



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Irena LIPOWICZ

Warszawa, dnia ²⁴ września 2010 r.

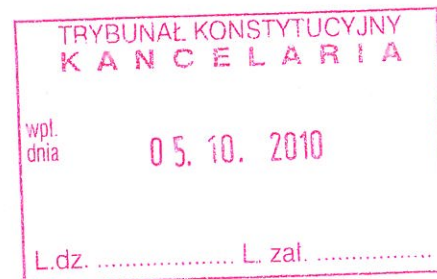
RPO-644168-VI/10/AM

00-090 Warszawa
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 22 551 77 00
Fax 22 827 64 53

Trybunał Konstytucyjny

Warszawa



sygn. akt SK 2/10

Pismo procesowe

Rzecznika Praw Obywatelskich

W nawiązaniu do pisma Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 20 maja 2010 r. zgłaszającego udział w postępowaniu dotyczącym skargi konstytucyjnej P spółki akcyjnej z siedzibą w G przedstawiam następujące stanowisko :

Art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 64 ze zm.) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów

publicznych (Dz. U. z 2003 r. Nr 137, poz. 1302) i obowiązującym do dnia wejścia w życie ustawy z dnia 5 marca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 76, poz. 492) w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) jest niezgodny z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie

Skarga konstytucyjna została wniesiona w niniejszej sprawie w związku z oddaleniem przez Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrokiem z dnia 2 lipca 2009 r. (sygn. akt) skargi kasacyjnej P S. A. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G z dnia 21 października 2008 r. (sygn. akt). Wymienionym wyrokiem Wojewódzki Sąd Administracyjny w G oddalił zaś skargę spółki na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w G w przedmiocie uznania za nieuzasadnione zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej.

Istota zarzutów zawartych w skardze konstytucyjnej dotyczy tego, że objęte nią regulacje wyłączyły 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, a także 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. Tak ukształtowanemu przez ustawodawcę stanowi prawnemu skarżąca postawiła zarzut niezgodności z art. 84 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 32 ust. 1 i 2, art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich zarzuty zawarte w niniejszej skardze konstytucyjnej zasługują na uwzględnienie.

Na wstępie należy wskazać, że objęta skargą konstytucyjną treść art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej w brzmieniu nadanym ustawą 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 kilkakrotnie ulegała zmianie. Jednakże aż do daty wejścia w życie ustawy z dnia 5 marca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 76, poz. 492), tj. do dnia 1 lipca 2010 r. w niezmienionym kształcie w obrocie prawnym funkcjonowała konstrukcja prawna, według której w zakresie nieuregulowanym w ustawie o kontroli skarbowej do postępowania kontrolnego stosowane były odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, z wyłączeniem art. 54 Ordynacji podatkowej. Konstrukcja ta stanowiła podstawę normatywną ostatecznego rozstrzygnięcia o konstytucyjnych prawach skarżącej, stąd też powinna ona stanowić przedmiot kontroli Trybunału Konstytucyjnego.

Co prawda z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) wynika, że Trybunał umarza na

posiedzeniu niejawnym postępowanie, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia. Jednak przepisu tego nie stosuje się, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw (art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym). Sytuacja określona w art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym zachodzi w niniejszej sprawie, co uzasadnia jej merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny.

Jak już wskazano, zgodnie z zakwestionowaną treścią art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie do postępowania kontrolnego stosowane były odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, z wyłączeniem jej art. 54. W rezultacie w interesującym zakresie wyłączone było również posiłkowe stosowanie art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej odsetek za zwłokę 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. Odsetek za zwłokę nie nalicza się również 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 (art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej).

Odsetki za zwłokę są konsekwencją powstania zaległości podatkowej. Zasadą prawa podatkowego jest to, że odsetki za zwłokę są naliczane bez względu na okoliczności związane z powstaniem zaległości podatkowych. Jednakże wymienione przepisy art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji podatkowej wprowadzają wyjątki od tej zasady.

Po pierwsze, odsetek za zwłokę nie nalicza się, gdy poprzez czynności zabezpieczające podatnik został pozbawiony możliwości dysponowania swoim majątkiem. Po drugie, odsetek nie nalicza się również wtedy, gdy występuje przewlekłość postępowania podatkowego.

W świetle powyższego istota zarzutów skarżącej sprowadza się do tego, że w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez organy kontroli skarbowej w trybie ustawy o kontroli skarbowej nie mają zastosowania ogólne reguły postępowania podatkowego, które pełnią w stosunku do podatnika funkcję ochronną, wyłączając automatyzm naliczania odsetek od powstałych zaległości podatkowych. W efekcie, w wyniku braku możliwości stosowania do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji podatkowej doszło więc do naruszenia zasady równości i sprawiedliwości podatkowej.

Zarzuty zawarte w skardze konstytucyjnej należy podzielić. Wprowadzone przez ustawodawcę niewątpliwe zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników w zakresie naliczania odsetek za zwłokę zostało powiązane z rodzajem postępowania, w którym powstaje zaległość podatkowa. Inne zasady naliczania odsetek za zwłokę dotyczą bowiem ogólnego postępowania podatkowego, inne zaś postępowania podatkowego prowadzonego w trybie ustawy o kontroli skarbowej.

Zgodnie z ustabilizowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego (wyrok z dnia 6 maja 1998 r., sygn. akt K 37/97, OTK z 1998 r. Nr 3, poz. 33; z dnia 21 maja 2002 r., sygn. akt K 30/01, OTK z 2002 r. Nr 3/A, poz. 32; wyrok z dnia 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04, OTK z 2005 r. Nr 5/A, poz. 47; wyrok z dnia 16 października 2007 r., sygn. akt SK 63/06, OTK z 2007 r., Nr 9/A, poz. 105) 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 prawa.

Oceniając zatem daną regulację prawną z punktu widzenia zasady równości należy przede wszystkim ustalić więc, czy można wskazać wspólną cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa, biorąc pod uwagę cel oraz treść danej regulacji prawnej. Otóż – jak już wskazano – celem regulacji zawartej w art. 54 Ordynacji podatkowej było wyłączenie naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w sytuacji zabezpieczenia na poczet tych zaległości mienia podatnika bądź w sytuacji przewlekłości postępowania podatkowego. Stąd też w omawianym zakresie cechą istotną jest wystąpienie zaległości podatkowej po stronie podatnika oraz zabezpieczenie na poczet tych zaległości mienia podatnika (ewentualnie wystąpienie przewlekłości postępowania). Wskazanymi cechami charakteryzują się również podatnicy, w stosunku do których organy kontroli skarbowej prowadzą postępowanie kontrolne.

W zakresie objętym skargą konstytucyjną nastąpiło więc istotne odstępstwo od zasady równości wobec prawa. Odstępstwo takie nie zawsze jednak jest równoznaczne z dyskryminacją. W świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego odstępstwo od zasady równego traktowania podmiotów podobnych jest dopuszczalne, jeżeli znajduje uzasadnioną podstawę. Według Trybunału Konstytucyjnego (wyrok z dnia 12 maja 1998 r., sygn. akt U 17/97, OTK z 1998 r. Nr 3, poz. 34) różnicowanie

musi mieć charakter relewantny, a więc musi pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma oraz służyć realizacji tego celu i treści. Różnicowania nie wolno więc dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium. Ponadto różnicowanie musi mieć charakter proporcjonalny, co oznacza w konsekwencji, że waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie adresatów normy prawnej musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego traktowania podmiotów podobnych. Wreszcie różnicowanie musi pozostawać w jakimś związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych. Jedną z takich zasad w prawie podatkowym jest zaś zasada sprawiedliwości podatkowej.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich powyższe warunki, umożliwiające uznanie wprowadzonego do obrotu prawnego różnicowania podmiotów podobnych nie zostały spełnione w interesującym zakresie. Regulacja zawarta w art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej w zakresie objętym skargą konstytucyjną nie służy bowiem realizacji celu, aby w sprawach podatkowych podatnik, który swoim majątkiem zabezpieczył zaległość podatkową bądź też stał się ofiarą przewlekłego postępowania, nie ponosił dodatkowych konsekwencji finansowych w postaci naliczania mu odsetek za zwłokę. Ponadto różnicowanie zostało wprowadzone przez ustawodawcę na podstawie dowolnie ustalonego kryterium, w tym przypadku kryterium trybu rozpatrywania sprawy podatkowej. W wyniku zastosowania tego kryterium osoby, których sprawy były prowadzone w trybie ustawy o kontroli skarbowej nie mogły korzystać z funkcji ochronnych art. 54 Ordynacji podatkowej.

W świetle powyższego za uzasadniony należy uznać zarzut braku równości w nakładaniu ciężarów publicznych (art. 84 w zw. z art. 32 Konstytucji RP). Art. 84 Konstytucji RP stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z art. 84 Konstytucji RP wynika w związku z tym zasada powszechności i równości opodatkowania. Tymczasem w zakresie objętym skargą podatnicy tylko dlatego, że postępowanie w ich sprawie było prowadzone w trybie ustawy o kontroli skarbowej zostali obciążeni odsetkami za zwłokę, pomimo że doszło do zabezpieczenia ich mienia na poczet zaległości oraz pomimo, że organy administracji (kontroli skarbowej) przewlekłe prowadziły postępowanie kontrolne.

W istocie wzgląd na potrzebę zapewnienia równości w nakładaniu ciężarów stanowił podstawę do podjęcia prac legislacyjnych, których efektem była ustawa z dnia 5 marca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 76, poz. 492). W uzasadnieniu do projektu tej ustawy (druk sejmowy nr 911) wskazano bowiem, że „(...) projektowana zmiana przewiduje ujednolicenie praw podatnika w przypadku postępowań prowadzonych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Brak jest bowiem podstaw do tego, aby postępowanie prowadzone przez organ kontroli skarbowej niosło za sobą inne skutki dla podatnika niż postępowanie prowadzone przez organy podatkowe. (...) Podatnicy kontrolowani przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej będą więc traktowani identycznie w zakresie naliczania odsetek za zwłokę.”

Zarzut naruszenia art. 84 Konstytucji RP został również powiązany z naruszeniem art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP. W związku z tym zarzutem trzeba

wskazać, iż w wyroku z dnia 16 października 2007 r. (sygn. akt SK 63/06, OTK z 2007 r. Nr 9/A, poz. 105) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że każdy podatek jest ze swej natury pewną ingerencją w prawa majątkowe. Jednak regulacje prawne podatków, stanowiące podstawę obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie, z ograniczeniem korzystania z własności, w tym korzystania ze środków pieniężnych podatnika, nie mogą przekraczać określonych granic. Granice te – zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich – zostały przekroczone w interesującym zakresie. Podatnik bowiem w sprawach prowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej został narażony na podwójną dolegliwość finansową. Nie tylko poprzez zabezpieczenie zaległości podatkowej został pozbawiony dysponowania swoim majątkiem, ale także za okres tego zabezpieczenia musi uiścić odsetki za zwłokę. Dolegliwość majątkowa w postaci obowiązku uiszczenia odsetek za zwłokę spotyka także podatnika wtedy, gdy z winy organu kontroli skarbowej nastąpiło przedłużenie postępowania kontrolnego przybierające postać przewlekłości. Dlatego też przyjąć trzeba, że art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej w zakwestionowanym zakresie jest też niezgodny z art. 84 w zw. z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP.

Zarzut naruszenia art. 84 Konstytucji RP został także powiązany z zasadą zaufania obywateli do państwa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP. W swoim orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie podkreślał, że w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywatela. Obywatel powinien mieć możliwość układania swoich spraw w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań (m. in. wyrok z dnia 3 grudnia 1996 r., sygn. akt K

25/95, OTK z 1996 r. Nr 6, poz. 52; wyrok z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. akt SK 51/06, OTK z 2006 r., Nr10/A, poz. 156). W interesującym zakresie zaufanie do państwa i prawa zostało naruszone. Okazuje się bowiem, że konsekwencje finansowe przewlekłego postępowania kontrolnego i tak obciążają podatnika, skoro wyłączone jest stosowanie art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej. Zasadę zaufania do państwa i prawa narusza również i to, że pomimo że podatnik pozostawił do dyspozycji organów państwa jako zabezpieczenie zaległości podatkowych składniki swojego majątku, w dalszym ciągu obciąża go obowiązek zapłaty odsetek (art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Zena Jipora'.