



KONSTYTUCYJNE UWARUNKOWANIA TWORZENIA I STOSOWANIA PRAWA FINANSOWEGO I PODATKOWEGO

Redakcja
Paweł J. Lewkowicz
Janusz Stankiewicz

Białystok 2010

KONSTYTUCYJNE UWARUNKOWANIA
TWORZENIA I STOSOWANIA
PRAWA FINANSOWEGO I PODATKOWEGO

Redakcja

Paweł J. Lewkowicz
Janusz Stankiewicz



Temida2

Białystok 2010

Rada programowa Wydawnictwa Temida 2:

Leonard Etel, Marian Grzybowski, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Adam Lityński, Emil Pływaczewski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Halina Święczkowska, Bogdan Wierzbicki

Redaktor naukowy wydawnictwa:

Halina Święczkowska

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

Recenzent:

Jan Głuchowski

ISBN 978-83-89620-84-2

Opracowanie graficzne i typograficzne: Jerzy Banasiuk

Projekt okładki: Jerzy Banasiuk

Redakcja techniczna: Jerzy Banasiuk

Korekta: Bogumiła J. Mancewicz

Wydawca: **Temida 2**

D-182/10

Przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa
Uniwersytetu w Białymstoku

© Copyright by Temida 2, Białystok 2010

BIBLIOTEKA WYDZIAŁU PRAWA
Uniwersytetu w Białymstoku



BWP0037425

Spis treści

Wprowadzenie 13

CZĘŚĆ I

KONSTYTUCJA JAKO ŹRÓDŁO PRAWA FINANSOWEGO I PODATKOWEGO

TERESA DEBOWSKA-ROMANOWSKA

Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju
i systemu finansowego państwa 17

JOLANTA SZOJNO-KOŁUG

Konstytucyjna regulacja ogólnych zasad finansów publicznych 30

ANETA SKOCZYŁAS-TYLMAN

Problematyka konstytucyjnego definiowania instytucji z zakresu finansów
publicznych 35

MALGORZATA WRÓBLEWSKA

Miejsce prawa finansowego w zintegrowanym porządku prawnym 45

MARCIN OLSZAK

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej wobec wejścia Polski do strefy euro
– wybrane zagadnienia 61

DOMINIK MACZYŃSKI

Konstytucyjne uwarunkowania międzynarodowej współpracy
w sprawach podatkowych 75

WITOLD MOJŻELEWSKI

Tworzenie materialnego prawa podatkowego – refleksje konstytucyjne 88

RAFAŁ DOWGIER

Zasada demokratycznego państwa prawnego jako fundament stanowienia
prawa podatkowego 97

ROBERT ZIELIŃSKI

Tworzenie prawa podatkowego w Polsce w świetle zasady demokratycznego
państwa prawnego 108

Spis treści

EDWARD JUCHNIEWICZ

Pojęcie podatku jako jeden z głównych elementów konstytucyjnych przepisów podatkowych.....	119
--	-----

URSZULA K. ZAWADZKA-PAK

Zasada roczności a programowanie wieloletnie we francuskiej konstytucji i prawie budżetowym.....	127
--	-----

ANDRZEJ HUCHLA

Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.....	138
--	-----

KATARZYNA ŚWIECICH

Konstytucyjne podstawy regulacji elementów konstrukcyjnych podatku.....	149
---	-----

KRZYSZTOF TESZNER

Problematyka stanowienia i stosowania prawa podatkowego w świetle art. 78 Konstytucji RP.....	164
---	-----

ANNA DOBACZEWSKA

Abolicja podatkowa w kontekście konstytucyjnej zasady równości	174
--	-----

RYSZARD SOWIŃSKI

Odpowiedzialność właściciela rzeczy za zaległości podatkowe użytkownika na podstawie art. 114 Ordynacji podatkowej w świetle konstytucji.....	186
---	-----

ZYGMUNT TOBOR

Iluzja wykładni językowej	194
---------------------------------	-----

PETR MRKÝVKA, DANA ŠRAMKOVÁ, DAMIAN CZUDEK, MICHAELA MOŽDÍLKOVÁ

Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa podatkowego – wykładnia prawa podatkowego.....	201
---	-----

LILIA ABRAMCHIK

Podstawy konstytucyjne prawa finansowego w Republice Białoruś.....	210
--	-----

KRYSZYNA NIZIOŁ

Konstytucyjna materia ustawy podatkowej a odesłania do innych dziedzin prawa (na przykładzie zwolnień przedmiotowych w podatku od dochodów osobistych).....	222
---	-----

Spis treści

Część II

BUDŻET PAŃSTWA W KONSTYTUCJI

ELŻBIETA CHOJNA-DUCH

Zagadnienia finansów publicznych w rozdziale X Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. – problematyka budżetu państwa	236
---	-----

ANDRZEJ BORODO

Niektóre aktualne zagadnienia prawa budżetowego i finansów samorządowych w Polsce	244
---	-----

ANDRZEJ DRWIŁŁO

Koncepcja długu publicznego w świetle przepisów konstytucyjnych w dobie światowego kryzysu finansowego.....	248
---	-----

MICHAŁ BITNER

Pojęcie „państwowego długu publicznego” w art. 216 ust. 5 Konstytucji RP i znaczenie jego interpretacji dla porządku prawnego.....	255
--	-----

JAN ADAMIAK, JOLANTA CIAK, BOŻENA KOŁOSOWSKA

Uwarunkowania prawne występowania deficytu budżetowego i wybranych źródeł jego finansowania w Polsce	267
--	-----

MARCIN TYNIEWICKI

Charakter prawny dochodów przekazywanych przez Polskę do budżetu ogólnego wspólnot europejskich w świetle regulacji wspólnotowych i Konstytucji RP.....	275
---	-----

PRZEMYSŁAW PANFIŁ

Pożyczka publiczna w świetle konstytucji.....	284
---	-----

KRZYSZTOF CZARNECKI

Dotacje z budżetu państwa dla uczelni publicznych (aspekty konstytucyjne i finansowoprawne).....	297
--	-----

JAROSŁAW MARCZAK

Kwestie finansowe, budżetowe i podatkowe w konstytucji hiszpańskiej.....	305
--	-----

FINANSE LOKALNE W KONSTYTUCJI

ELŻBIETA KORNIERGER-SOKOŁOWSKA

Finanse lokalne i regionalne w Konstytucji RP	318
---	-----

KRYSZYNA SAWICKA

Konstytucyjne gwarancje praw podmiotowych samorządu terytorialnego w zakresie gospodarki finansowej (wybrane problemy)	325
--	-----

MALGORZATA OFIARSKA, ZBIGNIEW OFIARSKI

Wyznaczanie i ochrona granic samodzielności, w tym finansowej jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty konstytucyjne	334
--	-----

JADWIGA GLUMIŃSKA-PAWLIC

Konstytucyjne gwarancje a ustawowe ograniczenia samodzielności finansowej gmin	347
--	-----

ANDRZEJ NIEZGODA

Konstytucyjne uwarunkowania władztwa daninowego jednostek samorządu terytorialnego	360
--	-----

JOANNA M. SALACINA

Konstytucyjne uwarunkowania samodzielności finansowej samorządu terytorialnego w aspekcie decyzyjnym (zarządczym)	371
---	-----

LEONARD ETEL

Granice władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego w świetle art. 168 Konstytucji	379
--	-----

MALGORZATA CHŁAK

Wybrane problemy prawne finansów i gospodarki jednostek samorządu terytorialnego	389
--	-----

ALICJA MŁYNARCZYK

Konstytucyjne regulacje uprawnień prawotwórczych jednostek samorządu terytorialnego w zakresie podatków i opłat lokalnych w wybranych państwach europejskich	395
--	-----

MICHAŁ RADWAN, JAN NECKÁŘ

Konstytucyjnoprawne aspekty opodatkowania lokalnego w Republice Czeskiej	406
--	-----

DANINY PUBLICZNE W KONSTYTUCJI

RYSZARD MASTAŁSKI

Tworzenie i stosowanie prawa podatkowego w zgodzie z konstytucją	411
--	-----

JOYNNA KLISZKA

Prawnowspólnotowy i konstytucyjny wymóg równego traktowania a niektóre regulacje polskiego prawa podatkowego	420
--	-----

MICHAŁINA ALEKSANDRA DUDA

Wpływ zasady proporcjonalności na proces kształtowania powszechnego obowiązku podatkowego	439
---	-----

MARIUSZ POPEŁAWSKI

Zasady wprowadzania zwrotów podatkowych na gruncie Konstytucji RP	453
---	-----

MACIEJ ŚLIFICZYK

Zarzutek przetrzeżenia przez podatnika ciężaru nienależnego podatku na inne podmioty jako ograniczenie prawa do zwrotu nadpłaty w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego	465
--	-----

RYSZARD SOWIŃSKI

Odpowiedzialność właściciela rzeczy za zaległości podatkowe użytkownika na podstawie art. 114 Ordynacji podatkowej w świetle konstytucji	474
--	-----

PAWEŁ J. LEWKOWICZ

Wpływ orzecznictwa ETS na system podatków pośrednich w Polsce – zagadnienia wybrane	482
---	-----

WOJCIECH FIŁŁ

Kolizja wartości konstytucyjnych na tle wybranych regulacji nieodpłatnej dostawy w podatku od towarów i usług	489
---	-----

BOGUMIŁ PAHŁ, MARIUSZ CHŁARKIEWICZ

Prawo do skorygowania deklaracji w podatku VAT a zasada równości wobec prawa	501
--	-----

WOJCIECH STACHURSKI

Prokonstytucyjna wykładnia przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od towarów i usług dostawy towarów w systemie tax free	506
--	-----

Spis treści

MILAN UŠAK

Wartości konstytucyjne a opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł 513

PAWEŁ BORSZOWSKI, RAFAŁ KOWALCZYK

Zasada wolności gospodarczej jako czynnik kształtujący pojęcie działalności gospodarczej w obszarze prawa podatkowego 526

TOMASZ TUREK

Problematyka nieterminowego zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku warunkowego podwyższenia kapitału spółki akcyjnej – wnioski *de lege ferenda* 532

STEFAN BABIARZ

Następstwo prawne nabywcy spadku w prawie podatkowym w świetle postanowień Konstytucji RP 540

JOANNA DEMBczyńska, PIOTR PIETRASZ

Skarga gminy do sądu administracyjnego na decyzję wydaną w postępowaniu podatkowym, w którym w pierwszej instancji orzekał organ podatkowy reprezentujący daną gminę 550

Część V

USTRÓJ PIENIĘŻNY I BANK CENTRALNY W KONSTYTUCJI

EUGENIA FOJCIK-MASTALSKA

Ustrój pieniężny i bank centralny w Konstytucji RP 571

MAREK ZDEBEL

Niezależność ustrojowa Narodowego Banku Polskiego na tle europejskiego systemu banków centralnych – poglądy doktryny 578

ANNA JURKOWSKA-ZEIDLER

Działania Narodowego Banku Polskiego na rzecz stabilności systemu finansowego w świetle Konstytucji RP i ustawy o NBP 589

RAFAŁ MROCZKOWSKI

Konstytucyjne podstawy nadzoru finansowego w Polsce – dylemat pomiędzy wolnością jednostki a bezpieczeństwem ogółu uczestników obrotu 604

ANDRZEJ MICHÓR

O sankcjach administracyjnych w obrocie instrumentami finansowymi 615

Spis treści

ANNA ZALCEWICZ

Ograniczenia swobody działalności gospodarczej oraz przywileje bankowe w działalności banków spółdzielczych a uwarunkowania konstytucyjne – wybrane zagadnienia prawne 629

DAMIAN CYGAN

Pieniądz jako wartość konstytucyjna 642

TOMASZ NIEBORAK

Stabilność polskiego systemu finansowego a odpowiedzialność organów go nadzorujących w aspekcie sprawy Peter Paul i inni przeciwko Republice Federalnej Niemiec (c-222/02) 652

PRAWO DO SKORYGOWANIA DEKLARACJI W PODATKU VAT A ZASADA RÓWNOŚCI WOBEC PRAWA

BOGUMIL PAHL, MARIUSZ CHARKIEWICZ

Uwagi ogólne

Przepisy Ordynacji podatkowej¹ przewidują dwa sposoby powstania zobowiązania podatkowego: *ex lege* (w związku z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania), a także z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Podatnik w składanej deklaracji dokonuje więc samoobliczenia podatku. Podkreślić należy, że jest to proces skomplikowany i niejednokrotnie wymaga fachowej wiedzy prawnej². Nie trudno więc, w szczególności u podatników, którzy nie korzystają usług profesjonalistów, o popełnienie błędu.

W praktyce łatwo to dostrzec w zakresie stosowania przepisów regulujących konstrukcję podatku od towarów i usług, m.in. poprzez naruszanie zasady technicznej związanej z zaliczaniem określonego zdarzenia do właściwego czasookresu. Do końca kwietnia 2004 r., zgodnie z art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym³, jeżeli przed wydaniem o podatku od towarów i usług pobrano co najmniej połowę ceny (przedpłata, za towaru lub wykonaniem usługi pobrano co najmniej połowę ceny (przedpłata, zaliczka, zadatek, rata), obowiązek podatkowy powstawał z chwilą przyjęcia zapłaty, z zastrzeżeniem ust. 7b, ust. 8b pkt 2–4, 7 i 9–13 oraz ust. 8c i 8d.

W kwestii opodatkowania zaliczek stan prawny zmienił się diametralnie, albowiem począwszy od dnia 1 maja 2004 r. w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴, zgodnie z art. 19 ust. 11 tejże ustawy, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzyma-

1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) – dalej powoływana jako o.p.
2 P. Krawczyk, Problem konstytucyjności zawieszenia prawa do składania korekty deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług, (w:) L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008, s. 104 i n.
3 Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).
4 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) – dalej powoływana jako ustawa o VAT.

PRAWO DO SKORYGOWANIA DEKLARACJI W PODATKU VAT A ZASADA RÓWNOŚCI WOBEC PRAWA

BOGUMIL PAHL, MARIUSZ CHARKIEWICZ

Uwagi ogólne

Przepisy Ordynacji podatkowej¹ przewidują dwa sposoby powstania zobowiązania podatkowego: *ex lege* (w związku z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania), a także z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Podatnik w składanej deklaracji dokonuje więc samoobliczenia podatku. Podkreślić należy, że jest to proces skomplikowany i niejednokrotnie wymaga fachowej wiedzy prawnej². Niełatwo więc, w szczególności u podatników, którzy nie korzystają usług profesjonalistów, o popelnienie błędu.

W praktyce łatwo to dostrzec w zakresie stosowania przepisów regulujących konstrukcję podatku od towarów i usług, m.in. poprzez naruszanie zasady technicznej związanej z zaliczaniem określonego zdarzenia do właściwego czasookresu. Do końca kwietnia 2004 r., zgodnie z art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym³, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi pobrano co najmniej połowę ceny (przedpła, zaliczka, zadek, rata), obowiązek podatkowy powstawał z chwilą przyjęcia zapłaty, z zastrzeżeniem ust. 7b, ust. 8b pkt 2–4, 7 i 9–13 oraz ust. 8c i 8d.

W kwestii opodatkowania zaliczek stan prawny zmienił się diametralnie, albowiem począwszy od dnia 1 maja 2004 r. w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴, zgodnie z art. 19 ust. 11 tejże ustawy, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzyma-

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)
² – dalej powoływana jako o.p.
³ P. Krawczyk, Problem konstytucyjności zawieszenia prawa do składania korekty deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług, (w:) L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008, s. 104 i n.
⁴ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.)
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) – dalej powoływana jako ustawa o VAT.

PRAWO DO SKORYGOWANIA DEKLARACJI W PODATKU VAT A ZASADA RÓWNOŚCI WOBEC PRAWA

BOGUMIL PAHL, MARIUSZ CHARKIEWICZ

Uwagi ogólne

Przepisy Ordynacji podatkowej¹ przewidują dwa sposoby powstania zobowiązania podatkowego: *ex lege* (w związku z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania), a także z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Podatnik w składanej deklaracji dokonuje więc samoobliczenia podatku. Podkreślić należy, że jest to proces nieskomplikowany i niejednokrotnie wymaga fachowej wiedzy prawniczej². Nie trudno więc, w szczególności u podatników, którzy nie korzystają usług profesjonalistów, o popełnienie błędu.

W praktyce łatwo to dostrzec w zakresie stosowania przepisów regulujących konstrukcję podatku od towarów i usług, m.in. poprzez naruszanie zasady technicznej związanej z zaliczaniem określonego zdarzenia do właściwego czasookresu. Do końca kwietnia 2004 r., zgodnie z art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym³, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi pobrano co najmniej połowę ceny (przedpłata, zaliczka, zadatek, rata), obowiązek podatkowy powstawał z chwilą przyjęcia zapłaty, z zastrzeżeniem ust. 7b, ust. 8b pkt 2–4, 7 i 9–13 oraz ust. 8c i 8d.

W kwestii opodatkowania zaliczek stan prawny zmienił się diametralnie, albowiem począwszy od dnia 1 maja 2004 r. w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴, zgodnie z art. 19 ust. 11 tejże ustawy, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzyma-

1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) – dalej powoływana jako o.p.
2 P. Krawczyk, Problem konstytucyjności zawieszenia prawa do składania korekty deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług, (w:) L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008, s. 104 i n.
3 Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).
4 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) – dalej powoływana jako ustawa o VAT.

no część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części. Naruszenie tego przepisu przez podatnika wskutek zastosowania „starych” zasad rozliczania podatku VAT oraz ujawnienie tego zdarzenia w toku prowadzonej kontroli podatkowej skutkuje pociągnięciem go do odpowiedzialności karnoskarbowej. Podatnik nie ma przy tym możliwości złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji, gdyż ogranicza go w tym zakresie art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej. Złożenie zaś takiej korekty „uchroniłoby” podatnika przed odpowiedzialnością karnoskarbową. Niezrozumiałe jest jednak to, że zupełnie odmienne zasady korygowania deklaracji przewiduje ustawa o kontroli skarbowej⁵, co w konsekwencji rodzi wątpliwości w zakresie zgodności art. 81b § 3 o.p. z art. 32 Konstytucji RP⁶.

Powołany przepis, ograniczający prawo podatnika podatku VAT do złożenia korekty deklaracji w podatku VAT został uchylony z dniem 1 grudnia 2008 r. mocą ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁷. Niemniej jednak jest on w dalszym ciągu stosowany w sprawach podatkowych prowadzonych na gruncie „starego” stanu prawnego, co może budzić poważne wątpliwości z punktu widzenia zasad wyrażonych w obowiązującej ustawie zasadniczej.

I Korekta deklaracji w trybie przepisów o.p.

Istotą korekty deklaracji jest wyeliminowanie błędu, który popełniono przy sporządzaniu pierwotnej deklaracji. Regulacje w tym zakresie zawiera zarówno o.p., jak i ustawa o kontroli skarbowej. Na mocy art. 81 § 1 o.p. podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Uprawnienie to nie jest jednak nieograniczone w czasie i w pewnych okolicznościach ulega zawieszeniu. Zgodnie z art. 81b § 1 pkt 1 o.p., uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej, a także postępowania podatkowego, przy czym w tym drugim przypadku przysługuje ono w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje zatem również w okresie pomiędzy zakończeniem kontroli podatkowej a ewentualnym wszczęciem postępowania podatkowego. Jeżeli więc podatnik zgodzi się ze stanowiskiem organu wyrażonym w protokole kontroli i dokona korekty złożonej uprzednio deklaracji,

5 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 z późn. zm. – dalej powoływana jako u.o.k.s.

6 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483.

7 Dz.U. Nr 209, poz. 1320.

Prawo do skorygowania deklaracji w podatku vat a zasada równości wobec prawa nie nastąpi wszczęcie postępowania podatkowego, gdyż zbędna jest ingerencja organu podatkowego w formie decyzji celem zmiany wysokości zobowiązania podatkowego. Wysokość zobowiązania podatkowego w takim przypadku została już zmieniona przez podatnika.

Uprawnienie do skorygowania deklaracji uregulowane w o.p. doznaje jednak istotnego ograniczenia. Z art. 81b § 3 o.p. wynika bowiem, iż skorygowanie deklaracji nie przysługuje po zakończeniu kontroli podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług. W tym przypadku każdorazowe stwierdzenie nieprawidłowości w tym podatku skutkuje koniecznością wszczęcia postępowania podatkowego celem decyzyjnego określenia wysokości zobowiązania podatkowego, nawet wówczas, gdy z ustaleniami zawartymi w protokole zgadza się kontrolowany. Nie może on w takim przypadku złożyć prawnie skutecznej korekty deklaracji po zakończeniu kontroli.

II Korekta deklaracji w oparciu o przepisy ustawy o kontroli skarbowej

Odmienne zasady korygowania deklaracji przewiduje u.o.k.s. Na mocy ustawy z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁸, która weszła w życie w dniu 11 listopada 2006 r., wprowadzono możliwość korygowania deklaracji podatkowych w toku kontroli skarbowej. Z mocy art. 14c u.o.k.s. uprawnienie do skorygowania deklaracji, określone w art. 81 o.p., ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania kontrolnego w zakresie objętym tym postępowaniem, z zastrzeżeniem ust. 2. Zgodnie zaś z ust. 2 art. 14 u.o.k.s. kontrolowany może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 290 o.p., skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową.

W przeciwieństwie do art. 81b § 3 o.p. ustawa o kontroli skarbowej nie zawiera ograniczenia w uprawnieniu do korygowania deklaracji po kontroli podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług. Art. 14c u.o.k.s. stanowi zatem *lex specialis* w odniesieniu do art. 81b o.p., który określa ogólne reguły realizacji prawa do korekty deklaracji.

Dokonując porównania art. 14c u.o.k.s. oraz art. 81b o.p., nasuwa się wniosek o nieuzasadnionym odmiennym traktowaniu podatników, przynajmniej w zakresie postępowań dotyczących podatku od towarów i usług. Owa odmiennność sprowadza się do tego, że podmiot kontrolowany przez organy kontroli skarbowej może dokonać skorygowania deklaracji w podatku od towarów i usług po kontroli podatkowej przeprowadzonej przez ten organ. Uprawnienia takiego nie ma nato-

miast podmiot kontrolowany przez organ podatkowy. Tym samym organ podatkowy po zakończeniu kontroli podatkowej wszczyna postępowanie podatkowe celem określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług w innej wysokości niż zadeklarowana przez podatnika.

Istotnymi dolegliwościami, które mogą dotknąć podatnika skontrolowanego przez organ podatkowy, a których może uniknąć podatnik kontrolowany przez organ kontroli skarbowej, jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe, określone w art. 109 ust. 4 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz odpowiedzialność karnoskarbowa⁹. Tej ostatniej można uniknąć z uwagi na art. 16a ustawy z dnia 10 września 1999 r. – kodeks karny skarbowy¹⁰. Zgodnie z tym przepisem nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów o.p. lub u.o.k.s., korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

III Zasada równości wobec prawa

Zgodnie z art. 32 Konstytucji RP wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Równość wobec prawa należy rozumieć więc tak, iż wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w stopniu równym mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań dyskryminujących, czy też faworyzujących¹¹.

Zasada równości wobec prawa odnoszona jest do sfery stanowienia prawa podatkowego oraz do sfery stosowania prawa. Można zatem mówić o równości wobec prawa podatkowego, czyli jednakowym stosowaniu prawa podatkowego wobec wszystkich adresatów normy podatkowej oraz o równości w prawie podatkowym, czyli o stanowieniu takiego prawa podatkowego, które ani nie dyskryminuje, ani nie uprzywilejowuje adresatów norm prawnopodatkowych. Szczególnie znaczenie posiada zasada równości w prawie podatkowym. Wymaga ona, by podmioty charakteryzujące się określoną wspólną cechą traktować pod względem podatkowym tak samo. Równość w prawie podatkowym oznacza także akceptację dla odmiennego opodatkowania według ekonomicznej zdolności płatniczej. Z tych też względów zasada równości w prawie podatkowym bywa

9 P. Pietrasz, *Procedury kontrolne – problemy praktyczne*, (w:) *Ordynacja podatkowa w praktyce*, Białystok 2007, s. 67 i n., A. Melezini, *Uwagi do referatu pt. Procedury kontrolne – problemy praktyczne*, (w:) *Ordynacja podatkowa w praktyce*, Białystok 2007, s. 89 i n. oraz P. Krawczyk, *Problem konstytucyjności zawieszenia prawa do składania korekty w zakresie podatku od towarów i usług*, (w:) L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008, s. 103 i n.

10 Dz.U. Nr 83, poz. 930 ze zm.

11 Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 listopada 1997 r., sygn. akt K 22/97, OTK ZU 1997, nr 3–4, poz. 41 oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 lipca 2005 r., sygn. akt VI SA/Wa 616/05, LEX nr 190562.

Prawo do skorygowania deklaracji w podatku vat a zasada równości wobec prawa traktowana jako jedna z „supernorm” zapewniających właściwe stosowanie prawa podatkowego¹².

Mając to na uwadze, niezrozumiałe zatem jest (było) odmienne traktowanie podatników na gruncie przepisów regulujących kontrolę skarbową oraz kontrolę podejmowaną przez organy podatkowe, co bez wątpienia godzi w konstytucyjną zasadę równości wobec prawa oraz zasadę sprawiedliwości społecznej. Różnicowanie podmiotów prawa (podatników) jest dopuszczalne na gruncie zasady równości, jeżeli jest zgodne z zasadą sprawiedliwości społecznej. W omawianym przypadku nie można mówić o jakiegokolwiek sprawiedliwości społecznej. Nie jest bowiem uzasadnione, co należy jeszcze raz podkreślić, traktowanie w odmienny sposób podmiotów w zależności od tego, jaki organ prowadzi postępowania, których cel tak naprawdę jest ten sam – prawidłowa realizacja zobowiązania podatkowego.

IV Wnioski

Analiza regulacji prawnych w zakresie możliwości złożenia korekty deklaracji w podatku od towarów i usług wskazuje, że ustawodawca odmienne traktuje podmioty w zależności od organu prowadzącego postępowanie kontrolne, co w sposób jednoznaczny narusza art. 32 Konstytucji RP. Oczywiście, nie można kwestionować konieczności poprawnego rozliczenia podatkowego, niemniej jednak takie różnicowanie podatnika, który naruszył tylko zasadę techniczną związaną z zaliczeniem określonego zdarzenia do właściwego czasookresu, jest niedopuszczalne i to nawet nie tylko w świetle zasady równości wobec prawa, ale i konstytucyjnej zasady państwa prawnego, ujętej w art. 2 Konstytucji RP.

Na zakończenie dodać należy, że w obecnym stanie prawnym, tj. obowiązującym od 1 grudnia 2008 r., przedstawiona nieprawidłowość związana z ograniczeniem prawa do korekty deklaracji została uchylona. Podyktowana była ona jednak nie niekonstytucyjnością art. 81b § 3 o.p., tylko uproszczeniem przepisów w zakresie podatku od towarów i usług, w tym zniesieniem i zmniejszeniem barier i ograniczeń formalnoprawnych wynikających z dotychczasowych uregulowań¹³. Tak więc z przykrością trzeba stwierdzić, że ustawodawca „nie widział” w analizowanej regulacji jej niezgodności z konstytucją, ale skutek nowelizacji o.p. „nieświadomie” uchylił przepis naruszający zasadę wyrażoną w art. 32 ustawy zasadniczej.

12 A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, (w:) T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 377.

13 Zob. uzasadnienie do ustawy z dnia 7 listopada 2008 o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.