

Sygn. akt

POSTANOWIENIE

Dnia 18 grudnia 2009 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA	Adam Bącal
Sędzia WSA (del.)	Tomasz Kolanowski
Sędzia NSA	Jan Zając (sprawozdawca)
Protokolant	Dariusz Rosiak

po rozpoznaniu w dniu 27 listopada 2009 r.

na rozprawie w Izbie Finansowej

skargi kasacyjnej T S. A. w P (następcy

prawnego P S. A. w P)

od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P

z dnia 15 kwietnia 2008 r. sygn. akt

w sprawie ze skargi T S. A. w Poznaniu (następcy

prawnego P S. A. w P)

na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P

z dnia 17 grudnia 2007 r. nr

w przedmiocie podatku od towarów i usług za kwiecień i maj 2007 r.

p o s t a n a w i a:

1. na podstawie art. 193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) i art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) zwrócić się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym:

- 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 1 września 2005 r. do 1 grudnia 2008 r. był zgodny z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 grudnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)?

2. na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) zawiesić postępowanie w sprawie.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem
Dariusz Rosiak
Dariusz Rosiak
starszy inspektor sądowy

UZASADNIENIE

Wyrokiem z kwietnia 2008 r., sygn. akt Wojewódzki
Sąd Administracyjny w P oddalił skargę P SA w P –
obecnie: „T ” S.A. w siedzibą w P na decyzję
Dyrektora Izby Skarbowej w P z grudnia 2007 r., Nr
w przedmiocie podatku od towarów i usług za kwiecień i maj 2007 r.

W uzasadnieniu Sąd I instancji przedstawił dotychczasowy przebieg sprawy. Sąd wskazał, że decyzją z września 2007r. Naczelnik Urzędu Skarbowego P określił spółce akcyjnej P kwotę zwrotu różnicy podatku od towarów i usług oraz kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za kwiecień i maj 2007 r. oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe za kwiecień 2007r. w wysokości zł. Uzasadniając niniejszą decyzję organ podatkowy podał, że przeprowadzona w spółce kontrola w zakresie prawidłowości rozliczania podatku od towarów i usług za wyżej wskazane miesiące ujawniła, iż w kwietniu podatnik obniżył podatek należny o podatek naliczony wynikający z faktury z 04.2007 r., którą otrzymał w 05.2007r. Przedmiotowa faktura dokumentowała zaliczkę w wysokości zł netto i VAT zł., wynikającą z umowy sprzedaży zawartej w kwietnia 2007r. między spółką cywilną A a „P ” SA.

Uwzględniając ustalenia kontrolujących, w dniu lipca 2007 r., strona złożyła korektę deklaracji VAT-7 za kwiecień i maj 2007 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego powołując się na treść art. 81 b § 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.) uznał, że złożone korekty deklaracji nie wywołują żadnych skutków prawnych i w dniu 16 sierpnia 2007r. wszczął wobec spółki postępowanie podatkowe.

W dniu sierpnia 2007 r. strona wystąpiła do Biura Krajowej Informacji Podatkowej w L o interpretację przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w sprawie możliwości złożenia korekty deklaracji po zakończeniu kontroli.

Na decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego P spółka złożyła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w P . Podnosząc naruszenie art. 21 § 3 w związku art. 81 Op. „P ” S.A. wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji i umorzenie postępowania w sprawie. W ocenie podatnika nie było podstaw do wszczęcia wobec spółki postępowania podatkowego za miesiące kwiecień i maj 2007r. i ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Nadto strona

Sygn. akt

stwierdziła, że wydanie decyzji przed otrzymaniem interpretacji przepisów prawa podatkowego było działaniem przedwczesnym.

Dyrektor Izby Skarbowej po rozpatrzeniu odwołania utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. Organ odwoławczy podkreślił, że podatnik nie spełnił ustawowych warunków uprawniających do uzyskania wiążącej interpretacji przepisów prawa, bowiem wnioski o wydanie pisemnej interpretacji złożono 12 sierpnia 2007 r., czyli już po wszczęciu postępowania podatkowego w dniu 10 sierpnia 2007 r. Poza tym organ ten stwierdził, że § 3 art. 81b Ordynacji podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług wyłącza możliwość korygowania deklaracji podatkowych w okresie między postępowaniem kontrolnym a podatkowym, wobec tego, zasadnie organ I instancji wszczął w sprawie postępowanie podatkowe i ustalił także podatnikowi dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 109 ust. 5 i ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) Konkludując organ II instancji wskazał, iż w przypadku spółki prawidłowo, jako podstawę wydania zaskarżonej decyzji, powołano art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym - 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.

Na powyższą decyzję strona złożyła skargę do Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego w P..., podnosząc naruszenie:

- art. 21 § 3 w związku z art. 81 Ordynacji podatkowej przez wydanie decyzji określającej w sytuacji, w której decyzją tą określono zobowiązanie podatkowe w wysokości, jaką podatnik wykazał w skutecznie złożonej korekcie deklaracji podatkowej podczas, gdy kompetencja do wydania takiej decyzji jest następstwem stwierdzenia, że kwota zadeklarowana jest nieprawidłowa,

- art. 32 w związku z art. 8 ust. 2 Konstytucji RP przez zakwestionowanie skuteczności korekty deklaracji VAT-7 złożonej po kontroli podatkowej podczas, gdy przepisy dopuszczają możliwość skutecznego złożenia korekty deklaracji VAT po kontroli skarbowej, co prowadzi do nieuzasadnionej dyskryminacji podatników, wobec których prowadzono kontrolę podatkową, a także przez pominięcie postanowień Konstytucji RP przy rozstrzygnięciu przedmiotowej sprawy podczas, gdy przepisy Konstytucji RP stosuje się bezpośrednio;

Sygn. akt

- art. 109 ust. 6 w związku z ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z art. 27 Szóstej Dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich z dnia 17 maja 1977r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej (77/388/EEC) poprzez ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego mimo tego, że z uwagi na treść art. 27 Szóstej Dyrektywy nie można nałożyć na podatnika dodatkowego zobowiązania podatkowego,

- art. 2 Konstytucji RP w związku z art. 3 oraz art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz. U. Nr 197, poz. 1661 ze zm.) - przez ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w sytuacji, w której podatnik może zostać obciążony odpowiedzialnością przewidzianą w tej ustawie. Z tych względów spółka wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji oraz o zwrot kosztów postępowania.

Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny po rozpoznaniu skargi uznał, że nie zasługuje ona na uwzględnienie.

Sąd I instancji stwierdził, że nie można uznać za zasadną argumentacji spółki, jakoby organy podatkowe w sposób błędny nie uwzględniły skuteczności złożonej przez spółkę korekty deklaracji VAT-7. Sąd zwrócił uwagę, że w sprawie istotne znaczenie dla oceny prawidłowości zaskarżonej decyzji ma przepis art. 81b § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym uprawnienie podatnika ulega zawieszeniu na czas trwania kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego i przysługuje nadal po ich zakończeniu lecz nie w zakresie objętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Zasada ta nie dotyczy jednak podatku od towarów i usług (art. 81b § 3).

W ocenie Sądu w myśl wskazanej wyżej regulacji uznać należy, że uprawnienie do dokonania korekty w podatku od towarów i usług ulega zawieszeniu również pomiędzy tymi okresami (por. wyrok WSA sygn. akt I SA/Bd 216/06 z dnia 17 maja 2006r.).

Sąd I instancji podkreślił również, że w rozpatrywanej sprawie kontrolę w spółce przeprowadzał organ podatkowy (urząd skarbowy), a nie urząd kontroli skarbowej. Nie można więc przenosić regulacji prawnej zawartej w art. 14c ustawy z dnia 28 września 1991r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004r., Nr 8, poz. 65 ze zm.) w sprawie korekty deklaracji na przepisy Ordynacji podatkowej w sytuacji, gdy ustawodawca różnicuje (w dwóch odrębnych ustawach) kontrolę podatkową i

Sygn. akt

kontrolę skarbową. Strona skarżąca stwierdza, że brak uzasadnienia do takiego różnicowania praw podatników, nie biorąc pod uwagę faktu, że w. w. ustawy dotyczą różnych organów dokonujących kontroli, ich różnych kompetencji i trybu przeprowadzania kontroli. Sąd podkreślił, że jest związany przepisami ustawy, a orzeczenie o jej niezgodności z Konstytucją RP należy do Trybunału Konstytucyjnego, który jednak nie zakwestionował przepisu art. 81b jako niekonstytucyjnego.

Sąd I instancji podniósł, że zaskarżona decyzja nie narusza prawa, skoro złożone korekty deklaracji VAT - 7 nie wywołały skutku w sferze opodatkowania, a tym samym nie zostały wzięte pod uwagę przez organ podatkowy. Nie występuje więc w sprawie naruszenie przepisu art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej, ponieważ wydane w sprawie decyzje organów obu instancji dotyczą określenia podatku od towarów i usług w wysokości innej niż wskazana przez podatnika w deklaracji za kwiecień i maj 2007r.

W odniesieniu do zarzutów dotyczących ustalenia spółce dodatkowego zobowiązania podatkowego Wojewódzki Sąd Administracyjny również uznał, że nie zasługują one na uwzględnienie. Sąd zauważył, że od roku 2007 obowiązuje Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 06 347.1). Zgodnie z art. 17 ust. 1 powołanej przez stronę skarżącą VI Dyrektywy data przystąpienia Polski do Unii Europejskiej - 1 maja 2004 r. stanowi datę graniczną w zakresie ograniczeń wprowadzanych przez prawo polskie w podatku VAT. Zauważyć należy, że ustawa o VAT nosi datę 11 marca 2004r. a art. 109 stanowi kontynuację ustawy o VAT z 8 stycznia 1993r. w zakresie art. 27 ust. 5 i 6, a więc dopuszczalne jest jej stosowanie w omawianej kwestii. Poza tym art. 22 ust. 8 tej Dyrektywy przewiduje możliwość wprowadzania przez Państwa Członkowskie innych niż wskazane w niej obowiązki, o ile uznają je za konieczne w celu prawidłowego poboru podatku oraz zapobieżenia uchylania się od opodatkowania. Dopuszczalne jest przy tym stosowanie sankcji podobnych do przewidzianych w polskim prawie, o ile nie będą one surowsze przy imporcie towarów.

Sąd I instancji podkreślił, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe, które przewiduje przepis art. 109 ust. 4, 5 i 6 ustawy z 11 marca 2004r. o VAT ma charakter dyscyplinujący podatnika w celu prawidłowego poboru podatku i nie dotyczy transakcji handlowej pomiędzy Państwami Członkowskimi.

Końcowo Wojewódzki Sąd Administracyjny podniósł, że Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 4 września 2007r. sygn. akt 43/06 stwierdził, iż przepis art. 109 ust. 5 i 6 ustawy VAT jest niezgodny z Konstytucją RP w zakresie w jakim dopuszcza on stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji określonej jako dodatkowe zobowiązanie podatkowe i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe. Jednakże w przypadku skarżącej spółki brak jakichkolwiek wskazań, że oprócz dodatkowego zobowiązania podatkowego organy podatkowe podjęły działania do zastosowania art. 3 i 16 ust. 2 w. w. ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, przeciwko określonej osobie fizycznej tym bardziej, że trudno przyjąć by błędne zaewidencjonowanie faktury otrzymanej 8 maja 2007r. mogło być uznane za jednoznacznie przynoszące spółce korzyść (art. 3). Z tych względów brak w ocenie Sądu uzasadnienia, by wyłączyć w stosunku do skarżącej wymóg stosowania art. 109 ustawy VAT.

Powyższy wyrok został zaskarżony w całości przez spółkę. W skardze kasacyjnej wyrokowi zarzucono naruszenie:

- następujących przepisów prawa materialnego:

1) art. 21 § 3a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa przez jego niewłaściwe zastosowanie, tj. wydanie decyzji określającej w sytuacji, w której decyzją tą określono nadwyżkę podatku naliczonego nad podatkiem należnym w wysokości, jaką podatnik wykazał w skutecznie złożonej korekcie deklaracji podatkowej, podczas, gdy kompetencja do wydania takiej decyzji jest następstwem stwierdzenia, że kwota zadeklarowana jest nieprawidłowa,

2) art. 81b § 1 pkt 2 lit „a” w związku 81b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (w związku z art. 32 w związku z art. 8 ust. 2 Konstytucji RP) - przez ich błędną wykładnię polegającą na uznaniu za niedopuszczalną korektę deklaracji w VAT złożonej po kontroli podatkowej podczas, gdy przepisy dopuszczają możliwość skutecznego złożenia korekty deklaracji w VAT po kontroli skarbowej, co prowadzi do nieuzasadnionej dyskryminacji podatników, wobec których prowadzono kontrolę podatkową, a także przez pominięcie postanowień Konstytucji RP przy wykładni tych przepisów, podczas gdy przepisy Konstytucji RP stosuje się bezpośrednio

3) art. 109 ust. 6 w związku z ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług przez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na nałożeniu dodatkowego zobowiązania podatkowego w sytuacji, w której podatnik nie zaniżył zobowiązania

Sygn. akt

podatkowego w podatku od towarów i usług, ani nie zawiążył kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym ani kwoty zwrotu podatku

4) art. 395 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady Wspólnot Europejskich z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej - przez jego błędną wykładnię, polegająca na uznaniu, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie jest środkiem specjalnym, o którym mowa w tym przepisie,

5) art. 109 ust. 6 w związku z ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług (w związku z art. 395 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady Wspólnot Europejskich z dnia 28 listopada 2006 roku) - poprzez niewłaściwe zastosowanie tego przepisu w przedmiotowej sprawie wobec tego, że z uwagi na treść art. 395 Dyrektywy 2006/112/WE na jego podstawie nie można nałożyć na podatnika dodatkowego zobowiązania podatkowego,

6) art. 109 ust. 6 w związku z ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z art. 2 Konstytucji RP oraz w związku z art. 3 oraz z art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary - przez jego niewłaściwe zastosowanie w rozstrzygnięciu przedmiotowej sprawy, polegające na nałożeniu dodatkowego zobowiązania podatkowego w sytuacji, w której z uwagi na możliwość odpowiedzialności Spółki za czyny zabronione pod groźbą kary nie można nałożyć na Spółkę kolejnej sankcji, jaką jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

oraz

- przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy:

1) art. 141 § 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), dalej: p.p.s.a., przez ustalenie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w P , że istniały przesłanki wydania przez organy podatkowe decyzji podatkowej na podstawie art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej, tj. że kwota zadeklarowana przez Spółkę nie była prawidłowa, podczas, gdy z uwagi na złożenie przez Spółkę korekty deklaracji za kwiecień 2007 r. kwota zadeklarowana była tożsama z kwotą nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przyjętą przez organy podatkowe za prawidłową, w związku z czym nie było podstaw do wydania decyzji na podstawie art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej,

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. „c” p.p.s.a. w ten sposób, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w P nie uchylił skargi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej, która naruszała art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej, naruszenie przez organ

Sygn. akt

podatkowy tego przepisu polegało na wydaniu decyzji określającej w sytuacji, w której - na skutek korekty deklaracji złożonej skutecznie przez podatnika - kwota zadeklarowana przez podatnika była kwotą prawidłową, tj. kwotą, jaką ustalił organ podatkowy w postępowaniu podatkowym, nie było zatem podstaw do wydania takiej decyzji, Wojewódzki Sąd Administracyjny w P powinien zatem uchylić decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P ,

3) art. 145 § 1 pkt 1 lit. „a” p.p.s.a. w ten sposób, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w P oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P , która naruszała art. 395 ust. 1 i ust. 2 Dyrektywy 2006/112/WE Rady Wspólnot Europejskich z dnia 28 listopada 2006 roku, w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, art. 2 Konstytucji RP oraz art. 109 ust. 6 w związku z ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług,

4) art. 151 p.p.s.a. w ten sposób, że pomimo istnienia podstaw do uwzględnienia skargi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P , skargę tę oddalono.

W związku z powyższym wniesiono o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez WSA w P oraz zwrot kosztów postępowania, w tym zastępstwa procesowego.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną pełnomocnik Dyrektora Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie i zasądzenie kosztów postępowania na rzecz organu według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Zgodnie z treścią art. 193 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483, zm. z 2001 r., Nr 28, poz. 319 i z 2006 r. Nr 200, poz. 1471) każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Odpowiednikiem tego przepisu jest art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. nr 102, poz. 643, zm. z 2000 r. Nr 48 poz. 552, Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 i z 2005 r. Nr 169, poz. 1417).

W rozpatrywanej sprawie istotnym dla rozstrzygnięcia sporu okazało się ustalenie zgodności uregulowania zawartego w art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej z art. 32 Konstytucji RP, ustanawiającym zasadę równości i wynikający z niej zakaz dyskryminacji.

Zgodnie z brzmieniem art. 81b § 1 Ordynacji podatkowej 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.

Art. 81b § 2 Ordynacji podatkowej przewiduje, że korekta złożona w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1 nie wywołuje skutków prawnych, zaś § 3 stanowi, że przepisu § 1 pkt 2 lit. a) nie stosuje się w zakresie podatku od towarów i usług. Przepis § 3 oznacza więc, że podatnicy są pozbawieni uprawnienia do dokonania korekty deklaracji w sytuacji, gdy zakończona kontrola podatkowa prowadzona była w zakresie podatku od towarów i usług. Wyłączenie prawa do złożenia korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej dotyczy zatem tylko podatników podatku VAT.

Konstytucyjna zasada równości była wielokrotnie przedmiotem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. W sposób obszerny, z powołaniem się na wcześniejsze orzecznictwo Trybunał Konstytucyjny odniósł się do powyższej kwestii w orzeczeniu z dnia 11 kwietnia 1994 r., w sprawie K 10/93 wskazując: "w orzeczeniu U 7/87 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zasada równości wymaga, aby podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu były traktowane równo. Równość oznacza także akceptację różnego traktowania przez prawo różnych podmiotów. Wynika to z faktu, że równe traktowanie przez prawo tych samych podmiotów pod pewnymi względami, oznacza z reguły różne traktowanie tych samych podmiotów pod innymi względami. W orzeczeniu K. 6/89 Trybunał Konstytucyjny podkreślił związek zasady równości z zasadą sprawiedliwości i orzekł, że wszelkie zróżnicowanie w prawie jest dopuszczalne wówczas, o ile jest usprawiedliwione. Ten ścisły związek zasady sprawiedliwości i równości był wieloletnie podkreślany w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego (m. in. w orzeczeniach K. 3/89, K. 1/90, K. 7/90, K. 1/91, K. 8/91). Trybunał uznał również, iż dla prawidłowego ustalenia normatywnej treści konstytucyjnej zasady równości należy podkreślić, że równość wobec prawa zakłada istnienie wspólnej, istotnej cechy, uzasadniającej równe traktowanie obywateli (orzeczenie U. 9/90)" (publikacja w OTK z 1994 r., poz. 7).

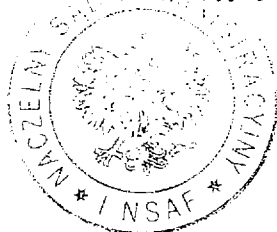
Sygn. akt

Powstaje w tym miejscu pytanie, jakim kryterium różnicowania podmiotów (w tym wypadku podatników) kierował się ustawodawca wprowadzając wskazaną wyżej regulację zawartą w art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej, pozbawiającą podatników podatku od towarów i usług prawa do złożenia deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej, skoro w przypadku prowadzenia kontroli podatkowych w zakresie pozostałych podatków takie uprawnienie podatnikom przysługuje. Nie ma wątpliwości, iż przedmiotowy przepis stawia podatników podatku od towarów i usług w sytuacji mniej korzystnej od podatników pozostałych podatków, należy zatem rozważyć, czy tego typu dyferencjacja podmiotów (podatników) znajduje dostateczne usprawiedliwienie, jakie kryteria różnicowania miał na względzie ustawodawca wprowadzając przedmiotowe rozwiązanie w ustawie – Ordynacja podatkowa i czy uregulowanie to nie ma charakteru dyskryminującego i tym samym nie godzi w zasadę wyrażoną w art. 32 Konstytucji RP.

Dodatkowo trzeba zauważyć, że 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.) dopuszcza możliwość składania korekt po zakończeniu kontroli przez organy kontroli skarbowej i uprawnienie to dotyczy wówczas również podatników podatku od towarów i usług. Art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej stawia zatem w mniej korzystnym położeniu część podmiotów (w ramach tej samej grupy podatników podatku VAT) jedynie ze względu na ten fakt, iż kontrolę przeprowadza organ podatkowy, a nie skarbowy. Tutaj również powstaje wątpliwość, czy jest dostateczne uzasadnienie dla różnicowania podatników w zależności od tego, jaki organ przeprowadza kontrolę.

W świetle dotychczasowych rozważań skierowanie na podstawie art. 193 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483, zm. z 2001 r. Nr 28, poz. 319 i z 2006 r. Nr 200, poz. 1471) i art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552, Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) przez Naczelnego Sądu Administracyjnego pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego jest w pełni uzasadnione.

Orzeczenie o zawieszeniu postępowania uzasadnia treść art. 124 § 1 pkt 5 w związku z art. 192 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. nr 153, poz. 1270 ze zm.).



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem
Dariusz Rosiak
Starszy inspektor sądowy