

**WYROK**  
z dnia 18 października 2011 r.  
**Sygn. akt SK 2/10**

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Marek Kotlinowski – przewodniczący  
Teresa Liszcz  
Małgorzata Pyziak-Szafnicka – sprawozdawca  
Piotr Tuleja  
Andrzej Wróbel,

po rozpoznaniu w trybie art. 59 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654), na posiedzeniu niejawnym w dniu 20 września 2011 r., skargi konstytucyjnej spółki „POLNORD” S.A. z siedzibą w Gdyni o zbadanie zgodności:

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

o r z e k a:

**Art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 i Nr 53, poz. 273), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302), w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie 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. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

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

**na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178,**

poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) **umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.**

## UZASADNIENIE

### I

1. Skarga konstytucyjna spółki „Polnord” S.A. z siedzibą w Gdyni (dalej: skarżąca lub spółka), wniesiona do Trybunału Konstytucyjnego 21 grudnia 2009 r., została sformułowana na tle następującego stanu faktycznego i prawnego:

Na podstawie postanowienia Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z 13 kwietnia 2005 r. wobec skarżącej prowadzone było postępowanie kontrolne w sprawie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego za lata 1999–2002 oraz podatku od towarów i usług za lata 2000–2002. W toku postępowania Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Gdańsku wystąpił do Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku o dokonanie zabezpieczenia należności podatkowych za te lata na majątku skarżącej. Ostatecznie decyzje w tej sprawie zostały wydane 14 grudnia 2005 r. i zostały utrzymane w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku.

Na podstawie ostatecznych decyzji z 14 grudnia 2005 r. Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku wystawił i jednocześnie przyjął do wykonania zarządzenia zabezpieczenia, których przedmiotem były nieuregulowane zobowiązania podatkowe określone w tychże decyzjach. Na podstawie zarządzeń zabezpieczenia Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku wystawił i doręczył (19 grudnia 2005 r.) bankowi skarżącej zawiadomienia z 15 grudnia 2005 r. o zajęciu zabezpieczającym prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego u dłużnika. Z chwilą doręczenia zawiadomień nastąpiło dokonanie zajęć zabezpieczających wierzytelności z rachunku bankowego, a kwota zabezpieczonych należności, określona w zawiadomieniach, wynosiła łącznie ponad 10,7 mln zł.

Po dokonaniu przez Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku zabezpieczenia zaległości podatkowych, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Gdańsku 16 i 23 października 2006 r. wydał łącznie 29 decyzji wymiarowych dotyczących skarżącej, kończących postępowanie kontrolne. Na podstawie tych 29 decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku, działając tym razem w charakterze wierzyciela podatkowego, 9 listopada 2006 r. wystawił tytuły wykonawcze, obejmujące zaległości podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę naliczonymi na dzień wystawienia przedmiotowych tytułów i skierował je, jako organ egzekucyjny, do egzekucji. Zgodnie z wymogami art. 27 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954, ze zm.; dalej: ustawa egzekucyjna) tytuły wykonawcze określały m.in. terminy, od których następuje naliczanie odsetek, ich stawkę i przybliżoną kwotę. Ujawnione w przedmiotowych tytułach wykonawczych kwoty odsetek zostały jednak obliczone bez uwzględnienia jakichkolwiek przerw w naliczaniu odsetek. Na podstawie wymienionego zajęcia egzekucyjnego doszło do wyegzekwowania w całości zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę i do zaliczenia objętych zabezpieczeniem środków pieniężnych na poczet zaległości podatkowych. Pismem z 20 listopada 2006 r. pełnomocnik skarżącej, na podstawie art. 33 pkt 10 ustawy egzekucyjnej, zgłosił zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej na podstawie wymienionych tytułów egzekucyjnych. Podniósł w nich, że nie zostały spełnione wymogi formalne określone w art. 27 ustawy egzekucyjnej – nie wskazano w treści kwestionowanych tytułów

egzekucyjnych okresów nienaliczania odsetek za zwłokę od należności podatkowych, wynikających 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.; dalej: Ordynacja). Uzasadniając swe stanowisko, skarżąca podniosła, że pominięcie okresów nienaliczania odsetek za zwłokę od należności podatkowych nie może być uzasadnione treścią art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, ze zm.; dalej: u.k.s.) ze względu na jego niekonstytucyjność, w szczególności niezgodność z konstytucyjną zasadą równości, wynikającą z wyłączenia odpowiedniego stosowania w postępowaniu kontrolnym art. 54 Ordynacji. Równocześnie skarżąca wniosła o uznanie zarzutów za uzasadnione i o umorzenie postępowania egzekucyjnego.

W wyniku przywołanego wyżej pisma skarżącej z 20 listopada 2006 r. Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku (w postanowieniach z 31 maja i 12 września 2007 r.) stwierdził, że w tytułach wykonawczych z 9 listopada 2006 r. nie mogły zostać wskazane przerwy w naliczaniu odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 54 § 1 Ordynacji, ze względu na wyłączenie jego działania przez art. 31 ust. 1 u.k.s.

Pierwsze z postanowień Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku, z 31 maja 2007 r., zostało przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku uchylone i umorzone postanowieniem z 13 sierpnia 2007 r. Z kolei zażalenie skarżącej na postanowienie Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku z 12 września 2007 r. nie zostało przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku uwzględnione (postanowienie z 18 grudnia 2007 r.).

Spółka zaskarżyła postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z 18 grudnia 2007 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, podnosząc – tak jak i w postępowaniu podatkowym – m.in. że w tytułach wykonawczych z 9 listopada 2006 r. kwota odsetek od zaległości podatkowych jest zawyżona o odsetki naliczone za okres, za jaki nie powinny być naliczane na podstawie 54 § 1 pkt 7 Ordynacji. Wyrokiem z 21 października 2008 r. (sygn. I SA/Gd 264/08) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku oddalił skargę spółki na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku, zaś Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 2 lipca 2009 r. (sygn. II FSK 217/09) oddalił skargę kasacyjną od wyroku I instancji.

W skardze konstytucyjnej z 21 grudnia 2009 r. spółka wskazała, że jej prawa zostały naruszone przez zastosowanie art. 31 ust. 1 u.k.s., w brzmieniu określonym w skardze, w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji, jest niezgodny z art. 84 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 32 ust. 1 i 2, art. 2, a także w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2. Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO, Rzecznik) w piśmie z 20 maja 2010 r. poinformował o zgłoszeniu udziału w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną. W piśmie z 24 września 2010 r. Rzecznik zajął stanowisko, że art. 31 ust. 1 u.k.s., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302; dalej: ustawa o WKS) i obowiązującym przed dniem 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 Ordynacji jest niezgodny z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

Rzecznik podniósł, że mimo utraty mocy obowiązującej kwestionowanego przepisu w kształcie, w jakim stanowił podstawę rozstrzygnięć w stosunku do skarżącej, merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy przez Trybunał jest konieczne na mocy art. 39 ust. 3

ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). W wyniku dokonanej rekonstrukcji stanu faktycznego i prawnego stwierdził, że „[w]prowadzone 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”. Posiłkując się orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, RPO skonstatował, że doszło do naruszenia wskazanych przez skarżącą zasad konstytucyjnych, z wyjątkiem naruszenia art. 31 ust. 3 Konstytucji, co do którego Rzecznik nie zajął stanowiska.

3. Sejm w piśmie swego Marszałka z 28 czerwca 2010 r. zajął stanowisko, że art. 31 ust. 1 u.k.s., w brzmieniu nadanym ustawą o WKS, w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji, jest niezgodny z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32, art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Marszałek Sejmu obszernie przedstawił stan faktyczny sprawy, dokonał rekonstrukcji stanu prawnego oraz przedstawił wyczerpujące omówienie poszczególnych wzorców kontroli konstytucyjności. Stwierdził, że podstawowym problemem konstytucyjnym jest naruszenie zasady równości (sprawiedliwości) opodatkowania (art. 84 w związku z art. 32 Konstytucji), zaś pozostałe wzorce stanowią jedynie dodatkowy kontekst normatywny.

Dokonując porównania postępowań skarbowego i podatkowego oraz przedstawiając istotę naliczania odsetek za zwłokę pobieranych za zaległości podatkowe, stwierdził, że „podstawowy problem konstytucyjny dotyczy braku korelacji praw podatnika w postępowaniu podatkowym (prowadzonym przez organy podatkowe na podstawie Ordynacji podatkowej) w porównaniu do postępowania kontrolnego (prowadzonego przez organy kontroli skarbowej na podstawie ustawy o kontroli skarbowej)”. Przypomniał nadto, że Trybunał Konstytucyjny, wyrokiem z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, stwierdził niekonstytucyjność art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji „w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., w zakresie, w jakim nie wyłącza naliczania odsetek za zwłokę, w przypadku gdy w postępowaniu zabezpieczającym organ podatkowy, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych” (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). Zdaniem Sejmu, wyrok ten, zarówno ze względu na przedmiot zaskarżenia, jak i skutki dla orzecznictwa sądownoadministracyjnego, pozwala na przyjęcie pewnych analogii prowadzących do wniosku, że kwestionowana regulacja jest niezgodna ze wskazanymi w skardze wzorcami kontroli.

4. Prokurator Generalny zajął stanowisko w sprawie w piśmie z 17 sierpnia 2010 r. Wniósł o uznanie, że art. 31 ust. 1 u.k.s., w brzmieniu nadanym ustawą o WKS, w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji, jest niezgodny z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 i art. 2 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Prokurator Generalny, tak jak pozostali uczestnicy postępowania, szeroko przedstawił stan faktyczny i prawny, który doprowadził do złożenia skargi konstytucyjnej przez spółkę. Uznał, że skarga konstytucyjna, mimo złożenia jej przez osobę prawną na nieobowiązujący już przepis, spełnia wymogi formalne konieczne do jej rozpoznania merytorycznego. Tak jak pozostali uczestnicy postępowania stwierdził, że podstawowym

zarzutem skargi jest naruszenie przez kwestionowany przepis konstytucyjnej zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania (art. 84 i art. 32 Konstytucji), poprzez wyłączenie stosowania art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji w stosunku do podatników kontrolowanych przez urzędy kontroli skarbowej. Podniósł też, że w niniejszej sprawie art. 31 ust. 3 Konstytucji nie może być adekwatnym wzorcem kontroli, gdyż art. 31 ust. 1 u.k.s. dotyczy odsetek za zwłokę z tytułu zaległości podatkowych, czyli realizacji konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, nie zaś ograniczenia praw i wolności.

W następnej kolejności Prokurator Generalny przedstawił ewolucję art. 31 ust. 1 u.k.s. oraz jego kontekst normatywny, ze szczególnym uwzględnieniem przepisów Ordynacji. Stwierdził, że kwestionowana regulacja ma „wpływ na sytuację prawną podatników, u których stwierdzono powstanie zaległości podatkowej, gdyż wpływa na wysokość obciążenia podatników odsetkami za zwłokę z tytułu teje zaległości. Kryteria, które przesadzają o wyłączeniu stosowania art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji w postępowaniu kontrolnym, prowadzonym przez organy kontroli skarbowej, powinny zatem odpowiadać wymogom, jakie w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego są niezbędne, by uznać kryterium różnicujące za uzasadnione”, w związku z czym obszernie omówił pozostałe wzorce kontroli konstytucyjności z uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału i doktryny, przypominając kryteria, którym winien odpowiadać kwestionowany przepis. Podsumowując, przypomniał, że ustawodawca dokonał zmian w u.k.s. ustawą z 5 marca 2010 r., która zasadniczo ujednoliciła uprawnienia podatników w zakresie naliczania odsetek od zaległości podatkowej w wypadku postępowań prowadzonych przez organy podatkowe i kontroli skarbowej. Stanowi to uwypuklenie faktu, że „kwestionowana regulacja kreuje więc możliwość nadużywania przez organy państwa swojej pozycji wobec kontrolowanych podatników, co narusza konstytucyjną zasadę zaufania obywatela wobec państwa” i „pozostawia podatników, posiadających zaległości podatkowe, w stanie niepewności co do tego, za jaki okres będą wobec nich naliczane odsetki z tytułu zaległości podatkowych w przypadku długotrwałości postępowania kontrolnego”, gdyż „powoduje to zwiększenie z tego tytułu wpływów do budżetu państwa, co powoduje, iż zwłoka w prowadzeniu postępowania kontrolnego może być traktowana jako działanie zmierzające do zwiększenia wysokości odsetek od zaległości podatkowej”.

Dlatego też Prokurator Generalny uznał, że skarga konstytucyjna jest uzasadniona, a kwestionowany przepis jest niekonstytucyjny.

## II

Art. 59 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) stanowi, że „Trybunał może rozpoznać na posiedzeniu niejawnym skargę konstytucyjną, jeżeli z przedstawionych na piśmie stanowisk uczestników postępowania bezspornie wynika, że akt normatywny, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o konstytucyjnych wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego, jest niezgodny z Konstytucją”.

Z przedstawionych na piśmie stanowisk Sejmu i Prokuratora Generalnego oraz Rzecznika Praw Obywatelskich wynika, że podzielili oni stanowisko skarżącej, iż art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302), w zakresie, w jakim wyłączał 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. Nie ma w tym wypadku już znaczenia, że nie podzielili stanowiska skarżący co do niezgodności kwestionowanego przepisu z jednym z powołanych wzorców, a mianowicie z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Nie zmienia to bowiem faktu niekonstytucyjności poddanego kontroli przepisu, którą Trybunał Konstytucyjny ocenił jako bezsporną.

W związku z powyższym, uznając że sprawa dojrzała do wyjaśnienia, przeprowadzenie rozprawy Trybunał Konstytucyjny uznał za zbędne.

### III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

#### 1. Zarzuty skargi konstytucyjnej i analiza dopuszczalności kontroli konstytucyjnej.

1.1. Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, ze zm.; dalej: u.k.s.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302; dalej: ustawa o WKS). Przepis ten wyłączył odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej art. 54 § 1 pkt 1 i 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; dalej: Ordynacja). Ponieważ kwestionowana regulacja została uchylona ustawą z dnia 5 marca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 76, poz. 492), w pierwszej kolejności rozważenia wymaga, czy w świetle art. 39 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) dopuszczalne jest wydanie wyroku w niniejszej sprawie. Aby rozstrzygnąć tę kwestię, celowe wydaje się przesłedzenie ewolucji treści art. 31 ust. 1 u.k.s.

Przepis ten pierwotnie stanowił, że w zakresie nieuregulowanym w u.k.s. „do postępowania kontrolnego stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i przepisy o zobowiązaniach podatkowych”. Po uchwaleniu Ordynacji doszło do wyodrębnienia procedury podatkowej i – na podstawie jej art. 318 pkt 2 – art. 31 u.k.s., od 1 stycznia 1998 r., otrzymał brzmienie: „W zakresie nie uregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa”.

Kwestionowana w skardze treść przepisu, jak już wyżej wskazano, została mu nadana przez art. 8 pkt 20 lit. a ustawy o WKS. Począwszy od 1 września 2003 r., art. 31 ust. 1 u.k.s. uzyskał 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”. Ponieważ skarżąca kwestionuje tylko wyłączenie stosowania art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji, choć art. 31 ust. 1 u.k.s. wyłączał stosowanie całego art. 54 i art. 290 § 3 Ordynacji, to – mając z jednej strony na uwadze zasadę skargowości (art. 66 ustawy o TK), a z drugiej to, że niniejsze postępowanie toczy się w trybie kontroli konkretnej, wszczętej na podstawie skargi konstytucyjnej – przedmiotem dalszych rozważań Trybunału jest art. 31 u.k.s. w zakresie wyznaczonym przez skargę konstytucyjną.

Art. 54 § 1 Ordynacji, w zakresie objętym przedmiotem zaskarżenia, przewiduje wyłączenie naliczania 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 (art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji) oraz

– za okres od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego (art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji).

Konsekwencją wyłączenia stosowania art. 54 Ordynacji w postępowaniu kontrolnym było więc naliczanie odsetek za zwłokę, zarówno za okres zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku dłużnika, jak i za okres przedłużającego się ponad 3 miesiące postępowania kontrolnego. Właśnie ta regulacja jest podstawą zarzutu sformułowanego w skardze konstytucyjnej.

Kwestionowany przez skarżącą fragment przepisu został usunięty przez ustawodawcę w toku kolejnej zmiany ustawy. Obecnie art. 31 ust. 1 u.k.s. obowiązuje w brzmieniu ustalonym przez art. 1 pkt 32 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 127, poz. 858) i stanowi, że: „W zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa”. Przepis nie zawiera już treści, które – w ocenie skarżącej – naruszają jej konstytucyjne prawa.

W tej sytuacji powstaje pytanie o dopuszczalność kontroli konstytucyjnej. Zgodnie bowiem z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK postępowanie podlega umorzeniu na posiedzeniu niejawnym, jeżeli akt normatywny – w zakwestionowanym zakresie – utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Jednocześnie art. 39 ust. 3 ustawy o TK wyłącza stosowanie powyższego przepisu, gdy orzekanie o akcie normatywnym jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Uzasadnienie kognicji Trybunału w niniejszej sprawie nie wymaga jednak sięgania do art. 39 ust. 3 ustawy o TK. Wystarczy odwołać się do ustalonego w orzecznictwie rozumienia pojęcia obowiązywania aktu prawnego. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wyrażał pogląd, że przepis obowiązuje, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej, jako przesłanka umorzenia postępowania, następuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być już stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. wyrok z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5, cz. III, pkt 3 uzasadnienia).

Odnosząc to ustalenie do rozpatrywanej sprawy, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że norma prawna wyinterpretowana z kwestionowanego art. 31 ust. 1 u.k.s., w dalszym ciągu może być stosowana przez sądy administracyjne. Przesądza o tym niewprowadzenie do ustawy zmieniającej art. 31 ust. 1 u.k.s. przepisów intertemporalnych. Wobec ich braku, stosuje się ogólną regułę prawa międzyczasowego, tzn. zasadę *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania „na podstawie akt sprawy”. Może się zatem zdarzyć, że sądy będą orzekały na podstawie stanu faktycznego i prawnego sprzed nowelizacji, istniejącego w dniu wydania kontrolowanej decyzji (por. art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.).

W konsekwencji, mimo formalnego uchylecia zaskarżonego fragmentu przepisu, należy uznać, że – w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK – obowiązuje on nadal, co dostatecznie uzasadnia kognicję Trybunału w niniejszej sprawie.

1.2. Kolejnym etapem analizy jest badanie dopuszczalności rozpoznania skargi w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem, przesłanką dopuszczalności złożenia i rozpoznania skargi konstytucyjnej jest naruszenie wolności lub praw człowieka i

obywatela wynikających z norm konstytucyjnych. Chodzi przy tym o naruszenie dokonane w sposób kwalifikowany, przez ostateczne orzeczenie sądu lub organu administracji publicznej. W art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK zawarte jest wymaganie, aby w skardze konstytucyjnej skarżący wskazał, jakie przysługujące mu konstytucyjne wolności lub prawa, i w jaki sposób, zostały naruszone.

Istota zarzutów skarżącej sprowadza się do tego, że w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez organy kontroli skarbowej w trybie u.k.s. 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, doszło do naruszenia zasad równości i sprawiedliwości podatkowej (art. 32 i art. 84 Konstytucji). Zarzut naruszenia art. 84 Konstytucji został również powiązany z naruszeniem art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Skarżąca, jej zdaniem, została narażona w sprawach prowadzonych w trybie u.k.s. na podwójną dolegliwość finansową. Nie tylko przez zabezpieczenie zaległości podatkowej została pozbawiona możliwości dysponowania swoim majątkiem, ale także za okres tego zabezpieczenia musiała uiścić odsetki za zwłokę. Dolegliwość majątkową związaną z prowadzonym przeciwko niej postępowaniem skarżąca połączyła również z obowiązkiem uiszczenia odsetek za zwłokę także wtedy, gdy nastąpiło przedłużenie postępowania kontrolnego z winy organu kontroli skarbowej. Zdaniem skarżącej, naruszony również został art. 2 Konstytucji, 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, w postaci odsetek za zwłokę.

Konieczne jest rozważenie, czy wskazane przez skarżącą normy konstytucyjne wyrażają wolności lub prawa, które podlegają ochronie w drodze skargi konstytucyjnej. Przypomnieć należy stanowisko pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego, że: „Konstytucja gwarantuje każdemu równość w zakresie obciążeń podatkowych i w tym zakresie ustawodawca jest związany dyrektywami płynącymi z konstytucyjnej zasady równości w związku z zasadą sprawiedliwości. Naruszenie tych dyrektyw może też być przedmiotem kontroli przed Trybunałem Konstytucyjnym. Jednakże w przypadku skargi konstytucyjnej wszczęcie takiej kontroli obwarowane jest dodatkowym wymogiem wskazania naruszonych wolności lub praw konstytucyjnych skarżącego. Wynika to wprost z art. 79 ust. 1 Konstytucji. Konstytucyjna zasada równości nie może jednak stanowić samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej. Skarżący, podnosząc zarzut naruszenia prawa do równego traktowania, powinni wskazać, w zakresie jakiej wolności lub prawa konstytucyjnego to nierówne traktowanie występuje. Wymóg powyższy nie jest spełniony, gdy skarżący zarzut naruszenia zasady równości łączy z zasadą sprawiedliwości, gdyż z obu tych zasad nie wynika publiczne prawo podmiotowe w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji. Prawo takie nie wynika również z powiązania wskazanych wyżej zasad z zasadą powszechności opodatkowania wyrażoną w art. 84 Konstytucji” (postanowienie z 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23).

Dlatego też art. 84, art. 32 i art. 2 Konstytucji w zakresie wyrażającym zasadę sprawiedliwości społecznej, jako niebędące źródłem konstytucyjnie chronionych praw podmiotowych, nie mogą być samodzielną czy też wyłączną podstawą skargi konstytucyjnej.

W niniejszej sprawie skarżąca podniosła jednak również zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 ust. 1 (każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia) i ust. 2 (własność, inne prawa majątkowe oraz



prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej) Konstytucji. Powołane przepisy proklamują konstytucyjne prawo podmiotowe.

Biorąc pod uwagę charakter regulacji zawartej w zaskarżonym przepisie, należy rozstrzygnąć, czy można uznać, że art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji stanowi adekwatny wzorzec badania jej zgodności z Konstytucją. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (por. wyroki: z 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166, z 29 listopada 2006 r. sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156). Dlatego ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (por. wyroki: z 20 listopada 2000 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83, z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110 i powołane tam orzeczenia). Przyjęcie tezy, że każdy wypadek nałożenia podatku lub innej daniny publicznej stanowi niedopuszczalne ograniczenie własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że ustawodawca jest ograniczony ochroną praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji. Obowiązek ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych z natury rzeczy ogranicza ochronę praw majątkowych.

W rozpoznawanej sprawie należy jednak zważyć, że zarzut stawiany w skardze dotyczy nie tyle ingerencji w prawa majątkowe polegającej na nałożeniu podatku, ile ingerencji w prawa majątkowe przez obciążenie dodatkowe, wykraczające poza granice samego podatku (podobnie Trybunał w wyroku z 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, cz. II, pkt 5.1 uzasadnienia).

Trybunał stwierdza, że choć środki pieniężne zgromadzone na rachunku bankowym nie stanowią, w rozumieniu prawa cywilnego, własności posiadacza rachunku, to jednak – na każde jego żądanie – bank ma obowiązek ich zwrotu, w całości lub w części (art. 726 kodeksu cywilnego). Oznacza to, że posiadaczowi rachunku przysługuje wobec banku wierzytelność, będąca niewątpliwie prawem majątkowym, objętym zakresem art. 64 Konstytucji. Ta konstatacja, co wypada podkreślić na potrzeby niniejszej analizy, znajduje pełne potwierdzenie w przepisach prawa publicznego, które zajęcie rachunków bankowych dłużnika traktują jako zabezpieczenie równoznaczne z zajęciem innych przysługujących mu praw majątkowych (por. art. 164 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954, ze zm.; dalej: ustawa egzekucyjna oraz art. 33d Ordynacji).

Dopuszczalność stosowania art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli w sprawach podatkowych potwierdzona została m.in. w wyrokach TK z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, z 9 października 2007 r. sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103) oraz z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06 (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). W wyroku z 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08 (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26) Trybunał uznał, że w kontekście prawa do zwrotu nadpłaconego VAT nie można mówić co prawda o własności – przynajmniej w ścisłym rozumieniu tego terminu – ale o wierzytelności bądź o maksymalnie ukształtowanej ekspektatywie wierzytelności dotyczącej zwrotu nadpłaconego VAT, z tych względów prawo to korzysta z ochrony prawnej gwarantowanej „innym niż własność prawom majątkowym” w art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna spełniła wymagania określone naruszonego prawa podmiotowego. Prawo takie wynika z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, a ingerencja w nie została wykazana w płaszczyźnie prawa do sprawiedliwego i równego opodatkowania, co można opisać za pomocą wzorców konstytucyjnych w taki sposób, jak uczyniła to skarżąca.

1.3. Jeżeli chodzi o wzorce kontroli, należy jednak wskazać, że skarżąca powołała w *petitum* skargi jako wzorzec kontroli cały art. 32 Konstytucji, jednak przedstawiona argumentacja dotyczyła wyłącznie art. 32 ust. 1, czyli zasady równości. Ze względu na wymagania określone w art. 47 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK postępowanie w zakresie dotyczącym kontroli zgodności kwestionowanej normy z art. 32 ust. 2 Konstytucji podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK jako niedopuszczalne.

1.4. Podsumowując tę część uzasadnienia, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że przedmiotem kontroli konstytucyjności jest zgodność art. 31 ust. 1 u.k.s., w brzmieniu nadanym ustawą o WKS, w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie z art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji, z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1, art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

## 2. Analiza kwestionowanego przepisu i jego otoczenia normatywnego.

2.1. Art. 31 ust. 1 u.k.s. w kwestionowanym przez skarżącą brzmieniu ma istotne znaczenie dla podatników, u których stwierdzono powstanie zaległości podatkowej, gdyż wpływa na wysokość obciążenia ich odsetkami za zwłokę z tytułu tejże zaległości. Na skutek dokonanego w tym przepisie wyłączenia, sposób naliczania odsetek od zaległości podatkowych zależy od tego, który organ – kontroli skarbowej czy podatkowy – prowadzi wobec danego podmiotu postępowanie w sprawie zobowiązań podatkowych.

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

Zasadnicze znaczenie dla interpretacji kwestionowanego przepisu i rozstrzygnięcia zasadności skargi konstytucyjnej ma więc odwołanie do art. 54 Ordynacji, ze szczególnym uwzględnieniem treści jego § 1 pkt 1 i 7. Znaczenie art. 54 Ordynacji, jako wyjątku od ogólnej zasady naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, należy rozpatrywać w kontekście całej instytucji zaległości podatkowej.

2.2. Zaległość podatkowa, zdefiniowana w art. 51 Ordynacji, jest kategorią normatywną opisującą stan polegający na niewykonaniu zobowiązania podatkowego w określonym przez prawo terminie (zob. *Ordynacja podatkowa. Rok 2011. Komentarz.*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2011, s. 471). Zaległość podatkowa powstaje z mocy prawa, następnego dnia po dniu, w którym upłynął termin płatności. Decydujący o powstaniu zaległości podatkowej jest sam fakt niezapłacenia podatku w terminie.

Zaległości podatkowe powstają zarówno w wypadku zobowiązań podatkowych powstałych z mocy prawa, tj. powstałych z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji), jak i zobowiązań podatkowych powstałych z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji). Termin płatności należy ustalać zgodnie z przepisami art. 47 Ordynacji, a w razie odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty podatku na raty – zgodnie z art. 49 (oraz z art. 67a) Ordynacji.

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

wykazany w deklaracji podatkowej jest – zasadniczo – podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 Ordynacji).

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

W wypadku zobowiązań podatkowych powstałych z chwilą doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji, zaległość podatkowa powstaje po niezapłaceniu w terminie podatku wynikającego z tej decyzji. Decyzja ustalająca wysokość zobowiązania ma bowiem charakter konstytutywny: zobowiązanie podatkowe powstaje w wyniku jej wydania. Podatnik ma wówczas obowiązek zapłacenia podatku dopiero po doręczeniu mu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 47 § 1 Ordynacji, termin płatności podatku wynosi wówczas 14 dni od daty doręczenia wymienionej decyzji. Zaległość podatkowa powstaje zatem dopiero wtedy, gdy w terminie tym podatek nie zostanie zapłacony. Jest ona wówczas obciążona odsetkami za zwłokę od dnia następnego po upływie 14-dniowego terminu płatności do dnia zapłaty (lub wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w inny sposób).

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

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

2.3. Do zastosowania art. 54 § 1 Ordynacji konieczne jest więc faktyczne dokonanie zabezpieczenia. Nie jest wystarczającą przesłanką zastosowania tego przepisu samo rozstrzygnięcie w sprawie zabezpieczenia, wydane przez organ podatkowy.

Zgodnie z art. 33 § 1 i 2 Ordynacji, zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone na majątku podatnika, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane. Instytucja przewidziana w tym przepisie służy zabezpieczeniu interesu budżetu państwa i budżetów samorządowych, zanim jeszcze powstaną przesłanki wszczęcia egzekucji administracyjnej. Zasadniczym celem zabezpieczenia jest nie tyle przymusowy pobór podatków (co jest celem postępowania egzekucyjnego), ile zagwarantowanie środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych. Postępowanie zabezpieczające ma umożliwić skuteczne wyegzekwowanie należności podatkowych od podmiotów zobowiązanych i ma charakter postępowania pomocniczego w

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

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

Zabezpieczenia w trybie postępowania egzekucyjnego w administracji dokonuje organ egzekucyjny na wniosek wierzyciela i na podstawie wydanego przez siebie zarządzenia zabezpieczenia. Wniosek może złożyć również organ kontroli skarbowej, na podstawie art. 155a § 1 i 2 ustawy egzekucyjnej. Wierzycielem jest, zgodnie z art. 1a pkt 13 ustawy egzekucyjnej, podmiot uprawniony do żądania wykonania zobowiązania lub jego zabezpieczenia w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym lub zabezpieczającym.

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

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

2.5. Z kolei art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji stanowi podstawę nienaliczania odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, kończącej postępowanie przed tym organem, jeżeli decyzja ta nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Pełni on funkcję ochronną, gdyż powoduje wyłączenie możliwości obciążenia podatnika odsetkami za cały okres prowadzonego postępowania, a nie tylko za okres opóźnienia w załatwieniu sprawy ponad termin określony w art. 139 § 1 Ordynacji.

Zgodnie z art. 54 § 2 Ordynacji, wyłączenie naliczenia odsetek od zaległości podatkowej, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji, nie ma jednak zastosowania do sytuacji, w której do opóźnienia wydania decyzji o zakończeniu postępowania przyczyniła

się strona postępowania lub jej przedstawiciel ustawowy lub powstało ono z przyczyn niezależnych od organu.

2.6. Konkludując, w każdym z postępowań – karnym skarbowym i prowadzonym na podstawie Ordynacji – wierzyciel (organ podatkowy) korzysta z gwarancji wykonania zobowiązania z należnymi odsetkami. Jednak w postępowaniu prowadzonym na podstawie u.k.s., na skutek wyłączenia stosowania art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji, organ podatkowy odnosi dodatkową korzyść w postaci większych odsetek za zwłokę, gdyż są one naliczane również za okres zabezpieczenia. W efekcie podatnik, objęty postępowaniem karnym skarbowym, nie może nie tylko dysponować przedmiotem zabezpieczenia, lecz jest dodatkowo zobligowany do zapłaty odsetek za okres tego zabezpieczenia. Takiego ciężaru nie ponosi podatnik objęty postępowaniem podatkowym na podstawie Ordynacji.

Z kolei wyłączenie stosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji w postępowaniu prowadzonym na podstawie u.k.s. daje wierzycielowi (organowi podatkowemu) dodatkową korzyść w postaci odsetek za okres dłuższy, niż jest to w trakcie postępowania prowadzonego na podstawie Ordynacji. Wynika to stąd, że organ ma możliwość prowadzenia postępowania tak długo, jak jest to jego zdaniem konieczne – również ponad okres przewidywany dla zwykłego postępowania podatkowego (por. wyrok NSA z 3 czerwca 2008 r., sygn. II FSK 389/07).

2.7. Sytuacja skarżącej stanowi przykład efektów, do jakich prowadziło wyłączenie stosowania art. 54 Ordynacji. Jak wskazała skarżąca w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej, postępowanie kontrolne w jej sprawie było prowadzone od 26 kwietnia 2005 r. (doręczenie skarżącej postanowienia Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z 13 kwietnia 2005 r. o wszczęciu wobec niej postępowania kontrolnego) do 30 października 2006 r. (doręczenie decyzji wymiarowych organu I instancji). Zastosowano też, w okresie od 19 grudnia 2005 r. (dokonanie zajęcia zabezpieczającego na rachunku bankowym skarżącej) do 30 października 2006 r. (doręczenia ww. decyzji), zabezpieczenie zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz od podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe. Czas trwania zajęcia zabezpieczającego w znaczącej części pokrywał się z czasem prowadzenia wobec skarżącej postępowania kontrolnego przez organ kontroli skarbowej. Tymczasem odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych zostały naliczone i wyegzekwowane za cały okres trwania postępowania kontrolnego, choć decyzje organu pierwszej instancji nie zostały doręczone skarżącej w terminie 3 miesięcy od daty wszczęcia postępowania. Zostały pobrane również za okres trwania zabezpieczenia środków pieniężnych na majątku skarżącej.

### 3. Kontrola skarbowa a kontrola podatkowa.

Kontrola skarbowa oraz kontrola podatkowa stanowią – formalnie rzecz biorąc – odrębne od siebie instytucje kontrolne. Zakres przedmiotowy kontroli skarbowej jest znacznie szerszy od kontroli podatkowej. Kontrola podatkowa, prowadzona przez organy podatkowe, dotyczy węższej grupy podmiotów niż kontrola skarbowa. Inny też jest termin zakończenia kontroli podatkowej i skarbowej. Jednak w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków uprawnienia organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych są podobne, na co zwrócił już uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 20 czerwca 2005 r., sygn. K 4/04 (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 64, s. 817). Podobieństwo dotyczy również procedury czynności kontroli podatkowej; bez względu na rodzaj organu przeprowadzającego kontrolę, są one podejmowane zasadniczo na podstawie tych samych przepisów Ordynacji. Argumentację tę wzmacnia odwołanie użyte przez ustawodawcę w

art. 31 ust. 2 u.k.s., zgodnie z którym użyte w u.k.s. określenia oznaczają odpowiednio inne, zawarte właśnie w Ordynacji: organ kontroli skarbowej – organ podatkowy; inspektor kontroli skarbowej albo osoba dokonująca czynności kontrolnych, o której mowa w art. 38 ust. 3 – kontrolującego; postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej – postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale IV Ordynacji; kontrola podatkowa – kontrolę, o której mowa w dziale VI Ordynacji. Zarówno w u.k.s., jak i w Ordynacji, brak jest regulacji, które rozgraniczałyby właściwość organów kontroli skarbowej i organów podatkowych w zakresie kontroli prawidłowości wywiązywania się przez podatników ze zobowiązań podatkowych i innych należności publicznoprawnych. To, czy podatnicy, znajdujący się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej, będą kontrolowani przez organy kontroli skarbowej czy przez organy podatkowe, uzależnione jest zatem od tych organów. Na zacieranie się granic między obiema procedurami wskazuje nadto aktualne brzmienie (obowiązujące od 1 lipca 2010 r.) art. 31 ust. 1 u.k.s., nadane przez art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 5 marca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 76, poz. 492). W uzasadnieniu projektu tej ustawy (zob. druk sejmowy nr 911, Sejm VI kadencji, s. 2 uzasadnienia) wskazano bowiem, że „(...) projektowana zmiana przewiduje ujednoczenie 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”.

#### 4. Wzorce kontroli konstytucyjności.

Skonfrontowanie treści art. 31 ust. 1 u.k.s., w zaskarżonym zakresie z normami konstytucyjnymi wywodzonymi z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1, art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, wymaga wskazania treści tak wyznaczonego wzorca konstytucyjnego.

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

Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione różnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (por. L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom 3, Warszawa 2003, uwagi do art. 84, s. 10).

Mając na uwadze istotę zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej, należy wskazać, że art. 64 ust. 2 Konstytucji też powinien być interpretowany i stosowany w bliskim związku z art. 32 Konstytucji, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 zdanie drugie). Przy odnoszeniu zasady równości do praw, które gwarantuje art. 64, jednocześnie powołuje się art. 64 ust. 2 i art. 32, zakładając, iż wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne (zob. wyroki TK z: 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01 OTK ZU nr 7/2001, poz. 216; 28 października 2003 r., sygn. P 3/03 OTK ZU nr 8/A/2003, poz.

82; 17 marca 2008 r., sygn. K 32/05, OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 27). Nakaz równej ochrony praw majątkowych tej samej kategorii – podobnie jak ogólna zasada równości – podlega ograniczeniom, pod warunkiem przyjęcia uzasadnionego kryterium różnicowania.

Przechodząc do ogólnej zasady równości, należy przypomnieć, że 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. Argumenty uzasadniające odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą mieć: 1) 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. Innymi słowy wprowadzane różnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony; 2) 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) argumenty te muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne potraktowanie podmiotów podobnych (por. wyrok z 22 lutego 2005 r. sygn. K 10/04, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 17, część III, pkt 1.3 uzasadnienia).

W niniejszej sprawie – rekonstruując treść wzorca kontroli – można też odwołać się do treści art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponieważ zarzut dotyczy nie tyle ingerencji w prawa majątkowe polegającej na nałożeniu podatku, ale ingerencji w prawa majątkowe przez obciążenie dodatkowe, wykraczające poza granice samego podatku. Przy czym – mając na uwadze powołanie art. 2 Konstytucji – Trybunał Konstytucyjny przypomina, że zasada proporcjonalności ma znaczenie szersze, odnosi się bowiem do ogółu sytuacji, w których państwo za pomocą stanowionego przez siebie prawa oddziałuje na pozycję osoby pozostającej pod jego władzą. W takich sytuacjach zarzut braku proporcjonalności jest oceniany bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne (np. wyroki TK z: 27 maja 2002 r., sygn. K 20/01 OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 34; 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07 OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 26; 24 listopada 2008 r., sygn. K 66/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 158).

Z zasady proporcjonalności Trybunał Konstytucyjny wyprowadził trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy: 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana, 2) kształtowanie danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych celów (skutków), 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami bądź niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli. Zasada ta kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. To znaczy, że spośród możliwych środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia założonych celów, a zarazem jak najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu.

## 5. Konkluzja.

Badając treść art. 31 ust. 1 u.k.s. w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji z art. 84 Konstytucji w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1, art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, należy wziąć pod uwagę, że w świetle kwestionowanej regulacji kryterium różnicowania sytuacji prawnej podatników jest rodzaj organu skarbowego kontrolującego prawidłowość wywiązywania się przez podatników z obowiązków podatkowych. Od tego, jaki jest to organ (organ kontroli

skarbowej czy organ podatkowy), uzależniony jest bowiem tryb, w jakim prowadzone jest w stosunku do podatnika postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych, tj. czy jest prowadzone na podstawie przepisów u.k.s. (i ma zastosowanie art. 31 u.k.s.), czy też bezpośrednio na podstawie przepisów Ordynacji.

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

Różnicowanie, w kwestionowanym przepisie, sytuacji prawnej podatników w zależności od tego, jaki organ ich kontroluje, jest nieuzasadnione i musi być uznane za arbitralny wybór ustawodawcy. Kwestionowana regulacja tym samym stawia w gorszej sytuacji podatników kontrolowanych przez organy kontroli skarbowej, pozbawiając ich prawa nienaliczania odsetek za okres trwającego na ich majątku zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Nie ma bowiem podstaw do stwierdzenia, że zróżnicowanie takie było uzasadnione koniecznością realizacji ważnego interesu publicznego.

Argumentacja w tym zakresie została przedstawiona przez samego ustawodawcę w cytowanym wyżej uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej z 5 marca 2010 r.

Za uzasadniony interes publiczny Trybunał Konstytucyjny uznaje egzekwowanie danin publicznych przez administrację podatkową za pomocą przewidzianych przez prawo, jak najbardziej efektywnych, ale także proporcjonalnych, środków. Zwraca jednocześnie uwagę, że cel, jakim jest pobranie podatku, nie może przy okazji naruszać innych wartości konstytucyjnych, ponieważ ich realizacja również służy dobru wspólnemu, jakim jest Rzeczpospolita.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.