



Warszawa, dnia 17 sierpnia 2010 r.

PG VIII TK 90/10  
(SK 2/10)

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wol. dnia	18.08.2010
2346	
TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY	

W związku ze skargą konstytucyjną P Spółka Akcyjna w G o zbadanie zgodności art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302), w zakresie, w jakim wyłącza on odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), z art. 84 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i ust. 2, art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

- na podstawie art. 33 w zw. z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) -

**przedstawiam następujące stanowisko:**

**art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o**

zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302), w zakresie, w jakim wyłącza on odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), jest niezgodny z art. 84 w zw. z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

### Uzasadnienie

W skardze konstytucyjnej Skarżąca zakwestionowała zgodność z Konstytucją art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.), zwanej dalej u.k.s., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302), w zakresie, w jakim przepis ten wyłącza odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego, prowadzonego przez organy kontroli skarbowej, art. 54 § 1 pkt 1 i 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), zwanej dalej O.p.

Skarga konstytucyjna została sformułowana w związku z następującym stanem faktycznym.

Postanowieniem Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z dnia kwietnia 2005 r., doręczonym w dniu 26 kwietnia 2005 r., wszczęto wobec Skarżącej postępowanie kontrolne w przedmiocie rzetelności deklarowanych

podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego za lata 1999 - 2002 oraz podatku od towarów i usług za lata 2000 - 2002. W toku tegoż postępowania Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w G wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego w G o dokonanie, na majątku Skarżącej, zabezpieczenia należności z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług za lata 1999 - 2002. Naczelnik tego urzędu, dwiema decyzjami z dnia września 2005 r., dokonał na majątku Skarżącej zabezpieczenia należności i z tą samą datą wystawił i przyjął do wykonania zarządzenia zabezpieczenia tych należności. Na podstawie tych zarządzeń Naczelnik Urzędu Skarbowego w G wystawił zawiadomienie z dnia września 2005 r. o zajęciu zabezpieczającym prawa majątkowego, stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego u dłużnika zajętej wierzytelności, będącego bankiem. Zawiadomienie to zostało doręczone bankowi Skarżącej z dniem 19 września 2005 r. i z tą datą nastąpiło zajęcie zabezpieczające .

Obydwie decyzje z dnia września 2005 r. zostały następnie uchylone przez Dyrektora Izby Skarbowej w G w dniu listopada 2005 r. W związku z tym Naczelnik Urzędu Skarbowego, w dniu grudnia 2005 r., wydał wobec Skarżącej kolejne trzy decyzje:

- w sprawie określenia przybliżonej kwoty zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999 - 2001 oraz dokonania zabezpieczenia na majątku Skarżącej zaległości podatkowych za ten okres,
- w sprawie określenia przybliżonej kwoty zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za 2002 r. oraz dokonania zabezpieczenia na majątku Skarżącej zaległości podatkowej za rok 2002 wraz z odsetkami od tych zaległości należnymi na dzień wydania decyzji,

- w sprawie określenia przybliżonej kwoty zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za maj, sierpień i grudzień 2000 r., maj - wrzesień i listopad - grudzień 2001 r. oraz kwiecień 2002 r. i w sprawie dokonania zabezpieczenia na majątku Skarżącej zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług za te okresy.

Decyzje te zostały utrzymane w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej w G .

Na podstawie przedmiotowych decyzji Naczelnik Urzędu Skarbowego w G wystawił i przyjął do wykonania zarządzenia zabezpieczenia, których przedmiotem były nieuregulowane zobowiązania podatkowe określone w tychże decyzjach. Na podstawie zarządzeń zabezpieczenia, Naczelnik Urzędu Skarbowego w G wystawił i doręczył (w dniu grudnia 2005 r.) bankowi Skarżącej zawiadomienia z dnia grudnia 2005 r. o zajęciu zabezpieczającym prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego u dłużnika wierzytelności będącego bankiem. Z chwilą doręczenia zawiadomień nastąpiło dokonanie kolejnych zajęć zabezpieczających wierzytelności z rachunku bankowego, przysługującej Skarżącej względem banku. Określona w zawiadomieniach kwota zabezpieczonych należności wynosiła łącznie zł.

Po dokonaniu przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w G zabezpieczenia zaległości podatkowych, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w G , w dniach i października 2006 r., wydał łącznie 29 decyzji wymiarowych dotyczących Skarżącej, kończących postępowanie kontrolne. Decyzje te zostały doręczone Skarżącej w dniu 30 października 2006 r.

Wydanie przedmiotowych decyzji podatkowych spowodowało wygaśnięcie decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w G z dnia grudnia 2005 r. o zabezpieczeniu. Wygaśnięcie tych decyzji nie miało

wpływu na istnienie, dokonanych na ich podstawie, zajęć zabezpieczających, gdyż zarządzenie zabezpieczenia wydano na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 33a § 2 O.p.).

Na podstawie decyzji podatkowych Dyrektora Urzędu Skarbowego z dnia i października 2006 r., Naczelnik Urzędu Skarbowego w G , działając w charakterze wierzyciela, w dniu listopada 2006 r. wystawił dla Spółki P Spółka Akcyjna w G 17 tytułów wykonawczych, obejmujących zaległości podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę naliczonymi na dzień wystawienia przedmiotowych tytułów, od podatku dochodowego od osób prawnych za lata 1999 - 2002 oraz podatku od towarów i usług za maj, sierpień i grudzień 2000 r., maj - wrzesień i listopad - grudzień 2001 r. oraz kwiecień 2002 r. Ujawnione w tytułach wykonawczych kwoty odsetek za zwłokę zostały obliczone bez uwzględnienia jakichkolwiek przerw w ich naliczaniu. listopada 2006 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w G , jako organ egzekucyjny, skierował tytuły wykonawcze z dnia listopada 2006 r. do egzekucji. Poinformował równocześnie Skarżącą, iż w związku z ich wystawieniem, zajęcia zabezpieczające prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego, dokonane na podstawie zawiadomień z dnia grudnia 2005 r., uległo przekształceniu w zajęcia egzekucyjne. Na podstawie wymienionego zajęcia egzekucyjnego doszło do wyegzekwowania w całości zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę. Bank będący dłużnikiem zajętej wierzytelności z rachunku bankowego przekazał środki pieniężne w kwocie wynikającej z tytułów wykonawczych na rachunek organu egzekucyjnego. Doszło zatem do zaliczenia objętych zabezpieczeniem środków pieniężnych na poczet zaległości podatkowych.

Pismem z dnia listopada 2006 r. pełnomocnik Skarżącej zgłosił zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej na podstawie wymienionych tytułów egzekucyjnych. Naczelnik Urzędu Skarbowego w G , będący w niniejszej sprawie jednocześnie

wierzycielem i organem egzekucyjnym, postanowieniem z dnia września 2007 r., uznał te zarzuty za nieuzasadnione. Dyrektor Izby Skarbowej w G , postanowieniem z dnia grudnia 2007 r., utrzymał zaś postanowienie z dnia września 2007 r. w mocy.

P S.A. zaskarżyła postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w G z dnia grudnia 2007 r. do WSA w G . Podkreślić należy, że na rozprawie przed tym sądem Skarżąca - podtrzymując zarzuty podniesione w skardze - dodatkowo podniosła, że w tytułach wykonawczych z dnia listopada 2006 r. w rubryce 38 kwota odsetek od zaległości podatkowych jest zawyżona o odsetki naliczone za okres, za jaki nie powinny być one naliczane. W piśmie procesowym pełnomocnik P S.A. podniósł, że z uwagi na wynikające z art. 54 § 1 pkt 7 O.p. wyłączenie naliczania odsetek za czas trwania postępowania przed organem pierwszej instancji, które toczyło się okresie od kwietnia 2005 r. do października 2006 r., prawidłowa wysokość odsetek powinna być niższa niż wykazana w tytułach wykonawczych.

Wyrokiem z dnia października 2008 r., sygn. , WSA w G oddalił skargę na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w G z dnia grudnia 2007 r.

Odnosząc się do zarzutu, iż w tytułach wykonawczych, w rubryce 38, kwota naliczonych odsetek jest zawyżona o odsetki za czas zawieszenia naliczania odsetek, Sąd podniósł, że brzmienie art. 31 ust. 1 u.k.s. jest jednoznaczne i nie pozostawia wątpliwości co do niemożności stosowania w postępowaniu kontrolnym art. 54 O.p.

Wyrokiem z dnia lipca 2009 r., sygn. , NSA oddalił skargę kasacyjną od wyroku WSA w G z dnia października 2008 r.

W uzasadnieniu tego wyroku NSA podniósł, iż art. 31 ust. 1 u.k.s. stanowił, że *[w] zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia - Ordynacja podatkowa, z wyłączeniem art. 54 i art. 290 § 3 tej ustawy...* Sąd

stwierdził, iż przepis art. 54 § 1 pkt 7 O.p. został jednoznacznie wyłączony w odniesieniu do postępowania kontrolnego zakończonego decyzją wymiarową, w związku z czym w rozpatrywanej sprawie nie mógł wywrzeć skutków w postaci nienaliczenia odsetek za czas trwania kontroli skarbowej.

W obszernym uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca podniosła m.in., że kwestionowana regulacja dyskryminuje podatników będących stroną postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej, gdyż tylko z tego powodu nie mogą oni skorzystać z nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Zdaniem Skarżącej, narusza to prawo do równego opodatkowania, wywodzone z zasady powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji), poprzez nieuzasadnione doprowadzenie do zróżnicowania podatników w przedmiocie okresów nienaliczania im odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, gdyż uzależnia okresy nienaliczania odsetek od tego, który z organów aparatu skarbowego (podatkowy czy kontroli skarbowej) kontrolował podatnika.

Narusza też konstytucyjną zasadę równości (art. 32 Konstytucji) w ten sposób, że podmioty posiadające cechę wspólną, tj. będące podatnikami posiadającymi zaległości podatkowe i zobowiązanymi z tego tytułu do zapłaty odsetek za zwłokę, zostały zróżnicowane według niewłaściwego kryterium, za jakie Skarżąca uznała *bycie stroną postępowania prowadzonego przez organ kontroli skarbowej* (str. 66 uzasadnienia skargi konstytucyjnej). Skarżąca podkreśliła, że to, jaki organ prowadzi postępowanie wobec podatnika (organ kontroli skarbowej czy organ podatkowy), jest w istocie wynikiem arbitralnej decyzji administracji skarbowej.

W ocenie Skarżącej, kwestionowana regulacja naruszyła prawo do konstytucyjnie gwarantowanego prawa do równej ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji), prowadząc do zwiększenia uszczuplenia majątku podatnika zobowiązanego do zapłaty odsetek od

zaległości podatkowej, poprzez nieuwzględnienie okresów, za które nie powinny być one naliczane.

Art. 31 ust. 1 u.k.s. naruszył też zasadę sprawiedliwości społecznej i, wywodzoną z niej, zasadę sprawiedliwości podatkowej, gdyż niesprawiedliwie zróżnicował sytuację podatników posiadających zaległości podatkowe w ten sposób, że w stosunku do tych z nich, którzy są stroną postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej, wyłączył możliwość nienaliczania odsetek za zwłokę, podczas gdy podatnikom będącym stroną postępowania prowadzonego przez organy podatkowe odsetek nie nalicza się za czas pozostawania w zwłoce w zapłacie podatku.

Zdaniem Skarżącej, kwestionowany przepis narusza też zasadę zaufania do organów państwa, wywodzoną z, określonej w art. 2 Konstytucji, zasady demokratycznego państwa prawa, poprzez przysporzenie nieuzasadnionych korzyści majątkowych wierzycielowi podatkowemu oraz doprowadzenie do sytuacji, w której niektóre podmioty pozostawały w stanie niepewności co do wysokości należności podatkowych wyrażających się w odsetkach za zwłokę.

Według Skarżącej, kwestionowana regulacja jest też sprzeczna z, określoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji, zasadą proporcjonalności, gdyż ogranicza konstytucyjnie gwarantowane prawa do równego opodatkowania oraz równej ochrony własności i innych praw majątkowych, poprzez dobór środków i metod nieadekwatnych oraz zbyt uciążliwych dla osiągnięcia zamierzonego celu. Odsetki za zwłokę mają służyć zrekompensowaniu Państwu ubytku dochodów, spowodowanego niewpłynięciem ich do budżetu w ustawowo określonym terminie. Interes publiczny, któremu służy art. 31 ust. 1 u.k.s., w zakresie, w jakim wyłącza stosowanie art. 54 O.p., polega więc w istocie na niedoprowadzeniu do powstania uszczerbku finansowego po stronie wierzyciela podatkowego. Chodzi w istocie o ochronę interesów fiskalnych. Zdaniem Skarżącej, taki cel kwestionowanej regulacji ma charakter jednostronny, uwzględniający jedynie korzyści budżetu.



W ocenie Skarżącej, istnieją inne, mniej dolegliwe dla podatników, środki prowadzące do równie skutecznej ochrony interesu publicznego. Skarżąca przykładowo wskazała wprowadzenie regulacji, umożliwiającej składanie na lokacie bankowej środków finansowych zabezpieczonych dla wykonania zobowiązania podatkowego. W przypadku zaliczenia zabezpieczonej kwoty na poczet zaległości podatkowej, odsetki od lokaty stanowiłyby dochód wierzyciela podatkowego.

Jeśli chodzi o wyłączenie nienaliczania odsetek za zwłokę za okres przedłużającego się postępowania, Skarżąca wskazywała na możliwość ustanowienia, dłuższego niż 3 miesiące, terminu, po upływie którego odsetki za zwłokę przestałyby być naliczane.

Skarżąca podniosła też, że kwestionowana regulacja prowadzi do powstania nieuzasadnionego uszczerbku w majątku podatników kontrolowanych przez organ kontroli skarbowej, powodując zachwianie zasady równości opodatkowania. W jej ocenie, nie ma racjonalnego uzasadnienia, aby poprzez dyskryminowanie określonej grupy podatników zapewnić realizację celu, jakim jest ochrona interesu fiskalnego państwa. Wyłączenie zasady równości opodatkowania dotyczy grupy podatników wybranej przypadkowo i nieracjonalnie. Skarżąca podniosła też, że jeżeli cel w postaci ochrony budżetu przed uszczerbkiem, spowodowanym nienaliczaniem odsetek od zaległości podatkowej, miałby być konsekwentnie realizowany, należałoby wyłączyć tę możliwość również w odniesieniu do podatników będących stroną postępowania prowadzonego przez organy podatkowe. Kwestionowana regulacja jest przy tym korzystna wyłącznie dla wierzyciela podatkowego, gdyż uzyskuje on gwarancję wykonania zobowiązania podatkowego i pełną rekompensatę w postaci odsetek od zaległości podatkowej (przy zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego). W zakresie zaś wyłączenia stosowania art. 54 § 1 pkt 7 O.p., wierzyciel podatkowy również uzyskuje pełną rekompensatę uszczerbku finansowego. Organ kontroli skarbowej uzyskuje przy tym możliwość długotrwałego prowadzenia

postępowania kontrolnego. Podatnik natomiast nie ma w istocie wpływu na długość prowadzonego postępowania, co - zdaniem Skarżącej - sprawia, że ów podatnik pozostaje w przedłużającej się niepewności co do swoich obowiązków i równocześnie jest zobowiązany do zapłaty odsetek za zwłokę.

W ocenie Skarżącej, kwestionowana regulacja nie spełnia przesłanki konieczności, zaś w aspekcie proporcjonalności *sensu stricto* nie można przyjąć, że niedoprowadzenie do zmniejszenia wpływów na rzecz wierzyciela podatkowego jest wartością większą niż prawo do równego opodatkowania oraz prawo do równej ochrony własności i innych praw majątkowych.

Uzasadniając zarzut naruszenia wzorca kontroli konstytucyjnej z art. 84 zw. z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji, Skarżąca wskazała ponadto, że zasada sprawiedliwości opodatkowania może być odnoszona do zasad i sposobu naliczania odsetek za zwłokę. Odsetki z zwłokę są bowiem immanentnie związane z zaległością podatkową. Są one płacone z majątku podatnika i nie istnieje możliwość przerzucenia ich ciężaru ekonomicznego na inny podmiot. Odsetki za zwłokę nie mogą być w szczególności traktowane jako koszt uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych, a tym samym nie mogą zmniejszać podstawy opodatkowania. W ocenie Skarżącej, odsetki za zwłokę mogą być zakwalifikowane do należności publicznoprawnych będących niepodatkową należnością budżetową. Kwestionowana regulacja dyskryminuje podatników będących stroną postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej. Skarżąca uznała za niewłaściwe kryterium różnicowania fakt bycia przez podatnika stroną takiego postępowania. Wskazała też, że nie istnieją regulacje prawne mające swe umocowanie w konstytucyjnych źródłach prawa, z których wynikałyby racjonalne i przewidywalne zasady określające, kiedy podatnicy podlegają kontroli prowadzonej przez organy kontroli skarbowej, kiedy zaś kontroli organów podatkowych. Według Skarżącej, bycie stroną postępowania kontrolnego, a nie stroną postępowania podatkowego, nie powinno przekładać się na zwiększenie

wysokości należności publicznoprawnej, jaką są odsetki pobierane z tytułu zaległości podatkowej.

Odnosząc się do konstytucyjnej zasady równości, Skarżąca podniosła, że wspólną cechą istotną, charakteryzującą podmioty, w stosunku do których w przedmiotowej sprawie wprowadzono odstępstwo od zasady równości, jest, w jej ocenie, bycie podatnikiem posiadającym zaległości podatkowe, nie zaś bycie stroną postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej. Skoro wybór organu prowadzącego postępowanie jest dowolny, to okoliczność bycia stroną takiego postępowania nie może stanowić wspólnej cechy istotnej.

Zdaniem Skarżącej, przyjęte w kwestionowanej regulacji kryterium różnicowania - w postaci bycia stroną jednego z dwóch postępowań prowadzonych w celu określenia wysokości zobowiązań podatkowych - nie pozostaje w żadnym racjonalnym związku z celem kwestionowanej regulacji.

Nie istnieje też racjonalne uzasadnienie dla przyjęcia, że interes publiczny - w postaci zapewnienia wpływów budżetowych z tytułu odsetek za zwłokę przez cały czas istnienia zaległości podatkowej - uzasadnia naruszenie praw podatników, którzy są zobowiązani do zapłacenia odsetek z tytułu zaległości podatkowej w sytuacji, gdy nie mogą oni korzystać z mienia, które jest przedmiotem zabezpieczenia, bądź ponoszą w ten sposób konsekwencje długotrwałości postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej.

Uzasadniając zarzut naruszenia zasady sprawiedliwości społecznej, Skarżąca podniosła m.in., że tylko tożsame reguły naliczania odsetek za zwłokę w stosunku do podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji gwarantują wypełnienie tej zasady. Jej zdaniem, zróżnicowanie podmiotów posiadających zaległości podatkowe, w stosunku do których prowadzone są postępowania przez dwa różne organy finansowe, które posiadają identyczne kompetencje w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych, nie jest sprawiedliwe społecznie z punktu widzenia ponoszenia ciężarów publicznych oraz ochrony własności i

innych praw majątkowych i nie służy urzeczywistnianiu zasady sprawiedliwości społecznej. W ocenie Skarżącej, sprawiedliwe byłoby uznanie, że naliczanie odsetek z tytułu zwłoki nie powinno być uzależnione od rodzaju procedury, której podlegają podatnicy posiadający zaległości podatkowe.

Skarżąca wskazała ponadto, że zaskarżone unormowanie, zawarte w art. 31 ust. 1 u.k.s., ogranicza wolność podatników, odbierając im prawo do nienaliczania odsetek za zwłokę *w sytuacji, gdy interes fiskusa jest całkowicie chroniony przez ustanowienie zabezpieczenia oraz odbiera pewność, że po zakończeniu postępowania ich majątek nie będzie uszczuplony w związku z naliczeniem odsetek za zwłokę, pomimo przedłużającego się, ponad wynikający z ustawy okres postępowania oraz w wyniku niemożności wcześniejszej zapłaty podatku w związku z trwającym postępowaniem* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 86). W ocenie Skarżącej, kwestionowana regulacja umożliwia organom państwa nadużywanie swojej pozycji, gdyż wydłużenie czasu trwania postępowania kontrolnego prowadzi do nieuzasadnionego zwiększenia wpływów budżetowych kosztem podatników. Zdaniem Skarżącej, może to powodować nieuzasadnione wydłużanie postępowań przez organy kontroli skarbowej. Prowadzi to do nieopartej na relewantnych przesłankach możliwości potraktowania określonej grupy podatników w sposób dyskryminujący, gdyż pozostawia ich w wydłużającym się stanie niepewności co do wysokości należności podatkowych, wyrażających się w odsetkach z tytułu zaległości podatkowych. W ocenie Skarżącej, narusza to zaufanie podatnika do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Skarżąca - odnosząc się do stanu faktycznego sprawy, w związku z którą skierowała skargę konstytucyjną - w jej uzasadnieniu podniosła ponadto, że postępowanie kontrolne było prowadzone wobec P S.A. od kwietnia 2005 r. do października 2006 r., tj. 553 dni. Wobec kontrolowanej spółki zastosowano też, w okresie od września 2005 r. do października 2006 r., tj. przez 407 dni, zabezpieczenie zaległości podatkowych w podatku

dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz od podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe. Okres ten w całości pokrywał się przy tym z czasem prowadzenia wobec Skarżącej postępowania kontrolnego przez organ kontroli skarbowej. Tymczasem za cały okres, tj. 553 dni, zostały naliczone i wyegzekwowane od Skarżącej odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych, choć decyzje organu pierwszej instancji nie zostały doręczone Skarżącej w terminie 3 miesięcy od daty wszczęcia postępowania, a ponadto przez 407 dni z tego okresu na majątku Skarżącej były zabezpieczone środki pieniężne, które zostały następnie - w trybie egzekucji - zaliczone na poczet wspomnianych zaległości podatkowych.

Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zasadności skargi konstytucyjnej, rozważyć należy kwestię jej dopuszczalności w przedmiotowej sprawie.

Zauważyć należy, że, zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, skargę konstytucyjną może wnieść każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone. Użyte w tym przepisie pojęcie „każdy” obejmuje zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne. Skarga konstytucyjna ma służyć ochronie konstytucyjnie gwarantowanych praw, które mogą być prawami przysługującymi określonym podmiotom prawnym, jeśli z treści prawa wynika, że podmiot ten może z niego skorzystać (*vide* - L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz.*, tom I, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1999, uwagi do art. 79, str. 4).

Zdolność skargowa jest więc warunkowana zależnością "między charakterem podmiotu i charakterem prawa, na które ten podmiot się powołuje" (*vide* - B. Banaszak, J. Boć, M. Jabłoński [w:] *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz Komentarz do Konstytucji z 1997 roku*, pod red. J. Bocia, Wrocław 1998, str. 143 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 października 2004 r., sygn. Ts 35/04, OTK ZU nr 1/B/2005, poz. 25). Dla dopuszczalności

skargi istotne znaczenie mają zatem rozpatrywane łącznie: charakter naruszonego przepisu Konstytucji oraz rodzaj podmiotowości prawnej skarżącego.

W tym kontekście należy uznać, że Skarżąca, jako osoba prawna, jest podmiotem mogącym korzystać z konstytucyjnych praw, których naruszenie zarzuca w skardze konstytucyjnej. Jest zatem podmiotem uprawnionym do złożenia skargi konstytucyjnej.

Podnieść ponadto należy, że skarga konstytucyjna jest sformalizowanym środkiem ochrony praw lub wolności, którego wniesienie wymaga uprzedniego spełnienia przesłanek niezbędnych do jego merytorycznego rozpoznania.

Skarga konstytucyjna nie jest środkiem uruchamiania tzw. kontroli abstrakcyjnej. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, podstawową przesłanką skorzystania ze skargi konstytucyjnej jest zakwestionowanie takich przepisów, które, prowadząc do naruszenia konstytucyjnych praw i wolności skarżącego, są jednocześnie podstawą ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, wydanego w indywidualnej sprawie skarżącego.

Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy kwestionowany w skardze akt normatywny determinuje, w sensie normatywnym, treść orzeczenia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym (*vide* - postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 lutego 2001 r., sygn. Ts 193/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 77, 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145, 6 lipca 2005 r., sygn. SK 27/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 84 czy wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 listopada 2005 r., sygn. SK 8/05, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 117).

Biorąc pod uwagę treść wyroku NSA, wydanego w sprawie , należy uznać, że przepis, kwestionowany w skardze konstytucyjnej w niniejszej sprawie, miał wpływ na treść tegoż wyroku i - w ocenie Skarżącej -

naruszył jej konstytucyjne prawa. Tym samym, przepis ten może być przedmiotem badania w trybie rozpoznania skargi konstytucyjnej.

W niniejszej sprawie spełnione są również wymagania zawarte w art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), aby w skardze konstytucyjnej skarżący wskazał, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały, jego zdaniem, naruszone, a zarzut naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw winien być w odpowiedni sposób skonkretyzowany przez skarżącego, zarówno pod kątem podmiotowym, jak przedmiotowym (*vide* - postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz.105).

Niezależnie od powyższego, należy zauważyć, że art. 31 ust. 1 u.k.s. - w zakresie, w jakim dotyczy go skarga konstytucyjna - został zmieniony ustawą z dnia 5 marca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 76, poz. 492), która weszła w życie z dniem 1 lipca 2010 r. Przepisowi temu nadano następujące brzmienie: *W zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, z zastrzeżeniem art. 14b ust. 1.*

Wymienioną ustawą znowelizowano także art. 24 u.k.s., w którym dodano ust. 3 i 4 w brzmieniu:

3. *Odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego do dnia doręczenia decyzji wydanej w pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 6 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego.*
4. *Przepisu ust. 3 nie stosuje się, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się kontrolowany lub jego przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu.*

Dodać należy, że art. 31 ust. 1 u.k.s. był również wcześniej nowelizowany, jednakże nowelizacje te nie wpłynęły na jego treść normatywną w zakresie, w jakim dotyczy go skarga konstytucyjna.

W następstwie zmian wprowadzonych ustawą z dnia 5 marca 2010 r., w postępowaniach prowadzonych przez organy kontroli skarbowej nie są naliczane odsetki z tytułu zaległości podatkowej w przypadku, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 1 O.p., jak również w sytuacji, w której występuje długotrwałość postępowania kontrolnego z przyczyn zależnych od prowadzącego je organu. Można zatem przyjąć, że, w następstwie tej nowelizacji, zmieniono brzmienie kwestionowanego przepisu w takim jego zakresie, w jakim Skarżąca zarzucała mu niezgodność z Konstytucją.

Podnieść w związku z tym należy, iż, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej przepisów, jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, określona w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, występuje dopiero wówczas, gdy dane przepisy nie mogą być stosowane do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2001 r. sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5 oraz 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Dotyczy to także sytuacji, w której nastąpiła utrata mocy obowiązującej kwestionowanego przepisu w takim zakresie, w jakim miał on zastosowanie do stanu faktycznego, w związku z którym została skierowana skarga konstytucyjna.

Zgodnie z zasadą „*tempus regit actum*”, sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan



faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanego orzeczenia (czynności) [art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 123, poz. 1270 ze zm.)]. W świetle tej zasady, przepis art. 31 ust. 1 u.k.s., w brzmieniu kwestionowanym w skardze konstytucyjnej, stanowi podstawę prawną rozstrzygnięcia, w związku z którym została skierowana skarga konstytucyjna. Zachowuje on tym samym moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

Umorzenie postępowania w niniejszej sprawie, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, byłoby ponadto niedopuszczalne z uwagi na przepis art. 39 ust. 3 tej ustawy. W przedmiotowej sprawie zachodzi bowiem oczywisty związek między kwestionowaną regulacją a ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Spełnione są przesłanki, które, w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85), pozwalają na uznanie, iż taki związek zachodzi. Zakwestionowany przepis - w zaskarżonym zakresie - zawiera treści normatywne, odnoszące się do sfery chronionych konstytucyjnie praw i wolności, nie istnieje zaś żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu w tym zakresie za niekonstytucyjny), mogący zmienić sytuację prawną ukształtowaną definitywnie przed uchyceniem kwestionowanego przepisu. Tylko ewentualne pozbawienie go mocy prawnej w zaskarżonym zakresie - w następstwie stwierdzenia jego niekonstytucyjności - stanowić będzie skuteczny środek dla przywrócenia ochrony praw naruszonych zastosowaniem kwestionowanej regulacji prawnej.

Nie ma zatem w niniejszej sprawie przeszkód do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej, dotyczącej kwestionowanego przepisu w brzmieniu, w jakim był on stosowany przy wydaniu ostatecznego

rozstrzygnięcia w sprawie, w związku z którą skierowana została skarga konstytucyjna.

Podnieść ponadto należy, że w zakresie, w jakim Skarżąca kwestionuje konstytucyjność art. 31 ust. 1 u.k.s., chodzi w istocie o porównanie sytuacji prawnej określonej grupy podatników, regulowanej przepisami u.k.s., z ich sytuacją prawną, określoną w przepisach O.p.

Podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie zarzutu niekonstytucyjnego zróżnicowania podatników, u których występuje zaległość podatkowa, w kontekście uwzględniania przy naliczaniu odsetek od zaległości podatkowej okresów, o których mowa w art. 54 § 1 pkt 1 i 7 O.p., ma bowiem porównanie ich sytuacji prawnej w zależności od tego, czy postępowanie wobec nich prowadzone jest przez organy kontroli skarbowej na podstawie przepisów u.k.s., czy przez organy podatkowe na podstawie przepisów O.p. W tym zakresie sposób naliczania odsetek od zaległości podatkowej w przypadku postępowania prowadzonego przez organy kontroli skarbowej i organy podatkowe został określony w odrębnych ustawach, w związku z czym zaskarżony przepis - jako usytuowany w obrębie u.k.s. - nie znajduje zastosowania do podatników, których prawidłowość wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego poddana jest kontroli organów podatkowych.

Nie przesądza to jednak o braku wspólnych cech pomiędzy obydwoma grupami podatników, które są istotne z punktu widzenia kontrolowanej regulacji. Wręcz przeciwnie, w obydwu przypadkach chodzi bowiem o naliczanie odsetek od zaległości podatkowych wobec podatników znajdujących się w takiej samej sytuacji, tj. w stosunku do których zobowiązanie podatkowe zostało zabezpieczone na ich majątku zaś objęte zabezpieczeniem środki pieniężne zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych, lub którym decyzja podatkowa organu pierwszej instancji nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od daty wszczęcia postępowania kontrolnego (podatkowego).

W związku z tym dopuszczalny jest, podniesiony w skardze konstytucyjnej, zarzut dotyczący naruszenia przez art. 31 ust. 1 u.k.s. konstytucyjnej zasady sprawiedliwości podatkowej w związku z zasadą równości oraz równej ochrony prawa własności i innych praw majątkowych, poprzez pozbawienie podatników kontrolowanych przez organy kontroli skarbowej prawa do nienaliczania odsetek od zaległości podatkowych w przypadkach wskazanych w art. 54 § 1 pkt 1 i 7 O.p., podczas gdy prawo takie posiadają podatnicy kontrolowani przez organy podatkowe. Zarzut ten nie prowadzi bowiem *de facto* do tzw. poziomej kontroli zgodności aktów normatywnych. Zasadne jest zatem uznanie, iż także w tym zakresie nie ma przeszkód do merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej. Wskazuje na to orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, m.in. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 marca 2000 r., sygn. K. 1/99, OTK ZU nr 2/2000, poz. 59, 7 grudnia 1999 r., sygn. K. 6/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 160, 24 października 2000 r., sygn. K. 12/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 255, 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120 i 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10).

Reasumując, skarga konstytucyjna spółki P S.A z siedzibą w G spełnia wymogi niezbędne do jej rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Odnosząc się do wskazanych w niniejszej sprawie wzorców kontroli konstytucyjnej, zauważyć należy, iż konstytucyjne zasady powszechności opodatkowania i sprawiedliwości podatkowej, równości, równej ochrony praw majątkowych oraz sprawiedliwości społecznej mają zbliżony zakres treściowy i są ze sobą ściśle powiązane.

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że podstawowym zarzutem, podnoszonym przez Skarżącą, jest naruszenie konstytucyjnej zasady równości opodatkowania - poprzez wyłączenie, w kwestionowanej regulacji,

stosowania art. 54 § 1 pkt 1 i 7 O.p. w stosunku do podatników kontrolowanych przez organy kontroli skarbowej. Skarżąca kwestionuje w istocie konstytucyjność art. 31 ust. 1 u.k.s. w zakresie, w jakim przepis ten wprowadza zróżnicowanie sytuacji prawnej tej grupy podatników w porównaniu z sytuacją podatników kontrolowanych przez organy podatkowe. Dla oceny konstytucyjności kwestionowanej regulacji w niniejszej sprawie podstawowe znaczenie ma zatem, zawarta w art. 84 Konstytucji, zasada sprawiedliwości podatkowej, konkretyzowana przez zasadę równości i powszechności opodatkowania, połączona z, określoną w art. 32 ustawy zasadniczej, zasadą równości. Art. 84 Konstytucji, stanowiący o powszechności opodatkowania i obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych, jest zatem zasadniczym wzorcem kontroli w przedmiotowej sprawie.

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, powołany przez Skarżącą w *petitum* skargi konstytucyjnej jako zasadniczy, obok art. 84, wzorzec kontroli konstytucyjnej, stwierdzić należy, że w dziedzinie prawa daninowego skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia zwolnienia podatkowego zasadniczo nie powinny być oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156). Wynika to z art. 84 Konstytucji, który statuuje powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, zwalniając niejako ustawodawcę od obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej. Tym samym, Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151 czy postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

Ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści instytucji podatku (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1). Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, *op. cit.*). *Przyjęcie tezy, iż każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem prawa własności prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Prowadziłoby do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a tym, co jest ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że przepisy regulujące problematykę ciężarów i danin publicznych powinny być przy tym zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych i nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95).

Kwestionowanej regulacji, jak już wskazano, zarzuca się naruszenie zasady równości wobec prawa, w zakresie spoczywającego na każdym obywatelu obowiązku ponoszenia ciężarów podatkowych. Naruszenie w kwestionowanym przepisie wymienionej zasady wiąże się z oddziaływaniem na prawa majątkowe Skarżącej, co przekłada się na naruszenie zasady ochrony praw majątkowych, o której mowa w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Podnieść ponadto należy, że w wyroku z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, Trybunał Konstytucyjny uznał, iż art. 54 § 1 pkt 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2003 r., jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, stwierdzając m.in., że *przepisy podatkowe nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, aby prowadziło to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika (op. cit.)*. W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny dopuścił zatem możliwość oceny przepisów, dotyczących obowiązku podatkowego, w kategoriach wpływu na prawa majątkowe podatników, w kontekście art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Wskazany w skardze konstytucyjnej art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji jest zatem dopuszczalny w niniejszej sprawie jako wzorzec kontroli konstytucyjnej. Z uwagi jednak na wskazane konstytucyjne ograniczenie pełnej ochrony własności i innych praw majątkowych obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznych oraz argumentację podnoszoną w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej, art. 64 ust. 1 i 2 powinien być traktowany jako wzorzec kontroli pozostający w związku z zasadniczym wzorcem kontroli z art. 84 Konstytucji.

Jeśli chodzi o wzorce z art. 2 i art. 32 Konstytucji, przyjmuje się, że ogólne klauzule konstytucyjne tylko w bardzo ograniczonym stopniu mogą być uznane za samoistne źródło praw i wolności jednostki. Powoływanie ogólnych zasad i klauzul konstytucyjnych jako wyłącznego wzorca kontroli jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy brak jest innych, szczególnych postanowień konstytucyjnych kreujących dane prawo lub wolności. W wypadku, gdy istnieją takie szczególne przepisy Konstytucji, określające dane prawa lub wolności, ogólne klauzule konstytucyjne mogą stanowić niejako pomocniczy wzorzec kontroli, przy wskazaniu innej naruszonej normy konstytucyjnej (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37 oraz 10 lipca 2007 r., sygn. SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że art. 32 Konstytucji w zasadzie nie może stanowić samodzielnego wzorca kontroli w procedurze skargi konstytucyjnej (*vide* - orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 listopada 2000 r., sygn. SK 18/99, OTK ZU nr 7/2000, poz. 258, 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225, 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56 oraz 30 grudnia 2004 r., sygn. Ts 179/04, OTK ZU nr 2/B/2005, poz. 87).

Art. 2 Konstytucji może stanowić samodzielny wzorzec kontroli w skardze konstytucyjnej, ale tylko wtedy, gdy skarżący podnosi zarzut naruszenia praw lub wolności niewysłowionych w treści innych przepisów konstytucyjnych (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 listopada 1998 r., sygn. SK 7/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 114). Przepis ten może natomiast stanowić pomocniczy wzorzec kontroli, przy jednoczesnym wskazaniu innej naruszonej normy konstytucyjnej (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2, 7 lipca 2004 r. sygn. SK 69/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 75, 8 marca 2004 r. sygn. SK 23/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 18).

W niniejszej sprawie zasadne jest zatem uznanie art. 84 Konstytucji za podstawowy wzorzec kontroli konstytucyjnej i potraktowanie art. 64 ust. 1 i 2, art. 2 oraz art. 32 Konstytucji jako tzw. przepisów związkowych, umożliwiających pełną rekonstrukcję wzorca podstawowego.

Jeśli chodzi o, podniesiony przez Skarżącą, zarzut naruszenia przez kwestionowany przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji, podkreślić należy, że regulacja prawna, dotycząca obowiązków podatkowych, ma wyraźną podstawę konstytucyjną i jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach stopnia ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z

drugiej strony. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, których dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/2000, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257, 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1 oraz 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106 ).

Kwestionowany przepis dotyczy naliczania odsetek za zwłokę z tytułu zaległości podatkowych. Tym samym winien być uznany za regulację dotyczącą obowiązków podatkowych.

W związku z powyższym, wskazany w skardze konstytucyjnej wzorzec kontroli z art. 31 ust. 3 Konstytucji należy uznać za nieadekwatny w przedmiotowej sprawie.

Art. 31 ust. 1 u.k.s., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. z 2003 r. Nr 137, poz. 1302), miał następującą treść:

*Art. 31. 1. W zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, z wyłączeniem art. 54 i art. 290 § 3 tej ustawy, z zastrzeżeniem ust. 1 a.*

Ustawą z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 191, poz. 1413), która weszła w życie z dniem 11 listopada 2006 r., przepis ten został zmieniony i otrzymał brzmienie:



*Art. 31. 1. W zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, z wyłączeniem art. 54 i art. 290 § 3 tej ustawy, z zastrzeżeniem art. 14 b ust. 1.*

Po raz kolejny art. 31 ust. 1 u.k.s. uległ zmianie z dniem 1 stycznia 2007 r., kiedy to, na podstawie art. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1590), otrzymał brzmienie:

*Art. 31 ust. 1. W zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, z wyłączeniem art. 54 tej ustawy, z zastrzeżeniem art. 14 b ust. 1.*

W tym brzmieniu przepis obowiązywał do dnia 30 czerwca 2010 r.

Kwestionowany przepis zawiera generalną regułę, nakazującą odpowiednie stosowanie w postępowaniu kontrolnym przepisów O.p. w takim zakresie, w jakim postępowanie to nie jest uregulowane w przepisach u.k.s. Równocześnie zaś wyłączał stosowanie w postępowaniu kontrolnym art. 54 O.p.

W stanie prawnym, obowiązującym w okresie, którego dotyczy stan faktyczny, w związku z którym skierowana została skarga konstytucyjna, art. 54 O.p. miał następujące brzmienie:

*Art. 54. § 1. Odsetek za zwłokę nie nalicza się:*

- 1) za okres zabezpieczenia, od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych;*
- 2) za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 227 § 1, do dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy;*

- 3) *za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 139 § 3, do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego, jeżeli decyzja organu odwoławczego nie została wydana w terminie, o którym mowa w art. 139 § 3;*
- 4) *w przypadku zawieszenia postępowania z urzędu - od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszono postępowania;*
- 5) *jeżeli wysokość odsetek nie przekraczała trzykrotności wartości opłaty dodatkowej pobieranej przez "Poczta Polska" za polecenie przesyłki listowej;*
- 6) *za okres od dnia wszczęcia kontroli podatkowej do dnia doręczenia decyzji w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, jeżeli postępowanie podatkowe nie zostało wszczęte w terminie 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli;*
- 7) *za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania;*
- 7a) *za okres od dnia następnego po upływie dwóch lat od dnia złożenia deklaracji, od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione przez organ podatkowy;*
- 8) *w zakresie przewidzianym w odrębnych ustawach.*

*§ 2. Przepisu § 1 pkt 3 i 7 nie stosuje się, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczyniła się strona lub jej przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu.*

*§ 3. Przepisy § 1 pkt 2, 3, 6 i 7 stosuje się również w razie uchylecia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz stwierdzenia nieważności decyzji.*

§ 4. Przepis § 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio w razie przeniesienia na poczet zobowiązań podatkowych zajętych uprzednio rzeczy lub praw majątkowych.

§ 5. Przepisu § 1 pkt 6 nie stosuje się w razie skorygowania deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej - w zakresie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych wynikających z tej korekty.

Art. 54 O.p. zawiera wyjątki od, przyjętej w art. 53 O.p., zasady naliczania odsetek od zaległości podatkowych.

Art. 53 § 1 O.p. stanowi, iż od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 54, naliczane są odsetki za zwłokę.

Odsetki są automatycznym następstwem powstania zaległości podatkowej. Regułą przyjętą w O.p. jest, iż są one naliczane bez względu na okoliczności ich powstania i niezależnie od woli stron stosunku podatkowoprawnego. Obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę powstaje z mocy prawa i wynika z samego faktu wystąpienia zaległości podatkowych. Początkowy dzień biegu okresu, za jaki naliczane są odsetki za zwłokę, określony jest w art. 53 § 4 i 5 O.p. - odsetki za zwłokę naliczane są od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin zapłaty zobowiązania podatkowego.

Każda sytuacja faktyczna istnienia zaległości podatkowych rodzi następstwa w postaci powinności świadczenia od niej odsetek. Nie ma przy tym znaczenia przyczyna nieterminowego wykonania zobowiązania podatkowego.

Odsetki nie mają samodzielnego charakteru, lecz pełnią rolę akcesoryjną (uboczną) w stosunku do zobowiązania głównego. Warunkiem powstania roszczenia o odsetki jest uprzednie istnienie zobowiązania głównego (*vide* - B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2007 r., str. 304).

Zgodnie z art. 51 § 1 O.p., zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. Za zaległość podatkową uważa się także

niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek, w tym również zaliczkę, o której mowa w art. 23a O.p., lub ratę podatku (art. 51 § 2 O.p.) oraz należności z tytułu podatków, zaliczek na podatki oraz rat podatków niewpłaconych w terminie płatności przez płatnika lub inkasenta (art. 51 § 3 O.p.).

W art. 51 § 2 O.p. chodzi o ratę w znaczeniu elementu konstrukcji danego podatku, w odniesieniu do którego przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach, np. przy podatku od nieruchomości. Niewpłacenie raty podatku w określonym terminie powoduje powstanie zaległości podatkowej z tego tytułu. Poprzez zaliczkę na podatek należy zaś rozumieć zobowiązanie podatkowe częściowe w stosunku do całościowego zobowiązania podatkowego. Zaliczki na podatek występują m.in. w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych. Zobowiązania podatkowe z tytułu zaliczek posiadają własne, wskazane w przepisach prawa podatkowego, terminy płatności.

Art. 51 § 3 O.p. dotyczy spowodowania zaległości podatkowej przez płatnika, tj. osobę fizyczną, prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego (np. przepisów rozdziału 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.) do obliczenia i pobrania od podatnika podatku, a następnie wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu, oraz inkasenta, tj. osobę fizyczną, prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Obowiązek inkasenta w tym przedmiocie wynikać musi z przepisów ustawy dotyczących danego rodzaju podatków, które przewidują możliwość pobierania danego podatku w drodze inkasa oraz określają procedury ustanawiania podmiotów inkasentami. Regulacja taka zawarta jest np. w art. 6 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.) w odniesieniu do podatku od nieruchomości.

Art. 52 § 1 O.p. nakazuje traktować na równi z zaległością podatkową także:

- nadpłatę, jeżeli w zeznaniu lub w deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 O.p., została wykazana nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, a organ podatkowy dokonał jej zwrotu lub zaliczenia na poczet zaległości podatkowych bądź bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych;
- zwrot podatku, jeżeli podatnik otrzymał go nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej lub został on zaliczony na poczet zaległości podatkowej albo bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych, chyba że podatnik wykaże, że nie nastąpiło to z jego winy;
- wynagrodzenie płatników lub inkasentów pobrane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej;
- oprocentowanie nienależnej nadpłaty bądź zwrotu podatku zwrócone lub zaliczone na poczet zaległych, bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych.

Zaległość podatkowa, zdefiniowana w art. 51 O.p., jest kategorią normatywną opisującą stan polegający na niewykonaniu zobowiązania podatkowego w określonym przez prawo terminie (*vide* - H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Rok 2008. Komentarz.*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008 r., str. 374).

Zaległość podatkowa powstaje wówczas, gdy podatek nie został zapłacony w terminie płatności. Zaległość podatkowa powstaje z mocy prawa, następnego dnia po dniu, w którym upłynął termin płatności. Decydujący o powstaniu zaległości podatkowej jest sam fakt niezapłacenia podatku w terminie.

Zaległości podatkowe powstają zarówno w przypadku zobowiązań podatkowych powstałych z mocy prawa, tj. powstałych z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 O.p.), jak i zobowiązań podatkowych powstałych z dniem

doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 O.p.).

Termin płatności należy ustalać zgodnie z przepisami art. 47 O.p., a w przypadku odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty podatku na raty - zgodnie z art. 49 O.p.

Jeżeli zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, wystąpienie określonych faktów prawnych powoduje automatyczne powstanie zobowiązania, które powinno być w przewidzianym trybie realizowane. Zawiązanie stosunku zobowiązaniowego następuje wówczas z mocy ustawy, bez konieczności dokonywania czynności przez jego strony.

W przypadku powstania zobowiązania z mocy prawa, podatek wykazany w deklaracji podatkowej jest - zasadniczo - podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 O.p.).

W odniesieniu do podatków powstających z mocy prawa, zaległości podatkowe powstają po upływie terminu płatności danego podatku wynikającego z przepisów prawa podatkowego. Zaległości te powstają z mocy prawa, niezależnie od terminu wydania i doręczenia przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 21 § 3 O.p. Decyzja określająca wysokość zaległości podatkowych ma bowiem charakter deklaratoryjny. Jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić (art. 47 § 3 O.p.).

W przypadku zobowiązań podatkowych, powstałych z chwilą doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 O.p., zaległość podatkowa powstaje po niezapłaceniu w terminie podatku wynikającego z tej decyzji. Decyzja ustalająca wysokość zobowiązania ma bowiem charakter konstytutywny, w wyniku jej wydania powstaje zobowiązanie podatkowe. Podatnik ma wówczas obowiązek zapłacenia podatku dopiero po doręczeniu mu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania

podatkowego. Zgodnie z art. 47 § 1 O.p., termin płatności podatku wynosi wówczas 14 dni od daty doręczenia wymienionej decyzji. Zaległość podatkowa powstaje zatem dopiero wówczas, gdy w terminie tym podatek nie zostanie zapłacony. Jest ona wówczas obciążona odsetkami za zwłokę od dnia następnego po upływie 14-dniowego terminu płatności do dnia zapłaty (lub wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w inny sposób).

Podana w decyzji kwota odsetek za zwłokę jest aktualna na dzień wydania decyzji. Podmiot zobowiązany do uiszczenia zaległości podatkowej ma natomiast obowiązek wpłacenia odsetek od zaległości podatkowej w kwocie należnej na dzień zapłaty zaległości podatkowej.

Art. 54 § 1 O.p., jak już wcześniej wskazano, określa wyjątki od zasady naliczania odsetek za zwłokę za cały okres naliczania zaległości podatkowej i kwot traktowanych na równi z zaległościami.

W art. 54 § 1 pkt 1 O.p. ustawodawca odstąpił od zasady naliczania odsetek w sytuacji, gdy na majątku podatnika zabezpieczono zobowiązanie podatkowe, a następnie objęte tym zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zaliczone zostały na poczet zaległości podatkowych. Zgodnie z tą regulacją, od zabezpieczonej kwoty zobowiązania podatkowego nie nalicza się odsetek za okres zabezpieczenia. Mimo zabezpieczenia, odsetki są naliczane od tej części zaległości podatkowej, która nie została pokryta kwotą uzyskaną z tegoż zabezpieczenia. Warunkiem zastosowania art. 54 § 1 pkt 1 O.p. jest, aby zabezpieczone środki pieniężne zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowej.

Do zastosowania art. 54 § 1 O.p. konieczne jest faktyczne dokonanie zabezpieczenia. Nie jest wystarczającą przesłanką zastosowania tego przepisu samo rozstrzygnięcie w przedmiocie zabezpieczenia, wydane przez organ podatkowy.

Podnieść należy, że, zgodnie z art. 33 § 1 i 2 O.p., zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone na majątku podatnika, jeżeli zachodzi

uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane. Instytucja ta służy zabezpieczeniu interesu budżetu państwa i budżetów samorządowych, zanim jeszcze powstaną przesłanki do wszczęcia egzekucji administracyjnej. Zasadniczym celem zabezpieczenia jest nie tyle przymusowy pobór podatków (to jest celem postępowania egzekucyjnego), ile zagwarantowanie środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych. Postępowanie zabezpieczające ma umożliwić skuteczne wyegzekwowanie należności podatkowych od podmiotów zobowiązanych (*vide* - wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2000 r., sygn. III SA 7499/98, Przegląd Podatkowy z 2001 r., nr 7). Postępowanie zabezpieczające ma charakter postępowania pomocniczego w stosunku do postępowania egzekucyjnego (*vide* - wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 grudnia 2008 r., sygn. I SA/Gl 820/08, Lex nr 528326).

Zabezpieczenie może być stosowane do zobowiązań podatkowych:

- przed terminem ich płatności (art. 33 § 1 O.p.),
- w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej - przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania, decyzji określającej wysokość zobowiązania i decyzji określającej wysokość zwrotu podatku (art. 33 § 2 O.p.).

W trybie art. 33 § 2 O.p. możliwe jest zabezpieczenie przyszłych zobowiązań podatkowych, które jeszcze nie powstały ze względu na niedoręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Na podstawie tego przepisu możliwe jest również zabezpieczenie zobowiązań podatkowych, które powstały z mocy prawa, ale jeszcze nie wydano decyzji określającej wysokość tego zobowiązania lub wysokość zwrotu podatku.

Wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 O.p., następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 33d § 1 O.p.) albo w szczególnej formie określonej w art. 33d § 2 O.p.

Zabezpieczenia w trybie postępowania egzekucyjnego w administracji dokonuje organ egzekucyjny na wniosek wierzyciela i na podstawie wydanego



przez siebie zarządzenia zabezpieczenia. Wniosek może złożyć również organ kontroli skarbowej (art. 155a § 1 i 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji). Wierzycielem jest podmiot uprawniony do żądania wykonania zobowiązania lub jego zabezpieczenia w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym lub zabezpieczającym (art. 1a pkt 13 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji).

Organ egzekucyjny, po wydaniu zarządzenia zabezpieczenia, dokonuje zabezpieczenia należności pieniężnych, m.in. przez zajęcie pieniędzy, wynagrodzenia za pracę, wierzytelności z rachunków bankowych, innych wierzytelności i praw majątkowych lub ruchomości (art. 164 § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji).

Zgodnie z art. 1a pkt 18 i 19 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, rozróżnia się zajęcia egzekucyjne i zabezpieczające. Oba środki, co do zasady, pozbawiają podmiot możliwości rozporządzania swoim mieniem. Przez zajęcia egzekucyjne rozumie się czynność organu egzekucyjnego, w wyniku której organ egzekucyjny nabywa prawo rozporządzania składnikiem majątkowym zobowiązanego w zakresie niezbędnym do wykonania obowiązku objętego tytułem wykonawczym. Przez zajęcia zabezpieczające rozumie się zaś czynność organu egzekucyjnego, w wyniku której organ egzekucyjny nabywa prawo rozporządzania składnikiem majątkowym zobowiązanego w zakresie niezbędnym do zabezpieczenia wykonania przez niego obowiązku objętego zarządzeniem zabezpieczenia, ale która nie prowadzi do przymusowego wykonania obowiązku. W stanie prawnym obowiązującym w okresie, którego dotyczy skarga konstytucyjna, zajęcia zabezpieczające przekształcało się w zajęcia egzekucyjne z dniem wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu pod warunkiem, że organ wystawił tytuł wykonawczy nie później niż przed upływem 14 dni od dnia wygaśnięcia decyzji lub od dnia doręczenia upomnienia, jeżeli doręczenie to było wymagane. Wygaśnięcie decyzji o

zabezpieczeniu nie narusza zarządzenia zabezpieczenia wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Jeśli chodzi o art. 54 § 1 pkt 7 O.p., stanowi on podstawę nienaliczania odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, kończącej postępowanie przed tym organem, jeżeli decyzja ta nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Podkreślić zatem należy, że zwłoka organu, wykraczająca poza ten 3-miesięczny termin, powoduje wyłączenie możliwości obciążenia podatnika odsetkami za cały okres prowadzonego postępowania, a nie tylko za okres opóźnienia w załatwieniu sprawy ponad termin określony w art. 139 § 1 O.p. (*vide* - B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, str. 315, 316).

Zgodnie z art. 54 § 2 O.p., wyłączenie naliczenia odsetek od zaległości podatkowej, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 O.p., nie ma zastosowania w sytuacji, w której do opóźnienia wydania decyzji o zakończeniu postępowania przyczyniła się strona postępowania lub jej przedstawiciel ustawowy lub powstało ono z przyczyn niezależnych od organu.

Art. 31 ust. 1 u.k.s. jest adresowany do podmiotów uczestniczących w postępowaniu kontrolnym, tj. organów prowadzących postępowanie i podmiotów kontrolowanych. Podnieść należy, że przepisy art. 54 § 1 pkt 1 i 7 O.p., których stosowanie w postępowaniu kontrolnym wyłącza kwestionowany przepis, są przepisami prawa materialnego. Określają one bowiem przypadki nienaliczania odsetek za zwłokę (*vide* - wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2009 r., sygn. II FSK 1808/07, Lex nr 500647).

Kwestionowana regulacja ma w związku z tym wpływ na sytuację prawną podatników, u których stwierdzono powstanie zaległości podatkowej, gdyż wpływa na wysokość obciążenia podatników odsetkami za zwłokę z tytułu tejże zaległości. Kryteria, które przesądzają o wyłączeniu stosowania art. 54 § 1 pkt 1 i 7 O.p. w postępowaniu kontrolnym, prowadzonym przez organy kontroli

skarbowej, powinny zatem odpowiadać wymogom, jakie w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego są niezbędne, by uznać kryterium różnicujące za uzasadnione.

Będący podstawowym wzorcem kontroli konstytucyjnej w niniejszej sprawie art. 84 Konstytucji stanowi, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Z przepisu tego wynika zasada powszechności i równości opodatkowania. Powołana norma jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki - adresaci Konstytucji korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki. Art. 84 Konstytucji niewątpliwie stanowi także jedną z podstaw władztwa podatkowego państwa, dając władzy publicznej możliwość wprowadzania danin publicznych. Jednocześnie potwierdza zasadę, iż nakładanie ciężarów publicznych przez państwo zobowiązuje do posłuszeństwa w tym zakresie. Przepis ten jest wyrazem zasady równości na gruncie prawa podatkowego.

Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, z jego zadaniami i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Oznacza to, że, w sferze podatkowej, Konstytucja wyraźnie upoważnia ustawodawcę do stanowienia ograniczeń majątkowych, czy szerzej - ingerencji w majątek podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów publicznych.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że immanentną granicą ingerencji podatkowej jest istota prawa własności i innych praw majątkowych. Niedopuszczalne jest więc, w świetle uregulowań konstytucyjnych, ukształtowanie przez ustawodawcę obowiązku podatkowego w taki sposób, iż stanie się on instrumentem konfiskaty mienia (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 czerwca 1999 r., K. 18/98, *op. cit.*, 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz.1, 30 listopada 2004 r. , sygn. SK

31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110, 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26). Granice władztwa podatkowego państwa wyznacza również zasada równości i zasada sprawiedliwości (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, *op. cit.*, 22 października 2002 r., sygn. SK 39/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 66 oraz 4 maja 2004 r., sygn. K 8/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37).

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, (...) *art. 84 wskazuje, iż podatki są zaliczane do ciężarów o konstytucyjnej genezie (płacenie podatków jako powszechny obowiązek wobec państwa...).* (...) *wyraża zasadę "długu konstytucyjnego", tak, jak szczegółowo ujęte przepisy odnoszące się do wolności i praw jednostki uwidaczniają aspekt "wierzycielski" wobec jednostek poddanych władztwu państwowemu. Są to dwa aspekty konstytucyjnego statusu jednostki wobec państwa. Wynika stąd, że przepisy Konstytucji odnoszące się w ogólności do statusu jednostki oraz do jej relacji z państwem, takie jak konsekwencje zasady państwa prawnego, proporcjonalność czy równość traktowania, znajdują zastosowanie zarówno do praw i wolności, jak i do obowiązku powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych. (...) ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw. Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych. (...) nakładanie przez władze publiczne ciężarów publicznych, świadczeń i podatków, jest rodzajem "traktowania przez władzę publiczną" adresatów tych obciążeń* (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Sprawiedliwość podatkowa, określona w art. 84 Konstytucji, jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Zasada powszechności oznacza, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy.

Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego.

Pojęcie równości, w odniesieniu do prawa daninowego, sytuuje się zatem w ogólnej zasadzie równości. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (*vide* - L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz.*, tom III, Warszawa 2003 r., uwagi do art. 84, str. 10).

W doktrynie prezentowany jest też pogląd, zgodnie z którym sprawiedliwość podatkową, jako czynnik ograniczający władztwo podatkowe państwa, należałoby traktować nie w kategoriach pojęcia sprawiedliwości (rozdzielczej lub wyrównawczej), lecz jako zbiór zobiektywizowanych czynników społecznych i gospodarczych, które winny wyznaczać zakres i wysokość obowiązku daninowego. Chodzi o sprawiedliwość podatkową rozumianą jako tzw. zdolność świadczenia (*vide* - R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001 r., str. 55, przyt. za L. Garlickim, *op. cit.*, uwagi do art. 84, str. 10).

W świetle przedstawionych tez, dotyczących art. 84 Konstytucji, ocena kwestionowanej regulacji z punktu widzenia tego wzorca kontroli konstytucyjnej musi nawiązywać do argumentów formułowanych przy badaniu jej zgodności z art. 32 Konstytucji.

Treścią podmiotowego prawa równości, określonego w art. 32 Konstytucji, jest uprawnienie do traktowania przez prawodawcę w taki sam sposób, jak traktuje on pozostałe podmioty (sytuacje) o podobnym charakterze.

Uznanie podmiotów (sytuacji) za podobne zależy od kryterium ich cechy istotnej, które powoduje, że zaliczone one zostają do tej samej grupy podmiotów (sytuacji). Wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych) charakteryzujący się daną cechą relewantną (istotną) w równym stopniu - mają być traktowane tak samo.

Przy wskazanym ujęciu równości, ocena jej zachowania przenosi się na płaszczyznę kryteriów wyróżnienia poszczególnych grup obywateli, których sytuacja prawna została uregulowana w sposób zróżnicowany. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie podkreślał, że kryterium różnicowania musi być dobrane z poszanowaniem innych zasad konstytucyjnych, zwłaszcza zasady sprawiedliwości (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 23 czerwca 1999 r., sygn. K. 30/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 101, 18 grudnia 2000 r., sygn. K 10/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 298 czy 21 maja 2002 r., sygn. K 30/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 32). Różnicowanie podmiotów prawa, charakteryzujących się wspólną cechą istotną, jest dopuszczalne (nie narusza zasady równości), ale warunkiem *sine qua non* jest jasno sformułowane, konstytucyjnie dopuszczalne, kryterium, na podstawie którego owo zróżnicowanie jest dokonywane (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 grudnia 1997 r., sygn. K. 8/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 70 czy 24 lutego 1999 r., sygn. SK 4/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 24).

Art. 31 ust. 1 u.k.s., w zakresie, w jakim jest kwestionowany, miał - jak już wskazano - zastosowanie do podatników, u których występuje zaległość podatkowa i decyzja podatkowa organu pierwszej instancji nie została im doręczona w terminie 3 miesięcy od daty wszczęcia postępowania kontrolnego lub zobowiązanie podatkowe zostało zabezpieczone na ich mieniu w toku postępowania kontrolnego, a objęte zabezpieczeniem środki pieniężne zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych.

Zgodnie z kwestionowanym brzmieniem art. 31 ust. 1 u.k.s., sposób naliczania odsetek od zaległości podatkowych determinowany jest przez to,

który organ - kontroli skarbowej czy podatkowy - prowadzi wobec danego podmiotu postępowanie w sprawie zobowiązań podatkowych.

W świetle kwestionowanej regulacji, kryterium zróżnicowania sytuacji prawnej podatników jest zatem rodzaj organu skarbowego kontrolującego prawidłowość wywiązywania się przez podatników z obowiązków podatkowych. Od tego, jaki jest to organ (organ kontroli skarbowej czy organ podatkowy), uzależniony jest bowiem tryb, w jakim prowadzone jest w stosunku do podatnika postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych, tj. czy jest prowadzone na podstawie przepisów u.k.s. (i ma zastosowanie art. 31 u.k.s.), czy na podstawie przepisów O.p.

W sytuacji, gdy kontrolę podatnika prowadzi organ kontroli skarbowej, wyłączona jest - na podstawie kwestionowanej regulacji - możliwość nienaliczania odsetek za zwłokę za okresy określone w art. 54 § 1 pkt 1 i 7 O.p. Podatnicy są wówczas obciążeni odsetkami z tytułu zaległości podatkowych za pełny okres pozostawania w zwłoce. Gdy postępowanie jest prowadzone przez organ podatkowy, podatnikom nie nalicza się natomiast odsetek za wymienione okresy.

Podnieść należy, że dla uznania zróżnicowania, wprowadzonego kwestionowaną regulacją, za zgodne z Konstytucją, powinno ono mieć charakter relewantny, czyli musi pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Wprowadzone zróżnicowanie musi mieć charakter racjonalnie uzasadniony i nie wolno go dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium (*vide* - orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 1994 r., sygn. K. 3/94, OTK w 1994 r. cz. II, poz. 42). Kryterium zróżnicowania musi mieć też charakter proporcjonalny oraz pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Przyjęte w kwestionowanej regulacji kryterium różnicowania nie ma charakteru relewantnego, gdyż nie pozostaje w bezpośrednim związku z celem i treścią przepisów, w których zawarta jest regulowana norma. Brak jest przy tym przekonujących argumentów, które uzasadniałyby przyjęte zróżnicowanie.

W szczególności nie przemawiają za przyjętym zróżnicowaniem regulacje u.k.s., dotyczące postępowania kontrolnego, prowadzonego przez organy kontroli skarbowej w zakresie prawidłowości wywiązywania się przez podatników z zobowiązań podatkowych.

Kontrola skarbowa została powołana do życia jako odrębna instytucja kontroli państwowej, w zamyśle ustawodawcy mająca stać na straży interesów Skarbu Państwa i wyspecjalizowana w przeciwstawianiu się zjawiskom gospodarczym powodującym największe uszczuplenia w budżecie państwa. Jako argument za jej powstaniem wskazywano walkę z tzw. szarą strefą.

Celem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych (art. 1 ust. 1 u.k.s.) oraz badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych, przeciwdziałanie i zwalczanie naruszeń prawa obowiązującego w zakresie obrotu towarowego z zagranicą i obrotu towarami przywożonymi z zagranicy oraz zapobieganie i ujawnianie przestępstw określonych w art. 228-231 Kodeksu karnego wśród osób zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (art. 1 ust. 2 u.k.s.). Tak określony cel kontroli skarbowej określa w istocie jej zakres przedmiotowy.

Pomimo szerokiego zakresu przedmiotowej kontroli, zasadnicze znaczenie ma kontrola skarbową o charakterze podatkowym, tj. kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości



obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, a także dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów oraz kontrola źródeł pochodzenia majątku w takich przypadkach (*vide* - J. Wowra, *Kontrola podatkowa i skarbowa przedsiębiorców*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2007 r., str. 78 ). Kontrola skarbowa jest więc utożsamiana z tą sferą jej działalności, która dotyczy prawidłowości wykonywania zobowiązań podatkowych. Najczęściej w ramach kontroli skarbowej podejmowane są bowiem kontrole o charakterze podatkowym, tj. służące w istocie sprawdzeniu realizacji obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (*vide* - J. Wowra, tamże str. 74 i 75).

Zadania kontroli skarbowej są wykonywane przede wszystkim w formie postępowania kontrolnego.

Do 31 grudnia 2002 r. procedura postępowania kontrolnego była kompleksowo uregulowana w ustawie o kontroli skarbowej, a odwołanie się przez ustawodawcę w art. 31 u.k.s. do O.p. miało charakter uzupełniający.

W następstwie zmian, wprowadzonych ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387), przepisy O.p. mają pierwszoplanowe znaczenie w całej procedurze kontroli skarbowej. Uchylono bowiem, zawarte w u.k.s., autonomiczne regulacje, dotyczące sposobu i trybu prowadzenia przez organy kontroli skarbowej postępowania kontrolnego, rozszerzając zakres odpowiedniego stosowania w tymże postępowaniu przepisów O.p.

W ramach postępowania kontrolnego prowadzone są czynności sprawdzające oraz może być prowadzona kontrola podatkowa.

Kontrola podatkowa może być prowadzona w toku postępowania kontrolnego - z urzędu lub na żądanie strony. Kontrola podatkowa jest więc w tym przypadku elementem już prowadzonego postępowania kontrolnego w

zakresie zobowiązań podatkowych. Podkreślić przy tym trzeba, że organy kontroli skarbowej, prowadzące w ramach postępowania kontrolnego kontrolę podatkową, przeprowadzają ją zgodnie z przepisami działu VI O.p. „Kontrola podatkowa”, co wynika z zasady przyjętej w art. 31 ust. 1 u.k.s.

Kontrola podatkowa kończy się w dniu doręczenia kontrolowanemu protokołu kontroli. Nie oznacza to jednak zakończenia postępowania kontrolnego. Postępowanie to kończy bowiem wydanie przez organ kontroli skarbowej decyzji podatkowej (art. 24 ust. 1 pkt 1 u.k.s.) lub wyniku kontroli (art. 24 ust. 1 pkt 2 u.k.s.). Celem postępowania kontrolnego, prowadzonego przez organy kontroli skarbowej, jest zatem nie tylko ustalenie stanu faktycznego i porównanie go ze stanem wzorcowym, lecz również określenie - w drodze decyzji lub wyniku kontroli - skutków naruszenia prawa przez podmiot kontrolowany (*vide* - H. Dzwonkowski, *op. cit.*, str. 1113).

Jeśli chodzi o organy podatkowe, działające na podstawie przepisów O.p., to ich podstawowym obowiązkiem jest zapewnienie pełnej realizacji prawa podatkowego przez zobowiązane podmioty. Celem działania organów podatkowych jest sprawdzenie wywiązywania się podatników, płatników i inkasentów z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Obowiązki te należy rozumieć szeroko, zarówno w płaszczyźnie prawa podatkowego materialnego, jak i procedury podatkowej.

Organy podatkowe prowadzą czynności sprawdzające, kontrolę podatkową i postępowanie podatkowe.

Jeśli chodzi o kontrolę podatkową, prowadzoną przez organy podatkowe, jest to, odrębny od postępowania podatkowego i czynności kontrolnych, rodzaj postępowania prowadzonego przez organy podatkowe w sprawach zobowiązań podatkowych (*vide* - H. Dzwonkowski, *op. cit.*, str. 1111). Kontrola podatkowa przeprowadzona jest z punktu widzenia legalności, tj. zgodności działania podmiotów kontrolowanych z prawem podatkowym (*vide* - B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, str. 1057).

W sytuacji, gdy ustalenia kontroli podatkowej dają ku temu podstawę, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe. Postępowanie to kończy decyzja rozstrzygająca sprawę co do istoty lub kończąca ją w inny sposób w danej instancji (*vide* - J. Wowra, *op. cit.*, str. 204).

Kontrola skarbowa oraz kontrola podatkowa stanowią - formalnie rzecz biorąc - odrębne od siebie instytucje kontrolne. Zakres przedmiotowy kontroli skarbowej jest znacznie szerszy od kontroli podatkowej. Kontrola podatkowa, prowadzona przez organy podatkowe, dotyczy węższej grupy podmiotów niż kontrola skarbowa. Inny też jest termin zakończenia kontroli podatkowej i skarbowej. Jednak w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków uprawnienia organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych są podobne. Zwracał na to uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 czerwca 2005 r., sygn. K 4/04 (OTK ZU nr 6/A/2005, poz.64). Podnoszono też, że zadania i uprawnienia organów kontroli skarbowej i organów podatkowych w sprawach tzw. wymiaru podatków są identyczne (*vide* - R. Zelwiański, *Kontrola skarbowa czy policja skarbowa*, Przegląd Podatkowy nr 2 z 2003 r., str. 54). Również z proceduralnego punktu widzenia, czynności kontroli podatkowej - bez względu na rodzaj organu przeprowadzającego kontrolę - podejmowane są zasadniczo na podstawie tych samych przepisów (*vide* - J. Wowra, *op. cit.*, str. 17). W tym kontekście wskazać należy m.in. na art. 31 ust. 2 u.k.s., zgodnie z którym użyte w tej ustawie określenia oznaczają, odpowiednio, w rozumieniu ustawy O.p.: organ kontroli skarbowej - organ podatkowy; inspektor kontroli skarbowej albo osoba dokonująca czynności kontrolnych, o której mowa w art. 38 ust. 3 - kontrolującego; postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej - postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale IV O.p.; kontrola podatkowa - kontrolę, o której mowa w dziale VI O.p.

Podkreślić ponadto trzeba, że zarówno w u.k.s., jak i w O.p. brak jest regulacji, które rozgraniczałyby właściwość organów kontroli skarbowej i

organów podatkowych w zakresie kontroli prawidłowości wywiązywania się przez podatników z zobowiązań podatkowych i innych należności publicznoprawnych. To, czy podatnicy, znajdujący się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej, będą kontrolowani przez organy kontroli skarbowej czy przez organy podatkowe, uzależnione jest zatem od tych organów.

Na marginesie zauważyć należy, że od dnia 6 maja 2006 r. nie obowiązuje przepis art. 13a u.k.s., który został uchylony ustawą z dnia 24 lutego 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz ustawy - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 66, poz. 470). Przepis ten ograniczał właściwość organów kontroli skarbowej w przypadku tej kategorii podatników, dla których właściwi byli naczelnicy urzędów skarbowych kierujący urzędami skarbowymi właściwymi dla niektórych kategorii podatników oraz wykonywania niektórych zadań. Przeprowadzenie postępowania kontrolnego wobec tej kategorii podatników uzależnione było bowiem od spełnienia ustawowo określonych warunków (*vide* - J. Wowra, *op. cit.*, str. 16, 17).

Różnicowanie, w kwestionowanej regulacji, sytuacji prawnej podatników w zależności od tego, jaki organ ich kontroluje, jest zatem dowolne i nieuzasadnione. Przyjęte w kwestionowanej regulacji kryterium różnicujące stanowi w istocie arbitralny wybór ustawodawcy. Dobór tego kryterium jest nieumotywowany racjonalnie i niesprawiedliwy.

Przyjęta w kwestionowanej regulacji zasada naliczania odsetek za zwłokę za okres zabezpieczenia na mieniu podatnika wykonania zobowiązania podatkowego, gdy uzyskane z zabezpieczenia środki finansowe są zaliczane na poczet zaległości podatkowych, oraz za okres od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji także wtedy, gdy nie została ona doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego, stawia podatników kontrolowanych przez organy kontroli skarbowej w niekorzystnej sytuacji wobec sytuacji prawnej podatników kontrolowanych przez organy podatkowe, w stosunku do których odsetki nie są

za wymienione okresy naliczane. Kwestionowana regulacja dyskryminuje tym samym podatników kontrolowanych przez organy kontroli skarbowej, pozbawiając ich prawa nienaliczania odsetek, co stanowi naruszenie art. 32 Konstytucji.

Skutkiem kwestionowanej regulacji jest brak równości w nakładaniu ciężarów publicznych polegający na tym, że podatnicy kontrolowani przez organy kontroli skarbowej są obciążani odsetkami za cały okres pozostawania w zwłoce. W rezultacie podatnicy ci doznają z tytułu wspomnianych odsetek większego uszczerbku w swoim majątku niż podatnicy kontrolowani przez organy podatkowe, w stosunku do których nie są naliczane odsetki za okresy, o których mowa w art. 54 § 1 pkt 1 i 7 O.p. Kwestionowana regulacja narusza tym samym art. 84 Konstytucji.

Jeśli chodzi o ocenę kwestionowanej regulacji w kontekście wzorca z art. 64 Konstytucji, przepis ten poddaje pod ochronę zarówno prawo własności, jak i inne prawa majątkowe.

Zarzut naruszenia prawa własności, jak i innych praw majątkowych, tj. art. 64 Konstytucji, wymaga analizy, czy kwestionowany przepis rzeczywiście stanowi ograniczenie prawa własności lub innych praw majątkowych oraz czy ograniczenie nie narusza istoty prawa własności lub innych praw majątkowych (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 15 maja 2006 r., sygn. P 32/05, OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 56 czy 17 maja 2006 r., sygn. K 33/05, OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 57).

Art. 64 ust. 2 Konstytucji ustanawia zasadę równej dla wszystkich ochrony prawa własności i innych praw majątkowych. Istotą tej regulacji jest podkreślenie, że ochrona własności i innych praw majątkowych nie może być różnicowana z uwagi na charakter podmiotu danego prawa (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 lutego 1999 r., sygn. K. 23/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 25 czy 28 października 2003 r., sygn. P 3/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82). Art. 64 ust. 2 Konstytucji nie tylko nawiązuje do zasady

równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 czerwca 1999 r., sygn. K. 34/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 94 oraz 14 marca 2006 r., sygn. SK 4/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 29).

Jeśli chodzi o zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, ponownie podnieść trzeba, że każdy podatek stanowi ingerencję państwa w sferę praw majątkowych. Odnosi się to także do odsetek od zaległości podatkowych, które stanowią należność budżetu państwa o charakterze podatkowym (*vide* - wyrok NSA z dnia 24 marca 2009 r., sygn. , Lex nr 532593). Odsetki za zwłokę są należnością uboczną ściśle związaną z istnieniem zaległości podatkowej, bowiem obowiązek jej zapłaty powstaje z chwilą zaistnienia zaległości podatkowej (art. 51 i art. 53 O.p.) [*vide* - wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 lipca 2009 r., sygn. I SA/GI 915/08, LEX nr 512646].

Niewątpliwie nakładanie ciężarów publicznych (w tym także podatków) i konieczność ich zapłaty jest ingerencją w sferę chronioną konstytucyjnie. Nie ulega bowiem wątpliwości, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych ogranicza korzystanie z własności.

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w cytowanym wcześniej wyroku w sprawie SK 63/06, *[r]egulacje prawne podatków, stanowiąc podstawę obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie, z ograniczeniem korzystania z własności, w tym korzystania ze środków pieniężnych podatnika, nie mogą przekraczać określonych (...) granic.*

Oceniając w tym kontekście kwestionowaną regulację, która wyłącza stosowanie w postępowaniu kontrolnym art. 54 § 1 pkt 1 i 7 O.p., wskazać należy powody, jakimi kierował się ustawodawca, wprowadzając wymienione przepisy do O.p.

Przyjęcie regulacji z art. 54 § 1 pkt 1 O.p. uzasadniano potrzebą uniknięcia naliczania odsetek za zwłokę z tytułu zaległości podatkowych w sytuacji, gdy poprzez zabezpieczenie należności podatnik został pozbawiony

możliwości dysponowania swoim majątkiem, a zatem praktycznie nie mógł uregulować zobowiązań i uniknąć konsekwencji finansowych w postaci narastających odsetek. Jeśli chodzi o art. 54 § 1 pkt 7, jego wprowadzenie uwalniać miało podatnika od finansowych konsekwencji przewlekłego działania organu podatkowego (*vide* - uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Druk nr 414, Sejm IV kadencji).

Należy ponadto wskazać na motywy zmian wprowadzonych w u.k.s. przytoczoną ustawą z dnia 5 marca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 76, poz. 492), które zasadniczo ujednolicają uprawnienia podatników w zakresie nienaliczania odsetek od zaległości podatkowej w przypadku postępowań prowadzonych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

W uzasadnieniu rządowego projektu ustawy wskazywano m.in., że *[u]normowanie wyłączające brak naliczania odsetek w sytuacjach opisanych w ustawie w przypadku postępowania prowadzonego przez organy kontroli skarbowej niesie za sobą wątpliwość co do konstytucyjnej równości podatników wobec prawa. (...) Brak jest podstaw, aby postępowanie prowadzone przez organ kontroli skarbowej niosło za sobą inne skutki dla podatnika niż postępowanie prowadzone przez organy podatkowe. (...) Podatnicy kontrolowani przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej będą więc traktowani identycznie w zakresie naliczania odsetek za zwłokę (uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej, druk nr 911, Sejm VI kadencji).*

Podnieść ponadto należy, że odsetki za zwłokę są świadczeniem odszkodowawczym za nieuprawnione korzystanie z cudzego kapitału. Powinny zatem kompensować szkody wierzyciela z tego tytułu. Odsetki za zwłokę z tytułu zaległości podatkowych pełnią zatem funkcję odszkodowawczą i kompensacyjną (*vide* - H. Dzwonkowski, *op. cit.*, str. 392). Stawka odsetek za

zwłokę wynosi 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim (art. 56 § 1 O.p.). Kredyt lombardowy to jeden z rodzajów kredytu refinansowego przewidziany w art. 42 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz. U. z 2005 r. Nr 1, poz. 2 ze zm.). Stopę oprocentowania ustala Rada Polityki Pieniężnej (art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy o Narodowym Banku Polskim). Zmiana stopy oprocentowania kredytu lombardowego powoduje automatyczną zmianę wysokości odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Stawka odsetek za zwłokę ogłaszana jest w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” przez ministra właściwego do spraw finansów (art. 56 § 3 O.p.).

W sytuacji, gdy w wyniku zabezpieczenia w toku postępowania kontrolnego podatnik pozbawiony jest możliwości dysponowania swoim majątkiem i uregulowania zobowiązań podatkowych, a tym samym uniknięcia konsekwencji finansowych w postaci odsetek, zaś w sytuacji niewydania przez organ w określonym terminie decyzji podatkowej podatnik ponosi konsekwencje finansowe długotrwałości postępowania kontrolnego - kwestionowana regulacja, pozbawiając w tych przypadkach podatnika prawa do nienaliczania odsetek za zwłokę, prowadzi do nieuzasadnionego ograniczenia swobody korzystania przez niego ze środków majątkowych.

Kwestionowana regulacja narusza zatem także art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, traktowany w niniejszej sprawie, jak już wskazano, jako pomocniczy wzorzec kontroli.

Jeśli chodzi o art. 2 Konstytucji, z uzasadnienia skargi wynika, że przepis ten ma stanowić wzorzec w zakresie zasady sprawiedliwości społecznej oraz zasady demokratycznego państwa prawnego w kontekście wywodzonej z niej zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa.



W ujęciu ustawy zasadniczej sprawiedliwość społeczna jest celem, który ma urzeczywistniać demokratyczne państwo prawne. *Nie jest demokratycznym państwem prawnym państwo, które nie realizuje idei sprawiedliwości, przynajmniej pojmowanej jako dążenie do zachowania równowagi w stosunkach społecznych* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2000 r., sygn. K. 8/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 87). Zatem sprawiedliwość społeczna mieści w sobie zakaz arbitralności państwa, dopuszczając wprowadzenie różnicowanie poszczególnych jednostek, ale tylko w odpowiedniej relacji do różnic w ich sytuacji (*vide* - L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. V, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2007 r., uwagi do art. 2, str. 62). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zwracano uwagę na związek, jaki zachodzi między zasadą sprawiedliwości społecznej a zasadą równości, które w znacznym stopniu nakładają się na siebie i pozostają w nierozzerwalnym związku (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 6 maja 1998 r., sygn. K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33 czy 21 lutego 2001 r., sygn. P 12/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 47). O ile zasada równości zakłada jednakowe traktowanie podmiotów wyróżnionych według cechy relewantnej w danej sferze stosunków społecznych, o tyle zasada sprawiedliwości ujawnia, czy wybór danego kryterium wyodrębnienia był prawidłowy, adekwatny do sytuacji danego podmiotu (*vide* - L. Garlicki, *op. cit.*, uwagi do art. 2, str. 58, 59).

Wybór kryterium zróżnicowania obciążenia podatników należnościami z tytułu odsetek za zwłokę należy uznać za nieprawidłowy, nieodpowiadający obiektywnie istniejącym różnicom pomiędzy podatnikami. Podatnicy nieróżniący się zdolnością podatkową, posiadający takie same dochody i znajdujący się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej (wysokość przychodów i dochodów, wysokość zobowiązania podatkowego, rodzaj podatku), mogą być kontrolowani zarówno przez organy kontroli skarbowej, jak i organy podatkowe. W przedmiocie prawidłowości wywiązywania się z zobowiązań podatkowych, każdy podatek może więc zostać poddany reżimowi

kontroli w trybie przepisów u.k.s. Wymieniona ustawa nie zwiera w tym zakresie żadnych wyłączeń podmiotowych. Rodzaj organu kontrolującego podatników, a - w konsekwencji - także tryb, w jakim postępowanie wobec nich jest prowadzone, są w istocie niezależne od cech charakteryzujących podatników, związanych z przedmiotem kontroli.

Wprowadzenia kwestionowanej regulacji nie usprawiedliwia też cel, jakiemu miała służyć.

Odsetki od zaległości podatkowych mają, jak już wcześniej podniesiono, charakter odszkodowawczy i kompensacyjny i są efektem niewywiązania się przez podatnika z zobowiązania podatkowego. Kwestionowana regulacja miała na celu ochronę interesu fiskalnego państwa w sytuacji, gdy występuje ono jako wierzyciel podatkowy wobec podatnika, który nie wpłaca w terminie podatku.

W przytaczanym już rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (druk sejmowy nr 911, Sejm VI kadencji), uzasadniając wprowadzenie rozwiązania dotyczącego nienaliczania odsetek za zwłokę za czas trwania postępowania kontrolnego (art. 24 ust.3 i 4 u.k.s.), wskazywano m.in., że zmniejszeniu z tego powodu wpływów z tytułu odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych można zapobiec poprzez zwiększenie efektywności i sprawności działania organów kontroli skarbowej, zaś przyjęte rozwiązanie pogłębi zaufanie podatników do organów kontroli skarbowej oraz wzmocni prawa podatników w razie kontroli prowadzonej przez organy kontroli skarbowej. Ten argument przesądza o tym, że, w zakresie, w jakim kwestionowana regulacja wyłączała odpowiednie stosowanie w postępowaniu kontrolnym art. 54 § 1 pkt 7 O.p., nie mogła być usprawiedliwiana koniecznością zapobieżenia zmniejszeniu wpływów finansowych do budżetu państwa. Cel ten można wszak osiągnąć bez naruszania zasad i wartości konstytucyjnych, poprzez zapewnienie sprawnego funkcjonowania aparatu państwowego.

Jeśli chodzi o zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwaną także zasadą lojalności państwa względem obywateli, to podkreślić należy, iż jest to jedna z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego. Istotę zasady lojalności państwa względem obywateli da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/2008, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 157).

Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą.

Kwestionowana regulacja w zakresie, w jakim wyłącza stosowanie w art. 54 § 1 pkt 7 O.p., pozostawia podatników, posiadających zaległości podatkowe, w stanie niepewności co do tego, za jaki okres będą wobec nich naliczane odsetki z tytułu zaległości podatkowych w przypadku długotrwałości postępowania kontrolnego. Długotrwałość tego postępowania powoduje zwiększenie obciążenia podatników z uwagi na wydłużenie okresu, za jaki naliczane są odsetki za zwłokę. *[C]zas trwania (...) kontroli, (...) co do zasady generuje kwotę tych odsetek (reguła "za każdy dzień zwłoki")* [wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2008 r., II FSK 389/07, LEX nr 468866]. Równocześnie powoduje to zwiększenie z tego tytułu wpływów do budżetu państwa, co powoduje, iż zwłoka w prowadzeniu postępowania kontrolnego może być

traktowana jako działanie zmierzające do zwiększenia wysokości odsetek od zaległości podatkowej.

Kwestionowana regulacja kreuje więc możliwość nadużywania przez organy państwa swojej pozycji wobec kontrolowanych podatników, co narusza konstytucyjną zasadę zaufania obywatela wobec państwa.

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest uznanie, że art. 31 ust. 1 u.k.s., w zakresie zaskarżonym w skardze konstytucyjnej, jest niezgodny z art. 84 w zw. z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego  
*Robert Herband*  
Zastępca Prokuratora Generalnego