

105/9/A/2007

WYROK

z dnia 16 października 2007 r.

Sygn. akt SK 63/06*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Janusz Niemcewicz – przewodniczący

Zbigniew Cieślak

Marian Grzybowski

Ewa Łętowska

Marek Mazurkiewicz – sprawozdawca,

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 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417), na posiedzeniu niejawnym w dniu 16 października 2007 r., skargi konstytucyjnej Zdzisława Jaworskiego o zbadanie zgodności:

art. 54 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim organ podatkowy naliczał odsetki za zwłokę od zaległości podatkowej za okres zabezpieczenia, w sytuacji gdy w postępowaniu zabezpieczającym przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych, z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 54 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199, z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590 i Nr 225, poz. 1635 oraz z 2007 r. Nr 120, poz. 818), 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, jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

I

* Sentencja została ogłoszona dnia 23 października 2007 r. w Dz. U. Nr 195, poz. 1414.

1. Skarga konstytucyjna Zdzisława Jaworskiego powstała na tle następującego stanu faktycznego i prawnego:

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Kołobrzegu decyzją z 1 sierpnia 2000 r. zabezpieczył na majątku Zdzisława Jaworskiego przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego (270 tys. zł), z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 1997 r., poprzez zajęcie wierzytelności tego podatnika, przypadających z tytułu zwrotu różnicy podatku od towarów i usług oraz z tytułu nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych za 1999 r. Decyzją z 30 listopada 2001 r. Inspektor Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Szczecinie określił odsetki za zwłokę w kwocie 100 515,50 zł od zaległości podatkowej wynoszącej 92 162,80 zł. Decyzja określająca odsetki za zwłokę od zaległości podatkowej została utrzymana w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie a następnie, w wyniku złożonej skargi do Naczelnego Sądu Administracyjnego, została przez Dyrektora Izby Skarbowej uchylona decyzją z 17 maja 2002 r. i przekazana do ponownego rozpoznania. Dyrektor Izby przychylił się bowiem do zarzutu naruszenia art. 54 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa). W wyniku ponownego rozpoznania Urząd Kontroli Skarbowej wydał 19 czerwca 2002 r. decyzję o określeniu zaległości podatkowej za zwłokę w wysokości takiej samej jak poprzednio, tj. 100 515,50 zł od zaległości podatkowej wynoszącej 92 162,80 zł, uznając, że art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej może mieć znaczenie jedynie dla decyzji ustalających, a nie określających. Decyzja ta została przez Izbę Skarbową utrzymana w mocy decyzją z 24 lipca 2002 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie, wyrokiem z dnia 29 kwietnia 2004 r. (sygn. SA/Sz 1870/02), oddalił skargę na ostateczną decyzję z 24 lipca 2002 r., wydaną w postępowaniu skarbowym. Sąd nie uwzględnił m.in. zarzutu skarżącego, że naruszony został art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, poprzez naliczenie mu odsetek za zwłokę za okres, w którym organ podatkowy dokonał zajęcia środków pieniężnych w ramach postępowania zabezpieczającego. WSA stwierdził, że warunkiem zastosowania tego przepisu jest wszczęcie postępowania zabezpieczającego przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Natomiast w rozpatrywanej przez sąd sprawie nie została wydana decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego, lecz decyzja określająca wysokość tego zobowiązania. Uznano więc, że art. 54 § 1 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa nie znajduje w niej zastosowania. WSA nie podzielił również podnoszonego w skardze zarzutu naruszenia zasady równości przez art. 54 § 1 pkt 1 ustawy, uznając, że o naruszeniu tej normy nie można mówić, skoro przepis ten wprowadza wyjątek od zasady naliczania odsetek od zaległości podatkowej. Naczelnny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną i w uzasadnieniu wyroku z 13 października 2005 r. (sygn. akt FSK 2252/04) podzielił argumenty zawarte w wyroku WSA.

W skardze konstytucyjnej Zdzisław Jaworski zarzucił, że art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w zaskarżonym brzmieniu, narusza zasadę równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji), w powiązaniu z zasadą powszechności i równości opodatkowania (art. 84 Konstytucji), a także zasadę równej ochrony praw majątkowych (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji). Zdaniem skarżącego, wynikające z zaskarżonego przepisu zróżnicowanie podatników na legitymujących się „decyzją ustalającą” i „decyzją określającą” nie ma żadnego merytorycznego uzasadnienia, aby uzależnić od tego kwestię naliczania bądź nienaliczania odsetek, w sytuacji gdy w obu wypadkach zajęto konkretne środki pieniężne i prawa w postępowaniu zabezpieczającym, a następnie przeznaczono je na poczet zaległości podatkowej.

Skarżący argumentuje, że na skutek regulacji zawartej w art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2003 r., pozbawiono go możliwości dysponowania środkami pieniężnymi, które przysługiwałyby mu, gdyby nie doszło do zabezpieczenia tych środków z tytułu wierzytelności wobec Skarbu Państwa, i

dotatkowo obciążony został odsetkami za zwłokę od zaległości podatkowej. Art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej wyraźnie zakazuje naliczania odsetek za okres zabezpieczenia.

2. Pismem procesowym z 18 października 2006 r. Rzecznik Praw Obywatelskich zgłosił udział w postępowaniu w sprawie skargi konstytucyjnej Zdzisława Jaworskiego i w piśmie z 17 listopada 2006 r. przedstawił powody przystąpienia do skargi.

Rzecznik przypomniał, że kwestionowany art. 54 § 1 ordynacji podatkowej ma obecnie inne brzmienie, uwzględniające postulaty podniesione w skardze, co ma zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Rzecznik podkreślił, że charakter decyzji podatkowej jest zależny od sposobu powstania zobowiązania podatkowego, którego decyzja dotyczy. Zobowiązanie podatkowe powstaje bądź z chwilą (i wskutek) doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej jego wysokość, bądź też z chwilą (i wskutek) wystąpienia okoliczności, z którymi przepisy prawa łączą powstanie takiego zobowiązania, bez potrzeby uprzedniego doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej jego wysokość (art. 21 § 1 ordynacji podatkowej). Identycznie było pod rządami poprzednio obowiązującej ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U z 1993 r. Nr 108, poz. 486, ze zm.). W tym drugim wypadku, gdy podatnik nie wykona zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określi wysokość tego zobowiązania. Możliwe do zastosowania środki egzekucyjne, w szczególności środek w postaci zajęcia środków pieniężnych bądź praw majątkowych, nie różnią się z uwagi na sposób powstania zobowiązania. Różnice dotyczą etapu postępowania, na jakim dokonano zabezpieczenia, i sposobu naliczania odsetek za zwłokę.

Rzecznik wskazał, iż kwestionowana regulacja art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2003 r.) odnosi się do naliczania odsetek za zwłokę. Sposób i czas dokonania zabezpieczenia oraz charakter wydanej decyzji mają istotne znaczenie zarówno dla naliczania odsetek za zwłokę, jak i dla ustalania wyjątków w postaci określenia przesłanek nienaliczania odsetek za zwłokę.

Rzecznik wskazał też, iż taka regulacja narusza art. 84 Konstytucji poprzez dowolne i sprzeczne z zasadą równości „podwójne” obciążanie podatnika zobowiązaniem podatkowym.

W konkluzji Rzecznik stwierdził, że należy uznać za zasadny zarzut, iż art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2003 r., (tj. przed zmiany dokonanej art. 1 pkt 44 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw; Dz. U. Nr 169, poz. 1387) jest we wskazanym zakresie niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 i art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

3. Pismem z 27 marca 2007 r. Prokurator Generalny zajął stanowisko, że art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2003 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 – jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 i art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Prokurator Generalny stwierdził, że kryterium rodzaju decyzji, na podstawie których zróżnicowani zostali adresaci art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, jest dowolne i nie znajduje żadnego racjonalnego uzasadnienia. Realizacja ogólnej zasady równości wobec prawa, wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji, wymaga, aby wszyscy podatnicy, co do których stwierdzono zaległość podatkową i na jej poczet zabezpieczono ich mienie potraktowani zostali w sposób jednakowy. Na konieczność jednakowego potraktowania podatników, którym zabezpieczono mienie, wskazuje także art. 84 Konstytucji. Obowiązek ponoszenia podatków nałożony w tym przepisie można odczytywać jako powinność realizacji

zasady równości na gruncie prawa podatkowego, a także aby określone w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji prawa majątkowe wszystkich podatników były tak samo chronione.

Prokurator Generalny stwierdził, iż zaskarżony przepis art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, przez to, że różnicuje podatników w kwestii naliczania odsetek za zwłokę w oparciu o rodzaj decyzji wydanej przed dokonaniem zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych w postępowaniu zabezpieczającym.

4. Pismem z 4 czerwca 2007 r. stanowisko w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej zajął jego Marszałek. Wniósł on o uznanie, że zaskarżony przepis jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 oraz nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Zdaniem Marszałka, obowiązkiem podatnika jest – w wypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa – ujawnić, skonkretyzować i zapłacić zobowiązanie podatkowe w określonym terminie. Konsekwencją niewywiązania się z tego obowiązku jest obowiązek naliczenia i zapłacenia odsetek za zwłokę, podatnik może się też narazić na podjęcie przez organ podatkowy działań mających na celu zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego. Obowiązek płacenia podatków, i to w terminie, co związane jest również z rzetelnym ujawnieniem przez podatnika wszystkich elementów wpływających na wysokość zobowiązania podatkowego, jest taką samą wartością konstytucyjną jak prawna ochrona własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 2 Konstytucji). Dlatego też, w zakresie zarzutu naruszenia przez zaskarżony przepis art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, Marszałek Sejmu stwierdza, że przywołany wzorzec kontroli konstytucyjności jest nieadekwatny.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji istotą skargi konstytucyjnej jest ochrona przed naruszeniem konstytucyjnych praw i wolności, przy czym skargę konstytucyjną może wnieść „każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone”. Przesłanką dopuszczalności złożenia skargi konstytucyjnej jest więc takie naruszenie Konstytucji, które jest naruszeniem wyrażonych w niej norm regulujących wolności lub prawa człowieka i obywatela. Chodzi przy tym o naruszenie dokonane w sposób kwalifikowany, przez ostateczne orzeczenie sądu lub organu administracji publicznej, które rozstrzyga o konstytucyjnych wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego. W art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o Trybunale Konstytucyjnym) zawarte jest wymaganie, aby w skardze konstytucyjnej skarżący wskazał, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały jego zdaniem naruszone, a zarzut naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw winien być w odpowiedni sposób skonkretyzowany przez skarżącego zarówno pod kątem podmiotowym, jak przedmiotowym (zob. postanowienie TK z 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122).

Dla skutecznego wniesienia skargi konstytucyjnej konieczne jest po pierwsze – wyraźne wskazanie w tekście skargi wolności lub prawa, które zostały naruszone, i sposobu tego naruszenia, po drugie – wykazanie, że osoba wnosząca skargę jest podmiotem danej wolności lub prawa, po trzecie – że wolność lub prawo ma rangę konstytucyjną, tzn. ich podstawą jest przepis konstytucyjny. Naruszenie uprawnień (praw podmiotowych), których podstawą są akty podkonstytucyjne, nie może być podstawą skargi konstytucyjnej (zob. wyrok TK z 8 czerwca 1999 r., sygn. SK 12/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 96).

Skarga konstytucyjna Zdzisława Jaworskiego spełnia wskazane wymagania, a skarżący wyczerpał drogę prawną w swojej sprawie.

2. Skarżący zarzuca, że art. 54 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa), w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2003 r., jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 oraz 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Kwestionowany przepis ma następujące brzmienie: „Odsetek za zwłokę nie nalicza się: 1) 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”.

Zgodnie z art. 1a pkt 18 i 19 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2005 r. Nr 229 poz. 1954, ze zm.) rozróżnia się zajęcia egzekucyjne i zabezpieczające. Oba środki co do zasady pozbawiają podmiot możliwości rozporządzania swoim mieniem. Przez zajęcia egzekucyjne rozumie się czynność organu egzekucyjnego, w wyniku której organ egzekucyjny nabywa prawo rozporządzania składnikiem majątkowym zobowiązanego w zakresie niezbędnym do wykonania obowiązku objętego tytułem wykonawczym; a przez zajęcia zabezpieczające rozumie się 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. Zajęcie zabezpieczające przekształca się w zajęcia egzekucyjne z dniem wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu pod warunkiem, że organ wystawi tytuł wykonawczy nie później niż przed upływem 14 dni od dnia wygaśnięcia decyzji lub od dnia doręczenia upomnienia, jeżeli doręczenie to było wymagane.

Decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego wydaje się wówczas, gdy zobowiązanie powstaje z chwilą doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej jego wysokość (art. 21 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej). W razie powstania zaległości podatkowej z tego tytułu naliczane są odsetki za zwłokę. Decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego ma charakter konstytutywny, na skutek jej wydania powstaje zobowiązanie podatkowe. Decyzja określająca wysokość zaległości podatkowej ma charakter deklaratoryjny. Oznacza ona, że zobowiązanie, określone w ustawie podatkowej, nie zostało prawidłowo wykonane i nadal istnieje w chwili wydawania tej decyzji.

Decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy wydaje wówczas, gdy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił podatku (w całości bądź części) albo gdy wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji (art. 21 § 3 ordynacji podatkowej). Decyzja ta odnosi się do sytuacji, gdy to ustawa podatkowa, a nie decyzja określa powstanie zobowiązania podatkowego, kiedy, zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Kwestię odsetek, związanych z wydaniem decyzji ustalającej wysokość zaległości podatkowej, reguluje art. 53 § 4 tej ustawy, który nakazuje organowi podatkowemu naliczanie odsetek za zwłokę na dzień wydania tej decyzji.

W zaskarżonym art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2003 r., ustawodawca odstąpił od zasady naliczania odsetek, w sytuacji gdy organ podatkowy w postępowaniu zabezpieczającym dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze

sprzedaży rzeczy lub praw, zaliczone zostały na poczet zaległości podatkowych. Odstępstwo to ograniczył jednak do wypadku, gdy zajęcie w postępowaniu zabezpieczającym nastąpiło przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Wyjątkiem tym ustawodawca nie objął natomiast sytuacji, gdy zajęcie w tym postępowaniu nastąpiło przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, i to jest przedmiotem zaskarżenia.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387), ustawodawca dokonał zmiany art. 54 § 1 ordynacji podatkowej, nadając temu przepisowi brzmienie: „Odsetek za zwłokę nie nalicza się: 1) za okres zabezpieczenia, od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych”. W uzasadnieniu projektu tej zmiany zaznaczono, że „słusznym jest, aby nie naliczać odsetek za zwłokę, gdy poprzez czynności zabezpieczające podatnik został pozbawiony możliwości dysponowania swoim majątkiem, a zatem praktycznie nie może uregulować zobowiązań i uniknąć konsekwencji finansowych w postaci narastających odsetek” (zob. druk sejmowy nr 414, IV kadencja).

Skarżący w swej skardze wywodzi, że art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym przed wejściem w życie powyższej zmiany, narusza wskazane przezeń wzorce konstytucyjne w zakresie, w jakim organy podatkowe naliczały odsetki za zwłokę od zaległości podatkowej za okres zabezpieczenia, w sytuacji gdy w postępowaniu zabezpieczającym, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, dokonywały zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a objęte zabezpieczeniem środki pieniężne zostawały zaliczone na poczet zaległości podatkowych.

3. Rozpatrując zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 32 ust. 1 Konstytucji 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 (relevantną) 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 6 maja 1998 r. sygn. K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33; z 20 października 1998 r. sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; z 17 maja 1999 r., sygn. P. 6/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 76; z 21 września 1999 r., sygn. K. 6/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 117; z 4 stycznia 2000 r., sygn. K. 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1; z 18 grudnia 2000 r., sygn. K. 10/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 298; z 21 maja 2002 r., sygn. K. 30/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 32; cyt. wyrok z 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 „cechy istotnej” przesądzającej o uznaniu porównywanych grup podmiotów za odmienne oraz stwierdzenie, że prawo traktuje podmioty niepodobne w sposób odmienny. Aby odpowiedzieć na pytanie, czy dane kryterium może stanowić podstawę różnicowania podmiotów prawa, należy rozstrzygnąć, 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 TK z 21 lutego 2001 r., sygn. P 12/00; OTK ZU nr 3/2001, poz.

47). Zróżnicowanie 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 9 marca 1988 r., sygn. U. 7/87, OTK w latach 1986-1995, t. 1, s. 133-144). Należy zauważyć, 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. W rozpatrywanej sprawie cechą istotną jest posiadanie przez podatnika zaległości podatkowej oraz zabezpieczenie na poczet tej zaległości mienia podatnika.

Kryterium zróżnicowania położenia prawnego podatników, w świetle unormowań art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej obowiązujących przed 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 od osób fizycznych (skarżący należy do tej grupy) 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. Różnicowanie sytuacji podatników w zależności od sposobu powstania zobowiązania jest dowolne i nieuzasadnione – regulacja ta narusza art. 32 ust. 1 Konstytucji.

4. Powiązanie w rozpatrywanej skardze jako wzorców art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji pozwala stwierdzić, że w tym zakresie sformułowano zarzut braku równości w nakładaniu ciężarów publicznych. Art. 84 Konstytucji stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przedstawiciele doktryny z art. 84 Konstytucji wyprowadzają zasadę powszechności i równości opodatkowania. Art. 84 Konstytucji wyraża zasadę „długu konstytucyjnego”. Zasady Konstytucji odnoszące się do statusu jednostki oraz do jej relacji z państwem, takie jak zasady państwa prawnego, proporcjonalności czy równości traktowania, znajdują odniesienie do praw i wolności, jak i do obowiązków – w tym powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych. Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności, wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych, a stanowanie i realizacja ciężarów publicznych podlega ocenie z punktu widzenia art. 31 i art. 32 Konstytucji (por. wyrok z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Trafny jest podniesiony w skardze zarzut braku równości w nakładaniu ciężarów publicznych. Brak równości w tym zakresie polega na tym, że nienaliczanie odsetek za zwłokę stosowane tylko wtedy, gdy organ podatkowy zabezpieczył wykonanie zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji ustalającej jego wysokość, powoduje, że podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, wobec których organ podatkowy wydał decyzję określającą takie zobowiązanie, są obciążani odsetkami od zaległości podatkowych za pełny okres. W rezultacie podatnicy ci doznają z tytułu wspomnianych odsetek większego uszczerbku w swoim majątku niż podatnicy w zakresie innych podatków, z naruszeniem art. 84 Konstytucji.

5. Trybunał Konstytucyjny, odnosząc się do zarzutu skarżącego w sprawie sprzeczności art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, zwraca uwagę, 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). Regulacje prawne podatków, stanowiąc podstawę obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie, z ograniczeniem korzystania z własności, w tym korzystania ze środków pieniężnych podatnika, nie mogą przekraczać określonych w ustawie granic. Ustawodawca, zmieniając ustawą nowelizującą z 12 września 2002 r. zaskarżony przepis ordynacji podatkowej, użył w uzasadnieniu projektu ustawy argumentu, iż słuszne jest nienaliczanie odsetek za zwłokę, gdy poprzez czynności zabezpieczające podatnik został pozbawiony możliwości dysponowania swoim majątkiem, a zatem praktycznie nie może uregulować zobowiązań i uniknąć konsekwencji finansowych w postaci narastających odsetek (druk sejmowy nr 414, IV kadencja). Przepisy podatkowe nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, aby prowadziło to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika. Z tego powodu Trybunał Konstytucyjny uznaje za trafny zarzut naruszenia przez poddany kontroli art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej także art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

6. W razie spełnienia przesłanki określonej w art. 59 ust. 2 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym dopuszczalne jest rozpoznanie skargi konstytucyjnej i wydanie wyroku na posiedzeniu niejawnym. Z przedstawionych na piśmie stanowisk Sejmu i Prokuratora Generalnego wynika, że podzielili oni stanowisko skarżącego, iż art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2003 r. – w zakresie, w jakim nie wyłącza naliczania odsetek za zwłokę, w razie 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 – jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Niezgodność tę Trybunał Konstytucyjny ocenił jako bezsporną.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.