od towarów i usług za okres obowiązywania kwestionowanego przepisu. 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 (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.)

– dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym ma miejsce dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. np. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99). Z tego punktu widzenia zakwestionowany przepis nadal obowiązuje, a Trybunał Konstytucyjny powinien przeprowadzić jego kontrolę co do *meritum*.

## II. Przedmiot kontroli

1. Przepis art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej obowiązywał w brzmieniu: „Przepisu § 1 pkt 2 lit. a nie stosuje się w zakresie podatku od towarów i usług”.

Do pełnego odczytania normy prawnej zawartej w kwestionowanej regulacji konieczne jest wskazanie kontekstu normatywnego, w jakim postanowienie to funkcjonowało. Zaskarżony przepis zamieszczony był w Dziale III (Zobowiązania podatkowe), Rozdziale X (Korekta deklaracji) Ordynacji podatkowej. Odesłanie zawarte w analizowanym przepisie dotyczyło art. 81b § 1 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym: „Uprawnienie do skorygowania deklaracji (...) przysługuje nadal po zakończeniu (...) kontroli podatkowej”. Z takiego brzmienia przepisów wynika, że po zakończeniu kontroli podatkowej prowadzonej przez organy podatkowe, możliwa jest (co do zasady) korekta deklaracji. Istotą kwestionowanej regulacji było wprowadzenie regulacji wyjątkowej, która zakładała, że podatnicy podatku od towarów i usług (i tylko ta grupa podatników) zostali pozbawieni możliwości skorygowania deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej. Wyłączenie możliwości korekty deklaracji w odniesieniu do podatników podatku od towarów i usług nie uniemożliwiało dokonanie takiej korekty w stosunku do innych podatków.

2. Zasada jest, że uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej (w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą). Ewentualna korekta podatku przez podatnika w takich przypadkach nie wywołuje skutków prawnych (por. art. 81b § 1 pkt 1 w związku z art. 81b § 2 Ordynacji podatkowej). Zgodnie z pismem Ministra Finansów z 8 sierpnia 2005 r. (znak SP 1/618/8012-110-2024/05/EB) art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej należy rozumieć w ten sposób, iż „korekta jest możliwa, gdy

zakończona kontrola nie wykazała nieprawidłowości w zakresie podatku od towarów i usług. Korekta deklaracji złożona w tym przypadku będzie prawnie skuteczna. Jedynie w sytuacji, gdy kontrola podatkowa wykaże nieprawidłowości, a zebrany w toku kontroli materiał dowodowy będzie przyczynkiem do wszczęcia postępowania podatkowego, korekta deklaracji VAT-7 nie będzie prawnie skuteczna”.

### **III. Analiza merytoryczna**

#### **1. Zarzuty pytającego sądu**

Zdaniem NSA, nie można wskazać racjonalnych kryteriów różnicowania podatników podatku od towarów i usług, którzy zostali pozbawieni prawa do złożenia deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej na podstawie art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej, skoro w przypadku prowadzenia kontroli podatkowych w zakresie pozostałych podatków takie uprawnienie podatnikom przysługuje.

Dodatkowo NSA wskazuje, że ustawa z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.; dalej ustawa o kontroli skarbowej) dopuszcza możliwość składania korekt po zakończeniu kontroli przez organy kontroli skarbowej i uprawnienie to dotyczy również podatników podatku od towarów i usług. Przepis art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej stawiał podatników podatku od towarów i usług w sytuacji mniej korzystnej od podatników pozostałych podatków. Różnicował także uprawnienia podatników podatku od towarów i usług w zależności od tego, jaki organ przeprowadzał kontrolę (organ podatkowy czy organ skarbowy). Taka regulacja, zdaniem NSA, ma charakter dyskryminujący i tym samym jest sprzeczna z zasadą równości wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji.

#### **2. Wzorzec konstytucyjny**

1. Pytający sąd jako wzorzec kontroli podał w *petitum* cały art. 32 Konstytucji, składający się z dwóch ustępów, ale z uzasadnienia pytania wynika, że podstawowe znaczenie ma konfrontacja kwestionowanego przepisu z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji: „Wszyscy są równi wobec prawa. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”. Równość dwóch lub więcej podmiotów polega na ich przynależności do co najmniej jednej i tej samej klasy,

wyróżnianej ze względu na określoną cechę istotną (W. Sadurski, *Równość wobec prawa*, „Państwo i Prawo” 1978, z. 8, s. 52). Współczesne rozumienie równości nawiązuje zatem do poglądów Arystotelesa i oznacza nakaz traktowania sytuacji (podmiotów) podobnych w sposób podobny, oraz dopuszczalność traktowania sytuacji (podmiotów) odmiennych w sposób odmienny.

Powyższe rozumienie zasady równości można odnaleźć w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: „(...) konstytucyjna zasada równości wobec prawa (...) polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (...). Równość wobec prawa, to także zasadność wybrania tego, a nie innego kryterium zróżnicowania podmiotów (adresatów) prawa” (orzeczenie TK z 9 marca 1988 r., sygn. akt U 7/87, por. także: wyroki TK z: 6 maja 1998 r., sygn. akt K 37/97, 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98, 17 maja 1999 r., sygn. akt P 6/98, 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99, 18 grudnia 2000 r., sygn. akt K 10/00; 21 maja 2002 r., sygn. akt K 30/01).

Według utrwalonego już orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego konstytucyjna zasada równości wobec prawa nakazuje identyczne traktowanie wszystkich adresatów określonej normy prawnej, znajdujących się w takiej samej lub w podobnej sytuacji prawnie relewantnej. Z zasady równości wobec prawa wynika zatem nakaz równego, czyli jednakowego traktowania wszystkich adresatów normy prawnej, co oznacza zarówno zakaz dyskryminowania, jak i zakaz faworyzowania takich osób. Ustalenie, czy zasada równości wobec prawa została w konkretnym przypadku naruszona, wymaga określenia kręgu adresatów, do których odnosi się dana norma prawna, oraz wskazania elementów charakteryzujących ich sytuację prawną, które są prawnie istotne. Zasada równości wobec prawa wymaga jednocześnie zasadności kryterium, na podstawie którego dokonano zróżnicowania sytuacji określonych podmiotów (por. wyroki TK z: 24 lutego 1999 r., sygn. akt SK 4/98; 17 stycznia 2001 r., sygn. akt K 5/00; 17 maja 2004 r., sygn. akt SK 32/03). Oceniając zasadność zarzutów odnoszących się do naruszenia przez kwestionowane przepisy zasady równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji), należy: po pierwsze – zbadać, czy istnieje jakaś cecha wspólna, uzasadniająca podobne traktowanie adresatów wskazanej normy prawnej; po drugie – ustalić kryterium, według którego te podmioty zostały przez kwestionowany przepis różnie

potraktowane; po trzecie zaś – rozważyć, czy ta odmienność jest uzasadniona (por. wyrok TK z 16 grudnia 1997 r., sygn. akt K. 8/97).

Zasada równości nie ma charakteru bezwzględnego w tym znaczeniu, że zrównuje sytuację wszystkich podmiotów bez względu na cechy, jakimi się charakteryzują. Wynika to z faktu, że równe traktowanie przez prawo tych samych podmiotów pod pewnymi względami oznacza z reguły różne traktowanie pod innymi względami (zob. J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Kraków 2000, s. 285). Innymi słowy, z zasady równości wynika dla ustawodawcy obowiązek równego traktowania wszystkich, ale tylko w obrębie określonej klasy (kategorii). Prawo może, a nawet powinno różnicować obywateli z uwagi na pewne cechy indywidualne (np.: wiek, stan zdrowia, stan rodzinny). Dla rozważań na temat zasady równości podstawowe znaczenie ma zawsze dobór „cechy istotnej”, bo przesądza ona o uznaniu porównywanych podmiotów za podobne lub odmienne.

2. Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie podkreśla, że wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących argumentach (por. np. wyrok TK z 3 września 1996 r., sygn. akt K 10/96). Argumenty te muszą:

- a) mieć charakter relewantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć realizacji tego celu i treści; innymi słowy wprowadzone zróżnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony, nie wolno ich dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium. W uzasadnieniu do wyroku z 5 marca 2003 r. (sygn. akt K 7/01; por. także wyrok TK z 15 kwietnia 2003 r., sygn. akt SK 4/02) Trybunał Konstytucyjny wyjaśnia, że relewantność stosowanego kryterium powinna być oceniana na dwóch poziomach: po pierwsze, musi być dokonana ocena, związana z samym faktem wyodrębnienia określonej sfery stosunków prawnych i poddaniem ich odrębnej reglamentacji w stosunku do ogółu podmiotów, po drugie, konieczne jest ustalenie, czy w obrębie tak ustalonej sfery regulacyjnej jej założenia, jeśli zostały uznane za usprawiedliwione co do zasady, mogą być zrealizowane ze względu na zastosowane kryterium operacyjne. Jest to więc badanie równości

w dwóch wymiarach – wobec ogółu innych podmiotów oraz w ramach klasy podmiotów wyodrębnionej zgodnie z konstrukcją danej reglamentacji prawnej;

- b) mieć charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostały naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych;
- c) pozostawać w jakimś związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (por. np.: orzeczenia TK z: 12 grudnia 1994 r., sygn. akt K 3/94; 23 października 1995 r., sygn. akt K 4/95; a także wyroki TK z: 16 grudnia 1997 r., sygn. akt K 8/97; 24 marca 1998 r., sygn. akt K 40/97; 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97; 21 września 1999 r., sygn. akt K 6/98; 5 grudnia 2000 r., sygn. akt K 35/99; 6 marca 2001 r., sygn. akt K 30/00; 18 grudnia 2000 r., sygn. akt K 10/00; 24 października 2001 r., sygn. akt SK 22/01).

### **3. Analiza zgodności**

1. Zdaniem Sejmu, w zakresie objętym pytaniem prawnym wątpliwości NSA można podzielić na kilka zagadnień. Podstawowy problem konstytucyjny dotyczy pozbawienia możliwości podatników podatku od towarów i usług korekty deklaracji (VAT-7) po zakończeniu kontroli podatkowej. Dokonując oceny konstytucyjności zaskarżonej regulacji, należy rozpatrzyć m.in.:

- a) charakter prawny instytucji korekty deklaracji uregulowanej w Ordynacji podatkowej i ustawie o kontroli skarbowej;
- b) relację między kontrolnym postępowaniem podatkowym a postępowaniem skarbowym;
- c) wyodrębnienie grup podmiotów (podatników) charakteryzujących się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, które powinny być traktowane równo, biorąc pod uwagę zakres kwestionowanej regulacji.

2. Ordynacja podatkowa w art. 3 pkt 5 definiuje pojęcie „deklaracja”, przez którą rozumie się „(...) również zeznania, wykazy oraz informacje, do których

składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci”. Inne pojęcie – „korekta deklaracji” nie zostało w Ordynacji podatkowej zdefiniowane. Można przyjąć, że oznacza ono poprawienie błędu w tekście uprzednio złożonej deklaracji (zeznania). Korekta jest zdarzeniem prawnym, skoro wywiera wpływ na stosunek podatkowy i jest przejawem formalnego stosunku podatkowego jako akcesoryjnego wobec materialnego stosunku podatkowego. W związku z tym ustawodawca niejednokrotnie w przepisach zarówno Ordynacji podatkowej jak i w przepisach odrębnych używa określenia „skorygowanie deklaracji” (zeznania) na oznaczenie czynności, do której podatnik (płatnik, inkasent) jest uprawniony lub zobowiązany. Częścią składową korygowanej deklaracji powinno być uzasadnienie przyczyn korekty (por. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 305-307).

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że skorygowanie deklaracji ma dualistyczny charakter. Traktowane być może zarówno jako uprawnienie jak i obowiązek (por. J. Brolik, *Prawo do odliczenia podatku naliczonego*, Przegląd Podatkowy 1998, nr 2, s. 33). W skorygowanej deklaracji podatnik oświadcza, że stan jego wiedzy uległ zmianie i wskazuje w uzasadnieniu przyczyny tej zmiany. W piśmiennictwie podkreśla się, że taka deklaracja jest równocześnie aktem stosowania prawa podatkowego. To zaś oznacza, że aktem stosowania prawa będzie także skorygowanie deklaracji, jeżeli zostanie złożona w warunkach uwzględniających pozytywne i negatywne przesłanki jej dokonania. Skutkiem jaki wywoła ten akt będzie nowe skonkretyzowanie zobowiązania podatkowego (por. H. Dzwonkowski, *Korekta zeznania podatkowego w toku kontroli skarbowej*, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 8, s. 12).

Zgodzić się można z tezą, że warunkiem skutecznego złożenia skorygowanej deklaracji jest uprzednie złożenie w terminie samej deklaracji podatkowej (por. uchwała NSA z 22 czerwca 1998 r., sygn. akt FPS 9/97, ONSA 1998, nr 4, poz. 110; przeciwny pogląd został wyrażony w wyroku NSA z 18 października 2002 r., sygn. akt I SA/Wr 809/00, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 5, s. 31). Skorygowanie deklaracji polega zatem na ponownym, poprawnym wypełnieniu formularza z zaznaczeniem, iż w tym przypadku mamy do czynienia z korektą uprzednio złożonej deklaracji, z wynikającym z przepisu prawa obowiązkiem dołączenia



pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty (por. pismo z 13 lutego 2006 r.; Urząd Skarbowy w Biłgoraju PO/415-21/05, „Studia Podatkowe” 2006, nr 9, s. 39).

Skorygowana deklaracja podatkowa, podobnie jak sama deklaracja, może być przedmiotem czynności sprawdzających. W orzecznictwie podkreśla się, że złożenie deklaracji korygującej nie może nastąpić w trakcie kontroli skarbowej lub podatkowej. Podatnik ma prawo do obniżenia podatku należnego, ale musi ono być realizowane w prawnie przypisanej formie (w drodze złożenia deklaracji podatkowej). Nie ma innych możliwości realizacji tego prawa, w szczególności poprzez składanie wniosków i pism po wszczęciu kontroli. Ani organ podatkowy, ani organ kontroli skarbowej nie może bowiem zastępować księgowego u przedsiębiorcy (wyrok NSA z 17 grudnia 2003 r., sygn. akt III SA 605/02, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 2, s. 2).

Korygując deklarację można dokonać sprostowania wysokości zobowiązania podatkowego, wysokości kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku, jak również innych treści zawartych w formularzu deklaracji (np. adresu, numeru NIP). Biorąc pod uwagę zakres pytania prawnego, wskazać także należy, iż deklaracje VAT-7 mogą być składane także za pomocą środków komunikacji elektronicznej (por. § 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2007 r. w sprawie określenia rodzajów deklaracji, które mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej; Dz. U. Nr 246, poz. 1817).

Na marginesie można dodać, że zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 10 marca 2009 r. (sygn. akt P 80/08), art. 81 § 1 Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim nie regulował trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku, został uznany za niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

3. Sprawy podatkowe mogą być przedmiotem różnych postępowań. Niektóre z nich mają zastosowanie wyłącznie do spraw podatkowych (np. postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające, kontrola podatkowa), inne natomiast są postępowaniami uniwersalnymi, w tym i w sprawach podatkowych, prowadzonymi w różnych kategoriach spraw, np. postępowanie zabezpieczające, egzekucyjne (por. M. Masternak, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 101). Postępowanie podatkowe rozumiane jest jako

określony przez prawo, zorganizowany ciąg czynności organów podatkowych, podatników oraz innych podmiotów, mających na celu ustalenie istnienia i zakresu roszczeń związków publicznoprawnych wobec tych podmiotów. Celem postępowania podatkowego jest realizacja uprawnień i obowiązków podatkowych poszczególnych podmiotów, wynikających z materialnego prawa podatkowego (por. M. Szustek-Janowska, [w:] *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wojtowicz, Warszawa 2009, s. 108). W celu rozstrzygnięcia sprawy podatkowej konieczne jest ustalenie: stanu prawnego (aktualnych przepisów, które w danej sprawie znajdują zastosowanie) oraz tzw. podatkowego stanu faktycznego, który zaistniał u danego podmiotu i daje podstawę do orzekania o jego uprawnieniach lub obowiązkach. Postępowanie podatkowe uregulowane w Ordynacji podatkowej obejmuje czynności organów podatkowych ukierunkowane na wydanie aktu administracyjnego. Organami podatkowymi (zgodnie z art. 13 Ordynacji podatkowej) są:

- a) naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego,
- b) wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa,
- c) dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej,
- d) samorządowe kolegium odwoławcze,
- e) minister właściwy do spraw finansów publicznych.

Zgodnie z art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że kwota zwrotu podatku lub kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Normatywny charakter deklaracji wynika z przepisu art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że podatek wykazany w takiej deklaracji jest podatkiem do zapłaty (z zastrzeżeniem § 3 tego przepisu). Postanowienie, że podatek wynikający z takiej deklaracji jest podatkiem do zapłaty, oznacza, iż płynie z takiej deklaracji powinność zapłaty. Mamy tu zatem do czynienia z samowymiar, a nie z oświadczeniem wiedzy. Tylko deklaracja korygująca (kolejny samowymiar) albo decyzja może doprowadzić do zmiany wynikającej z deklaracji powinności.

W orzecznictwie podkreśla się, że dopóki za dany okres rozliczeniowy nie zostanie wszczęte postępowanie kontrolne czy podatkowe, prawo do korekty jest niczym nieograniczone. W przypadku, gdy zostanie wszczęte postępowanie

kontrolne czy podatkowe i w wyniku tego postępowania nie zostaną stwierdzone nieprawidłowości, organy podatkowe nie wydadzą żadnych decyzji, w związku z czym w obrocie prawnym nadal będzie funkcjonować deklaracja, którą można skorygować. Bezwynikowe kontrole i postępowania nie uniemożliwiają skorygowania deklaracji. W przypadku, gdy w postępowaniu wyjdą na jaw nieprawidłowości i zostanie wydana decyzja – stwierdzająca nadpłatę czy zaległość podatkową – z obrotu eliminowana jest deklaracja podatkowa. Decyzja, wydana zgodnie z przepisem art. 210 Ordynacji podatkowej rozstrzyga sprawę co do istoty i od momentu kiedy staje się ostateczna, może być wzruszona jedynie w trybie wznowienia postępowania i stwierdzenia jej nieważności. Konsekwencją tego stanu prawnego jest przepis art. 81b Ordynacji podatkowej, który zezwala na skorygowanie deklaracji, ale – po pierwsze – dopiero po zakończeniu postępowania podatkowego, a więc po wydaniu ostatecznej decyzji, która kończy takie postępowanie i – po drugie – w zakresie nieobjętym tą decyzją. W przeciwnym razie nie wywołuje skutków prawnych (art. 81 § 2 Ordynacji podatkowej). Nie jest bowiem dopuszczalne prawnie, aby deklaracja podatkowa, jako akt indywidualny, mogła zmienić decyzję administracyjną, wydaną przez organ administracji publicznej, stosownie do jego ustawowych uprawnień (por. wyrok NSA z 8 października 2009 r., sygn. akt I FSK 728/09).

W wyroku z 25 maja 2006 r. (sygn. akt II FSK 817/05) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że wydanie ostatecznej decyzji podatkowej w zakresie zobowiązań podatkowych z tytułu określonego podatku za dany, konkretny okres podatkowy, kończy definitywnie przysługujące podatnikowi i obciążające podatnika samoobliczenie podatku, w którym podatnik może (między innymi) składać wywołujące skutki prawne korekty deklaracji podatkowych. Do czasu więc (ewentualnego) wzruszenia bytu prawnego ostatecznej decyzji podatkowej, podatnikowi nie przysługuje prawo składania korekt deklaracji podatkowych, za pomocą których mógłby w ramach samoobliczenia korygować wysokość zobowiązania podatkowego określonego uprzednio ostatecznie przez organ podatkowy, a w konsekwencji dochodzić nadpłaty podatkowej za dany okres podatkowy oceniony i rozstrzygnięty w decyzji.

4. W aktualnym stanie prawnym funkcjonuje kontrola podatkowa, przeprowadzana – co do zasady – przez organy podatkowe na podstawie przepisów

Ordynacji podatkowej (dział VI) oraz kontrola skarbową, przeprowadzania przez organy kontroli skarbowej na podstawie ustawy o kontroli skarbowej. Zgodnie z art. 1 ustawy o kontroli skarbowej: „1. Celem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych. 2. Celem kontroli skarbowej jest również badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych, przeciwdziałanie i zwalczanie naruszeń prawa obowiązującego w zakresie obrotu towarowego z zagranicą i obrotu towarami przywożonymi z zagranicy oraz zapobieganie i ujawnianie przestępstw określonych w art. 228-231 Kodeksu karnego wśród osób zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych”.

Nie ulega wątpliwości, że kontrola skarbową ma szersze zadania (zakres) niż kontrola podatkowa. Zadania te wykraczają bowiem poza sprawy podatkowe. Kontrola wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa należy do podstawowych celów działania kontroli skarbowej, ale nie jest celem jedynym. Można więc zgodzić się z poglądem, że kontrola skarbową jest wyspecjalizowanym pionem kontroli finansowej, a nie tylko podatkowej (por. M. Szustek-Janowska, *op. cit.*, s. 429). Zgodnie z art. 8 ustawy o kontroli skarbowej, organami kontroli skarbowej są:

- a) minister właściwy do spraw finansów publicznych jako naczelny organ kontroli skarbowej;
- b) Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej jako organ wyższego stopnia nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej;
- c) dyrektor urzędu kontroli skarbowej.

5. Biorąc pod uwagę dokonane analizy, wskazać można na podstawowe wnioski wynikające z przedstawienia zasad kontroli podatkowej i kontroli skarbowej w kontekście problemu korekty deklaracji.

Po pierwsze – kontrola podatkowa prowadzona przez organy podatkowe (np. naczelnika urzędu skarbowego) dotyczy zdecydowanie węższej grupy podmiotów niż kontrola skarbową. Nie dotyczy osób trzecich (np. rozwiedzionego małżonka podatnika) ponoszących odpowiedzialność podatkową za zobowiązania

podatnika. Przedmiotowy zakres kontroli skarbowej, a także uprawnienia przysługujące organowi kontroli skarbowej są zdecydowanie szersze.

Po drugie – kontrola podatkowa może być wszczęta z chwilą doręczenia upoważnienia do jej przeprowadzenia osobie fizycznej, zastępującej kontrolowanego w trakcie kontroli podatkowej (ustanowionej w trybie art. 281a Ordynacji podatkowej). Zasada ta nie ma zastosowania w przypadku kontroli skarbowej wszczynanej w zwykłym trybie, chyba że jej wszczęcie nastąpi w trybie wyjątkowym (art. 13 ust. 9 ustawy o kontroli skarbowej).

Po trzecie – kontrola podatkowa zostaje zakończona z chwilą doręczenia protokołu kontroli podatkowej. Natomiast kontrola skarbową kończy się z chwilą wydania przez organ kontroli skarbowej odpowiednio: decyzji, wyniku kontroli albo postanowienia (art. 24 ustawy o kontroli skarbowej).

Po czwarte – kontrola podatkowa nie może przekraczać czasu trwania określonego w art. 83 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.). Co do zasady nie można równocześnie podejmować i prowadzić więcej niż jednej kontroli działalności wobec danego przedsiębiorcy. Zasady te nie dotyczą kontroli podatkowej wszczętej przez organ kontroli skarbowej w ramach postępowania kontrolnego.

Po piąte – w przypadku, gdy kontrola podatkowa wykazała nieprawidłowości w zakresie podatku od towarów i usług, po jej zakończeniu nie ma możliwości dokonania korekty deklaracji VAT-7. Ograniczenie to nie dotyczy kontroli skarbowej, gdzie w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli podatkowej (wszczętej i zakończonej w ramach postępowania kontrolnego), można skutecznie skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację VAT-7.

5. W analizowanej sprawie ustalenia wymaga krąg adresatów kwestionowanej normy prawnej oraz wskazanie elementów charakteryzujących ich sytuację prawną, które są istotne z punktu widzenia zasady równości. Konstytucyjna zasada równości wobec prawa nakazuje identyczne traktowanie wszystkich adresatów określonej normy prawnej, znajdujących się w takiej samej lub w podobnej sytuacji prawnie relewantnej. Zdaniem Sejmu, w analizowanej sprawie grupą taką mogą być podatnicy podatku od towarów i usług. Z zasady równości wobec prawa wynika zarówno zakaz dyskryminowania, jak i zakaz faworyzowania takich osób.

6. Z przedstawionych analiz można wyciągnąć wnioski generalne, świadczące o niezgodności art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Po pierwsze – kwestionowany przepis obowiązywał w okresie od 1 września 2005 r. do 1 grudnia 2008 r. Z brzmienia art. 81b § 1 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej jednoznacznie wynikało, że prawo do skorygowania deklaracji przysługiwało nadal po zakończeniu kontroli podatkowej. W literaturze podkreśla się, że: „(...) od tej zasady z przyczyn niejasnych istniał wyjątek dotyczący podatku od towarów i usług. Z art. 81b § 3 wynikało, że nie można było skorygować deklaracji VAT po zakończeniu kontroli podatkowej. W praktyce przepis ten był postrzegany jako niezasadnie odbierający podatnikom uprawnienie do skorygowania deklaracji VAT. Nawet w przypadku, gdy podatnik akceptował zastrzeżenia organu podatkowego wskazane w protokole kontroli, to nie miał możliwości skorygowania deklaracji VAT. W każdym przypadku musiało być wszczęte postępowania podatkowe i w jego efekcie wydana decyzja. Takie ukształtowanie przepisu niezasadnie różnicowało uprawnienia podatników do korekty deklaracji VAT po zakończonej kontroli podatkowej i skarbowej” (por. R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 81(b) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.05.8.60)*, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX, 2009, wyd. III). Z dniem 1 grudnia 2008 r. uchylony został kwestionowany przepis. Zmiana ta wyeliminowała zakaz dokonywania korekty deklaracji podatku od towarów i usług w okresie pomiędzy zakończeniem kontroli podatkowej a wszczęciem postępowania podatkowego. Regulacja ta oznacza, że podatnik może obecnie dokonać korekty deklaracji podatku od towarów i usług po zakończeniu kontroli podatkowej, a przed wszczęciem postępowania podatkowego. Dotyczy to zatem również sytuacji, gdy kontrola podatkowa wykaże nieprawidłowości, które mogą stanowić podstawę do wszczęcia postępowania podatkowego. Odpowiednia korekta deklaracji w tym zakresie może spowodować zatem, iż wszczynanie postępowania podatkowego będzie bezzasadne. Nie ulega wątpliwości, że taka regulacja może być postrzegana jako przyspieszenie i znaczne ułatwienie relacji podatnik – organ podatkowy. Nie bez znaczenia jest w tym przypadku także ekonomika procesowa postępowania. Uchylenie kwestionowanego przepisu może także świadczyć o racjonalnym działaniu ustawodawcy, który wyeliminował z obrotu prawnego kontrowersyjny przepis.

Po drugie – w czasie kontroli podatkowej nie przysługiwało podatnikowi uprawnienie do skorygowania deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług. Takie uprawnienie przysługiwało jednak w zakresie innych podatków. Problematicznym zagadnieniem pozostaje zasadność różnicowania możliwości dokonania korekty deklaracji w zależności od rodzaju podatku. Należy bowiem pamiętać, że podatek od towarów i usług ma charakter podatku od obrotu. Jego podstawą opodatkowania jest obrót, tzn. wartość dostarczanych towarów czy też świadczonych przez podatnika usług. Jest podatkiem samoobliczalnym przez podatnika.

Po trzecie – uprawnienie do skorygowania deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług nie przysługiwało w czasie kontroli podatkowej, a przysługiwało w czasie kontroli skarbowej. Zróżnicowany charakter kontroli podatkowej i skarbowej nie powinien jednak przesądzać o różnym traktowaniu podatników podatku od towarów i usług. Zgodzić się można z przyjętą tezą Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P (wyrok z kwietnia 2008 r., sygn. akt

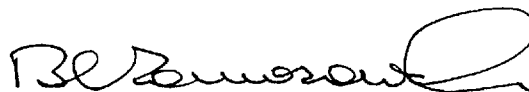
), że w ówczesnym stanie prawnym (objętym pytaniem prawnym NSA) nie można było przenosić regulacji prawnej zawartej w ustawie o kontroli skarbowej w sprawie korekty deklaracji na przepisy Ordynacji podatkowej w sytuacji, gdy ustawodawca dokonał zróżnicowania (w dwóch odrębnych ustawach) na kontrolę podatkową i kontrolę skarbową. Z art. 14c ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej wynika, że kontrolowany może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym, uprzednio złożoną deklarację podatkową. W przepisie tym nie ma żadnych ograniczeń do korygowania deklaracji VAT-7 po zakończonym postępowaniu kontrolnym. Tak więc podatnik – po kontroli dokonanej przez urząd kontroli skarbowej – może skorygować taką deklarację. Uprawnienia tego nie miał po doręczeniu mu protokołu dokumentującego kontrolę podatkową. Uchylenie komentowanego przepisu należy więc przyjąć z aprobatą. W czasie jego obowiązywania mogło bowiem dochodzić do sytuacji niezrozumiałych dla podatnika. Korekta deklaracji VAT-7 była możliwa np. w miesiącu styczniu, gdy organem kontrolnym był dyrektor urzędu kontroli skarbowej (kontrola skarbową), a nie była możliwa, gdy podmiotem dokonującym kontroli w następnym miesiącu był naczelnik urzędu skarbowego (kontrola podatkowa). Trudno wskazać dostatecznie uzasadnione argumenty dla różnicowania podatników w zależności od tego, jaki organ przeprowadza kontrolę. Zróżnicowanie

takie pozostawało w sprzeczności z zasadą równości wobec prawa wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Po czwarte – wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących argumentach. Kwestionowana regulacja wprowadzała zróżnicowanie w odniesieniu do jednolitej grupy podatników podatku od towarów i usług. Charakter takiego zróżnicowania nie odpowiadał testowi proporcjonalności, a waga interesu, któremu służyło różnicowanie sytuacji adresatów kwestionowanego przepisu nie pozostawała w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostały naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Inne wartości konstytucyjne (np. ochrona budżetu państwa) mogłyby uzasadniać odmienne traktowanie podmiotów podobnych, gdyby został wprowadzony ogólny zakaz korygowania deklaracji VAT-7.

7. Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, że art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. do 1 grudnia 2008 r., **jest niezgodny** z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Bronisław Komorowski