

74/6/A/2013

WYROK

z dnia 4 lipca 2013 r.

Sygn. akt P 7/10

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Biernat – przewodniczący

Zbigniew Cieślak – sprawozdawca

Maria Gintowt-Jankowicz

Stanisław Rymar

Andrzej Rzepliński,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 4 lipca 2013 r., pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego:

czy 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 zgodny z art. 32 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 81b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, 848, 1101, 1342 i 1529), w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. do 30 listopada 2008 r., w zakresie, w jakim pozbawia podatników podatku od towarów i usług uprawnienia do dokonania korekty deklaracji, jest zgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 18 grudnia 2009 r. (sygn. akt I FSK 1609/08) Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie zwrócił się z pytaniem prawnym, czy art. 81b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm., dalej: ordynacja podatkowa) w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r.

do 1 grudnia 2008 r., jest zgodny z art. 32 Konstytucji.

1.1. Wątpliwość co do konstytucyjności przepisu powstała w związku z rozpatrywaniem przez Naczelny Sąd Administracyjny skargi kasacyjnej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, w którym sąd oddalił skargę spółki na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego. Na mocy zaskarżonej decyzji, organ określił stronie kwotę zwrotu różnicy podatku od towarów i usług oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe za kwiecień 2007 r. Podstawą wszczęcia postępowania był wynik kontroli w zakresie prawidłowości rozliczania podatku od towarów i usług, która ujawniła, że w kwietniu podatnik obniżył podatek należny o podatek naliczony. Uwzględniając ustalenia kontrolujących strona złożyła korektę deklaracji VAT-7 za kwiecień i maj 2007 r., ale Naczelnik Urzędu Skarbowego powołując się na treść art. 81b § 1 pkt 2 lit. a i § 3 ordynacji podatkowej uznał, że złożone korekty deklaracji nie wywołują żadnych skutków prawnych.

1.2. Uzasadniając pytanie prawne Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że regulacja zawarta w zaskarżonym art. 81b § 3 ordynacji podatkowej narusza zasadę równości zawartą w art. 32 Konstytucji, ponieważ pozbawia podatników podatku od towarów i usług uprawnienia do korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej. Sąd pytający zwrócił uwagę, że wyłączenie prawa do złożenia korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej dotyczy tylko podatników podatku od towarów i usług i stawia ich w mniej korzystnej sytuacji w stosunku do podatników innych rodzajów podatków, skoro ci ostatni mogą składać deklarację również po zakończeniu kontroli podatkowej.

Drugim argumentem, mającym przemawiać za naruszeniem przez zaskarżony przepis ordynacji podatkowej zasady równości, jest przywołana przez sąd pytający regulacja zawarta w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65, ze zm.; dalej: ustawa o kontroli skarbowej). Art. 14c tej ustawy dopuszcza możliwość składania korekt deklaracji po zakończeniu kontroli przeprowadzonej przez organy kontroli skarbowej. Uprawnienie to dotyczy również podatników podatku od towarów i usług. Zaskarżony art. 81b § 3 ordynacji podatkowej stawia zatem w mniej korzystnym położeniu część podmiotów (w ramach tej samej grupy podatników podatku od towarów i usług) jedynie ze względu na fakt, że kontrolę przeprowadza organ podatkowy, a nie skarbowy.

Wymienione różnice, zdaniem sądu pytającego, nie znajdują dostatecznego usprawiedliwienia dla różnicowania podatników, co sprawia, że naruszają zasadę równości zawartą w art. 32 Konstytucji.

2. Pismem z 4 maja 2010 r. stanowisko w sprawie zajął Marszałek Sejmu. Marszałek wniósł o stwierdzenie, 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.

Po przedstawieniu charakteru prawnego instytucji, jaką jest korekta deklaracji, analizę rozważań odnoszących się do odpowiedzi na pytanie prawne Marszałek Sejmu podsumował w czterech wnioskach generalnych. W pierwszym z nich zauważył, że zaskarżona regulacja była określana przez literaturę jako niezasadnie odbierająca podatnikom uprawnienie do skorygowania deklaracji VAT po przeprowadzeniu kontroli podatkowej. Zmianę polegającą na uchyleniu z dniem 1 grudnia 2008 r. kwestionowanego przepisu ocenił jako racjonalne działanie ustawodawcy, który wyeliminował z obrotu prawnego kontrowersyjny przepis i przyspieszył oraz znacznie ułatwił w ten sposób relację

podatnik – organ podatkowy.

W drugim wniosku, Marszałek Sejmu zwrócił uwagę na cechę charakterystyczną podatku od towarów i usług, jaką jest podstawa opodatkowania, tzn. wartość dostarczanych towarów, czy też świadczonych przez podatnika usług. Jednocześnie zauważył, że problematycznym pozostaje zagadnienie zasadności różnicowania możliwości dokonania korekty deklaracji w zależności od rodzaju podatku.

W trzecim wniosku, Marszałek Sejmu skupił się na relacji pomiędzy regulacjami w postaci braku możliwości dokonania korekty zawartymi w ordynacji podatkowej a dopuszczalnością takiej korekty przyznanej przez ustawę o kontroli skarbowej. Zwrócił uwagę, że zróżnicowany charakter kontroli podatkowej i skarbowej nie powinien przesądzać o różnym traktowaniu podatników od towarów i usług, stwierdzając jednocześnie, że nie ma dostatecznie uzasadnionych argumentów dla różnicowania podatników w zależności od tego, jaki organ przeprowadza kontrolę. Istnienie zróżnicowania ocenił jako pozostające w sprzeczności z zasadą równości wobec prawa wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji.

W ostatnim wniosku, Marszałek Sejmu zauważył, że charakter zróżnicowania nie odpowiadał testowi proporcjonalności, a waga interesu, któremu służyło zróżnicowanie sytuacji adresatów kwestionowanego przepisu nie pozostawała w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostały naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 9 czerwca 2010 r. zajął stanowisko, w którym stwierdził, że art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. do 1 grudnia 2008 r. jest niezgodny z art. 32 Konstytucji.

Uzasadniając zajęte stanowisko Prokurator wskazał, że przyjęte w kwestionowanym przepisie kryterium różnicowania dopuszczające złożenie korygującej deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej w zależności od rodzaju podatku nie ma charakteru relewantnego, gdyż nie pozostaje w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów ordynacji podatkowej, dotyczących korekty deklaracji podatkowej. Korekta deklaracji podatkowej jest bowiem wyrazem realizacji praw i obowiązków podatnika, wynikających przede wszystkim z zasady samoobliczenia podatku. Charakter prawny i cel instytucji korekty deklaracji podatkowej jest niezależny od rodzaju podatku, którego ta deklaracja dotyczy, o ile jest to podatek podlegający samoobliczeniu.

W sprawie będącej przedmiotem postępowania, zdaniem Prokuratora, brak jest przekonujących argumentów usprawiedliwiających odstępstwo od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych. Takim argumentem nie może być charakter prawny podatku od towarów i usług, gdyż nie ma on cech, które uzasadniałyby pozbawienie podatników tego podatku uprawnienia do korekty deklaracji podatkowej.

Zróżnicowanie zawarte w art. 81b § 3 ordynacji podatkowej nie ma też charakteru proporcjonalnego.

Prokurator zwrócił uwagę, że korekta deklaracji podatkowej powoduje przyspieszenie wpływu podatków w prawidłowej wysokości do budżetu, ogranicza koszty związane z prowadzeniem zbędnych postępowań podatkowych, służy też interesowi fiskalnemu państwa. Interes ten nie przemawia więc za ograniczeniem prawa do korekty deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli podatkowej, a przed wszczęciem postępowania podatkowego.

Zdaniem Prokuratora, kwestionowana regulacja nie znajduje uzasadnienia w żadnych innych zasadach, wartościach, czy też normach konstytucyjnych.

Odnosząc się do relacji art. 81b § 3 ordynacji podatkowej z art. 14c ustawy

o kontroli skarbowej Prokurator zauważył, że zaskarżony przepis nie ma zastosowania do podatników, w stosunku do których kontrolę podatkową przeprowadzał organ kontroli skarbowej. Nie przesądza to jednak o braku wspólnych cech pomiędzy obydwoma grupami podatników, a wręcz przeciwnie: w obu przypadkach chodzi o prawo do złożenia korekty deklaracji podatkowych przez podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji, tj. podatników podatku od towarów i usług. Prokurator rozważania dotyczące relacji pomiędzy kontrolą podatkową przeprowadzaną przez organ podatkowy w oparciu o przepisy ordynacji podatkowej i prowadzoną przez organ kontroli skarbowej w oparciu o przepisy ustawy o kontroli skarbowej skonstatował, że nie ma racjonalnych podstaw do różnicowania praw podatników w zakresie korekty podatku od towarów i usług i wszystkich pozostałych podatków w oparciu o kryterium w postaci organu przeprowadzającego kontrolę.

4. Pismem z 25 lutego 2011 r. (znak: PK4/066/1/ZAP/10/PK-526) stanowisko zajął w sprawie Minister Finansów. Jego zdaniem art. 81b § 3 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. do 30 listopada 2008 r., nie jest niezgodny z art. 32 Konstytucji. Zdaniem Ministra Finansów norma wynikająca z art. 81b § 3 ordynacji podatkowej była zdeterminowana treścią art. 109 ust. 4-6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług), a ponadto była wyrazem kompetencji ustawodawcy do swobodnego kształtowania prawa daninowego.

W przesłanym stanowisku Minister Finansów stwierdził, że gramatyczna wykładnia art. 81b § 3 ordynacji podatkowej prowadząca 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, nie powinna znaleźć zastosowania. Przyjęcie wykładni gramatycznej prowadziłoby do rezultatów absurdalnych i byłoby nadmiernym i nieuzasadnionym ograniczeniem uprawnienia podatników podatku od towarów i usług do korekty, niezgodnym z celem przyjętej regulacji prawnej. W tym przypadku należy przypisać pierwszeństwo wykładni funkcjonalnej i systemowej, zgodnie z którymi podatnik posiada uprawnienie do skorygowania deklaracji dla podatków od towarów i usług po zakończeniu kontroli podatkowej niestwierdzającej nieprawidłowości.

Minister Finansów zaznaczył, że 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 materiał dowodowy stał się przyczynkiem do wszczęcia postępowania podatkowego. Takie też stanowisko zostało zaprezentowane w urzędowej interpretacji nr SP 1/618/8012-110-2024/05/EB z dnia 8 sierpnia 2005 r. w sprawie stosowania art. 81b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. Urz. MF Nr 9, poz. 101) skierowanej do dyrektorów Izb Skarbowych, Izb Celnych, Urzędów Kontroli Skarbowej.

W przesłanym stanowisku Minister Finansów podnosi, że 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 wynikającego z obowiązującego wówczas art. 109 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług. Zauważył także, że „Uchylenie przepisu art. 81b § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa bez odpowiednich zmian w art. 109 ustawy o podatku od towarów i usług prowadziłoby 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”.

Odmienne regulacje prawne w ustawie o kontroli skarbowej w stosunku do ordynacji podatkowej uzasadniają stosowanie różnych reguł dotyczących korekt deklaracji w zależności od organu, który dokonywał kontroli.

Zdaniem Ministra Finansów postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym w tej sprawie powinno zostać umorzone, ponieważ zaskarżony przepis został uchylony, a brak przepisów przejściowych w nowelizacji sprawił, że od 1 grudnia 2008 r. możliwe jest pokontrolne skorygowanie wszystkich deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług, zarówno deklaracji, których termin złożenia upływa po tej dacie, jak i deklaracji, których termin złożenia upłynął przed 1 grudnia 2008 r. Powyższe wyjaśnienie prowadzi do wniosku, art. 81b § 3 ordynacji podatkowej nie może być stosowany. W swoim stanowisku Minister Finansów zwraca także uwagę, że zaskarżony przepis nie stanowił podstawy prawnej wydania decyzji podatkowych, a orzeczenie Trybunału musi dotyczyć takiego przepisu, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe lub ostateczna decyzja administracyjna.

5. Trybunał Konstytucyjny pismem z 6 czerwca 2012 r. wystąpił do Prezesa Rady Ministrów o wydanie opinii, czy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją art. 81b § 3 ordynacji podatkowej może wywoływać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.).

Odpowiedzi na pytanie udzielił upoważniony przez Prezesa Rady Ministrów Minister Finansów. W stanowisku wyrażonym w piśmie z 27 lipca 2012 r. (znak: PK4/065/3/ZAP/12/BMI9-8952) Minister stwierdził, że ewentualne orzeczenie o niezgodności z Konstytucją art. 81b § 3 ordynacji podatkowej będzie neutralne z punktu widzenia przywrócenia uprawnienia do korygowania deklaracji w podatku od towarów i usług po zakończeniu kontroli podatkowej. Wynika to z faktu, że z dniem 1 stycznia 2008 r. podatnicy uzyskali możliwość składania takich korekt również za okresy wcześniejsze. Warto w tym względzie wskazać, zdaniem Ministra Finansów, że w zakresie objętym decyzją określającą zobowiązanie podatkowe prawo do skorygowania deklaracji nie może być skutecznie realizowane. Tego rodzaju ograniczenie wypływa z treści art. 81b § 1 pkt 2 lit. b ordynacji podatkowej, zgodnie z którym uprawnienie do korekty deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu postępowania podatkowego w zakresie nie objętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Jednak zgodność z Konstytucją tego przepisu nie jest w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym kwestionowana.

Przyjmując, że w sprawach zakończonych decyzjami ostatecznymi, określającymi zobowiązanie w podatku od towarów i usług oraz decyzjami ustalającymi dodatkowe zobowiązanie w tym podatku ewentualne stwierdzenie niekonstytucyjności art. 81b § 3 ordynacji podatkowej, nie będzie miało wpływu na byt prawny tych decyzji, to nie spowoduje ono również powstania po stronie podatników roszczeń o zwrot nadpłat na podstawie ordynacji podatkowej czy roszczeń odszkodowawczych na podstawie przepisów prawa cywilnego. W związku z powyższym, w ocenie Ministra Finansów, takie orzeczenie nie wywoła skutków prawnych wiążących się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej.

II

Na rozprawie P 7/104 lipca 2013 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone na piśmie.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 193 Konstytucji oraz art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), każdy sąd może przedstawić pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Przywołane przepisy wskazują na istnienie trzech przesłanek, od spełnienia których zależy dopuszczalność rozpatrzenia pytania prawnego: podmiotem formułującym pytanie może być „każdy sąd” (przesłanka podmiotowa); przedmiotem pytania może być tylko kwestia zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą (przesłanka przedmiotowa); musi zachodzić związek między odpowiedzią na pytanie prawne a toczącym się przed sądem postępowaniem w sprawie indywidualnej (przesłanka funkcjonalna, określana też jako wymóg relewantności). Ocena, czy zachodzą przesłanki wskazane w art. 193 Konstytucji, należy w zasadzie do sądu orzekającego w danej sprawie jednak, gdyby określony akt normatywny nie mógłby być przyjęty za podstawę rozstrzygnięcia, oceny takiej może dokonać Trybunał Konstytucyjny (por. wyrok TK z 7 kwietnia 2009 r., sygn. P 7/08, OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 46).

Przedmiotem pytania prawnego sądu nie może być jakikolwiek akt normatywny, lecz taki, który ma bezpośrednie znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy rozpoznawanej przez sąd. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że cechą charakterystyczną konkretnej kontroli norm realizowanej za pomocą pytania prawnego jest istnienie określonej zależności pomiędzy odpowiedzią na pytanie prawne a rozstrzygnięciem rozpoznawanej sprawy. Przy ustalaniu relewantności pytania prawnego należy mieć na uwadze, że z reguły brak będzie podstaw do przyjęcia wystąpienia tej przesłanki wtedy, gdy rozstrzygnięcie sprawy jest możliwe bez uruchamiania instytucji pytań prawnych (zob. postanowienie TK z 29 marca 2000 r., sygn. P 13/99, OTK ZU nr 2/2000, poz. 68).

W pierwszej kolejności analizy wymaga spełnienie przesłanek w sprawie będącej przedmiotem orzekania. Przesłanka podmiotowa jest spełniona, bowiem Naczelny Sąd Administracyjny jest sądem uprawnionym do zadawania pytań prawnych. Przesłankę przedmiotową spełnia to, że w pytaniu prawnym kontroli zgodności z Konstytucją poddano ustawę. Ponadto został zaskarżony taki zakres ustawy, który jest niezbędny do rozstrzygania w sprawie leżącej u podstaw pytania. Jednak ze względu na to, że zaskarżony przepis utracił moc obowiązującą, szczegółowej analizy wymaga spełnienie przesłanki funkcjonalnej. Taki obowiązek pojawia się, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie został uchylony przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.

1.1. Kwestionowana regulacja obowiązywała stosunkowo krótko w systemie prawnym, niewiele ponad 3 lata. Zaskarżony art. 81b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) został dodany przez 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), która weszła w życie 1 września 2005 r. i przestał obowiązywać z dniem 1 grudnia 2008 r., tj. z dniem wejścia w życie 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,; dalej: ustawa z 7 listopada 2008 r.). W związku z utratą mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu w pierwszej kolejności rozstrzygnięcia wymaga,

czy nie została spełniona przesłanka do umorzenia postępowania.

1.2. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat różnicy pomiędzy obowiązywaniem norm prawnych a stosowaniem norm prawnych. Norma prawna obowiązuje (w wąskim znaczeniu tego słowa) w danym momencie, jeżeli w tym czasie stanowi wiążący wzorzec zachowań dla jej adresatów. Uchylenie przepisów, z których dekodowana jest norma, oznacza, że wzorzec postępowania zawarty w dyspozycji normy przestaje wiązać adresatów normy. Jednocześnie każda norma prawna wywołuje skutki prawne lub faktyczne, które trwają po jej uchyleniu, przy czym skutki te mogą trwać bezterminowo. Uchylenie przepisu oznacza ustanie mocy wiążącej normy prawnej, ale nie oznacza ustania skutków prawnych i faktycznych powstałych w wyniku zachowań realizowanej normy, spośród których pewne mogą trwać nadal. Trwające skutki norm stanowią punkt odniesienia oceny dokonanej z perspektywy treści uchylonych już przepisów. Analiza różnicy pomiędzy obowiązywaniem a stosowaniem norm prawnych oraz wpływu uchylenia zaskarżonego aktu normatywnego na dopuszczalność orzekania przez Trybunał została przedstawiona w wyroku z 16 marca 2011 r., sygn. K 35/08 (OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 11). Trybunał odwołał się w nim do utrwalonej linii orzeczniczej, zgodnie z którą uchylenie przepisu nie zawsze powoduje umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. O utracie mocy obowiązującej można mówić dopiero wtedy, gdy dany przepis nie może być w ogóle stosowany. Uchylony formalnie przepis należy uznać za relewantny w prawnej ocenie stanów ukształtowanych przez normę. Prowadzi to do konkluzji, że wątpliwości co do obowiązywania określonego aktu normatywnego Trybunał Konstytucyjny rozstrzyga *a casu ad casum* na tle konkretnych przepisów i ich faktycznego kontekstu.

1.3. Odnosząc przedstawioną analizę do sprawy będącej przedmiotem orzekania należy zauważyć, że pomimo przepisu końcowego zawartego w ustawie z 7 listopada 2008 r. ordynacji podatkowej, zgodnie z którym uchylenie art. 81b § 3 nastąpiło 1 grudnia 2008 r. i braku przepisów przejściowych, zaskarżony przepis był i może być stosowany do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania, stąd może też nadal stanowić podstawę rozstrzygania w postępowaniu np. przed NSA. Tym samym w zakresie, w jakim przepisy te mogą być jeszcze stosowane w momencie rozpatrywania danej sprawy przez Trybunał, zachowały moc obowiązującą, dlatego podlegają merytorycznemu rozpoznaniu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Powyższa analiza wskazuje jednoznacznie, że utrata mocy obowiązującej art. 81b § 3 ordynacji podatkowej nie stanowi przeszkody do udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie prawne w rozpoznawanej sprawie. Tym samym przesłanka funkcjonalna została spełniona.

1.4. Wyjaśnienia wymaga również zakres kontroli wskazany w pytaniu prawnym. Jako wzorzec kontroli został wskazany art. 32 Konstytucji – cały, bez wskazywania ustępu. Uzasadnienie pytania prawnego wskazuje, że zarzuty kierowane są tylko w stosunku do zasady równości wobec prawa. W tej sytuacji konieczne jest umorzenie zakresu kontroli dotyczącego art. 32 ust. 2 Konstytucji.

2. Problem konstytucyjny, jaki należy rozstrzygnąć w niniejszej sprawie, dotyczy dopuszczalności kwalifikowania podatków posiadających określoną cechę, jako należących do grupy relewantnej. W wypadku stwierdzenia, że stanowią one grupę relewantną, zachodzi możliwość, a nawet konieczność oceny zróżnicowań istniejących pomiędzy podatkami przez pryzmat zasady równości wobec prawa, o której mowa

w art. 32 ust. 1 Konstytucji, wzorcem kontroli wskazanym w pytaniu prawnym inicjującym niniejszą sprawę. Jeżeli jednak poszczególne podatki nie stanowią grupy relewantnej, konieczność zachowania przez prawodawcę konstytucyjnych standardów wynikających z zasady równości nie zachodzi.

2.1. Zasada równości wobec prawa, o której mowa w art. 32 Konstytucji, była często przedmiotem wypowiedzi Trybunału. Podstawowym zagadnieniem poprzedzającym analizę zachowania tej zasady, wymagającym rozstrzygnięcia jest to, czy istnieje wspólna cecha relewantna porównywanych sytuacji, a więc czy zachodzi „podobieństwo” tych sytuacji, stanowiące przesłankę dla zastosowania zasady równości.

Z ukształtowanego orzecznictwa Trybunału wynika, że zasada równości wobec prawa wymaga, aby wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych) charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, były traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (por. np. wyrok TK z 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83 oraz orzeczenia TK z: 11 kwietnia 1994 r., sygn. K 10/93, OTK w 1994 r., cz. 1, poz. 7; 9 marca 1988 r., sygn. U 7/87, OTK w 1988 r., poz. 1). Równość to także akceptacja odmiennego traktowania podmiotów, które wspólnych cech relewantnych nie mają. Jeśli zatem zróżnicowania sytuacji prawnej i faktycznej adresatów norm prawnych odpowiadają obiektywnie istniejącym między nimi odmiernościom, nie dochodzi do naruszenia konstytucyjnej zasady równości (por. wyroki TK z: 23 marca 2010 r., sygn. SK 47/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 25 i 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65).

W prawie daninowym istotne jest, że zasada równości wiąże ustawodawcę nie tylko w momencie przyznawania uprawnień o charakterze finansowym np. ulg czy zwolnień podatkowych, lecz przede wszystkim w zakresie nakładanych obowiązków (zob. wyroki TK z: 24 kwietnia 2001 r., sygn. U 9/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 80 i 8 maja 2001 r., sygn. P 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 83). Jak przypominał Trybunał w innym wyroku – z 26 maja 2009 r., sygn. P 58/07 (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 71) z art. 84 Konstytucji wynika swoboda przysługująca ustawodawcy w kształtowaniu i realizowaniu polityki podatkowej oraz w wyborze pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Nie oznacza to jednak pełnej dowolności ustawodawcy, gdyż wymaga poszanowania innych norm, zasad i wartości konstytucyjnych, w tym zasady równości wobec prawa.

2.2. Jednym z wielu elementów charakteryzujących poszczególne podatki jest sposób powstawania zobowiązania podatkowego. Powstawanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa jest, w świetle obowiązujących przepisów podatkowych, sytuacją częstszą i dotyczy, oprócz podatku od towarów i usług, takich podatków jak: podatek akcyzowy, podatek dochodowy od osób fizycznych i prawnych, od środków transportu, od czynności cywilnoprawnych i innych. W takim wypadku zobowiązanie powstaje wyłącznie w związku z wystąpieniem stanów faktycznych, z którymi przepisy ustaw regulujących poszczególne podatki wiążą powstanie zobowiązania. Rzadziej, zobowiązanie może powstać z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania, jak przy podatku rolnym.

Zastosowanie dla danego podatku techniki samoobliczania podatkowego oznacza, że obowiązek obliczenia i odprowadzenia podatku na rachunek organu podatkowego ciąży na podatniku. To on ustala, czy i w jakim zakresie podlega obowiązkowi podatkowemu, a interpretując zróżnicowane pod względem skomplikowania stany faktyczne i prawne, przekształca ten obowiązek w zobowiązanie podatkowe oraz odprowadza obciążającą go

należność podatkową na rachunek wierzyciela podatkowego (organu podatkowego). Podejmowanym działaniom towarzyszy obowiązek przedstawienia organom podatkowym wymaganych przez prawo danych uzasadniających obliczenie zawarte w deklaracji podatkowej. Podatek wykazany w takiej deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Wzory deklaracji są określone, w zależności od podatku, przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia lub przez rady gmin w formie uchwały.

Cechą charakterystyczną samoobliczenia podatkowego, odróżniającą je od zobowiązań podatkowych powstających przez doręczenie decyzji, jest brak na tym etapie udziału organów podatkowych. Ich znaczenie wzrasta na etapie postępowań kontrolnych, w tym kontroli podatkowej, mających na celu sprawdzenie poprawności stosowania regulacji podatkowych przez podatnika.

Konsekwencją niezłożenia deklaracji albo wykazania w niej kwoty innej niż kwota wyliczonego zgodnie z prawem zobowiązania podatkowego jest wydanie przez właściwy organ podatkowy, po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

W ocenie Trybunału, istnienie takiej samej konstrukcji prawnej w kilku podatkach nie może być automatycznie kwalifikowane prawnie jako istnienie cechy relewantnej w tym zakresie.

2.3. Ustalając istnienie cechy relewantnej konieczne jest zwrócenie uwagi nie tylko na pojedyncze rozwiązania typowe dla kilku podatków, jak te opisane wyżej, wynikające z techniki samoobliczania, ale równie istotne jest uwzględnienie cech indywidualnych podatku. Na obowiązujące rozwiązania odnoszące się do każdego z podatków miały wpływ różnorodne czynniki o charakterze historycznym, ekonomicznym związanym z polityką gospodarczą czy stabilizacją społeczną, jak również przesłanki społeczne, związane z realizacją zasady sprawiedliwości podatkowej. Nie bez znaczenia w wypadku podatku od towarów i usług jest również stopień zdeterminowania treści tego podatku przez prawo unijne.

Podatek od towarów i usług jest typem pośredniego, powszechnego podatku obrotowego, który obciąża ostatecznego nabywcę towaru i zawarty jest w jego cenie zakupu. Podatek ten często jest nazywany podatkiem od konsumpcji, gdyż całym jego ciężarem powinien być obciążony konsument danego dobra. Z tym wiąże się również cecha neutralności podatku od towarów i usług, która podkreśla to, że dzięki prawu do odliczenia podatku naliczonego, podatnik nie ponosi faktycznie jego ciężaru. Podatek ten odróżnia od pozostałych podatków obrotowych to, że jest podatkiem wielofazowym co oznacza, że obciąża przyrost wartości w każdej fazie obrotu gospodarczego. Podatek ten nakłada się na transakcję sprzedaży w procesie produkcji i dystrybucji.

Normy proceduralne prawa podatkowego zostały co do zasady ujęte jako wspólne rozwiązanie w jednej ustawie – ordynacji podatkowej. Zastosowanie techniki legislacyjnej polegającej na uregulowaniu w jednym akcie prawnym, przez niejako wyciągnięcie przed nawias wspólnych rozwiązań występujących w kilku podatkach, nie przesądza o istnieniu cechy relewantnej w tym zakresie. Liczne przykłady przepisów zawartych w ustawach odnoszących się do poszczególnych podatków, modyfikujących, stosownie do cech swoistych podatku, rozwiązania wspólne, świadczą o systemowych trudnościach we wprowadzaniu jednej dla wszystkich podatków procedury. W tej sytuacji niektóre rozwiązania zawarte w ordynacji podatkowej wykazują cechy rozwiązań ramowych, uzupełnianych treścią stosownie do wymagań wynikających ze specyfiki podatku.

2.4. Przykładem takiej regulacji ramowej, wspólnej dla podatków jest uregulowane w ordynacji podatkowej zagadnienie deklaracji podatkowej, jak również

dokonywanie korekty deklaracji, zawarte w art. 81 i nast. ordynacji podatkowej.

Od 1 września 2005 r., czyli z dniem wejścia w życie zaskarżonego przepisu, nastąpiła istotna zmiana w zakresie dokonywania korekt deklaracji podatkowych. Przed dokonaniem zmiany stanu prawnego regułą był zakaz korekt deklaracji podatkowych, poza wyjątkami wynikającymi z przepisów prawa. Po zmianie odwrócono regułę: korekta jest możliwa co do zasady, a wyjątki wyraźnie muszą wynikać z przepisu prawa.

Dla uzupełnienia zmian w stanie prawnym należy dodać, że wraz z uchynieniem zaskarżonego art. 81b § 3 ordynacji podatkowej wprowadzono regulację, zgodnie z którą prawo do korekty deklaracji podatku od towarów i usług przysługuje również w okresie po zakończeniu kontroli podatkowej a przed wszczęciem postępowania podatkowego także wtedy, gdy kontrola wykazała nieprawidłowości.

W stanie prawnym stanowiącym podstawę prawną rozstrzygnięcia sprawy przed NSA brzmienie art. 81b ordynacji podatkowej było następujące:

„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 przytoczonego przepisu wynika, że uprawnienie do skorygowania deklaracji ulegało zawieszeniu w zakresie objętym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową na czas trwania postępowania lub kontroli. Korekta złożona podczas tych postępowań nie wywoływała skutków prawnych.

Po zakończeniu postępowań, można było dokonać korekty deklaracji podatkowej z dwoma wyjątkami.

Pierwszy wyjątek dotyczył zakresu objętego decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego, wydaną po zakończeniu postępowania podatkowego (art. 81b § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej). W tym wypadku wysokość zobowiązania podatkowego wynikała już z decyzji, a dopuszczenie możliwości dokonywania korekty byłoby niezasadne i wręcz rodziłoby uzasadnione wątpliwości, czy nie dochodzi do „korygowania” przez podatnika decyzji podatkowej wydanej przez organ podatkowy. Wyjątek ten jest wspólny dla wszystkich podatków objętych prawem do korekty.

Drugi wyjątek odnosił się tylko do podatku od towarów i usług i wyłączał prawo do złożenia korekty w okresie po przeprowadzeniu kontroli podatkowej (art. 81b § 3 ordynacji podatkowej), a przed ewentualnym wszczęciem postępowania podatkowego. W okresie tym, w przypadku, gdy kontrola wykazała nieprawidłowości, podatnik tego podatku był pozbawiony możliwości korekty deklaracji podatkowej i wpłaty ewentualnej różnicy podatku.

To zgodność z Konstytucją drugiego wyjątku jest przedmiotem pytania prawnego rozpatrywanego w niniejszej sprawie.

2.5. Wprowadzona 1 września 2005 r. zaskarżona regulacja, wyłączająca prawo do korekty deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli podatkowej dla podatku od towarów i usług, stała się przedmiotem licznych komentarzy.

W odpowiedzi na pojawiające się wątpliwości, w interpretacji nr SP 1/618/8012-

110-2024/05/EB Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2005 r. w sprawie stosowania art. 81b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. Urz. MF Nr 9, poz. 101) skierowanej do Dyrektorów Izb Skarbowych, Izb Celných i Urzędów Kontroli Skarbowej Minister Finansów zajął stanowisko, zgodnie z którym art. 81b § 3 miał „jedynie zachować (...) obecny stan prawny, a więc pozostawić podatnikom prawo do złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji VAT, gdy zakończona kontrola podatkowa nie wykazała nieprawidłowości. Korekta deklaracji złożona w tym przypadku będzie prawnie skuteczna”. Dalej Minister wyjaśnił, że „[j]edynie w sytuacji gdy kontrola podatkowa wykaże nieprawidłowości, a zebrany w toku kontroli materiał dowodowy będzie przyczynkiem do wszczęcia postępowania podatkowego, korekta deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług nie będzie prawnie skuteczna”.

Przywołana interpretacja Ministra Finansów została w części podzielona przez doktrynę i orzecznictwo. W komentarzu do art. 81b (B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Oleksińska, M. Masternak, J. Orłowski *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007), stwierdzono, że jeśli w trakcie kontroli podatkowej dotyczącej podatku od towarów i usług nie ujawnią się okoliczności uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego zmierzającego do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w tym podatku, podatnik będzie mógł po jego zakończeniu dokonać korekty deklaracji. Takie samo stanowisko w zakresie ograniczenia prawa do korekty deklaracji od towarów i usług dotyczące jedynie deklaracji, w których podczas kontroli podatkowej stwierdzono nieprawidłowości i obejmuje zakaz korekt tylko w zakresie przedmiotowych nieprawidłowości zostało zawarte w *Prawie podatkowym, Przebudowa ordynacji podatkowej* (1 września 2005 r., 1 stycznia 2005 r., 16 sierpnia 2006 r. i 1 stycznia 2007 r.), s. 39, pod red. W. Modzelewskiego: „(...) jeśli podczas kontroli organ nie wykryje nieprawidłowości, podatnikowi po jej zakończeniu w dalszym ciągu przysługiwać będzie prawo do korekty deklaracji VAT”.

Z orzecznictwa na uwagę zasługuje wyrok NSA z 14 września 2010 r. wydany w sprawie o sygn. akt I FSK 1334/09 (Lex nr 744159), w którym sąd zauważył, że „zgodnie z regułami wykładni celowościowej przepis art. 81b § 3 Op. (w brzmieniu obowiązującym w dacie rozstrzygnięcia) należy tak rozumieć, iż podatnikowi przysługiwało prawo do korekty w zakresie podatku od towarów i usług również po zakończeniu kontroli podatkowej, która nie wykazała żadnych nieprawidłowości. W takich okolicznościach sytuacja skontrolowanego podatnika nie różni się w żaden sposób od sytuacji podatnika nie poddanego kontroli, któremu przysługiwało prawo do złożenia korekty. Brak jest zatem merytorycznego i praktycznego uzasadnienia do różnicowania w takich okolicznościach podatników. Wykładnia taka znajduje swoje uzasadnienie również w stanowisku Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2005 r. nr (...), jak również w postawie ustawodawcy, który w ustawie z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw uchylił obowiązywanie art. 81b § 3 Op.”.

2.6. Występujące różnice pomiędzy zobowiązaniami podatkowymi powstającymi w wyniku zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, sięgają również deklaracji podatkowych. Inne są regulacje dotyczące składania deklaracji podatkowych np. w zakresie terminu ich składania, biorąc pod uwagę termin powstania obowiązku podatkowego, w zakresie zdarzeń powodujących powstanie prawa do złożenia korekty, czy w zakresie terminu składania takiej korekty.

2.7. Naczelny Sąd Administracyjny w stosunkowo zwięzłym uzasadnieniu pytania prawnego wskazał, że regulacja zawarta w zaskarżonym art. 81b § 3 ordynacji podatkowej narusza zasadę równości zawartą w art. 32 Konstytucji. Sąd pytający jako grupę

relewantną wskazuje podatników uprawnionych do złożenia korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej w podatkach wykorzystujących technikę samoobliczenia. Jego zdaniem, to te podmioty powinny być traktowane równo przez prawo. Dalej wskazuje, że art. 81b § 3 ordynacji podatkowej przez wyłączenie prawa do dokonania korekty, w gorszej sytuacji stawia podatników podatku od towarów i usług. Rozwiązanie, w którym podatnicy podatku od towarów i usług zostali potraktowani w sposób zróżnicowany, narusza zasadę równości wobec prawa. Takie samo stanowisko zajęli uczestnicy postępowania, tj. Marszałek Sejmu oraz Prokurator Generalny.

2.8. Oceniając, czy dane podmioty mogą stanowić grupę relewantną, konieczna jest szersza ocena prawna aniżeli odwołanie się do jednego przepisu zawartego w art. 81b § 3 ordynacji podatkowej. Zasadne jest wzięcie pod uwagę sytuacji prawnej odnoszącej się do każdego z podatków. Podlegająca ocenie norma prawna każdorazowo, gdy jest przedmiotem oceny przed Trybunałem, wymaga rekonstrukcji przez odniesienie do szerszego kontekstu normatywnego i w konsekwencji nie może być rozpatrywana w izolacji (zob. wyrok TK z 4 września 2007 r., sygn. P 43/06, OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95).

Przede wszystkim nie sposób nie zauważyć, że sytuacja prawna podatników podatku od towarów i usług w zakresie korekty deklaracji od podatku od towarów i usług określona jest nie tylko przez przepisy ordynacji podatkowej, lecz również przez przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług).

Na szczególną uwagę zasługuje obowiązujący w czasie prowadzenia kontroli podatkowej w sprawie, w związku z którą zadano pytanie prawne, art. 109 ust. 4-7 ustawy o podatku od towarów i usług. Jego brzmienie było następujące:

„4. W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa wysokość tego zobowiązania w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia tego zobowiązania.

5. W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia.

6. Przepis ust. 5 stosuje się odpowiednio do różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1.

7. Przepisów ust. 4-6 nie stosuje się:

1) 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;

2) w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania, w przypadku gdy zaniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego wiąże się z nieujęciem podatku należnego w rozliczeniu za dany okres z tytułu dostawy lub świadczenia usługi, od której podatek należny został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych”.

Z przywołanego przepisu wynika, że przesłanką wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy jest wystąpienie uchybień zarówno o charakterze obiektywnym, jak i formalnym. Jak wynika z art. 109 ust. 4 ustawy

o podatku od towarów i usług, organ podatkowy, aby wydać decyzję ustalającą dodatkowe zobowiązanie podatkowe, zobowiązany jest jedynie do zbadania tego, czy kwota wykazanego w deklaracji zobowiązania podatkowego jest niższa od należnej. Podstawą ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego jest również, w myśl art. 109 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, wykazanie kwoty zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższej od należnej. Dla ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ma natomiast znaczenia, jaki był wpływ podatnika na wykazanie nieprawidłowej kwoty podatku.

Rekonstrukcja sytuacji prawnej podatnika podatku od towarów i usług, przy uwzględnieniu regulacji zawartych w ordynacji podatkowej oraz ustawy o podatku od towarów i usług, jest następująca.

Regulacje zawarte w ordynacji podatkowej odnoszące się do braku skuteczności korekty deklaracji podatkowej w przypadku podatku od towarów i usług od momentu wszczęcia postępowania, a następnie po zakończeniu kontroli (art. 81b § 3) muszą być interpretowane łącznie z art. 109 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług. Wynika z niego, że korekta deklaracji od podatku od towarów i usług wraz z uiszczeniem należnego zobowiązania wraz z odsetkami, aby uchroniła podatnika od wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, musi nastąpić najpóźniej przed wszczęciem postępowania kontrolnego. Wynika to wprost z art. 109 ust. 7 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Korekta deklaracji dokonana w późniejszym momencie niż rozpoczęcie kontroli podatkowej nie wpływa na obowiązek wydania decyzji wymierzającej dodatkowe zobowiązanie.

2.9. Dodatkowe przepisy proceduralne zawarte w ustawie o podatku od towarów i usług modyfikujące w sposób istotny zasady korekty deklaracji podatkowych zawarte w ordynacji podatkowej, jak również zasadnicze odrębności istniejące pomiędzy podatkami sprawiają, że kwalifikowanie wszystkich podatników podatków, w których istnieje instytucja korekty deklaracji podatkowej jako grupy relewantnej, nie jest właściwe. Przyjęte w prawie polskim rozwiązanie polegające na ujęciu w jednym akcie prawnym – ordynacji podatkowej – wspólnej dla wszystkich podatków procedury podatkowej z natury rzeczy nie może uwzględniać specyfiki każdego z podatków. W konsekwencji normy proceduralne muszą być dekodowane łącznie z przepisów ordynacji podatkowej oraz przepisów ustaw dotyczących podatków.

Zdaniem Trybunału nie sposób uznać, że do grupy relewantnej można zaliczyć podmioty uprawnione do złożenia korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej we wszystkich podatkach wykorzystujących technikę samoobliczenia. W konsekwencji, odpada przesłanka kontroli art. 81b § 3 ordynacji podatkowej w oparciu o wzorzec zawarty w art. 32 ust. 1 Konstytucji. Wymaga on bowiem zachowania równości wobec prawa w obrębie grupy relewantnej. Dla podmiotów nienależących do tej grupy nie ma konstytucyjnego obowiązku traktowania ich w równy sposób.

Ze względu na to, że w pytaniu prawnym przywołano tylko ten jeden wzorzec kontroli, należy stwierdzić, że tym samym nie zostało obalone domniemanie konstytucyjności art. 81b § 3 ordynacji podatkowej.

3. Sąd pytający dodatkowo zauważył, że w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, ze zm.; dalej: ustawa o kontroli skarbowej), w art. 14c, dodanym przez ustawę z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 191, poz. 1413) dopuszczono możliwość składania korekt po zakończeniu kontroli przez organy kontroli skarbowej i uprawnienie to dotyczy również podatników podatku od towarów

i usług. Zgodnie z art. 14c ustawy o kontroli skarbowej „1. Uprawnienie do skorygowania deklaracji, określone w art. 81 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania kontrolnego w zakresie objętym tym postępowaniem, z zastrzeżeniem ust. 2.

4. 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. (...)

5. Uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu postępowania kontrolnego w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego”.

Chociaż w doktrynie prawa podatkowego podkreśla się, że cele kontroli skarbowej i kontroli podatkowej są w zasadzie zbieżne, jako że przedmiotem kontroli skarbowej jest także sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (zob. *Komentarz do ustawy o kontroli skarbowej*, red. W. Modzelewski, Warszawa, 2006 r., s. 12), to odniesienie do rozwiązań przyjętych w innych ustawach nie może być przedmiotem kontroli Trybunału. „Zadaniem Trybunału Konstytucyjnego nie jest sanacja wszelkich nieprawidłowości legislacyjnych, lecz tylko tych, które przejawiają się w postaci niezgodności zaskarżonej normy z Konstytucją. Tak zwane niezgodności poziome (sprzeczności, niespójności występujące między dwiema ustawami) nie są objęte kognicją Trybunału” (wyrok TK z 10 lipca 2006 r., sygn. K 37/04, OTK ZU nr 7/A/2006, poz. 79).

Trybunał, w składzie rozpoznającym pytanie prawne podzielił pogląd wyrażony w przywołanym wyroku TK, co powoduje brak możliwości odniesienia się do zarzutów związanych z ustawą o kontroli skarbowej.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.