

art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.; powoływanej dalej jako „ustawa o kontroli skarbowej”) 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), w zakresie, w jakim wyłącza on odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i pkt 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; powoływanej dalej jako „Ordynacja podatkowa”), jest niezgodny z art. 84 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 32 ust. 1 i ust. 2, art. 2, a także w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, przez to, że wyłącza okresy nienaliczania odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych za okres zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy objęte zabezpieczeniem środki pieniężne zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych, oraz za okres od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego.

Na podstawie art. 24 ust. 2 zd. drugie ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Skarżąca wnosi o orzeczenie od Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym także w przypadku nieuwzględnienia skargi konstytucyjnej.

Określenie podstaw skargi konstytucyjnej:

1. Zdaniem Skarżącej, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia **2 lipca 2009 r., sygn. akt** , oddalający skargę kasacyjną Skarżącej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G z dnia **21 października 2008 r., sygn. akt** , wydanego w sprawie ze skargi Skarżącej na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w G z dnia 18 grudnia 2007 r., nr , w przedmiocie uznania za nieuzasadnione zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej,

naruszył prawa i wolności konstytucyjne Skarżącej wynikające z powołanych wyżej przepisów Konstytucji RP.

2. Z wydaniem wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, który spowodował, że prawomocne stało się postanowienie organu administracji uznające za nieuzasadnione zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej kwestionujące termin, od którego nalicza się odsetki za zwłokę, Skarżąca łączy naruszenie prawa do równego opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP) oraz prawa do równej ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP), w związku z naruszeniem: prawa do równego traktowania (art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP), zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP), zasady demokratycznego państwa prawnego i wywodzonej z niej zasady zaufania do organów państwa (art. 2 Konstytucji RP), a także w związku z naruszeniem prawa do ograniczonej ingerencji w prawa i wolności konstytucyjne tylko w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP).

3. Zastosowanie przez Naczelną Sąd Administracyjny w Warszawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.; powoływanej dalej w skrócie jako: „**p.p.s.a.**”) spowodowało utrzymanie w mocy postanowienia Dyrektora Izby Skarbowej w G , które to postanowienie zostało wydane na podstawie przepisu niezgodnego z Konstytucją RP, tj.:

wyłączającego okresy nienaliczania odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych za okres zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych, oraz za okres od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego, co naruszało art. 84 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 32 ust. 1 i ust. 2, art. 2, a także w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 2 lipca 2009 r. oddalił skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G , co spowodowało, że postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w G stało się prawomocne. Postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w G zostało wydane na podstawie przepisu niezgodnego z Konstytucją RP. W podstawie prawnej postanowienia Dyrektora Izby Skarbowej w G nie wymieniono bezpośrednio ani art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej ani art. 54 Ordynacji podatkowej, ale z treści uzasadnienia wynika wyraźnie, że przepisy te stanowiły podstawę rozstrzygnięcia organu administracji. Takie działanie Naczelnego Sądu Administracyjnego spowodowało, że orzeczenie naruszyło prawa i wolności określone w Konstytucji RP, tj.:

- 1) naruszyło prawo do równego opodatkowania wywodzone z zasady powszechności opodatkowania poprzez nieuzasadnione doprowadzenie do zróżnicowania okresów nienaliczania odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych, uzależniając okresy nienaliczania odsetek za zwłokę od rodzaju organu administracji prowadzącego postępowanie (organ kontroli skarbowej lub organ podatkowy) i rodzaju postępowania (postępowanie kontrolne lub postępowanie podatkowe), a tym samym doprowadzając do zawyżenia wysokości odsetek za zwłokę zapłaconych przez Skarżącą;
- 2) naruszyło prawo do równej ochrony własności i innych praw majątkowych poprzez zwiększenie uszczuplenia majątku podatnika zobowiązanego do zapłaty odsetek za zwłokę obliczonych bez uwzględniania okresów ich nienaliczania;
- 3) naruszyło zasadę równości w ten sposób, że podmioty posiadający wspólną cechę istotną (będące podatnikami posiadającymi zaległości podatkowe i zobowiązanymi do zapłaty odsetek za zwłokę od tych zaległości) zostali zróżnicowani według nieadekwatnego kryterium, jakim był rodzaj organu wszczynającego i prowadzącego postępowanie oraz rodzaj tego postępowania w sytuacji, gdy wszczęcie oraz prowadzenie postępowania kontrolnego czy też postępowania podatkowego jest wynikiem arbitralnej i przypadkowej decyzji administracji skarbowej i podatnik na taki stan rzeczy nie ma żadnego wpływu;
- 4) naruszyło zasadę sprawiedliwości społecznej i wywodzoną z tej zasady zasadę sprawiedliwości podatkowej poprzez niesprawiedliwe zróżnicowanie sytuacji podatników

w ten sposób, że w stosunku do jednych z nich (posiadających zaległości podatkowe i będących stroną postępowania kontrolnego) wyłączone są okresy nienaliczania odsetek za zwłokę, a w stosunku do innych, którzy także posiadają zaległości podatkowe, ale z powodu poddania ich innej procedurze (postępowaniu podatkowemu), prowadzonej przez inny organ administracji podatkowej, nie nalicza się odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych;

5) naruszyło zasadę zaufania do organów państwa wywodzoną z zasady demokratycznego państwa prawnego poprzez doprowadzenie do powstania nieuzasadnionych korzyści dla wierzyciela podatkowego oraz doprowadzenie do sytuacji, w której niektóre podmioty pozostają w wydłużającym się stanie niepewności co do wysokości należności podatkowych wyrażających się w odsetkach za zwłokę;

6) naruszyło zasadę proporcjonalności poprzez ograniczenie praw i wolności konstytucyjnych w postaci prawa do równego opodatkowania oraz prawa do równej ochrony własności i innych praw majątkowych, poprzez dobór środków i metod, które są nieadekwatne oraz zbyt uciążliwe do osiągnięcia zamierzonego celu, a interes polegający na konieczności rekompensowania odsetkami za zwłokę pobieranymi od zaległości podatkowych okresów, w których podatnik pozostawał w zwłoce w zapłacie podatku, nie uzasadnia wyłączenia okresów nienaliczania odsetek za zwłokę.

4. Zaskarżony przepis ustawy o kontroli skarbowej różnicuje sytuację prawną podmiotów zaliczających się do tej samej kategorii (tj. posiadających zaległości podatkowe i zobowiązanych do zapłaty odsetek za zwłokę od tych zaległości) w zakresie naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, prowadząc do dyskryminacji tych, którzy stali się stroną postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej. Zdaniem Skarżącej, nie istnieją żadne racjonalne powody, aby naliczać odsetki za zwłokę w przypadku, w którym środki pieniężne podatnika zostały zajęte jako zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego i następnie zaliczone na poczet zaległości podatkowych. Przepisy, które to przewidują, nie uwzględniają faktu, że podatnik z tych środków w okresie zabezpieczenia nie może korzystać i nie może ich przeznaczyć na zapłatę zaległości podatkowej, podczas gdy fiskus w sposób pewny zabezpiecza swój interes.

Podatnik znajduje się zatem w swoistym „pacie” i w całości oraz jednostronnie ponosi konsekwencje finansowe takiego stanu prawnego. Z kolei naliczanie odsetek za zwłokę pomimo przekroczenia przez organ kontroli skarbowej maksymalnych terminów na załatwienie sprawy powoduje także jednostronne, a tym samym niesprawiedliwe, obciążenie podatnika konsekwencjami opieszałości organów kontroli skarbowej. Gdyby ten sam podmiot był stroną postępowania podatkowego prowadzonego przez organ podatkowy, obowiązywałyby inne, znacznie korzystniejsze, zasady naliczania odsetek za zwłokę. O tym, czy podatnik będzie podlegał kontroli skarbowej czy podatkowej decydują niejasne i przypadkowe kryteria, niepoddane żadnej kontroli. Skarżąca uważa, że kryterium podziału (bycie stroną postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej) zostało w niniejszym stanie faktycznym ustalone w sposób przypadkowy, nieracjonalny i dyskryminujący podatników tylko z tego powodu, że są kontrolowani przez jeden z dwóch organów kontroli finansowej w sytuacji, gdy kompetencje i zakres działania obu organów w obszarze wymiaru zobowiązań podatkowych są identyczne. Dodatkowo postępowania podatkowe i kontrolne co do zasady kończą się wydaniem decyzji wymiarowej określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Podatnik nie ma oczywiście żadnej możliwości uchylecia się spod kontroli jednego organu i poddania się w tym zakresie kontroli przez inny. Ten nierówny i dyskryminujący oraz przypadkowy podział spowodował, że zostało naruszone konstytucyjne prawo do równego opodatkowania. Naruszenie polega na tym, że podatnicy kontrolowani przez organy kontroli skarbowej ponoszą wyższe obciążenia o charakterze publicznoprawnym niż pozostali podatnicy. Powoduje to także naruszenie prawa do równej ochrony własności i innych praw majątkowych, gdyż majątek jednego z nich ulega większemu uszczupleniu tylko z powodu poddania innej procedurze kontrolnej. Podział taki nie ma również uzasadnienia w zasadzie sprawiedliwości podatkowej. Przeciw takiemu podziałowi przemawia także zasada proporcjonalności, gdyż koszty takiego zróżnicowania wiążą się z nieadekwatną korzyścią fiskusa, która i tak mogła być osiągnięta zupełnie innymi metodami przy zdecydowanie niższych kosztach ponoszonych przez podatnika.

5. W ocenie Skarżącej, w wyniku wystawienia i skierowania do egzekucji tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r., nr . . . , oraz . . . , obejmujących zaległości podatkowe (wraz z odsetkami za zwłokę

naliczonymi na dzień wystawienia przedmiotowych tytułów) w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za miesiące maj, sierpień i grudzień 2000 r., maj-wrzesień i listopad-grudzień 2001 r. oraz kwiecień 2002 r., doszło do zrealizowania się wobec Skarżącej niekonstytucyjnego skutku polegającego na pozbawieniu jej składnika majątkowego, który został zaliczony na poczet odsetek za zwłokę naliczonych za okres prowadzenia postępowania kontrolnego oraz okres trwania zabezpieczenia wspomnianych zaległości podatkowych. Przyczyną wystąpienia tego skutku była niezgodność z Konstytucją RP przepisu art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, na podstawie którego ostatecznie orzeczono o konstytucyjnych prawach i wolnościach Skarżącej. Gdyby bowiem nie powołany przepis, wówczas nie byłoby możliwe naliczenie we wspomnianych tytułach wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r. odsetek za zwłokę za okres prowadzenia postępowania kontrolnego oraz okres trwania zabezpieczenia dochodzonych zaległości podatkowych. W konsekwencji, niedopuszczalne byłoby również wyegzekwowanie od Skarżącej tej części odsetek za zwłokę od dochodzonych zaległości podatkowych. Skarżąca – w razie braku regulacji zawartej w art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej – nie zostałaby zatem pozbawiona składnika majątkowego zaliczonego na poczet przedmiotowych odsetek.

W świetle powyższej argumentacji, nie może być żadnych wątpliwości co do wystąpienia związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy niekonstytucyjnością przepisu art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej a niekonstytucyjnym skutkiem orzeczenia na podstawie powołanego przepisu o zagwarantowanych konstytucyjnie prawach i wolnościach Skarżącej. Wyłącznym środkiem umożliwiającym odwrócenie tego skutku jest wydanie przez Trybunał Konstytucyjny wyroku stwierdzającego niezgodność wspomnianego przepisu art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej z Konstytucją RP. Zgodnie bowiem z art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, *orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach, stanowi podstawę do wznowienia postępowania, uchylecia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania.*

Wykonaniem dyrektyw płynących z art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, w odniesieniu do orzeczeń zapadających w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, są stosowne uregulowania ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.; powoływanej dalej jako „**Kodeks postępowania administracyjnego**” lub w skrócie „**k.p.a.**”), mające odpowiednie zastosowanie w postępowaniu egzekucyjnym na podstawie art. 18 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.; powoływanej dalej jako „**ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji**”), i przewidujące możliwość wznowienia – z przyczyny wskazanej w powołanym przepisie Konstytucji RP – postępowania administracyjnego zakończonego ostatecznym postanowieniem, na które służyło zażalenie.

Zgodnie z art. 145a § 1 k.p.a., *można żądać wznowienia postępowania również w przypadku, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności aktu normatywnego z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą, na podstawie którego została wydana decyzja*. Natomiast w myśl art. 145a § 2 k.p.a., *w sytuacji określonej w § 1 skargę o wznowienie wnosi się w terminie jednego miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*. Stosownie do art. 147 zd. 2 k.p.a., legitymowaną do zainicjowania postępowania wznowieniowego z omawianej przyczyny jest wyłącznie strona. Zgodnie zaś z art. 126 k.p.a., *do postanowień stosuje się odpowiednio przepisy art. 107 § 2-5 oraz art. 109-113, a do postanowień, od których przysługuje zażalenie – również art. 145-152 oraz art. 156-159, z tym że zamiast decyzji, o której mowa w art. 149 § 3, 151 § 1, 157 § 1 i 158, wydaje się postanowienie*. Wszystkie powołane przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego mają natomiast odpowiednie zastosowanie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym na podstawie art. 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Potwierdzeniem powyższej tezy jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 grudnia 2005 r., sygn. akt _____, w którym zajęto stanowisko, zgodnie z którym „*mocą art. 126 k.p.a. w związku z art. 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji do postanowienia ostatecznego wydanego w przedmiocie zarzutów w postępowaniu egzekucyjnym zastosowanie znajdują między innymi przepisy k.p.a. dotyczące instytucji wznowienia postępowania (art. 145-152 k.p.a.)*”.

Jak zatem wynika z powyższego, Skarżąca, dysponując wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego uwzględniającym jej skargę konstytucyjną, będzie mogła zażądać wznowienia zakończonego ostatecznym postanowieniem postępowania w przedmiocie zarzutów w sprawie egzekucji administracyjnej prowadzonej na podstawie wspomnianych tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r., w toku której zostały naruszone jej konstytucyjne prawa i wolności. Trzeba bowiem zauważyć, iż zgodnie z art. 34 § 5 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, postanowienie w przedmiocie zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej jest postanowieniem, na które przysługuje zażalenie. Tymczasem, w myśl powoływanego już art. 126 k.p.a. w zw. z art. 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, do postanowień takich mają zastosowanie przepisy art. 145-152 k.p.a.

Zgodnie zatem z art. 150 § 1 k.p.a. w zw. z art. 126 k.p.a. oraz w zw. z art. 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, organem właściwym do wznowienia postępowania będzie Dyrektor Izby Skarbowej w G , gdyż to ten organ wydał w ostatniej instancji postanowienie w przedmiocie uznania za nieuzasadnione zarzutów Skarżącej w sprawie egzekucji administracyjnej prowadzonej na podstawie tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r.

Po przeprowadzeniu przez Dyrektora Izby Skarbowej w G postępowania co do przesłanek wznowienia oraz co do rozstrzygnięcia istoty sprawy (art. 149 § 2 k.p.a. w zw. z art. 126 k.p.a. oraz w zw. z art. 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji), organ ten – wobec okoliczności istnienia w obrocie prawnym wyroku Trybunału Konstytucyjnego stwierdzającego niezgodność z Konstytucją RP art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej – będzie zobowiązany do wydania wobec Skarżącej postanowienia wskazanego w art. 151 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 126 k.p.a. oraz w zw. z art. 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a więc do uchylenia w odpowiednim zakresie swojego dotychczasowego postanowienia i do wydania w uchylonym zakresie postanowienia o uznaniu zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej za uzasadnione.

W wyniku uznania – w trybie wznowienia postępowania – zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej za uzasadnione w zakresie dotyczącym obowiązku uwzględnienia okresów nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w podatku dochodowym

od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe w latach 2000-2002, wyegzekwowane od Skarżącej na podstawie tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r. odsetki za zwłokę, naliczone za okres prowadzenia postępowania kontrolnego oraz okres trwania zabezpieczenia wspomnianych zaległości podatkowych, staną się nadpłatą podatku w rozumieniu art. 72 § 2 Ordynacji podatkowej, a organ egzekucyjny będzie obowiązany zwrócić je Skarżącej.

Na zakończenie należy podkreślić, iż postępowanie w przedmiocie zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej, w ramach którego ostatecznie orzeczono – na podstawie kwestionowanego art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej – o konstytucyjnych prawach i wolnościach Skarżącej, jest jedynym postępowaniem, w którym Skarżąca może podnosić zarzut niekonstytucyjności powołanego przepisu w celu odwrócenia zaistniałego wobec niej niekonstytucyjnego skutku. Wskazać bowiem należy, iż Skarżącej nie przysługuje żaden inny tryb postępowania, w którym mogłaby dochodzić ewentualnego zwrotu wyegzekwowanych od niej odsetek za zwłokę (naliczonych za okres prowadzenia postępowania kontrolnego oraz okres trwania zabezpieczenia zaległości podatkowych), niż właśnie omawiane postępowanie w przedmiocie zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej, którego celem było zakwestionowanie tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r. W szczególności, Skarżąca nie ma możliwości dochodzenia zwrotu nienależnych – jej zdaniem – odsetek za zwłokę w trybie stwierdzenia nadpłaty na podstawie art. 75 Ordynacji podatkowej, gdyż **ewentualność taką wyłączają wydane wobec Skarżącej decyzje podatkowe**. Potwierdzeniem tej tezy jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 czerwca 2005 r., sygn. akt _____, w którym stwierdzono, iż „(...) *nie jest możliwe prowadzenie odrębnego postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, w sytuacji gdy istnieje decyzja określająca wysokość zaległości podatkowej (...)*”.

6. Od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego nie przysługuje żaden środek odwoławczy. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia **2 lipca 2009 r., sygn. akt _____**, jest prawomocny i nie podlega dalszemu zaskarżeniu (art. 168 § 1 w zw. z art. 173 § 1 p.p.s.a.). Jest zatem rozstrzygnięciem, w którym Sąd orzekł ostatecznie

o konstytucyjnych wolnościach lub prawach albo obowiązkach Skarżącej – w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji RP. Powołany wyrok świadczy również o wyczerpaniu przez Skarżącą drogi prawnej, co – zgodnie z art. 46 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym – stanowi przesłankę do wniesienia skargi konstytucyjnej.

7. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 lipca 2009 r., sygn. akt [redacted], kończący postępowanie w sprawie będącej podstawą skargi konstytucyjnej, został doręczony Skarżącej w dniu **21 września 2009 r.**

Uzasadnienie

Skarga konstytucyjna została oparta na następującym stanie faktycznym:

1. Wydane wobec Skarżącej rozstrzygnięcia organów administracji i sądów administracyjnych w sprawie dotyczącej zgłoszonych zarzutów w przedmiocie prowadzenia egzekucji administracyjnej zapadły w wyniku uprzedniego wszczęcia wobec Skarżącej postępowania kontrolnego w zakresie „*rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych za lata 1999, 2000, 2001, 2002 oraz podatku od towarów i usług za lata 2000, 2001, 2002 przez Spółkę E [redacted] S.A., w której prawa i obowiązki wstąpiła Spółka P [redacted] S.A., jako następcę prawny*”. Przedmiotowe postępowanie zostało wszczęte postanowieniem o wszczęciu postępowania kontrolnego, nr [redacted], wydanym w dniu 13 kwietnia 2005 r. przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej na podstawie art. 13 ust. 1 i art. 13a pkt 3 ustawy o kontroli skarbowej (w brzmieniu obowiązującym przed dniem 6 maja 2006 r.). Datą wszczęcia przedmiotowego postępowania kontrolnego był dzień doręczenia Skarżącej wskazanego postanowienia, czyli dzień **26 kwietnia 2005 r.** Na podstawie wspomnianego postanowienia postępowanie kontrolne we wskazanym powyżej zakresie przeprowadził wobec Skarżącej – zgodnie z art. 24a ustawy o kontroli skarbowej (w brzmieniu obowiązującym przed dniem 6 maja 2006 r.) – Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w G [redacted].

2. Jak już zasygnalizowano, zakres wskazanego powyżej postępowania kontrolnego obejmował weryfikację prawidłowości rozliczeń podatkowych **poprzednika prawnego Skarżącej – spółki E S.A.** z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz z tytułu podatku od towarów i usług za lata 2000-2002. Do wstąpienia przez Skarżącą w prawa i obowiązki poprzednika prawnego doszło wskutek uchwały nr 23/2003 Nadzwyczajnego Walnego Zgromadzenia spółki E S.A., na podstawie której spółka ta połączyła się ze Skarżącą, przekazując jej cały majątek w trybie art. 492 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.; dalej powoływanej jako „**Kodeks spółek handlowych**”). Wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego, dotyczącego przedmiotowego połączenia spółek, dokonano w dniu 10 lutego 2004 r. Zgodnie z przepisami art. 494 § 1 Kodeksu spółek handlowych oraz art. 93 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej, Skarżąca – jako przejmująca – wstąpiła z dniem połączenia we wszystkie prawa i obowiązki (w tym przewidziane w przepisach prawa podatkowego) przejmowanej spółki E S.A.

3. W toku postępowania kontrolnego wszczętego postanowieniem z dnia 13 kwietnia 2005 r., nr [redacted], po dokonaniu wstępnej oceny prawidłowości rozliczeń podatkowych poprzednika prawnego Skarżącej za lata 1999-2002 r., Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w G [redacted], pismem z dnia 29 sierpnia 2005 r., nr [redacted], wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego w G [redacted] z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia należności pieniężnych z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób prawnych za lata 1999-2002 na majątku Skarżącej. W konsekwencji tegoż, Naczelnik Urzędu Skarbowego w G [redacted] wydał wobec Skarżącej, na podstawie przepisów art. 33 Ordynacji podatkowej:

- decyzję z dnia 16 września 2005 r., nr [redacted], w sprawie określenia przybliżonej kwoty zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w sprawie dokonania zabezpieczenia na majątku Skarżącej zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za wymienione lata (wraz z odsetkami za zwłokę od nieuregulowanego zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za rok podatkowy 2002);

– decyzję z dnia 16 września 2005 r., nr _____, w sprawie określenia przybliżonej kwoty zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za miesiące maj, sierpień i grudzień 2000 r., maj-wrzesień i listopad-grudzień 2001 r. oraz kwiecień 2002 r., a także w sprawie dokonania zabezpieczenia na majątku Skarżącej zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług za wymienione okresy rozliczeniowe.

Na podstawie powyższych decyzji o zabezpieczeniu, w dniu 16 września 2005 r., Naczelnik Urzędu Skarbowego w G _____ wystawił i przyjął do wykonania zarządzenia zabezpieczenia nr _____ oraz nr _____, których przedmiotem były odpowiednio nieuregulowane zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz nieuregulowane zobowiązania w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe w latach 2000-2002. Z kolei na podstawie przedmiotowych zarządzeń zabezpieczenia Naczelnik Urzędu Skarbowego wystawił i doręczył bankowi Skarżącej _____ zawiadomienie z dnia 19 września 2005 r., nr _____, o zajęciu zabezpieczającym prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego u dłużnika zajętej wierzytelności będącego bankiem. Z chwilą doręczenia przedmiotowego zawiadomienia bankowi doszło zatem do dokonania zajęcia zabezpieczającego wierzytelności z rachunku bankowego, przysługującej Spółce względem banku. Określona w zawiadomieniu łączna kwota zabezpieczonych należności wynosiła **10 716 717 zł** i obejmowała wszystkie zaległości podatkowe, których dotyczyły omówione powyżej decyzje o zabezpieczeniu i zarządzenia zabezpieczenia. Na podstawie wspomnianych zarządzeń zabezpieczenia z dnia 16 września 2005 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w G _____ wystąpił również z wnioskami o wpis hipotek przymusowych obciążających nieruchomości należące do Skarżącej (co jednak pozostaje poza przedmiotem zainteresowania niniejszej skargi konstytucyjnej).

4. W dniu 21 września 2005 r. Skarżąca złożyła odwołania od dwóch decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w G _____ z dnia 16 września 2005 r., nr _____ oraz nr _____, w sprawie zabezpieczenia na majątku Skarżącej zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 (wraz z odsetkami za rok podatkowy 2002) oraz w podatku od towarów i usług za miesiące maj, sierpień i grudzień 2000 r., maj-wrzesień i listopad-grudzień 2001 r. oraz kwiecień 2002 r.

W wyniku rozpatrzenia tych odwołań Dyrektor Izby Skarbowej w G , dwiema decyzjami z dnia 15 listopada 2005 r., nr . oraz , uchylił w całości obie zaskarżone decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego w G oraz przekazał rozstrzygnięte nimi sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji, gdyż rozstrzygnięcie tych spraw wymagało uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części.

Wskutek ponownego rozpatrzenia sprawy Naczelnik Urzędu Skarbowego w G wydał wobec Skarżącej kolejne decyzje o zabezpieczeniu zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe w latach 2000-2002. Tym razem były to następujące decyzje:

- decyzja z dnia 14 grudnia 2005 r., nr , w sprawie określenia przybliżonej kwoty zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2001 oraz w sprawie dokonania zabezpieczenia na majątku Skarżącej zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za wymienione lata;
- decyzja z dnia 14 grudnia 2005 r., nr , w sprawie określenia przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2002 oraz w sprawie dokonania zabezpieczenia na majątku Skarżącej zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2002 wraz z odsetkami za zwłokę od tej zaległości należnymi na dzień wydania decyzji;
- decyzja z dnia 14 grudnia 2005 r., nr , w sprawie określenia przybliżonej kwoty zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za miesiące maj, sierpień i grudzień 2000 r., maj-wrzesień i listopad-grudzień 2001 r. oraz kwiecień 2002 r., a także w sprawie dokonania zabezpieczenia na majątku Skarżącej zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług za wymienione okresy rozliczeniowe.

Na podstawie powyższych decyzji o zabezpieczeniu, w dniu 14 grudnia 2005 r., Naczelnik Urzędu Skarbowego w G wystawił i przyjął do wykonania kolejne zarządzenia zabezpieczenia o nr , oraz , których przedmiotem były odpowiednio nieuregulowane zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2001, nieuregulowane zobowiązanie w podatku dochodowym od

osób prawnych za rok 2002 oraz nieuregulowane zobowiązania w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe w latach 2000-2002. Z kolei na podstawie przedmiotowych zarządzeń zabezpieczenia Naczelnik Urzędu Skarbowego wystawił i doręczył bankowi Skarżącej zawiadomienia z dnia 15 grudnia 2005 r., nr _____ oraz nr _____, o zajęciu zabezpieczającym prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego u dłużnika zajętej wierzytelności będącego bankiem. Z chwilą doręczenia przedmiotowych zawiadomień bankowi doszło zatem do dokonania kolejnych zajęć zabezpieczających wierzytelności z rachunku bankowego, przysługującej Spółce względem banku. Określona w zawiadomieniach łączna kwota zabezpieczonych należności wynosiła (tak jak poprzednio) **10 716 717 zł** i obejmowała wszystkie zaległości podatkowe, których dotyczyły omówione powyżej wydane w dniu 14 grudnia 2005 r. decyzje o zabezpieczeniu i zarządzenia zabezpieczenia. Na podstawie wspomnianych zarządzeń zabezpieczenia z dnia 14 grudnia 2005 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w G _____ wystąpił również z kolejnymi wnioskami o wpis hipotek przymusowych obciążających nieruchomości należące do Skarżącej.

Reasumując dotychczasowy opis przebiegu postępowania mającego na celu zabezpieczenie zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe w latach 2000-2002, podkreślić należy, iż w dniu 19 września 2005 r. (data doręczenia bankowi zawiadomienia o zajęciu) doszło do zajęcia zabezpieczającego wierzytelności z rachunku bankowego Skarżącej. Następnie w dniu 19 grudnia 2005 r. (data doręczenia bankowi kolejnych zawiadomień o zajęciu) doszło do zastąpienia wcześniejszego zajęcia zabezpieczającego wierzytelności z rachunku bankowego kolejnymi analogicznymi zajęciami zabezpieczającymi, które dotyczyły tych samych należności podatkowych.

5. W dniach 21 i 22 grudnia 2005 r. Skarżąca wniosła odwołania od wskazanych powyżej trzech decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w G _____ z dnia 14 grudnia 2005 r., w sprawie zabezpieczenia na jej majątku zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe w latach 2000-2002. Decyzje te zostały jednak utrzymane w mocy na podstawie trzech decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w G _____ z dnia

29 i 30 czerwca 2006 r., nr _____, nr _____ oraz nr _____

. Na rozstrzygnięcia te Skarżąca wniosła w dniu 2 sierpnia 2006 r. skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G _____, jednakże jeszcze przed rozpatrzeniem przedmiotowych skarg przez Sąd doszło do wygaśnięcia trzech decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w G _____ z dnia 14 grudnia 2005 r. w sprawie zabezpieczenia. Skutek ten nastąpił na podstawie art. 33 § 4 pkt 2 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r.) oraz na podstawie art. 33a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r.), zgodnie z którymi decyzja o zabezpieczeniu wygasa z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej (zobowiązania podatkowego). Wygaśnięcie wszystkich decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w G _____ z dnia 14 grudnia 2005 r. w sprawie zabezpieczenia nie miało jednak wpływu na dalsze istnienie dokonanych na ich podstawie zajęć zabezpieczających, gdyż zgodnie z art. 33 § 6 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r.) oraz z art. 33a § 2 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r.), wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu nie narusza zarządzenia zabezpieczenia wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

6. Po dokonaniu przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w G _____ zabezpieczenia zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe w latach 2000-2002 (w formie m.in. zajęcia zabezpieczającego wierzytelności z rachunku bankowego) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w G _____ kontynuował prowadzenie wobec Skarżącej postępowania kontrolnego w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz podatku od towarów i usług za lata 2000-2002. Po przeprowadzeniu przedmiotowego postępowania Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w G _____ wydał wobec Skarżącej – jako następcy prawnego spółki „E _____” S.A. – następujące decyzje (w sumie dwadzieścia dziewięć):

- 1) decyzję z dnia 16 października 2006 r., nr _____, w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za rok **1999**;

- 2) decyzję z dnia 16 października 2006 r., nr _____, w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za rok **2000**;
- 3) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr _____, w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za rok **2001**;
- 4) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr _____, w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za rok **2002**;
- 5) decyzję z dnia 16 października 2006 r., nr _____, w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za **luty 2000 r.**;
- 6) decyzję z dnia 16 października 2006 r., nr _____, w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za **maj 2000 r.**;
- 7) decyzję z dnia 16 października 2006 r., nr _____, w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za **sierpień 2000 r.**;
- 8) decyzję z dnia 16 października 2006 r., nr _____, w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za **grudzień 2000 r.**;
- 9) decyzję z dnia 16 października 2006 r., nr _____, w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za **grudzień 2000 r.**;
- 10) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr _____, w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za **maj 2001 r.**;

- 11) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr _____ ,
w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za
czerwiec 2001 r.;
- 12) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr _____ ,
w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za
lipiec 2001 r.;
- 13) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr _____ ,
w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za
sierpień 2001 r.;
- 14) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr _____ ,
w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za
wrzesień 2001 r.;
- 15) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr _____ ,
w sprawie określenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na
następny miesiąc w podatku od towarów i usług za **październik 2001 r.;**
- 16) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr _____ ,
w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za
listopad 2001 r.;
- 17) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr _____ ,
w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za
grudzień 2001 r.;
- 18) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr _____ ,
w sprawie określenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na
następny miesiąc w podatku od towarów i usług za **styczeń 2002 r.;**
- 19) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr _____ ,
w sprawie określenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na
następny miesiąc w podatku od towarów i usług za **luty 2002 r.;**

- 20) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr ,
w sprawie określenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w podatku od towarów i usług za **marzec 2002 r.**;
- 21) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr ,
w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za **kwiecień 2002 r.**;
- 22) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr ,
w sprawie określenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w podatku od towarów i usług za **maj 2002 r.**;
- 23) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr ,
w sprawie określenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w podatku od towarów i usług za **czerwiec 2002 r.**;
- 24) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr ,
w sprawie określenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w podatku od towarów i usług za **lipiec 2002 r.**;
- 25) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr ,
w sprawie określenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w podatku od towarów i usług za **sierpień 2002 r.**;
- 26) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr ,
w sprawie określenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w podatku od towarów i usług za **wrzesień 2002 r.**;
- 27) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr ,
w sprawie określenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w podatku od towarów i usług za **październik 2002 r.**;
- 28) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr ,
w sprawie określenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w podatku od towarów i usług za **listopad 2002 r.**;

29) decyzję z dnia 23 października 2006 r., nr _____, w sprawie określenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w podatku od towarów i usług za **grudzień 2002 r.**

Wszystkie dwadzieścia dziewięć wymienionych powyżej decyzji wymiarowych zostało doręczonych Skarżącej w dniu **30 października 2006 r.** Z chwilą doręczenia przedmiotowych decyzji doszło do zakończenia postępowania kontrolnego prowadzonego przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w G _____, wszczętego – jak już sygnalizowano – w dniu **26 kwietnia 2005 r.**

7. Na podstawie powyższych nieostatecznych decyzji wymiarowych Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w G _____, Naczelnik _____ Urzędu Skarbowego w G _____, działając w charakterze wierzyciela wynikających z tych decyzji należności publicznoprawnych, wystawił w dniu 9 listopada 2006 r. następujące tytuły wykonawcze (w sumie siedemnaście):

- 1) tytuł wykonawczy nr _____, obejmujący zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych za rok **1999**;
- 2) tytuł wykonawczy nr _____, obejmujący zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych za rok **2000**;
- 3) tytuł wykonawczy nr _____, obejmujący zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych za rok **2001**;
- 4) tytuł wykonawczy nr _____, obejmujący zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych za rok **2002**;
- 5) tytuł wykonawczy nr _____, obejmujący zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych za rok **2001**;
- 6) tytuł wykonawczy nr _____, obejmujący zaległość podatkową w podatku od towarów i usług za **maj 2000 r.**;
- 7) tytuł wykonawczy nr _____, obejmujący zaległość podatkową w podatku od towarów i usług za **sierpień 2000 r.**;

- 8) tytuł wykonawczy nr _____ , obejmujący zaległość podatkową w podatku od towarów i usług za **grudzień 2000 r.**;
- 9) tytuł wykonawczy nr _____ , obejmujący zaległość podatkową w podatku od towarów i usług za **grudzień 2000 r.**;
- 10) tytuł wykonawczy nr _____ , obejmujący zaległość podatkową w podatku od towarów i usług za **maj 2001 r.**;
- 11) tytuł wykonawczy nr _____ , obejmujący zaległość podatkową w podatku od towarów i usług za **czerwiec 2001 r.**;
- 12) tytuł wykonawczy nr _____ , obejmujący zaległość podatkową w podatku od towarów i usług za **lipiec 2001 r.**;
- 13) tytuł wykonawczy nr _____ , obejmujący zaległość podatkową w podatku od towarów i usług za **sierpień 2001 r.**;
- 14) tytuł wykonawczy nr _____ , obejmujący zaległość podatkową w podatku od towarów i usług za **wrzesień 2001 r.**;
- 15) tytuł wykonawczy nr _____ , obejmujący zaległość podatkową w podatku od towarów i usług za **listopad 2001 r.**;
- 16) tytuł wykonawczy nr _____ , obejmujący zaległość podatkową w podatku od towarów i usług za **grudzień 2001 r.**;
- 17) tytuł wykonawczy nr _____ , obejmujący zaległość podatkową w podatku od towarów i usług za **kwiecień 2002 r.**

Zgodnie z wymogiem wynikającym z art. 27 ust. 1 pkt 3 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w/w tytuły wykonawcze z dnia 9 listopada 2006 r. zawierały w swojej treści m.in. wskazanie terminu, od którego nalicza się odsetki za zwłokę od dochodzonych zaległości podatkowych, wskazanie stawki tych odsetek oraz wskazanie kwoty odsetek naliczonych na dzień wystawienia tytułu. Ujawnione w przedmiotowych tytułach wykonawczych kwoty odsetek za zwłokę zostały jednak obliczone bez uwzględnienia jakichkolwiek przerw w naliczaniu odsetek.

W dniu 10 listopada 2006 r., a więc w następnym dniu po dniu wystawienia w/w tytułów wykonawczych, Naczelnik Urzędu Skarbowego w G , tym razem działając już jako organ egzekucyjny, skierował przedmiotowe tytuły do egzekucji. Następnie pismami z dnia 10 listopada 2006 r. organ ten poinformował Skarżącą, iż w związku z wystawieniem w/w tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r. zajęcie zabezpieczające prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego, dokonane na podstawie zawiadomień o zajęciu zabezpieczającym z dnia 15 grudnia 2005 r., nr oraz nr , przekształciło się – stosownie do art. 154 § 4 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2009 r.) – w zajęcie egzekucyjne. Zgodnie z powołanym przepisem, skutek ten wystąpił z dniem wygaśnięcia wydanych wobec Skarżącej decyzji o zabezpieczeniu, co – jak już wcześniej sygnalizowano – nastąpiło w dniu doręczenia decyzji wymiarowych organu I instancji, a zatem w dniu 30 października 2006 r.

Na podstawie w/w zajęcia egzekucyjnego w dniu 22 listopada 2006 r. oraz w dniu 4 grudnia 2006 r. doszło do wyegzekwowania w całości zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe w latach 2000-2002, wraz z odsetkami za zwłokę od przedmiotowych zaległości, poprzez przekazanie przez bank będący dłużnikiem zajętej wierzytelności z rachunku bankowego środków pieniężnych w kwocie wynikającej z w/w tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r. na rachunek organu egzekucyjnego. W ten sposób doszło do (przymusowej) zapłaty wspomnianych zaległości podatkowych (wraz z odsetkami za zwłokę) ze środków pieniężnych, które uprzednio były objęte zabezpieczeniem ustanowionym na rzecz wierzyciela podatkowego. W ocenie Skarżącej, jest to sytuacja, która mieści się w zakresie zastosowania przepisu art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

8. Pismem z dnia 20 listopada 2006 r. Skarżąca wniosła zarzuty w sprawie egzekucji administracyjnej prowadzonej na podstawie w/w tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r. W piśmie tym Skarżąca zarzuciła przedmiotowym tytułom wykonawczym – na podstawie art. 33 pkt 10 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – m.in. niespełnienie wymogów formalnych określonych w art. 27 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – poprzez niewskazanie okresów nienaliczania odsetek za

zwłokę od zaległości podatkowych, wynikających z przepisów art. 54 § 1 pkt 1 i pkt 7 Ordynacji podatkowej. Równocześnie w omawianym piśmie Skarżąca wniosła o uznanie podniesionych zarzutów za uzasadnione oraz o umorzenie postępowania egzekucyjnego prowadzonego na podstawie omawianych tytułów wykonawczych. W uzasadnieniu przedmiotowego pisma Skarżąca podniosła, iż pominięcie w treści kwestionowanych tytułów wykonawczych okresów nienaliczania odsetek od zwłokę, o których mowa w art. 54 § 1 pkt 1 i pkt 7 Ordynacji podatkowej, nie może być w żadnym wypadku uzasadnione brzmieniem przepisu art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, gdyż przepis ten pozostaje w sprzeczności z zasadami konstytucyjnymi, w szczególności z zasadą równości wobec prawa. Skarżąca od samego początku kwestionowała zatem w niniejszej sprawie konstytucyjność art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, konsekwentnie twierdząc, iż zastosowanie do niej przedmiotowego przepisu (w części, w jakiej wyłącza on odpowiednie stosownie art. 54 Ordynacji podatkowej w postępowaniu kontrolnym) doprowadzi do naruszenia jej konstytucyjnych praw i wolności.

Przed rozpatrzeniem wskazanego powyżej pisma Skarżącej w przedmiocie zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej, organ egzekucyjny na wniosek wierzyciela (w obu rolach wystąpił Naczelnik Urzędu Skarbowego w G) wydał postanowienie z dnia 11 grudnia 2006 r., nr , którym umorzył administracyjne postępowanie egzekucyjne prowadzone na podstawie wspomnianych tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r. Jako wyłączną przyczynę tego rozstrzygnięcia organ egzekucyjny wskazał fakt wystąpienia przez wierzyciela z wnioskiem o wydanie takiego rozstrzygnięcia. Następnie postanowieniem z dnia 13 grudnia 2006 r., nr , organ ten uchylił wszystkie czynności egzekucyjne dokonane w ramach administracyjnego postępowania egzekucyjnego prowadzonego na podstawie tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r. W końcu zaś postanowieniem z dnia 20 grudnia 2006 r., nr , Naczelnik Urzędu Skarbowego w G umorzył postępowanie dotyczące zajęcia przez wierzyciela stanowiska w przedmiocie zgłoszonych przez Skarżącą zarzutów w sprawie postępowania egzekucyjnego prowadzonego na podstawie tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r. – z powodu uprzedniego umorzenia tego postępowania egzekucyjnego.

Pismami odpowiednio z dnia 19 grudnia 2006 r. oraz z dnia 9 stycznia 2007 r. Skarżąca wniosła zażalenia na wszystkie trzy wymienione powyżej postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w G (tj. na postanowienie w sprawie umorzenia administracyjnego postępowania egzekucyjnego, postanowienie w sprawie uchylenia czynności egzekucyjnych oraz postanowienie w sprawie umorzenia postępowania dotyczącego zajęcia przez wierzyciela stanowiska w przedmiocie zgłoszonych przez Skarżącą zarzutów). Rozstrzygnięciom tym Skarżąca zarzuciła bezprawne pozbawienie jej prawa do merytorycznego rozpatrzenia wniesionych przez nią zarzutów w sprawie egzekucji administracyjnej prowadzonej na podstawie tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r.

W wyniku rozpatrzenia przedmiotowych zażaleń Dyrektor Izby Skarbowej w G wydał w dniu 26 kwietnia 2007 r. trzy postanowienia (nr , nr oraz nr), którymi uchylił w całości zaskarżone postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w G o umorzeniu administracyjnego postępowania egzekucyjnego, o uchyleniu czynności egzekucyjnych oraz o umorzeniu postępowania dotyczącego zajęcia przez wierzyciela stanowiska w przedmiocie zgłoszonych zarzutów. Wydając takie rozstrzygnięcia, Dyrektor Izby Skarbowej w G przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji i zobowiązał go do merytorycznego ustosunkowania się do wniesionych przez Skarżącą zarzutów w sprawie egzekucji administracyjnej prowadzonej na podstawie tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r.

9. W wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy Naczelnik Urzędu Skarbowego w G , działając najpierw w charakterze wierzyciela (postanowieniem z dnia 31 maja 2007 r., nr), a następnie w charakterze organu egzekucyjnego (postanowieniem z dnia 12 września 2007 r., nr), uznał za nieuzasadnione zgłoszone przez Skarżącą zarzuty w sprawie administracyjnego postępowania egzekucyjnego prowadzonego na podstawie tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r. W obu tych rozstrzygnięciach Naczelnik Urzędu Skarbowego w G , odnosząc się do podniesionego przez Skarżącą zarzutu niespełnienia przez tytuły wykonawcze wymogów formalnych w związku z niewskazaniem w ich treści okresów naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, stwierdził, iż w kwestionowanych tytułach wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r. nie mogły zostać wskazane przerwy w naliczaniu odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 54 § 1 Ordynacji

podatkowej, z uwagi na brzmienie art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej. Zgodnie z tym przepisem (w brzmieniu obowiązującym w dniu wystawienia tytułów wykonawczych), w zakresie nieuregulowanym w ustawie o kontroli skarbowej do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, z wyłączeniem art. 54 i art. 290 § 3 tej ustawy. Kierując się tym uregulowaniem, Naczelnik Urzędu Skarbowego w G doszedł do wniosku, iż „w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe jest weryfikowane w trybie kontroli skarbowej, (...) nie mają zastosowania wyłączenia naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych określone w art. 54 Ordynacji podatkowej (...)” (str. 8 postanowienia z dnia 31 maja 2007 r., nr , oraz str. 9 postanowienia z dnia 12 września 2007 r., nr).

Postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w G z dnia 31 maja 2007 r., wydane przez ten organ w charakterze wierzyciela, zostało następnie – w wyniku jego zaskarżenia przez Skarżącą zażaleniem z dnia 5 lipca 2007 r. – uchylone w całości przez Dyrektora Izby Skarbowej w G , który postanowieniem z dnia 13 sierpnia 2007 r., nr , umorzył również postępowanie pierwszej instancji w sprawie stanowiska wierzyciela. W motywach tego rozstrzygnięcia organ odwoławczy powołał się na uchwałę składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 czerwca 2007 r., I FPS 4/06, w której rozstrzygnięto, iż wydanie postanowienia zawierającego stanowisko wierzyciela w zakresie zgłoszonych zarzutów jest bezprzedmiotowe w przypadku, gdy wierzycielem jest Skarb Państwa, reprezentowany przez kierownika *statio fisci* – naczelnika urzędu skarbowego, który jednocześnie jest organem egzekucyjnym.

10. W dniu 8 października 2007 r. Skarżąca wniosła zażalenie na postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w G z dnia 12 września 2007 r., nr , w przedmiocie stanowiska organu egzekucyjnego dotyczącego zarzutów w sprawie administracyjnego postępowania egzekucyjnego prowadzonego na podstawie tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r. W wyniku rozpatrzenia przedmiotowego zażalenia Dyrektor Izby Skarbowej w G wydał w dniu 18 grudnia 2007 r. postanowienie nr , którym utrzymał w mocy zaskarżone postanowienie organu egzekucyjnego.

11. W dniu 12 lutego 2008 r. Skarżąca wniosła skargę na ostateczne postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w G z dnia 18 grudnia 2007 r. w przedmiocie uznania za nieuzasadnione zarzutów w sprawie administracyjnego postępowania egzekucyjnego prowadzonego na podstawie tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r. W skardze tej zarzuciła zaskarżonemu postanowieniu m.in. naruszenie przepisów art. 138 § 1 pkt 1 w zw. z art. 144 k.p.a., poprzez utrzymanie w mocy postanowienia organu I instancji wydanego z naruszeniem art. 34 § 4 w zw. z art. 33 pkt 3 i 10 oraz art. 27 § 1 pkt 3 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, polegającym na nieuznaniu podniesionego zarzutu pomimo nieuwzględnienia w treści kwestionowanych tytułów wykonawczych okresów nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

W wyniku rozpatrzenia przedmiotowej skargi, Wojewódzki Sąd Administracyjny w G wydał wyrok z dnia 21 października 2008 r., sygn. akt , którym skargę oddalił. Uzasadniając to rozstrzygnięcie, Sąd stwierdził, iż skarga nie zasługiwała na uwzględnienie, gdyż zaskarżone postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w G nie naruszało prawa w stopniu uzasadniającym konieczność wyeliminowania go z obrotu prawnego. W szczególności Sąd uznał, iż brak było podstaw do uznania zarzutu Skarżącej dotyczącego niewskazania w treści kwestionowanych tytułów wykonawczych okresów nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. W tym zakresie Sąd w pełni zaakceptował stanowisko organów, stwierdzając, iż *„zdaniem Sądu brzmienie (...) art. 31 ust. u.k.s. [art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej – przyp. aut.] jest jednoznaczne i nie pozostawia wątpliwości co do niemożności stosowania w postępowaniu kontrolnym przepisu art. 54 Ordynacji podatkowej. Sąd nie znalazł podstaw do uznania, że wskazany przepis jest niekonstytucyjny co w konsekwencji mogłoby skutkować odmową jego zastosowania”* (str. 16-17 uzasadnienia cytowanego wyroku).

12. W dniu 23 grudnia 2008 r. Skarżąca wniosła skargę kasacyjną od powyższego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G z dnia 21 października 2008 r., zarzucając mu szereg mających istotny wpływ na wynik sprawy naruszeń przepisów postępowania, m.in. związanych z:

- błędną wykładnią art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej w związku z art. 32 Konstytucji RP, która doprowadziła do niewłaściwego zastosowania w sprawie art. 34 § 4

- w związku z art. 33 pkt 10, art. 27 § 1 pkt 3 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz w związku z art. 54 § 1 pkt 1 oraz pkt 7 Ordynacji podatkowej, oraz
- nieuchyleniem ostatecznego postanowienia wydanego z naruszeniem art. 34 § 4 w związku z art. 33 pkt 10, art. 27 § 1 pkt 3 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz w związku z art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej i art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej.

13. Wyrokiem z dnia 2 lipca 2009 r., sygn. akt _____, Naczelny Sąd Administracyjny oddalił powyższą skargę kasacyjną Skarżącej. W uzasadnieniu przedmiotowego wyroku, odnosząc się do zarzucanego organowi egzekucyjnemu naruszenia wymogów formalnych dotyczących treści tytułów wykonawczych wskutek niewskazania okresów nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, Sąd stwierdził, co następuje: *„Artykuł 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.) stanowił, że "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...". Artykuł 54 Ordynacji... wymieniał okresy za jakie od zaległości podatkowych nie pobiera się odsetek za zwłokę; w § 1 pkt 7 stanowił, że odsetek nie nalicza się "za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu I instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania". Skoro przepis ten został jednoznacznie wyłączony w odniesieniu do postępowania kontrolnego (zakończony decyzją wymiarową) to nie można było podzielić stanowiska autora skargi kasacyjnej, że w konkretnej sprawie przepis nie mógł wywrzeć skutków w postaci naliczenia odsetek za czas trwania kontroli skarbowej. Artykuł 31 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej wskazywał również jednoznacznie, że użyte w ustawie określenia: "organ kontroli skarbowej", "inspektor kontroli skarbowej...", "postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej" oznaczają odpowiednio: "organ podatkowy, kontrolującego, postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową w rozumieniu ustawy – Ordynacja podatkowa". Przepis (art. 31 ust. 1) miał zastosowanie do wszystkich podatników pozostających w tej samej sytuacji faktycznej. Strona skarżąca nie wyjaśniła na czym polegało naruszenie, w odniesieniu do niej, zapisanej w art. 32 Konstytucji RP zasady równości wobec prawa, stanowiącego (w ust. 1), że "Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze*

publiczne” (str. 17-18 uzasadnienia cytowanego wyroku). Tym samym Naczelny Sąd Administracyjny w sposób wyraźny uznał, iż brzmienie art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej jednoznacznie wyłączało możliwość uwzględnienia w treści kwestionowanych przez Skarżącą tytułów wykonawczych okresów nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, o których mowa w art. 54 § 1 Ordynacji podatkowej, w sytuacji gdy egzekwowane należności podatkowe zostały uprzednio określone w decyzji organu kontroli skarbowej, wydanej po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego.

14. Podsumowując przedstawiony powyżej stan faktyczny, jeszcze raz podkreślić należy najważniejsze zaistniałe w nim okoliczności faktyczne:

- w dniu **26 kwietnia 2005 r.** wobec Skarżącej zostało wszczęte postępowanie kontrolne zmierzające do wydania decyzji określających zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe w latach 2000-2002;
- w dniu **19 września 2005 r.** ustanowione zostało zabezpieczenie zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za miesiące maj, sierpień i grudzień 2000 r., maj-wrzesień i listopad-grudzień 2001 r. oraz kwiecień 2002 r., w postaci zajęcia zabezpieczającego wierzytelności z rachunku bankowego Skarżącej, które to zajęcie w dniu **19 grudnia 2005 r.** zostało zastąpione kolejnymi identycznymi zajęciami zabezpieczającymi dotyczącymi tych samych należności podatkowych;
- w dniu **30 października 2006 r.** zostało zakończone prowadzone wobec Skarżącej postępowanie kontrolne wskutek doręczenia Skarżącej dwudziestu dziewięciu decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w G z dnia 16 i 23 października 2006 r., nr , w przedmiocie określenia Skarżącej – jako następcy prawnemu spółki „E ” S.A. – zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za miesiące luty, maj, sierpień i grudzień 2000 r., maj-wrzesień i listopad-grudzień 2001 r. oraz kwiecień 2002 r., a także w przedmiocie określenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do

- przeniesienia na następnym miesiąc w podatku od towarów i usług za miesiąc październik 2001 r. oraz styczeń-marzec i maj-grudzień 2002 r.;
- w dniu **30 października 2006 r.**, w związku z doręczeniem w/w decyzji, zajęcie zabezpieczające wierzytelności z rachunku bankowego przekształciło się w zajęcie egzekucyjne; w dniu tym **przeszło zatem istnieć omawiane zabezpieczenie** zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe w latach 2000-2002;
 - w dniu **9 listopada 2006 r.** Naczelnik Urzędu Skarbowego w G wystawił, a w dniu **10 listopada 2006 r.** skierował do egzekucji tytuły egzekucyjne o nr , oraz , obejmujące zaległości podatkowe (wraz z odsetkami za zwłokę naliczonymi na dzień wystawienia przedmiotowych tytułów) w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za miesiące maj, sierpień i grudzień 2000 r., maj-wrzesień i listopad-grudzień 2001 r. oraz kwiecień 2002 r., na podstawie których w dniu **22 listopada 2006 r. oraz w dniu 4 grudnia 2006 r.** doszło do wyegzekwowania w całości przedmiotowych zaległości (wraz z odsetkami za zwłokę) poprzez przekazanie przez bank, będący dłużnikiem zajętej wierzytelności z rachunku bankowego, środków pieniężnych, które uprzednio były objęte zabezpieczeniem w postaci zajęcia zabezpieczającego;
 - w dniu 20 listopada 2006 r. Skarżąca wniosła zarzuty w sprawie egzekucji administracyjnej prowadzonej na podstawie w/w tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r.;
 - postanowieniem z dnia 12 września 2007 r., nr , Naczelnik Urzędu Skarbowego w G , działając w charakterze organu egzekucyjnego, uznał za nieuzasadnione zgłoszone przez Skarżącą zarzuty w sprawie administracyjnego postępowania egzekucyjnego prowadzonego na podstawie tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r.;
 - postanowieniem z dnia 18 grudnia 2007 r., nr , Dyrektor Izby Skarbowej w G utrzymał w mocy powyższe postanowienie organu egzekucyjnego;

- wyrokiem z dnia 21 października 2008 r., sygn. akt _____, Wojewódzki Sąd Administracyjny w G _____ oddalił skargę na powyższe ostateczne postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w G _____ w przedmiocie stanowiska organu egzekucyjnego dotyczącego zarzutów w sprawie administracyjnego postępowania egzekucyjnego prowadzonego na podstawie tytułów wykonawczych z dnia 9 listopada 2006 r.;
- wyrokiem z dnia 2 lipca 2009 r., sygn. akt _____, Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną od powyższego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G _____.

Zestawienie powyższych najważniejszych okoliczności opisywanego stanu faktycznego prowadzi do wniosku, iż postępowanie kontrolne było prowadzone wobec Skarżącej przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w G _____ od dnia **26 kwietnia 2005 r.** do dnia **30 października 2006 r.**, czyli przez **553 dni**. Natomiast zastosowane wobec Skarżącej zabezpieczenie zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe w latach 2000-2002 istniało w okresie od dnia **19 września 2005 r.** do dnia **30 października 2006 r.**, czyli przez **407 dni**, przy czym okres ten w całości pokrywał się z czasem prowadzenia wobec Skarżącej postępowania kontrolnego przez organ kontroli skarbowej.

Za cały wskazany powyżej okres **553 dni**, w którym toczyło się wobec Skarżącej postępowanie kontrolne, zostały naliczone i wyegzekwowane od Skarżącej odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe w latach 2000-2002, choć niewątpliwie decyzje organu I instancji nie zostały doręczone Skarżącej w terminie trzech miesięcy od dnia wszczęcia postępowania (art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej), a dodatkowo przez **407 dni** z tego okresu istniało zabezpieczenie obejmujące środki pieniężne, które zostały następnie – w trybie egzekucji – zaliczone na poczet wspomnianych zaległości podatkowych (art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

Stan prawny

I. Charakterystyka kontroli skarbowej

1. Na mocy ustawy o kontroli skarbowej, obowiązującej od dnia 7 lutego 1992 r., ustawodawca wyodrębnił pion organów i jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej, stawiając przed nim określone cele, określając zakres i formy działania oraz procedury kontrolne¹. Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, *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*. Natomiast do zakresu kontroli skarbowej, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej, należy *kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych*. Trzeba wskazać, że w sprawie, której dotyczy niniejsza skarga konstytucyjna, miała miejsce kontrola właśnie w zakresie, o którym mowa w zacytowanym wyżej art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej. Jak z kolei stanowi art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej, kontroli tej podlegają podmioty zobowiązane do świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa lub państwowych funduszy celowych. Również i ta okoliczność wystąpiła w sprawie, której dotyczy niniejsza skarga konstytucyjna, albowiem Skarżąca była obowiązana do uiszczania na rzecz Skarbu Państwa należności z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób prawnych.

2. Regulacja postępowania kontrolnego została usytuowana w rozdziale 3 ustawy o kontroli skarbowej, zatytułowanym „Postępowanie kontrolne”. W początkowym okresie obowiązywania ustawy o kontroli skarbowej, kontrola skarbową – w zakresie prawidłowości i rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa – ograniczała się w istocie rzeczy do ustalenia stanu obowiązującego (wyznaczeń), ustalenia stanu faktycznego (wykonań), porównania wykonań z wyznaczeniami i wyjaśnienia przyczyn ich ewentualnych

¹ Por. E. Ruśkowski, W. Stachurski, *Kontrola skarbową i jej funkcje* [w:] *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga Jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2008, str. 460.

niezgodności. Sytuacja ta uległa zmianie z dniem 1 stycznia 1997 r., kiedy organom kontroli skarbowej przyznano uprawnienia orzecznicze w sprawie wymiaru zobowiązań podatkowych.

Tryb procedowania organów kontroli skarbowej został unormowany w szczególny sposób w rozdziale 3 ustawy o kontroli skarbowej, natomiast w zakresie w niej nieuregulowanym do postępowania kontrolnego stosowano przepisy innych ustaw (szerzej omawianych w pkt. II poniżej). Ustawa o kontroli skarbowej pierwotnie regulowała samodzielnie takie kwestie, jak: zapoznanie kontrolowanego z jego prawami i obowiązkami (art. 15 ustawy o kontroli skarbowej), czas i miejsce prowadzenia czynności kontrolnych oraz możliwość żądania złożenia przez kontrolowanego oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień (art. 16 ustawy o kontroli skarbowej), obowiązki kontrolowanego (art. 17 ustawy o kontroli skarbowej), uprawnienia inspektora kontroli skarbowej w toku postępowania (art. 18 ustawy o kontroli skarbowej), prawo kontrolowanego do uczestnictwa w czynnościach podejmowanych przez inspektora kontroli skarbowej, w szczególności w przeprowadzaniu dowodów (art. 19 ustawy o kontroli skarbowej), badanie dokumentów (art. 20 ustawy o kontroli skarbowej), dokumentowanie czynności kontrolnych (art. 21 ustawy o kontroli skarbowej), podpisywanie protokołów z czynności kontrolnych i składanie zastrzeżeń do ich treści (art. 22 ustawy o kontroli skarbowej), zapoznanie kontrolowanego z ustaleniami kontroli (art. 23 ustawy o kontroli skarbowej).

Efektem końcowym kontroli, prowadzonej na podstawie przepisów rozdziału 3 ustawy o kontroli skarbowej, był – w początkowej fazie obowiązywania tej ustawy – wynik kontroli, zawierający ostateczne ustalenia i wnioski z kontroli (art. 24 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 1997 r.).

Omówiony wyżej stan prawny uległ od dnia 1 stycznia 1997 r. istotnej zmianie, w zakresie dotyczącym form prawnych zakończenia postępowania kontrolnego. Tego dnia weszła bowiem w życie nowelizacja art. 24 ustawy o kontroli skarbowej, przyznająca organom kontroli skarbowej prawo do wydania decyzji, gdy ustalenia kontroli dotyczyły podatków i innych należności budżetowych, których określanie lub ustalanie należało do właściwości urzędów skarbowych (por. art. 24 ust. 2 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej w brzmieniu obowiązującym w dniu 1 stycznia 1997 r.). Jak z powyższego wynika, od dnia 1 stycznia 1997 r. organy kontroli skarbowej uzyskały uprawnienie do władczego orzekania o sytuacji

prawnopodatkowej podmiotów prawa podatkowego w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych.

Z kolei do istotnej zmiany trybu prowadzenia postępowania kontrolnego przez organy kontroli skarbowej doszło z dniem 1 stycznia 2003 r., na mocy ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387). Ustawodawca postanowił bowiem o uchyleniu przywołanych powyżej przepisów ustawy o kontroli skarbowej, regulujących samodzielnie poszczególne aspekty związane z prowadzeniem postępowania kontrolnego. Z uwagi na to, poszerzeniu uległ zakres odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej w tym postępowaniu. Stąd ustawodawca postanowił, o czym szerzej w pkt. II.4 poniżej, że przez użyte w ustawie o kontroli skarbowej określenia organ kontroli skarbowej i postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej, należy rozumieć odpowiednio: organ podatkowy, postępowanie podatkowe lub kontrolę podatkową (art. 31 ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy o kontroli skarbowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r.). Konsekwencją tego jest zunifikowanie procedury kontrolnej i podatkowej, które od tego czasu są prowadzone według identycznych zasad.

3. Z uwagi na wynikającą z unifikacji procedur kontrolnych tożsamość zasad i trybu procedowania organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych, wypada przyrzeć się zasadom dobierania podmiotów do kontroli prowadzonej przez organy kontroli skarbowej, w szczególności pod kątem sprawdzenia, czy sam ustawodawca poddaje postępowaniu kontrolnemu określone kategorie podmiotów.

Planowanie kontroli jest uregulowane jedynie w trzech artykułach ustawy o kontroli skarbowej. Zgodnie z pierwszym z nich, art. 10 ust. 2 pkt 6 ustawy o kontroli skarbowej, *Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej ustala plany kontroli*. Jak stanowi kolejny przepis dotyczący omawianej kwestii – art. 11 ust. 2 pkt 2 ustawy o kontroli skarbowej, *dyrektor urzędu kontroli skarbowej ustala plany kontroli*. Następnym przepisem normującym kwestie planowania kontroli jest art. 12 ustawy o kontroli skarbowej, w którego ust. 1 ustawodawca postanowił, że *kontrola skarbową jest prowadzona zgodnie z planem kontroli*. Zgodnie zaś z art. 12 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej, *plany kontroli ustalają dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej stosownie do zadań określonych przez Generalnego Inspektora Kontroli*

Skarbowej. Wreszcie, przepis art. 12 ust. 3 przewiduje, iż kontrola skarbowa może być również prowadzona poza planem kontroli, w oparciu o uzyskane informacje lub materiały albo przeprowadzone analizy.

Jak wynika z przytoczonych wyżej przepisów prawa, kontrola skarbowa może być prowadzona zgodnie z planem lub *ad hoc*, gdy okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne podjęcie kontroli.

Analiza wyżej cytowanych przepisów, z uwagi na ich niezwykle ogólnikową treść, prowadzi do wniosku, prezentowanego również w literaturze przedmiotu, iż „ustawodawca nie określa wprost zasad sporządzania planów kontroli skarbowej (postępowania kontrolnego) (...)”². W rezultacie, określenie listy konkretnych, zindywidualizowanych podmiotów, wytypowanych do kontroli prowadzonej przez organ kontroli skarbowej, leży w gestii dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Ustawa nie wskazuje przy tym żadnych przesłanek merytorycznych, których wystąpienie powodowałoby obowiązek wszczęcia postępowania kontrolnego wobec danego, ściśle określonego, podmiotu prawa podatkowego.

Warto w tym miejscu zauważyć, że istnieje możliwość poddania konkretnych podmiotów władztwu ściśle określonych organów aparatu skarbowego poprzez posłużenie się kryteriami obiektywnymi, wynikającymi z przepisów prawa powszechnie obowiązującego. Przykładu dostarcza art. 5 ust. 9a pkt 1 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.; powoływanej dalej jako „**ustawa o urzędach i izbach skarbowych**”). Przywołany przepis stanowi, że *terytorialny zasięg działania określonego urzędu skarbowego wyłącznie w zakresie niektórych kategorii podatników, może obejmować terytorialny zasięg działania innych urzędów skarbowych*. Z kolei przepis art. 5 ust. 9b ustawy o urzędach i izbach skarbowych wymienia podmioty (np. podatkowe grupy kapitałowe, zakłady ubezpieczeń, banki, fundusze inwestycyjne, itp.), które mogą być poddane właściwości konkretnego urzędu skarbowego, precyzując, iż określenie zasięgu działania oraz siedziby naczelników urzędów i dyrektorów izb skarbowych dla tych podatników nastąpi w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanego w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw administracji publicznej (zob. art. 5 ust. 9c ustawy o urzędach i izbach skarbowych). Tytułem uzupełnienia

² J. Kulicki, *Kontrola skarbowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, pkt 2 komentarza do art. 12.

należy zauważyć, że w wykonaniu przywołanej delegacji Minister Finansów wydał rozporządzenie z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz. U. Nr 209, poz. 2027 ze zm.).

Z uwagi na powyższe wypada podnieść, że ustawodawca, chcąc poddać ściśle określone podmioty wyłącznie rygorom postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej, powinien w drodze przepisów ustawowych wyodrębnić taką kategorię podmiotów. Ale nawet wówczas wyłączenie stosowania do tych podmiotów art. 54 Ordynacji podatkowej byłoby trudne do uzasadnienia albo wręcz niemożliwe.

4. Przypomnieć bowiem należy, że do dnia 31 grudnia 1996 r. (tj. do momentu uzyskania przez organy kontroli skarbowej uprawnień orzeczniczych w sprawach podatkowych) postępowanie kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej w sprawach podatkowych, stanowiło typową kontrolę prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych przez podmioty prawa podatkowego, polegającą na ustaleniu stanu obowiązującego (wyznaczeń), ustaleniu stanu faktycznego (wykonań), porównaniu wykonań z wyznaczeniami i wyjaśnieniu przyczyn ich ewentualnych niezgodności. Przed wspomnianą datą organy kontroli skarbowej nie orzekały władczo o sytuacji prawnopodatkowej podmiotów prawa podatkowego, zaś w wypadku skierowania sprawy na drogę postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych (zob. art. 27 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 1996 r.), sporządzony przez organ kontroli skarbowej wynik kontroli stanowił jeden z dowodów w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez organ podatkowy³.

Natomiast, przyznanie organom kontroli skarbowej z dniem 1 stycznia 1997 r. uprawnienia do wydawania decyzji podatkowych doprowadziło do sytuacji, w której – gdy ustalenia kontroli dotyczą podatków – organy kontroli skarbowej pełnią funkcję organów podatkowych, orzekających o wymiarze podatków⁴. Umożliwienie organom kontroli

³ Co do tezy o charakterze wyniku kontroli w postępowaniu podatkowym zob. R. Mastalski, *Brak spójności w systemie kontroli*, „Przegląd Podatkowy” 1994 nr 8, str. 7.

⁴ E. Ruśkowski, *Cel i zakres przedmiotowy kontroli skarbowej a zakres działania jej organów* [w:] *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997; Księga pamiątkowa L. Kurowskiego*, Warszawa 1998, str. 150.

skarbowej wydawania decyzji podatkowych, spowodowało również powstanie dualizmu organów orzekających w sprawach podatkowych⁵.

5. Odnosząc powyższe ustalenia do stanu faktycznego, którego dotyczy niniejsza skarga konstytucyjna, należy zauważyć, że zasada, zgodnie z którą odsetek za zwłokę nie nalicza się, jeżeli w postępowaniu zabezpieczającym organ podatkowy, przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub przed upływem terminu płatności podatku, dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie po upływie terminu płatności podatku, środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych (por. art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r.), była respektowana również wówczas, gdy postępowanie wymiarowe (kontrolne) prowadził organ kontroli skarbowej. Podobnie, zasada wyrażona w zmodyfikowanym od dnia 1 stycznia 2003 r. art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, wedle którego odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych (w które przekształciły się zobowiązania podatkowe powstające zarówno z mocy prawa jak i z mocy decyzji) nie nalicza się 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, była obowiązującą w sytuacji, gdy postępowanie wymiarowe (kontrolne) prowadził organ kontroli skarbowej. Jak zostanie wskazane poniżej w pkt. II.5-6 poniżej, wyłączenie stosowania wobec podmiotów prawa podatkowego przepisów art. 54 Ordynacji podatkowej w sytuacji, gdy postępowanie wymiarowe (kontrolne) prowadził organ kontroli skarbowej, nastąpiło dopiero z dniem 1 września 2003 r., a w związku z tym od dnia 1 stycznia 1997 r. do dnia 31 sierpnia 2003 r. okoliczność prowadzenia postępowania wymiarowego przez organ kontroli skarbowej nie miała znaczenia prawnego dla stosowania regulacji art. 54 Ordynacji podatkowej.

6. Opisana w pkt. I.2 powyżej nowelizacja ustawy o kontroli skarbowej, która z dniem 1 stycznia 2003 r. uchyliła szczególne regulacje ustawy o kontroli skarbowej, dotyczące sposobu i trybu prowadzenia postępowania kontrolnego, rozciągając tym samym odpowiednie

⁵ Por. E. Ruśkowski, W. Stachurski, *Kontrola skarbowa i jej funkcje* [w:] *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga Jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2008, str. 466.

stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej w postępowaniu kontrolnym, doprowadziła w istocie rzeczy do całkowitego poddania instytucji kontroli skarbowej zasadom postępowania podatkowego uregulowanym w Ordynacji podatkowej. Zjawisko to określono w literaturze mianem „unifikacji procedur kontrolnych” (zawartych w Ordynacji podatkowej i w ustawie o kontroli skarbowej), zlikwidowano bowiem odrębną procedurę kontroli skarbowej, a kontrola podatkowa jako jedyna procedura kontrolna upodobniła się do dotychczasowego modelu kontroli skarbowej, skutkiem czego w Ordynacji podatkowej przyjęto jednolite reguły wszczęcia, prowadzenia i zakończenia kontroli podatkowej. Skreślono też zasadniczą część przepisów ustawy o kontroli skarbowej traktujących o postępowaniu kontrolnym, jak również wprowadzono słowniczek pojęć używanych w ujednoliconej procedurze kontrolnej⁶.

Z uwagi na opisaną wyżej unifikację procedur, w literaturze wskazano również, iż pomimo różnic strukturalnych w ramach aparatu skarbowego (dualizm organów: organy podatkowe i organy kontroli skarbowej), jak również pomimo rozbudowanego katalogu celów organów kontroli skarbowej, w sprawach wymiaru zobowiązań podatkowych zadania i uprawnienia obydwu pionów administracji skarbowej są identyczne. Jak zauważa R. Zelwiański, *„Mimo rozbudowanego w ustawie o kontroli skarbowej celu działalności kontrolnej, w istocie cele jakie stawia przed sobą kontrola skarbowa i kontrola podatkowa nie różnią się, co zresztą w literaturze przedmiotu wielokrotnie podnoszono. Celem kontroli jest bowiem zawsze „sprawdzanie wywiązywania się kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego” (art. 281 § 2 ordynacji podatkowej). Jest to określenie bardzo pojemne, obejmujące także cele kontroli skarbowej. Warto też zwrócić uwagę, że zarówno organy kontroli skarbowej, jak i kontroli podatkowej [organy podatkowe – przyp. aut.] należą do szeroko pojętej administracji finansów publicznych i podporządkowane są Ministrowi Finansów”*⁷. Zacytowane stanowisko jest zasadne również z uwagi na omówioną wyżej tożsamość procedur, na podstawie których działają organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

Na występującą dwutorowość postępowania wymiarowego, realizowanego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, wskazywano w literaturze jeszcze przed

⁶ D. Szubielska, *Kontrola skarbowa czyli łamanie procedury kołem*, „Przegląd Podatkowy” 2003 nr 10, str. 5.

⁷ R. Zelwiański, *Kontrola skarbowa czy policja skarbowa*, „Przegląd Podatkowy” 2003 nr 2, str. 54.

„unifikacją” procedur kontrolnych⁸. W szczególności R. Mastalski podnosił kwestię tożsamości przedmiotu działania organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w dziedzinie wymiaru zobowiązań podatkowych⁹, a więc tożsamości organów aparatu skarbowego w płaszczyźnie kompetencyjnej (przedmiotowej). Z uwagi na powyższe uznać należy, iż z punktu widzenia podmiotu prawa podatkowego nieistotna jest kwestia celów przyświecających danemu organowi aparatu skarbowego (organowi podatkowemu, organowi kontroli skarbowej), gdy wszczyna on postępowanie wobec podmiotu prawa podatkowego. Istotne jest natomiast to, że dany organ dysponuje kompetencją do wydania wobec podmiotu decyzji wymierzającej zobowiązanie podatkowe.

Jak wynika z powyższej analizy, od dnia 1 stycznia 1997 r. dwie struktury aparatu skarbowego – organy podatkowe i organy kontroli skarbowej – są umocowane do prowadzenia postępowań w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych, zaś od dnia 1 stycznia 2003 r. przywołane organy procedują na podstawie tych samych zasad i tego samego trybu.

7. Zauważyć w tym miejscu również należy, że od dnia 1 stycznia 2003 r. obowiązuje (szerzej omówiony w pkt. III.3-4 poniżej) przepis art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym odsetek za zwłokę nie nalicza się 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. Wypada więc stwierdzić, że wyrażona w nim zasada – w okresie od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2003 r. – dotyczyła także tych podmiotów prawa podatkowego, wobec których postępowanie wymiarowe prowadził organ kontroli skarbowej. Od dnia 1 września 2003 r. dotyczy ona tylko tych podmiotów prawa podatkowego, wobec których postępowanie wymiarowe prowadzi organ podatkowy.

8. Poczynione ustalenia prowadzą do wniosku, że od dnia 1 września 2003 r. (z uwagi na omówioną w pkt. II.5-6 poniżej nowelizację art. 31 ustawy o kontroli skarbowej) obowiązek zapłaty odsetek od zaległości podatkowych przez podmioty prawa podatkowego posiadające

⁸ Zob. R. Mastalski, *Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, „Przegląd Legislacyjny” 2001 nr 4, str. 72.

⁹ R. Mastalski, *Brak spójności w systemie kontroli*, „Przegląd Podatkowy” 1994 nr 8, str. 8.

zaległości, determinowany jest przez okoliczność, który z dwóch pionów aparatu skarbowego prowadzi wobec tych podmiotów postępowanie wymiarowe.

Należy równocześnie zauważyć, że zarówno organy podatkowe, jak i organy kontroli skarbowej, są tymi samymi organami, oceniając kwestię z punktu widzenia kompetencji, jakimi dysponują względem podmiotów prawa podatkowego w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych. Organy te różnią się jedynie ze względów strukturalno-organizacyjnych. Trzeba jednak przyjąć, iż podziału organów administracji publicznej powinno się dokonywać według kryterium przedmiotu ich działania, jak również według kryterium kompetencji, którymi w tym przedmiocie dysponują wobec konkretnych podmiotów poddanych ich władztwu.

W stanie faktycznym, którego dotyczy niniejsza skarga konstytucyjna, zarówno organy podatkowe, jak i organy kontroli skarbowej były uprawnione do wszczęcia i prowadzenia postępowania mającego na celu dokonanie wymiaru zobowiązań podatkowych obciążających Skarżącą, jak również do wydania decyzji w sprawach tych zobowiązań. Skoro więc organy te dysponowały względem Skarżącej tymi samymi uprawnieniami w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych i formalnie każdy z nich mógł dokonać wymiaru ciążących na niej zobowiązań podatkowych, stwierdzić należy, iż z punktu widzenia Skarżącej, ewentualne różnice pomiędzy organami podatkowymi a organami kontroli skarbowej tracą jakiegokolwiek znaczenie.

Skoro zaś z punktu widzenia kryterium kompetencji w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych nie ma różnicy pomiędzy organami podatkowymi a organami kontroli skarbowej, nie znajduje uzasadnienia sytuacja, w której podmiotom poddanym władztwu tych organów przysługują różne uprawnienia w zależności od tego, który organ dokonuje wymiaru zobowiązań podatkowych.

Przepisem prawa, który różnicuje sytuację prawną podmiotów poddanych kontroli organów aparatu skarbowego w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych, uzależniając tę sytuację od tego, który z organów tegoż aparatu (podatkowy czy kontroli skarbowej) wszczął i prowadzi postępowanie wymiarowe, jest omówiony w pkt. II poniżej przepis art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej. Należy w tym miejscu zauważyć, że zgodnie z przywołanym przepisem, jeśli postępowanie zmierzające do wymierzenia zobowiązania podatkowego

proceedzi organ kontroli skarbowej, podmiot prawa podatkowego, względem którego toczy się postępowanie, nie ma możliwości skorzystania z przepisów art. 54 Ordynacji podatkowej, przewidujących sytuacje, w których nie nalicza się odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. W stanie faktycznym niniejszej sprawy przepisami tymi były art. 54 § 1 pkt 1 i pkt 7 Ordynacji podatkowej. Wypada jednocześnie zauważyć, że gdyby postępowanie wobec Skarżącej wszczął, przeprowadził i decyzje wymiarowe wydał właściwy organ podatkowy, wówczas powołane przepisy art. 54 § 1 pkt 1 i pkt 7 Ordynacji podatkowej znalazłyby w odniesieniu do Skarżącej pełne zastosowanie.

Z uwagi na powyższe, Skarżąca podnosi, że wprowadzenie sztucznego podziału organów aparatu skarbowego, pomimo tożsamości ich kompetencji „wymiarowych”, na te, których działanie w sprawie wymiaru zobowiązań podatkowych wyłącza stosowanie względem podmiotu opodatkowanego przepisów art. 54 § 1 pkt 1 i pkt 7 Ordynacji podatkowej oraz na te, których działanie w tej samej sprawie zastosowania przywołanych przepisów Ordynacji podatkowej nie wyłącza, prowadzi w dalszej konsekwencji do niczym nieuzasadnionego zróżnicowania uprawnień podmiotów prawa podatkowego podlegających władztwu tych organów.

9. Skarżąca wskazuje zarazem, iż znane jest jej stanowisko zajęte przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 lutego 2001 r., sygn. K 19/19, zgodnie z którym *„brak jest (...) podstaw do twierdzenia, że wprowadzenie (...) dwóch reżimów kontroli [prowadzonej przez organy podatkowe i przez organy kontroli skarbowej – przyp. aut.] podzieliło podatników na dwie odrębne kategorie kontrolowanych o zróżnicowanym zakresie praw i obowiązków. Jak wyżej już podniesiono, każdy podatnik może zostać poddany obu reżimom kontroli skarbowej. Ustawa nie zawiera tu żadnych wyłączeń podmiotowych. Po objęciu podatnika postępowaniem określonym ustawą o kontroli skarbowej, kontrola ta jest już prowadzona na takich samych zasadach w stosunku do wszystkich. W świetle powyższego nie może być więc mowy o takim zróżnicowaniu sytuacji podatnika, o jakim mowa w uzasadnieniu wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, i w konsekwencji - o naruszeniu zasady równej dla wszystkich ochrony prawnej własności i innych praw majątkowych, o jakiej mowa w art. 64 ust. 2 konstytucji”*. W ocenie Skarżącej, Trybunał Konstytucyjny, wypowiadając się w kwestii, czy możliwość poddania podmiotów prawa kontroli każdego z dwóch pionów aparatu skarbowego różnicuje te podmioty, oparł się na kryterium

określonym wyżej jako strukturalno-organizacyjne. Mianowicie Trybunał doszedł do przekonania, że okoliczność, iż kontrolowany na gruncie postępowania kontrolnego jest w gorszej sytuacji prawnej niż kontrolowany poddany postępowaniu podatkowemu, nie ma znaczenia prawnego, gdyż każdy podmiot może być poddany zarówno jednej jak i drugiej procedurze. Trybunał przyjął tym samym *implicite*, że podmioty kontrolowane mogą być różnicowane ze względu na cechę wyływającą z organizacyjno-strukturalnego kryterium podziału organów aparatu skarbowego, a nie z kryterium kompetencji, jakimi w danym zakresie spraw organy te dysponują względem podatników. Jak bowiem podniósł Trybunał Konstytucyjny, „*po objęciu podatnika postępowaniem określonym ustawą o kontroli skarbowej, kontrola ta jest już prowadzona na takich samych zasadach w stosunku do wszystkich*”.

Tymczasem, w ocenie Skarżącej, należy zważyć również na spostrzeżenia Trybunału Konstytucyjnego zawarte w wyroku z 20 czerwca 2005 r., sygn. K 4/04. Jak bowiem wskazał Trybunał, „*zasadnicze miejsce w kontroli skarbowej zajmuje kontrola prawa podatkowego. (...) Kontrola skarbowa w przedmiocie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków pokrywa się w znacznym stopniu z kontrolą podatkową zdefiniowaną w art. 281 § 2 ordynacji podatkowej, wykonywaną przez organy podatkowe (zob. J. Kulicki, Kontrola skarbowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC 2004, s. 52-53)*”. W ocenie Skarżącej, słusznie Trybunał zauważył, iż kompetencje organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych pokrywają się. Mając na uwadze poczynione wyżej rozważania w kwestii kryteriów podziału organów administracji publicznej, należy zauważyć, że zacytowane stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wpisuje się swą treścią w nurt dążenia do oceniania tożsamości względnie różnorodności organów państwa przy pomocy kryterium kompetencji w danym zakresie, a nie przy pomocy kryterium strukturalno-organizacyjnego.

Odnosząc powyższe do stanu faktycznego, którego dotyczy niniejsza skarga konstytucyjna, wypada podnieść, że również w literaturze podkreślono, iż „*mimo rozbudowanego w ustawie o kontroli skarbowej celu działalności kontrolnej, w istocie cele jakie stawia przed sobą kontrola skarbową i kontrola podatkowa [przynajmniej w zakresie kontroli prawidłowości*

wykonywania obowiązków podatkowych przez podmioty prawa podatkowego – przyp. aut.] *nie różnią się, co zresztą w literaturze przedmiotu wielokrotnie podnoszono*¹⁰.

Wypada również wskazać, iż Trybunał podniósł aspekt pokrywania się kontroli skarbowej (w przedmiocie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków) z kontrolą podatkową zdefiniowaną w Ordynacji podatkowej, z uwagi na potrzebę dokonania oceny zasadności pozyskiwania przez wywiad skarbowy – działający w ramach kontroli skarbowej – informacji o osobach. Trybunał argumentował, iż na gruncie Ordynacji podatkowej i w ustawach regulujących poszczególne podatki, istnieją liczne, wystarczające, instrumenty prawne, pozwalające na kontrolę prawidłowości rzetelności wykonywania zobowiązań podatkowych objętych kontrolą skarbową. Owa tożsamość kompetencyjna przemawia w ocenie Trybunału za koniecznością uwzględnienia przy konstruowaniu przepisu głęboko ingerującego w sferę prywatności jednostki (tu: pozwalającego na gromadzenie przez wywiad skarbowy informacji o osobach) zarówno zasad przyzwoitej legislacji, jak i kwestii proporcjonalności przyjmowanego środka. Trybunał wskazał przy tym, że nie jest wystarczającym, aby stosowane środki sprzyjały celom regulacji, do których zostają wprowadzone, aby ułatwiały ich osiągnięcie czy też były wygodne dla władzy, która ma je wykorzystać dla osiągnięcia tych celów.

Odnosząc powyższe ustalenia do stanu faktycznego, którego dotyczy niniejsza skarga konstytucyjna, trzeba zauważyć, że kryterium pozwalającym na zróżnicowanie podmiotów prawa, może być jedynie kryterium kompetencji organów administracji publicznej, którymi owe organy dysponują względem tych podmiotów. Powyższe ilustruje następujący przykład: podmioty prawa poddane władztwu organów nadzoru budowlanego różnią się od podmiotów prawa podlegających władztwu organów kontroli skarbowej nie dlatego, że organy kontroli skarbowej stanowią strukturę odrębną od organów nadzoru budowlanego, ale dlatego, że każde z tych organów orzekają w innych sprawach i dysponują innymi kompetencjami w zakresie praw i obowiązków podmiotów prawa wynikających z prawa materialnego. Takie rozróżnienie bynajmniej nie zachodzi pomiędzy organami podatkowymi a organami kontroli skarbowej w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych, bowiem w zakresie tym przywołane organy orzekają w tym samym przedmiocie i dysponują tymi samymi

¹⁰ R. Zelwiański, *Kontrola skarbowa czy policja skarbowa*, „Przeгляд Podatkowy” 2003 nr 2, str. 54.

kompetencjami, zaś różnice strukturalne pomiędzy nimi nie mogą uzasadniać tezy o dopuszczalności różnicowania uprawnień podmiotów podlegających władztwu jednych albo drugich organów. W ocenie Skarżącej, sprawa podatkowa jest jedna (np. określenie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2000), natomiast okoliczność, który z organów aparatu skarbowego w niej orzeka jest kwestią organizacji tego aparatu, która nie może rzutować na zakres praw i obowiązków podmiotu w danej sprawie.

Powyższa argumentacja prowadzi do wniosku, że w stanie faktycznym, którego dotyczy skarga konstytucyjna, cechą relewantną (istotną) z punktu widzenia praw i obowiązków podatników jest tylko i wyłącznie okoliczność, iż podatnik posiada zaległość podatkową. Nie może mieć natomiast żadnego znaczenia prawnego to, jaki organ aparatu skarbowego – podatkowy czy kontroli skarbowej – stwierdzi istnienie i rozmiar tej zaległości w drodze decyzji określającej.

Problem zróżnicowania sytuacji prawnej podatników przy użyciu racjonalnie nieuzasadnionego kryterium podziału, wywodzącego się ze strukturalno-organizacyjnego rozróżnienia organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, został dostrzeżony przez wybitnych przedstawicieli doktryny prawa podatkowego. Jak wskazał E. Ruśkowski, „(...) natychmiastowych zmian wymaga przepis art. 31 ust. 1 u.k.s. [ustawy o kontroli skarbowej – przyp. aut.]. Nieuzasadnione jest zawarte w tym przepisie wyłączenie w postępowaniu kontrolnym skutków wynikających z art. 54 o.p. [Ordynacji podatkowej – przyp. aut.]. Za okresy opóźnień w tym postępowaniu nie powinno się kontrolowanym naliczać odsetek za zwłokę. Obecny stan prawny w sposób ewidentny prowadzi do pogorszenia sytuacji podatnika tylko z tego względu, że postępowanie wobec niego wszczął organ kontroli skarbowej, a nie organ podatkowy”¹¹. Podobnie krytycznie wobec regulacji zaskarżonego art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej wypowiedzieli się W. Nykiel i A. Mariański. Zauważyli oni, iż „zgodnie z art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, z wyłączeniem art. 54 tej ustawy. Artykuł 54 o.p. wyłącza naliczanie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Przykładowo, zgodnie z pkt 6 tego artykułu nie

¹¹ E. Ruśkowski, [w:] L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, str. 139.

*nalicza się odsetek 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; a zgodnie z pkt 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. Tak więc w przypadku kontroli prowadzonej przez organy podatkowe w pewnych sytuacjach nie nalicza się odsetek, a takie wyłączenie nie dotyczy kontroli skarbowej. Nie ulega wątpliwości, iż brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia merytorycznego dla takiego zróżnicowania, a zatem należy postulować dokonanie odpowiednich zmian unormowań w tym zakresie*¹². Z cytowanych wyżej wypowiedzi wybitnych znawców prawa podatkowego ewidentnie wynika, iż wadliwość konstrukcji art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej polega na dyskryminacyjnym zróżnicowaniu przez ten przepis sytuacji prawnej podatników poddanych kontroli prowadzonej przez organ kontroli skarbowej w porównaniu z podatnikami poddanymi kontroli prowadzonej przez organ podatkowy. Przywołani autorzy zgodnie postulują dokonanie zmiany art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, która przywróciłaby równość podatników poprzez usunięcie dyskryminującego kryterium różnicującego, jakim jest strukturalno-organizacyjny podział organów aparatu skarbowego na organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

10. Wypada również zauważyć, że przepisy prawa nie określają sytuacji, w których dany podmiot może stać się stroną postępowania wymiarowego (kontrolnego) prowadzonego przez organ kontroli skarbowej, albo stroną postępowania wymiarowego (podatkowego) prowadzonego w tym samym celu przez organ podatkowy. W literaturze podniesiono, iż „często przypadek decyduje o tym, czy podatnik poddany będzie ostrzejszym rygorom unormowanym w ustawie o kontroli skarbowej, czy też przewidzianym w przepisach ordynacji podatkowej”¹³, bowiem, jak podkreślali autorzy, „przepisy ustawy o kontroli podatkowej nie ustalają (...) jakichkolwiek przesłanek merytorycznych dotyczących postępowania podatkowego prowadzonego przez urzędy skarbowe lub inspektora kontroli skarbowej”¹⁴. Z okoliczności tej Trybunał Konstytucyjny w omówionym wyżej wyroku z dnia 13 lutego

¹² W. Nykiel, A. Mariański, *Potrzeba zmian prawa podatkowego – reforma a bieżące udoskonalenia*, „Przegląd Podatkowy” 2008 nr 5, str. 10.

¹³ R. Zelwiański, *Kontrola skarbowa czy policja skarbowa*, „Przegląd Podatkowy” 2003 nr 2, str. 54.

¹⁴ R. Mastalski, *Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych ustaw*, „Przegląd Legislacyjny” 2001 nr 4, str. 72.

2001 r., sygn. K 19/99, wyprowadził tezę o braku zróżnicowania praw podatników posiadających zaległości podatkowe wskazując, iż „*po objęciu podatnika postępowaniem określonym ustawą o kontroli skarbowej, kontrola ta jest już prowadzona na takich samych zasadach w stosunku do wszystkich*”. Niemniej jednak Skarżąca wykazała powyżej, że zacytowane stanowisko było wynikiem posłużenia się przez Trybunał, przy wyborze cechy relewantnej, kryterium podziału organów administracji publicznej ze względu na kwestie strukturalno-organizacyjne, a nie kompetencyjne. Stąd, w ocenie Skarżącej, przyjęcie kryterium kompetencyjnego powoduje, że okoliczność przypadkowości w doborze kontrolowanych do postępowania kontrolnego wspiera tezę o naruszeniu przez art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej konstytucyjnych praw i wolności Skarżącej, a nie jej przeczy.

Przypadkowość w doborze podmiotów, wobec których zostanie wszczęte postępowanie kontrolne przez organy kontroli skarbowej, jak również okoliczność, iż dobór ten został pozostawiony swobodnemu uznaniu organów kontroli skarbowej, została zauważona również w przygotowanej przez Najwyższą Izbę Kontroli, Departament Budżetu i Finansów (powoływanej dalej w skrócie jako: „**NIK**”) „Informacji o wynikach kontroli prowadzenia przez organy skarbowe postępowań podatkowych i kontrolnych”¹⁵. Jak wskazano w przedmiotowej informacji, „*w 2001 r. urzędy kontroli skarbowej zakończyły łącznie 25.465 kontroli, z czego 52,8% stanowiły kontrole objęte planami opracowanymi przez urzędy we własnym zakresie (13.450), 7,1% kontroli zostało zrealizowanych w ramach planów kontroli koordynowanych opracowanych przez Ministerstwo Finansów (1.808), a 40,1% zrealizowano według własnego rozeznania lub na zlecenie innych organów jako kontrole pozaplanowe – doraźne (10.207)*” (str. 37 Informacji). Z powyższego wynika, że 92,9% wszystkich kontroli przeprowadzonych przez organy kontroli skarbowej (a więc i dobór 92,9% kontrolowanych) zostało zaplanowanych lub podjętych *ad hoc* mocą dyskrecjonalnej decyzji danego organu kontroli skarbowej. Podobnie sytuacja wyglądała w roku 2002. Jak bowiem wskazała NIK, „*w 2002 r. urzędy kontroli skarbowej zakończyły łącznie 23.207 kontroli, z tego 79,9% stanowiły kontrole objęte planami opracowanymi przez urzędy we własnym zakresie (17.776), 6,3% kontroli zostało zrealizowanych w ramach planów kontroli koordynowanych opracowanych przez Ministerstwo Finansów (1.463), a 13,8% zrealizowano według własnego*

¹⁵ Informacja o wynikach kontroli prowadzenia przez organy skarbowe postępowań podatkowych i kontrolnych, NIK, Warszawa kwiecień 2004, źródło: http://bip.nik.gov.pl/pl/bip/wyniki_kontroli_wstep/inform2004/2004125/px_2004125.pdf (powoływana dalej w skrócie jako „**Informacja**”).

rozeznania lub na zlecenie innych organów jako kontrole pozaplanowe – doraźne (3.968)” (str. 38-39 Informacji). Wynika z tego, iż w roku 2002 aż 93,7% wszystkich kontroli przeprowadzonych przez organy kontroli skarbowej (a więc i dobór 93,7% kontrolowanych) zostało zaplanowanych lub podjętych *ad hoc* mocą dyskrecjonalnej decyzji tych organów. Charakterystyczne są przy tym sformułowania użyte przez NIK odnośnie opracowywania planów kontroli, jak również podejmowania kontroli *ad hoc* („we własnym zakresie”, „według własnego rozeznania”).

11. Wypada również podkreślić, że – jak wskazano w pkt. II.5 poniżej – wprowadzeniu do art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej wyłączenia odpowiedniego stosowania przepisu art. 54 Ordynacji podatkowej, towarzyszyło również wyłączenie odpowiedniego stosowania w toku postępowania kontrolnego przepisu art. 290 § 3 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z przywołanym przepisem, zawartym w dziale VI Ordynacji podatkowej „Kontrola podatkowa”, *protokół [kontroli – przyp. aut.] nie zawiera oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli*. Zacytowany przepis przestał obowiązywać od dnia 1 stycznia 2007 r. na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1590). Tymczasem, jak wynika z lektury biuletynu posiedzenia nr 171 Komisji Finansów Publicznych z dnia 7 maja 2003 r., nr biuletynu 1810/IV, rozpatrującej poprawki zgłoszone w drugim czytaniu do projektu rządowego omówionego w pkt. II.5 poniżej, wprowadzenie w art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej wyłączenia odpowiedniego stosowania art. 54 i art. 290 § 3 Ordynacji podatkowej uznano za konieczność w sytuacji, „*gdy czynności prowadzone przez inspektora łączą w sobie i kontrolę podatkową i prowadzenie postępowania podatkowego*”. Argumentowano bowiem, że w przeciwnym wypadku „*podatnik byłby zaskoczony ustaleniami w momencie wydania decyzji*” (fragmenty wypowiedzi dyrektora departamentu w Ministerstwie Finansów, Pana Sylwestra Zająca). Jak już jednak wyżej zauważono, przepis art. 290 § 3 Ordynacji podatkowej nie obowiązuje od dnia 1 stycznia 2007 r. Trudno natomiast twierdzić, że podatnik może być zaskoczony ustaleniami organu kontroli skarbowej w momencie wydania decyzji, na skutek stosowania wobec niego przepisu art. 54 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stanowi przecież o okresach, za które nie nalicza się odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, i nie ma nic wspólnego z informowaniem podatnika o wynikach postępowania kontrolnego. W związku z tym Skarżąca podnosi, o czym szerzej

w pkt. II.5 poniżej, że opierając się na dostępnych jej źródłach oficjalnych, nie jest w stanie zrekonstruować *ratio legis* wyłączenia odpowiedniego stosowania art. 54 Ordynacji podatkowej w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez organ kontroli skarbowej.

12. Z uwagi na powyższe, trzeba wyraźnie podkreślić, że wyłączenie stosowania art. 54 Ordynacji podatkowej w toku postępowania kontrolnego nie służyło i nie służy ochronie praw podmiotów, wobec których prowadzone jest postępowanie kontrolne. Nie przyczyniało się i nie przyczynia się również do usprawnienia postępowania kontrolnego, a wręcz odwrotnie. W stanie faktycznym, którego dotyczy niniejsza skarga konstytucyjna, organ kontroli skarbowej był zainteresowany, z fiskalnego punktu widzenia, przewlekłym prowadzeniem postępowania po to, aby od wymierzanych zaległości podatkowych narosła możliwie najwyższa kwota odsetek za zwłokę. Powyższe nie stanowi insynuacji Skarżącej, należy bowiem podnieść, że w prasie pojawiały się wielokrotnie sygnały, iż organy aparatu skarbowego kierowane zamiarem profiskalnym celowo procedują w taki sposób, aby wysokość odsetek za zwłokę była możliwie najwyższa – tzw. „hodowanie” odsetek za zwłokę (por. G. J. Leśniak, *Jak skarbowka hoduje odsetki*, „Rzeczpospolita” z 14 marca 2008 r.).

Jak z powyższego wynika, wyłączenie stosowania przepisu art. 54 Ordynacji podatkowej w toku postępowania kontrolnego jest nieadekwatne, a wręcz szkodliwe, z punktu widzenia szybkości i praworządności postępowania organów kontroli skarbowej. Narusza bowiem prawo podmiotu prawa podatkowego do uzyskania bez zbędnej zwłoki rozstrzygnięcia jego sprawy podatkowej, jak również – z uwagi na naliczanie odsetek za zwłokę w sytuacji, w której zgodnie z art. 54 Ordynacji podatkowej odsetki nie byłyby należne – prawo własności.

Opierając się na przywołanej wyżej Informacji, należy zauważyć, że wyłączenie stosowania wobec podmiotów kontrolowanych przez organy kontroli skarbowej przepisów art. 54 Ordynacji podatkowej nie zapobiega przewlekłości postępowania kontrolnego. NIK wskazała bowiem w zaleceniach pokontrolnych, skierowanych do urzędów kontroli skarbowej, na potrzebę wzmocnienia nadzoru nad długotrwałymi postępowaniami kontrolnymi, w celu poprawienia ich efektywności (por. str. 70 Informacji). Z powyższego wynika, że przewlekłość postępowań prowadzonych przez organy kontroli skarbowej jest m.in. pochodną nieefektywnego działania tych organów. Poprawieniu tej efektywności z całą pewnością nie

służy wyłączenie stosowania art. 54 Ordynacji podatkowej do podmiotów prawa podatkowego poddanych kontroli prowadzonej przez organy kontroli skarbowej.

Jeśli zaś chodzi o przewlekłość postępowania wynikającą z działań samych kontrolowanych należy zauważyć, że także i w tym wypadku wyłączenie stosowania art. 54 Ordynacji podatkowej nie znajduje uzasadnienia. Należy bowiem wskazać, że od 1 stycznia 2003 r. (a więc na dziewięć miesięcy przed nowelizacją art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, wyłączającą odpowiednie stosowanie art. 54 Ordynacji podatkowej w toku postępowania kontrolnego) przepisowi art. 54 § 2 Ordynacji podatkowej nadano nowe brzmienie, zgodnie z którym nie stosuje się przepisu wyłączającego naliczanie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej z powodu przekroczenia trzymiesięcznego terminu do wydania decyzji przez organ I instancji, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczyniła się strona lub jej przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu. Z uwagi więc na treść art. 54 § 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. nie sposób twierdzić, że wyłączenie stosowania w postępowaniu kontrolnym przepisu art. 54 Ordynacji podatkowej służy zapobieganiu utrudniania postępowania przez podmiot kontrolowany. Jeśli bowiem podmiot ten swoim zachowaniem doprowadzi do opóźnień w postępowaniu, okoliczność ta zostanie poddana ocenie właściwych organów, które będą miały możliwość wyciągnięcia ujemnych konsekwencji wobec podmiotu utrudniającego postępowanie kontrolne.

Powyższa analiza wykazała, że ustanowione w art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej wyłączenie odpowiedniego stosowania w postępowaniu kontrolnym przepisu art. 54 Ordynacji podatkowej jest zabiegiem niczym nieuzasadnionym, dyskryminującym i nieproporcjonalnym.

II. Tryb prowadzenia postępowania kontrolnego a kwestie nieuregulowane w ustawie o kontroli skarbowej – art. 31 tej ustawy

W rozdziale 3 ustawy o kontroli skarbowej, zatytułowanym „Postępowanie kontrolne”, uregulowano tryb prowadzenia postępowania kontrolnego przez organy kontroli skarbowej. Z uwagi na brak wyczerpującego określenia w powołanym rozdziale sposobu procedowania

organów kontroli skarbowej, ustawodawca skonstruował w art. 31 ustawy o kontroli skarbowej odesłanie do innych przepisów prawa.

1. Pierwotnie przepis art. 31 ustawy o kontroli skarbowej stanowił, że *w zakresie nie uregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i przepisy o zobowiązaniach podatkowych.*

2. W związku z wejściem w życie, z dniem 1 stycznia 1998 r., Ordynacji podatkowej, omawiany przepis ustawy o kontroli skarbowej poddano odpowiedniej modyfikacji. Ustawodawca postanowił bowiem, że w postępowaniu kontrolnym zastosowanie będą miały jedynie przepisy Ordynacji podatkowej. Art. 31 ustawy o kontroli skarbowej po omawianej nowelizacji brzmiał następująco: *w zakresie nie uregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa.* (zob. art. 318 pkt 2 Ordynacji podatkowej).

3. Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 31 ustawy o kontroli skarbowej, uregulowania, najpierw Kodeksu postępowania administracyjnego i przepisów o zobowiązaniach podatkowych, a następnie Ordynacji podatkowej, należało stosować w postępowaniu kontrolnym wprost. Kolejna nowelizacja art. 31 ustawy o kontroli skarbowej, na mocy której przepisy Ordynacji podatkowej znajdują jedynie odpowiednie zastosowanie w postępowaniu kontrolnym, weszła w życie z dniem 1 lipca 2002 r. (zob. art. 3 pkt 28 ustawy z dnia 7 czerwca 2002 r. o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw; Dz. U. Nr 89, poz. 804).

4. W wyniku następnej zmiany ustawy o kontroli skarbowej, dotychczasowy art. 31 tej ustawy, przewidujący odpowiednie stosowanie w toku postępowania kontrolnego przepisów Ordynacji podatkowej, został przemianowany na ust. 1 art. 31. Dodano ustępy 2 i 3 o następującej treści:

2. Użyte w ustawie określenia:

1) organ kontroli skarbowej,

2) inspektor kontroli skarbowej albo osoba dokonująca czynności kontrolnych, o której mowa w art. 38 ust. 3,

3) *postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej*

oznaczają odpowiednio: organ podatkowy, kontrolującego, postępowanie podatkowe lub kontrolę podatkową w rozumieniu ustawy – Ordynacja podatkowa.

3. Jeżeli przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa zobowiązują kontrolujących do okazania legitymacji służbowej, kontrolujący, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, zobowiązany jest do okazania legitymacji służbowej i znaku identyfikacyjnego, z zastrzeżeniem art. 30 ust. 2 ustawy z dnia 7 czerwca 2002 r. o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2002 r. Nr 89, poz. 804).

Opisane wyżej zmiany weszły w życie z dniem 1 stycznia 2003 r. (zgodnie z ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw; Dz. U. Nr 169, poz. 1387).

5. Z kolei w wyniku prac nad rządowym projektem ustawy 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 (druk nr 991, IV kadencja Sejmu; dalej określanym jako „**projekt rządowy**”) doszło do istotnej zmiany brzmienia przepisu art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej. W rezultacie wskazanych prac 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 **wyłączeniem art. 54 i art. 290 § 3 tej ustawy**, z zastrzeżeniem ust. 1a. [czcionka pogrubiona dodana przez autora skargi konstytucyjnej].*

Należy wyraźnie podkreślić, iż przedmiotowa zmiana (w tym wyłączenie stosowania art. 54 Ordynacji podatkowej w toku postępowania kontrolnego) nie była przewidziana w projekcie rządowym, zatem Skarżąca nie jest w stanie ustalić *ratio legis* omawianej zmiany na podstawie uzasadnienia do wspomnianego projektu nowelizacji.

Celu tej regulacji nie można również zrekonstruować, opierając się na dostępnych Skarżącej (za pośrednictwem strony internetowej Sejmu) dokumentach obrazujących tryb prac nad

projektem rządowym, w szczególności opierając się na biuletynie nr 1707/IV posiedzenia Komisji Finansów Publicznych nr 162 z dnia 8 kwietnia 2003 r., w trakcie którego – najprawdopodobniej – do sprawozdania tej Komisji o projekcie rządowym wprowadzono zapis wyłączający odpowiednie stosowanie art. 54 Ordynacji podatkowej w toku postępowania kontrolnego. Faktem jest natomiast, że zmodyfikowana redakcja art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej zawarta była już w sprawozdaniu Komisji Finansów Publicznych o projekcie rządowym, w art. 8 pkt 20 lit. a) tego projektu (druk nr 1498, IV kadencja Sejmu).

Podczas drugiego czytania projektu rządowego zaproponowano wykreślenie wyłączenia stosowania do postępowania kontrolnego m.in. przepisu art. 54 Ordynacji podatkowej, wprowadzonego do projektu rządowego w toku prac Komisji Finansów Publicznych po pierwszym czytaniu. Podczas posiedzenia nr 171 Komisji Finansów Publicznych z dnia 7 maja 2003 r., w trakcie którego rozpatrywano poprawki do projektu rządowego zgłoszone w drugim czytaniu, zwrócono uwagę, iż przyjęcie poprawki polegającej na wykreśleniu wyłączenia stosowania do postępowania kontrolnego m.in. przepisu art. 54 Ordynacji podatkowej, byłoby zasadne z uwagi na konieczność równego traktowania podatników niezależnie od podmiotu kontrolującego (por. biuletyn nr 1810/IV omawianego posiedzenia Komisji Finansów Publicznych).

Dostrzeżenia wymaga okoliczność, że wyłączenie stosowania w postępowania kontrolnym przepisu art. 54 Ordynacji podatkowej, stanowiącego o nienaliczaniu odsetek za zwłokę w określonych w nim sytuacjach, nastąpiło bez wyraźnego uzasadnienia, które byłoby dostępne podmiotom prawa, w szczególności Skarżącej. Skarżąca podnosi więc, że trudno jest jej polemizować z celem regulacji, którego z przyczyn obiektywnych nie zna. Analizowaną nowelą, do art. 31 ustawy o kontroli skarbowej dodano również przepis ust. 1a, o następującym brzmieniu:

1a. W postępowaniu w zakresie, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 15, nie stosuje się przepisów art. 121 § 2, art. 133-142, art. 145 § 2 i 3, art. 146, 147, 199, 200, 284a-285a, 286 § 2, art. 286a, 288, 288a, 291 § 1 i 2 i art. 292 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa.

Wskazać jednak należy, że przytoczony przepis art. 31 ust. 1a ustawy o kontroli skarbowej dotyczy kontroli resortowej jednostek organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz

kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym urzędu obsługującego tego ministra, a zatem nie ma związku z przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej.

Ostatnio omówiona nowelizacja weszła w życie z dniem 1 września 2003 r. (na mocy ustawy 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).

6. Dalsze zmiany ustawodawcze dotyczące art. 31 ustawy o kontroli skarbowej nie wpłynęły na zawartość normatywną art. 31 ust. 1 tej ustawy w zakresie, którego dotyczy niniejsza skarga konstytucyjna. Oznacza to, że od dnia 1 września 2003 r. do chwili obecnej obowiązuje regulacja prawna, wyłączająca nienaliczanie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w sytuacjach wskazanych w art. 54 Ordynacji podatkowej, jeżeli postępowanie w przedmiocie wymiaru zobowiązania podatkowego prowadzone jest przez organ kontroli skarbowej.

III. Nienaliczanie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w postępowaniu w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego

1. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na charakter prawny odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Zgodnie z art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej, *od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 54, naliczane są odsetki za zwłokę*. Obowiązek naliczania odsetek obciąża co do zasady podatnika, płatnika, inkasenta, następcę prawnego lub osobę trzecią odpowiadającą za zaległości podatkowe (art. 53 § 3 Ordynacji podatkowej). Zapłaty odsetek należy dokonać bez wezwania organu podatkowego (art. 55 § 1 Ordynacji podatkowej), zaś stawka odsetek za zwłokę wynosi co do zasady 200 % podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim (art. 56 § 1 Ordynacji podatkowej).

Skarżąca wskazuje, że odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych są niewątpliwie świadczeniem publicznym, o którym mowa w art. 84 Konstytucji RP, stanowią bowiem niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 3 pkt 8 Ordynacji podatkowej. Trudno

przecież odmówić odsetkom za zwłokę od zaległości podatkowych przymiotu niebędących podatkami i opłatami należności, stanowiących dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikających ze stosunków publicznoprawnych.

Należy także podkreślić, że odsetki za zwłokę dzielą los zobowiązania podatkowego, gdyż są pobierane od zaległości podatkowej, zatem bez zobowiązania podatkowego, które przekształciło się następnie w zaległość podatkową, nie może być mowy o odsetkach za zwłokę. Z uwagi na tę okoliczność, odsetki za zwłokę winny być traktowane na równi z samym podatkiem, gdyż z ekonomicznego punktu widzenia nie ma różnicy pomiędzy obowiązkiem zapłaty zaległości podatkowej i kwoty odsetek za zwłokę od tej zaległości. Jedna i druga zapłata powoduje uszczuplenie majątku podatnika. Za powyższym dodatkowo przemawia fakt, iż podatnik nie może zdecydować, czy dokonana przez niego wpłata zostanie zarachowana na poczet zaległości podatkowej, czy na poczet odsetek za zwłokę. Jak bowiem stanowi art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej, *jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty, pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę.*

Zawarte w art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej wyłączenie zasady, stanowiącej o naliczaniu odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, zostanie omówione poniżej, a poprzedzi je krótki rys historyczny zagadnienia nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

2. Wypada zauważyć, że już w okresie międzywojennym ówczesny ustawodawca przewidywał sytuacje, których zaistnienie wyłączało obowiązek naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Również w okresie powojennym prawo przewidywało nienaliczanie odsetek za zwłokę w ściśle określonych przypadkach. Następujące po sobie regulacje prawne poszerzały zakres stanów faktycznych, których zaistnienie wyłączało naliczanie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

Trzeba wskazać, że odsetek za zwłokę nie naliczano m.in. od zaległości odroczonej lub rozłożonej na raty, za okres odroczenia lub do momentu nadejścia wymagalności kolejnej raty. Także wstrzymanie wykonania decyzji wymiarowej w związku z wniesieniem odwołania od tej decyzji powodowało skutek w postaci nienaliczania odsetek za zwłokę od

wymierzonej zaległości podatkowej. Ponadto, pod rządami ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r., ustanowiono zasadę, wedle której nie pobierało się odsetek za zwłokę od zaliczonych na poczet podatków środków pieniężnych oraz kwot uzyskanych ze sprzedaży przedmiotów majątkowych, jeżeli w postępowaniu zabezpieczającym prowadzonym przed ustaleniem zobowiązania podatkowego lub przed upływem terminu płatności, te środki pieniężne lub przedmioty majątkowe zostały odebrane od podatników, a następnie po upływie terminu płatności zostały zaliczone lub sprzedane na pokrycie ustalonego podatku.

3. Ostatnio powołane rozwiązanie prawne zawarto również w Ordynacji podatkowej, od początku jej obowiązywania. Zgodnie bowiem z art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu pierwotnym, *odsetek za zwłokę nie nalicza się, jeżeli w postępowaniu zabezpieczającym organ podatkowy, przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub przed upływem terminu płatności podatku, dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie, po upływie terminu płatności podatku, środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych.* Przytoczone unormowanie znajdowało odpowiednie zastosowanie do przejścia na poczet zaległości podatkowych zajętych uprzednio rzeczy lub praw majątkowych (art. 54 § 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu pierwotnym).

Odsetek za zwłokę nie naliczano również:

- za okres od dnia następnego po upływie terminu do przekazania odwołania organowi odwoławczemu do dnia otrzymania odwołania przez ten organ (art. 54 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu pierwotnym);
- za okres od następnego dnia po upływie terminu do rozpatrzenia odwołania do dnia doręczenia stronie decyzji organu odwoławczego (art. 54 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w brzmieniu pierwotnym);
- w przypadku zawieszenia postępowania z urzędu – od dnia wystąpienia przesłanek powodujących zawieszenie postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszono postępowania (art. 54 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej w brzmieniu pierwotnym).

Katalog stanów faktycznych, których zaistnienie powodowało skutek w postaci nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych poszerzał się wraz z kolejnymi nowelizacjami Ordynacji podatkowej.

I tak od dnia 4 maja 2001 r. do wyliczenia z art. 54 § 1 Ordynacji podatkowej dodano pkt 5, wedle którego odsetek za zwłokę nie naliczało się od zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa, jeżeli ich wysokość nie przekraczała 2,00 zł (zgodnie z ustawą z dnia 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw; Dz. U. Nr 39, poz. 459).

Z kolei w dniu 1 stycznia 2003 r. weszła w życie ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz.1387), modyfikująca w istotny sposób katalog z art. 54 § 1 Ordynacji podatkowej, poprzez jego znaczne poszerzenie na inne jeszcze stany faktyczne. Z uzasadnienia rządowego projektu przedmiotowej nowelizacji (druk nr 414, Sejm IV kadencji) wynika, iż celem poszerzenia zakresu wyłączenia naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, było uchronienie podatników przed finansowymi konsekwencjami przewlekłego działania organów podatkowych. To dlatego w art. 54 § 1 dodano pkt 6, zgodnie z którym odsetek za zwłokę nie naliczało się 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. Z tych samych względów dodano pkt 7, stanowiący, że odsetek za zwłokę nie nalicza się 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.

Jeśli natomiast chodzi o wyłączenie naliczania odsetek za zwłokę w związku z dokonaniem zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, o czym stanowi art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, należy wskazać, że hipotezę tego przepisu rozciągnięto również na zobowiązania podatkowe powstające z mocy prawa, gdy zabezpieczenia dokonano przed wydaniem decyzji określającej.

Na mocy ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199), z dniem 1 września 2005 r. w art. 54 § 1 dodano pkt 7a, zgodnie z którym odsetek za zwłokę nie nalicza się 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.

4. W stanie faktycznym, którego dotyczy niniejsza skarga konstytucyjna, zastosowanie powinny znaleźć przepisy art. 54 § 1 pkt 1 i pkt 7 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. Stanowią one, iż nie nalicza się odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych:

- 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;
- 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.

Warto również zwrócić uwagę na przepis art. 54 § 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., zgodnie z którym odsetki za zwłokę od zaległości podatkowej są naliczane za każdy dzień opóźnienia w jej zapłacie także pomimo niedoręczenia podatnikowi decyzji wymiarowej w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczyniła się strona lub jej przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu. Przepis ten pozwala więc organom aparatu skarbowego, pomimo ziszczenia się hipotezy art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej, na wyłączenie jego skutków, jeśli stan faktyczny, którego on dotyczy, był wynikiem stosowania obstrukcji przez stronę postępowania (jej przedstawiciela) lub nastąpił z przyczyn, na które organ postępowania nie miał wpływu.

Jak z powyższej analizy wynika, instytucja nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w pewnych ściśle określonych sytuacjach, jest ugruntowana w polskim prawie podatkowym. Należy też zauważyć, że ustawodawca w art. 54 § 1 pkt 1 i pkt 7 Ordynacji

podatkowej wskazał właśnie na te sytuacje, w których podmiot obowiązany do świadczenia podatkowego nie jest obiektywnie w stanie zapłacić podatku, aby zminimalizować ciężar odsetek za zwłokę od przypadającej od niego zaległości podatkowej. W sytuacji bowiem, w której następuje wymiar kontrolny zobowiązania podatkowego poprzez wydanie decyzji określającej, podatnik do momentu otrzymania tej decyzji nie może zapłacić istniejącej obiektywnie, lecz jeszcze nie wymierzonej zaległości podatkowej wraz z należnymi od niej odsetkami. Stąd – w kwestii nienaliczania odsetek za zwłokę z uwagi na zabezpieczenie polegające na zajęciu wierzytelności z rachunków bankowych – należy zauważyć, iż podatnik nie ma możliwości uregulowania zaległości podatkowej tak, aby zminimalizować ciężar odsetek za zwłokę. Jest to spowodowane, po pierwsze, brakiem znajomości kwoty zaległości podatkowej z uwagi na trwające postępowanie kontrolne, po drugie brak takiej możliwości wynika z niemożności dysponowania przez podatnika zabezpieczonymi środkami. Dlatego w tym przypadku, tj. gdy podatnik nie może uregulować z przyczyn obiektywnych obciążającej go zaległości podatkowej, niezasadne jest naliczanie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, skoro niemożność jej uregulowania nie jest zawiniona przez podatnika.

Usunięcie niekorzystnej dla podatnika sytuacji przed wydaniem decyzji określającej nie może nastąpić również w trybie skorygowania deklaracji podatkowej, gdyż na czas trwania postępowania kontrolnego prawo do skorygowania deklaracji ulega z mocy prawa zawieszeniu w zakresie tych zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie. Reguła ta wynikała w stanie faktycznym, którego dotyczy niniejsza skarga konstytucyjna, z przepisu art. 81b § 1 pkt 1 i § 2 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej. Ponadto podatnik przed otrzymaniem protokołu kontroli czy też decyzji określającej nie zna ewentualnych nieprawidłowości, którymi obarczony jest dokonany przez niego samowymiar, oraz kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego.

Powyższe uwagi odnoszą się również do nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych z uwagi na niedoręczenie decyzji określającej w terminie trzech miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Regulacja ta ma niewątpliwie na celu zniwelowanie niedogodności polegającej na obowiązku zapłaty wysokich odsetek za zwłokę, wywołanych przewlekłością postępowania wymiarowego z przyczyn niezależnych od podatnika. W braku tej regulacji podatnik byłby obowiązany ponosić ciężar finansowy odsetek za zwłokę,

natomiast wierzyciel publicznoprawny czerpałby korzyści z przewlekłego, a więc nieprawidłowego, działania organów aparatu skarbowego. W braku omawianego przepisu, uniknięcie ciężaru narastających odsetek za zwłokę byłoby niemożliwe z podanych wyżej względów, takich jak nieznanomość kwoty zaległości przed doręczeniem podatnikowi decyzji określającej, oraz niemożność skorygowania deklaracji z uwagi na zawieszenie prawa do korekty zobowiązania, w sprawie którego prowadzone jest postępowanie wymiarowe.

Jak z powyższego wynika, omawiane przepisy chronią podatnika przede wszystkim w sytuacjach, w których obciążające go zobowiązania podatkowe powstają z mocy prawa, a właściwe organy uznały, że należy skorygować samowymiar dokonany przez podatnika w deklaracji, poprzez wydanie decyzji określającej. Zobowiązania podatkowe obciążające Skarżącą powstały właśnie *ex lege* (zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych oraz w podatku od towarów i usług).

Końcowo trzeba podnieść, że przepis art. 54 § 1 Ordynacji podatkowej nie ustanawia żadnego przywileju dla podmiotów prawa podatkowego, albowiem posługuje się kryteriami przedmiotowymi (a nie podmiotowymi), których zastosowanie sam ustawodawca uznał za zasadne z punktu widzenia prakseologicznego i słusznościowego. Stąd każdy bez wyjątku podmiot prawa podatkowego może znaleźć się w sytuacji opisanej w art. 54 § 1 Ordynacji podatkowej.

IV. Terminy załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym

Jak już wyżej wspomniano, ustanowienie przez ustawodawcę okresów, za które nie nalicza się odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, spowodowane jest m.in. dążeniem do ustrzeżenia podatnika przed niekorzystnymi dla niego finansowymi skutkami przewlekłości postępowania, mającego na celu określenie wysokości zobowiązania podatkowego. Warto zatem, w ocenie Skarżącej, przedstawić w tym miejscu krótką historię regulacji dotyczących terminów załatwiania spraw podatkowych.

1. W okresie międzywojennym terminy „ukończenia wymiarów” określał Minister Skarbu, bowiem źródłem zobowiązań podatkowych były co do zasady decyzje podatkowe.

Także w okresie powojennym funkcjonowały przepisy prawa, określające terminy załatwiania spraw podatkowych, nie mniej jednak nie miały one zastosowania w sprawach ustalania zobowiązań podatkowych.

W okresie od dnia 1 stycznia 1981 r. do dnia 31 grudnia 1997 r. postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych toczyło się w trybie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, gdzie precyzyjnie uregulowano terminy załatwiania spraw, nie czyniąc wyjątku dla kwestii ustalania zobowiązań podatkowych.

2. Od dnia 1 stycznia 1998 r. terminy załatwiania spraw podatkowych określa już Ordynacja podatkowa. Czyni to w art. 139, którego § 1 w pierwotnym brzmieniu stanowił, iż załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić zasadniczo bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca od dnia wszczęcia postępowania. Podobnie jak pod rządami dekretu o postępowaniu podatkowym z 1946 r. oraz Kodeksu postępowania administracyjnego, sprawy niewymagające prowadzenia postępowania wyjaśniającego miały być załatwiane niezwłocznie (art. 139 § 2 Ordynacji podatkowej).

Nowelą, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2003 r., umożliwiono organom I instancji prowadzenie postępowania podatkowego nawet przez dwa miesiące, pod warunkiem szczególnego skomplikowania materii, o której organ miał orzekać (art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej zmodyfikowany ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw; Dz. U. Nr 169, poz. 1387).

3. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że na mocy omówionego już wyżej art. 31 ustawy o kontroli skarbowej, w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie do postępowania kontrolnego stosowało się (stosuje się) przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i przepisów o zobowiązaniach podatkowych, a następnie (najpierw wprost, później odpowiednio) przepisy Ordynacji podatkowej (z modyfikacjami, m.in. – od dnia 1 września 2003 r. – z wyłączeniem stosowania art. 54 Ordynacji podatkowej). Powyższe oznacza, że najpierw przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, a następnie przepisy Ordynacji podatkowej, o terminach załatwiania spraw, powinny być respektowane również przez organy kontroli skarbowej w toku prowadzonych przez nie postępowań kontrolnych. W literaturze podniesiono – już w okresie odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do

postępowania kontrolnego – iż „*postanowienie o wszczęciu postępowania kontrolnego nie musi (...) zawierać (...) terminu jego zakończenia. Termin ten bowiem określony jest w art. 139 § 1 o.p. [Ordynacji podatkowej – przyp. aut.], który stanowi, że załatwienie sprawy wymagającej postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej - nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od wszczęcia postępowania, chyba że przepisy Ordynacji podatkowej stanowią inaczej*”¹⁶.

Z uwagi na powyższe, wypada zauważyć, że zarówno organy podatkowe jak i organy kontroli skarbowej są jednakowo zobowiązane do terminowego, zgodnie z omawianymi wyżej przepisami, załatwiania spraw w prowadzonych przez siebie postępowaniach wymiarowych. Ustawodawca nie czyni w tym względzie żadnych wyjątków.

V. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego jako przyczyna nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej

1. Możliwość zabezpieczania zobowiązań podatkowych była przewidziana już w prawodawstwie międzywojennym. Środkami zabezpieczającymi były, w szczególności, hipoteka przymusowa, zastaw, zajęcie wierzytelności lub innych praw majątkowych. Podobnie rzecz wyglądała w okresie powojennym. W każdym z okresów przyczyną dokonania zabezpieczenia było istnienie niebezpieczeństwa, że należność podatkowa nie zostanie uiszczona.

Trzeba wskazać, że można było zabezpieczyć wykonanie zarówno zobowiązania podatkowego, którego termin płatności jeszcze nie nadszedł, jak również zobowiązania o jeszcze nieustalonej wysokości (w tym drugim przypadku dopiero w okresie powojennym). W ostatnim ze wskazanych przypadków, właściwy organ był obowiązany do określenia w decyzji o zabezpieczeniu przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego na podstawie posiadanych danych co do podstawy zobowiązania podatkowego.

2. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych znane jest również na gruncie Ordynacji podatkowej. Instytucję tę uregulowano w rozdziale 3 działu III Ordynacji

¹⁶ J. Kulicki, *Kontrola skarbowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, pkt 13 komentarza do art. 13 ustawy o kontroli skarbowej.

podatkowej zatytułowanym „Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych”. Oprócz określenia podstawowych form zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, przepisy zawarte w powołanym rozdziale regulują również ogólne zasady dokonywania zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych.

Zgodnie z art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r., tj. w brzmieniu, które miało zastosowanie przy zabezpieczeniu ciężących na Skarżącej zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2001 oraz w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe w latach 1999-2002), *zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone na majątku podatnika przed terminem płatności podatku, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane*. Oznacza to, że zabezpieczenie może dotyczyć zobowiązania podatkowego, które – choć jego wysokość jest już znana – nie jest jeszcze wymagalne. Na jeszcze inne momenty czasowe rozciąga uprawnienie organów do dokonania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego przepis art. 33 § 2 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r.). Zgodnie z jego treścią, *zabezpieczenia można dokonać również przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub określającej wysokość zaległości podatkowej, jeżeli z dowodów zgromadzonych w postępowaniu wynika, że zobowiązanie podatkowe może nie zostać wykonane*. Jak wynika z cytowanego przepisu, dokonanie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego jest możliwe również w toku postępowania zmierzającego do ustalenia albo określenia wysokości zobowiązania podatkowego. W pierwszym wypadku zabezpieczenie może więc dotyczyć zobowiązania podatkowego jeszcze nieistniejącego (gdyż jego powstanie nastąpi dopiero z chwilą doręczenia decyzji ustalającej), w drugim zaś – zobowiązania istniejącego, którego wysokość nie jest jeszcze ostatecznie znana. Identyczne rozwiązania przewidziane są w przepisach art. 33 § 1 i § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej, obowiązujących od dnia 1 stycznia 2003 r., które miały zastosowanie przy zabezpieczeniu ciężącego na Skarżącej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2002.

3. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na sposoby powstawania zobowiązań podatkowych. Ordynacja podatkowa przewiduje podział zobowiązań podatkowych na dwa typy. Pierwszym z nich są zobowiązania powstające z mocy prawa, tj. z chwilą zaistnienia okoliczności

objętych obowiązkiem podatkowym (zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej). W tym przypadku podatnicy są obowiązani do samodzielnego obliczania i wpłacania należnego podatku (tzw. samowymiar). W takiej sytuacji, rola organów podatkowych (organów kontroli skarbowej) ogranicza się jedynie do kontroli prawidłowości zadeklarowanej wysokości podatku. Od początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku ten sposób powstawania zobowiązań jest dominujący i znajduje zastosowanie w przypadku najważniejszych podatków z punktu widzenia wielkości wpływów budżetowych (podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy).

Do drugiego typu zobowiązań należą te, które powstają w wyniku wydania i doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Dla powstania tego typu zobowiązania konieczna jest zawsze aktywność organu podatkowego, gdyż bez przeprowadzenia postępowania podatkowego, a następnie wydania i doręczenia decyzji konkretyzującej wysokość zobowiązania podatkowego, zobowiązanie to powstać nie może. W polskim systemie podatkowym ten sposób powstawania zobowiązań podatkowych został ograniczony w zasadzie do podatków majątkowych (podatek od spadków i darowizn oraz podatki rolne, leśny i od nieruchomości w zakresie dotyczącym osób fizycznych).

Wynikające z art. 21 § 1 Ordynacji podatkowej sposoby powstawania zobowiązań podatkowych determinują charakter prawny decyzji podatkowych. W przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa ewentualne rozstrzygnięcia organów podatkowych mają charakter decyzji określających (deklaratoryjnych), natomiast w odniesieniu do zobowiązań powstających z mocy decyzji, wydawane są decyzje ustalające (konstytutywne). Jak już wskazywano, zobowiązania podatkowe powstające z mocy prawa stanowią w obecnym stanie prawnym zdecydowaną większość wszystkich zobowiązań podatkowych, dlatego też decyzje określające stanowią gros decyzji wydawanych przez organy podatkowe.

W przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa, obowiązek podatkowy może ulec konkretyzacji dwukrotnie – po raz pierwszy na etapie realizacji przez podatnika obowiązku samowymiaru, a więc w momencie złożenia deklaracji, po raz wtóry zaś w momencie wydania decyzji, o której mowa w art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej. Wydanie takiej decyzji

jest następstwem sytuacji, gdy organy podatkowe (organy kontroli skarbowej) uznają, że deklaracja złożona na etapie samowymiaru nie jest prawidłowa. Wymiar zobowiązania powinien być zatem rozumiany jako ujawnienie treści obowiązku podatkowego i wyznaczenie wysokości zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r.), *jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku,*

1) nie zapłacił w całości lub w części podatku,

2) nie złożył deklaracji albo że

3) wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji,

organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Cytowany powyżej przepis art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej wprowadza zasadę selektywnego wydawania decyzji wymiarowych, zawierając jednocześnie wskazanie, w jakich sytuacjach organ podatkowy może wydać decyzję wymiarową. Decyzja taka zmienia wysokość zobowiązania pierwotnie określonego w deklaracji. Jeżeli organ podatkowy nie znajdzie podstaw do wydania decyzji wymiarowej, w obrocie prawnym pozostaje złożona deklaracja. Jeśli natomiast organ stwierdzi, że wysokość zobowiązania podatkowego wskazana w deklaracji jest nieprawidłowa, wówczas wydaje decyzję modyfikującą dokonany przez podatnika samowymiar podatku i określa w niej właściwą – jego zdaniem – wysokość zobowiązania podatkowego, która wynika z przepisów ustawy podatkowej.

Omówiony wyżej przepis art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej – na podstawie art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej – znajduje odpowiednie zastosowanie w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez organ kontroli skarbowej. Nadto wypada zauważyć, że samodzielna podstawa do wydawania decyzji podatkowych przez organ kontroli skarbowej usytuowana jest w art. 24 ustawy o kontroli skarbowej (począwszy od dnia 1 stycznia 1997 r.).

W stanie faktycznym, którego dotyczy niniejsza skarga konstytucyjna, zobowiązania podatkowe obciążające Skarżącą powstały z mocy prawa, w związku z czym decyzje wymiarowe organu kontroli skarbowej są decyzjami określającymi.

4. Powracając do omawiania instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, zauważyć też należy, iż w sprawie zabezpieczenia wydawana jest decyzja, przy czym dotyczy to zobowiązań podatkowych, których wysokość nie została jeszcze określona lub ustalona.

Zgodnie z art. 33 § 7 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r.), *zabezpieczenie następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji* (analogiczna regulacja zawarta jest w art. 33 § 5 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r.). Jest to odesłanie do przepisów art. 154-166b ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, dotyczących postępowania zabezpieczającego prowadzonego w stosunku do należności pieniężnych podlegających egzekucji administracyjnej. Katalog środków zabezpieczających określa art. 164 § 1 tej ustawy, zgodnie z którym *organ egzekucyjny (...) dokonuje zabezpieczenia należności pieniężnej przez:*

- 1) *zajęcie pieniędzy, wynagrodzenia za pracę, wierzytelności z rachunków bankowych, innych wierzytelności i praw majątkowych lub ruchomości;*
- 2) *obciążenie nieruchomości zobowiązanego hipoteką przymusową, w tym przez złożenie dokumentów do zbioru dokumentów w przypadku nieruchomości, która nie ma urzędzonej księgi wieczystej;*
- 3) *obciążenie statku morskiego zastawem wpisanym do rejestru okrętowego;*
- 4) *ustanowienie zakazu zbywania i obciążania nieruchomości, która nie ma urzędzonej księgi wieczystej albo której księga wieczysta zginęła lub uległa zniszczeniu;*
- 5) *ustanowienie zakazu zbywania spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego lub prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej.*

Jak wynika z przedstawionej wyżej analizy, instytucja zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych jest ugruntowana w prawie polskim. Z dokonaniem zabezpieczenia zawsze wiązała się władcza ingerencja w majątek podatnika polegająca zasadniczo na uniemożliwieniu mu korzystania z należących do niego przedmiotów majątkowych (np. pieniądze, środki na rachunku bankowym) lub znacznym tego utrudnieniu (np. ustanowienie hipoteki przymusowej). Stąd prawodawca, już od początku lat osiemdziesiątych XX wieku,

zaczął wiązać z instytucją zabezpieczenia skutek w postaci nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

Konstytucyjne wzorce kontroli mające zastosowanie w sprawie niniejszej skargi konstytucyjnej oraz wykazanie naruszenia praw i wolności konstytucyjnych

1. Zasada równości opodatkowania wywodzona z zasady powszechności opodatkowania i zasady równości (art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP)

Skarżąca, wskazując wzorzec kontroli wynikający z powiązania art. 32 ust. 1 i ust. 2 i art. 84 Konstytucji RP, formułuje zarzut braku równości w nakładaniu ciężarów publicznych oraz dyskryminacji podatników, którzy tylko z tego powodu, że są stroną postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej, nie mogą skorzystać z nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Art. 84 Konstytucji RP stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przedstawiciele doktryny z art. 84 Konstytucji RP wyprowadzają zasadę powszechności i równości opodatkowania. Art. 84 Konstytucji RP wyraża zasadę „długu konstytucyjnego”. Zasady Konstytucji RP odnoszące się do statusu jednostki oraz do jej relacji z państwem, takie jak zasady państwa prawnego, proporcjonalności czy równego traktowania, znajdują odniesienie do praw i wolności, jak i do obowiązków - w tym powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych. Tak więc przepisy Konstytucji RP mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności, wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych, a stanowienie i realizacja ciężarów publicznych podlega ocenie z punktu widzenia art. 31 i art. 32 Konstytucji RP (zob. wyrok z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Rozpatrując wzorzec kontroli wynikający z art. 84 Konstytucji RP, należy to uczynić w powiązaniu z zasadą równości (art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP), z zasadą proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP), zasadą sprawiedliwości społecznej i wywodzoną z niej zasadą sprawiedliwości podatkowej oraz zasadą zaufania do organów państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji RP). Z zasady równości wynika,

że podmioty charakteryzujące się jednakową cechą istotną powinny być traktowane w ten sam sposób (równo). Równość wobec prawa zakłada istnienie wspólnej cechy uzasadniającej równe traktowanie obywateli. Zasada sprawiedliwości jest potwierdzeniem równości, choć właśnie z zasady sprawiedliwości wynika, że Konstytucja RP akceptuje różne traktowanie przez prawo różnych podmiotów.

Uzasadniając naruszenie zasady równości, Skarżąca wykaże, że wspólną istotną cechą charakteryzującą podmioty, które powinny być traktowane równo, jest bycie podmiotem (podatnikiem) posiadającym zaległość podatkową. Za niewłaściwe kryterium różnicowania Skarżąca uznaje fakt bycia stroną postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej. Argumenty przeciw przyjęciu tej tezy zostały wskazane w pkt. I powyżej.

Z konstytucyjnej zasady równości opodatkowania należy wywieść gwarancję, że ciężary publiczne nie tylko będą nakładane, ale i ponoszone przez podatników z zachowaniem zasady równości. Analizując orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r. (sygn. SK 63/06, OTK ZU Nr 9/A/2007 poz. 105), który orzekał o zgodności z Konstytucją RP art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, i stanowisko zawarte w uzasadnieniu tego orzeczenia, można zasadnie postawić tezę, że zasada sprawiedliwości opodatkowania może być odnoszona także do zasad oraz sposobu naliczania odsetek za zwłokę. Jak zostało wykazane w punkcie III powyżej odsetki za zwłokę są immanentnie związane z zaległością podatkową i niepodzielnie dzielą jej los. Odsetki za zwłokę są płacone z majątku podatnika i nie istnieje możliwość przerzucenia ciężaru ekonomicznego ich poniesienia na inny podmiot, a w szczególności odsetki za zwłokę nie mogą pomniejszać podstawy opodatkowania jako koszt uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych, stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 21 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.).

Co do charakteru prawnego odsetek za zwłokę, to można je zakwalifikować do należności publicznoprawnych będących niepodatkową należnością budżetową (kwestia ta szczegółowo została opisana w pkt. III powyżej).

Naruszenie zasady równości opodatkowania może mieć miejsce na gruncie ustaw podatkowych regulujących wykonywanie (wygasanie) obowiązków podatkowych, wynikających z materialnych ustaw podatkowych regulujących poszczególne podatki. Skoro

naruszenie zasady równości opodatkowania Trybunał Konstytucyjny wiązał w wyroku z dnia 16 października 2007 r. z nierównym obciążeniem obowiązkiem zapłaty odsetek za zwłokę, które to nierówne „opodatkowanie” wynikało z ustawy regulującej ogólne prawo podatkowe (tj. z Ordynacji podatkowej), to także w niniejszej sprawie można uznać, że ogólne prawo podatkowe naruszyło zasadę równości opodatkowania poprzez wprowadzenie zasady, że podmioty, które charakteryzują się wspólną cechą istotną w postaci bycia podatnikiem posiadającym zaległości podatkowe, będą ponosiły zróżnicowane obciążenie publicznoprawne o charakterze podatkowym, tylko z tego powodu, że postępowanie administracyjne wobec nich będzie prowadzone przez organ kontroli skarbowej, a nie przez organ podatkowy. Jak zostało wykazane w pkt. I powyżej, nie istnieją żadne regulacje mające swoje umocowanie w konstytucyjnych źródłach prawa, z których wynikałyby jasne, przewidywalne, ale przede wszystkim racjonalne, zasady, według których jedni podatnicy podlegają kontroli prowadzonej przez organ kontroli skarbowej, inni zaś kontroli prowadzonej przez organy podatkowe. Nie istnieją też żadne zasady, które wskazywałyby w jaki sposób zróżnicowanie to mogłoby być dokonane według kryterium przedmiotowego lub podmiotowego.

W rezultacie podatnicy, w stosunku do których prowadzone jest postępowanie kontrolne przez organ kontroli skarbowej, ponoszą większy uszczerbek na swoim majątku w związku z realizacją obowiązków podatkowych niż podatnicy, których podatki są kontrolowane przez organ podatkowy. Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że podatnicy, w stosunku do których jest prowadzone postępowanie kontrolne (zresztą w takiej samej sytuacji znajdują się podatnicy, których podatki kontroluje organ podatkowy), nie mogą w trakcie postępowania kontrolnego zapłacić zaległego zobowiązania podatkowego i spowodować wygaśnięcia zobowiązania, od którego naliczane są odsetki za zwłokę.

Skarżąca uważa, że ponoszenie ciężarów publicznych jest obowiązkiem wszystkich, na których zgodnie z prawem ustawy nakładają te ciężary. Nie jest jednak zgodne z konstytucyjną zasadą sprawiedliwości opodatkowania wywodzoną z art. 2 Konstytucji RP realizowanie nałożonych ciężarów w sposób dyskryminujący podmioty ze względu na cechy, które dla realizacji obowiązków podatkowych, w realiach sprawy będącej przedmiotem niniejszej skargi, nie mają żadnego istotnego znaczenia. Bycie bowiem stroną postępowania kontrolnego, a nie stroną postępowania podatkowego, powinno się co najwyżej wiązać

z pewnymi obostrzeniami proceduralnymi (aczkolwiek i tutaj można stwierdzić, że rygoryzmu materialnego prawa podatkowego nie należy zwiększać surowością procedury), jednak w żadnym przypadku nie powinno się przekładać na zwiększenie obciążeń materialnych (wysokości należności publicznoprawnej, jaką są odsetki za zwłokę pobierane od zaległości podatkowej).

Zatem jedni podatnicy (w stosunku do których prowadzone jest postępowanie kontrolne przez organ kontroli skarbowej) ponoszą zwiększony ciężar publicznoprawny w związku z wyłączeniem okresu nienaliczania odsetek za zwłokę, pomimo ustanowionego zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego i odjętego w czasie trwania zabezpieczenia prawa dysponowania środkami pieniężnymi będącymi przedmiotem zabezpieczenia, oraz ponoszą koszt w postaci odsetek za zwłokę za czas trwania postępowania, które nie zostało zakończone w terminie 3 miesięcy od dnia jego wszczęcia. Inni zaś, będący stroną postępowania podatkowego nie są w identycznych stanach faktycznych obciążani odsetkami za zwłokę naliczanymi od zaległości podatkowych.

2. Prawo do równego traktowania – zasada równości (art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP)

Zgodnie z art. 32 Konstytucji RP, wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne (ust. 1). Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny (ust. 2).

Rozumienie ogólne zasady równości, zakres jej adresatów, odstępstwa od zasady równości, a także art. 32 Konstytucji RP jako całość normatywna pojawiły się w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 maja 2002 r., sygn. P 10/01. Trybunał, interpretując art. 32 Konstytucji RP, zwrócił uwagę, że stanowi on całość normatywną. Jego ustęp 1 formułuje w sposób ogólny zasadę równości jako normę konstytucyjną adresowaną do wszelkich organów władzy publicznej – zarówno do organów stosujących prawo, jak i do organów stanowiących prawo. Z kolei ustęp 2 precyzuje znaczenie konstytucyjnej zasady równości. Wyraża uniwersalny charakter zasady równości i określa bliżej granice dopuszczalnych różnicowań podmiotów prawa. W myśl tego przepisu żadne kryterium nie może stanowić podstawy dla różnicowań niesprawiedliwych, dyskryminujących określone podmioty.

Trybunał uznawał wielokrotnie, że z zasady równości (art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP) wynika nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej klasy (kategorii). Wszystkie podmioty prawa, charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną), powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących.

Określone rozumienie zasady równości wielokrotnie pojawiało się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Tym samym wskazuje to na utrwalone pojęcie zasady równości w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (co zresztą podkreślał sam Trybunał Konstytucyjny). Jednym z takich orzeczeń, które stanowi przykład popierający powyższą tezę, jest wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 stycznia 2000 r., sygn. K 17/99. W orzeczeniu tym Trybunał Konstytucyjny wsparł swoje poglądy dotyczące zasady równości, powołując się na wcześniejsze ustalenia. Wyraźnie stwierdził, że zgodnie z dotychczasową linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego, utrzymaną także pod rządami nowej Konstytucji, z konstytucyjnej zasady równości wynika dla ustawodawcy obowiązek równego traktowania obywateli. Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny podtrzymał pogląd, że nie ma bezwzględnej równości podmiotów. Dodał, że z zasady równości wynika nakaz jednakowego traktowania wszystkich podmiotów w obrębie określonej klasy (kategorii), a wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być potraktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań, zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Zasada równości dotyczy także podmiotów nie będących osobami fizycznymi, a więc także osób prawnych.

Zastanawiając się nad problemem odstępstwa od równego traktowania, Trybunał Konstytucyjny nawiązał do wcześniejszego stanowiska, że samo odstępstwo nie prowadzi jeszcze do uznania wprowadzających je przepisów za niekonstytucyjne. Zatem nierówne traktowanie podmiotów podobnych nie musi oznaczać dyskryminacji lub uprzywilejowania, a w konsekwencji niezgodności z art. 32 Konstytucji RP (wyrok z dnia 12 maja 1998 r., sygn. U 17/97). Znaczenie w tym zakresie ma dopiero ocena kryterium zróżnicowania. Konieczna jest więc ocena kryterium, na podstawie którego dokonano zróżnicowania, bowiem wszelkie odstępstwo od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych musi zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących argumentach. Jeżeli chodzi o cechy argumentów, które będą przekonujące, to muszą one:

1) mieć charakter relewantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć realizacji tego celu i treści. Wprowadzone różnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony. Nie wolno ich dokonywać według dowolnego kryterium;

2) mieć charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych;

3) pozostawać w jakimś związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych. Jedną z takich zasad konstytucyjnych jest zasada sprawiedliwości społecznej. Różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych ma znacznie większe szanse uznania za zgodne z Konstytucją RP, jeżeli pozostaje w zgodzie z zasadami sprawiedliwości społecznej lub służy urzeczywistnianiu tych zasad. Zostaje ono natomiast uznane za niekonstytucyjną dyskryminację (uprzywilejowanie), jeżeli nie znajduje podtrzymania w zasadzie sprawiedliwości społecznej. W tym właśnie sensie zasady równości wobec prawa i sprawiedliwości społecznej w znacznym stopniu nakładają się na siebie.

Zatem kryteriów uzasadnionych różnicowań należy poszukiwać w oparciu o kryteria racjonalności, proporcjonalności i sprawiedliwości.

Przy czym Skarżącej znane jest stanowisko Trybunału, że przedmiotem skargi konstytucyjnej nie może być naruszenie samej zasady równości, ale naruszenie tej zasady w związku z określonym konstytucyjnym prawem podmiotowym, przy czym chodzi tutaj o prawo, które nie zostało wyłączone z zakresu skargi konstytucyjnej. Skarżąca to stanowisko akceptuje i dlatego łączy naruszenie prawa do równego traktowania z naruszeniem prawa do równej ochrony własności i innych praw majątkowych oraz prawa do równego ponoszenia ciężarów publicznych.

Rozpatrując zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP, trzeba przypomnieć, że Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, iż zasada równości w prawie polega na tym, iż *„wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno*

dyskryminujących, jak i faworyzujących. Równość wobec prawa to także zasadność wybrania tego, a nie innego kryterium różnicowania podmiotów (adresatów) prawa” (zob. wyroki: z dnia 6 maja 1998 r. sygn. K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33; z dnia 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; z dnia 17 maja 1999 r., sygn. P. 6/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 76; z dnia 21 września 1999 r., sygn. K. 6/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 117; z dnia 4 stycznia 2000 r., sygn. K. 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1; z dnia 18 grudnia 2000 r., sygn. K. 10/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 298; z dnia 21 maja 2002 r., sygn. K. 30/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 32; cyt. wyrok z dnia 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04; OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47).

Dla oceny, czy konkretne różnicowanie sytuacji podmiotów prawa jest dopuszczalne w świetle zasady równości, podstawowe znaczenie ma ustalenie „wspólnej cechy istotnej” oraz ustalenie i ocena kryterium różnicowania. Aby odpowiedzieć na pytanie, czy dane kryterium może stanowić podstawę różnicowania podmiotów prawa, należy rozstrzygnąć, jak to zostało wcześniej wskazane, czy: 1) kryterium to pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji, 2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania, 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie określonych podmiotów (zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 lutego 2001 r., sygn. P. 12/00; OTK ZU nr 3/2001, poz. 47). Różnicowanie to musi być oparte na kryteriach, których zasadność doboru podlega każdorazowej ocenie, między innymi z punktu widzenia zasady sprawiedliwości społecznej (por. m.in. orzeczenie z dnia 9 marca 1988 r., sygn. U. 7/87, OTK w latach 1986-1995, t. 1, s. 133-144).

Trybunał Konstytucyjny w wielu swoich orzeczeniach akceptował zasadę równości opodatkowania jako stanowiącą wzorzec kontroli zgodności przepisów prawa podatkowego z wymogami konstytucyjnymi (orzeczenie z dnia 26 września 1989 r., sygn. K. 3/89, i z dnia 29 października 1996 r., sygn. U. 4/96). W orzeczeniu z dnia 27 października 2007 r. Trybunał Konstytucyjny zaakceptował zasadę równości jako właściwy wzorzec kontroli zgodności z wymogami Konstytucji RP także przepisów ogólnego prawa podatkowego zawartego w Ordynacji podatkowej. Przedmiotem kontroli Trybunału w przywołanym orzeczeniu było badanie zgodności art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, regulującego

okresy nienaliczania odsetek za zwłokę, między innymi z zasadą równości. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu orzeczenia stwierdzającego niezgodność z Konstytucją RP powołanego przepisu Ordynacji podatkowej stwierdził, iż wspólną cechą istotną charakteryzującą adresatów art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej jest to, że organ podatkowy dokonał zajęcia ich środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych. Jest to cecha, na podstawie której można racjonalnie uzasadnić istnienie wyjątku od zasady naliczania odsetek za zwłokę.

Jak wskazał w powołanym wyżej wyroku Trybunał Konstytucyjny, kryterium różnicowania położenia prawnego podatników, w świetle unormowań art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej obowiązujących przed dniem 1 stycznia 2003 r., był sposób powstania zobowiązania podatkowego: na podstawie zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania lub na podstawie decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania. W wypadku podatników podatku dochodowego zobowiązanie podatkowe powstaje na podstawie zdarzeń określonych w ustawie podatkowej. W związku z tym zasada nienaliczania odsetek za zwłokę tylko wtedy, gdy organ podatkowy zabezpieczył wykonanie zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji ustalającej jego wysokość, stawia w niekorzystnej sytuacji podatników omawianego podatku wobec sytuacji prawnej podatników objętych innymi podatkami, w których zobowiązanie podatkowe nie powstaje w tym trybie. Takie kryterium różnicujące zależy w istocie od arbitralnego wyboru dokonywanego przez ustawodawcę. Nieumotywowany racjonalnie i niesprawiedliwy dobór przesłanek różnicowania sytuacji prawnej podatników już sam w sobie narusza zasadę równości wobec prawa. W związku z powyższym, Trybunał Konstytucyjny skonstatował, że różnicowanie sytuacji podatników w zależności od sposobu powstania zobowiązania jest dowolne i nieuzasadnione, a zatem kwestionowana regulacja narusza art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP.

W sprawie będącej przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej należy w pierwszej kolejności ustalić wspólną cechę istotną, którą charakteryzują się podmioty, w stosunku do których wprowadzono odstępstwo od zasady równości. Zdaniem Skarżącej, wspólną cechą istotną jest bycie podatnikiem posiadającym zaległości podatkowe, od których są naliczane odsetki za zwłokę. Za wspólną cechę istotną Skarżąca nie uważa faktu bycia stroną

postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej. W obrębie kategorii podatników, będących stroną postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej i mających zaległości podatkowe, nie nastąpiło bowiem żadne zróżnicowanie sytuacji prawnej. W stosunku do tych podmiotów „równo” wprowadzono wyłączenie nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Za wspólną cechę istotną nie można uznać faktu bycia stroną postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej także dlatego, że wszczęcie postępowania przez organ kontroli skarbowej jest pozostawione arbitralnej ocenie organu kontroli skarbowej i w zasadzie uchyla się spod kontroli administracyjnej i sądowej. Skoro wybór organu prowadzącego postępowanie jest dowolny i w zasadzie nie poddaje się żadnej ocenie, to tym samym okoliczność bycia stroną takiego postępowania nie może stanowić wspólnej cechy istotnej. Zatem fakt bycia podatnikiem posiadającym zaległości podatkowe jest wspólną cechą istotną, na tle której następuje odstępstwo od zasady równości. Podmioty, które posiadają zaległości podatkowe, od których nalicza się odsetki za zwłokę i są stroną postępowania podatkowego zostały różnie potraktowane w porównaniu z podmiotami, które są w identycznej sytuacji, ale są stroną postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej. Kryterium różnicowania podmiotów w sprawie będącej przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej jest bycie stroną jednego z dwóch postępowań prowadzonych w celu określenia wysokości zobowiązań podatkowych. Należy zatem ustalić, czy przyjęte przez ustawodawcę kryterium podziału podatników na tych, w stosunku do których nie nalicza się odsetek za zwłokę (posiadają zaległości podatkowe i są stroną postępowania podatkowego prowadzonego przez organ podatkowy) i na tych, w stosunku do których odsetki za zwłokę są naliczane bez uwzględnienia jakiegokolwiek okresu nienaliczania (posiadają zaległości podatkowe i są stroną postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej) jest prawidłowe. Odpowiedź na tak postawione pytanie wymaga przeanalizowania czy:

1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji

Jak już wskazano w pkt. II.5 powyżej, cel omawianej regulacji jest trudny do ustalenia. Celu tego bowiem nie można w sposób bezpośredni ustalić na podstawie uzasadnienia do projektu

ustawy, która wprowadziła kwestionowaną zmianę do art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, ani też na podstawie analizy przebiegu prac parlamentarnych nad ustawą. Nie można też odtworzyć jednego wspólnego celu obu regulacji: naliczania odsetek za zwłokę w stosunku do zobowiązań, których wykonanie zostało zabezpieczone, i naliczania odsetek za zwłokę związanych z przekroczeniem czasu trwania postępowania kontrolnego. W zasadzie dla pierwszej z tych regulacji nie jest możliwe ustalenie racjonalnego celu, biorąc pod uwagę wcześniejsze argumenty dotyczące braku możliwości dysponowania środkami przez podatnika i braku możliwości zapłaty podatku w czasie trwania postępowania kontrolnego. Próbując jednak ustalić ten cel, można postawić tezę, że celem tym może być jedynie naliczanie odsetek za zwłokę do czasu, w którym wierzyciel podatkowy nie dysponuje realnie środkami, które zostały zabezpieczone. Jednocześnie przy takim przyjęciu celu regulacji należałoby zapomnieć, że podatnik również nie dysponuje zabezpieczonymi środkami i pozostaje jedynym podmiotem ekonomicznie obciążonym dokonanym zabezpieczeniem. Celem drugiej regulacji może być brak możliwości zakończenia szczególnie skomplikowanych postępowań w ciągu 3 miesięcy. Kryterium, według którego zostali podzieleni podatnicy jest fakt bycia stroną postępowania kontrolnego lub postępowania podatkowego. Należy zatem ocenić, czy takie kryterium jest racjonalne. Wyjaśnienie słowa „racjonalny” może się odbyć poprzez odwołanie się do słownika wyrazów obcych (z łac. *rationalis* ‘racjonalny, rozsądny’ od *ratio* ‘obliczenie; sposób myślenia, rozum’): 1. oparty na najnowszych metodach naukowych, dających dobre efekty; przemyślany, rozsądny. 2. oparty na rozumie, kierujący się nim, wyrozumowany. W kontekście ujęcia racjonalności jako sposobu działania, który daje zamierzone (właściwe) efekty, nie można uznać za racjonalne kryterium odwołującego się tylko do trybu, w jakim jest prowadzone postępowanie w stosunku do podatnika, to znaczy, czy jest to postępowanie kontrolne, czy też postępowanie podatkowe. W kontekście niniejszej sprawy w ogóle trudno jest wypowiadać się w zakresie racjonalnego związku pomiędzy kryterium różnicowania i celem regulacji. W rzeczywistości nie zachodzi żaden racjonalny związek pomiędzy kryterium różnicowania a celem regulacji.

2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania

Interesem, któremu służy różnicowanie, jest zapewnienie wpływów budżetowych z tytułu odsetek za zwłokę za cały czas istnienia zaległości podatkowej. Interes ten bezpośrednio realizowany jest poprzez wyłączenie okresu nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. W wyniku jednak zapewnienia realizacji interesu społecznego (publicznego) zostaną poświęcone interesy prywatne poszczególnych podatników wyrażające się w konieczności poniesienia dodatkowego ciężaru publicznego w związku z tym, że są oni zobowiązani do zapłaty odsetek za zwłokę w sytuacji, gdy nie mogą korzystać z mienia, które jest przedmiotem zabezpieczenia, ani nie mogą przeznaczyć go na zapłatę podatku. W przypadku natomiast naliczania odsetek za zwłokę po przekroczeniu maksymalnego terminu do załatwienia sprawy są oni obciążani odsetkami, które są związane z niezakończeniem sprawy w terminie, a więc są obciążani skutkami opieszałości i złej organizacji aparatu skarbowego, jak również są poddani obowiązkom związanym z byciem stroną postępowania kontrolnego. Zdaniem Skarżącej, nie istnieje racjonalne uzasadnienie dla poświęcenia interesu prywatnego w celu zapewnienia realizacji interesu publicznego. Nie bez znaczenia pozostaje także fakt, że realizację interesu publicznego miałyby zapewnić stosunkowo nieliczna grupa podatników, w stosunku do której ustanowiono zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego lub czas trwania postępowania kontrolnego przedłużono ponad 3 miesiące. Należy zwrócić również uwagę, że ustawodawca na gruncie Ordynacji podatkowej nie uznaje interesu publicznego, identycznego jak w niniejszej sprawie, za na tyle ważny, aby poświęcić dla niego interesy podmiotów prawa prywatnego.

3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi uzasadniającymi odmienne traktowanie określonych podmiotów

Kryterium to nie pozostaje w związku z innymi wartościami konstytucyjnymi, a właściwie przeczy normom i zasadom konstytucyjnym. W szczególności nie można twierdzić, że istnieje jakaś określona zasada konstytucyjna, z której wynika, że ponoszenie ciężarów publicznych bez względu na sposób nakładania tych ciężarów lub sposób ich realizacji jest wartością konstytucyjną. Jest odwrotnie. Konstytucja RP chroni podmioty przed nierównym

opodatkowaniem oraz równo chroni własność i inne prawa majątkowe, a właśnie naruszenie tych zasad konstytucyjnych w tej sprawie ma miejsce.

W rezultacie, naliczanie odsetek za zwłokę w sytuacji, gdy podatnik nie może wykonać zobowiązania podatkowego, a środki zostały zajęte na poczet zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego (wierzyciel podatkowy jest w pełni zabezpieczony co do wykonania zobowiązania podatkowego po skonkretyzowaniu jego wysokości w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego) oraz w sytuacji przedłużającego się postępowania kontrolnego, stawia w nierównej sytuacji podatników, którzy poddani zostali dwóm różnym trybom kontroli prowadzonej przez dwa różne organy administracji, jednak o identycznych kompetencjach w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych. Takie kryterium różnicujące zależy w istocie od arbitralnego wyboru dokonanego przez organy administracji, a w praktyce sprowadzającego się do tego, który z organów jako pierwszy dokonana wszczęcia postępowania. Nieumotywowany racjonalnie i niesprawiedliwy dobór przesłanek różnicowania sytuacji prawnej podatników dokonany przez ustawodawcę już sam w sobie naruszył zasadę równości wobec prawa. Różnicowanie sytuacji podatników w zakresie naliczania odsetek za zwłokę jest zatem dowolne i nieuzasadnione oraz dyskryminujące podatników posiadających zaległości podatkowe, przez co narusza art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP.

3. Prawo do równej ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP)

Konstytucja RP chroni własność oraz inne prawa majątkowe. Oznacza to, że podmiot tego prawa - w tym przypadku osoba prawna - opierając się na chroniącej jego interesy normie art. 64 Konstytucji RP, może skutecznie żądać od państwa ochrony swego prawa własności oraz innych praw majątkowych, korzystając z wszelkich konstytucyjnie gwarantowanych środków ochrony praw i wolności, a w szczególności ze skargi konstytucyjnej. Przepis art. 64 Konstytucji RP nie posługuje się ogólnym pojęciem własności w znaczeniu mienia, lecz wyodrębnia - jak to wskazuje Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 25 lutego 1999 r., sygn. K 23/98 - trzy normy dotyczące ochrony: 1) prawa własności, 2) innych niż własność praw majątkowych, 3) prawa dziedziczenia. Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, własność

i inne prawa majątkowe podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Posłużenie się przez przepis art. 64 Konstytucji RP formułą prawa własności i innego prawa majątkowego miało zapewnić możliwość zastosowania wszelkich konstytucyjnych procedur mogących służyć ochronie praw obywatelskich, a zwłaszcza skargi konstytucyjnej. Zatem wymienienie w art. 64 Konstytucji RP innych praw majątkowych miało na celu umożliwienie także ochrony innych niż własność praw majątkowych. W realiach niniejszej sprawy przedmiotem zabezpieczenia oraz egzekucji były środki pieniężne zgromadzone przez podatnika na rachunku bankowym. Ze środków tych została wyegzekwowana zarówno kwota zobowiązania podatkowego, jak i odsetek za zwłokę. W związku z tym, że środki zgromadzone na rachunku bankowym stanowią własność banku, a posiadacz rachunku bankowego posiada prawo majątkowe w postaci roszczenia o ich zwrot (wierzytelność), uszczuplenie majątkowe dotyczyło właśnie pozbawienia podatnika owego innego prawa majątkowego poprzez przeprowadzenie egzekucji z rachunku bankowego i zajęcie wierzytelności z rachunku bankowego.

W prawie polskim, na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 8 czerwca 1999 r., sygn. SK.12/98, możliwość wniesienia skargi konstytucyjnej jest w zasadzie ujęta jako prawo przysługujące jednostce. Wydaje się jednak oczywiste, że pewne prawa, na przykład prawo własności oraz inne prawa majątkowe, muszą – z istoty systemu gospodarczego – obejmować nie tylko osoby fizyczne, ale także podmioty gospodarcze nie będące osobami fizycznymi. W konsekwencji zarówno doktryna prawa konstytucyjnego, jak i Trybunał, uznają zdolność osób prawnych do wniesienia skargi.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przypominał znaczenie gwarancji zawartych w przepisie art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP. Art. 64 Konstytucji RP poddaje pod ochronę zarówno prawo własności w rozumieniu prawa cywilnego, jak i inne prawa majątkowe. Należą do nich w szczególności prawa majątkowe wynikające z zawartych umów cywilnoprawnych (umowy rachunku bankowego). Ustęp 2 analizowanego przepisu nakazuje zapewnienie równej ochrony własności i innych praw majątkowych. Trybunał Konstytucyjny zwracał uwagę, że powołany przepis dopełnia regulację zawartą w art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, nawiązując jednocześnie - w perspektywie konstytucyjnej regulacji ochrony własności i innych praw majątkowych - do ogólnej normy art. 32 ust. 1 zdania pierwszego Konstytucji RP, statuującej zasadę równości. Istotą regulacji art. 64 ust. 2

Konstytucji RP jest podkreślenie, że ochrona własności i innych praw majątkowych nie może być różnicowana z uwagi na charakter podmiotu danego prawa (zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 25 lutego 1999 r., sygn. K. 23/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 25, s. 165; z dnia 28 października 2003 r., sygn. P 3/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82, s. 965). Trybunał Konstytucyjny zwracał również uwagę, że „równość ochrony”, sformułowana przez art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, dotyczy przede wszystkim braku materialnoprawnego zróżnicowania statusów własności, co jest reakcją na hierarchizację typów i form własności istniejącą do 1990 r. w Konstytucji z 1952 r. (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 marca 2004 r., sygn. K 22/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 20, s. 291). Z drugiej strony, jak wielokrotnie wskazywał Trybunał, art. 64 ust. 2 Konstytucji RP nie tylko nawiązuje do zasady równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej (por. wyroki: z dnia 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; z dnia 2 czerwca 1999 r., sygn. K. 34/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 94 oraz z dnia 14 marca 2006 r., sygn. SK 4/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 29). Z kolei w wyroku z dnia 12 grudnia 2005 r. (sygn. SK 20/04, OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 133) Trybunał stwierdził, że *„Ochrona prawa majątkowego, o której mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji, nie oznacza gwarancji określonej treści prawa majątkowego. W orzecznictwie Trybunału prezentowany jest pogląd, że na gruncie art. 64 ust. 2 Konstytucji można wskazać dwa aspekty ochrony konstytucyjnej praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego:*

- *po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na posiadane cechy osobowe czy inne szczególne przymioty;*
- *po drugie, ochrona praw podmiotowych musi być równa dla wszystkich tych podmiotów. Oznacza to, że ustawodawca, tworząc określone prawa majątkowe i mając szeroką swobodę w kreowaniu ich treści, musi liczyć się z koniecznością respektowania zasad wskazanych w art. 64 Konstytucji.”*

Trybunał Konstytucyjny uznaje w swoich orzeczeniach, że art. 64 ust. 2 Konstytucji RP spełnia warunki konstytucyjnego wzorca ochrony, a przepisy art. 2, art. 31 ust. 3 oraz art. 32 Konstytucji RP powinny zostać odczytane wobec niego jedynie jako tzw. przepisy związkowe, pełniąc funkcje pomocnicze przy rekonstrukcji wzorca kontroli.

Zdaniem Skarżącej, pod pojęciem „ochrona własności” nie można rozumieć tylko instytucjonalnych gwarancji dla ochrony przewidzianego w Konstytucji RP prawa własności. Przez pojęcie „gwarancje instytucjonalne” Skarżąca rozumie istniejące w systemie prawnym sposoby ochrony przed uszczupleniem uprawnień wynikających z prawa własności i innych praw majątkowych.

Skarżąca upatruje naruszenia prawa do równej ochrony własności i innych praw majątkowych w takim ukształtowaniu przepisów ustawy o kontroli skarbowej odnoszących się do naliczania odsetek w trakcie postępowania kontrolnego, że podmioty będące stroną postępowania kontrolnego będą zobowiązane do zapłaty tych odsetek w sytuacji, gdy nie mogą korzystać z majątku, który stał się przedmiotem zabezpieczenia, i nie mogą zadysponować tym majątkiem na poczet zaległości podatkowych w celu uniknięcia naliczania odsetek za zwłokę, inne zaś podmioty, poddane kontroli prowadzonej przez organy podatkowe, nie zostaną obciążone odsetkami za zwłokę. Również w przypadku przedłużającego się postępowania kontrolnego ponad określony w ustawie czas, nastąpi identyczny skutek. Zapłatę odsetek należy traktować jako zapłatę należności publicznoprawnej powodującą uszczuplenie majątkowe podatnika w sytuacji, w której co prawda posiada on zaległość podatkową, ale nie może dobrowolnie wykonać zobowiązania podatkowego.

Skarżąca akceptuje pogląd wywiedziony przez Trybunał Konstytucyjny z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, że każdy podatek jest ze swej natury pewną ingerencją państwa w sferę praw majątkowych. Obciążenia podatkowe są pod względem aksjologicznym oparte na pojęciu dobra wspólnego, którym jest Rzeczpospolita Polska (art. 1 w związku z art. 82 Konstytucji RP). Regulacje prawne podatków, stanowiąc podstawę obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie, z ograniczeniem korzystania z własności i innych praw majątkowych, nie mogą przekraczać określonych w ustawie granic. Przepisy podatkowe nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, aby prowadziło to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika. Stanowisko takie znajduje swoje uzasadnienie także w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 października 2007 r., w którym Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej między innymi z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP.

4. Zasada sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP)

Art. 2 Konstytucji RP stanowi, że *Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej*. Z zasady sprawiedliwości społecznej Skarżąca wywodzi zasadę sprawiedliwości opodatkowania. Ranga zasady sprawiedliwości społecznej została uwypuklona nie tylko poprzez zawarcie jej w art. 2 Konstytucji RP, czyli w rozdziale I „Rzeczpospolita”, ale także poprzez wyodrębnienie jej, wskazanie *expressis verbis* w treści tego artykułu, co powoduje, że nie musi ona być wyprowadzana z zasady demokratycznego państwa prawnego. Sprawiedliwość w kontekście opodatkowania funkcjonuje w ramach ogólnej formuły sprawiedliwości społecznej, jest jej uszczegółowieniem, specyficznym ze względu na obszar, w którym funkcjonuje. Zasada sprawiedliwości społecznej pojmowana jest jako czynnik prowadzący do słusznego wyważenia interesu ogółu (dobra ogólnego) i interesów jednostki.

Zasada sprawiedliwości społecznej jest powiązana ściśle z zasadą równości, co znalazło swoje odzwierciedlenie w licznych orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego (np. wyroki z dnia 22 grudnia 1997 r., sygn. K. 2/97 oraz z dnia 22 czerwca 1999 r., sygn. K. 5/99). Zasada sprawiedliwości społecznej rozpatrywana w połączeniu z zasadą równości wymaga, ażeby różnice w sytuacji prawnej określonych podmiotów pozostawały w odpowiedniej proporcji do odmienności ich sytuacji. Podstawową formułą sprawiedliwości społecznej jest formuła równości w prawie i równego traktowania, odzwierciedlona w wyrażnie sprecyzowanej w Konstytucji RP zasadzie równości. W tym ujęciu sprawiedliwość i równość są synonimami: „sprawiedliwość wyczerpuje się w równości”. Niekiedy jednak w celu osiągnięcia sprawiedliwości konieczne staje się odstępianie od równości; odstępianie to może mieć charakter pozytywny lub negatywny. W pierwszym przypadku przez uprzywilejowanie wyrażana jest dążność do wyrównania sytuacji podmiotów, w drugim zaś – odstępianie od równości w drodze zwiększenia obciążeń również ma służyć wyrównywaniu. Warunkiem odstępiania od równości jest przestrzeganie reguły słuszności (zasadności) zawartej w różnych formułach sprawiedliwości (J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, str. 150).

Trybunał Konstytucyjny w szeregu swoich orzeczeń wskazywał na warunki, jakie muszą spełniać przepisy, aby zostały uznane za zgodne z konstytucyjną zasadą sprawiedliwości

i równości. Na podstawie analizy orzecznictwa Trybunału można zauważyć, że orzekając o konstytucyjności sięgał do różnych formuł sprawiedliwości daninowej. Najczęściej zwracał uwagę na formułę „równości w prawie i równego traktowania” (orzeczenie z dnia 24 października 1989 r., sygn. K. 6/89; uchwała z dnia 6 stycznia 1993 r., sygn. W. 9/92). Ponadto można wyróżnić m. in. formuły: „niedyskryminujących zwolnień podatkowych” (orzeczenie z dnia 16 lutego 1993 r., sygn. K. 13/92), „minimalizacji kosztów realizacji zadań o oczywistym stopniu użyteczności publicznej” (wyrok z dnia 3 listopada 1998 r., sygn. K. 12/98), „skuteczności pobierania podatków i wykrywania przestępstw podatkowych” (orzeczenie z dnia 24 czerwca 1997 r., sygn. K. 21/96), „preferencyjnego opodatkowania osób znajdujących się w gorszej sytuacji materialnej ze względu na fakt samotnego wychowywania dzieci” (orzeczenie z dnia 11 kwietnia 1994 r., sygn. K. 10/93), „zakaz degradacji majątkowej” (wyrok z dnia 27 kwietnia 1999 r., sygn. P 7/98).

Zgodnie z przytoczonymi powyżej poglądami, zasada sprawiedliwości społecznej wyczerpuje się co do zasady w formule równości w prawie i równego traktowania, natomiast jedynie wyjątkowo znajduje ona swoje odzwierciedlenie we wprowadzeniu zróżnicowania. Prawidłowa realizacja zasady sprawiedliwości społecznej przez ustawodawcę przy uregulowaniu dotyczącym naliczania odsetek za zwłokę nie może polegać na wprowadzeniu zróżnicowania podmiotów znajdujących się w tej samej sytuacji (czyli takich, które posiadają zaległości podatkowe, od których nalicza się odsetki za zwłokę). Tylko tożsame zasady naliczania odsetek za zwłokę w stosunku do podmiotów znajdujących się w tej samej sytuacji mogą zagwarantować wypełnienie zasady sprawiedliwości społecznej. Jakże bowiem względy miałyby powodować, że zróżnicowanie sytuacji prawnej podmiotów posiadających zaległości podatkowe, w stosunku do których prowadzone są postępowania przez dwa różne, ale posiadające identyczne kompetencje w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych, organy finansowe, jest – z punktu widzenia ponoszenia ciężarów publicznych i ochrony własności i innych praw majątkowych – sprawiedliwe społecznie? Zdaniem Skarżącej, nie istnieją żadne wartości uzasadniające wprowadzenie takiego rozróżnienia.

Między zasadą równości wobec prawa a zasadą sprawiedliwości społecznej zachodzi również związek tego rodzaju, że różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych ma znacznie większe szanse uznania za zgodne z Konstytucją RP, jeżeli pozostaje w zgodzie z zasadami sprawiedliwości społecznej lub służy urzeczywistnieniu tych zasad. Zostaje ono natomiast

uznane za niekonstytucyjną dyskryminację (uprzywilejowanie), jeżeli nie znajduje podtrzymania w zasadzie sprawiedliwości społecznej. W tym sensie zasady równości wobec prawa i sprawiedliwości społecznej w znacznym stopniu nakładają się na siebie (orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 września 1996 r., sygn. K. 10/96).

Zasada sprawiedliwości społecznej i wywodzona z niej zasada sprawiedliwości opodatkowania nakazują w szczególności równe traktowanie podmiotów prawa charakteryzujących się daną cechą istotną. Różnicowanie podmiotów prawa jest dopuszczalne na gruncie zasady równości, jeżeli służy realizacji zasady sprawiedliwości społecznej (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 maja 1998 r., sygn. K. 37/97). Tymczasem kwestionowane odstępstwo od ogólnych zasad naliczania odsetek za zwłokę nie znajduje uzasadnienia w innych wartościach, zasadach czy normach konstytucyjnych, w szczególności zaś nie pozostaje w zgodzie i nie służy urzeczywistnianiu zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP). Na gruncie wartości i zasad wypracowanych w Konstytucji RP nie można akceptować różnicowania sytuacji prawnej podmiotów w zakresie naliczania odsetek za zwłokę tylko ze względu na rodzaj procedury, której zostali poddani, oraz rodzaj organu, który prowadzi postępowanie kontrolne.

Za sprawiedliwe nie może zatem zostać uznane takie zróżnicowanie podmiotów, które uzależnione jest tylko od tego, czy podatnicy są poddani takiej czy innej procedurze. Takie odstępstwo od zasady równości stoi w sprzeczności z regułami słuszności oraz zasadności. Formuła równości jest formułą zasadniczą, podstawową i tylko w niektórych przypadkach inne formuły (wskazane powyżej) ze względów słusznościowych mogą stanowić o zasadzie sprawiedliwości społecznej. Dwaj podatnicy, których prawnopodatkowe stany faktyczne są identyczne, z tym że jeden z nich jest stroną postępowania podatkowego, a drugi stroną postępowania kontrolnego, mają wyłącznie wspólne cechy relewantne, nie charakteryzują się żadną właściwością, różnicą uzasadniającą odmienne traktowanie (odmienną regulację prawną). Nie jest bowiem możliwe wyodrębnienie zobiektywizowanych kryteriów, które by takie wyróżnienie uzasadniały.

Podsumowując, zasada sprawiedliwości społecznej może w pewnych sytuacjach usprawiedliwiać różnicowanie podmiotów prawa. Jest to jednakże wyjątek od reguły. Różnicowanie niezgodne z unormowaniami konstytucyjnymi oznacza naruszenie zasady

sprawiedliwości społecznej. W sprawie będącej przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej, jak już zostało wykazane, została naruszona zasada równości poprzez rozróżnienie podmiotów na podstawie nieadekwatnego kryterium. Sprawiedliwe byłoby w niniejszej sprawie równe potraktowanie podmiotów i uznanie, że naliczanie odsetek za zwłokę nie może być uzależnione od rodzaju procedury, której podlegają podatnicy posiadający zaległości podatkowe. Zatem brak nienaliczania odsetek za zwłokę w trakcie postępowania kontrolnego, podczas gdy taka zasada istnieje w trakcie postępowania podatkowego, stanowi niesprawiedliwe różnicowanie podmiotów. Niesprawiedliwe różnicowanie podmiotów wyraża się w tym, że podatników znajdujących się w tej samej sytuacji faktycznej (tj. posiadających zaległość podatkową) obowiązują różne zasady naliczania odsetek za zwłokę.

5. Zasada demokratycznego państwa prawnego i wywodzona z tej zasady zasada zaufania do organów państwa (art. 2 Konstytucji RP)

Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP, *Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej*. Na znaczenie art. 2 Konstytucji RP i zmianę treści ogólnej zasady państwa prawnego, istotę treści państwa prawnego i cel tego państwa w postaci urzeczywistniania sprawiedliwości społecznej zwrócono uwagę w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K. 24/00. Artykuł 2 Konstytucji RP został oceniony jako mający zasadnicze znaczenie dla sytuacji prawnej obywateli i organów władzy państwowej i uznany za podstawowy dla konstytucyjnoprawnego porządku Państwa Polskiego. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, istotną część treści normatywnej art. 2 stanowi zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (określana niekiedy również jako zasada lojalności państwa względem adresata norm prawnych). Zdaniem Trybunału, jeżeli art. 2 Konstytucji RP nie ma pozostać tylko pustą deklaracją, to konieczne jest uwzględnienie powszechnie przyjętych standardów państwa prawnego, a także należy rozważyć, jaki kształt (model) państwa prawnego Konstytucja RP przyjęła. Nawet nienaganne z punktu widzenia techniki legislacyjnej stanowienie norm nie wyczerpuje istoty państwa prawnego. Normy te muszą realizować podstawowe założenia leżące u podstaw porządku konstytucyjnego w Polsce oraz realizować i strzec tego zespołu wartości, które Konstytucja RP wyraża. W konsekwencji nie

sposób ocenić zachowania zasad państwa prawnego bez uwzględnienia wartości wskazanych w preambule Konstytucji RP oraz z pominięciem sprecyzowanej w art. 1 Konstytucji RP zasady, że Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli.

Na marginesie należy zauważyć, że określenie adresata praw i wolności konstytucyjnych poprzez użycie zwrotu „każdy” lub „wszyscy” oznacza, że dotyczą one zarówno każdego człowieka, jak i każdej osoby (podmiotu) niebędącej człowiekiem (por. M. Jabłoński, *Zakres podmiotowy realizacji praw obywatelskich* [w:] *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, red. B. Banaszak, A. Preisner, Warszawa 2002, s. 141-142). Trybunał Konstytucyjny wyprowadził z zasady państwa prawnego zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, jednakże nie ma powodów, dla których zasadę tę należałoby rozumieć wąsko jako zasadę zaufania obywatela – osoby fizycznej, skoro zasada demokratycznego państwa prawnego (z której wywodzona jest zasada zaufania do państwa i prawa) nie jest adresowana tylko do osób fizycznych, a prawa i wolności, które zdaniem Skarżącej zostały naruszone, służą wszystkim podmiotom, w tym także osobom prawnym. Z tego względu, Skarżąca powołuje się na tę zasadę jako zasadę zaufania podmiotów (podatników) do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, należy do kanonu zasad składających się na pojęcia państwa prawnego. Zasada ta była przedmiotem licznego orzecznictwa Trybunału. Z zasady tej Trybunał wywodził m.in. obowiązek takiego kształtowania przepisów zmieniających porządek prawny, aby zmiany te nie zaskakiwały obywateli, kształtowania prawa przy przestrzeganiu zasady trwałości prawa, zasadę lojalności państwa oraz szereg innych zasad. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywateli (por. orzeczenie z dnia 3 grudnia 1996 r., sygn. K. 25/95; wyrok z dnia 10 kwietnia 2001 r., sygn. U 7/00; wyrok z dnia 5 listopada 2002 r., sygn. P 7/01; wyrok z dnia 7 czerwca 2004 r., sygn. P 4/03; wyrok z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K. 48/04; wyrok z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06).

Zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają podmiotowi

bezpieczeństwo prawne, a zatem umożliwiają mu decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego posiada ważne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne (orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 marca 1993 r., sygn. K. 9/92). Pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w tej dziedzinie prawa w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, ile warunki dla możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K. 47/01). Tak rozumiana przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy, do stanowionego przez niego prawa, wreszcie do organów państwa stosujących to prawo. Jednostka powinna móc przewidywać konsekwencje poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego. Takiego szacunku dla jednostki jako autonomicznej, racjonalnej istoty domaga się jej godność, a także jej wolność, która wyraża się w tym, że jednostka według własnych preferencji układa swoje sprawy i ponosi odpowiedzialność za swoje decyzje. Bezpieczeństwo prawne związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowania działań własnych (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00). Poprzez analogię, na którą Skarżąca wskazała powyżej, tak określone bezpieczeństwo prawne powinno być zapewnione również innym podmiotom niż osoby fizyczne. W sytuacji, gdy podatnik nie wie, jak długo toczyć się może postępowanie kontrolne (ponieważ fiskus nie jest zainteresowany w jego jak najszybszym zakończeniu, gdyż z jednej strony zabezpieczył swój interes, a z drugiej wydłużenie czasu trwania postępowania powoduje tylko zwiększenie korzyści podatkowych poprzez naliczanie odsetek za zwłokę), a konsekwencje z nim związane zostaną przesądzone dopiero w bliżej nieokreślonej przyszłości, podatnik z pewnością nie ma możliwości prognozowania działań własnych, co powoduje stan niepewności prawnej, a zatem zaprzeczenie bezpieczeństwa prawnego.

W państwie prawa rozstrzygnięcia organów państwa, w tym prawodawcy, nie mogą być nieprzewidywalne i zaskakujące. W wypadku kwestionowanej regulacji nie można wprawdzie zarzucić ustawodawcy naruszenia podstawowych formalnych reguł „przyzwoitej

legislacji”, jednakże unormowanie art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej doprowadziło do powstania sytuacji, w której organ kontroli skarbowej, a w dalszej kolejności wierzyciel podatkowy (fiskus), jest premiowany za prowadzenie postępowania kontrolnego nawet z przekroczeniem ustawowych terminów załatwiania spraw (nawet jeżeli to przekroczenie jest wynikiem opieszałego działania i niewłaściwej organizacji pracy), z drugiej zaś strony podatnik nie ma żadnej możliwości uregulowania ewentualnej zaległości podatkowej w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego. Z kolei zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego powoduje, że organ kontroli skarbowej także nie ma motywacji do zakończenia postępowania kontrolnego, gdyż interes fiskusa został zabezpieczony. Podatnik pozostaje zatem w stanie niepewności co do swojej sytuacji prawnej, gdyż nie może być pewien, jak długo potrwa jeszcze postępowanie kontrolne i jak długo będzie podlegał jego rygorom. Takie rozwiązanie narusza istotne interesy podatnika związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jego brak poczucia bezpieczeństwa ekonomicznego pozostaje w dysonansie z zasadą demokratycznego państwa prawnego.

Zasada zaufania do prawa opiera się na założeniu określonej pewności prawa i przewidywalnym postępowaniu organów państwa. Rodzi ona w dziedzinie prawodawczej działalności państwa obowiązek kształtowania prawa w sposób nieograniczający wolności obywateli (o ile nie wymaga tego ważny interes społeczny lub indywidualny), chroniony Konstytucją RP obowiązek przyznawania obywatelom praw z jednoczesnym ustanawianiem gwarancji ich realizacji, obowiązek tworzenia prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego. Zaskarżona regulacja ustawy o kontroli skarbowej ogranicza wolność podatników, ponieważ odbiera im prawo do nienaliczania odsetek za zwłokę w sytuacji, gdy interes fiskusa jest całkowicie chroniony poprzez ustanowienie zabezpieczenia oraz odbiera pewność, że po zakończeniu postępowania ich majątek nie będzie uszczuplony w związku z naliczaniem odsetek za zwłokę pomimo przedłużającego się, ponad wynikający z ustawy okres, postępowania oraz w wyniku niemożliwości wcześniejszej zapłaty podatku w związku z trwającym postępowaniem. Przedstawione powyżej okoliczności sprawiają, że uszczerbkowi ulegają zarówno prawa podatnika, jak i jego zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Trybunał Konstytucyjny z zasady demokratycznego państwa prawnego wyprowadził również zasadę niedopuszczalności kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej

pozycji wobec obywatela (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/08). Tymczasem, kwestionowana regulacja do takiej właśnie sytuacji prowadzi. Mianowicie, umożliwia ona organom nadużywanie swojej pozycji i wykorzystanie okoliczności, że wydłużanie czasu trwania postępowania prowadzi do zwiększenia wpływów budżetowych, a więc premiuje sytuację, w której organy państwowe działają w sposób opieszwały. Jednocześnie jedynym podmiotem, który ponosi konsekwencje opieszałego działania organów państwowych, jest – co także nie może zejść na plan dalszy – podatnik, którego środki finansowe zostały zajęte na poczet zaległych zobowiązań podatkowych, których to zobowiązań w trakcie trwającego postępowania nie może on dobrowolnie uregulować. Regulacja art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej stanowi zatem zachętę do niczym nieograniczonego wydłużenia postępowania i premiuje organy działające w sposób niewłaściwy. Z obowiązywania powyższej normy płyną dla organów kontroli skarbowej kosztem podatników nieuzasadnione korzyści, czym naruszona zostaje zasada zaufania do demokratycznego państwa prawnego. Cała sytuacja prowadzi do nieopartej na relewantnych przesłankach możliwości potraktowania niektórych podmiotów w sposób dyskryminujący, czyli pozostawieniu ich w wydłużającym się stanie niepewności co do wysokości należności podatkowych wyrażających się w odsetkach za zwłokę, nielicującym z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

6. Zasada proporcjonalności w zakresie ingerencji w konstytucyjne prawo do równego opodatkowania oraz prawo do równej ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP)

Konstytucja RP przewiduje, że ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw (art. 31 ust. 3) – zasada proporcjonalności.

W przedstawionej regulacji zawarta jest zasada proporcjonalności. Zasada ta ma znaczenie z punktu widzenia dopuszczalności ograniczeń wolności i praw jednostki.

Trybunał Konstytucyjny rozstrzygał na podstawie powołanej zasady przed wejściem w życie Konstytucji RP z 1997 r., chociaż zasada ta nie była sformułowana *expressis verbis* na gruncie przepisów konstytucyjnych z 1952 r. i Małej Konstytucji. Trybunał wyinterpretował ją z ogólnej formuły demokratycznego państwa prawnego.

Zasada proporcjonalności, która jako podstawa oceny pojawiała się w orzecznictwie Trybunału, wielokrotnie miała także zastosowanie w sprawach z zakresu prawa daninowego. Dlatego też Trybunał mógł sformułować poglądy na temat warunków, jakim powinny odpowiadać regulacje daninowe, aby pozostawać w zgodzie z zasadą proporcjonalności.

Na podstawie wyroku z dnia 27 kwietnia 1999 r., sygn. P 7/98, w sprawie wymogów stawianych regulacjom dotyczącym opłat oraz na podstawie orzeczenia z dnia 31 stycznia 1996 r., sygn. K 9/95, można powiedzieć, że Trybunał uznał, iż z zasady proporcjonalności wypływają trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy:

- 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana;
- 2) nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków (celów);
- 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami, względnie niedogodnościami, wynikającymi z niej dla obywateli.

Zatem na zasadę proporcjonalności składają się trzy elementy: 1) zasada konieczności, 2) zasada przydatności oraz 3) zasada proporcjonalności *sensu stricto*.

Zasada konieczności nakazuje, aby spośród środków równie skutecznych, wybrać ten, który jest najmniej uciążliwy dla jednostki. Zasada przydatności nakazuje wybór środków pozwalających na skuteczną realizację założonego celu. Zasada proporcjonalności *sensu stricto* nakazuje, aby zastosowane środki pozostawały w proporcji do założonego celu.

Zasada proporcjonalności polega przede wszystkim na uchwyceniu adekwatności celu i środka użytego do jego osiągnięcia. Zgodnie z poglądami wyrażanymi w literaturze przedmiotu oznacza to, że spośród możliwych (i zarazem legalnych) środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia celów założonych, a zarazem możliwie

najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu.

Zasada proporcjonalności musi być uwzględniana zwłaszcza przy ingerencji prawodawcy w sferę praw i wolności jednostki.

Rozpatrując zgodność zakwestionowanych przepisów z zasadą proporcjonalności należy, według Trybunału, rozstrzygnąć trzy istotne zagadnienia:

- 1) czy regulacja ta jest właściwa dla osiągnięcia zamierzonych celów,
- 2) czy jest ona niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana,
- 3) czy jej efekty pozostają w odpowiedniej proporcji do zakresu ciężarów nakładanych na obywatela.

Zasada proporcjonalności *sensu stricto* może być sformułowana m.in. jako „obowiązek zachowania proporcji między efektem regulacji a ciężarem dla jednostki”, jako „wymóg, aby między efektem regulacji a ciężarem dla jednostki nie zachodziły dysproporcje” lub jako „nakaz, aby między efektem regulacji a ciężarem dla jednostki nie zachodziły oczywiste dysproporcje”.

Kryterium dopuszczającym ingerencję państwa w sferę praw i wolności jest: wyłączność ustawy, proporcjonalność, uwzględnienie zasad demokratycznego państwa prawnego, dokonywanie ograniczeń tylko ze względu na wartości określone w art. 31 ust. 3 i zakaz naruszania istoty danego prawa (K. Wojtyczek, *Granice ingerencji ustawodawczej w sferze praw człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999, s. 78).

Przechodząc na grunt zaskarżonej regulacji, należy w pierwszym rzędzie zadać pytanie o cel, jaki jest realizowany poprzez normę art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, w zakresie, w jakim wyłącza ona stosowanie art. 54 Ordynacji podatkowej, oraz związany z tym interes publiczny, a także ustalić, w które prawa i wolności konstytucyjne norma ingeruje.

Norma art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej stanowi ingerencję w prawo do równego opodatkowania (z uwagi na zastosowanie kryterium dyskryminującego pewnych podatników) oraz prawo do równej ochrony własności i innych praw majątkowych (poprzez

nieuzasadnione zróżnicowanie podmiotów zobowiązanych do zapłaty odsetek za zwłokę, a zatem zróżnicowanie w zakresie uszczuplenia ich majątku).

Dociekanie celu oraz interesu publicznego wskazanej normy jest utrudnione o tyle, że nie można ustalić uzasadnienia dla wprowadzenia tejże regulacji na podstawie materiałów związanych z procesem legislacyjnym (co zostało szczegółowo przedstawione w pkt. II.5 powyżej). Na potrzeby analizy wzorca kontroli w ramach zasady proporcjonalności należy jednak podjąć próbę ustalenia, jaką motywacją kierował się ustawodawca, wprowadzając w art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej zmianę polegającą na wyłączeniu stosowania art. 54 Ordynacji podatkowej w przypadku postępowań prowadzonych przez organ kontroli skarbowej.

Zasadą podstawową w przypadku zobowiązań podatkowych jest naliczanie odsetek w przypadku, gdy podatnik pozostaje w zwłoce z zapłatą podatku (art. 53 § 1 w związku z art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej). Odsetki za zwłokę służą w pewnym sensie rekompensowaniu Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego ubytku dochodów, które nie trafiły do budżetu w ustawowym terminie. Ich wysokość wskazuje jednakże, że nie pełnią jedynie funkcji kompensacyjnej. Przekraczają znacznie wysokość odsetek od kredytów bankowych, co wskazuje, że pełnią również funkcję swoistej „kary” stosowanej w związku ze zwłoką w płaceniu podatków. Ich stosowanie w dużej mierze zabezpiecza terminowość opłacania świadczeń podatkowych. Konieczność zapłacenia odsetek w razie przekroczenia terminu płatności niewątpliwie motywuje zobowiązanych do terminowego uiszczania ciążących na nich świadczeń (por. L. Etel [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, pkt 1 komentarza do art. 53 Ordynacji podatkowej).

Zasada ogólna (naliczanie odsetek od zaległości podatkowych) doznaje wyjątków w przypadkach przewidzianych w art. 54 § 1 Ordynacji podatkowej. W zakresie objętym regulacją art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej (nienaliczanie odsetek za zwłokę za okres zabezpieczenia od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli doszło następnie do zaliczenia przedmiotu zabezpieczenia na poczet zaległości podatkowych), celem jest wyłączenie ciężaru w postaci odsetek za zwłokę w sytuacji, gdy podatnik został pozbawiony możliwości dysponowania zabezpieczonymi środkami, a jednocześnie nie mógł on dokonać zapłaty

podatku, ponieważ wysokość zobowiązania podatkowego nie została jeszcze określona. Celem realizowanym przez art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej jest natomiast zapobieżenie sytuacji, w której podatnik byłby obciążony odsetkami za zwłokę w sposób nieuzasadniony, to jest w sytuacji, w której doszło do przedłużenia trwania postępowania, a jednocześnie nie miał on możliwości dokonania zapłaty podatku (przed określeniem prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego i wobec braku możliwości złożenia korekty deklaracji). Skoro występuje praktyczny brak możliwości zapłaty podatku, to uzasadnionym jest, że podatnik nie powinien ponosić ekonomicznego ciężaru w postaci odsetek za zwłokę. Celem pośrednim realizowanym przez art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej jest doprowadzenie do tego, aby organy prowadzące postępowanie działały na tyle sprawnie, aby wydać i doręczyć decyzję wymiarową w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. W przypadku przekroczenia tego terminu, od zaległości podatkowej nie są pobierane odsetki za zwłokę, a zatem dochodzi do pewnego uszczerbku po stronie wierzyciela podatkowego, polegającego na wyłączeniu kompensacji nieterminowego uiszczenia podatku. Art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej jest zatem w pewnym sensie instrumentem służącym jak najszybszemu doprowadzeniu do sytuacji, w której wysokość zobowiązania podatkowego zostanie określona w prawidłowej wysokości, co umożliwi jego egzekwowanie. Celem jest więc *de facto* jak najsprawniejsze zniwelowanie ewentualnej zaległości podatkowej.

Należy również wskazać na art. 54 § 2 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym *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*. Przepis ten jest wystarczającą gwarancją do tego, aby nie dopuścić do sytuacji, w której wierzyciel podatkowy ponosiłby uszczerbek w związku z obstrukcją podatnika lub innymi niezależnymi od organu okolicznościami wpływającymi na odsunięcie w czasie terminu, w którym dochodzi do płatności podatku.

Art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej wyłącza stosowanie art. 54 Ordynacji podatkowej, a zatem wprowadza wyjątek od zasady ogólnej. Cel regulacji ustanawiającej odstępstwo należy rozpatrywać niejako w opozycji do celu realizowanego przez normę zasady ogólnej. Za **cel wyłączenia stosowania art. 54 Ordynacji podatkowej** należałoby uznać wyłączenie możliwości doprowadzenia do uszczerbku dla budżetu, przy czym w przypadku wyłączenia

stosowania art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej uzasadnieniem jest zapewne fakt, że zabezpieczone środki pozostają w dalszym ciągu własnością podatnika, wobec czego wierzyciel nie może nimi dysponować, a zatem ponosi z tego tytułu pewien uszczerbek, który jest rekompensowany. Natomiast, w przypadku wyłączenia stosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej uzasadnienia należy doszukiwać się w wyłączeniu negatywnych dla budżetu konsekwencji spowodowanych przedłużającymi się postępowaniami prowadzonymi przez organy kontroli skarbowej, co w istocie prowadzi do przyzwolenia na prowadzenie przez te organy postępowania w sposób dowolnie długi bez ryzyka spowodowania zmniejszenia wpływów budżetowych. Jednocześnie należy zauważyć, że kwestionowana regulacja art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej wyłącza stosowanie art. 54 Ordynacji podatkowej w całości, co powoduje, że – niezależnie od okoliczności – cały ciężar związany z potencjalnie wyższymi odsetkami za zwłokę jest ponoszony przez podatnika.

W tym kontekście, **interes publiczny**, któremu służy norma art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, w zakresie w jakim wyłącza on stosowanie art. 54 Ordynacji podatkowej, polega w istocie na niedoprowadzeniu do powstania uszczerbku po stronie wierzyciela podatkowego (zmniejszenia przychodów wskutek nienaliczania odsetek za zwłokę pomimo faktu, że zobowiązanie nie zostało uregulowane w terminie). Interes publiczny polega zatem na ochronie interesów fiskalnych. Jest to cel określony jednostronnie, przewidujący korzyści jedynie z punktu widzenia budżetu. Tak zrekonstruowany cel należy ocenić w kontekście zasady proporcjonalności.

W tym aspekcie warunki uznania normy za spełniającą wymogi konstytucyjności są następujące:

- wprowadzenie regulacji wyłączającej nienaliczanie odsetek za zwłokę, a więc stanowiącej odstępstwo od zasad ogólnych nienaliczania odsetek za zwłokę, i to tylko w stosunku do podmiotów charakteryzujących się konkretną cechą (będących stroną postępowania prowadzonego przez organ kontroli skarbowej), jest poparte uzasadnionym interesem publicznym,
- cel w postaci zabezpieczenia wierzyciela podatkowego przed zmniejszeniem przychodów nie może zostać osiągnięty w inny sposób,

- poświęcone wolności i prawa konstytucyjne (prawo do równego opodatkowania oraz prawo do równej ochrony własności i innych praw majątkowych) pozostają w proporcji do zamierzonego celu.

Zdaniem Skarżącej, warunki powyższe nie zostały spełnione, wobec czego zasada proporcjonalności wywodzona z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP wskazuje na niekonstytucyjność regulacji przyjętej w art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, w zakresie w jakim wyłącza ona okresy nienaliczania odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych za czas trwania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego oraz w sytuacji, gdy postępowanie kontrolne nie zostało zakończone w terminie 3 miesięcy od dnia jego wszczęcia. W celu wykazania tej niezgodności poddane zostaną analizie wskazywane wyżej kryteria dopuszczalnej ingerencji w prawa i wolności:

1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana (konieczność)

Interes publiczny, który jest chroniony poprzez wyłączenie nienaliczania odsetek za zwłokę, polega na niedoprowadzeniu do zmniejszenia przychodów wierzyciela podatkowego.

Należy zatem ocenić, czy wprowadzenie kwestionowanej przez Skarżącą regulacji art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej jest niezbędne dla ochrony tego interesu. Niezbędność w takim wypadku powinna być rozumiana w ten sposób, aby spośród środków równie skutecznych, wybrać ten, który jest najmniej uciążliwy dla jednostki

Zdaniem Skarżącej, istnieją również inne środki prowadzące równie skutecznie do ochrony interesu publicznego. Inną możliwością gwarantującą nieponiesienie uszczerbku przez wierzyciela podatkowego mogłoby być chociażby ustanowienie normy, zgodnie z którą w przypadku dokonania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, zabezpieczone środki składane byłyby na lokacie bankowej, natomiast odsetki od tej lokaty – po zaliczeniu zabezpieczonej kwoty – stanowiłyby dochód wierzyciela podatkowego. W takim wypadku, podatnik, który i tak nie może dysponować przedmiotem zabezpieczenia, nie musiałby ponosić dodatkowego ciężaru w postaci odsetek za zwłokę.

Innym środkiem w zakresie nieponoszenia uszczerbku z powodu nienaliczania odsetek po upływie 3 miesięcy od wszczęcia postępowania, jest usprawnienie działania aparatu kontroli skarbowej, które spowodowałoby zagwarantowanie w większości przypadków wydania decyzji w tym terminie. Tymczasem, w zakresie, w jakim art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej wyłącza nienaliczanie odsetek za zwłokę za okres przedłużającego się postępowania, regulacja ta prowadzi do niebezpiecznej – z punktu widzenia demokratycznego państwa prawnego – sytuacji, jaką jest brak motywacji organu do sprawnego i szybkiego zakończenia postępowania.

W przypadku uznania, że usprawnienie takie jest niemożliwe do przeprowadzenia w krótkim odstępie czasu (choć w praworządnym państwie – sprawne działanie organów powinno być zasadą, a nie wyjątkiem), środkiem doraźnym mogłoby być ustanowienie innego terminu, po upływie którego odsetki za zwłokę przestają być naliczane. Takie dostosowanie zasad nienaliczania odsetek za zwłokę do przeciętnego faktycznego terminu załatwienia sprawy równie dobrze prowadziłyby do ochrony interesu publicznego.

Nie ulega wątpliwości, że wskazane powyżej środki równie dobrze służyłyby zapewnieniu założonego celu, a jednocześnie byłyby one mniej uciążliwe z punktu widzenia ciężarów ponoszonych przez jednostkę. Powyższe sprawia, że ingerencja w prawa i wolności konstytucyjne nie jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego.

2) nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków (celów) - przydatność

Cel regulacji polegającej na wyłączeniu nienaliczania odsetek za zwłokę polega na wyłączeniu możliwości doprowadzenia do uszczerbku dla budżetu. Wyłączenie nienaliczania odsetek za zwłokę wpływa w sposób bezpośredni na brak zmniejszenia wpływów podatkowych i zapobieżenie powstania z tego tytułu uszczerbku. Należy zatem uznać, że jest to środek sprzyjający osiągnięciu zamierzonego celu, a zatem kryterium przydatności zostało w tym wypadku spełnione.

3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami, względnie niedogodnościami, wynikającymi z niej dla podmiotów prawa

Zasada proporcjonalności *sensu stricto* wymaga zachowania odpowiedniej proporcji między pozytywnym efektem danej regulacji a ciężarem nakładanym na podmiot prawa. Ingerencja w sferę konstytucyjnych praw i wolności odpowiada zawsze sytuacji konfliktu dwóch lub większej liczby dóbr prawnie chronionych, tj. w sytuacji, gdy jednoczesne urzeczywistnienie w pełnym zakresie wszystkich dóbr nie jest możliwe. Rozwiązanie konfliktu dóbr następuje poprzez poświęcenie – w pewnym stopniu – jednych dóbr, dla umożliwienia realizacji – w pewnym stopniu – innych dóbr. Konflikt dóbr nie zawsze zostanie rozwiązany na korzyść dobra cenniejszego. Może się zdarzyć sytuacja, w której realizacja – w określonym zakresie – dobra mniej cennego uzasadnia poświęcenie – w pewnym zakresie – dobra cenniejszego.

Przekonywujące uzasadnienie, że dana regulacja jest zgodna z zasadą proporcjonalności *sensu stricto* wymaga wskazania kolidujących ze sobą dóbr, określenia ich rangi, ustalenia w jakim stopniu zostają one urzeczywistnione (naruszone), a następnie odpowiedzi na pytanie, czy stopień realizacji danego dobra uzasadnia poświęcenie w określonym stopniu innych dóbr, znajdujących się u podstaw danego prawa lub wolności.

Ustalenie kolidujących dóbr powinno się odbyć poprzez odwołanie się do art. 84 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP. Z pierwszego z tych przepisów można wywieść z jednej strony prawo do równego opodatkowania, z drugiej zaś obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych. Oba z tych dóbr mają swoje umocowanie w Konstytucji RP i są dobrami rangi konstytucyjnej. Zdaniem Skarżącej, nie istnieje sposób, aby jednoznacznie ustalić, które z tych dóbr ma wyższą wartość (jest cenniejsze). Zaskarżona regulacja, w zakresie, w jakim prowadzi do konieczności uiszczenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, pomimo że podatnik jest pozbawiony możliwości dysponowania przedmiotem zabezpieczenia, oraz w sytuacji, gdy postępowanie kontrolne przedłuża się bez winy podatnika, prowadzi do powstania nieuzasadnionego uszczerbku w jego majątku. Jednocześnie, zasada równości opodatkowania, w odniesieniu do konkretnego podmiotu, ulega zasadniczemu zachwianiu wobec faktu, że inni podatnicy, którzy są w tej samej sytuacji prawnej (posiadają zaległość podatkową) nie są zobowiązani do ponoszenia ciężaru w postaci odsetek za zwłokę, tylko dlatego, że podmiotem prowadzącym postępowanie jest organ podatkowy, a nie organ

kontroli skarbowej, co jest okolicznością przypadkową. Szczegółowa argumentacja w zakresie przypadkowości dotyczącej reżimu, jakiemu będzie poddany podatnik została zamieszczona w pkt. I powyżej.

Zdaniem Skarżącej, nie ma racjonalnego uzasadnienia, aby poświęcić dobro w postaci równości opodatkowania, co prowadzi w zasadzie do dyskryminacji pewnych podmiotów, na rzecz zapewnienia realizacji celu, jakim jest niedoprowadzenie do poniesienia przez budżet uszczerbku. Brak tego uzasadnienia przejawia się przede wszystkim w tym, że wyłączono zasadę równości opodatkowania w stosunku do grupy podatników, która została wybrana przypadkowo i nieracjonalnie dla realizacji tego konkretnego celu. Powoduje to równocześnie naruszenie prawa do równej ochrony własności i innych praw majątkowych, ponieważ niektórzy podatnicy ponoszą uszczerbek majątkowy wobec konieczności uiszczenia odsetek za zwłokę, inni zaś – znajdujący się w takiej samej sytuacji – od tego ciężaru są uwolnieni. Jeżeli cel miałby być realizowany w sposób konsekwentny, to należało w ogóle wyłączyć naliczanie odsetek za zwłokę (zarówno w odniesieniu do podatników będących stroną postępowania prowadzonego przez organ podatkowy, jak i w odniesieniu do podatników będących stroną postępowania prowadzonego przez organ kontroli skarbowej) lub też wydłużyć terminy, po upływie których odsetki za zwłokę nie są naliczane, jeżeli obecne terminy nie są wystarczające dla doprowadzenia do jak najszybszego określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego.

Ingerencja w prawa i wolności konstytucyjne jest uzasadniona wtedy, gdy mamy do czynienia z pewnym miarkowaniem obciążeń, swoistym rozłożeniem ryzyk. Tymczasem, jak już zostało to wskazane, kwestionowana regulacja jest jednostronna i stanowi korzyści tylko i wyłącznie dla wierzyciela podatkowego. Skutki wyłączenia stosowania art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej są takie, że w przypadku dokonania zabezpieczenia wierzyciel podatkowy odnosi dwojakie korzyści. Po pierwsze, uzyskuje gwarancję wykonania zobowiązania, a po drugie uzyskuje pełną rekompensatę w postaci odsetek za zwłokę. Podatnik zaś ponosi dwojakie ciężary – nie może dysponować przedmiotem zabezpieczenia, a ponadto jest zobligowany do uiszczenia odsetek za zwłokę. Zestawienie tych korzyści i ciężarów, wskazuje, jak bardzo jednostronne są skutki kwestionowanej regulacji.

W zakresie wyłączenia stosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej, sytuacja jest analogiczna, czyli występuje podwójna korzyść po stronie wierzyciela podatkowego – kompensacja uszczerbku poprzez odsetki za zwłokę oraz praktyczna możliwość prowadzenia postępowania dowolnie długo (terminy załatwiania spraw mają charakter wyłącznie instrukcyjny, a jedyny czynnik dyscyplinujący do działania – norma stanowiąca o nienaliczaniu odsetek za zwłokę – jest wyłączony). Podatnik tymczasem nie ma żadnego wpływu na długość toczącego się postępowania, co sprawia, że pozostaje w przedłużającej się niepewności co do swoich obowiązków, oraz jest obowiązany do zapłaty odsetek za zwłokę. Znowż zatem mamy do czynienia z nierównomiernością, nieadekwatnością, brakiem wyważenia obciążeń. Zdaniem Skarżącej, niedopuszczalna jest sytuacja, w której to tylko podatnik ponosi negatywne konsekwencje.

Wartościowania kolidujących ze sobą dóbr dokonał sam ustawodawca w art. 54 Ordynacji podatkowej. Rozpatrując tę regulację, należy dojść do wniosku, że ustawodawca wskazał, że interes fiskalny nie jest dobrem nadrzędnym, skoro w niektórych przypadkach uznał, iż naliczanie odsetek za zwłokę nie powinno mieć miejsca. Art. 54 Ordynacji podatkowej zawiera wyłączenia naliczania odsetek za zwłokę, a jednocześnie zapewnia dostosowanie zasad ich naliczania do indywidualnej sytuacji (art. 54 § 2 Ordynacji podatkowej). Norma ta dokonuje właściwego wyważenia kolidujących ze sobą interesów. Jeżeli bowiem ustawodawca uznałby, że interes fiskalny miałby stanowić dobro nadrzędne, to również w większej statystycznie liczbie przypadków (postępowania prowadzone przez organy podatkowe) nie wprowadzałby wyłączeń, które zostały zawarte w art. 54 § 1 pkt 1 oraz pkt 7 Ordynacji podatkowej. Tymczasem, skoro wartościowanie takie zostało przeprowadzone w odniesieniu do dóbr kolidujących ze sobą na gruncie postępowania podatkowego, to nie ma żadnych powodów, aby w ramach postępowania kontrolnego, dobra te pozostawały w innej relacji, co sprawia, że w kontekście art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, realizacja interesu publicznego nie uzasadnia poświęcenia w takim zakresie praw i wolności jednostki.

Dokonując podsumowania w zakresie testu proporcjonalności, należy zauważyć, że została spełniona tylko jedna przesłanka – przesłanka przydatności, ponieważ kwestionowana regulacja w istocie może służyć osiągnięciu założonego celu. Nie doszło jednakże do spełnienia przesłanki konieczności, ponieważ, jak zostało to wskazane powyżej, istnieją inne rozwiązania, które równie dobrze mogłyby przyczynić się do osiągnięcia celu,

a jednocześnie nie stanowią tak dalekiej ingerencji w prawa i wolności podatnika. W aspekcie proporcjonalności *sensu stricto* również nie sposób twierdzić, że niedoprowadzenie do zmniejszenia przychodów wierzyciela podatkowego jest wartością wyższą niż prawo do równego opodatkowania oraz prawo do równej ochrony własności i innych praw majątkowych. Z trzech kryteriów, zostało zatem spełnione tylko jedno, przy czym – co trzeba podkreślić – tylko to, które świadczy o przydatności, a nie te, które świadczą o konieczności czy wazeniu kolidujących ze sobą wartości. Zdaniem Skarżącej, tylko spełnienie wszystkich trzech kryteriów może świadczyć o tym, że ingerencja w konstytucyjne prawa i wolności jest ingerencją proporcjonalną.

Jak już wyżej podniesiono, ingerencja w prawa i wolności podmiotów prawa powinna być adekwatna i proporcjonalna. Sama zasada proporcjonalności zwana jest zasadą zakazu nadmiernej ingerencji. W niniejszym stanie faktycznym, do nadmiernej ingerencji ustawodawcy w prawa i wolności doszło wskutek kwestionowanego brzmienia zaskarżonego art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, wyłączającego stosowanie art. 54 Ordynacji podatkowej w postępowaniu kontrolnym.

Jak z powyższego wynika, wartości poświęcone przez ustawodawcę dla „skutecznego” realizowania celów fiskalnych, takie jak równość podmiotów prawa, prawo do ustabilizowania sytuacji prawnej podatników, równa dla wszystkich ochrona własności i innych praw majątkowych oraz powszechność i równość opodatkowania, zdają się przedstawiać **wartość zdecydowanie wyższą** niż potrzeba niedoprowadzenia do powstania uszczerbku dla budżetu, który to skutek jest realizowany nie w przypadku wszystkich podatników posiadających zaległość podatkową, a jedynie tych z nich, wobec których postępowanie jest prowadzone przez organ kontroli skarbowej.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że przepis art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, w zakresie w jakim wyłącza on stosowanie art. 54 Ordynacji podatkowej, nie przechodzi pomyślnie testu proporcjonalności, gdyż statuowany w nim środek **nie jest konieczny** do realizacji zamierzonego celu, który może i powinien zostać **skutecznie zrealizowany przy użyciu innych środków**, nieingerujących w sytuację prawną podatników. Nade wszystko zaś, interes publiczny nie stanowi wartości wyższej od praw i wolności jednostki, z którymi koliduje. Skoro zaś przepis art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej,

