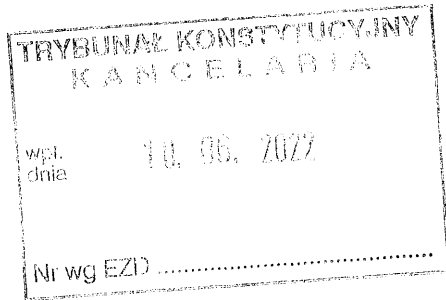


Km 10.06.2022



ODPIS

Łódź, dnia 9 czerwca 2022 roku



**Trybunał Konstytucyjny**

al. Jana Christiana Szucha 12A  
00-918 Warszawa

**Skarżąca:**

A Spółka z ograniczoną  
odpowiedzialnością (dawniej P  
o.o.) z siedzibą w W

Sp. z

– reprezentowana przez:

adwokata Jarosława Masłowskiego  
(nr wpisu w Izbie Adwokackiej w Łodzi:  
LOD/Adw/316)  
z Kancelarii KKMP Prawo i Podatki

*adres do doręczeń:*

adw. Jarosław Masłowski  
Kancelaria KKMP Prawo i Podatki  
ul. Tkacka 15a  
90-156 Łódź

**Uczestnicy:**

1. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej
2. Prokurator Generalny Rzeczypospolitej Polskiej
3. Rzecznik Praw Obywatelskich

**SKARGA KONSTYTUCYJNA**

- 1) Działając na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm. – dalej: „Konstytucja”) oraz art. 77 ust. 1 ustawy z dnia

30 listopada 2016 roku o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (tj. Dz.U. z 2019 r. poz. 2393 – dalej: „Ustawa o TK”), na podstawie udzielonego pełnomocnictwa (załącznik nr 1), w imieniu A Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (dawniej P Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) z siedzibą w W (dalej także: Skarżąca lub Spółka) wnoszę niniejszą skargę konstytucyjną.

Jednocześnie zgodnie z treścią odpisu pełnego z KRS (załącznik nr 2) wyjaśniam, że Skarżąca spółka, dotychczas działająca w toku postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym pod firmą P Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, dokonała zmiany firmy i obecnie działa pod firmą A Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: „Skarżąca” lub „Spółka”).

- 2) Skargą konstytucyjną zaskarżam przepisy art. 33 § 1 i art. 33 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej O.p. lub Ordynacja podatkowa) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r., które stanowiły:

*§ 1. Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 29 § 2 stosuje się odpowiednio.*

*§ 2. pkt 2. Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.*

- 3) Wnoszę o stwierdzenie, że zaskarżone przepisy art. 33 § 1 i art. 33 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. w zakresie, w jakim uprawnia organ podatkowy do ustanowienia zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w przybliżonej wysokości na majątku podatnika z uwagi na uzasadnioną obawę niewykonania zobowiązania podatkowego – jest sprzeczny:

– z art. 64 ust. 1-3 w zw. z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP z uwagi na to, że umożliwia ustanowienie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w oparciu o normę, która nie spełnia wymogów prawidłowej legislacji z uwagi na nieostrą, nieprecyzyjną i nadmiernie ocenną przesłankę „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego”, która to przesłanka w

konsekwencji uprawnia organ podatkowy do nieproporcjonalnej ingerencji w sferę konstytucyjnych praw podatnika, tj. prawa własności;

– z art. 21 ust. 1 i 2 w zw. z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP z uwagi na zastosowanie środków efektywnie zmierzających do pozbawienia podatnika prawa własności poprzez zastosowanie środków równoważnych do instytucji wywłaszczenia;

– z art. 20 w zw. z art. 22 w zw. z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, z uwagi na nadmierną i nieproporcjonalną ingerencję w wolność działalności gospodarczej podatnika w postaci efektywnego pozbawienia prawa własności, gdy tymczasem ograniczenie wolności działalności gospodarczej może uzasadniać jedynie ważny interes publiczny i powinno następować zgodnie z regułami określonymi w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

4) Skargą konstytucyjną zaskarżam przepisy art. 181 w brzmieniu obowiązującym od dnia 6 maja 2006 r. w zw. z art. 187 § 3 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. w zw. z art. 122 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., art. 127 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. i art. 126 w brzmieniu obowiązującym od dnia 11 maja 2014 r., art. 129 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r., art. 191 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., art. 192 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. i art. 207 § 2 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. w zw. z art. 179 § 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 2 stycznia 2011 r., które stanowiły:

– *Art. 181 Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 284a § 3, art. 284b § 3 i art. 288 § 2, oraz materiały zgromadzone w toku prawomocnie zakończonego postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.*

– *Art. 187 § 1. Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.*

– *Art. 122 W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.*

- *Art. 126. § 1. Sprawy podatkowe załatwiane są na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.*
- *Art. 127 Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne.*
- *Art. 179 § 1. Przepisów art. 178 nie stosuje się do znajdujących się w aktach sprawy dokumentów zawierających informacje niejawne, a także do innych dokumentów, które organ podatkowy wyłączy z akt sprawy ze względu na interes publiczny.*
- *Art. 207 § 2. Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji.*

5) Wnoszę o stwierdzenie, że zaskarżone przepisy art. 181 w brzmieniu obowiązującym od dnia 6 maja 2006 r. w zw. z art. 187 § 3 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. w zw. z art. 122 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. w zw. z art. 127 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. i art. 126 w brzmieniu obowiązującym od dnia 11 maja 2014 r., art. 129 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r., art. 191 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., art. 192 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. i art. 207 § 2 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. w zw. z art. 179 § 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 2 stycznia 2011 r. w zakresie, w jakim umożliwiają organowi podatkowemu drugiej instancji wydanie decyzji w przedmiocie zabezpieczania zobowiązań podatkowych w oparciu o materiały dowodowe niewłączone do akt postępowania podatkowego, a znane organowi podatkowemu i niezakomunikowane i nieudostępnione podatnikowi w toku postępowania przez organem I instancji oraz II instancji – mimo ciążącego na organie II instancji obowiązku ponownego zbadania przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej, w sytuacji, gdy brak jest skonkretyzowanych ustawowych przesłanek takiego działania, a decyzja organu odnośnie włączenia, a następnie ujawnienia materiałów z postępowania karnego jest uzależniona od niczym nieskrępowanego uznania organu podatkowego,

są sprzeczne z :

– z art. 45 ust. 1 w zw. z art. 2 zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP poprzez:

- (i) pozbawienie podatnika realnego prawa do sądu przez uniemożliwienie skutecznego oraz efektywnego wniesienia środka zaskarżenia z uwagi na fakt braku ujawnienia dowodów przy jednoczesnym powołaniu się przez organ podatkowy na ich istnienie, co uniemożliwia kontrolę zasadności rozstrzygnięcia w toku sądowno-administracyjnym w

ramach którego zgodnie z art. 133 p.p.s.a. sąd administracyjny orzeka na podstawie akt sprawy,

- (ii) uczynienie prawa Strony do sądownoadministracyjnej weryfikacji rozstrzygnięcia organu odwoławczego iluzorycznym i nieefektywnym, gdyż podatnik nie ma możliwości skutecznej obrony przed argumentacją organów w toku postępowania sądowego, a jego prawo do rzetelnego zbadania sprawy przez niezawisły sąd administracyjny, który zgodnie z art. 133 p.p.s.a. orzeka na podstawie akt sprawy, jest iluzoryczne i nieefektywne,
- (iii) naruszenie prawa Strony do rzetelnego procesu sądowego, co jest szczególnie istotne na gruncie postępowania podatkowego, w ramach którego zasada równości Stron procesu doznaje istotnych ograniczeń i to Organ jest gospodarzem postępowania, a w takiej sytuacji gwarancje Strony do wnikliwego rozpatrzenia sprawy oraz wysłuchania powinny być w sposób szczególny przestrzegane, oraz powinna zostać zachowana zasada równości broni, która gwarantuje prawo stron do takiego samego dostępu do materiału dowodowego, co powinno oznaczać wymóg ujawnienia tej części materiału dowodowego, na podstawie którego zapadają istotne decyzje procesowe i które stanowią podstawę dla podjęcia przez organ rozstrzygnięcia w sprawie,

– z art. 78 w zw. z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP z uwagi na to, że w sytuacji uzasadnienia przez Organ przesłanki niewykonania zobowiązania podatkowego faktem istnienia materiału dowodowego, do którego Spółka nie miała dostępu (nie został włączony do akt postępowania i nie został ujawniony Stronie), czyni prawo do dwuinstancyjnej weryfikacji prawidłowości decyzji zabezpieczającej iluzorycznym i nieskutecznym,

– z art. 20 i art. 22 Konstytucji w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, z uwagi na to, że rozstrzygnięcie w sprawie i dokonanie zabezpieczenia, na podstawie materiałów niewłączonych do akt postępowania zabezpieczającego i nieujawnionych Stronie, jest sprzeczne i nieproporcjonalne w świetle prawa do wolności działalności gospodarczej, a ograniczenie prawa wolności gospodarczej może nastąpić jedynie na podstawie ważnego interesu publicznego, który w niniejszej sprawie nie zaistniał,

– z art. 64 § 2 i 3 oraz art. 20, 22 w zw. z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 i 7 Konstytucji RP z uwagi na to, że rozstrzygnięcie w sprawie i wydanie decyzji w przedmiocie zabezpieczenia, na podstawie materiałów niewłączonych do akt postępowania zabezpieczającego i nieujawnionych Stronie jest sprzeczne i nieproporcjonalne w świetle zasad ograniczania prawa własności, prawa do prowadzenia działalności

gospodarczej stanowiącej o istocie społecznej gospodarki rynkowej i czerpania z niej pożytków, gdyż ograniczenie tych praw może nastąpić jedynie poprzez zastosowanie środka proporcjonalnego i na podstawie przesłanki ważnego interesu publicznego uzasadniającej takie ograniczenia, który w takim przypadku nie występuje.

- 6) Nadto, wnoszę także o zwrot Skarżącej kosztów postępowania według norm przepisanych.
- 7) Jednocześnie, na podstawie art. 80 Ustawy o TK wnoszę o nieujawnianie danych Skarżącej w opublikowanym postanowieniu, o którym mowa w art. 61 ust. 4. tejże ustawy.
- 8) Zaskarżone niniejszą skargą konstytucyjną przepisy: art. 33 § 1 i § 2 pkt 2 O.p. oraz art. 122, art. 187 § 3, art. 127 i art. 126 § 1, art. 129, art. 191 i art. 192, art. 207 § 2 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 179 § 1 Ordynacji podatkowej stanowiły podstawę prawną wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia stycznia 2022 r., wydanego w sprawie o sygn. akt (dalej „Wyrok NSA”), którego odpis stanowi załącznik nr 3 do niniejszej skargi.
- 9) Wyrok NSA został doręczony pełnomocnikowi Skarżącej w dniu 11 marca 2022 r. Trzymiesięczny termin na złożenie skargi konstytucyjnej upływa 11 czerwca 2022 r.
- 10) Od przedmiotowego Wyroku NSA nie został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.
- 11) Zasadność nadania biegu niniejszej skardze konstytucyjnej uzupełniająco wywiedziona została w punkcie II uzasadnienia.

## UZASADNIENIE

### I. Stan faktyczny sprawy

1. Na podstawie postanowienia Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł o wszczęciu postępowania kontrolnego z dnia stycznia 2017 r. Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego prowadził wobec Spółki postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacaniu podatku dochodowego od osób prawnych za 2011 r. W toku postępowania kontrolnego organ ocenił, że z okoliczności sprawy wynika, że wystawione przez kontrahentów Spółki faktury VAT, dokumentujące zakup usług , nie dokumentowały rzeczywistych transakcji gospodarczych. Organ przyjął ponadto, że wobec Spółki zaistniała podstawa zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego z uwagi na obawę jego niewykonania, mającą przejawiać się w: niezłożeniu sprawozdania finansowego za 2016 r. do właściwego organu podatkowego; przekroczeniu wg porównawczego bilansu na koniec 2014

r. i 2015 r. przez zobowiązania krótkoterminowe Spółki jej należności krótkoterminowych; korzystanie przez Spółkę w swojej działalności w znacznym stopniu z zewnętrznych źródeł finansowania; istnieniu obciążeń majątku Spółki w postaci hipotek umownych na nieruchomości oraz zastawu rejestrowego na wyrobach gotowych. Organ przyjął, że dodatni wynik finansowy Spółki w latach 2014-2016 nie świadczy o stabilności finansowej działalności Spółki, ponieważ „wielkość i struktura majątku obrotowego spółki, w szczególności zapasów i należności nie jest wystarczająco dostosowana (zoptymalizowana) do utrzymania płynności finansowej”.

2. Wobec uznania, że w stosunku do Spółki zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, została wydana decyzja Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego z września 2017 r. , na mocy której organ określił Spółce przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2011 rok oraz wysokość odsetek za zwłokę od tego zobowiązania , a także orzekł o zabezpieczeniu wykonania przedmiotowego zobowiązania wraz z odsetkami należnymi na dzień wydania decyzji zabezpieczającej na majątku Spółki.

3. Rozpoznając odwołanie Spółki od w/w decyzji, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Ł. wskazał, że „Organy kontrolujące ustaliły, że stworzony z podwykonawców sztuczny łańcuch dostaw usług miał na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych P Sp. z o.o., będącej ostatnim ogniwem w tym łańcuchu. Powielające się schematy wyludzenia podatków pozwalają stwierdzić, że stworzono proceder trwający latami i przynoszący szkody dla budżetu państwa na dużą skalę. Kapitał, którego użyto do uprawdopodobnienia fikcyjnych transakcji, a także zakład produkcyjny, urządzenia oraz surowce należały do P Sp. z o. o., która była beneficjentem całego przedsięwzięcia. Z uwagi na charakter stwierdzonych nieprawidłowości Organy kontrolujące uznały, że Spółka naraziła budżet państwa na uszczuplenie i z tej przyczyny zabezpieczyły przyszłe zobowiązania podatkowe wraz z należnymi odsetkami na majątku Spółki”. Przyjęto ponadto, że „z zaprezentowanych danych finansowych Spółki za lata 2015 – 2016 wynika, że pierwszeństwa zaspokojenia przyszłego zobowiązania podatkowego wraz z należnymi odsetkami w podatku dochodowego od osób prawnych za 2011 r. nie gwarantuje wykazany przez Spółkę Jej majątek trwały. Z kolei wielkość i struktura majątku obrotowego Spółki, w szczególności zapasów i należności nie jest wystarczająco dostosowana (zoptymalizowana) do utrzymania płynności finansowej, co powoduje konieczność angażowania krótkoterminowych kapitałów w celu, m.in. wspierania tej płynności Spółki. Jak wykazano, P Sp. z o. o. nie jest w stanie samodzielnie finansować prowadzonej działalności pomimo osiąganego przez Nią w latach 2015 – 2016 dodatniego wyniku finansowego z działalności, a zatem nie gwarantuje wywiązania się z przyszłych zobowiązań

podatkowych wraz z należnymi odsetkami za zwłokę. Spółka korzysta bowiem z narzędzi, które przyczyniają się do poprawy Jej płynności finansowej i zachowania ciągłości działania poprzez pozyskiwanie wsparcia finansowego, m.in. w postaci kredytów, leasingu czy faktoringu odwrotnego". Z powyższych względów decyzja o zabezpieczeniu wydana przez organ I instancji została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z                      marca 2018 r.

4. Pismem z                      kwietnia 2018 r. Skarżąca wniosła skargę na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Ł                      z                      marca 2018 r.                      do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Ł                      Pełnomocnik Spółki wniósł o uchylenie w całości decyzji organów obu instancji oraz zasądzenie kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego. Zaskarżonej decyzji zarzucono:

I. naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

1. art. 33 § 1, § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej poprzez błędne przyjęcie, że w sprawie spełniona została przesłanka uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, podczas gdy:

- sytuacja finansowa Spółki gwarantuje wykonanie przewidywanego zobowiązania podatkowego, ponieważ Spółka odnotowuje zysk, nie jest zagrożona jej płynność finansowa oraz prowadzi i rozwija działalność gospodarczą, w tym realizuje inwestycje;
- brak jest podstaw dla twierdzenia, że rozliczenia podatkowe Spółki w podatku dochodowym od osób prawnych w 2011 r. były nieprawidłowe.

2. art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych poprzez błędne zastosowanie i uznanie, że wartość netto wydatków poniesionych przez Spółkę na nabycie w 2011 r. usług specjalistycznych                      – udokumentowane fakturami VAT, którymi dysponuje Spółka i które zostały złożone przez Spółkę w toku postępowania kontrolnego – nie może być uznana za koszt uzyskania przychodu, gdyż transakcje udokumentowane przedmiotowymi fakturami w rzeczywistości nie miały miejsca, bowiem ich wystawcy nie byli faktycznymi wykonawcami nabytych przez Spółkę usług specjalistycznych;

3. art. 2a Ordynacji podatkowej poprzez rozstrzygnięcie wątpliwych i niejednoznacznych okoliczności sprawy w sposób niekorzystny dla Spółki i uznanie, że w sprawie zachodzą podstawy dla utrzymania w mocy decyzji zabezpieczającej ewentualne zobowiązanie podatkowe Spółki.

II. przepisów postępowania, tj.:



1. art. 138a § 1 i art. 145 § 2 w zw. z art. 33 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej oraz art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej poprzez zaakceptowanie stanowiska o doręczeniu decyzji zabezpieczającej bezpośrednio Spółce, z pominięciem prawidłowo ustanowionego pełnomocnika umocowanego do reprezentowania Spółki, co jest równoznaczne z niewprowadzeniem decyzji zabezpieczającej do obrotu prawnego oraz z pominięciem strony, przy czym wadliwe doręczenie spowodowało niekorzystne skutki procesowe dla Spółki;

2. art. 122, art. 187 § 1, art. 191 w zw. z art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez:

- dowolną, arbitralną i jedynie wybiórczą ocenę zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego oraz pominięcie przy wydawaniu decyzji zabezpieczającej istotnych okoliczności sprawy wynikających z przedstawionego przez Spółkę materiału dowodowego, z którego wynika, że usługi na rzecz Spółki w 2011 r. przebiegały w sposób ujęty na fakturach VAT, a Spółka w ramach kontaktów z kontrahentami działała w dobrej wierze,

- brak dokładnego wyjaśnienia aktualnej sytuacji finansowej Spółki i uznanie w sposób sprzeczny z materiałem dowodowym, że okoliczności sprawy wskazują, że zachodzą przesłanki dla zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych Spółki, a w konsekwencji naruszenie zasady prawdy materialnej,

3. art. 120 i art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez:

- prowadzenie postępowania w sposób sprzeczny z zasadą nakazującą organom podatkowym podejmowanie działań mających na celu pogłębianie zaufania podatnika do organów państwa, jak również rażące naruszenie zasady przekonywania nakazującej wyjaśnienie stronie zasadności przesłanek, którymi organ kierował się przy załatwianiu jej indywidualnej sprawy,

- zaniechanie podjęcia działań mających na celu wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy;

4. w kontekście decyzji o zabezpieczeniu, art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 w zw. z art. 191 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez sporządzenie wadliwego i niepełnego uzasadnienia zaskarżonej decyzji, które nie wykazuje i nie uprawdopodobnia w wymagany sposób wypełnienia w sprawie przesłanek zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej, tj. istnienia zaległości oraz dokonanie przez Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w Ł. Dowolnej, a nie swobodnej oceny dowodów, wyrażającej się w wybiórczej analizie stanu faktycznego i nieuwzględnieniu okoliczności przemawiających na korzyść Spółki (zaniechanie w treści skarżonej decyzji wskazania, które fakty organ podatkowy uznał za udowodnione, a którym odmówił wiarygodności i dlaczego).

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Ł wniósł o oddalenie skargi, podtrzymując stanowisko zaprezentowane w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji. Pismem z kwietnia 2018 r. Spółka ustosunkowała się do odpowiedzi na skargę, podtrzymując w całości zarzuty i twierdzenia zawarte w skardze.

5. Po rozpatrzeniu skargi Skarżącej, WSA w Ł oddalił ją w całości podnosząc, że nie ma ona uzasadnionych podstaw. W ocenie Sądu, na zagrożenie niewykonania obowiązku podatkowego (braku możliwości ściągnięcia ostatecznie określonego podatku) wskazywało porównanie wysokości potencjalnego podatku (z odsetkami) do wartości dochodów i zobowiązań cywilnoprawnych oraz całego mienia podatnika. Niezależnie od powyższego WSA w Ł podkreślił, że „Organ zasadnie też przyjął, że wzmocnienie obawy niewykonania prognozowanych zobowiązań, uzasadnia okoliczność prowadzenia wobec Spółki postępowania przez Prokuraturę Regionalną w Ł. –

, w tym wydane w jego toku postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym”.

Sąd uznał, że Organy prawidłowo oszacowały przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz że Organy obu instancji były uprawnione do nieuwzględnienia wniosków dowodowych Skarżącej, a zatem że nie można podzielić argumentacji Spółki odnośnie zarzutów prawa materialnego i przepisów postępowania, które miały wpływ na wynik sprawy. Zdaniem WSA w Ł decyzja została prawidłowo uzasadniona, zaś fakt samego niezadowolenia strony z rozstrzygnięcia nie przesądza o nieprawidłowości zaskarżonej decyzji.

6. Wyrokiem z czerwca 2018 r., sygn. akt , Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł oddalił skargę Skarżącej na powyższą decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Ł. Nie zgadzając się z rozstrzygnięciem, Skarżąca wywiodła skargę kasacyjną, zaskarżając powyższy wyrok w całości. Zaskarżonemu wyrokowi Spółka zarzuciła:

I. na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania, mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez brak wyjaśnienia przez Sąd pierwszej instancji przesłanek, którymi kierował się przy podejmowaniu rozstrzygnięcia oraz bezwarunkowe uwzględnienie argumentacji organów podatkowych dotyczącej zaistnienia przesłanek dokonania zabezpieczenia, bez ich kompleksowej analizy oraz pominięcie podczas wydawania rozstrzygnięcia informacji o sytuacji majątkowej Skarżącej, co doprowadziło do sporządzenia przez Sąd pierwszej instancji uzasadnienia, które uniemożliwia kontrolę instancyjną zaskarżonego wyroku,

2. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a., poprzez oddalenie skargi mimo naruszenia przez organ art. 122, art. 180, art. 187, art. 188 i art. 191 ustawy z 27 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800 z późn. Zm. – dalej jako „O.p.”), a w efekcie dokonanie przez organy obydwu instancji dowolnej, a nie swobodnej oceny dowodów oraz wadliwego ustalenia stanu faktycznego sprawy, wyrażającej się w:

- nieuwzględnieniu wniosków dowodowych Spółki w sytuacji, w której Spółka wniosowała o przeprowadzenie dowodów mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, przy czym dowody te zostały zgłoszone na tezę dowodową odmienną niż prezentowane przez organy podatkowe i podzielone przez Sąd pierwszej instancji,

- wybiórczej analizie stanu faktycznego i nieuwzględnieniu materiału dowodowego złożonego przez Spółkę, a przemawiającego na korzyść Skarżącej, co doprowadziło do wadliwego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji sprawy, tj. na podstawie nieprawidłowo ustalonego stanu faktycznego sprawy,

3. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a., poprzez oddalenie skargi na decyzję Dyrektora IAS, która zasługiwała na uwzględnienie, ponieważ organy podatkowe naruszyły przepisy postępowania, mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 138a § 1 i art. 145 § 2 w zw. z art. 33 § 2 pkt 2 O.p. w zw. z art. 31 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, uznając za prawidłowe doręczenie decyzji zabezpieczającej z pominięciem prawidłowo ustanowionego pełnomocnika reprezentującego Skarżącą w toku postępowania kontrolnego, co jest równoznaczne z niewprowadzeniem decyzji zabezpieczającej do obrotu prawnego oraz równoznaczne z pominięciem strony, a wadliwe doręczenie spowodowało niekorzystne skutki procesowe dla Spółki,

4. art. 133 § 1 p.p.s.a., poprzez błędną ocenę stanu faktycznego sprawy i przyjęcie, że organy podatkowe I i II instancji uprawdopodobniły w należyty sposób istnienie przybliżonego zobowiązania w wielkości określonej w decyzji zabezpieczającej oraz, że przedstawiły wystarczający materiał dowodowy uzasadniający dokonanie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego z uwagi na niekorzystną sytuację finansową Spółki oraz ze względu na fikcyjność transakcji, co doprowadziło Sąd pierwszej instancji do wadliwego uzasadnienia podjętego rozstrzygnięcia,

5. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 2a w zw. z art. 121 § 1 O.p., poprzez nieuchylenie przez WSA zaskarżonej decyzji Dyrektora IAS i utrzymanie w mocy decyzji organów obu instancji, których treść nie uwzględnia konieczności rozstrzygnięcia wątpliwych i niejednoznacznych okoliczności sprawy w sposób korzystny dla podatnika i uznanie, że w sprawie zachodzą podstawy dla utrzymania w mocy decyzji zabezpieczającej ewentualne zobowiązania podatkowe Skarżącej, co spowodowało również naruszenie zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

II. Na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

1. niewłaściwe zastosowanie art. 33 § 1 i § 2 O.p. i bezpodstawne przyjęcie przez Sąd pierwszej instancji, że w sprawie została spełniona przesłanka uzasadnionej obawy niewykonania przewidywanego zobowiązania podatkowego przez Skarżącą, podczas gdy:

- błędnie została oceniona sytuacja finansowa Skarżącej, w szczególności Sąd pierwszej instancji pominął, że Spółka odnotowuje zysk, nie jest zagrożona jej płynność finansowa oraz prowadzi i rozwija działalność gospodarczą, w tym realizuje inwestycje,

- brak jest podstaw dla twierdzenia, że rozliczenia podatkowe Spółki w podatku dochodowym od osób prawnych za 2011 r. były nieprawidłowe,

2. niewłaściwe zastosowanie art. 15 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036 z późn. Zm., dalej jako „u.p.d.o.p.”) i uznanie przez Sąd pierwszej instancji, że wartość netto wydatków poniesionych przez Spółkę na nabycie w 2011 r. usług specjalistycznych udokumentowane fakturami VAT, którymi dysponuje Spółka i które zostały złożone przez Spółkę w toku postępowania kontrolnego prowadzonego przez Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego, nie może być uznana za koszt uzyskania przychodu, gdyż transakcje udokumentowane przedmiotowymi fakturami w rzeczywistości nie miały miejsca, bowiem ich wystawcy nie byli faktycznymi wykonawcami nabytych przez Spółkę usług specjalistycznych.

7. Skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku i rozpoznanie skargi na podstawie art. 188 p.p.s.a. ze względu na fakt, że istota sprawy jest dostatecznie wyjaśniona, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez WSA w Ł. Wniesiono również o zwrot kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych prawem.

8. NSA oddalił skargę kasacyjną Skarżącej w całości, wskazując że wyrok wydany przez WSA w Ł. został w prawidłowy sposób uzasadniony, a okoliczności dokonania zabezpieczenia zostały przez organ sprecyzowane. W dalszej kolejności NSA wskazał, że istnienie przesłanek zabezpieczenia, zostało zweryfikowane przez WSA w Ł. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, trudno byłoby znaleźć bardziej jednoznaczne okoliczności odpowiadające ustawowej przesłance zabezpieczenia. Odnosząc się do zarzutu naruszenia prawa materialnego NSA uznał go za niezrozumiały w zakresie, w jakim odnosił się do nieostrości zwrotu „obawa niewykonania zobowiązania podatkowego”. Końcowo NSA stwierdził, że dokonanie zabezpieczenia i określenie przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego w

decyzji zabezpieczającej nie oznacza, że jest to kwota rzeczywiście obciążającego podatnika zobowiązania, podlegająca wpłacie do budżetu państwa. Również pozostałe zarzuty nie zostały uwzględnione przez NSA, który w efekcie oddalił skargę w całości.

9. Sposób procedowania organów, który umożliwia norma wynikająca z powołanych przepisów Ordynacji podatkowej, a który uniemożliwił realną kontrolę zasadności dokonania zabezpieczenia i to zarówno w ramach drugiej instancji, jak i przed sądem administracyjnym, potwierdziły zarówno organy (Jak stwierdził Dyrektor IAS, obawę niewykonania zobowiązania podatkowego wzbudza również fakt „prowadzenia wobec Spółki postępowania przez Prokuraturę Regionalną w Ł –

, w tym wydane w jego toku postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym”), jak i WSA oraz NSA (WSA zaakceptował stwierdzenie Dyrektora IAS stwierdzając również, że: „Organ zasadnie też przyjął, że wzmocnienie obawy niewykonania prognozowanych zobowiązań, uzasadnia okoliczność prowadzenia wobec Spółki postępowania przez Prokuraturę Regionalną w Ł –

, w tym wydane w jego toku postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym”. Argumentacja WSA w Ł została w tym względzie zaakceptowana przez NSA, przy czym sądy administracyjne uznały, że przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące sposobu ustalania podstawy faktycznej rozstrzygnięcia, zostały w niniejszej sprawie prawidłowo zastosowane przez organy obu instancji. Tymczasem, oparcie ustaleń faktycznych o materiał niewłączony do akt i nieujawniony Stronie, organowi odwoławczemu oraz sądom administracyjnym, jest wbrew konstytucyjnemu prawu do rzetelnego i realnego sądu, oraz do rozpoznania sprawy Skarżącej w dwóch instancjach administracyjnych i sądownoadministracyjnych. Jeżeli zatem NSA uznał na etapie orzekania w instancji kasacyjnej, że przepisy Ordynacji podatkowej zostały w niniejszej sprawie prawidłowo zastosowane, a jednocześnie ich zastosowanie naruszyło konstytucyjne prawa i wolności, to norma prawna wynikająca z powołanych przepisów Ordynacji podatkowej jest sprzeczna z wskazanymi przepisami Konstytucji RP.

**I. Zarzut sprzeczności art. 33 § 1 i § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej z 64 ust. 1-3 w zw. z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3, art. 21 ust. 1 i 2 Konstytucji RP w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP oraz art. 20 w zw. z art. 22 w zw. z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP**

**I.1. Zagadnienia wstępne – przedmiot kontroli i dopuszczalność orzekania**

Kwestionowane przepisy art. 33 § 1 i § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej, przewidujące – w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. – że m.in. w toku kontroli podatkowej i innych procedur podatkowych przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego może ono,

przed terminem płatności, być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję – stanowi podstawę obowiązywania normy prawnej, na mocy której uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego umożliwia organowi podatkowemu wydanie decyzji o charakterze zabezpieczającym. Art. 33 § 2 Ordynacji podatkowej podlegał po dniu 1 września 2005 r. nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. – przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1948), na mocy której zawarte w nim wprowadzenie do wyliczenia zostało uzupełnione o kontrolę celno-skarbową jako procedurę, w toku której dopuszczalne jest wydanie decyzji zabezpieczającej. Jednocześnie art. 202 ust. 1a powołanej ustawy nowelizującej art. 33 § 2 O.p. stanowi, że „W ramach postępowań kontrolnych, o których mowa w ust. 1 pkt 1, naczelnik urzędu celno-skarbowego może, w drodze decyzji, dokonać zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Przepisy dotychczasowe stosuje się”. W konsekwencji norma, względem której Skarżąca podnosi zarzut niekonstytucyjności, obowiązuje w zakresie postępowań kontrolnych od 1 września 2005 r., bowiem uzupełnienie o kontrolę celno-skarbową nie miało wpływu na merytoryczną przesłankę zabezpieczenia, jaką jest uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika. Jak wskazano w postanowieniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2013 r., P 37/12, OTK-A 2013/4/53, „Przedmiotem badania Trybunału są normy prawne wyrażone wprost w przepisach aktu normatywnego lub z przepisów tych wynikające (zob. np. orzeczenie TK z 3 grudnia 1996 r., sygn. K 25/95, OTK ZU nr 6/1996, poz. 52 oraz wyroki TK z: 12 września 2006 r., sygn. SK 21/05, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 103; 27 marca 2007 r., sygn. SK 3/05, OTKZ ZU nr 3/A/2007, poz. 32; 31 marca 2009 r., sygn. SK 19/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 29)”. W konsekwencji Spółka podnosi zarzut niekonstytucyjności w odniesieniu do normy, która obowiązując od 1 września 2005 r. uprawnia organ podatkowy do ingerencji w prawo własności na podstawie przesłanki „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego” poprzez wydanie decyzji zabezpieczającej.

Należy wskazać, że przepisy art. 33 § 1 i § 2 pkt 2 O.p. był przedmiotem badania zgodności z Konstytucją RP w odniesieniu do wzorców kontroli, wynikających z art. 45, art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Wyrokiem z dnia 8 października 2013 r. w sprawie SK 40/12 Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepisy te są zgodne z powołanymi wyżej wzorcami kontroli. W ocenie Skarżącej nie zachodzi jednak przesłanka negatywna dla wydania wyroku przez Trybunał w sprawie niniejszej, ponieważ w sprawie SK 40/12 skarga konstytucyjna dotyczyła przepisów w brzmieniu obowiązującym do dnia 31

sierpnia 2005 r., a nadto argumentacja podniesiona w owej skardze nie była w pełni tożsama z argumentami podnoszonymi w skardze niniejszej. W skardze niniejszej Spółka podnosi również argumenty wynikające z orzecznictwa sądów administracyjnych, wskazujące, że od dnia 1 września 2005 r. norma umożliwiająca stosowanie zabezpieczenia nie ma wyraźnych granic, wobec czego nie daje się ustalić, czy może znajdować uzasadnienie tylko w razie uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego dobrowolnie, czy tylko w drodze egzekucji. Ponadto, w utrwalonej praktyce orzeczniczej przyjmuje się, że organ podatkowy nie musi wykazywać związku między zaistnieniem zdarzeń wymienionych przykładowo w art. 33 § 1 O.p. a wystąpieniem „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania”. Tym samym w ocenie Skarżącej nie zachodzi w sprawie niniejszej negatywna przesłanka do wydania przez Trybunał Konstytucyjny wyroku, bowiem Skarżąca odwołuje się w skardze do kształtu przepisu w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. i w kształcie nadanym utrwaloną linią orzecznictwa sądów administracyjnych.

## **I.2. Zarzut sprzeczności art. 33 § 1 i 2 O.p. z art. 64 ust. 1-3 w zw. z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP**

1. Wybór wzorców kontroli konstytucyjności w postaci art. 64 ust. 1-3 w zw. z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP podyktowany jest charakterem decyzji zabezpieczającej jako ingerującej w objęte ochroną konstytucyjną prawo własności. Zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego dokonuje się bowiem na majątku podatnika. Jednocześnie w sprawie niniejszej zachodzi potrzeba odwołania się do wszystkich powołanych przepisów Konstytucji RP. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się bowiem, że „Z treści art. 2 Konstytucji dekodować można bowiem kompleks podstawowych zasad ustrojowych państwa, do których zaliczyć należy zasadę państwa demokratycznego, zasadę państwa prawnego oraz zasadę państwa urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Tak ogólnie ujmowane zasady ustrojowe nie mogą jednak służyć za wystarczającą podstawę dla wniesienia skargi konstytucyjnej. Konieczne jest jeszcze sprecyzowanie przez skarżącego, jakiej treści prawo podmiotowe z nich wywiedzione doznało niedozwolonego ograniczenia lub uszczerbku wskutek zastosowania regulacji stanowiącej przedmiot skargi konstytucyjnej” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2006 r., Ts 125/05, OTK-B 2006/2/104). Z uwagi więc na fakt, że Spółka podnosi zarzut naruszenia przysługującego jej prawa własności, adekwatnymi wzorcami kontroli są art. 64 ust. 1-3 Konstytucji, jako ustanawiający na poziomie ustrojowym ochronę własności i precyzujący rodzaj prawa podmiotowego, którego naruszenie podnosi Skarżąca, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji. W przypadku tego ostatniego, w piśmiennictwie wskazuje się, że „Artykuł 31 ust. 3 dotyczy tylko tych wolności i praw, które zostały zagwarantowane w konstytucji. Nie znajdują natomiast zastosowania do wolności i praw,

które zostałyby samoistnie (czyli bez odniesienia konstytucyjnego) sformułowane na poziomie umów międzynarodowych czy ustaw (...). W wymiarze proceduralnym, takie ograniczenie zakresu zastosowania art. 31 ust. 3 oznacza, że przepis ten nie może stanowić wyłącznego (samoistnego) wzorca kontrolnego. Skoro sfera jego zastosowania odnosi się tylko do ograniczeń praw i wolności konstytucyjnych, to – w procesie kontroli konstytucyjności – powołaniu art. 31 ust. 3 zawsze musi towarzyszyć wskazanie materialnego (konstytucyjnego) prawa bądź wolności, którego ograniczenia wprowadził akt stanowiący przedmiot kontroli” (L. Garlicki, K. Wojtyczek, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, Warszawa 2016, uwagi do art. 31 – pkt 24).

2. W stosunku do Skarżącej została wydana decyzja Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego z września 2017 r., na mocy której organ określił przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2011 rok oraz wysokość odsetek za zwłokę od tego zobowiązania a także orzekł o zabezpieczeniu wykonania przedmiotowego zobowiązania wraz z odsetkami należnymi na dzień wydania decyzji zabezpieczającej na majątku Spółki. Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z marca 2018 r. Skarga na przedmiotowe decyzje do sądu administracyjnego została oddalona, o czym ostatecznie przesądził wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia stycznia 2022 r., wydany w sprawie o sygn. akt

3. Dokonane zabezpieczenie na majątku Spółki miało za podstawę przesłankę „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania”, pomimo rentowności prowadzonej przez Spółkę działalności, wartości posiadanego majątku, wypłacalności Spółki i wreszcie pomimo wykonywania ciężących na Spółce zobowiązań podatkowych. W konsekwencji w ocenie Skarżącej wyrażona w art. 33 § 1 O.p. przesłanka stanowi podstawę do nieuprawnionej i nadmiernej ingerencji w jej prawo własności. Należy bowiem wskazać, że na podstawie decyzji zabezpieczającej w dniu września 2017 r. wydano zarządzenia zabezpieczenia oraz mocą zawiadomienia nr z dnia września 2017 r. (doręczonego Spółce w dniu 10 października 2017 r.) dokonano zajęcia kwoty z tytułu zwrotu nadwyżki podatku VAT przysługującego Spółce, co zaangażowało należne Spółce składniki majątkowe i pozbawiło ją całkowicie możliwości korzystania z nich w bieżącej działalności (prawa rozporządzania i wykorzystywania tych środków w działalności).

4. W art. 21 ust. 1 Konstytucji RP ustanowiona została ochrona własności i prawa dziedziczenia. Jednocześnie w świetle art. 64 Konstytucji RP: każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia (ust. 1); własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają



równej dla wszystkich ochronie prawnej (ust. 2); własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności (ust. 3). Jak wskazuje się w piśmiennictwie, „Trybunał w dotychczasowym orzecznictwie stoi na stanowisku, że relacja art. 64 (uzupełnionego o gwarancje ochrony prawa własności wobec poziomu ochrony innych praw majątkowych) oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji polega nie na wyłączeniu jednego przepisu przez drugi, lecz na ich wzajemnym uzupełnianiu się. Nie da się jednak nie zauważyć, że art. 64 Konstytucji należy rozumieć jako refleks ogólnej zasady ustrojowej, jaką jest uznanie własności prywatnej za podstawową instytucję porządku gospodarczego Rzeczypospolitej i jedną z podstawowych wartości porządku społecznego. Gwarantowanie ochrony własności powinno być urzeczywistniane przede wszystkim przez działania o charakterze prawodawczym kształtujące podstawowe instytucje prawne konkretyzujące treść własności i określające środki ochrony tego prawa” (L. Bosek [w:] Konstytucja RP. Tom I–II. Komentarz, red. M. Safjan, Leszek Bosek, Warszawa 2016, uwagi do art. 64).

Wymaganie ustawowego określenia ograniczeń prawa własności nie może być rozumiane czysto formalnie. Ustawa powinna w dostatecznie sprecyzowany sposób określać okoliczności, w jakich ograniczenie prawa własności może nastąpić. Wymaganie formy ustawowej ograniczania wolności i praw konstytucyjnych wynika również z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, który stanowi, że ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Art. 31 ust. 3 Konstytucji RP określany jest mianem podstawowej klauzuli limitacyjnej, stanowiącej zaporę dla nieuzasadnionego i nadmiernego wkraczania przez ustawodawcę w zagwarantowane konstytucyjnie swobody i uprawnienia (por. J. Zakolska, Zasada proporcjonalności w orzecznictwie trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2008, s. 10). Jak podkreśla się w doktrynie, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalona jest linia, według której „to właśnie art. 31 ust. 3 powinien spełniać rolę podstawową, natomiast art. 64 ust. 3 traktować należy jako konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności wprowadzania ograniczeń tego prawa” (L. Garlicki, Przesłanki ograniczania konstytucyjnych praw i wolności, PiP 2001, nr 10, s. 9).

Przesłanka zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego zastosowana wobec Spółki, a wyrażona w art. 33 § 1 O.p. i mająca postać „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania” ma w istocie niesprecyzowany zakres znaczeniowy i w rzeczywistości wyposaża organ podatkowy w uznanową kompetencję do ingerencji w prawo własności podatnika.

5. Wynikający z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP obowiązek ustawowego regulowania ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności ma charakter warunku formalnego, który uzupełniają warunki materialne tzw. testu proporcjonalności (por. A. Łabno, Ograniczenie wolności i praw człowieka na podstawie art. 31 ust. 3 Konstytucji III RP [w:] Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP, red. B. Banaszak, red. A. Preisner, Warszawa 2002, s. 699). Do tych ostatnich zalicza się warunki: konieczności, adekwatności i proporcjonalności sensu stricto (K. Wojtyczek, Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP, Kraków 1999, s. 150). O ile sama dopuszczalność zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego może spełniać warunek konieczności i adekwatności – zwłaszcza w świetle art. 84 Konstytucji RP, o tyle ukształtowanie jej w oparciu o podstawy otwarte tak co do okoliczności („uzasadniona obawa niewykonania”), jak i zakresu („przybliżona wysokość zobowiązania podatkowego”) nie mieści się w granicach wyznaczonych testem proporcjonalności w sensie ścisłym.

W ocenie Skarżącej, art. 33 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim uprawnia organ podatkowy do ustanowienia zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w przybliżonej wysokości na majątku podatnika z uwagi na uzasadnioną obawę niewykonania zobowiązania podatkowego narusza obowiązek:

1) ustawowej reglamentacji podstawy ograniczenia prawa własności, wynikający z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, rozumiany jako zakreślenie rzeczywistych, a nie niedookreślonych lub pozornych podstaw ingerencji w prawo własności. W tym zakresie należy odwołać się do stanowiska, zgodnie z którym „Szczególne zagrożenia (...) tworzyć mogą rozwiązania pozorne i fikcyjne albo stanowiące wyraz działań ukierunkowanych na efekt wyłącznie polityczny” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 lutego 2006 r., K 1/05, OTK-A 2006/2/18);

2) zachowania proporcjonalności sensu stricto w zakresie statuowania ograniczeń prawa własności; w tym zakresie należy wskazać, że oprócz niedookreślonej przesłanki „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego” organ podatkowy ingeruje w prawo własności podatnika w granicach „przybliżonej wysokości zobowiązania podatkowego” – więc w warunkach, w których pełne postępowanie dowodowe zmierzające do określenia wysokości zobowiązania podatkowego nie zostało przeprowadzone.

6. Poczynione uwagi nakazują powrócić do wzorca kontroli w postaci rt. 2 Konstytucji RP. Przepis ten – jak przyjmuje utrwalone orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – nie może stanowić samodzielnej podstawy stwierdzenia niekonstytucyjności normy prawa powszechnie obowiązującego, o tyle w powiązaniu z przepisem statuującym ochronę skonkretyzowanego w Konstytucji RP prawa podmiotowego może być podstawą orzeczenia o niekonstytucyjności w przypadkach związanych z

problematyką zasady określoności. W piśmiennictwie podnosi się, że „Zasada określoności prawa nakazuje unikać stanowienia przepisów nieprecyzyjnych, niejednoznacznych oraz powodujących istotne wątpliwości prawne, a także posługujących się niezdefiniowanymi pojęciami albo mających niezrozumiałą treść” (M. Zubik, W. Sokolewicz [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I, wyd. II, red. L. Garlicki, Warszawa 2016, uwagi do art. 2). Określoność regulacji prawnej ma za zadanie zagwarantować przewidywalność jej stosowania, dlatego „Trybunał Konstytucyjny podkreślał w związku z tym, że zagrożenia takiej przewidywalności upatrywać można w trzech czynnikach. Po pierwsze, gdy przesłanki rozumienia (interpretacji) danego zwrotu niedookreślonego determinowane są elementami subiektywnymi. Im większe pole do zindywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, tym większa też groźba nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jego podstawie. Po drugie, wykorzystywaniu zwrotów niedookreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im takiej treści, która zagwarantuje jednolitość linii orzeczniczej (decyzji stosowania prawa). Po trzecie wreszcie, konieczne jest zapewnienie, iż ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy, co może w konsekwencji prowadzić do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK-A 2004/5/41).

W ocenie Spółki z przypadkiem niedopuszczalnego wyposażenia organów podatkowych w kompetencje prawotwórcze mamy do czynienia na tle art. 33 § 1 i 2 pkt 2 O.p. w zakresie, w jakim organ podatkowy jest władny dokonać zabezpieczenia na majątku podatnika wykonania zobowiązania podatkowego wobec „uzasadnionej obawy jego niewykonania”. W tym względzie kwestionowana regulacja nie spełnia więc nie tylko standardów wynikających z art. 64 ust. 1-3 w zw. art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, ale również z art. 2 Konstytucji RP, z którego wyprowadza się powinność zapewnienia dostatecznej określoności przepisów (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 stycznia 2006 r., SK 30/05, OTK-A 2006/1/2).

7. W orzecznictwie sądownoadministracyjnym występują rozbieżności co do rozumienia przesłanki „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego”. Odnośnie do warunków przyjęcia, że przesłanka ta zostaje spełniona, wskazuje się z jednej strony, że „art. 33 § 1 o.p. może znaleźć zastosowanie nie tylko wtedy, gdy zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania w sposób dobrowolny, ale i w drodze egzekucji” (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 6 marca 2012 r., I FSK 594/11; z dnia 9 stycznia 2014 r., I FSK 25/13; z dnia 9 stycznia 2014 r., I FSK 26/13, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). W orzecznictwie wyrażano jednocześnie pogląd odmienny – w myśl którego „użyty w art. 33 § 1 O.p. zwrot "obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane" oznacza, iż chodzi o obawę dobrowolnego wykonania zobowiązania, a nie w wyniku egzekucji

(por. prawomocne wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 2 sierpnia 2010 r., I SA/GI 432/09; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 grudnia 2011 r., I SA/Gd 1129/11; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 9 sierpnia 2016 r., I SA/Bd 283/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Za utrwalone natomiast w orzecznictwie należy uznawać zapatrywanie na sposób wykazywania przez organ podatkowy, że okoliczności sprawy pozostają w związku z „uzasadnioną obawą niewykonania zobowiązania”. Sądy administracyjne wyrażają w tej kwestii pogląd, w myśl którego „Wymienienie w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej okoliczności uzasadniających obawę niewykonania zobowiązania ma takie znaczenie, że sam ustawodawca uznał, iż w każdym wypadku ich wystąpienia spełniona jest przesłanka dokonania zabezpieczenia. Sam już zatem fakt zaistnienia którejs z okoliczności wskazanych w tym przepisie świadczy o tym, że zachodzi obawa niewykonania zobowiązania. Organ podatkowy nie musi nawet wykazywać związku między zaistnieniem powyższych zdarzeń, a wystąpieniem obawy niewykonania zobowiązania” (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 kwietnia 2012 r., I FSK 2070/11; prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 27 stycznia 2015 r., I SA/Łd 1217/14; podobnie – por. prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 12 lipca 2016 r., I SA/Kr 1956/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). W konsekwencji automatyzm dopuszczalności stosowania zabezpieczenia w razie wystąpienia jakiegokolwiek okoliczności wymienionej przykładowo w art. 33 § 1 O.p. wyposaża organ podatkowy w istocie w dowolność ustanowienia zabezpieczenia, czyniąc z „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego” jedynie fasadę przesłanki zabezpieczenia.

8.. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd o tym, że podstawę skargi konstytucyjnej mogą stanowić wyłącznie naruszenia wolności i praw wymienionych wprost w Konstytucji RP. Przyjmuje się, że „podmioty, którym przysługuje prawo do wniesienia skargi konstytucyjnej, nie mogą powoływać się na umowy międzynarodowe jako wzorce kontroli kwestionowanego przepisu, nawet wówczas, gdy wynikają z nich jakieś prawa. Warunkiem dopuszczalności skargi do Trybunału Konstytucyjnego jest bowiem naruszenie „konstytucyjnego prawa lub wolności”. Decydujący jest zatem fakt uregulowania danego prawa lub wolności w ustawie zasadniczej, gdyż „skarga nie może służyć w razie naruszenia praw przyznanych ustawami czy wynikających z umów międzynarodowych” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 maja 2002 r., SK 20/00, OTK-A 2002/3/29). W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że „Takie stanowisko jest co do zasady trafne – wszak opiera się na wyraźnym brzmieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji – o ile rozumieć je jako zakaz konstruowania wzorca kontroli bezpośrednio i samodzielnie w oparciu o przepis aktu prawa międzynarodowego. (...)”, jednak orzecznictwo organów

międzynarodowych może być „wykorzystane w argumentacji służącej wykazaniu niezgodności kwestionowanego przepisu z Konstytucją” (J. Trzciniński, M. Wiącek [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, wyd. II, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, uwagi do art. 79, pkt 7).

W kontekście zarzutu naruszenia określoności przesłanki zastosowania zabezpieczenia warto przywołać wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 21 września 2021 r., 66249/16, ALIYEVA I INNI v. AZERBEJDŻAN, LEX nr 3225613, w którym wskazano, że „najważniejszym wymogiem art. 1 Protokołu nr 1 jest wymóg, by wszelkie ingerencje ze strony organu władzy publicznej w poszanowanie mienia były zgodne z prawem. Wymóg zgodności z prawem, w rozumieniu Konwencji, oznacza zgodność z odnośnymi przepisami prawa krajowego oraz zgodność z zasadą rządów prawa”. Ustanowienie niedookreślonej i niejednoznacznej podstawy zastosowania zabezpieczenia narusza w ocenie Skarżącej konstytucyjny standard z art. 2 Konstytucji RP zgodny ze standardem konwencyjnym.

### **I.3. Zarzut sprzeczności art. 33 § 1 i 2 pkt 2 O.p. z art. 21 ust. 1 i 2 w zw. z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP z uwagi na zastosowanie środków efektywnie zmierzających do pozbawienia podatnika prawa własności poprzez zastosowanie środków równoważnych do instytucji wywłaszczenia.**

1. W ocenie Skarżącej kwestionowana norma umożliwiająca organowi podatkowemu zabezpieczenie przybliżonej wysokości zobowiązania podatkowego na majątku podatnika narusza konstytucyjnie chronione prawo własności w związku z umożliwieniem organowi podatkowemu zastosowania środków równoważnych wywłaszczeniu.

2. Zawarta w art. 21 ust. 1 Konstytucji RP ogólna norma ustrojowa (Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia) pozostaje w ścisłym związku z art. 21 ust. 2 Konstytucji RP, który stanowi, że wywłaszczenie jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest dokonywane na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem. Nie ulega wątpliwości, że decyzja zabezpieczająca stanowi podstawę ingerencji w prawo własności podatnika. W przypadku zastosowania zabezpieczenia w stosunku do zobowiązania o tylko przybliżonej wysokości zobowiązania podatkowego mamy do czynienia w istocie z zastosowaniem środka równoważnego wywłaszczeniu, bowiem w okresie zabezpieczenia Spółka została pozbawiona z możliwości korzystania z atrybutów władztwa nad objętymi zabezpieczeniem składnikami majątku. Jak wskazuje się w orzecznictwie, „Granice swobody korzystania z rzeczy własnej oraz zakres ochrony prawa własności stanowią swoiste ograniczenia właściciela w wykonywaniu tego prawa. Wynikają one, jak wskazano, z przepisów ustawy zasadniczej oraz z ustaw zwykłych. Jednakże mówiąc o tym, że własność nie jest ius infinitum i że przepisy prawa wyznaczają granice własności nie można popadać w drugą skrajność i twierdzić, że wobec tego wszelkie ograniczenia ustawowe są dopuszczalne,

ponieważ wyznaczają granice własności. Przepisy ustawowe nie mogą niweczyć podstawowych uprawnień składających się na treść prawa własności takich jak możliwość korzystania, pobierania pożytków, bezpośredniego lub pośredniego eksploataowania przedmiotu własności” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 maja 1999 r., SK 9/98, OTK 1999/4/78).

Ustanowienie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego – pomimo że w założeniu czasowe – pociąga za sobą utratę przez podatnika uprawnień związanych z tymi składnikami majątku, które zostają objęte zabezpieczeniem. O ile więc nie dochodzi wprost do ich przejęcia, o tyle rzeczywisty zakres zabezpieczenia wiąże się z prawnym pozbawieniem podatnika z możliwości swobodnego korzystania ze składników jego majątku.

W kontekście wyłączenia w orzecznictwie wyrażane są odwołania do tzw. wyłączeń fikcyjnych, w których cel publiczny jest pozorny czy też wyłącznie deklarowany. Dlatego też przyjmuje się, że „Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być (...) realna. Punktem odniesienia (kryterium weryfikacji tej cechy) musi być skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 grudnia 2017 r., SK 39/15, OTK-A 2017/86).

Uwagi powyższe należy w ocenie Skarżącej odnosić do instytucji mających – choćby czasowo – skutki równoważne wyłączeniu, w ramach których podatnik traci swobodę w zakresie nieograniczonego wykorzystywania wszystkich atrybutów przysługującego mu prawa własności.

**3.** W tym kontekście – odwołując się posiłkowo i wyłącznie w zakresie uzasadnienia naruszenia przepisów konstytucyjnych – warto przywołać stanowisko wyrażone w wyroku Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 5 kwietnia 2018 r., 32045/10, KOŚCIÓŁ CHRZEŚCIJAN BAPTYSTÓW WE WROCŁAWIU v. POLSKA, LEX nr 2467650, w którym zaznaczono, że <<"Mienie" może stanowić "istniejące mienie" lub aktywa, łącznie z roszczeniami, w odniesieniu do których skarżący może argumentować, iż ma przynajmniej "uzasadnioną prawnie ekspektatywę" uzyskania skutecznego korzystania z prawa majątkowego". W przypadku mienia objętego zabezpieczeniem skuteczne korzystanie z prawa majątkowego w rzeczywistości nie jest możliwe.

#### **I.4. Zarzut sprzeczności art. 33 § 1 i 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej z art. 20 w zw. z art. 22 w zw. a z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP**

**1.** W katalogu konstytucyjnych wolności i praw wolność działalności gospodarczej została wymieniona wprost. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że „Usytuowanie art. 20 i art. 22 w rozdziale I Konstytucji przesądza, że wolność działalności gospodarczej jest nie tylko zasadą ustrojową,

ale kształtuje także wymogi dotyczące prawa podmiotowego wynikającego z tej wolności (wyrok TK z 13 października 2010 r., sygn. KP 1/09)". Do zasadniczych jej komponentów zalicza się „swobodę w decydowaniu o rozpoczęciu działalności, swobodę jej prowadzenia, w tym podejmowania decyzji gospodarczych oraz sposobów prowadzenia działalności, swoboda wyboru form organizacyjnych działalności oraz zakończenia prowadzenia działalności gospodarczej (...). Z uprawnieniami tymi korespondują obowiązki państwa: po pierwsze, powstrzymanie się od nadmiernej ingerencji w wolność działalności gospodarczej; po drugie, wykonywania pozytywnych obowiązków regulacyjnych. Konstytucja wymaga tworzenia instytucji prawnych umożliwiających prowadzenie działalności gospodarczej” (P. Tuleja [w:] P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radzewicz, P. Tuleja, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II, LEX/el. 2021, art. 22). W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że wprowadzenie dopuszczalności ustanowienia zabezpieczenia przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego w oparciu o przesłankę „uzasadnionej obawy jego niewykonania” stanowi nieproporcjonalne ograniczenie możliwości podejmowania przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą decyzji gospodarczych, doprowadzając do wystąpienia sytuacji „ekonomicznego paraliżowania” możliwości utrzymywania działalności w niezakłóconym trybie.

W piśmiennictwie podnosi się, że „W przypadku wolności działalności gospodarczej (...) cennymi wartościami, które mogą być przez poszczególne jednostki realizowane dzięki temu, że ustawodawca konstytucyjny uznał i zagwarantował wolność działalności gospodarczej” jest m.in. „czerpanie przez wspomniane jednostki materialnych (kapitałowych, finansowych) korzyści z faktu uczestniczenia w obrocie gospodarczym (tj. z faktu brania udziału w rynkowej wymianie dóbr i usług)” (M. Szydło [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86, Warszawa 2016, art. 22).

2. Jak wskazano w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 lipca 2015 r., K 41/12, OTK-A 2015/7/102, „Wolność działalności gospodarczej należy rozumieć zarówno jako wolność wyboru działalności gospodarczej, jak i wolność jej prowadzenia (por. wyrok TK z 7 czerwca 2005 r., sygn. K 23/04, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 62). Treść normatywną art. 22 Konstytucji RP trzeba odczytywać w kontekście art. 20 Konstytucji RP, ponieważ pierwszy z wymienionych przepisów nie proklamuje samoistnie zasady wolności działalności gospodarczej, lecz dotyczy konstytucyjnych wymogów jej ograniczenia (zob. wyrok TK z 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33).

3. W wyroku z 13 października 2010 r. (sygn. KP 1/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 74) Trybunał przypominał, że „(...) ograniczenie wolności działalności gospodarczej, określone w art. 22 Konstytucji, należy interpretować systemowo. Podlega ono regułom ogólnym, dotyczącym ograniczenia wszystkich wolności i praw konstytucyjnych. Przesłanki materialne tych ograniczeń normuje art. 31 ust. 3 Konstytucji,

stanowiąc również, że "ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie". Zatem do ograniczenia wolności działalności gospodarczej odnoszą się wspólne dla konstytucyjnych wolności i praw przesłanki: bezpieczeństwa publicznego, porządku publicznego, ochrony środowiska, zdrowia oraz moralności publicznej; ochrony wolności i praw innych osób, a także zawarte w powyższym przepisie: nakaz proporcjonalności i konieczności ograniczenia ("tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie" dla ochrony wskazanych wyżej wartości) oraz zakaz naruszania istoty wolności i praw. Z kolei w szczególnej regulacji art. 22 Konstytucji zostały przewidziane: wymóg formalny ograniczenia wolności działalności gospodarczej, zgodnie z którym ograniczenie to jest dopuszczalne "tylko w drodze ustawy", oraz dodatkowa przesłanka materialnoprawna wspomnianego ograniczenia: "tylko ze względu na ważny interes publiczny" (zob. też wyroki TK z 26 marca 2007 r., sygn. K 29/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 30, oraz 8 lipca 2008 r., sygn. K 46/07, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 104)".

4. W tej sytuacji należy zwrócić uwagę, że umożliwienie organom podatkowym ustanawiania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w przybliżonej wysokości (a więc bez przeprowadzenia pełnego postępowania dowodowego) na podstawie obawy jego niewykonania nie może być traktowane jako uzasadnione konstytucyjną zasadą powszechności opodatkowania, wyrażoną w art. 84 Konstytucji RP. Zasada ta może być bowiem odnoszona do istniejących i stwierdzonych przez organ w postępowaniu podatkowym zobowiązań, wynikających z ustawy spełniającej standardy określone w art. 217 Konstytucji RP. O ile samo zabezpieczenie może być ustanowione na majątku podatnika, o tyle proporcjonalność sensu stricto wymaga, aby odnosiło się to do zobowiązania podatkowego w stwierdzonej jednoznacznie wysokości i w warunkach w pełni zobiektywizowanych, w których organ podatkowy nie jest wyposażony w kompetencję do samodzielnego wypełnienia przesłanki jego zastosowania. Tymczasem sama „uzasadniona obawa” niewykonania zobowiązania taką kompetencję w istocie organowi przyznaje, nie pozostając w merytorycznym związku z przesłankami ograniczania konstytucyjnych wolności i praw.

**II. Zarzut sprzeczności art. 181 w zw. z art. 187 § 3 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 122, art. 127 i art. 126, art. 129, art. 191, art. 192 Ordynacji podatkowej i art. 207 § 2 w zw. z art. 179 § 1 Ordynacji podatkowej z art. 45 ust. 1 w zw. z art. 2 zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP**

**II.1. Zagadnienia wstępne – przedmiot kontroli**



Kwestionowany art. 181 Ordynacji podatkowej, przewidywał – w brzmieniu obowiązującym od dnia 6 maja 2006 r. – że dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 284a § 3, art. 284b § 3 i art. 288 § 2, oraz materiały zgromadzone w toku prawomocnie zakończonego postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Art. 181 podlegał po dniu 6 maja 2006 r. nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. 2016 poz. 1948 ze zm.) Jednocześnie art. 202 ust. 1a powołanej ustawy nowelizującej stanowi, że „W ramach postępowań kontrolnych, o których mowa w ust. 1 pkt 1, naczelnik urzędu celno-skarbowego może, w drodze decyzji, dokonać zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Przepisy dotychczasowe stosuje się”. Oznacza to, że w niniejszej sprawie znajdzie zastosowanie wskazany przepis Ordynacji podatkowej w dotychczasowym brzmieniu. Jak wskazano w postanowieniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2013 r., P 37/12, OTK-A 2013/4/53, „Przedmiotem badania Trybunału są normy prawne wyrażone wprost w przepisach aktu normatywnego lub z przepisów tych wynikające (zob. np. orzeczenie TK z 3 grudnia 1996 r., sygn. K 25/95, OTK ZU nr 6/1996, poz. 52 oraz wyroki TK z: 12 września 2006 r., sygn. SK 21/05, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 103; 27 marca 2007 r., sygn. SK 3/05, OTKZ ZU nr 3/A/2007, poz. 32; 31 marca 2009 r., sygn. SK 19/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 29)”. W konsekwencji Skarżąca podnosi zarzut niekonstytucyjności w odniesieniu do normy, w brzmieniu obowiązującym na moment wydania decyzji zabezpieczającej, która obowiązując od 6 maja 2006 r. umożliwi organowi podatkowemu drugiej instancji wydanie decyzji w przedmiocie zabezpieczania zobowiązań podatkowych w oparciu o materiały dowodowe niewłączone do akt postępowania podatkowego a znane organowi podatkowemu – mimo ciążącego na tym organie obowiązku ponownego zbadania przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej – a niezakomunikowane podatnikowi i nie udostępnione podatnikowi w toku postępowania przed organem pierwszej instancji i przed organem odwoławczym.

Jednocześnie Skarżąca wskazuje, że art. 126 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 11 maja 2014 r., podlegał nowelizacji ustawą z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. 2020 poz. 2320 ze zm.). Zgodnie z art. 166 powołanej ustawy nowelizującej, co do zasady, ustawa wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2021 r. W konsekwencji Skarżąca podnosi zarzut niekonstytucyjności w odniesieniu do normy, w brzmieniu obowiązującym na moment wydania decyzji zabezpieczającej, która obowiązując od dnia 11 maja 2014 r., umożliwi organowi podatkowemu drugiej instancji wydanie decyzji

w przedmiocie zabezpieczania zobowiązań podatkowych w oparciu o materiały dowodowe niewłączone do akt postępowania podatkowego a znane organowi podatkowemu – mimo ciążącego na tym organie obowiązku ponownego zbadania przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej – a niezakomunikowane podatnikowi i nieudostępnione podatnikowi w toku postępowania przed organem pierwszej instancji i przed organem odwoławczym.

## **II.2. Treść zaskarżonej normy oraz wzorca kontroli**

Norma prawna wynikająca z powołanych przepisów Ordynacji podatkowej tj. 181 w zw. z art. 122 i art. 187 § 3 i art. 127 i art. 126, art. 129, art. 191 i art. 192 i art. 207 § 2 w zw. art. 179 § 1 Ordynacji podatkowej, tj. norma pozwalająca organowi podatkowemu drugiej instancji na utrzymanie w mocy decyzji organu I instancji w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w oparciu o materiały dowodowe niewłączone do akt tego postępowania, a znane wyłącznie organowi, i niezakomunikowane i nieudostępnione podatnikowi w toku postępowania przed organem pierwszej instancji i przed organem odwoławczym, jest w ocenie Skarżącej sprzeczna ze wzorcem kontroli wynikającym z art. 45 ust. 1 w zw. z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

W ocenie Skarżącej, w sprzeczności z powołanymi przepisami Konstytucji RP, stoi art. 181 w zw. z pozostałymi ww. przepisami Ordynacji podatkowej, z których to wynika, że dowodami mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. W postępowaniu podatkowym nie obowiązuje bowiem zasada bezpośredniości, a stan faktyczny może zostać ustalony na podstawie dowodów przeprowadzonych przez inny organ (wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2009 r., sygn. akt I FSK 1916/07). W konsekwencji, w doktrynie i orzecznictwie, przyjmuje się, że korzystanie z tak uzyskanych dowodów samo w sobie nie narusza zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Skarżąca nie kwestionuje, że korzystanie z zeznań złożonych w innych niż podatkowe postępowaniach czy dokumentów sporządzonych w toku tych postępowań, samo w sobie nie musi być sprzeczne z Konstytucją RP. Niemniej korzystanie przez organy i dokonywanie ustaleń na podstawie materiałów które w żaden sposób i w żadnym zakresie nie zostały zakomunikowane Stronie i które nawet nie znajdują się w aktach postępowania zabezpieczającego pozostaje w sprzeczności z wzorcem kontroli wynikającym z art. 45 ust. 1 w zw. z art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, tj. realnym prawem do sądu i rzetelnego procesu.

### II.3. Niezgodność normy wynikającej z przepisów Ordynacji podatkowej z konstytucyjnym wzorcem kontroli

1. Powołane regulacje Ordynacji podatkowej i ich zastosowanie w sprawie zakończonej wyrokiem NSA z dnia stycznia 2022 r., w sprawie o sygn. akt , skutkowały pozbawieniem Skarżącej możliwości skutecznego oraz efektywnego zaskarżenia decyzji zabezpieczającej, zarówno w instancyjnym toku postępowania jak i na poziomie sądowniczym kontroli rozstrzygnięć organów. Powyższe naruszenie wynika w niniejszej sprawie z braku ujawnienia Skarżącej dowodów na które powołał się Naczelnik UCS wydając decyzję zabezpieczającą oraz włączenia ich do akt postępowania zabezpieczającego. To z kolei spowodowało, że organ odwoławczy, który zobowiązany jest do ponownego rozpoznania sprawy, utrzymując w mocy decyzję Naczelnika UCS nie miał dostępu do akt na podstawie której Organ I instancji sformułował jedną z przesłanek zabezpieczenia, a zatem jego rola jako organu II instancji była wyłącznie fasadowa. Dalszą konsekwencją powyższego, było orzeczenie przez sąd administracyjny na podstawie niepełnego materiału dowodowego, tj. niezawierającego akt pochodzących z postępowania karnego. Tymczasem zgodnie z art. 133 p.p.s.a. sąd administracyjny orzeka na podstawie akt sprawy administracyjnej i nie jest uprawniony do dokonywania własnych ustaleń faktycznych oraz prowadzenia postępowania dowodowego (uzupełnienia tego postępowania dowodowego).

2. Sposób procedowania organów, który umożliwia norma wynikająca z powołanych przepisów Ordynacji podatkowej, a który uniemożliwił realną kontrolę zasadności dokonania zabezpieczenia i to zarówno w ramach drugiej instancji, jak i przed sądem administracyjnym, potwierdziły zarówno organy (Jak stwierdził Dyrektor IAS, obawę niewykonania zobowiązania podatkowego wzbudza również fakt „prowadzenia wobec Spółki postępowania przez Prokuraturę Regionalną

, w tym wydane w jego toku postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym”), jak i WSA oraz NSA (WSA zaakceptował stwierdzenie Dyrektora IAS stwierdzając również, że: „Organ zasadnie też przyjął, że wzmocnienie obawy niewykonania prognozowanych zobowiązań, uzasadnia okoliczność prowadzenia wobec Spółki postępowania przez Prokuraturę Regionalną

w tym wydane w jego toku postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym”. Argumentacja WSA w Ł została w tym względzie zaakceptowana przez NSA), przy czym sądy administracyjne uznały, że przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące sposobu ustalania podstawy faktycznej rozstrzygnięcia zostały w niniejszej sprawie prawidłowo zastosowane przez organy obu instancji. Tymczasem, oparcie ustaleń faktycznych o materiał niewłączony do akt i nieujawniony Stronie, organowi odwoławczemu oraz sądom administracyjnym, jest wbrew konstytucyjnemu prawu do

rzetelnego i realnego sądu, oraz do rozpoznania sprawy Skarżącej w dwóch instancjach administracyjnych i sądownoadministracyjnych. Jeżeli zatem NSA uznał na etapie orzekania w instancji kasacyjnej, że przepisy Ordynacji podatkowej zostały w niniejszej sprawie prawidłowo zastosowane, a jednocześnie ich zastosowanie naruszyło konstytucyjne prawa i wolności, to norma prawna wynikająca z powołanych przepisów Ordynacji podatkowej jest sprzeczna z wskazanymi przepisami Konstytucji RP.

#### **II.4. Krajowe standardy realnego prawa do rzetelnego procesu (sądu)**

1. W tym zakresie, stanowisko Skarżącej potwierdza dotychczasowa linia orzecznicza TK. W szczególności, na ocenę niniejszej sprawy powinny mieć wpływ tezy wyroku TK z dnia 3 czerwca 2008 r., sygn. akt K 42/07, w którym TK orzekł, iż art. 156 § 5 Kodeksu postępowania karnego w zakresie, w jakim umożliwia arbitralne wyłączenie jawności tych materiałów postępowania przygotowawczego, które uzasadniają wniosek prokuratora w przedmiocie tymczasowego aresztowania, jest niezgodny z art. 2 oraz art. 42 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. W ocenie Skarżącej, mimo że wyrok został wydany na gruncie prawa karnego, to tezy wyroku w zakresie rygorów jakim podlega, bądź powinno podlegać ograniczanie praw i wolności konstytucyjnych (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP), a także w zakresie w jakim wyrok ten dotyczy kwestii prawa do rzetelnego procesu, są uniwersalne i powinny być stosowane również na gruncie prawa podatkowego w takim zakresie, w jakim prawo to ogranicza konstytucyjne prawa i wolności (np. w zakresie zabezpieczenia majątkowego). Skarżąca zwraca uwagę Trybunału, że widoczna jest analogia w zakresie skutków i charakteru inicjowanego przez prokuratora postępowania incydentalnego w przedmiocie zastosowania lub przedłużenia tymczasowego aresztowania i postępowania zabezpieczającego w ramach postępowania podatkowego (kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego, aktualnie kontroli celno-skarbowej). Co prawda ograniczane prawo lub wolność w postępowaniu w zakresie zastosowania tymczasowego aresztowania i zabezpieczenia zobowiązania podatkowego są różne (wolność osobista oraz wolność gospodarcza i prawo własności), natomiast brak jest podstaw prawnych by różnicować standardy ograniczania tych praw i wolności. Konieczność zapewnienia równorzędnej ochrony własności i wolności osobistej podkreślają warunki ich ograniczenia wskazane w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, który stanowi że wolności osobistej, tak jak i ograniczenie prawa własności mogą następować wyjątkowo na warunkach wskazanych w tym przepisie. Pewne podobieństwo dotyczy także charakteru postępowania karnego (szczególnie przygotowawczego) oraz postępowania podatkowego – oba te postępowania zakładają nierówność stron tych postępowań, na korzyść prokuratora oraz organu prowadzącego postępowania podatkowe. Oba te postępowania mają charakter raczej inkwizycyjny niż kontradyktoryjny.

3. Analogię widać również między zmienionym na skutek wyroku TK art. 156 § 5 kpk w poprzednim jego brzmieniu oraz normą prawną wynikającą z powołanych przez Skarżącą przepisów Ordynacji podatkowej. Analogicznie jak art. 156 par. 5 kpk przed nowelizacją, przepisy Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu, zaś w szczególności art. 181 Ordynacji podatkowej, pozwalają na znaczne ograniczenie prawa własności i prawa do wolności działalności gospodarczej na podstawie materiału dowodowego, który nie był dostępny dla strony, a w niniejszej sprawie na podstawie takiego materiału, który nawet nie został włączony do akt.

4. W tym kontekście należy wskazać, że Trybunał na gruncie kpk uznał, że oskarżony, którego dotyczy środek zapobiegawczy, ma prawo wglądu do materiałów postępowania przygotowawczego (do tej części akt), które stanowią uzasadnienie wniosku prokuratora. Trybunał skonkludował, że nie można ograniczyć wolności osobistej o której mowa w art. 41 Konstytucji RP, na podstawie materiału dowodowego, który nie był dostępny dla Strony, analogicznie nie można ograniczyć prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 1-3 czy wolności z art. 22, w drodze zabezpieczenia prowadzonego de facto do wywłaszczenia na podstawie materiałów niejawnych dla tego podatnika. Podobne jak TK stanowisko zajął SN uznając, że wnosząc o zastosowanie lub przedłużenie tymczasowego aresztowania, prokurator powinien zagwarantować oskarżonemu lub jego obrońcy zapoznanie się przynajmniej z tą częścią akt postępowania przygotowawczego, która zawiera materiały mające uzasadniać wniosek, ponieważ wymaga tego realność prawa do obrony (postanowienie SN z 11 marca 2008 roku, WZ 9/08, OSNKW 2008, nr 7, poz. 55 z aprobowaną glosą W. Grzeszczyka, Prok. i Pr. 2009, nr 1)

5. W ocenie Skarżącej, podobna zasada powinna obowiązywać Organ podatkowy który ustala że zaistniała przesłanka zabezpieczenia, wskazując że wobec podatnika toczy się odrębne postępowanie karne. Organ podatkowy powinien w takiej sytuacji włączyć do akt postępowania materiał na który się powołuje oraz udostępnić tę część materiału który wg organu uzasadnia dokonanie zabezpieczenia na majątku podatnika. Zatem, w ocenie Skarżącej, należałoby rozważyć, czy w obecnym kształcie przepisy Ordynacji podatkowej, są zupełne i czy nie powinny zostać uzupełnione odpowiednio zmodyfikowaną normą na wzór dodanego do art. 156 kpk par. 5a który stanowi, że w razie złożenia w toku postępowania przygotowawczego wniosku o zastosowanie albo przedłużenie tymczasowego aresztowania podejrzanemu i jego obrońcy udostępnia się niezwłocznie akta sprawy w części zawierającej treść dowodów dołączonych do wniosku.

6. Skarżąca wskazuje, że w powołanym wyroku TK poruszył także ważką kwestię instrumentalnego wykorzystywania przez organy regulacji które pozwalają na zamknięcie dostępu do materiału dowodowego dla strony, na podstawie którego ograniczane są jej prawa i wolności. W tym zakresie

wskazał, że: „że tego typu ograniczenie prawa do obrony nie spełnia omówionych wyżej kryteriów, wynikających z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Nie można mu zarzucić wprawdzie braku ustawowej formy czy związku funkcjonalnego z bezpieczeństwem i porządkiem publicznym, a więc wartościami wymienionymi w tym przepisie, nie spełnia on natomiast kryterium proporcjonalności. Regulując kolizję między dwiema wartościami – efektywnością postępowania przygotowawczego i skutecznością obrony osoby aresztowanej – umożliwia nadmierne ograniczenie praw jednostki, może nawet wkraczając w istotę konstytucyjnego prawa do obrony.” W ocenie Skarżącej, również na gruncie prawa podatkowego, możliwość orzekania przez organy podatkowe na podstawie materiału niejawnego dla strony, a w konkretnej sprawie Skarżącej nawet nie wprowadzonych do materiału dowodowego, może skutkować ryzykiem instrumentalnego traktowania art. 181 Ordynacji podatkowej i in. Brak jakichkolwiek prawnych ograniczeń zasady pośredniości postępowania dowodowego w postępowaniu podatkowym, stanowi w ocenie Skarżącej pole do nadużyć.

7. Powyższe stanowisko, potwierdza fakt, że kwestia ta była wielokrotnie przedmiotem rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego, czego przykładem jest postanowienie NSA z dnia 6 kwietnia 2018 roku (sygn. I FSK 1860/17). NSA powołując się na stanowisko TSUE wyrażone w wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie *WebMindLicences Kft.*, C – 419/14 (EU:C:2015:832) wskazał m.in., że w przypadku, gdy organ podatkowy dokonuje ustaleń na podstawie materiałów pochodzących z postępowań karnych, należy zbadać czy zgodnie z ogólną zasadą poszanowania prawa do obrony podatnik miał w ramach postępowania administracyjnego możliwość uzyskania dostępu do tych dowodów i wyrażenia swojego stanowiska w tym przedmiocie. Postanowieniem pełnego składu NSA z dnia 1 października 2018 r. (sygn. I FPS 2/18), NSA co prawda odmówił podjęcia uchwały, jednak zaaprobował stanowisko NSA wyrażone w ww. postanowieniu, co do konieczności zapewnienia pewnych standardów, którym musi podlegać proces ustalania stanu faktycznego na podstawie materiału pochodzącego z innych postępowań. Skarżąca podkreśla, że tego typu sprawy jak wspomniana powyżej, wskazują na potrzebę zmiany bądź uzupełnienia przepisów podatkowych o taką normę, która wprowadziłaby minimalne, ale uregulowane wprost przepisami prawa standardy, związane z udostępnieniem stronie oraz na dalszym etapie sądowi administracyjnemu materiałów, które pochodzą z innych postępowań i na ich podstawie ograniczane są prawa i wolności podatnika. Niezupełność uregulowań w tym zakresie czyni prawo do kwestionowania takich ustaleń organów iluzorycznym, a kontrolę dokonywaną przez sądy administracyjne, które dysponują wyłącznie materiałem dowodowym zebrany przez organy podatkowe – fasadową. Tak istotnej kwestii, w ocenie Skarżącej nie sposób uregulować za pomocą orzecznictwa

sądów administracyjnych, bo takie rozwiązanie nie będzie w pełni gwarantowało ochrony prawa do rzetelnego procesu.

Nie sposób również nie odnieść się w tym miejscu do kwestii ukształtowania sposobu kwestionowania zabezpieczenia na gruncie prawa podatkowego z art. 33 Ordynacji podatkowej oraz sposobu kwestionowania zabezpieczenia w prawie karnym. Mimo że w postępowaniu podatkowym celem zabezpieczenia jest wyłącznie gwarancja uiszczenia należności publicznoprawnej, natomiast w procesie karnym celem jest zapewnienie możliwości wykonania kar i środków karnych o charakterze majątkowym, a także roszczeń odszkodowawczych, które mogą być orzeczone przyszłym wyrokiem skazującym za przestępstwa, to gwarancje procesowe strony postępowania zabezpieczającego podatkowego są niewspółmiernie słabsze niż strony postępowania karnego, na majątku której dokonuje się zabezpieczenia.

Powyzszą tezę Skarżąca wywodzi z faktu, że art. 293 § 3 kpk zapewnia prawo zażalenia postanowienia w przedmiocie zabezpieczenia, które rozpoznawane jest przez właściwy sąd, także wtedy gdy zostanie ono wydane w postępowaniu przygotowawczym. Przy rozpoznawaniu zażalenia na postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym ocenie sądu podlega zasadność postawionego podejrzanemu zarzutu popełnienia przestępstwa, czyli czy zachodzi uzasadnione co najmniej dostatecznie podejrzenie, że określona osoba popełniła czyn zabroniony (zob. art. 313 § 1), co należy uczynić w kontekście całokształtu zgromadzonego materiału dowodowego. **Ustalenie to jest bardzo istotne, ponieważ dopiero prawidłowo postawiony zarzut popełnienia przestępstwa otwiera drogę do wydania przez prokuratora w stadium postępowania przygotowawczego postanowienia o zabezpieczeniu powództwa (zob. K. Eichstaedt [w:] Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany, red. D. Świecki, LEX/el. 2022, art. 293).** W ramach postępowania zażaleniowego zgodnie z ogólnymi regułami kpk, stronie i obrońcy zapewnia się dostęp do akt.

Mimo zatem, że dobro chronione i zabezpieczane w postępowaniu karnym jest dobrem o wyższej wartości niż dobro chronione w postępowaniu podatkowym (gdzie chodzi wyłącznie o zabezpieczenie uiszczenia podatku, a nie o zabezpieczenie wykonania sankcji za przestępstwo), to ochrona tego dobra w postępowaniu podatkowym jest skuteczniejsza i ma charakter bardziej ingerencyjny niż ochrona bardziej wartościowego dobra w postępowaniu karnym. Wszakże, w postępowaniu zabezpieczającym podatkowym – co widać na przykładzie niniejszej sprawy – Skarżąca nie była uprawniona do skutecznego zaskarżenia decyzji o zabezpieczeniu ponieważ nie miała dostępu do akt, na podstawie których sformułowano jeden z elementów „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego” w

postaci prowadzenia postępowania karnego, nie miał do nich dostępu także Organ odwoławczy, co skutkowało brakiem możliwości ponownego merytorycznego rozpoznania sprawy przez organ II instancji.

W ocenie Skarżącej, powyższe również świadczy o tym że zaskarżone przepisy proceduralne nie zapewniają prawa do rzetelnego procesu. Warunkiem realizacji prawa do rzetelnego procesu jest bowiem zapewnienie dostępu do dwukrotnego rozpoznania sprawy, a następnie zapewnienia dostępu do rozpoznania sprawy w dwóch instancjach sądowych, poprzez przyznanie odpowiednich środków zaskarżenia, oraz odpowiednie ukształtowanie procedury przed tym sądem, aby mógł on wszechstronnie zbadać rozpoznawaną sprawę i wydać rozstrzygnięcie merytoryczne.

8. Warto wskazać także, że w ocenie TK, „Odmowa dostępu do materiałów postępowania przygotowawczego, uzasadniających wnioski prokuratora w przedmiocie tymczasowego aresztowania, nie spełnia także testu subsydiarności. Efektywność tego postępowania można bowiem zagwarantować innymi, mniej dolegliwymi dla obywatela metodami, w tym zwłaszcza większą selektywnością informacji przytaczanych w uzasadnieniu wniosku aresztowego.” Odnosząc się do tej części rozważań TK, Skarżąca podnosi, że stosowanie zabezpieczenia podatkowego na podstawie twierdzenia że niesprecyzowane materiały pochodzące z akt postępowania karnego uzasadniają jego zastosowanie, lub sam fakt prowadzenia takiego postępowania, bez zapewnienia stronie możliwości zapoznania się z tym materiałem oraz podjęcia polemiki z organem w zakresie okoliczności z niego wynikających, w ocenie Skarżącej skutkują brakiem możliwości spełnienia testu subsydiarności przez środek prawny w postaci zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Subiektywna obawa organu że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, która może zostać ustalona w dowolny sposób niepodlegający żadnym ograniczeniom np. mająca swoje źródło w materiale niejawnym dla strony nie może być przedkładane nad koniecznością zagwarantowania prawa i wolności podatnika tj. własności oraz wolności prowadzenia działalności gospodarczej. Skarżąca podnosi, że zagwarantowanie stronie dostępu do tego materiału w żaden sposób nie wpłynęłoby na efektywność stosowanego środka zabezpieczenia, natomiast miałyby istotny, pozytywny wpływ na gwarancje procesowe strony, tj. pozwoliłoby uczynić prawo do rzetelnego sądu realnym i efektywnym. Skarżąca nie kwestionuje, że decyzja zabezpieczająca czy szerzej dokonanie zabezpieczenia podatkowego na etapie I instancji w określonych przypadkach może i powinna zawierać element zaskoczenia, niemniej jednak brak jest takiego uzasadnienia na dalszym etapie postępowania, kiedy zabezpieczenie zostało już dokonane.

## **II.5. Prawo do rzetelnego procesu i zasada równości broni**

1. Rzetelny proces to pewien zespół gwarancji, jakim powinien odpowiadać zarówno proces sądowy, jak i administracyjny (podatkowy). Prawo do rzetelnego procesu powinno być rozpatrywane na co najmniej



dwóch płaszczyznach: dostępu do sądu i jakości procedury: prawo do sądu (które obejmuje swym zasięgiem dostęp do skutecznego środka prawnego do sądu mającego pełną jurysdykcję, niezawisłego i bezstronnego); prawo do określonej jakości procedury – rzetelnej (prawo do obrony w postaci prawa do partycypacji oraz prawa do: wysłuchania, równość broni, jawnego postępowania, postępowania w rozsądnym terminie). Taka definicja rzetelnego procesu, wywodzona jest z art. 6 ust. 1 Europejskiej konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, art. 41 ust. 1 i 2 Karty Praw Podstawowych (dalej: KPP), art. 47 KPP oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Prawo do rzetelnego procesu to nic innego jak proceduralny wyraz godności. To ono stanowi centralny punkt odniesienia gwarancji zawartych w wyżej wymienionych przepisach. Chodzi o to, aby każdy miał prawo udziału w postępowaniu, nawet kiedy może ona prowadzić do niekorzystnych dla niego rezultatów (D. Dominik-Ogińska, 6. Godność proceduralna w sprawach podatkowych [w:] Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji, red. A. Franczak, Warszawa 2021). Autorzy podkreślają, że prawo do bycia wysłuchanym czy prawo do obrony są doceniane i uznawane wyłącznie z perspektywy proceduralnej, bez względu na wynik procedury, której część stanowią. Dzięki nim jednostka może wpływać na orzeczenie przez fakt uczestnictwa w postępowaniu oraz ma poczucie bycia traktowaną poważnie. Te „prawa interakcji” (rights to interchange) wyrażają elementarną ideę, że bycie podmiotem, w przeciwieństwie do bycia przedmiotem, oznacza przynajmniej możliwość konsultacji takiego podmiotu w sprawie podejmowanych działań (T.T. Koncewicz, Aksjologia unijnego kodeksu proceduralnego, Warszawa 2010, s. 69-70).

2. Tymczasem, normy Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim pozwalają na wydanie orzeczenia na podstawie materiału niejawnego dla strony, są sprzeczne z ideą równości broni, uniemożliwiają instancyjną i sądowoadministracyjną kontrolę takiego rozstrzygnięcia i nie zapewniają prawa interakcji, przynajmniej w taki zakresie, w jakim nie nakazują organowi udostępnienia materiału dowodowego stanowiącego źródło jego ustaleń.

## **II.6. Międzynarodowe standardy realnego prawa do rzetelnego procesu (sądu)**

1. Takie brzmienie normy wynikającej z Ordynacji podatkowej pozostaje w sprzeczności z międzynarodowym dorobkiem orzecznictwem. Jak natomiast stwierdził TK przykładowo w wyroku o sygn. akt K 42/07, przepisy Konstytucji RP dotyczące prawa do obrony stanowią recepcję rozwiązań wynikających z przepisów Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284, ze zm.) oraz art. 14 ust. 3 lit. d Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych z 1966 r. (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167; dalej: Pakt; por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 grudnia 2004 r., sygn. SK 29/04, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 114). W konsekwencji, również międzynarodowy dorobek orzecznictwa powinien mieć w tym zakresie wpływ na rozstrzygnięcie Trybunału

w niniejszej sprawie. Zdaniem Skarżącej, szczególnie istotne jest tu orzecznictwo dotyczące reguły równości broni, ze względu na wspomniane wyżej podobieństwa między postępowaniem podatkowym i postępowaniem przygotowawczym. ETPCz w wyroku z dnia 25 czerwca 2002 roku w sprawie Migoń przeciwko Polsce, powołując się na zasadę „równości broni” między stronami, podkreślił, że: „Niemniej, ze względu na istotny ujemny wpływ pozbawienia wolności na fundamentalne prawa jednostki, postępowanie prowadzone na podstawie art. 5 ust. 4 Konwencji [...] powinno w zasadzie odpowiadać, w najszerszym, jak to jest tylko możliwe zakresie wyznaczonym przez okoliczności toczącego się śledztwa, podstawowym wymogom rzetelnego procesu, takim jak prawo do procesu kontradyktoryjnego. Chodzi o to, aby oskarżony tymczasowo aresztowany był świadomy istnienia dowodów niekorzystnych dla niego i miał rzeczywistą możliwość odniesienia się do nich. „Podobnie w: § 203 i 204 wyroku ETPCz z 17 kwietnia 2012 roku w sprawie 20071/07 Piechowicz przeciwko Polsce, LEX nr 1147973. wyrok ETPCz z 6 listopada 2007 roku w sprawie 22755/04 Chruściński przeciwko Polsce, [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int). wyrok ETPCz z 15 stycznia 2008 roku w sprawie 28481/03 Łaszkiewicz przeciwko Polsce, Legalis nr 195219. wyrok ETPCz z 18 września 2012 roku w sprawie 31622/07 Dochnal przeciwko Polsce, LEX nr 1217521. Wynika z tego, że tak oskarżony i jego obrońca jak i podatnik i jego pełnomocnik, powinni mieć dostęp do akt postępować w zakresie niezbędnym do efektywnego podważenia zasadności i legalności ograniczenia czy to wolności osobistej czy własności i wolności działalności gospodarczej. Stanowisko to znajduje uzasadnienie także w wyroku ETPCz w sprawie Lamy przeciwko Belgii. Stwierdzono w nim, że umożliwienie skutecznego kwestionowania twierdzeń lub poglądów, które oskarżenie opiera na dokumentach znajdujących się w aktach sprawy, w niektórych wypadkach może wymagać zagwarantowania obronie dostępu do tych dokumentów.

2. W sprawach Garcia Alva przeciwko Niemcom, Lietzow przeciwko Niemcom i Schöps przeciwko Niemcom ETPCz przyjął, że nie gwarantuje „równości broni” postępowanie, w którym obrońca aresztowanego nie ma dostępu do tych dokumentów znajdujących się w aktach sprawy, które mają istotne znaczenie dla efektywnego podważania zasadności tymczasowego aresztowania oskarżonego. W sprawie Garcia Alva przeciwko Niemcom Trybunał w Strasburgu zwrócił uwagę, że dla sądu decydującego o przedłużeniu tymczasowego aresztowania istotne znaczenie miały przede wszystkim zeznania świadka, który wcześniej był już karany i przeciwko któremu prowadzone było kolejne postępowanie o przemyt narkotyków. Tymczasem obronie uniemożliwiono zapoznanie się z tymi zeznaniami i podważenie ich wiarygodności, co przesądziło o nierzetelności postępowania i naruszeniu zasady równości broni. To stanowisko ETPCz podtrzymał w sprawie Mooren przeciwko Niemcom,

ponownie wskazując, że informacje, które są ważne do oceny legalności i zasadności tymczasowego aresztowania, powinny zostać we właściwy sposób udostępnione obrońcy oskarżonego.

**3.** Analogicznie w odniesieniu do postępowania podatkowego, powinna obowiązywać zasada równości broni. Tymczasem w sytuacji, gdy norma wynika z powołanych przepisów Ordynacji podatkowej pozwala na zidentyfikowanie przez Organ przesłanki dokonania zobowiązania podatkowego, na podstawie w zasadzie wzmianki o materiałach pochodzących z akt postępowania karnego i podatnik nie ma możliwości zapoznać się z tymi materiałami, kwestionować okoliczności z nich wynikających, to omawiana zasada nie może zostać zrealizowana. Podsumowując ten wątek rozważań, Skarżąca wskazuje, że ocena zgodności normy prawnej wynikającej ze wskazanych na wstępie przepisów Ordynacji podatkowej, powinna zostać przeanalizowana przez pryzmat efektywnego prawa do rzetelnego procesu.

**III. Zarzut sprzeczności art. 181 i art. 127 w zw. z art. 187 § 3 i art. 122, art. 126, art. 129, art. 191 i art. 192 i art. 207 § 2 Ordynacji podatkowej w zw. art. 179 § 1 Ordynacji podatkowej z art. 78 w zw. z art. 2 z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP z uwagi na to, że w sytuacji uzasadnienia przez Organ przesłanki niewykonania zobowiązania podatkowego, faktem istnienia materiału dowodowego, do którego Spółka nie miała dostępu (nie został włączony do akt postępowania i nie został ujawniony Stronie), czyni prawo do dwuinstancyjnej weryfikacji prawidłowości decyzji zabezpieczającej iluzorycznym i nieskutecznym**

1. Odnosnie braku zgodności normy wynikającej z powołanych przepisów Ordynacji podatkowej, z zasadą zapewnienia stronie prawa do dwukrotnego rozpoznania jej sprawy – w instancyjnym toku kontroli oraz przed sądem administracyjnym, Skarżąca ponownie wskazuje, że brak włączenia materiału dowodowego na podstawie którego Organ ustala przesłankę dokonania zabezpieczenia, a jedynie powołania się na fakt istnienia takiego materiału czyni iluzorycznym dwuinstancyjność postępowania. Rozwijając ten wątek, organ odwoławczy, nawet jeśli naprawiłby błąd organu I instancji i włączył te materiały do akt postępowania a także udostępnił je stronie – rozpoznawałby sprawę w sposób prawidłowy (na podstawie całości materiału dowodowego) de facto po raz pierwszy. W takich sytuacjach, kiedy istnieje konieczność uzupełnienia postępowania dowodowego w takim zakresie, który – z uwagi na obowiązek dochowania zasady dwuinstancyjności postępowania oraz obowiązek wyjaśnienia podstawowych okoliczności stanu faktycznego sprawy – organ zobowiązany jest do przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia. W doktrynie wielokrotnie podkreślano, że organ drugiej instancji nie może ograniczyć się do dokonania kontroli zaskarżonej decyzji, jego rolą jest ponowne przeprowadzenie postępowania, w tym postępowania wyjaśniającego oraz wydanie nowego rozstrzygnięcia (por. B. Adamiak, Odwołanie w polskim systemie

postępowania administracyjnego, Wrocław 1980, s. 144 i n.). J. Borkowski słusznie zauważa, iż „z zasady prawdy obiektywnej wynika, że sprawę należy rozpatrzyć ponownie w takim stanie faktycznym i prawnym, w jakim znajduje się ona w dacie orzekania przez organ czy to pierwszej instancji (samokontrola), czy organ odwoławczy. Celem postępowania odwoławczego nie jest bowiem sama kontrola poprawności rozstrzygnięcia podjętego w pierwszej instancji, lecz uzupełnienie stanu faktycznego i materiału dowodowego sprawy oraz uwzględnienie tych zmian w stanie prawnym sprawy, które nastąpiły w okresie dzielącym orzekanie po raz pierwszy od ponownego orzekania wskutek odwołania” (J. Borkowski, Głosa do wyroku SN z 17 kwietnia 1997 r., III RN 12/97, LexPolonica nr 324428, OSP 1998, nr 5, s. 259; por. też wyrok NSA z 12 listopada 1992 r., V SA 721/92, LexPolonica nr 297043, ONSA 1992, nr 3-4, poz. 95).

2. Rola dwuinstancyjności postępowania administracyjnego jest tym bardziej ważką, że sąd administracyjny nie może występować w podwójnej roli: organu drugiej instancji w rozumieniu art. 78 Konstytucji RP, który ma – zgodnie z regułami postępowania instancyjnego – ponownie rozpoznać sprawę administracyjną i sądu pierwszej instancji, który zgodnie z jego funkcjami określonymi w art. 184 Konstytucji RP ma sprawować kontrolę działalności administracji publicznej i od którego orzeczeń przysługuje zaskarżenie do właściwego sądu administracyjnego drugiej instancji (H. Knysiak-Molczyk, Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne a zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego [w:] Skarga kasacyjna w postępowaniu sądowniczym, Warszawa 2010).

3. Stanowisko, że norma prawna wyprowadzona z przepisów Ordynacji podatkowej jest nie do pogodzenia z konstytucyjnym wzorcem kontroli z art. 78 Konstytucji RP znajduje potwierdzenie w dotychczasowej linii orzeczniczej TK. Jak przykładowo zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 28 lipca 2004 r., sygn. P 2/04 – "swoboda ustawodawcy w kształtowaniu odpowiednich procedur nie oznacza (...) dopuszczalności wprowadzania rozwiązań arbitralnych, które ponad miarę, a więc bez wystąpienia istotnych racji, ograniczają prawa procesowe strony, których realizacja stanowi przesłankę do prawidłowego i sprawiedliwego rozstrzygnięcia sprawy. Jeżeli więc ograniczenie uprawnień procesowych strony jest zbędne, z punktu widzenia zamierzonych przez ustawodawcę celów, takich jak zapewnienie większej efektywności postępowania i jego szybkości, a jednocześnie wypacza pozycję stron, uniemożliwia właściwe zrównoważenie ich pozycji procesowej, a tym samym łamie podstawowy postulat sprawiedliwości proceduralnej, czy wreszcie prowadzi do arbitralnego rozstrzygnięcia "sprawy" – to w tego rodzaju wypadkach dochodziłoby do naruszenia gwarancji konstytucyjnych związanych z prawem do sądu" (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 72, s. 915-916)."

4. Trybunał wielokrotnie podkreślał także, że z punktu widzenia regulacji zawartych w Konstytucji RP środek zaskarżenia powinien być skuteczny w tym sensie, że powinien umożliwiać merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu odwoławczym. Dotyczy to w szczególności "możliwości przeprowadzenia postępowania dowodowego" (zob. wyrok TK z 12 czerwca 2002 r., sygn. akt P 13/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 42). W ocenie TK, w sytuacjach objętych zakresem gwarancji konstytucyjnych ustawa nie może całkowicie zamykać dostępu do drugiej instancji ani też ustanawiać nieuzasadnionych ograniczeń, które nie odpowiadałyby wymogom określonym w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP (zob. wyrok TK z 12 września 2006 r., sygn. SK 21/05, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 103).

5. W jednym z nowszych wyroków Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt P 19/17, wskazał, że gwarancja dwuinstancyjności powinna być w pełni realizowana w każdej sprawie, co dotyczy w szczególności takich sytuacji procesowych w ramach którego wobec jednej strony toczy się postępowanie „główne” oraz jednocześnie, związane z tą sprawą postępowania wpadkowe (np. postępowania zabezpieczające). TK słusznie wskazał, że pojęcie "sprawy" odnosi się do takich sporów, które rozstrzygane są na drodze sądowego wyroku, jak również do "ubiegania się o ochronę prawną" (L. Garlicki, M. Zubik, komentarz do art. 45 Konstytucji, op. cit.). Trybunał wskazywał już wcześniej, że prawo do sądu, o którym mówi art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, ma bardzo szeroki zakres przedmiotowy i nie odnosi się jedynie do spraw określonego typu (wyrok TK z 10 maja 2000 r., 37ygn.. K 21/99, OTK ZU nr 4/2000, poz. 109).

6. Analogicznie jak w odniesieniu do decyzji zabezpieczającej, „Postępowanie w przedmiocie wyrażenia przez sąd ochrony konkurencji i konsumentów zgody na przeprowadzenie przeszukania dotyczy ingerencji w konstytucyjne prawa i wolności takie jak swoboda działalności gospodarczej, prawo do prywatności czy prawo do nienaruszalności mieszkania, których ochrona gwarantowana jest prawem do sądu. Orzeczenie to nie jest powiązane z innym postępowaniem w tym sensie, że nie jest możliwe zweryfikowanie zasadności przeprowadzenia przeszukania w innym postępowaniu, ani też postanowienie w sprawie zgody na przeszukanie nie zostanie poddane ocenie w ewentualnym postępowaniu antymonopolowym, wszczętym przeciwko przedsiębiorcy, u którego przeprowadzono przeszukanie. Wydane postanowienie nie należy zatem do czynności dodatkowych sądu wobec "głównej" sprawy, lecz stanowi sprawę samoistną. W konsekwencji tego wyłączenie możliwości złożenia zażalenia na postanowienie Sądu ochrony konkurencji i konsumentów zamyka drogę do egzekwowania praw i wolności przedsiębiorcy ewentualnie naruszonych tym postanowieniem”.

7. Wskazania wymaga również fakt, że prawo do skutecznego środka odwoławczego gwarantuje także art. 13. Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, Przepis ten stanowi, że każdy,

czyje prawa i wolności zawarte w niniejszej konwencji zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka odwoławczego do właściwego organu państwowego także wówczas, gdy naruszenia dokonały osoby wykonujące swoje funkcje urzędowe. Artykuł ten ma zagwarantować dostępność skutecznego środka odwoławczego na poziomie krajowym, pozwalającego postawić zarzut naruszenia praw i wolności zapisanych w Konwencji, niezależnie od formy, w jakiej są one zagwarantowane w wewnętrznym porządku prawnym. Gwarancje art. 13 Konwencji nie mogą być przejawem dobrej woli państwa czy rezultatem znalezienia praktycznego rozwiązania w konkretnej indywidualnej sytuacji (wyrok Gebremedhin v. Francja z dnia 26 kwietnia 2007 r., Izba (Sekcja II), skarga nr 25389/05, § 59), ale muszą być rozumiane jako konsekwencja rządów prawa, jednej z podstawowych zasad społeczeństwa demokratycznego.

8. Jeżeli zatem prawo Skarżącej do dwukrotnego rozpoznania sprawy było iluzoryczne, gdyż organ odwoławczy nie miał dostępu i nie miał w aktach dokumentów pochodzących z akt postępowania karnego na które powołał się organ I instancji, to oczywiście staje się naruszenie zasady dwuinstancyjności określonej w art. 78 Konstytucji RP.

**IV. Zarzut sprzeczności art. 181 i art. 127 w zw. z art. 187 § 3 i art. 122, art. 126, art. 129, art. 191 i art. 192 i art. 207 § 2 Ordynacji podatkowej w zw. art. 179 § 1 Ordynacji podatkowej z art. 20 i art. 22 Konstytucji RP w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, z uwagi na to, że rozstrzygnięcie w sprawie i dokonanie zabezpieczenia na podstawie materiałów niewłączonych do akt postępowania zabezpieczającego i nieujawnionego Stronie, jest sprzeczne i nieproporcjonalne w świetle prawa do wolności działalności gospodarczej, a ograniczenie prawa wolności gospodarczej może nastąpić jedynie na podstawie ważnego interesu publicznego, który w niniejszej sprawie nie zaistniał.**

1. W niniejszej sprawie głównymi wzorcami kontroli jest prawo własności i prawo wolności działalności gospodarczej w związku z przepisem stawiającym warunek proporcjonalności w przypadku ich ograniczenia. Niemniej jednak, art 20 Konstytucji RP odgrywa istotną rolę w procesie ważenia zasad składających się na wolności i prawa człowieka, w szczególności gdy w grę wchodzi ograniczenie wolności działalności gospodarczej, oraz prawa do ochrony własności z art. 64 (P. Tuleja [w:] P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radzewicz, P. Tuleja, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II, LEX/el. 2021, art. 20).

2. Respektowanie zasady gospodarki rynkowej ma o tyle istotne znaczenie dla niniejszej sprawy, że proporcjonalność w zakresie ograniczania wolności działalności gospodarczej oraz własności powinna być interpretowana jako obowiązek po stronie organów państwa, które nie powinny przekraczać granicy

wytarczającej sferę wolności, a tym samym organy państwa nie powinny doprowadzać do sytuacji, w której stosowane przez nich ograniczenia wolności działalności gospodarczej lub ich suma doprowadzą do stanu wyłączenia wolności w gospodarce i braku możliwości funkcjonowania gospodarki rynkowej. Jako, że elementami gospodarki są poszczególne podmioty gospodarcze, to stosowanie zabezpieczenia podatkowego, które na tyle uderza w kondycję finansową tego podmiotu, że zagraża dalszemu prowadzeniu działalności, może stanowić o sprzeczności z zasadą gospodarki rynkowej.

3. Skarżąca zauważa także, że konstytucyjne prawo wolności działalności gospodarczej, należy interpretować możliwie szeroko. Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że w zakresie wyrażonej w art. 20 i 22 wolności działalności gospodarczej mieści się zarówno wolność wyboru działalności gospodarczej, jak i wolność jej wykonywania. W tym kontekście TK wskazuje decydowanie o udziale w życiu gospodarczym, zakresie i formach tego udziału, w tym możliwie swobodne podejmowanie różnych działań faktycznych i prawnych, mieszczących się w ramach prowadzenia działalności gospodarczej (zob. np. wyr. TK z: 7.5.2001 r., K 19/00, OTK 2001, Nr 4, poz. 82; 7.6.2005 r., K 23/04, OTK 2005, Nr 6, poz. 62; 21.4.2004 r., K 33/03, OTK-A 2004, Nr 4, poz. 31).

W ocenie Skarżącej, obszar który objęty jest gwarancją konstytucyjną z art. 22 Konstytucji RP, obejmuje zatem w pierwszej kolejności negatywny obowiązek ustawodawcy polegający na nieingerowaniu w te procesy decyzyjne, działania i czynności, które mieszczą się w owym przedmiocie wolności działalności gospodarczej. Niemniej ważny jest jednak pozytywny obowiązek stworzenia takiego porządku prawnego, który ułatwi i umożliwi faktyczne prowadzenia działalności gospodarczej.

Biorąc pod uwagę powyższe, ingerencja państwa w wolność działalności gospodarczej w postaci funkcjonowania w obrocie prawnym przepisów które zezwalają organom na arbitralne dokonywanie zabezpieczenia na podstawie nieostrych i nieweryfikowalnych kryteriów i w ramach procedury zakładającej orzekanie na podstawie materiału niejawnego i niedostępnego dla Strony i organu odwoławczego, stanowi "ograniczenie" wolności działalności gospodarczej w znaczeniu nadanym temu określeniu w przepisach Konstytucji RP i dla swojej prawnej dopuszczalności wymaga odpowiedniego usprawiedliwienia.

Stosowanie takich środków powinno być dokonywane także ze szczególną ostrożnością w sytuacji, gdy jedyną potencjalną podstawą zastosowania środka ograniczającego dane prawa i wolności jest ważny interes publiczny, który jest przesłanką nieostrą i oceną. W jednym z wyroków TK (K 23/04, OTK 2005, Nr 6, poz. 62) słusznie wskazał, że: *„Jednocześnie "ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, a zwłaszcza zapoznających proporcję pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień jednostki a rangą interesu publicznego, który ma w ten sposób podlegać ochronie"*

(orzeczenie z 26 kwietnia 1995 r., sygn. K 11/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 12). Ponadto Trybunał Konstytucyjny wskazywał już na konieczność "uwzględnienia przy ograniczaniu praw jednostki zasady wymagającej odpowiedniego wyważenia wagi interesu publicznego, któremu służy ograniczenie danego prawa i wagi interesów naruszonych przez takie ograniczenie" (wyrok z 26 kwietnia 1999 r., sygn. K 33/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 71)." Odnosząc powyższe na grunt niniejszej sprawy, wyważeniu podlegają dwie wartości: możliwość prowadzenia działalności gospodarczej oraz zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego (interes publiczny). Skarżąca wskazuje jednak, że nawet jeśli przyjąć, że formuła interesu publicznego może być przesłanką ograniczenia wolności działalności gospodarczej, a w konsekwencji zawężania lub zmiany charakteru gospodarki rynkowej, to nie można zarazem godzić się na akceptację dowolnych, niezidentyfikowanych co do celu i treści działań podejmowanych w imię interesu publicznego w postaci dokonania zabezpieczenia na podstawie nieostrej przesłanki obawy jego niewykonania, którą przepisy pozwalają wywodzić z samego faktu prowadzenia postępowania karnego związanego z działalnością spółki. Konstytucja RP bowiem tworząc prawną konstrukcję społecznej gospodarki rynkowej, a także traktując o możliwościach ograniczania wolności działalności gospodarczej jako jednego z tych filarów, nie daje żadnego przyzwolenia dla wykluczenia lub znaczącego ograniczenia wolności i zanegowania gospodarki rynkowej i to nawet w imię ważnego interesu publicznego. W doktrynie podkreśla się, że „Aby zapobiec wykorzystywaniu ogólnie pojmowanego interesu publicznego do działań sprzecznych z zasadą s.g.r., należy uznać w pierwszej kolejności prymat wolności działalności gospodarczej nad interesem publicznym, a następnie potrzebę identyfikowania interesu publicznego, a to dla stwierdzenia w drodze kontroli prawnej oraz społecznej poprawności działań organów państwa i ich przystawalności do wskazanej zasady s.g.r.” (A. Powalowski (red.), *Aksjologia publicznego prawa gospodarczego*, Warszawa 2022; <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zogi3damzzg4zdnrogi&refSource=guide#tabs-metrical-info>). Skarżąca w pełni to stanowisko popiera.

3. W tym stanie rzeczy, tylko sprecyzowany interes publiczny mógłby uzasadniać zastosowanie tak dalece idącego środka o charakterze sankcyjnym, jednak tylko wtedy, gdy normy Ordynacji podatkowej zapewniałyby Skarżącej odpowiednie gwarancje procesowe (ujawnienie materiału dowodowego, na podstawie którego stwierdzono zaistnienie przesłanki zabezpieczenia), a ingerencja w postaci zabezpieczenia nie prowadziłaby do pośredniego wyłączenia. Niemniej jednak, normy Ordynacji podatkowej, takiego minimalnego standardu gwarancji procesowych strony nie zapewniają.

**V. Zarzut sprzeczności art. 181 i art. 127 w zw. z art. 187 § 3 i art. 122, art. 126, art. 129, art. 191 i art. 192 i art. 207 § 2 Ordynacji podatkowej w zw. art. 179 § z art. 64 § 2 i 3 oraz art. 20, 22 w zw. art.**



31 ust. 3 w zw. z art. 2, 7 i Konstytucji RP z uwagi na to, że rozstrzygnięcie w sprawie i wydanie decyzji w przedmiocie zabezpieczenia, na podstawie materiałów niewłączonych do akt postępowania zabezpieczającego i nieujawnionego Stronie jest sprzeczne i nieproporcjonalne w świetle zasad ograniczania prawa własności, prawa do prowadzenia działalności gospodarczej stanowiącej o istocie społecznej gospodarki rynkowej i czerpania z niego pożytków, gdyż ograniczenie tych praw może nastąpić jedynie poprzez zastosowanie środka proporcjonalnego i na podstawie przesłanki ważnego interesu publicznego uzasadniającej takie ograniczenia, który w takim przypadku nie występuje

#### **V.1. Niezgodność zaskarżonych przepisów Ordynacji podatkowej z wzorcem kontroli konstytucyjnej**

1. W niniejszej sprawie Skarżąca kwestionuje zgodność środka prawnego, na którego stosowanie pozwalają powołane przepisy Ordynacji podatkowej, tj. art. 181, w postaci stosowania zabezpieczenia podatkowego, na podstawie nieweryfikowalnej dla strony oraz organu II instancji i sądów administracyjnej nieostrej przesłanki „obawy niewykonania zobowiązań podatkowych”, którą organy mogą ustalić na podstawie materiału niewłączonego do akt postępowania i nieudostępnionego stronie.

2. W ocenie Skarżącej, niezgodność tego środka prawnego, powinna być rozpatrywana na następujących płaszczyznach:

1) środek ten może być stosowany na podstawie materiałów pochodzących z akt postępowania karnego, które nie zostało prawomocnie zakończone, a więc ustalenia tego postępowania mogą mieć charakter wstępny i nieostateczny;

2) organy, uprawnione są do stwierdzenia zaistnienia przesłanki obawy niewykonania zobowiązania podatkowego na podstawie materiału niejawnego dla strony i niewłączonego do akt postępowania podatkowego;

3) przesłanka niewykonania zobowiązania podatkowego, nie spełnia kryterium określoności i precyzyjności i pozwala na blankietowe zastosowanie zabezpieczenia podatkowego;

4) środek ten prowadzi do pośredniego wywłaszczenia, czego nie może uzasadniać nawet istnienie ważnego interesu prawnego.

3. W ocenie Skarżącej, nie do pogodzenia z normami konstytucyjnymi, jest taki kształt przepisów Ordynacji podatkowej, który pozwala organowi arbitralnie ograniczyć czy w zasadzie pozbawić podatnika prawa własności, na podstawie argumentacji, przed którą podatnik nie miał realnej możliwości obrony.

Taki kształt przepisów skutkuje sytuacją, w której ograniczenie własności w postaci zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, może być stosowane en bloc bez ograniczeń, w stosunku do każdego podmiotu co do którego wszczęto postępowania karne czy inne postępowanie podatkowe i go nie zakończono. Orzekanie zabezpieczenia w sposób na które pozwalają zaskarżone przepisy Ordynacji podatkowej, nie pozwala na wyeliminowanie jedynie konkretnych, jednostkowych przypadków gdzie wykonanie zobowiązania podatkowego jest faktycznie zagrożone, lecz może objąć praktycznie każdy podmiot, który nie ma realnej możliwości weryfikacji takiego zabezpieczenia w drodze dostępnych środków zaskarżenia. Postępowanie bowiem jest to inkwizycyjne, podobnie jak postępowanie karne.

4. W tym miejscu Skarżąca wskazuje, że taki środek prawny jest nie do pogodzenia ze standardami wypracowanymi przez TK. W wyroku TK z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98, wskazano, że: „Niedopuszczalne jest natomiast przyjmowanie w ustawie uregulowań blankietowych, pozostawiających organom władzy wykonawczej czy organom samorządu lokalnego swobodę normowania ostatecznego kształtu owych ograniczeń, a w szczególności wyznaczania zakresu tych ograniczeń.

5. W płaszczyźnie materialnej sformułowania art. 31 ust. 3 zd. 1 nawiązują przede wszystkim do zasady proporcjonalności, określanej też jako zakaz nadmiernej ingerencji.”

## **V.2. Naruszenie zasady proporcjonalności**

1. W orzecznictwie wskazuje się także, że dla oceny, czy doszło do naruszenia zasady proporcjonalności (zakazu nadmiernej ingerencji) konieczne jest udzielenie odpowiedzi na trzy pytania: “1) czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; 2) czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana; 3) czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela”. Zwrócić też jednak należy uwagę, że art. 31 ust. 3 zd. 1 Konstytucji RP z 1997 r. szczególny nacisk położył na kryterium “konieczności w demokratycznym państwie”. Oznacza to, że każde ograniczenie praw i wolności jednostki musi być w pierwszym rzędzie oceniane w płaszczyźnie pytania, czy było ono “konieczne”, czyli – innymi słowy, czy tego samego celu (efektu) nie można było osiągnąć przy użyciu innych środków, mniej uciążliwych dla obywatela, bo słabiej (bardziej płytko) ingerujących w sferę jego praw i wolności.

2. W odniesieniu do środka prawnego w postaci zabezpieczenia orzeczanego na podstawie materiałów niejawnych dla strony i prowadzącego do pośredniego wyłączenia, trudno uznać że regulacja jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego.

3. Innymi słowy, istotą problemu w niniejszej sprawie, jest to, czy istnienie w porządku prawnym przepisów pozwalających na dokonanie zabezpieczenia na podstawie materiałów niejawnych dla strony, prowadzącego de facto do wywłaszczenia pośredniego, uzasadnione jest bezpieczeństwem publicznym lub porządkiem publicznym, ewentualnie wolnościami i prawami innych osób i w jaki sposób wyważyć dwa ochronę dwóch dóbr. Ponadto, są to materiały jawne dla organu z racji sprawowania władzy publicznej. W sprawie rozważeniu mogłaby podlegać przesłanka porządku publicznego, który oznacza ochronę interesu publicznego, który może uzasadniać ograniczenie interesu indywidualnego, a tym samym ograniczenie praw osoby (TK – K 22/97). Niemniej jednak, nie ulega wątpliwości, że nawet gdy prawo własności ma zostać ograniczone na podstawie tej przesłanki, to swoboda ustawodawcy w sferze kształtowania obowiązków ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych nie jest nieograniczona. W żadnym razie stosowane przez organy państwa środki nie mogą naruszać „istoty prawa własności” ani stanowić ukrytej (pośredniej) formy wywłaszczenia. Niedopuszczalne jest również ukształtowanie przez ustawodawcę obowiązku podatkowego w taki sposób, iż stanie się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., K 18/98; z 5 stycznia 1999 r., K 27/98, oraz z 25 listopada 1997 r., K 26/97, a także wyrok z 11 grudnia 2001, SK 16/00; zob. też późniejsze np. wyrok z 17 listopada 2010 r., SK 23/07; wyrok z 14 grudnia 2009 r., SK 49/07; a także SK 40/12). Granicą ingerencji podatkowej jest zatem „istota prawa własności” (zob. też wyrok z 6 stycznia 2009 r., SK 22/06, pkt III.4). Trybunał uznaje zatem, że art. 64 konstytucji stanowi właściwy wzorzec kontroli przepisów z dziedziny prawa podatkowego „o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję” (wyroki TK: SK 16/00, pkt III.2 oraz SK 22/06, pkt III.4). Taki przypadek ma miejsce w niniejszej sprawie.

4. Koncepcja "istoty" praw i wolności opiera się na założeniu, że każde z nich zawiera w sobie pewien rdzeń, bez którego w ogóle nie mogłyby istnieć (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 stycznia 2000 r, P. 11/98 i powołane tam orzecznictwo wcześniejsze). "Istota" prawa lub wolności wyznacza zatem bezwzględną granicę dopuszczalnej ingerencji. Interpretacja zakazu naruszenia "istoty" ograniczanego prawa lub wolności nie powinna przy tym sprowadzać się jedynie do strony negatywnej, akcentującej potrzebę odpowiedniego miarkowania dokonywanych ograniczeń. Należy w nim widzieć także stronę pozytywną, związaną z dążeniem do wskazania (określenia) pewnego nienaruszalnego rdzenia danego prawa lub wolności (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 stycznia 1999 r., P. 2/98, OTK ZU Nr 1/1999, poz. 2). Jeszcze raz należy podkreślić, że taki "rdzeń" musi pozostawać wolny od ingerencji prawodawcy nawet wtedy, gdy działa on w celu ochrony wartości wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji

RP lub w innym przepisie konstytucyjnym. A zatem żadne względy – nawet konstytucyjne – nie mogą uzasadniać naruszenia istoty prawa lub wolności, których ochronę gwarantuje Konstytucja RP.

5. Biorąc pod uwagę powyższe, Skarżąca nie twierdzi, że przepisy pozwalające na zastosowanie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, które ogranicza prawo własności, są per se niekonstytucyjne. Niemniej jednak, jeśli to zabezpieczenie prowadzi do naruszenia istoty prawa własności, prowadząc de facto do wyłączenia i stosowane jest na podstawie nieostrych, nieprecyzyjnych przepisów które pozwalają na orzeczenie tego zabezpieczenia na podstawie materiałów niejawnych dla strony, to w takiej sytuacji konstytucyjność normy wynikającej z Ordynacji podatkowej należy co najmniej zbadać pod względem jej konstytucyjności. Zdaniem Skarżącej, instrumenty prawne pozwalające na tak dotkliwe ograniczenie prawa własności, powinny charakteryzować się wysoką precyzją w takim sensie, że powinny obejmować jedynie sytuacje które rzeczywiście i faktycznie zagrażają porządkowi publicznemu.

6. Kolejną kwestią jest konieczność odpowiedzi na pytanie czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela. Odpowiedź na to pytanie również jest przecząca. W doktrynie podkreśla się, że państwo powinno "przestrzegać zasady «podatkowego» wkraczania w gospodarkę w takim zakresie, jaki jest niezbędny dla finansowania wspólnych potrzeb, oraz w takich granicach, jakie wyznacza ekonomiczna zdolność do świadczenia podatkowego. Chodzi [...] o to, by «pobranie» podatkowe uwzględniało ekonomiczne zasady funkcjonowania gospodarki. Granicą opodatkowania powinno być zachowanie sprawności (wydajności) gospodarczej" (R. Mastalski, Konstytucyjne granice opodatkowania, [w:] Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2006, s. 559). Ową zasadę "podatkowego" wkraczania w gospodarkę z uwzględnieniem reguł jej funkcjonowania w jednakowym stopniu należy odnieść do procedury nakładania podatków i innych danin publicznych, jak i procedury późniejszego ich ściągania. Egzekwowanie należności podatkowych powinno zatem następować w sposób uwzględniający wszelkie wynikające z tego skutki gospodarcze, w tym także skutki dla innych podmiotów gospodarczych.

7. TK jednolicie twierdzi, że granice władczego wpływania państwa na sytuację podmiotów podlegających jego władztwu kształtuje Konstytucja. Przepisy konstytucyjne limitują również interwencję państwa w stosunki pomiędzy uczestnikami podmiotu prawnego. Gwarancją zachowania proporcjonalności w ograniczaniu praw w celu realizacji interesu publicznego jest za każdym razem właściwe zrównoważenie interesu prywatnego i publicznego (por. m.in. wyroki TK: z 13 lutego 2001 r., sygn. K 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30, z 25 listopada 2003 r., sygn. K 37/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 96, z 8 października 2007 r., sygn. K 20/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 102).

8. Warto wskazać także, że nawet jeśli wierzycielem jest Skarb Państwa, jak to ma miejsce w przypadku zobowiązań podatkowych, czy jak w tej sprawie, ewentualnych zobowiązań podatkowych, to okoliczność ta nie może oznaczać takiego uprzywilejowania w zakresie egzekwowania należności, która nie mieści się w konstytucyjnych granicach dopuszczających ograniczenia zasady równości tj. zasady równej ochrony praw majątkowych, ustanowionej w art. 64 ust. 2 Konstytucji RP. W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 listopada 2007 r. P 24/06 wskazano, że: „Z punktu widzenia interesów Skarbu Państwa kryterium, na którym opiera się ocena administracji podatkowej, stanowi jej efektywność. Administracja podatkowa jest efektywna między innymi wówczas, gdy "bez zbędnej zwłoki ustala i określa zobowiązania podatkowe (...) prawidłowo stosuje środki zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych i ich zaległości (...) skutecznie dokonuje egzekucji zobowiązań podatkowych (...)" (C. Kosikowski, Podatki. Problem władzy publicznej i podatników, Warszawa 2007, s. 180). Wierzyciele publiczni, mając na uwadze dobro finansów publicznych, powinni więc zawsze działać racjonalnie i z należytą starannością, korzystając – we właściwym czasie – z wszelkich pozostawionych w ich dyspozycji instrumentów prawnych umożliwiających bieżącą kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych.”

9. TK w powołanym wyżej wyroku, uznał także, że art. 64 ust. 3 Konstytucji RP należy traktować jako konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności wprowadzania ograniczeń tego prawa. Ustanawiając dane ograniczenie prawa czy wolności ustawodawca zobowiązany jest za każdym razem badać, czy za pomocą danego ograniczenia uda się osiągnąć zamierzone skutki, czy dane unormowanie jest niezbędne dla ochrony interesu publicznego, któremu ma służyć, i czy efekty owego ograniczenia pozostają w proporcji do ciężaru nałożonego na obywatela (por. m.in. wyroki TK: z 29 czerwca 2001 r., sygn. K 23/00, OTK ZU nr 5/2001, poz. 124, powołany wyżej wyrok w sprawie o sygn. K 20/07). W odniesieniu do stosowania zabezpieczenia prowadzącego do wyłączenia pośredniego podatnika, nie sposób mówić o proporcjonalności czy niezbędności, a także o precyzji działania takiego środka. Co więcej, rozwiązanie pozwalające na tak dalekie ograniczenie prawa własności, powinno być celowane, a nie ogólne i arbitralne, w przeciwnym na razie nie można mówić o jego zgodności z Konstytucją.

10. Taką argumentację wzmacnia fakt, że zabezpieczenie podatkowe nie może być traktowane na etapie przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie za dany okres w danym podatku jako wartość chroniona z art. 84 Konstytucji RP. Na etapie dokonywania zabezpieczenia jest to odrębne obciążenie wykraczające poza granice samego podatku, i stanowi jedynie zasygnalizowanie, że zobowiązanie w takiej konkretnej wysokości może powstać. Nie może zatem podlegać absolutnej ochronie, na równi z innymi konstytucyjnymi wartościami, obowiązkami, prawami i wolnościami – np. prawem własności.

### **V.3. Koncepcja wywłaszczenia pośredniego jako argument przemawiający za brakiem możliwości stosowania zabezpieczenia na podstawie aktualnego brzmienia przepisów Ordynacji podatkowej**

1. Jak stwierdzono w wyroku TK z dnia 10 października 2000 r. P 8/99: „W przypadku praw majątkowych objętych zakresem art. 64 konstytucji, naruszenie istoty prawa następuje w sytuacji, gdy wprowadzane ograniczenia dotyczą podstawowych uprawnień składających się na treść danego prawa i uniemożliwiają realizowanie przez to prawo funkcji, jaką ma ono spełniać w porządku prawnym opartym na założeniach art. 20 konstytucji” (zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 12 stycznia 1999 r., P. 2/98 a także 25 maja 1999 r., SK 9/98, OTK ZU Nr 4/1999, poz. 78)”.

2. Wskazać należy, że w polskim porządku prawnym, ograniczenie prawa własności na podstawie art. 64 w zw. z art. 31 ust 3 Konstytucji RP nie może prowadzić do pośredniego wywłaszczenia, które swoim skutkiem odpowiada faktycznemu wywłaszczeniu, które może zostać dokonane na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem. Żadna sankcja, obciążenie publicznoprawne, opłata, a tym bardziej jedynie zabezpieczenie zobowiązania podatkowego nie może prowadzić do pozbawienia właściciela władztwa nad rzeczą czy pozbawienia danego podmiotu możliwości prowadzenia działalności gospodarczej. Inaczej, jest ona nieproporcjonalna. Biorąc pod uwagę, że Trybunał Konstytucyjny posługuje się w swoim orzecznictwie pojęciem wywłaszczenia pośredniego, to dorobek odnoszący się do tej problematyki zasygnalizowany poniżej powinien mieć również wpływ na ocenę prawną dokonywaną przez TK w niniejszej sprawie.

3. Warto zwrócić tutaj uwagę na orzecznictwo Trybunału Arbitrażowego wydawane na gruncie międzynarodowych traktatów inwestycyjnych i wyrok Trybunału Arbitrażowego z 29.05.2003 r., *Técnicas Medioambientales Tecmed v. United Mexican States*, ICSID nr ARB(AF)/00/2, w którym Trybunał stwierdził, że aby regulacja nie stanowiła wywłaszczenia, istnieć musi racjonalny stosunek proporcjonalności pomiędzy obciążeniem, jakie regulacja nakłada na inwestora, a celem tej regulacji. Dla tej oceny istotny jest również zakres, w którym inwestora pozbawiono jego inwestycji, oraz to, czy mógł on uczestniczyć w procesie decyzyjnym. Zgodnie z powszechnym stanowiskiem doktryny podstawowym kryterium oceny, czy zachowanie państwa stanowi wywłaszczenie, jest faktyczny wpływ na majątek inwestora. Państwo będzie ponosiło odpowiedzialność odszkodowawczą, nawet jeżeli działało bez zamiaru dokonania wywłaszczenia lub miało uzasadnione powody, aby wywłaszczenia dokonać. Przedstawione powyżej stanowisko w doktrynie prawa międzynarodowego nazwane zostało „wyłącznym kryterium skutku” (ang. *sole effects doctrine*). Istotnym kryterium odróżniającym sytuację wywłaszczenia pośredniego od dopuszczalnej działalności regulacyjnej państwa jest ugruntowany w orzecznictwie ETPC i przejęty częściowo w orzecznictwie niektórych trybunałów arbitrażowych – test proporcjonalności.

Zakłada on, że środki państwowe podjęte w interesie publicznym nie będą co do zasady stanowiły naruszenia prawa międzynarodowego, jeśli działanie znacząco ograniczające prawa inwestora pozostaje w proporcjonalnej relacji do założonego celu publicznego stanowiącego ratio działania władzy publicznej oraz do zakresu ochrony przyznanego inwestorowi. W tym aspekcie trybunały powinny uwzględniać fakt, że zagraniczny inwestor ma ograniczoną możliwość wpływu na podejmowane przez państwo decyzje go dotyczące lub często jest jej pozbawiony (M. Gorgol, Ochrona przed wywłaszczeniem w bilateralnych umowach o wzajemnej ochronie inwestycji w świetle wypowiedzi trybunałów arbitrażowych, PiP 2017, nr 11, s. 99-111).

4. Jak zauważył Trybunał Arbitrażowy w wyroku w sprawie Ronald S. Lauder v. Czech Republic: Koncepcja wywłaszczenia pośredniego (lub de facto, lub postępującego) nie jest jednoznacznie zdefiniowana. Pośrednie wywłaszczenie lub nacjonalizacja jest środkiem, który nie polega na jawnym odebraniu, ale w sposób efektywny uniemożliwia korzystanie z majątku. W celu określenia pojęcia wywłaszczenie de facto w sprawie Ronald S. Lauder v. Czech Republic (§ 200) trybunał odwołał się do jednego z wyroków ETPC, a mianowicie do sprawy Mellacher and Others v. Austria z 1989 r. W sprawie tej ETPC określił, iż „formalne wywłaszczenie jest środkiem, którego celem jest transfer mienia, natomiast wywłaszczenie de facto ma miejsce, gdy państwo pozbawia właściciela jego prawa do korzystania, rozporządzania lub sprzedaży (jego) mienia” (<http://italaw.com/sites/default/files/case-documents/ita0451.pdf>, 13.03.2013).

5. W orzecznictwie na gruncie MTI, wskazuje się, że podstawowy problem pojawiający się w tym zakresie to ustalenie, jakie działania państwa realizowane na podstawie prawa do regulacji, w szczególności w ramach tzw. kompetencji władczych (police powers) mogą nie być kwalifikowane jako wywłaszczenie pośrednie, nawet jeżeli w pewnym stopniu wpływają na wartość inwestycji czy ograniczają możliwość korzystania z niej. Trybunał określając konkretne kryteria, dochodzi do przekonania, że o niedozwolonym wywłaszczeniu pośrednim można mówić wszędzie tam, gdzie działanie państwa pozbawiło dany podmiot możliwości korzystania z inwestycji (własności) w stopniu analogicznym do bezpośredniego wywłaszczenia. Słusznie wskazuje się, że wywłaszczenie zachodzi wtedy, gdy opodatkowanie prowadzi do sytuacji w której wcześniej dochodowe przedsiębiorstwo staje się nieopłacalne (MOSTAFA, Ben, “The Sole Effects Doctrine, Police Powers and Indirect Expropriation under International Law” (2008) 15 Australian Journal of International Law 267 Google Scholar). Tak też się stało w niniejszej sprawie – na skutek arbitralnie dokonanych zabezpieczeń, na podstawie materiałów co do których Strona nie mogła podjąć obrony, środki majątkowe Spółki nie mogły być przez nią wykorzystywane na potrzeby bieżącej działalności z uwagi na objęcie ich zabezpieczeniem.

6. Skarżąca zwraca uwagę Trybunału, że dodatkowy wymóg w tym zakresie jest zawierany w traktatach UE. Zakłada on konieczność oceny wpływu środka nie tylko w odniesieniu do jego skutków, ale również celów („z wyjątkiem rzadkich przypadków, w których wpływ środka lub szeregu środków jest w świetle jego celów tak znaczny, iż wydaje się przesadny” – zał. 1 do Umowy o ochronie inwestycji między Unią Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Singapuru, z drugiej strony, COM(2018) 194 final).

7. Konkludując tę część rozważań, warto wskazać, że w ramach regulacji międzynarodowych w tym traktatów unijnych wyprowadzono również koncepcje, że nawet sankcje podatkowe, nie mówiąc o środkach mających na celu jedynie zabezpieczenie wykonania przyszłego zobowiązania, nie mogą prowadzić do wyłączenia, ponieważ tego typu sankcja jak pozbawienie danego podmiotu prawa własności jest lub powinna być domeną postępowania karnego, w takim sensie, że pozbawienie danego podmiotu prawa własności, jest uprawnione wtedy gdy uzyskanie tej własności było związane z popełnieniem przestępstwa. Natomiast, w odniesieniu do opodatkowania, nawet jeśli ma ono charakter sankcyjny nigdy nie może stanowić wyłączenia.

8. Biorąc pod uwagę powyżej zasygnalizowany międzynarodowy dorobek judykatury i doktryny, Skarżąca wskazuje, że w zastosowanie zabezpieczenia, prowadzącego do pozbawienia podatnika prawa własności i realnej możliwości prowadzenia działalności gospodarczej na skutek zajęcia środków finansowych przeznaczonych na tę działalność, na podstawie materiału dowodowego do którego Skarżąca nie miała dostępu, nie spełnia testu proporcjonalności. Tak daleka ingerencja w majątek Skarżącej nie może być usprawiedliwiana i uzasadniana potrzebą ochrony innego dobra – tu: ochrony wykonania przyszłego, nieokreślonego zobowiązania podatkowego. W sprawie Tecmed stwierdzono przykładowo, że takim dobrem nadrzędnym które może uzasadniać zastosowania środka prawnego prowadzącego do wyłączenia może być np. życie i zdrowie społeczeństwa, a nie zaś niesprecyzowany interes fiskalny.

9. W tym stanie rzeczy, norma wynikająca z powołanych przepisów Ordynacji podatkowej i pozwalająca na zastosowanie zabezpieczenia w takim trybie i kształcie jak opisany, nie może zostać uznana za zgodną ze wskazanymi wzorcami kontroli.

**VI. Podsumowując, ukształtowanie kwestionowanych przepisów Ordynacji podatkowej prowadzi do sprzecznego z wartościami konstytucyjnymi modelu stosowania zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Nie tylko umożliwia organowi podatkowemu posługiwanie się fasadową przesłanką zabezpieczenia, ale ponadto prowadzi do jego zastosowania na podstawie materiałów niewprowadzonych do akt sprawy podatkowej w przedmiocie zabezpieczenia. Tym samym podniesione w skardze zarzuty sprzeczności przepisów Ordynacji podatkowej z**



przywołanymi wzorcami kontroli konstytucyjności uzasadniają orzeczenie o niezgodności kwestionowanych przepisów z przywołanymi wzorcami kontroli konstytucyjności.

  
adw. Jarosław Masłowski

**Załączniki:**

- 1 – pełnomocnictwo wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej,
- 2 – odpis pełny z KRS Skarżącej,
- 3 – wyrok NSA z 01.2022 r., sygn. akt ,
- 4 – wyrok WSA w Ł z 06.2018 r., sygn. akt ,
- 6 – decyzja Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego z 09.2017 r.
- 7 – decyzja Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z 03.2018 r. ,
- 8 – kopia wydruku z systemu informacji sądowej potwierdzająca datę doręczenia prawomocnego Wyroku NSA
- 9 – pięć odpisów skargi konstytucyjnej z załącznikami dla uczestników.