

RCL DPiO 5604-67/11

**ANALIZA**  
**WYROKU TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO**  
**Z DNIA 18 PAŹDZIERNIKA 2011 R., SYGN. AKT SK 2/10**

**I. INFORMACJE O ORZECZENIU:**

**1. Metryka orzeczenia:**

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2011 r. Sentencja orzeczenia została ogłoszona dnia 10 listopada 2011 r., w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej Nr 240, poz. 1439.

**2. Sentencja orzeczenia:**

Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, z późn. 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 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, z późn. zm.) [dalej: Ordynacja podatkowa], 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.

**3. Utrata mocy obowiązującej niekonstytucyjnej regulacji:**

W wyniku nowelizacji dokonanej przez ustawę z dnia 5 marca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 76, poz. 492), przepis wymieniony w sentencji wyroku został zmieniony z dniem 1 lipca 2010 r., t.j. przed wydaniem wyroku.

#### **4. Stan prawny (na gruncie którego wydano orzeczenie):**

Przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego był przepis art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, w zakresie w jakim wyłączał odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego, prowadzonego przez organy kontroli skarbowej, art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z powołanym przepisem Ordynacji podatkowej nie nalicza się odsetek za zwłokę:

- 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 ta nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania.

Konsekwencją wyłączenia stosowania tego przepisu dla podatników wobec których wszczęto kontrolę skarbową, było naliczanie odsetek za zwłokę zarówno za okres zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku dłużnika, jak i za okres przedłużającego się ponad 3 miesiące postępowania kontrolnego.

Istotą problemu, który stanowił przedmiot rozstrzygnięcia Trybunału, był sposób naliczania odsetek od zaległości podatkowych uzależniony od tego, czy postępowanie wobec danego podmiotu prowadzone było przez organ kontroli skarbowej czy organ podatkowy.

#### **5. Powołany wzorzec konstytucyjny:**

Przedmiotowy przepis ustawy odniesiony został do wzorca określonego w art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

Z wyprowadzonej z treści art. 84 Konstytucji reguły sprawiedliwości podatkowej, wynika obowiązek kształtowania obciążeń podatkowych w oparciu o zasady równości i powszechności. Zasada równości podatkowej nakazuje, aby wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), były opodatkowane równo. Natomiast powszechność, w ujęciu powołanej zasady oznacza, że podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi ustawa wiąże obowiązek podatkowy i jedynie tym aktem mogą być przewidziane wyłączenia podmiotowe w zakresie tego obowiązku.

Powołany art. 64 ust. 1 Konstytucji zawiera w swej treści prawo podmiotowe do własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia. Gwarancja równej ochrony prawnej wymienionych praw została wyrażona w ust. 2 tego przepisu.

Dodatkowo, zdefiniowana w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasada równości, stanowi gwarancję równości wobec prawa oraz zawiera nakaz równego traktowania przez władze publiczne.

Rekonstruując natomiast, dla potrzeb niniejszej sprawy, treść wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji, zasady proporcjonalności, Trybunał podkreślił, iż zasada ta kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. Przyjęcie powyższego determinuje konieczność optymalizacji zastosowanych środków pod względem założonego rezultatu, przy jednoczesnej minimalizacji uciążliwości spowodowanych zastosowaniem środków, które nie mogą wykroczać poza przesłankę niezbędności realizacji celu.

Odnosząc się do powołanego za wzorzec art. 2 Konstytucji, Trybunał stwierdził, iż w świetle tego przepisu 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 ocenie Trybunału powołane wzorce konstytucyjne gwarantują równą ochronę prawną przed obciążeniami, wykraczającymi poza granice samego podatku, o czym przesądza zarówno treść art. 64 ust. 2 oraz 32 ust. 1 Konstytucji. Brak jest jednocześnie uzasadnionych celem podstaw, pozwalających w sposób nieproporcjonalny i nierównomierny ograniczyć prawa majątkowe podatników, wobec których wszczęta została kontrola skarbowa, w której stosowany był zakwestionowany przepis ustawy, a nie kontrola podatkowa, prowadzona w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej. Skutkiem powyższego braku jest naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Obowiązek ponoszenia takich obciążeń nie może być uzależniony od reżimu prawnego w oparciu, o który prowadzone jest postępowanie kontrolne, a zwłaszcza od organu, który wszczął przedmiotowe postępowanie. Zważywszy na zbieżność celów kontroli podatkowej i skarbowej, w analogicznym stanie faktycznym brak jest bowiem kryteriów pozwalających w sposób nierównomierny naruszyć korzystanie z prawa własności, następującego w wyniku zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku dłużnika, jak i za okres przedłużającego się ponad 3 miesiące postępowania kontrolnego.

Kwestionowana regulacja ustawy o kontroli skarbowej, wyłączając przepis Ordynacji podatkowej, pełniący ochronną funkcję w czasie trwania postępowania podatkowego, stawia w gorszej sytuacji podatników kontrolowanych przez organy kontroli skarbowej, pozbawiając ich prawa nienaliczania odsetek w sytuacjach określonych w art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji podatkowej. Nie ma bowiem podstaw do stwierdzenia, że zróżnicowanie takie było uzasadnione koniecznością realizacji ważnego interesu publicznego.

## II. SKUTKI ORZECZENIA:

Przedmiotowy wyrok nie pociąga za sobą skutków uzasadniających potrzebę podjęcia interwencji ustawodawczej. Po zmianie zakwestionowanej regulacji przez ustawę z dnia 5 marca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 76, poz. 492), która weszła w życie dnia 1 lipca 2010 r., a zatem przed ogłoszeniem sentencji niniejszego wyroku Trybunału, kwestionowany przepis otrzymał brzmienie: „W zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, z zastrzeżeniem art. 14b ust. 1.”. W obecnym brzmieniu art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej realizuje w pełni powołany wyrok.

Ponadto, z uwagi na negatywny skutek wyroku Trybunału, od dnia jego ogłoszenia, przepis w zakwestionowanym brzmieniu nie może być również stosowany przez organy kontroli skarbowej oraz sądy administracyjne do oceny stanów faktycznych zaistniałych w okresie jego obowiązywania.

## III. WSKAZÓWKI DLA PRAWODAWCY:

Brak.

## IV. WYKONANIE ORZECZENIA:

### 1. Potrzeba wykonania orzeczenia:

Nie ma potrzeby wykonywania orzeczenia, gdyż od dnia 1 lipca 2010 r. w systemie funkcjonuje przepis nie zawierający zakwestionowanego wyłączenia.

### 2. Podmiot właściwy w zakresie objętym orzeczeniem:

Minister Finansów.

DYREKTOR  
Departamentu Prawnego i Orzecznictwa  
*Barbara Wysocka*  
Barbara Wysocka

sporządził:  
Tomasz Golik  
tel.: 694 62 01

*T. Golik*  
*J. Karpisz*