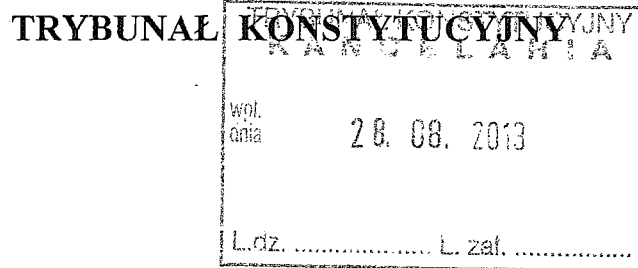




PG VIII TK 47/13

(SK 23/13)



W związku z połączonymi skargami konstytucyjnymi Spółki „S.” Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w P. o stwierdzenie niezgodności:

- art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., z art. 64 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- art. 33 § 2 w związku z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) z art. 45, art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP
- na podstawie art. 52 ust. 1 w związku z art. 33 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., jest zgodny z art. 64 ust. 1 związku z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

- 2) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

W dniu 25 października 2010 r. Spółka „S.” Sp. z o.o. z siedzibą w P. (dalej: Skarżąca lub Spółka S.) złożyła do Trybunału Konstytucyjnego dwie skargi konstytucyjne, które zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego zostały połączone do wspólnego rozpoznania.

W pierwszej z nich (dalej: skarga konstytucyjna I) Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność przepisu art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) [dalej: O.p.], w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., zaś w drugiej (dalej: skarga konstytucyjna II), zgodność z Konstytucją art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 tej ustawy.

Przedmiotowe skargi konstytucyjne zostały złożone na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Na podstawie postanowienia Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P. wobec Skarżącej zostało wszczęte postępowanie kontrolne w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2001 r.

W toku tegoż postępowania Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P., pismem z dnia grudnia 2007 r., wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego w P. o dokonanie zabezpieczenia na majątku Spółki zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001r. Decyzją z dnia grudnia 2007 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. zabezpieczył na majątku Spółki przybliżoną kwotę niezapłaconego zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r. w wysokości zł oraz kwotę odsetek w wysokości zł

wyliczoną na dzień wydania decyzji – z uwagi na uzasadnione obawy, że przyszłe zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane.

Jako podstawę prawną przedmiotowej decyzji organ podatkowy wskazał art. 33 § 1-3 i § 5 O.p., art. 19 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.) [dalej: ustawa zmieniająca] oraz art. 155 i art. 155a ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.).

Decyzją z dnia marca 2008 r. Dyrektor Izby Skarbowej w P. utrzymał w mocy wymienioną decyzję organu podatkowego pierwszej instancji z dnia grudnia 2007 r.

Wyrokiem z dnia sierpnia 2008 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w P. oddalił skargę Spółki na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P. z dnia marca 2008 r., utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w P. z dnia grudnia 2007 r. w przedmiocie zabezpieczenia na majątku Spółki przybliżonej kwoty niezapłaconego zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r. wraz z odsetkami za zwłokę.

Wyrokiem z dnia maja 2010 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną Spółki od wymienionego wyroku WSA w P.

W toku przeprowadzonego wobec Spółki S. postępowania kontrolnego stwierdzono m.in., że w dniu marca 2000 r. w W Spółka S. sporządziła ofertę zawarcia transakcji nabycia akcji adresowaną do I w W. W ofercie nie wskazano ilości akcji i jakiego dotyczą podmiotu, ale celem potwierdzenia oferty i zabezpieczenia płatności proponowanej ceny kupna Spółka S. zobowiązała się do przekazania EURO na rachunek bankowy I w terminie do marca 2000 r. W umowie pomiędzy Spółką a I ustalono, że I, rozpatrując ofertę nabycia przez Spółkę S. akcji spółki R w L za cenę podaną w ofercie, tj.

EURO, przedstawi określone warunki nabycia i zbywania tych akcji. Zgodnie z umową, I zachował jedynie jedną akcję o wartości nominalnej EURO. Na sfinansowanie zakupu akcji Spółka S. zaciągnęła kredyt w kwocie EURO. W dniu marca 2000 r. z polecenia płatniczego Spółki S. dokonano przelewu tej kwoty na rachunek I w W. z tytułu umowy nabycia akcji. Stosownie do postanowień umowy z dnia kwietnia 2001 r., Spółka S. dokonała sprzedaży akcji spółki R w L spółce I w W. za kwotę EURO. Jak wynika z protokołu Zwyczajnego Zgromadzenia Wspólników R, akcjonariusze przyjęli sprawozdanie finansowe za rok gospodarczy kończący się 31 marca 2001 r., które wykazywało zysk w kwocie EURO. Zgodnie z podjętą uchwałą, na wypłatę dywidendy przeznaczono kwotę EURO. Organy skarbowe L początkowo opodatkowały kwotę brutto dywidendy przyznanej akcjonariuszowi polskiemu, dokonując poboru zaliczki w wysokości 5 %, tj. EURO, zgodnie z postanowieniami artykułu 10 nr 2.a) Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku sporządzonej w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r. (Dz. U. z 1996 r. Nr 110, poz. 527). Pobrana zaliczka została jednakże zwrócona spółce ze względu na fakt, iż uzyskana od jej filii dywidenda oznaczała, z punktu widzenia podatkowego, jedynie częściowy zwrot *ukrytego* wkładu kapitałowego w kwocie [...] EURO. Zgodnie z przyjętym podziałem zysku, na dywidendę netto dla Spółki S. przeznaczono kwotę EURO, zaś dla I kwotę EURO. Kwota EURO (zł) została wpłacona na rachunek bankowy Spółki S. w dniu maja 2001 r.

W zeznaniu rocznym CIT – 8 Spółka wykazała tę kwotę jako dochód wolny od podatku na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W oparciu o poczynione ustalenia, organ kontroli skarbowej stwierdził, że otrzymana przez Spółkę kwota EURO (zł) pochodziła z wypłaconego wkładu *ukrytego* i nie stanowi dochodu z akcji w rozumieniu art. 10 ust. 3 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z Luksemburgiem. W konsekwencji organ stwierdził, iż do tej części dochodu uzyskanego przez Spółkę S. nie ma zastosowania art. 17 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), w zw. z art. 24 ust. 1 lit. a Konwencji zawartej pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku. W związku z tym organ kontroli skarbowej stwierdził, iż Spółka S. zaniżyła przychód uzyskany w 2001 r. o kwotę zł. Uzyskana przez Spółkę S. kwota EURO (zł) w dacie otrzymania stanowiła przychód na podstawie art. 7 ust. 1 i 2 oraz art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach.

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P., po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego, decyzją z dnia maja 2008 r. określił dla Spółki zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r. w wysokości zł.

W uzasadnieniu decyzji Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P. podniósł m.in., że za bezpodstawny należy uznać zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego Skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r. Wskazał, że w toku postępowania zabezpieczającego prowadzonego wobec Spółki S., Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. złożył w dniu grudnia 2007 r. do Sądu Rejonowego w P., zaś w dniu grudnia do Sądu Rejonowego w W., wnioski o wpis hipoteki przymusowej kaucyjnej na nieruchomościach Spółki – w celu zabezpieczenia jej

zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r. Organ podatkowy stwierdził, że, w związku z dokonaniem przez Sądy Rejonowe w P. i W. prawomocnych wpisów hipotek kaucyjnych na nieruchomościach Spółki położonych odpowiednio w P. i W., zgodnie z art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r. (obecnie art. 70 § 8 O.p.), zobowiązanie podatkowe Spółki S. w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r. nie uległo przedawnieniu.

Decyzją z dnia sierpnia 2008 r. Dyrektor Izby Skarbowej w P. utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z dnia maja 2008 r. określającą dla Spółki zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r.

W uzasadnieniu decyzji z dnia sierpnia 2008 r. podniesiono m.in., że zobowiązanie podatkowe Spółki S. w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r. zostało zabezpieczone hipoteką. Zgodnie zaś z przepisem art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym w rozpoznawanej sprawie, zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką nie ulegają przedawnieniu w zakresie, w jakim nastąpiło ich zabezpieczenie, i wyłącznie w stosunku do tego składnika majątku dłużnika, na którym go dokonano. Organ podatkowy drugiej instancji wskazał, że wnioski o wpisy hipoteki kaucyjnej na nieruchomościach Spółki S. zostały złożone w dniach i grudnia 2007 r. Zgodnie z art. 29 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2001 r. Nr 124, poz. 1361 ze zm.) [dalej: ustawa o księgach wieczystych i hipotece], wpis w księdze wieczystej ma moc wsteczną od dnia złożenia wniosku o dokonanie wpisu. Skutek wsteczny związany jest tylko z takim wpisem, który jest dopuszczalny w chwili jego dokonania, a nie w chwili złożenia wniosku. Sąd wieczystoksięgowy w sprawie o wpis bada treść wniosku, treść i formę dołączonych do niego dokumentów oraz treść księgi wieczystej (art. 46 ustawy o księgach wieczystych i hipotece). Organ II instancji stwierdził, że, w rozpoznawanej przez tenże organ sprawie, Sądy Rejonowe w P. i W., dokonując

prawomocnych wpisów hipotek przymusowych kaucyjnych na nieruchomościach Spółki S. położonych w P. i W., uznały za dopuszczalne wnioski o dokonanie tych wpisów, a tym samym ma w tej sytuacji zastosowanie art. 29 ustawy o księgach wieczystych i hipotece.

W konsekwencji, Dyrektor Izby Skarbowej w P., podtrzymując stanowisko organu pierwszej instancji, uznał, iż nie nastąpiło przedawnienia zobowiązania podatkowego Spółki S. w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r.

Wyrokiem z dnia sierpnia 2010 r. WSA w P. oddalił skargę Spółki S. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P. z dnia sierpnia 2008 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2001 r.

W uzasadnieniu wyroku WSA wskazał m.in., że w pełni podziela stanowisko wyrażone w wyroku NSA z dnia maja 2010 r., sygn. , oddalającym skargę kasacyjną Spółki S. od wyroku WSA w P. z dnia sierpnia 2008 r., w sprawie ze skargi tej Spółki na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P. z dnia marca 2008 r. w przedmiocie zabezpieczenia na majątku Spółki S. przybliżonej kwoty niezapłaconego zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r. wraz z odsetkami za zwłokę. WSA podniósł, że w uzasadnieniu wyroku z dnia maja 2010 r. NSA, odnosząc się do zarzutu dotyczącego przedawnienia zobowiązania podatkowego Spółki S. w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r., wskazał, iż w rozpatrywanej przez tenże sąd sprawie miał zastosowanie art. 70 § 6 O.p., zgodnie z którym nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki. W myśl zaś art. 33 § 1 O.p., zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone na majątku podatnika przed terminem płatności podatku, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane. Jednym ze sposobów zabezpieczenia wierzytelności pieniężnych, w tym również zobowiązań podatkowych, jest

hipoteka uregulowana w przepisach ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece. Zgodnie z art. 110 tej ustawy, hipotekę przymusową można uzyskać na podstawie tymczasowego zarządzenia sądu, postanowienia prokuratora, z mocy przepisów szczególnych na podstawie decyzji, chociażby decyzja nie była ostateczna, albo zarządzenia zabezpieczenia, dokonanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Przepisy szczególne, o których mowa w przytoczonym przepisie, to art. 34 – 39 O.p. Hipoteka przymusowa powstaje na wniosek wierzyciela dysponującego jednym z aktów organów publicznych stwierdzającym istnienie wierzytelności pieniężnej. Decydujące znaczenie ma tytuł prawny wymieniony w art. 110 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, w rozpoznawanej sprawie – zarządzenie zabezpieczenia, a także wola wierzyciela wyrażona we wniosku.

W uzasadnieniu wyroku z dnia sierpnia 2010 r. WSA w P. wskazał też, że zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r., w myśl art. 70 § 1 O.p., uległoby przedawnieniu z upływem 2007 r. Wniosek wierzyciela o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych i odsetek za zwłokę, złożony w grudniu 2007 r., jak też wydanie decyzji z dnia grudnia 2007 r. o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku Spółki S., nastąpiło przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zgodnie zaś z art. 29 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, wpis (hipotek przymusowych) w księdze wieczystej ma moc wsteczną od dnia złożenia wniosku o dokonaniu wpisu. Oznacza to, że Sąd Rejonowy, dokonując tego wpisu, dokonał oceny zasadności wniosku zarówno pod względem formalnym, jak też merytorycznym.

W konsekwencji WSA stwierdził, że podniesiony przez Spółkę S. w skardze zarzut, dotyczący przedawnienia zobowiązania tej spółki w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r., jest bezzasadny.

Wyrokiem z dnia czerwca 2012 r. NSA oddalił skargę kasacyjną Spółki S. od wyroku WSA w P. z dnia sierpnia 2010 r.

W uzasadnieniu wyroku NSA stwierdził m.in., iż podziela wyrażony w zaskarżonym wyroku poglądy WSA dotyczące wykładni i zastosowania w rozpoznawanej przez tenże sąd sprawie art. 70 § 6 O.p. w zw. z art. 29 ustawy o księgach wieczystych i hipotece. NSA podniósł przy tym, że sąd pierwszej instancji przedstawił własne stanowisko w sprawie przedawnienia zobowiązania podatkowego Spółki S. w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r., oparte na prawomocnym wyroku NSA z dnia maja 2010 r., sygn.

NSA uznał także za niezasadne pozostałe zarzuty podniesione w skardze kasacyjnej.

W skardze konstytucyjnej I Skarżąca zarzuciła niezgodność art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., z art. 64 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

W uzasadnieniu tej skargi konstytucyjnej Skarżąca wskazała m.in., że przepisy określające termin przedawnienia zobowiązania podatkowego określają zakres ochrony praw podatnika, w szczególności własności i innych praw majątkowych, przed władczą ingerencją organów Państwa. Przepisy te określają zatem równowagę między słusznymi interesami Państwa a prawami i obowiązkami podatników. W sytuacji, gdy na majątku podatnika zostanie dokonane zabezpieczenie rzeczowe zobowiązań podatkowych, przestaje mu przysługiwać ochrona wynikająca z art. 70 § 1 O.p., regulującego termin przedawnienia zobowiązań podatkowych. Zakres ochrony własności i innych praw majątkowych był bowiem modyfikowany przez art. 70 § 6 O.p. w jego brzmieniu obowiązującym przed 31 grudnia 2002 r., a obecnie art. 70 § 8 O.p., stanowiące wyjątek od zasady uregulowanej w art. 70 § 1 tejże ustawy. Skarżąca podniosła przy tym, że, zgodnie z art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu obowiązującym przed 31 grudnia 2002 r., nie ulega przedawnieniu jedynie zobowiązanie podatkowe zabezpieczone hipoteką na nieruchomościach i innych prawach rzeczowych. Dokonanie zabezpieczenia w postaci zastawu skarbowego na

rzeczach ruchomych i innych prawach majątkowych *wyłączało upływ terminu przedawnienia* dopiero na podstawie art. 70 § 8 O.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.

Skarżąca stwierdziła, że – w obu stanach prawnych – istnieje grupa składników majątkowych, które nie mogły stanowić przedmiotu zabezpieczenia wyłączającego upływ terminu przedawnienia, m.in. gotówka w kasie i na rachunkach bankowych, majątek obrotowy. W zależności od wartości składników majątkowych, w stosunku do części składników, niemających wartości poniżej 11 300 zł, nie będzie przy tym możliwe ustanowienie zastawu skarbowego. Według Skarżącej, *w obu stanach prawnych nie ma możliwości dokonania zabezpieczenia wyłączającego upływ terminu przedawnienia w przypadku podmiotów dysponujących jedynie majątkiem obrotowym* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej I, str. 14). Ponadto w sytuacji, gdy wartość zabezpieczonego majątku nie będzie wystarczająca na pokrycie całego zabezpieczonego zobowiązania podatkowego, *pozostała wartość zobowiązania nie zostanie uiszczona z uwagi na wymóg art. 70 § 6 O.p. (obecnie art. 70 § 8 O.p.), nakazujący egzekwowanie należności tylko i wyłącznie z przedmiotu zabezpieczenia* (tamże). Skarżąca wskazała ponadto, że z ochrony przewidzianej w art. 70 § 6 O.p. będą też korzystali podatnicy, których majątek nie został objęty zabezpieczeniem rzeczowym w wyniku opieszałości organów podatkowych.

W ocenie Skarżącej – z uwagi na treść art. 70 § 6 O.p. – własność i inne prawa majątkowe podatników nie podlegają równej ochronie prawnej. Mniejszy zakres ochrony przysługuje bowiem składnikom majątkowym o znacznej wartości, pozwalającej na pełne zaspokojenie z przedmiotu zabezpieczenia po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Mniejszy zakres ochrony przysługuje również tym składnikom majątkowym, które mogą zostać i faktycznie zostały objęte zabezpieczeniem, w przeciwieństwie do majątku obrotowego, któremu przysługuje większa ochrona prawna.

Według Skarżącej, z tych względów art. 70 § 6 O.p. w zakresie, w jakim powoduje, iż własność i inne prawa majątkowe podlegają zróżnicowanej ochronie prawnej z *punktu widzenia przepisów o przedawnieniu*, jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Uzasadniając zarzut naruszenia przez art. 70 § 6 O.p. wzorców kontroli z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji, Skarżąca podniosła m.in., że kwestionowany przepis prowadzi do różnicowania podatników w zakresie możliwości skorzystania z przedawnienia zobowiązania podatkowego, ze względu na stan majątkowy oraz sposób postępowania organów podatkowych. W Jej ocenie, w świetle kwestionowanej regulacji, *podatników można podzielić na dwie grupy*. Pierwszą stanowią podatnicy, wobec których zastosowano zabezpieczenie rzeczowe. Drugą zaś podatnicy, wobec których nie dokonano takiego zabezpieczenia bądź zastosowano zabezpieczenie, ale inne niż rzeczowe, np. poręczenie banku, gwarancja bankowa. Zdaniem Skarżącej, podatnicy należący do grupy pierwszej nie mogą skorzystać z *ochrony wynikającej z terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, zaś podatnikom należącym do grupy drugiej taka ochrona przysługuje.

Skarżąca zwróciła też uwagę, że rodzaj zabezpieczenia zobowiązania podatkowego zastosowanego w konkretnym przypadku uzależniony jest wyłącznie od uznania organu podatkowego.

Zdaniem Skarżącej, różnicowanie podatników ze względu na rodzaj posiadanych przez nich składników majątkowych, rodzaj zastosowanego zabezpieczenia oraz sposób postępowania organów podatkowych, tj. zastosowanie bądź niezastosowanie przez nie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, narusza *nakaz równego traktowania właścicieli*, wynikający z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

W skardze konstytucyjnej II Skarżąca zakwestionowała zgodność art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. z art. 45, art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2 oraz art. 64 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji.

W ocenie Skarżącej, kwestionowana regulacja narusza:

– prawo do sądu określone w art. 45 Konstytucji – poprzez przyznanie kompetencji do ingerencji w prawo własności na podstawie klauzuli generalnej pozostawiającej organom władzy publicznej *luz decyzyjny* w stosowaniu instytucji zabezpieczenia, w wyniku czego kontrola sądowa rozstrzygnięcia w przedmiocie zabezpieczenia sprowadza się do kontroli o charakterze formalnym;

– prawo własności określone w art. 64 ust. 3 w powiązaniu z art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji – poprzez ustawowe uregulowanie kompetencji do ingerencji w prawo własności w sposób pozwalający na tę ingerencję w zakresie wykraczającym poza cel regulacji oraz z naruszeniem zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa;

– prawo własności określone w art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji – poprzez uregulowanie kompetencji do ingerencji w prawo własności z naruszeniem zasady przyzwoitej legislacji i określoności przepisów.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca podniosła m.in., że, na podstawie art. 33 O.p., organy podatkowe mają prawo stosować instytucję zabezpieczenia do dwóch rodzajów należności, tj. zobowiązań podatkowych przed upływem terminu ich płatności (art. 33 § 1 O.p.) oraz należności, w stosunku do których nie została wydana decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego, określająca wysokość zobowiązania bądź określająca zwrot podatku (art. 33 § 2 O.p.). W tym drugim przypadku organy podatkowe mogą dokonać zabezpieczenia zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji określającej wysokość tegoż zobowiązania, jeżeli toczy się postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne (art. 33 § 2 O.p.) oraz zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane (art. 33 § 1 O.p.).

W ocenie Skarżącej, pojęcie *uzasadniona obawa*, użyte w art. 33 § 1 O.p., ma charakter nieostry i nie zostało w ustawie zdefiniowane. Jej zdaniem, ustawodawca dokonał *jedynie w pewnym zakresie przybliżenia jego treści*

poprzez podanie przykładów (uzasadnienie skargi konstytucyjnej II, str. 15). Skarżąca w tym kontekście wskazała, że użycie art. 33 § 1 O.p. sformułowania w szczególności oznacza, iż przedstawione w tymże przepisie przykłady nie wyczerpują katalogu zachowań, mogących stanowić podstawę do stwierdzenia istnienia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego. Użyte określenie *uzasadniona obawa*, jako przesłanka zastosowania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, opiera się zatem na klauzuli generalnej dającej znaczny zakres luzu decyzyjnego organom podatkowym podejmującym decyzje o zabezpieczeniu (tamże). Skarżąca zwróciła uwagę, że, jednocześnie, kompetencja do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego dotyczy sytuacji, w której organ podatkowy I instancji nie wydał jeszcze decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Ustalenia organów podatkowych mogą być zatem traktowane jedynie jako wstępne. Dopiero po przeprowadzeniu pełnego postępowania podatkowego oraz wydaniu decyzji dotyczącej zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy I instancji możliwe jest stwierdzenie, czy i jakie ustalenia organów podatkowych zostały udowodnione.

Według Skarżącej, usytuowanie organów podatkowych właściwych do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego powoduje, że *realizowany przez nie interes Skarbu Państwa przemawia za dokonaniem zabezpieczenia w każdym przypadku* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej II, str. 17). Z punktu widzenia tych organów korzystniejsze jest bowiem dokonanie zabezpieczenia *na wyrost*, niż doprowadzenie do sytuacji, w której w przyszłości zobowiązanie podatkowe w jakiejś części miałyby zostać niewykonane. Przyznanie organom podatkowym kompetencji do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na podstawie klauzuli generalnej i wynikający z tego *luz decyzyjny* służą tymże organom *do uzasadnienia w każdym możliwym przypadku, że istnieją podstawy do dokonania zabezpieczenia na majątku dłużnika* (tamże). Zdaniem Skarżącej, praktyka organów podatkowych oraz sądów administracyjnych wskazuje przy tym, że uznają one przyszłą należność podatkową, która nie została skonkretyzowana

przez organ podatkowy, jako zaległość podatkową na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu. Przyszła należność jest automatycznie uznawana za wskazującą na to, że podatnik nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym. Organy podatkowe przyjmują zaś, że stwierdzenie istnienia obawy niewykonania zobowiązania podatkowego w konkretnym przypadku zostało pozostawione ich uznaniu.

Uzasadniając zarzut naruszenia art. 45 Konstytucji Skarżąca podniosła, iż nadanie organom podatkowym prawa do ingerencji w prawo własności *na podstawie klauzuli generalnej pozostawiającej znaczny luz decyzyjny powoduje, że (...) sądowa kontrola rozstrzygnięć zapadłych w przedmiocie zabezpieczenia sprowadza się do analizy formalnej. Kontrola sądowa sprowadza się do badania, czy wskazano obawę i jej źródło. Natomiast ocena (...) czy obawa jest uzasadniona, (...) została pozostawiona uznaniu organów podatkowych i wyłączona spod oceny sądów* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej II, str. 21).

W ocenie Skarżącej, przyczyną takiego stanu rzeczy jest sposób określenia w art. 33 § 1 O.p. przesłanek zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, do których odwołuje się § 2 tegoż artykułu. Przepis ustawowy, zezwalający na ingerencję w prawo własności podatnika, został tak skonstruowany, że ogranicza możliwość sądowej kontroli jego stosowania. Odwołuje się bowiem do okoliczności, których nie można rozpatrywać *na podstawie tradycyjnie rozumianego postępowania dowodowego*. W ocenie Skarżącej, art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. nie spełnia wymogów konstytucyjnych w zakresie prawa do sądu *w wymiarze materialnym*. Kwestionowana regulacja spełniałaby takie *wymogi, gdyby odwoływała się wyłącznie do przesłanek obiektywnych, a nie subiektywnych* (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej II, str. 23), i zobowiązywała organ podatkowy do uzasadnienia swojej oceny poprzez odniesienie się do sytuacji majątkowej podatnika.

W konsekwencji Skarżąca stwierdziła, że kwestionowana regulacja narusza art. 45 Konstytucji.

Uzasadniając zarzut naruszenia przez art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. wzorców z art. 64 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji Skarżąca podniosła m.in., że, wynikająca z zaskarżonej regulacji, kompetencja organów podatkowych do dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika stanowi ingerencję w jego prawo własności. Prowadzi bowiem do czasowego ograniczenia możliwości dysponowania zajęтым składnikiem majątkowym. *Art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. w zakresie, w jakim przyznaje organom podatkowym prawo do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych poprzez odwołanie się do klauzuli generalnej (...) narusza postanowienia Konstytucji RP, ponieważ taki sposób uregulowania w ustawie kompetencji do ingerencji w prawo własności (...) pozwala w praktyce z uwagi na istniejący luz decyzyjny na ingerencję w prawo własności (dokonanie zabezpieczenia) dla potrzeb niezgodnych z celem regulacji* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej II, str. 24). Instytucja zabezpieczenia została wprowadzona, aby dać organom podatkowym instrumenty pozwalające zapewnić wykonanie zobowiązania podatkowego, które w przyszłości zostanie określone w decyzji organu podatkowego. Zdaniem Skarżącej, użyty w kwestionowanej regulacji termin *obawa odwołujący się do stanu subiektywnego, który powoduje, że decyzja o zabezpieczeniu w ograniczonym zakresie podlega kontroli sądowej*, pozwala organowi podatkowemu na dokonanie zabezpieczenia *w dowolnym zakresie i w oderwaniu od celu, w jakim został wyposażony w kompetencje do ingerencji w prawo własności* (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej II, str. 24). Skarżąca wskazała przy tym, że celem kwestionowanej regulacji nie było umożliwienie prowadzenia w sposób nieograniczony postępowania podatkowego lub kontrolnego po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Skarżąca zwróciła uwagę, że instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych, zawarta w art. 70 § 1 O.p., stanowi odzwierciedlenie zasady

bezpieczeństwa prawnego, mającego swoje źródło w art. 2 Konstytucji. Po upływie terminu określonego w art. 70 § 1 O.p. organy podatkowe nie mają uprawnień do władczej ingerencji związanej z rozliczeniami podatników. Instytucja przedawnienia służy zatem ochronie prawa własności podatników przed władczą ingerencją organów podatkowych po upływie określonego czasu. Skarżąca podniosła, że ustawodawca uregulował również wyjątek uchylający zakres tej ochrony, wskazując, iż nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką.

Skarżąca stwierdziła, że, w przypadku sprawy, na tle której skierowała skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie, *luz decyzyjny wynikający z ustawy* został wykorzystany w celu wyeliminowania skutków wiążących się z upływem terminu przedawnienia, a tym samym w celu dokonania ingerencji w prawo własności pozwalającej na osiągnięcie skutku nieprzewidzianego przez prawo. Jej zdaniem, *w efekcie doszło do naruszenia ochrony przysługującej podatnikowi na podstawie art. 70 § 1 O.p. oraz zasady bezpieczeństwa prawnego, mającej swoje źródło w art. 2 Konstytucji* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej II, str. 25).

Skarżąca podniosła ponadto, że, po upływie terminu przedawnienia, na ingerencje w prawo własności nie pozwalają przepisy ustawowe. *Z tych (...) względów, art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. zawierający (...) luz decyzyjny, umożliwiający ograniczenie prawa własności, został sformułowany z przekroczeniem wymogów konstytucyjnych przewidzianych w art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz umożliwia działanie godzące w zasadę bezpieczeństwa prawnego oraz zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa* (tamże). Według Skarżącej, kwestionowana regulacja umożliwia działanie organów podatkowych, które nie może być akceptowane jako konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób.

Zdaniem Skarżącej, art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. w zakresie, w jakim przyznaje organom podatkowym prawo do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych poprzez odwołanie się do klauzuli generalnej zawierającej znaczny zakres luzu decyzyjnego narusza postanowienia Konstytucji RP, ponieważ taki sposób uregulowania w ustawie kompetencji do ingerencji w prawo własności jest sprzeczny z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

W Jej ocenie, wymóg zawarcia ograniczeń prawa własności w ustawie oznacza, że ograniczenia te muszą spełniać standardy przyzwoitej legislacji i określoności przepisów prawa, wynikające z art. 2 Konstytucji.

Zastosowany w kwestionowanych przepisach sposób regulacji, pozwalający na ograniczenie prawa własności na podstawie klauzuli generalnej *uzasadnionej obawy*, powoduje, że to *nie ustawa wyznacza zakres dopuszczalnej ingerencji w prawo własności, tylko ocena, a w praktyce potrzeba (interes) Skarbu Państwa reprezentowanego przez organ, działający w konkretnej sprawie* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej II, str. 26). Skarżąca wskazała, że kwestionowana regulacja, na skutek posługiwania się klauzulą generalną, pozwala organom podatkowym na wybiórcze powołanie dowodów wskazujących na istnienie uzasadnionej obawy niewywiązania się z przyszłego zobowiązania podatkowego. Kwestionowana regulacja nie wymaga w sposób precyzyjny, aby ocena istnienia tej przesłanki dokonywana była w oparciu o całokształt sytuacji majątkowej podatnika. Skarżąca podkreśliła przy tym, że sama treść przesłanki *uzasadnionej obawy* nie wskazuje, jakie dokładnie okoliczności dotyczące sytuacji majątkowej podatnika powinny zostać przeanalizowane. Według Skarżącej, kwestionowana regulacja nie zobowiązuje organu podatkowego do przedstawienia, w uzasadnieniu decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego, *określonego zestawu danych* i dokonania ich oceny z punktu widzenia możliwości wykonania przez podatnika zobowiązania podatkowego.

W konsekwencji Skarżąca stwierdziła, że *przyznany luz decyzyjny*, pozwalający na ingerencję w prawo własności w *sposób niejednolity i niewykluczający dowolności*, powoduje że art. 33 § 2 O.p. w zakresie, w jakim odwołuje się do przesłanek uregulowanych w § 1 tegoż artykułu, narusza standardy przyzwoitej legislacji i określoności, wynikające z art. 2 Konstytucji, a przez to pozwala na ingerencję w prawo własności z naruszeniem art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zasadności zarzutów, zawartych w skardze konstytucyjnej, należy odnieść się do kwestii formalnych związanych z dopuszczalnością oraz zakresem jej rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Odnosząc się do zakresu przedmiotowego skargi, przepis ten jednoznacznie zatem wskazuje, że Trybunał Konstytucyjny bada akt normatywny, na podstawie którego sąd orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo o obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji. W związku z tym skarga konstytucyjna, poza wymaganiami dotyczącymi pisma procesowego, powinna zawierać dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej podjął rozstrzygnięcie (art. 47 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym). W konsekwencji przedmiotem kontroli w ramach procedury skargi jest konstytucyjność podstawy prawnej rozstrzygnięcia sądu czy organu administracji publicznej. Przy tym nie chodzi tu o przepis wprost wskazany w *petitum* rozstrzygnięcia czy w jego uzasadnieniu. Kwestią

techniczną jest bowiem to, w jaki sposób proces analizy obowiązujących przepisów, który ostatecznie doprowadził organ procesowy do konkluzji zawartej w wydanym orzeczeniu, zostanie w nim uzewnętrzniiony w postaci podstawy prawnej rozstrzygnięcia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 października 2001 r., sygn. SK 8/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 211; 17 września 2002 r., sygn. SK 35/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 60 i 21 października 2003 r., sygn. SK 41/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 89 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 listopada 2011 r., sygn. Ts 178/09, OTK ZU nr 6/B/2011, poz. 418). Skarga konstytucyjna nie jest środkiem uruchamiania tzw. kontroli abstrakcyjnej, a więc realizowanej w oderwaniu od płaszczyzny stosowania kwestionowanych przepisów. W postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną możliwa jest więc kontrola jedynie regulacji, która znalazła faktyczne zastosowanie przy orzekaniu. W konsekwencji, skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które legły u podstaw ostatecznego jej rozstrzygnięcia przez sąd lub organ administracji publicznej. Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy kwestionowany w skardze akt normatywny determinuje, w sensie normatywnym, treść orzeczenia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 lutego 2001 r., sygn. Ts 193/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 77; 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 6 lipca 2005 r., sygn. SK 27/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 84; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 kwietnia 2008 r., sygn. SK 11/07, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 47 czy 12 stycznia 2010 r., sygn. SK 2/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 1).

W świetle powyższego, rozważenia wymaga, czy kwestionowana w skardze konstytucyjnej II regulacja determinuje, w sensie normatywnym, treść

wyroku NSA z dnia czerwca 2012 r. w tym jego aspekcie, w którym Skarżąca upatruje naruszenia przysługujących jej konstytucyjnych praw. Innymi słowy, czy istnieje związek pomiędzy tą regulacją a ostatecznym orzeczeniem, z którym Skarżąca wiąże naruszenie tychże praw.

Z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej II wynika, że jako przedmiot kontroli zostały w niej wskazane art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p., zaś Skarżąca upatruje naruszenia Konstytucji w związku z przytaczanym już wyrokiem NSA z dnia z dnia czerwca 2012 r., będącym, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, orzeczeniem ostatecznie rozstrzygającym o Jej konstytucyjnych prawach i wolnościach.

Zauważyć należy, że z uzasadnienia skargi konstytucyjnej II oraz przedstawionego w niej stanu faktycznego i prawnego wynika, iż Skarżąca kwestionuje przepisy art. 33 § 1 i § 2 O.p., w brzmieniu nadanym im ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.) [dalej: ustawa zmieniająca].

Zgodnie bowiem z zasadą *tempus regit actum*, miarodajną także dla spraw podatkowych, sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji [*vide* – art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 123, poz. 1270 ze zm.)].

Jak już wskazano, w sprawie, na tle której zostały skierowane skargi konstytucyjne, decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w P. o zabezpieczeniu na majątku Spółki S. zobowiązania podatkowego została wydana w dniu grudnia 2007 r. i została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w P. z dnia marca 2008 r.

Przepis art. 33 § 2 O.p. obowiązuje, w brzmieniu nadanym mu ustawą zmieniającą, od dnia jej wejścia w życie, tj. od 1 stycznia 2003 r., do chwili

obecnej. Przepis art. 33 § 1 O.p. został natomiast zmieniony ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.), która weszła w życie z dniem 1 września 2005 r. Zgodnie jednak z art. 19 tejże ustawy, do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych powstałych przed 1 września 2005 r. (jak w sprawie, na tle której Skarżąca skierowała skargi konstytucyjne), miał zastosowanie przepis art. 33 § 1 O.p. w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą.

Kwestionowane w skardze konstytucyjnej II przepisy stanowią zatem:

Art. 33. § 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 nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym i dokonuje czynności, których skutkiem jest utrata prawa własności do majątku. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 29 § 2 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji:

- 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;*
- 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego;*
- 3) określającej wysokość zwrotu podatku.*

Podnieść należy, że kwestionowana w skardze konstytucyjnej II regulacja ma zastosowanie w postępowaniu zabezpieczającym, w którym dochodzi do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego jeszcze przed wydaniem decyzji określającej wysokość tego zobowiązania (jak w sprawie, w związku z którą została sformułowana skarga konstytucyjna II), decyzji ustalającej jego wysokość albo decyzji określającej wysokość zwrotu podatku.

Zaskarżona regulacja uprawnia organy podatkowe do dokonania przedmiotowego zabezpieczenia oraz określa przesłanki, przy zaistnieniu których jest ono dopuszczalne na majątku podatnika.

Podkreślić w tym miejscu należy, że zabezpieczenie zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji określającej jego wysokość ma charakter autonomiczny i jest względnie niezależne od postępowania kontrolnego i postępowania w sprawie określenia wysokości tegoż zobowiązania podatkowego (*vide* – H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa 2011*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2011 r., str. 406). Wydana, w trybie art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p., decyzja o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku podatnika nie zastępuje więc decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzja o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego uprawdopodobnia jedynie wysokość zobowiązania podatkowego. Ma charakter tymczasowy i akcesoryjny. Nie rozstrzyga sprawy podatkowej co do istoty, gdyż nie przesądza treści przyszłej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Przepis art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. nie stanowi zatem podstawy prawnej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Jak już wskazano, wyrokiem z dnia czerwca 2012 r. NSA oddalił skargę kasacyjną Spółki S. od wyroku WSA w P. z dnia sierpnia 2010 r., oddalającego skargę tej spółki na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P. z dnia sierpnia 2008 r. utrzymującą w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P. z dnia maja 2008 r., określającą dla Spółki S zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r.

Wymieniony wyrok NSA nie rozstrzyga więc kwestii dokonania, w trybie art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p., zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych na majątku Spółki S., dokonanego przed wydaniem decyzji określającej to zobowiązanie.

Z sentencji oraz uzasadnienia przytoczanej decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P. z dnia maja 2008 r., określającej wysokość zobowiązania podatkowego Skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r., wynika, że podstawą jej wydania były przepisy art. 21 § 1 pkt 1 i § 3, art. 63 § 1 i art. 70 § 6 O.p. oraz określone przepisy ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.), ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) i Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r. (Dz. U. z 1996 r. Nr 110, poz. 527). W decyzji tej organ podatkowy nie rozstrzygał o zastosowaniu wobec Spółki S. zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p., i przepisy te nie były podstawą jej wydania.

Kwestionowana w skardze konstytucyjnej II regulacja nie stanowiła także podstawy, przytoczanych wcześniej, decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w P. z dnia sierpnia 2008 r. oraz wyroku WSA w P. z dnia sierpnia 2010 r. oddalającego skargę Spółki S. na tę decyzję. W postępowaniach zakończonych wydaniem tych orzeczeń, przedmiotem kontroli nie była prawidłowość zastosowania art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. przy wydawaniu decyzji o zabezpieczeniu na majątku Skarżącej zobowiązań podatkowych.

Wyrok NSA z dnia czerwca 2012 r. oddalający skargę kasacyjną Spółki S. od wyroku WSA w P. z dnia sierpnia 2010 r., będący ostatecznym orzeczeniem, o jakim mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji, zawiera rozstrzygnięcie dotyczące określenia wysokości zobowiązania podatkowego Skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r.

NSA wydał przedmiotowy wyrok po rozpatrzeniu zarzutów podniesionych przez Spółkę S. w wymienionej skardze kasacyjnej, które dotyczyły:

- naruszenia przepisów prawa materialnego poprzez błędną wykładnię przepisu art. 70 § 6 O.p. w zw. z art. 29 ustawy o księgach wieczystych i hipotece i niewłaściwe zastosowanie art. 70 § 1 i 6 O.p. na skutek przyjęcia, iż nie nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego stanowiącego przedmiot zabezpieczenia oraz błędną wykładnię i brak zastosowania art. 17 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zw. z art. 24 ust. 1 lit. a, art. 10 ust. 2 lit. a i art. 10 ust. 3 Konwencji z dnia 14 czerwca 1995 r. między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku;
- naruszenia przepisów postępowania w postaci art. 141 § 1 oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c (alternatywnie art. 145 § 1 pkt 2) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r., poz. 270).

W skardze kasacyjnej nie podniesiono zarzutu naruszenia przez sąd I instancji w wyroku z dnia 11 sierpnia 2010 r. art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. Przyznać trzeba, że z uzasadnienia wyroku z dnia 11 czerwca 2012 r. wynika, iż w toku prowadzonego postępowania NSA badał kwestę przedawnienia zobowiązania podatkowego Spółki S. w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r., w kontekście prawidłowości zastosowania art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., zgodnie z którym *nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki.*

NSA, uznając za zasadne zastosowanie w rozpoznawanej przez tenże Sąd sprawie art. 70 § 6 O.p., nie badał natomiast prawidłowości zabezpieczenia hipoteką zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym za 2001 r., a tym samym zastosowania art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. (ta ostatnia kwestia była natomiast przedmiotem rozstrzygnięcia w przytaczanym już wyroku NSA z dnia 11 maja 2010r.).

Przepis art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. nie stanowi tym samym podstawy rozstrzygnięcia zawartego w wyroku NSA z dnia czerwca 2012 r. Przedmiotowa regulacja nie determinuje bowiem, w sensie normatywnym, treści tego orzeczenia przyjętego za podstawę skargi konstytucyjnej II, w tym jego aspekcie, w którym Skarżąca upatruje naruszenia przysługujących jej praw określonych w art. art. 45, art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

W zakresie dotyczącym skargi konstytucyjnej II, tj. zgodności z Konstytucją art. 33 § 2 O.p. w zw. z art. 33 § 1 O.p., postępowanie w niniejszej sprawie podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W niniejszej sprawie kontroli podlega zgodność art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., z wzorcami z art. 64 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej stanowi, że każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Z ochrony własności oraz innych praw majątkowych statuowanej w tym przepisie wynikają obowiązki ustawodawcy: pozytywny, tj. ustanowienia procedur ochrony praw majątkowych oraz negatywny, tj. powstrzymywania się od regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub ją ograniczać. Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być realna. Kryterium weryfikacji tej cechy jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; 20 stycznia 2004 r., sygn. SK 26/03,

OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 3; 11 maja 2010 r., sygn. SK 50/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 34).

Art. 64 ust. 2 Konstytucji nakazuje, by ochrona prawna własności, innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia była równa dla wszystkich. Jest to jedno ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego. Z tych względów art. 64 ust. 2 powinien być interpretowany w bliskim związku z art. 32 Konstytucji, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 zdanie drugie ustawy zasadniczej). Przy odnoszeniu zasady równości do praw, które gwarantuje art. 64, jednocześnie powołuje się art. 64 ust. 2 i art. 32, zakładając, iż wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne (*vide* – L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003 r., tom III, uwagi do art. 64, str. 16 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01, OTK ZU nr 7/A/2001, poz. 216 i 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

W kontekście art. 64 Konstytucji, w niniejszej sprawie wskazane jest rozważenie, czy przepis ten jest adekwatnym wzorcem kontroli wobec kwestionowanego w skardze konstytucyjnej I przepisu, będącego przepisem prawa podatkowego.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy lub innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU

nr 9/A/2007, poz. 103). Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r., w sprawie K 41/02, *ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw (...). Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności, wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych* (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151). Przyjęcie tezy, iż każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem prawa własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Prowadziłoby to do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a tym, co stanowi ograniczenie własności podlegające kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (*vide* – wyrok

Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*).

Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące równolegle i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, niezależnie od treści tych przepisów.

Przepisy podatkowe nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, aby prowadziło to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). W szczególności nie mogą one kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26).

Zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją, w szczególności pod kątem zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji przepisów podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis* (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Zarzut naruszenia art. 64 Konstytucji przez przepisy prawa podatkowego może dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, *op. cit.*).

Przepis art. 64 Konstytucji, zasadniczo, nie stanowi więc adekwatnego wzorca kontroli w odniesieniu do regulacji nakładających daniny publiczne, w tym podatki. W dziedzinie prawa daninowego skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia zwolnienia podatkowego nie powinny być bowiem oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156).

W tym kontekście wskazać trzeba, że przepis art. 70 § 6 O.p., w kwestionowanym brzmieniu, dotyczy wyłączenia możliwości przedawnienia już istniejącego zobowiązania podatkowego, tj. wynikającego z obowiązku podatkowego zobowiązania podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, terminie i miejscu, określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5 O.p.). Przepis ten nie nakłada zatem na określoną grupę podmiotów nowego podatku.

Z tych względów należy uznać, że art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, w odniesieniu do 70 § 6 O.p, mogą być uznane za adekwatne wzorce kontroli.

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 32 ust. 1 Konstytucji, z zawartej w tym przepisie zasady równości wynika nakaz równego, czyli jednakowego traktowania wszystkich adresatów norm prawnych charakteryzujących się w takim samym stopniu tą samą, relewantną cechą. Takie ujęcie zasady równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie podmiotów, które takiej cechy nie posiadają. Stwierdzenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga zatem ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz wskazania tych elementów, które są prawnie relewantne (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 czerwca 2001 r., sygn. K. 23/00, OTK ZU Nr 5/2001, poz. 124; 14 lipca 2004 r., sygn. SK 8/03, OTK ZU Nr 7/A/2004, poz. 65 czy 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88).

Wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących argumentach (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 lipca 2008 r., sygn. P 41/07, OTK ZU Nr 6/A/2008, poz. 109). Różnicowanie podmiotów prawa, charakteryzujących się wspólną cechą istotną, jest dopuszczalne (nie narusza zasady równości), ale warunkiem *sine qua non* jest jasno sformułowane kryterium, na podstawie którego owo zróżnicowanie jest dokonywane (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 grudnia 1997 r., sygn. K. 8/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 70 czy 24 lutego 1999 r., sygn. SK 4/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 24), przy zachowaniu dalszych wymogów.

Otóż, kryterium to musi mieć charakter relewantny, czyli pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy – wprowadzone zróżnicowanie musi mieć charakter racjonalnie uzasadniony. Kryterium zróżnicowania musi przy tym pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* – orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 1994 r., sygn. K. 3/94, OTK w 1994 r. cz. II, poz. 42).

Różnicowanie podmiotów prawa jest dopuszczalne na gruncie zasady równości, jeżeli jest zgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą sprawiedliwości społecznej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 maja 1998 r., sygn. K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33). Zakazane jest natomiast różnicowanie niesprawiedliwe (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96).

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 32 ust. 1 Konstytucji, podnieść należy, że skarga konstytucyjna nie może być uzasadniana tylko nierównością traktowania przez ustawodawcę i musi dotyczyć jakiejś wolności lub prawa konstytucyjnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 czerwca 2009 r., sygn. SK 5/09, OTK ZU Nr 6/A/2009, poz. 84).

Z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej I wynika, że Skarżąca zarzut niezgodności art. 70 § 6 O.p. z art. 32 ust. 1 Konstytucji wiąże z naruszeniem przez kwestionowaną regulację art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Tym samym art. 32 ust. 1 Konstytucji jest dopuszczalnym wzorcem kontroli w niniejszej sprawie.

W odniesieniu do wzorca z art. 31 ust. 3 Konstytucji, ze sformułowanej w tym przepisie zasady proporcjonalności wyprowadza się trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy: 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana, 2) nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków (celów), 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami, względnie niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli (proporcjonalność *sensu stricto*) [*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2003 r., sygn. P. 14/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 22]. Naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji może mieć miejsce tylko w sytuacji, w której można w pierwszej kolejności stwierdzić, że w ogóle doszło do ingerencji w gwarantowane w innych przepisach ustawy zasadniczej wolności lub prawa człowieka i obywatela (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33).

Przystępując do oceny zasadności zarzutów dotyczących art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., zauważyć należy, że przepis ten wprowadza wyjątek od, przewidzianej w art. 70 § 1 O.p., zasady

przedawnienia zobowiązania podatkowego po upływie określonego czasu. Zgodnie z art. 70 § 1 O.p., zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Przepis art. 70 § 6 O.p., w zaskarżonym brzmieniu, wyłącza w ogóle przedawnienie zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką, niezależnie do jakiegokolwiek upływu czasu. W świetle tegoż przepisu, upływ 5-letniego okresu, w jakim przedawniają się zobowiązania podatkowe, nie prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, jeżeli dla jego zabezpieczenia ustanowiona została hipoteka (w aktualnym stanie prawnym także zastaw skarbowy). Jednak po upływie terminu, który w innych przypadkach powodowałby przedawnienie zobowiązania podatkowego, może ono być egzekwowane tylko z przedmiotu tej hipoteki. Dobrowolne wykonanie takich zobowiązań nie jest obwarowane żadnymi ograniczeniami. Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 26 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 2070/11 (LEX nr 1218765), *[i]nterpretowanie przepisu art. 70 § 6 o.p. wbrew jego literalnemu brzmieniu, w oparciu o reguły celowościowe, jest niedopuszczalne. Przyjętego znaczenia omawianego przepisu nie zmienia zastrzeżenie in fine, że po upływie terminu przedawnienia zobowiązanie może być dochodzone tylko z przedmiotu zabezpieczenia. Upływ terminu przedawnienia dla zobowiązania zabezpieczonego hipoteką przymusową ma jedynie taki skutek, że zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki.*

Upływ terminu przedawnienia w stosunku do zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką przymusową nie uniemożliwia więc wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość tego zobowiązania. Wydając decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, zabezpieczonego uprzednio hipoteką, organ podatkowy nie narusza art. 70 § 1 O.p. Upływ terminu przedawnienia w takim przypadku ogranicza możliwość prowadzenia egzekucji do przedmiotu hipoteki, gdyż

następuje przekształcenie odpowiedzialności osobistej dłużnika w odpowiedzialność rzeczową (*vide* – wyroki WSA: w Lublinie z dnia 11 stycznia 2011 r., sygn. I SA/Lu 317/11, LEX nr 1109636; w Krakowie z dnia 30 marca 2012 r., sygn. I SA/Kr 33/12, LEX nr 1137046 i Łodzi z dnia 12 marca 2013 r., sygn. I SA/Łd 71/13, LEX nr 1303512 oraz wyrok NSA z dnia 17 marca 2010 r., sygn. II FSK 13/10, LEX nr 686523).

Na marginesie zauważyć należy, że, przytaczaną już ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, treść art. 70 § 6 O.p. uległa zmianie z dniem 1 stycznia 2003r. Wyłączenie przedawnienia zobowiązania podatkowego zostało uregulowane w art. 70 § 8 O.p., zgodnie z którym *nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu*. W stosunku do kwestionowanej regulacji, w art. 70 § 8 O.p. rozszerzono zatem wyłączenie przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz skutki upływu terminu przedawnienia na zobowiązania podatkowe zabezpieczone zastawem skarbowym.

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej I wynika, że przytoczona tam argumentacja dotyczy problemu naruszenia przez zaskarżony nią przepis konstytucyjnej zasady równej ochrony prawa własności, polegającego na różnicowaniu tejże ochrony prawnej w zależności od rodzaju składników majątkowych objętych zabezpieczeniem i ich wartości oraz od aktywności organów podatkowych, tj. od tego, czy dokonają one zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia przez zaskarżoną regulację konstytucyjnej zasady równości wskazać należy, iż dla stwierdzenia naruszenia tej zasady przez zaskarżony przepis konieczne jest wykazanie nierównego potraktowania podmiotów podobnych.

Podstawowego znaczenia nabiera więc ustalenie *cechy istotnej*, przesądzającej o uznaniu porównywanych podmiotów za podobne lub odmienne. Dopiero bowiem stwierdzenie, że prawo nie traktuje podmiotów podobnych w sposób podobny (a więc wprowadza różnicowanie), prowadzić może do postawienia pytania, czy takie różnicowanie jest dopuszczalne w świetle zasady równości (*vide* – L. Garlicki, komentarz do art. 32 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom III, pod red. L. Garlickiego, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003 r., str. 7).

W świetle powyższego konieczne jest przede wszystkim ustalenie, czy kwestionowana norma prawna, dekodowana z art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., istotnie prowadzi do niekonstytucyjnego różnicowania sytuacji prawnej podatników, których zobowiązania podatkowe zostały zabezpieczone hipoteką, oraz podatników, w stosunku do których zabezpieczenie takie nie znalazło zastosowania – w kontekście przedawnienia ciężących na nich zobowiązań podatkowych.

Zauważyć należy, że, zgodnie z art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., o zaliczeniu podatników do podmiotów, w stosunku do których wyłączona jest możliwość przedawnienia zobowiązań podatkowych, decyduje zabezpieczenie tego podatku na ich majątku hipoteką (co ma miejsce w sytuacji, gdy istnieje przedmiot, na którym możliwe jest ustanowienie hipoteki).

Forma zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w postaci hipoteki jest zatem cechą relewantną, różnicującą sytuację prawną tej grupy podmiotów od pozostałych podatników, w stosunku do których instytucja wyłączenia przedawnienia zobowiązania podatkowego nie miała zastosowania.

Podkreślić w tym miejscu trzeba, że ustawodawcy przysługuje swoboda określenia cechy relewantnej, według której dokonywane jest różnicowanie sytuacji prawnej poszczególnych adresatów norm prawnych. Przyjmować należy domniemanie, że ustawodawca działa w tej mierze zgodnie z

Konstytucją, a więc sam dobór cech relewantnych, jak i przeprowadzane na ich podstawie klasyfikacje, korzystają z domniemania konstytucyjności (*vide* – L. Garlicki, *op. cit.*, str. 18). Rozumienie zasady równości uwzględniać musi przy tym dziedzinę stosunków, jakich dotyczy regulacja prawna wprowadzająca określone zróżnicowanie. Im słabsza bowiem ranga czy ochrona wolności, prawa lub innej konstytucyjnej wartości *towarzyszącej* dokonywanemu zróżnicowaniu, tym większa swoboda pozostawiona jest ustawodawcy do stosowania takich cech relewantnych, które wprowadzają to zróżnicowanie, *i tym większa winna być gotowość Sądu Konstytucyjnego do akceptowania odmiennego traktowania sytuacji w zasadzie podobnych* (L. Garlicki, *op. cit.*, str. 19). Priorytet przyznawany jest przede wszystkim ochronie praw i wolności osobistych w relacji, np., do kategorii praw ekonomicznych, z którymi w ścisłym funkcjonalnym związku pozostaje zagadnienie obowiązków podatkowych.

Przyjęcie przez ustawodawcę w kwestionowanej regulacji zabezpieczenia hipoteką zobowiązania podatkowego jako cechy relewantnej, według której dokonywane jest zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników, w kontekście zastosowania instytucji przedawnienia ich zobowiązań podatkowych, mieści się w zakresie dopuszczalnej konstytucyjnie swobody regulacyjnej ustawodawcy.

Okoliczność, że przepis art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., istotnie wyłączał możliwość przedawnienia zobowiązania podatkowego jedynie wobec tych podatników, na majątku których zobowiązania te zostały zabezpieczone hipoteką, nie oznacza, że ta grupa podmiotów została potraktowana przez ustawodawcę w sposób dyskryminujący w stosunku do podatników, na majątku których nie zastosowano takiego zabezpieczenia ich zobowiązań podatkowych.

Naruszenia w zaskarżonej regulacji konstytucyjnej zasady równości można byłoby upatrywać w sytuacji, w której prawodawca dokonałby

dyskryminujących dyferencjacji w ramach jednolitej kategorii podmiotów. Wskazana odmienność sytuacji prawnej wymienionych grup podmiotów uzasadnia jednak ich zróżnicowanie, przyjęte w kwestionowanej regulacji. Odmienne podmioty, niewykazujące istotnej, relewantnej cechy wspólnej, mogą być zaś traktowane w różny sposób i nie wiąże się to z naruszeniem zasady równości wobec prawa (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 2003 r., sygn. SK 15/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 103).

Wskazać ponadto należy, że, w świetle regulacji kwestionowanej w skardze I, wszyscy podatnicy, na majątku których dokonano zabezpieczenia zobowiązania podatkowego – a zatem posiadający składniki majątkowe, które mogą być zabezpieczone hipoteką – znajdują się w takiej samej sytuacji prawnopodatkowej, tj. ich zobowiązania nie ulegają przedawnieniu.

W stosunku do wszystkich podatników z tej grupy upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką przymusową ma też taki sam skutek, tj. zobowiązanie podatkowe może być egzekwowane jedynie z przedmiotu hipoteki.

Odnosząc się do kwestii związanej z uzależnieniem zastosowania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego hipoteką na majątku dłużnika – a tym samym wyłączenia przedawnienia tego zobowiązania – od aktywności organów podatkowych zauważyć należy, że z treści kwestionowanej regulacji nie wynika kreowanie możliwości dowolnego stosowania zabezpieczenia przez organy podatkowe. Przepis art. 70 § 6 O.p. nie reguluje kwestii związanych z przesłankami zastosowania przez organy podatkowe zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika. Przesłanki te określone są w, cytowanym uprzednio, art. 33 § 1 O.p., którego nie dotyczą podniesione w skardze konstytucyjnej I zarzuty niezgodności z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa.

Dodać ponadto należy, że organy państwa, w tym organy podatkowe, uprawnione do stosowania zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku

podatnika, związane są zasadą legalizmu, wyrażoną w art. 7 Konstytucji, tj. działają na podstawie i w granicach prawa. Zgodnie z tą zasadą, niedopuszczalne jest założenie, że organy podatkowe będą dopuszczały się działań niezgodnych z przepisami prawa, dokonując bezpodstawnie, w sposób całkowicie dowolny, zabezpieczenia na majątku podatnika w każdym przypadku. Sama potencjalna możliwość naruszenia przez organy państwa przepisu prawa nie jest zaś wystarczającą podstawą do uznania tegoż przepisu za niezgodny z Konstytucją. Podkreślić też należy, że działania organów podatkowych w zakresie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych podlegają kontroli sądowej.

Na marginesie zauważyć należy, że pogląd o zgodności art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., z konstytucyjną zasadą równości wyraził również NSA w powoływanym wyroku z dnia 26 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 2070/11.

Przy ocenie konstytucyjności kwestionowanego w skardze konstytucyjnej I przepisu należy uwzględnić także charakter prawny instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Istotą przedawnienia zobowiązań podatkowych jest wygaśnięcie – z mocy prawa – zobowiązania podatkowego po upływie określonego czasu, chociaż nie zostało ono uregulowane. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powoduje, iż stosunek zobowiązaniowy pomiędzy dłużnikiem i wierzycielem podatkowym przestaje istnieć z mocy prawa. Wraz z upływem terminu przedawnienia stosunek prawny zobowiązania podatkowego wygasa bez względu na to, czy dłużnik się na nie powoła (*vide* – B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski i J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2007*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2007, str. 370). W przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego wierzyciel, chociaż niezadowolony, nie ma już podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Dobrowolne zaś spełnienie przedawnionego zobowiązania przez podatnika prowadzi do

powstania nadpłaty, która podlega zwrotowi. Przedawnienie zobowiązania podatkowego dotyczy nie tylko należności głównej, lecz wszelkich roszczeń pieniężnych wierzyciela podatkowego, a więc także tych, które powstały jako odsetki za zwłokę.

Jak już wskazano, przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek, a ustawodawcy przysługuje swoboda kształtowania systemu podatkowego (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, *op. cit.* i 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*). Mechanizm przedawnienia uregulowany w art. 70 O.p. odnosi się do zobowiązań podatkowych, a zatem do sytuacji, w której wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Powinność świadczenia jest zatem skonkretyzowana i zaktualizowana (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2010 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyrażano konsekwentnie pogląd o braku konstytucyjnego prawa jednostki do przedawnienia, a nawet ekspektatywy takiego prawa. Ponadto wskazywano na brak możliwości wyprowadzenia takiego prawa z art. 2 Konstytucji (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 46; 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120 czy 13 października 2009 r., sygn. P 4/08, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 133). W odniesieniu do przedawnienia w prawie podatkowym wskazywano, że wprowadzenie przedawnienia, jak też określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43).

Na gruncie prawa podatkowego instytucja przedawnienia, aczkolwiek poprzez swoją powszechność stanowi element tej gałęzi prawa, traktowana jest zatem jako element pewnej polityki fiskalnej państwa. W zakresie konstytucyjnych praw i wolności nie mieści się podmiotowe prawo do korzystania z instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych. Skoro ustrojodawca w art. 84 Konstytucji sformułował zasadę powszechności i sprawiedliwości obowiązku podatkowego, z której wynika, iż obywatele mają obowiązek uiszczania podatków nałożonych na nich mocą ustawy – należy uznać, że tenże ustrojodawca nie mógł przyjąć – i to w dodatku domyślnie – założenia, iż wykonanie zobowiązania podatkowego oraz przedawnienie wykonania tego zobowiązania są wartościami równoważnymi.

Obywatel nie ma prawa oczekiwać konstytucyjnej ochrony korzyści, które mogłyby dla niego wynikać z niewywiązywania się z konstytucyjnego obowiązku uiszczania podatków. Dlatego w momencie powstania zobowiązania podatkowego nie można przesądzać, iż przedawnienie nastąpi. Nie można też wykluczać możliwości wyłączenia przedawnienia zobowiązania podatkowego, o ile dotychczas ono nie wygasło, gdyż wynika to z określonej polityki podatkowej państwa, która może ulegać zmianom.

W tym miejscu ponownie należy wskazać, że art. 70 § 6 O.p., w kwestionowanym brzmieniu, dotyczy wyłączenia przedawnienia zobowiązania podatkowego w następstwie zabezpieczenia tegoż zobowiązania hipoteką. Ma zatem zastosowanie w sytuacji, gdy zachodziła uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane przez podatnika (art. 33 § 1 O.p.) i w związku z tym – w celu doprowadzenia do realizacji tego konstytucyjnego obowiązku – dokonano zabezpieczenia tegoż zobowiązania na jego majątku.

Przyjęcie poglądu, zgodnie z którym niedopuszczalne konstytucyjnie jest wyłączenie możliwości przedawnienia zobowiązania podatkowego zabezpieczonego na majątku podatnika przed wydaniem decyzji określającej wysokość tego zobowiązania, w sytuacji gdy istnieje uzasadniona obawa jego

niewykonania przez podatnika, prowadziłyby do aksjologicznie nieuzasadnionych i niezrozumiałych z punktu widzenia państwa prawnego normatywnych konstatacji, jako że w swoisty sposób promowałyby tę grupę podatników, co do których istnieje realna groźba niewywiązania się z ciążących na nich zobowiązań podatkowych. Prowadziłyby też do naruszenia szeregu fundamentalnych wartości, w tym ważnego z punktu widzenia państwa prawnego poczucia sprawiedliwości podatkowej, która ma zarówno wymiar dobra wspólnego, jak i dobra jednostkowego (połączonego z należyтым zabezpieczeniem praw obywatela). Podatnicy uchylający się od ponoszenia ciężarów publicznych naruszają zasadę dobra wspólnego, czyniąc to na koszt pozostałych podatników, płacących podatki. Naruszają też, wspomnianą już, konstytucyjną zasadę powszechności ponoszenia danin publicznych w tym zakresie, w jakim oznacza ona, że wszyscy, na równych zasadach, przyczyniają się do zaspokajania wspólnych potrzeb. W tym kontekście ponownie podkreślić należy, że zachowanie podatnika, polegające na uchylaniu się od płacenia podatku, stanowi naruszenie konstytucyjnego obowiązku, wynikającego z art. 84 i wprowadzonego zgodnie z art. 217 Konstytucji. Żadna z konstytucyjnych zasad nie powinna zaś służyć za podstawę ochrony interesu wynikającego z uchylania się od obowiązku mającego swoje umocowanie w Konstytucji, a takowym jest niewątpliwie interes finansowy podatnika uchylającego się od płacenia podatków. Art. 84 Konstytucji zobowiązuje zaś każdego do posłuszeństwa i podporządkowania się nałożonym na niego ciężarom publicznym (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Kwestionowana w skardze konstytucyjnej I regulacja ma zaś zapewnić wykonanie konstytucyjnego obowiązku podatkowego.

W związku z powyższym, ustawową regulację wyłączającą możliwość przedawnienia zobowiązania podatkowego należy uznać za konstytucyjnie dopuszczalną.

Niezależnie od powyższego, w odniesieniu do instytucji przedawnienia zwrócić wypada uwagę, iż w uzasadnieniu wyroku z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10 (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że *szeroki margines swobody ustawodawcy w zakresie ukształtowania zasad przedawnienia nie jest absolutny. (...). Jakkolwiek przedawnienie nie jest konstytucyjnym prawem podmiotowym jednostki, to jednak w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. Warto jednak zauważyć, iż, uzasadniając ten pogląd, Trybunał wskazał m.in., że upływ czasu wywołuje w prawie podatkowym dwojakiego rodzaju skutki, które nie są bez wpływu na ocenę konstytucyjności przepisów normujących powstawanie i egzekwowanie należności podatkowych. Po pierwsze, jeżeli organy podatkowe w okresie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wykonywały w stosunku do podatnika żadnych czynności ukierunkowanych na kontrolę albo ewentualną egzekucję należności, upływ czasu może zasadnie wzmocnić domniemanie prawidłowości rozliczenia się podatnika ze zobowiązania podatkowego.(...).* Po drugie, długi termin przedawnienia, wyznaczający jednocześnie horyzont czasowy prowadzenia przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej postępowań względem podatników, może rodzić trudności w rzetelnym ich przeprowadzeniu, stając się w rezultacie swoistą pułapką również na uczciwych podatników. Z upływem lat coraz trudniej bowiem udowodnić pochodzenie majątku czy prawidłowość rozliczenia się z podatków.

Przedmiotowy wyrok Trybunału Konstytucyjnego dotyczył przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 7 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.), która to regulacja przewiduje w stosunku do podatników będących osobami fizycznymi, po przedawnieniu zobowiązania podatkowego

wynikłego z tytułu zawarcia umowy pożyczki, ponowne powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego od tej samej czynności cywilnoprawnej według 20-procentowej stawki podatku, z chwilą powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego, na fakt dokonania tej czynności. W wyroku tym Trybunał orzekł o zgodności tej regulacji z Konstytucją, nie dopatrując się m.in. naruszenia zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji.

Również w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81) Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., że *choć nie ma konstytucyjnego prawa do przedawnienia zobowiązania podatkowego, ani nawet ekspektatywy tego prawa, ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie. (...) Choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, to jednak, skoro została wprowadzona do systemu prawnego, musi realizować stawiane jej zadania. (...) stabilizacja stosunków społecznych jest zaś wartością konstytucyjną zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.*

W wyroku tym Trybunał orzekł, iż art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem

terminu wskazanego w art. 70 § 1 O.p., jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Zauważyć jednak wypada, że, uzasadniając zarzut niezgodności z Konstytucją kontrolowanego przepisu, Trybunał wskazał m.in., iż *[n]aruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa nie polega więc na tym, że podatnik nie jest informowany o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe. Co więcej, organy skarbowe w trakcie 5-letniego okresu przedawnienia mają prawo wszcząć i prowadzić postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, co skutkować będzie, zgodnie z zakwestionowanym przepisem, zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jednakże z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik musi zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego. Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie.*

W tym kontekście zauważyć należy, że w niniejszej sprawie Skarżąca nie podniosła zarzutów dotyczących ewentualnego naruszenia przez art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Zaskarżony przepis odnosi się zaś do sytuacji, w której organy podatkowe podjęły czynności mające na celu zabezpieczenie wykonania tego zobowiązania w przyszłości (poprzez doprowadzenie do ich zabezpieczenia hipoteką), przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Podatnik jest informowany o tym, że na jego majątku zostało zabezpieczone hipoteką zobowiązanie podatkowe, a co za tym idzie, wie – jeszcze przed upływem terminu z art. 70 § 1 O.p. dotyczącego tegoż zobowiązania – iż na skutek zabezpieczenia hipoteką zobowiązanie podatkowe nie ulegnie przedawnieniu.

Podatnikowi przysługuje przy tym prawo zaskarżenia decyzji organu podatkowego w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego do sądu administracyjnego.

Z powołanego wcześniej orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika ponadto, że przedawnienie, także w dziedzinie prawa daninowego, nie może być traktowane jako uprawnienie jednostki, które podlega szczególnej ochronie prawnej. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyrażany jest przy tym pogląd, że ustanowiony mechanizm przedawnienia w prawie podatkowym nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po pewnym czasie. Konstytucyjną zasadą jest zaś płacenie podatków, a nie unikanie zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 września 2009 r., sygn. Ts 389/08, OTK ZU nr 5/B/2009, poz. 431 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*).

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest przyjęcie, że art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., jest zgodny z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego