



Poznań, dnia 25 października 2012 r.

**S** sp. z o.o.  
ul.

KRS:

NIP:

Kapitał zakładowy:

**reprezentowana przez:**

**radcę prawnego**

**Tomasza Skoczyńskiego**

**nr wpisu PZ-1941/04**

Skoczyński Wachowiak Strykowski

Kancelaria Prawna sp. k.

ul. Libelta 26/2

61-707 Poznań

**Trybunał Konstytucyjny**

**al. Jana Christiana Szucha 12a**

**00-918 Warszawa**

## **SKARGA KONSTYTUCYJNA**


W imieniu spółki S sp. z o.o. na podstawie udzielonego pełnomocnictwa (zał. nr 1 do niniejszej skargi) wnoszę o stwierdzenie niezgodności art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. (obecnie art. 70 § 8), z art. 64 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483, z późn. zm.).


### **I. Akt normatywny stanowiący przedmiot niniejszej skargi**


Art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, z późn. zm.), zwanej dalej **O.p.**, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. (obecnie art. 70 § 8 O.p.).

wspólnicy: Tomasz Skoczyński, Bartosz Wachowiak, Kosma Strykowski

Dariusz Szymański, Anna Romejko-Borkowska, Barbara Zmierczak-Stawicka, Anna Nowacka, Helena Fic, Piotr Skrzypczak

 Siedziba w Poznaniu  
ul. Libelta 26/2, 61-707 Poznań  
tel. +48 61 85 13 216, fax +48 61 85 25 868  
kancelaria@sws.com.pl

 Biuro w Warszawie  
ul. Nowogrodzka 50 piętro V, 00-695 Warszawa  
tel. +48 22 62 75 035, fax +48 22 62 96 030  
kancelaria\_warszawa@sws.com.pl

 Biuro w Szczecinie  
Pl. Batorego 4/403, 70-207 Szczecin  
tel. +48 91 44 03 232, fax +48 91 44 03 232  
kancelaria\_szczecin@sws.com.pl

**II. Wskazanemu przepisowi zarzucam naruszenie:**

1. art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483, z późn. zm.), zwanej dalej **Konstytucją RP** z uwagi na naruszenie obowiązku zapewnienia równej ochrony prawnej własności i innych praw majątkowych;
2. art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP polegające na nierównym traktowaniu właścicieli w zależności od przedmiotu własności i jego wartości.

**III. Orzeczenia zapadłe w sprawie**

1. decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego z grudnia 2007 r. znak: o zabezpieczeniu przybliżonej kwoty niezapłaconego zobowiązania w podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 rok w wysokości zł oraz kwoty odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu w wysokości zł (zał. nr 3);
2. postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego z stycznia 2008 r. znak: odmawiające przyjęcia gwarancji jako zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy obejmujący okres od 1.01.2001 r. do 31.12.2001 r. (zał. nr 4);
3. decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w P z marca 2008 r. znak: utrzymująca w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego z grudnia 2007 r. znak: (zał. nr 5);
4. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P z sierpnia 2008 r. sygn. akt (zał. nr 6);
5. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z maja 2010 r. sygn. akt (zał. nr 7);
6. decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P z maja 2008 r. znak: określająca zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2001 w wysokości zł (zał. nr 8);
7. decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w P z sierpnia 2008 r. znak: utrzymująca w mocy decyzję Dyrektora Urzędu



Kontroli Skarbowej w P z maja 2008 r. znak:  
(zał. nr 9);

8. wyrok WSA w P z sierpnia 2008 r., sygn. akt oddalający skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P z sierpnia 2008 r. znak: (zał. nr 10);
9. wyrok NSA z czerwca 2012 r., sygn. akt oddalający skargę kasacyjną od wyroku (doręczony pełnomocnikowi Skarżącej z dnia 30 lipca 2012; wyrok wraz z potwierdzeniem odbioru stanowi załącznik nr 11).

#### **IV. Wyczerpanie drogi prawnej**

Przedmiotem zaskarżenia w postępowaniu sądowo-administracyjnej była decyzja określająca S sp. z o.o. zobowiązanie w podatku dochodowym osób prawnych za rok 2001. Ww. przedmiocie zapadł wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia czerwca 2012 r. (sygn. akt ) doręczony w dniu 30 lipca 2012, od którego stosownie do postanowień ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153 poz. 1270 ze zm.) nie przysługuje środek odwoławczy. Tym samym w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym o osób prawnych za rok 2001 doszło do wyczerpania drogi prawnej w rozumieniu art. 46 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.), dalej jako **ustawa o TK**.

#### **V. Opis stanu faktycznego**

##### **V.1. Przebieg postępowania kontrolnego**

Na podstawie postanowienia z listopada 2007 r. Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P , znak: , zostało wszczęte wobec S sp. z o.o. (dalej jako **Spółka** lub **Skarżąca**) postępowanie kontrolne w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (dalej **CIT**) za rok 2001.

W dniu listopada 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P wystąpił do Izby Skarbowej w P – Biuro Wymiany Informacji Podatkowych w K z wnioskiem o udzielenie informacji z administracji podatkowej L dotyczącej faktycznie prowadzonej działalności w roku 2000 i 2001 przez podmiot, którego akcje zostały nabyte przez skarżącą oraz potwierdzenia, że doszło do pobrania zryczałtowanego podatku od dywidendy wypłaconej na rzecz Spółki. Następnie, z uwagi na powyższe, postanowieniem



z dnia      grudnia 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P      na podstawie art. 201 § 1 pkt O.p. zawiesił postępowanie kontrolne wobec Spółki.

## **V.2. Postępowanie zabezpieczające**

W dniu      grudnia 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P wystąpił do Naczelnika      Urzędu Skarbowego w P      (dalej jako **Naczelnik** lub **Organ podatkowy**) z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia na majątku Spółki, który wpłynął do Organu podatkowego w dniu      grudnia 2007 r. Na jego podstawie w dniu      grudnia 2007 r. Naczelnik na podstawie decyzji znak:      dokonał wobec Spółki zabezpieczenia przybliżonej kwoty niezapłaconego zobowiązania w podatku w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 rok w wysokości      zł oraz kwoty odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu w wysokości      zł. Przedmiotowa decyzja została wydana m.in. na podstawie art. 33 § 2, 3 i 5 w zw. z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), oraz 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 z późn. zm.). Zastosowanie znalazły zatem przepisy ordynacji podatkowej według stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2003 roku do 31 sierpnia 2005 r.

Na podstawie decyzji o zabezpieczeniu Naczelnik dokonał:

- zajęcia w dniu      grudnia 2007 r. prawa z rejestracji znaku towarowego nr      ;
- złożenia w dniu      grudnia 2007 r. w Sądzie Rejonowym w P Wydziale Ksiąg Wieczystych wniosku o wpis hipoteki przymusowej kaucyjnej na nieruchomości oznaczonej numerem KW      Hipoteka przymusowa została wpisana do ksiąg wieczystych w dniu      stycznia 2008 r.;
- złożenia w dniu      grudnia 2007 r. w Sądzie Rejonowym w W Wydziale Ksiąg Wieczystych wniosku o wpis hipoteki przymusowej kaucyjnej na nieruchomości oznaczonej numerem KW      Hipoteka przymusowa została wpisana w dniu      stycznia 2008 r.

Po wydaniu decyzji o zabezpieczeniu w dniu      grudnia 2007 r. Naczelnik wezwał Spółkę do przedstawienia dokumentów i informacji dotyczących stanu majątkowego Spółki, w tym m.in. odpisów ksiąg wieczystych wszystkich

nieruchomości, rachunków bankowych, aktualnego wykazu środków trwałych oraz informacji o udziałach lub akcjach w innych spółkach.

### V.3. Przedstawienie gwarancji bankowej przez Spółkę

W dniu        grudnia 2007 r. Spółka złożyła w organie podatkowym I instancji wniosek o przyjęcie zabezpieczenia w formie gwarancji bankowej albo poręczenia banku zamiast form przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Pismem z dnia        grudnia 2007 r. Naczelnik wezwał Spółkę do przedłożenia umowy gwarancji bankowej albo poręczenia banku wskazanych przez Spółkę we wniosku, w celu weryfikacji przez organ spełnienia warunków niezbędnych do skutecznego ustanowienia zabezpieczenia.

Pismem z dnia        stycznia 2008 r. Spółka przedłożyła gwarancję bankową nr        z dnia        stycznia 2008 r. Gwarancja bankowa została wystawiona przez R        S.A. (dalej **Bank**) na rzecz Skarbu Państwa reprezentowanego przez Naczelnika        Urzędu Skarbowego w P        na okres jednego roku, tj. do dnia 31.12.2008 r. Ponadto w złożonym piśmie wskazano, że gdyby zaistniała taka konieczność to przed upływem terminu ważności załączonej gwarancji Spółka przedstawi kolejną gwarancję na nowy okres.

W gwarancji Bank działając na zlecenie Spółki nieodwołalnie i bezwarunkowo zobowiązał się do wypłaty na rzecz Organu podatkowego każdej kwoty do łącznej maksymalnej wysokości        zł po otrzymaniu od Organu podatkowego pierwszego pisemnego żądania wypłaty, zawierającego oświadczenie, że mimo wydania decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P        określającej wysokość zobowiązania w zakresie CIT za 2001 rok, Spółka nie wykonała swoich zobowiązań płatniczych w wyznaczonym terminie.

Postanowieniem z        stycznia 2008 r. znak:        Naczelnik odmówił przyjęcia gwarancji jako zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy obejmujący okres od 1.01.2001 r. do 31.12.2001 r. W uzasadnieniu postanowienia Naczelnik stwierdził, że *„podstawowym celem działania organu podatkowego jest ochrona interesów Skarbu Państwa. [...] przyjęcie gwarancji bankowej w zamian dokonanych uprzednio sposobów zabezpieczenia nie chroniłoby w sposób należyty zobowiązania podatkowego za 2001 r., bowiem tylko zabezpieczenie dokonane w formie hipoteki chroni zobowiązanie podatkowe za rok 2001 przed przedawnieniem. Ponadto przedłożona gwarancja bankowa jest ograniczona czasowo (do dnia 31 grudnia 2008 r.), zatem przyjęcie jej przez tutejszy Urząd*



*skarbowy byłoby działaniem nierozważnym. Postępowanie podatkowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy obejmujący okres od 1.01.2001 r. do 31.12.2001 r., może trwać dłużej niż do 31 grudnia 2008 r., prowadzone jest bowiem przez inny organ (Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej), ponadto wymaga uzyskania informacji od zagranicznej administracji podatkowej, a od ustaleń przezeń dokonanych, przysługuje podatnikowi odwołanie[...]. Oświadczenie Wiceprezesa Zarządu Spółki o przedstawieniu organowi podatkowemu kolejnej gwarancji na nowy okres nie stanowi dla organu dostatecznego zapewnienia, ponieważ gwarancji bankowej w myśl przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, może udzielić jedynie: bank krajowy, oddział banku zagranicznego, oddział instytucji kredytowej w rozumieniu przepisów ustawy Prawo bankowe”.*

#### **V.4. Postępowanie odwoławcze dotyczące decyzji o zabezpieczeniu**

W odwołaniu z dnia            grudnia 2007 r. od decyzji w sprawie zabezpieczenia (znak:            ) Spółka zarzuciła naruszenie art. 33 O.p. polegające na braku wskazania dowodów, z których wynikałoby, że zobowiązanie podatkowe może nie zostać wykonane. Ponadto w uzupełnieniu odwołania z dnia            Spółka zarzuciła naruszenie art. 70 § 1 O.p. z uwagi na wygaśnięcie zobowiązania w zakresie CIT za 2001 poprzez przedawnienie.

Po rozpatrzeniu odwołania Spółki Dyrektor Izby Skarbowej w P            (dalej jako **Dyrektor** lub **Organ odwoławczy**) decyzją z dnia            .03.2008 r. znak:            utrzymał w mocy decyzję Naczelnika o zabezpieczeniu. W uzasadnieniu Dyrektor przedstawił argumentację dotyczącą zasadności dokonania zabezpieczenia. Natomiast zarzut naruszenia przepisów dotyczących przedawnienia został skwitowany stwierdzeniem, że „podnoszony przez stronę fakt ewentualnego przedawnienia się zobowiązań podatkowych będzie przedmiotem badania w momencie wydawania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego”.

#### **V.5. Postępowanie sądowo-administracyjne w sprawie zabezpieczenia**

Wojewódzki sąd administracyjny w P            (dalej jako **WSA**) wyrokiem z            .08.2008 r., sygn. akt            , oddalił skargę Spółki na decyzję Organu odwoławczego w sprawie zabezpieczenia. Dokonując oceny, podniesionych przez Spółkę zarzutów naruszenia art. 33 O.p. WSA wskazał, że „nie ma przy tym wątpliwości, iż to, czy istnieje obawa niewykonania zobowiązania w konkretnym wypadku pozostawiono do uznania właściwego w sprawie organu. Uznanie to nie może oznaczać dowolności działania, lecz

powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych (por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 grudnia 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 788/04, Lex Nr 166916).” Według sądu organy dysponowały wiedzą, która pozwoliła im ocenić, czy istnieje obawa niewykonania zobowiązania. Według WSA wskazywały na to następujące okoliczności:

- rozpoczęcie kontroli w Spółce, które miało miejsce w dniu listopada 2007 r., a z końcem roku upływał termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za rok 2001;
- wstępne ustalenia kontroli, które ujawniły fakt dokonywania przez podatnika czynności, których skutkiem jest unikanie wykonania zobowiązania podatkowego;
- przybliżona wysokość zobowiązania podatkowego wraz z odsetkami;
- dane dotyczące obciążenia hipotecznego Spółki;
- informacja o wpłacie zaliczek na podatek dochodowy za rok 2001.

Skarga kasacyjna Spółki od ww. wyroku została oddalona wyrokiem NSA w Warszawie z maja 2010 r. (sygn. akt ) doręczonym Spółce w dniu 18 czerwca 2010 r. Sąd nie uznał argumentów Spółki w kwestii naruszenia m.in. art. 33 O.p. oraz art. 70 § 1 O.p.

#### **V.6. Przebieg postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w zakresie CIT za 2001 r.**

Organ I instancji, w związku z wnioskiem złożonym w dniu listopada 2007 r., pismem z dnia lutego 2008 r. otrzymał odpowiedź Izby Skarbowej w P – Biuro Wymiany Informacji Podatkowych w K wraz z odpowiedzią administracji podatkowej L. W dniu marca 2008 r. zawiadomiono Spółkę o podjęciu zawieszono postępowania kontrolnego. Postępowanie kontrolne zostało zakończone po doręczeniu protokołu kontroli w dniu kwietnia 2008 r.

Decyzją Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P z dnia maja 2008 r. (znak: ) Spółce zostało określone zobowiązanie podatkowe w zakresie CIT w kwocie zł. W wydanej decyzji organ I instancji stwierdził, że w związku z prowadzonym postępowaniem zabezpieczającym oraz dokonaniem wpisów hipotek przymusowych kaucyjnych na nieruchomościach Spółki zobowiązanie podatkowe w CIT za rok 2001 nie uległo przedawnieniu.

Po rozpatrzeniu odwołania Spółki z dnia czerwca 2008 r. decyzją z sierpnia 2008 r. (znak: ) Dyrektor Izby Skarbowej w P utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. W wydanej decyzji organ odwoławczy potwierdził, że z uwagi na przeprowadzone postępowanie

zabezpieczające oraz dokonanie wpisów hipotek przymusowych kaucyjnych na nieruchomościach Spółki zobowiązanie podatkowe w CIT za rok 2001 nie uległo przedawnieniu.

Zobowiązanie w zakresie CIT za 2001 rok zostało zapłacone w dniu      maja 2009 r. Hipoteka w P      została wykreślona      lutego 2009 r., a hipoteka w W      została wykreślona      czerwca 2009 r.

Skarga Spółki z      września 2008 r. została oddalona przez WSA w P      wyrokiem z      sierpnia 2010 r. (sygn.      ). W uzasadnieniu wyroku sąd uznał za nieuzasadnione zarzuty dotyczące przedawnienia zobowiązania Spółki w zakresie CIT za 2001 r. oraz podzielił stanowisko wyrażone w wyroku NSA z      maja 2010 r. (sygn.      ).

Skarga kasacyjna Spółki została oddalona wyrokiem NSA z      czerwca 2012 r. (doręczonym Spółce w dniu 30 lipca 2012). W wydanym wyroku sąd uznał zarzuty Spółki za nieuzasadnione i podtrzymał wyrażone w wyroku NSA z      maja 2010 r. (sygn.      ) stanowisko odnośnie skuteczności zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych oraz braku ich przedawnienia.

## **VI. Uzasadnienie niezgodności z Konstytucją RP**

### **VI.1. Treść prawa własności oraz dozwolony konstytucyjnie zakres ingerencji w to prawo**

Zgodnie z Konstytucją RP, każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia (art. 64 ust. 1). Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej (art. 64 ust. 2).

W świetle postanowień Konstytucji RP „*prawo własności stanowi jedną z podstaw ładu gospodarczego i warunek efektywnego funkcjonowania gospodarki narodowej*” (za wyrokiem TK z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK 2001, Nr 2, poz. 39). Konstytucja RP nakłada na organy państwowe obowiązek dbania o spójność regulacji dotyczących prawa własności i jego ograniczeń (art. 21 ust. 1 Konstytucji RP). W ten sposób nadaje ochronie prawa własności znaczenie ustrojowe, głównie ze względu na konstytucyjną deklarację, iż własność i inne prawa majątkowe podlegają równej – w sensie podmiotowym – ochronie prawnej. Oznacza to, że „*ochrona prawa własności jest, co wynika z art. 21 konstytucji, powinnością państwa, zarówno w zakresie kształtowania*



*podstawowych instytucji prawnych służących tejże ochronie jak i granic tejże ochrony” (por. wyrok TK z 25 lutego 1999 roku, sygn. K 23/98).*

Prawo własności jest podstawowym i najpełniejszym rodzajem praw majątkowych, inkorporujące najszerszą formę korzystania z rzeczy. Na treść prawa własności składa się: prawo do korzystania z rzeczy, prawo do pobierania pożytków oraz prawo do rozporządzania rzeczą. Wszystkie te uprawnienia składają się na istotę tego prawa. Jeżeli prawo własności doznałoby ograniczenia co do jednej z tych cech, to przestało by spełniać swoją rolę. Takie stanowisko zaprezentował Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 25 września 1999 roku (sygn. akt SK 09/98), stwierdzając, że *„(...) w ramach każdego konkretnego prawa i wolności można wyodrębnić pewne elementy podstawowe (rdzeń, jądro) bez których takie prawo czy wolność w ogóle nie będzie mogła istnieć, oraz pewne elementy dodatkowe (otoczkę), które mogą być ujmowane i modyfikowane w różny sposób bez zniszczenia tożsamości danego prawa czy wolności. (...) Istotę prawa własności wyraża art. 140 kodeksu cywilnego. Przepis ten ujmuje definicję prawa własności w dwóch aspektach: pozytywnym i negatywnym. Przez stronę pozytywną rozumie się uprawnienia, jakie składają się na prawo własności jako prawo podmiotowe, natomiast strona negatywna własności oznacza możliwość wyłączenia przez właściciela ingerencji innych osób w sferę jego prawa. Definicja prawa własności, polegająca na wyczerpującym wyliczeniu uprawnień właściciela, nie jest możliwa. Kodeks cywilny jako uprawnienia podstawowe wymienia uprawnienie do korzystania z rzeczy i do rozporządzania rzeczą. Do atrybutu korzystania z rzeczy tradycyjnie zaliczamy uprawnienia do posiadania rzeczy, do używania rzeczy, do pobierania pożytków i innych przychodów z rzeczy, do dyspozycji faktycznych. Rozporządzanie rzeczą oznacza natomiast możliwość wyzbycia się własności oraz uprawnienie do obciążenia rzeczy. Atrybuty korzystania z rzeczy i rozporządzania rzeczą stanowią tylko zasadniczy trzon prawa własności, nie wyczerpują jego zakresu. Negatywna strona własności oznacza, że inne podmioty prawa nie mają prawa ingerować w sferę uprawnień właściciela. Wyjątkowo tylko dopuszczalne może być wkroczenie innej osoby w sferę uprawnień właściciela”.*

Jednakże prawo własności nie ma charakteru absolutnego (*ius infinitum*) i może podlegać różnego rodzaju ograniczeniom, jednak tylko w wyjątkowych przypadkach i to wskazanych precyzyjnie w ustawie (tak TK w wyroku z dnia 25 maja 1999 sygn. 09/98 ). Ograniczenia prawa własności zakazują określonego działania a tym samym ograniczają swobodę wykonywania przysługującego prawa lub nakazują określone zachowanie. Ograniczenia te mają różny charakter, mogą wynikać z prawa administracyjnego jak i cywilnego. Bez względu jednak na charakter ograniczeń, czy to cywilnoprawny, czy

publicznoprawny jasno wynika, że prawo własności, choć ma szczególnie charakter nie jest prawem absolutnym, doznającym szeregu przeszkód. W ocenie Trybunału „*pojmowanie prawa własności jako prawa absolutnego do rzeczy prowadziłoby w wielu wypadkach do naruszenia praw innych podmiotów. Mogłoby obrócić się także przeciwko samym właścicielom rzeczy. Stąd też sprawa pewnych ograniczeń w korzystaniu z rzeczy własnej zyskała aprobatę w nauce prawa oraz znalazła odzwierciedlenie w przepisach prawa, w tym w przepisach ustawy zasadniczej. 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*”.

Jakkolwiek nie jest możliwe wymienienie i opisanie wszystkich uprawnień przysługujących właścicielowi, to z całą pewnością można stwierdzić, że właśnie atrybut korzystania z rzeczy i rozporządzania nią stanowi trzon tego prawa, które nie może zostać naruszone, nawet na mocy ustawy. „*Rdzeń danego prawa lub wolności (...) winien być wolny od ingerencji prawodawcy nawet w sytuacji, gdy działa on w celu ochrony wartości wskazanych w art. 31 ust. 3 konstytucji. Wskazanie istoty prawa lub wolności powinno uwzględniać przy tym kontekst sytuacji, w której dochodzi do ograniczenia danego uprawnienia. Gdy chodzi o prawa majątkowe objęte zakresem art. 64 konstytucji, naruszenie istoty prawa nastąpiłoby w razie, gdyby wprowadzone ograniczenia dotyczyły podstawowych uprawnień składających się na treść danego prawa i uniemożliwiałyby realizowanie przez to prawo funkcji, jaką ma ono spełniać w porządku prawnym opartym na założeniach wskazanych w art. 20 Konstytucji RP. Oznacza to, że „przesłanki ograniczania prawa własności zawarte w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP nie zawierają w swojej treści wskazania wartości i dóbr, których ochrona przemawia za dopuszczalnością ingerencji w prawa właściciela. Określenie to ogranicza się wyłącznie do wskazania przesłanki formalnej (wymóg ustawy) oraz zakreślenia maksymalnej granicy ingerencji (zakaz naruszania istoty prawa własności). [...] W związku z tym poza kompetencją Trybunału leży ocena celowości i trafności dokonanych rozwiązań a jedynie miarkowanie czy przyjęte instytucje nie naruszają norm i wartości konstytucyjnych. Rola Trybunału szczególnie uwidacznia się w sytuacji gdy podstawą odniesienia jest zwrot niedookreślony czyli właśnie taki z jakim mamy do czynienia w art. 31 ust. 3 (za wyrokiem TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98).*”

## **VI.2. Zasada równego traktowania**

Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wszyscy są wobec prawa równi oraz wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego do naruszenia zasady równości dochodzi w przypadku niedozwolonego (nierównego) potraktowania podmiotów podobnych. Oznacza to, że wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary. Kluczowe znaczenie ma ustalenie „cechy istotnej”, przesądzającej o uznaniu porównywanych podmiotów za podobne lub odmienne. Przy czym ustawodawcy przysługuje swoboda co do określenia cechy, według której dokonywane jest zróżnicowanie sytuacji prawnej poszczególnych adresatów. Wskazuje się również, że z uwagi wyrażony w art. 84 Konstytucji powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków władza ustawodawcza ma daleko idącą swobodę w kształtowaniu prawa daninowego. Stąd też wywodzi się daleko idącą swobodę w ustanawianiu podmiotowych zwolnień od podatków. Następstwem swobody ustawodawcy w kształtowaniu wskazanych elementów prawa daninowego jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Trybunał może ingerować w tę dziedzinę wówczas, gdy unormowania ustawowe godzą w sposób oczywisty w inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne (por. wyrok TK z dnia 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04).

## **VI.3. Zastosowanie art. 70 § 6 O.p. w sprawie Skarżącej i jego moc obowiązująca**

Zgodnie z art. 70 § 1 O.p. zobowiązanie podatkowe przedawniają się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Wyjątek od tej zasady zawiera 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 zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki. W stanie prawnym obowiązującym na dzień wniesienia niniejszej skargi wskazany wyjątek od zasady określonej w art. 70 § 1 O.p. reguluje art. 70 § 8 O.p. Zmiana treści w stosunku do stanu sprzed 31 grudnia 2002 roku zawartego w art. 70 § 6 O.p. polegała na dodaniu, że nie przedawniają się także te zobowiązania, które zostały zabezpieczone zastawem skarbowym.

NSA w Warszawie w uzasadnieniu wyroku z                   maja 2010 r. (sygn. akt                   ) oddalającego skargę kasacyjną Spółki wskazał, że zobowiązanie podatkowe w CIT za 2001 rok nie uległo przedawnieniu ponieważ zastosowanie znalazł 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”*. Natomiast w wyroku z                   czerwca 2012 r. NSA podkreślił, że „stanowisko w zakresie wykładni i zastosowania art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, w zw. art. 29 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, zostało wyrażone już przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z                   maja 2010 r., sygn. akt                   ”.

Z uzasadnienia wyroku NSA z                   wynika, że w kwestii przedawnienia znajdował zastosowanie przepis ordynacji podatkowej (art. 70 § 6) w brzmieniu obowiązującym do końca 2002 roku. Jednocześnie jednak we wskazanym wyroku NSA nie podzielił zarzutu błędnego zastosowania w sprawie art. 33 O.p., gdzie we wcześniejszych etapach postępowania zarówno organy podatkowe, jak i WSA przyjęły, że w sprawie został prawidłowo zastosowany art. 33 O.p. w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. Z tych też względów w sprawie Skarżącej zaistniała sytuacja, gdzie w toku jednego postępowania zastosowanie znalazły jednocześnie przepisy ordynacji podatkowej obowiązujące w różnych stanach prawnych, tj. art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu z przed 31 grudnia 2002 r., a art. 33 O.p. według brzmienia obowiązującego od stycznia 2005 r. Można zatem rozważyć, czy uzasadnienie wyroku NSA odnosiło się do stanu prawnego obowiązującego przed 1 stycznia 2003 r., czy po tej dacie oraz czy zastosowanie w sprawie znajdował art. 70 § 8 o.p., czy powołany art. 70 § 6 O.p.

Mając na uwadze powyższe wątpliwości Skarżąca jako podstawę skargi wskazuje art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu obowiązującym do końca 2002 r., który stanowił podstawę prawomocnego rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie w przedmiocie dokonania zabezpieczenia na majątku Spółki (sygn. akt                   ), a w ślad za tym podstawę rozstrzygnięcia skargi Spółki w zakresie CIT za 2001 rok dokonanego w wyroku z                   czerwca 2012 r. (sygn.                   ).

Jednocześnie Skarżąca podkreśla, iż nie zachodzi przesłanka, o której mowa w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK ponieważ zaskarżana regulacja w swym zasadniczym kształcie wyłączaającym przedawnienie zobowiązań zabezpieczonych hipoteką obowiązuje obecnie w oparciu o postanowienia art. 70 § 8 O.p.

W sytuacji, gdyby pomimo podnoszonych argumentów, Trybunał stwierdziłby podstawy do umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK Skarżąca podnosi, że wydanie orzeczenia w przedmiocie objętym niniejszą skargą jest konieczne dla ochrony jej konstytucyjnych praw w rozumieniu art. 39 ust. 3 ustawy o TK. Po wyczerpaniu drogi prawnej Skarżąca nie dysponuje żadnymi alternatywnymi w stosunku do skargi konstytucyjnej środkami prawnymi, które mogłyby spowodować zmianę jej sytuacji prawnej. Tylko ewentualna eliminacja art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym przed 31 grudnia 2002 r., z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek dla przywrócenia ochrony praw Skarżącej naruszonych poprzez obowiązywanie wskazanego przepisu.

#### **VI.4. Szczegółowe uzasadnienie zarzutu naruszenia art. 64 ust. 2 Konstytucji RP**

Zgodnie z art. 70 § 1 O.p. wszystkie zobowiązania podatkowe przedawniają się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Z chwilą upływu terminu przedawnienia zobowiązanie podatkowe stosownie do art. 59 ust. 1 pkt 9 O.p. wygasa. Po upływie terminu przedawnienia organom podatkowym nie przysługuje prawo do określenia zobowiązania podatkowego. Ponadto okoliczność upływu terminu przedawnienia stanowi podstawę do umorzenia postępowania podatkowego jako bezprzedmiotowego (art. 208 O.p.).

Przepisy określające termin przedawnienia zobowiązania podatkowego określają zakres ochrony praw podatnika, w szczególności własności i innych praw majątkowych, przed władczą ingerencją organów Państwa. Po upływie terminu przedawnienia własność i inne prawa majątkowe podatnika nie mogą zostać uszczuplone w interesie Skarbu Państwa, nawet jeśli z punktu widzenia tego interesu uszczuplenie mogłoby być oceniane jako uzasadnione. Przepisy dotyczące przedawnienia określają zatem równowagę pomiędzy słusznymi interesami Skarbu Państwa, a prawami i obowiązkami podatników.

Zakres ochrony własności i innych praw majątkowych jest modyfikowany postanowieniami art. 70 § 6 O.p. (obecnie art. 70 § 8 O.p.), który stanowi wyjątek od zasady uregulowanej w art. 70 § 1 O.p. Zgodnie ze wskazanym przepisem nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki.



Przepisy O.p. zezwalają organom podatkowym dokonać zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego poprzez ustanowienie zabezpieczenia rzeczowego w postaci hipoteki na nieruchomości i innych praw rzeczowych (art. 34 O.p.), a ponadto obecnie także w postaci zastawu skarbowego na rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych jeżeli wartość poszczególnych rzeczy lub praw wynosi co najmniej 11.300 zł (art. 41 O.p.). W sytuacji zatem, gdy zostanie dokonane zabezpieczenie rzeczowe na majątku podatnika zakres ochrony wynikający z art. 70 § 1 O.p. przestaje podatnikowi przysługiwać w odniesieniu do przedmiotu zabezpieczenia.

Ochrona wynikająca z art. 70 § 1 O.p. zależy od rodzaju własności i innych praw majątkowych, którymi dysponuje podatnik, ich wartości, a ponadto od tego czy organ podatkowy dokonał zabezpieczenia rzeczowego. Przedmioty własności, którymi może dysponować podatnik podzielić można na dwie grupy. Pierwszą stanowią te prawa, które mogą stać się przedmiotem zabezpieczenia rzeczowego. Na podstawie art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu obowiązującym przed 31 grudnia 2002 r. przedmiotem zabezpieczenia mogły być tylko nieruchomości i inne prawa rzeczowe. Dokonanie zabezpieczenia w postaci zastawu skarbowego na rzeczach ruchomych i inne prawach majątkowych wyłączało upływ terminu przedawnienia dopiero na podstawie art. 70 § 8 O.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. Ponadto niezależnie od zmiany obowiązującej od 1 stycznia 2003 r. istnieje druga grupa składników, które w obu stanach prawnych nie mogły stanowić przedmiotu zabezpieczenia wyłączającego upływ terminu przedawnienia. Do grupy tej należą m.in. gotówka w kasie i na rachunkach bankowych, majątek obrotowy (zapasy, towary, produkty i półprodukty). Dodatkowo wskazać należy, że w zależności od wartości składników majątkowych, w stosunku do części składników nie będzie możliwe ustanowienie zastawu skarbowego (wartość składnika poniżej 11.300 zł). Przedstawiona sytuacja wskazuje wyraźnie, że w obu stanach prawnych nie ma prawnej możliwości dokonania zabezpieczenia wyłączającego upływ terminu przedawnienia w przypadku podmiotów dysponujących jedynie majątkiem obrotowym. Ponadto w części przypadków może dojść do sytuacji, gdy wartość zabezpieczonego majątku nie będzie wystarczająca na pokrycie całego zabezpieczonego zobowiązania wówczas 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. Dodatkowo z ochrony art. 70 § 1 O.p. korzystać będą podatnicy, których majątek nie został objęty zabezpieczeniem rzeczowym np. w wyniku opieszałości organów podatkowych.

Stwierdzić zatem należy, że własność i inne prawa majątkowe podatników z uwagi na treść art. 70 § 6 O.p. (obecnie art. 70 § 8 O.p.), nie podlegają równej ochronie prawnej. Mniejszy zakres ochrony przysługuje tym składnikom majątkowym, które posiadają znaczną wartość pozwalającą na pełne zaspokojenie z przedmiotu zabezpieczenia po terminie przedawnienia. Ponadto mniejszy zakres ochrony przysługuje tym składnikom majątkowym, które mogą zostać objęte zabezpieczeniem i faktycznie takie zabezpieczenie zostało ustanowione w przeciwieństwie do majątku obrotowego, któremu przysługuje ochrona w większym zakresie. Z tych też względów art. 70 § 6 O.p. (obecnie art. 70 § 8 O.p.) w zakresie w jakim powoduje, że własność i inne prawa majątkowe podlegają zróżnicowanej ochronie prawnej z punktu widzenia przepisów o przedawnieniu narusza art. 64 ust. 2 Konstytucji RP.

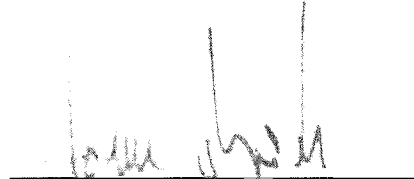
#### **VI.5. Szczegółowe uzasadnienie zarzutu naruszenia art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP**

Ponadto art. 70 § 6 O.p. (obecnie art. 70 § 8 O.p.), w zakresie w jakim ogranicza skutki wynikające z faktu upływu terminu przedawnienia, narusza wymogi dotyczące równego traktowania osób dysponujących własnością i innymi prawami majątkowymi. Wskazany przepis prowadzi bowiem do różnicowania praw podatników w zakresie możliwości skorzystania z dobrodziejstwa przedawnienia zobowiązania podatkowego różnicując je ze względu na stan majątkowy i sposób postępowania władz Państwa przy prowadzeniu postępowania podatkowego (zastosowane lub niezastosowane sposoby zabezpieczenia roszczeń Skarbu Państwa).

W świetle postanowień art. 70 § 6 O.p. (obecnie art. 70 § 8 O.p.) podatników można podzielić na dwie grupy. Pierwszą stanowią podatnicy wobec których zastosowano zabezpieczenie rzeczowe. Drugą grupę natomiast stanowią podatnicy, wobec których nie dokonano zabezpieczenia albo zastosowano zabezpieczenie, ale inne niż rzeczowe (np. weksel z poręczeniem wekslowym banku, poręczenie banku, gwarancja bankowa). Podatnicy ujęci w grupie drugiej mogą skorzystać z ochrony wynikającej z terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ale podatnicy wskazani w grupie pierwszej z ochrony tego rodzaju skorzystać nie mogą. Ponadto podkreślić należy, że rodzaj zabezpieczenia jaki zostanie zastosowany w konkretnym przypadku zależy od woli organu podatkowego, który może według swego uznania przyjąć zabezpieczenie np. w postaci gwarancji bankowej lub dążyć, tak jak to miało miejsce w przypadku Skarżącej, do dokonania tylko i wyłącznie zabezpieczenia rzeczowego w postaci hipoteki przymusowej.

Różnicowanie podatników ze względu na rodzaj posiadanych przez nich składników majątkowych, rodzaj zastosowanego zabezpieczenia, czy sposób postępowania organów władzy publicznej (zastosowanie albo niezastosowanie zabezpieczenia) narusza wynikający z art. 32 ust. 1 w powiązaniu art. 64 ust. 1 Konstytucji RP nakaz równego traktowania właścicieli.

Mając na uwadze przedstawioną argumentację wnoszę jak na wstępie.



Tomasz Skoczyński  
radca prawny  
nr wpisu PZ-1941/04

Załączniki:

1. uwierzytelniony odpis pełnomocnictwa wraz dowodem uiszczenia opłaty skarbowej;
2. odpis z KRS Skarżącej;
3. kopia decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego z grudnia 2007 r. znak: ;
4. kopia postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego z stycznia 2008 r. znak: ;
5. kopia decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w P z marca 2008 r. znak: ;
6. kopia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P z sierpnia 2008 r. sygn. akt ;
7. kopia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z maja 2010 r. sygn. akt ;
8. kopia decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P z maja 2008 r. znak: ;
9. kopia decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w P z sierpnia 2008 r. znak: ;
10. kopia wyroku WSA w P z sierpnia 2008 r., sygn. akt
11. wyrok NSA z czerwca 2012 r., sygn. akt oddalający skargę kasacyjną od wyroku wraz z kopią potwierdzenia odbioru.