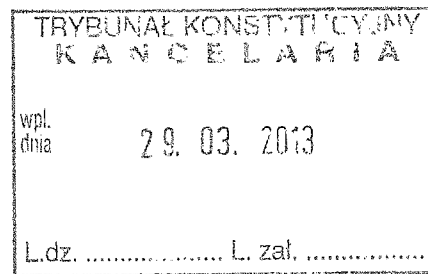




PG VIII TK 76/12

(SK 40/12)



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

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. Nr 137, poz. 926), 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. 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. 33 § 2 pkt 2 w związku z § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), w brzmieniu

nadany ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387), jest zgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

- 2) art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 3) 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 14 września 2010 r. Spółka S Sp. z o.o. z siedzibą w P (dalej: Skarżąca lub Spółka) 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.

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 2001 r. Decyzją z dnia grudnia 2007 r. Naczelnik Pierwszego Wielkopolskiego 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 z 2005 r.) 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.).

W uzasadnieniu decyzji podniesiono m.in., iż w toku postępowania kontrolnego ustalono, że Spółka, wykorzystując tzw. „efekt tarczy podatkowej” (polski podmiot, kupując za znaczną kwotę akcje spółki zagranicznej, z tytułu udziału w zysku tej spółki otrzymał określoną kwotę, którą wykazał jako dywidendę, tj. dochód ze źródeł przychodu położonych za granicą, wolny od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na terytorium

Rzeczypospolitej Polskiej)), zaniżył w 2001 r. przychody podatkowe o kwotę zł.

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.

W uzasadnieniu wyroku WSA w P wskazał m.in., że, w rozpoznawanej przez tenże Sąd w sprawie, organy podatkowe obydwu instancji prawidłowo zastosowały art. 33 O.p. w jego brzmieniu obowiązującym do dnia 31 sierpnia 2005 r. Zgodnie bowiem z art. 19 ustawy zmieniającej z 2005 r., do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych powstałych przed wejściem tejże ustawy w życie, tj. przed 1 września 2005 r., stosuje się przepisy art. 33 § 1 O.p. w brzmieniu dotychczas obowiązującym.

Organy podatkowe obydwu instancji prawidłowo też uznały, że istnieją przesłanki do zabezpieczenia – zgodnie z art. 33 § 1 O.p. – na majątku Spółki, jako podatnika, zobowiązania podatkowego przed terminem jego płatności. Organy te dysponowały wiedzą, która pozwalała im ocenić, że istnieje uzasadniona obawa, iż przyszłe zobowiązanie podatkowe nie zostanie przez Spółkę wykonane. WSA wskazał ponadto, że w rozpoznawanej sprawie nie nastąpiło również naruszenie art. 70 § 1 O.p.

Od wyroku WSA w P Spółka złożyła skargę kasacyjną.

Wyrokiem z dnia maja 2010 r. Naczelny Sąd Administracyjny skargę tę oddalił.

NSA uznał za zasadne stanowisko wyrażone w zaskarżonym wyroku Sądu I instancji, iż nie doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego, zabezpieczonego na majątku Spółki.

NSA stwierdził również brak podstaw do uwzględnienia zarzutu naruszenia przez Sąd I instancji art. 141 § 4 i art. 145 § 1 pkt 3 w zw. z art. 145 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.; dalej: p.p.s.a.). W tym kontekście NSA wskazał, że w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku WSA w P przedstawiono stan sprawy, zarzuty podniesione w skardze oraz podstawę rozstrzygnięcia i wyjaśniono jego motywy, w tym także w odniesieniu do oceny zasadności decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w P z dnia marca 2008 r., utrzymującej w mocy decyzję organu podatkowego I instancji o zabezpieczeniu na majątku Spółki przyszłych zobowiązań podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2001 r., wraz z zaległymi odsetkami.

W skardze konstytucyjnej I Skarżąca zarzuciła naruszenie przez art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., 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, 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 innych prawach majątkowych *wyłączało upływ terminu przedawnienia* dopiero na podstawie art. 70 § 8 O.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.

Skarżąca podniosła, 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 Konstytucji.

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 oraz należności, w stosunku do których nie została wydana decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego, określająca wysokość zobowiązania bądź określająca zwrot podatku. W tym drugim przypadku organy podatkowe mogą dokonać zabezpieczenia zobowiązania przed wydaniem decyzji określającej wysokość 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. 14). Skarżąca w tym kontekście wskazała, że użycie w kwestionowanej regulacji 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. 16). 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 miałoby 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. 20).

Według 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 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.

Skarżąca podniosła ponadto, 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. 23).

Skarżąca zwróciła też uwagę, że instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych, zawarta w art. 70 § 1 O.p., stanowi odzwierciedlenie zasady pewności prawa. Stwierdziła przy tym, że, w przypadku sprawy, na tle której skierowała skargi konstytucyjne, *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. Zdaniem Skarżącej, w efekcie doszło do naruszenia ochrony przysługującej podatnikowi na podstawie art. 70 § 1 O.p. Na tego rodzaju ingerencję nie pozwalają przepisy ustawowe. Skarżąca stwierdziła, że, z tych względów, art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p., umożliwiający ograniczenie prawa własności, został skonstruowany z przekroczeniem wymogów konstytucyjnych przewidzianych w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

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. 24). 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.

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć ponadto należy, że równolegle z postępowaniami podatkowymi i sądownoadministracyjnymi dotyczącymi zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku spółki, prowadzone było postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w CIT za 2001 r. Decyzją Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P z dnia maja 2008 r. (utrzymaną w mocy decyzją z dnia sierpnia 2008 r.) zostało określone zobowiązanie podatkowe Spółki w podatku od osób prawnych za 2001 r. w kwocie zł. Spółka uiściła należną kwotę w dniu maja 2009 r.

Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zasadności zarzutów zawartych w skargach konstytucyjnych, należy odnieść się do kwestii formalnych związanych z dopuszczalnością oraz zakresem ich 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. 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 i 12 stycznia 2010 r., sygn. SK 2/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 1).

W tym kontekście zauważyć należy, że z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej II wynika, że jako przedmiot kontroli wskazany został art. 33 § 2 O.p. w zw. z art. 33 § 1 O.p.

Przepis art. 33 § 2 O.p. stanowi:

Art. 33 (...)

§ 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.*

W cytowanym brzmieniu przepis ten został wprowadzony 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.) i obowiązuje do dnia dzisiejszego.

W sprawie, na tle której została skierowana skarga konstytucyjna II, zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na majątku Skarżącej zostało dokonane przed wydaniem decyzji określającej wysokość tegoż zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r., tj. na podstawie art. 33 § 2 pkt 2 O.p. W sprawie tej nie miały zaś zastosowania przepisy art. 33 § 2 pkt 1 i 3 O.p.

W zakresie dotyczącym zgodności z Konstytucją art. 33 § 2 pkt 1 i 3 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 kontekście zakresu dopuszczalności rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej II zauważyć też należy, że jako wzorzec kontroli został w niej wskazany cały art. 45 Konstytucji, zgodnie z którym *każdy*

ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd (ust. 1), zaś wyłączenie jawności rozprawy może nastąpić ze względu na moralność, bezpieczeństwo państwa i porządek publiczny oraz ze względu na ochronę życia prywatnego stron lub inny ważny interes prywatny. Wyrok ogłaszany jest publicznie (ust. 2).

Zgodnie z art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, skarga konstytucyjna powinna odpowiadać wymaganiom dotyczącym pisma procesowego, a ponadto powinna zawierać: dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (pkt 1), wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób - zdaniem skarżącego - zostały naruszone (pkt 2), a także uzasadnienie skargi, z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego (pkt 3). Do oceny konstytucyjności przepisu konieczne jest przedstawienie argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako wzorce kontroli. Jest to warunek formalny dopuszczalności rozpoznania skargi konstytucyjnej przez Trybunał Konstytucyjny. W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa co do zasady na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2012 r., sygn. Kp 10/09, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 4).

Stwierdzić w tym kontekście należy, że w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej II w ogóle nie odniesiono się do naruszenia, przez kwestionowaną w tejże skardze regulację, wzorca z art. 45 ust. 2 Konstytucji.

Z uwagi na to, że skarga konstytucyjna II w tym zakresie nie spełnia przesłanek formalnych, pozwalających na jej merytoryczne rozpoznanie przez

Trybunał Konstytucyjny, postępowanie w tym przedmiocie również podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

W niniejszej sprawie wątpliwości budzi także, czy, wskazany jako przedmiot kontroli w skardze konstytucyjnej I, przepis art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., determinuje, w sensie normatywnym, treść wyroku NSA z dnia maja 2010 r. w tym jego aspekcie, w którym Skarżąca upatruje naruszenia przysługujących jej konstytucyjnych praw. Innymi słowy, czy istnieje związek pomiędzy regulacją kwestionowaną w skardze I a ostatecznym orzeczeniem, z którym Skarżąca wiąże naruszenie tychże praw.

W tym kontekście zauważyć należy, że w uzasadnieniu powoływanej decyzji Dyrektora Izby Skarbowej z dnia marca 2008 r. wskazano m.in., że kontrola instancyjna decyzji o zabezpieczeniu polega na zbadaniu, czy w momencie wydania takiej decyzji istniały przesłanki do jej wydania, nie zaś, czy przedawni się zobowiązanie podatkowe, które zostanie określone w przyszłości w decyzji wymiarowej. Fakt przedawnienia się zobowiązań podatkowych może być natomiast przedmiotem badania w *momencie wydawania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego Spółki za 2001 r.*

Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji określającej jego wysokość ma charakter autonomiczny i jest względnie niezależne od postępowania kontrolnego i postępowania w sprawie określenia tegoż zobowiązania podatkowego (*vide* – H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa 2011*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2011 r., str. 406).

Niewątpliwie wyrok NSA z dnia maja 2010 r., będący orzeczeniem ostatecznie rozstrzygającym o konstytucyjnych prawach i obowiązkach Skarżącej w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, dotyczy kwestii

zabezpieczenia na Jej majątku niezapłaconego zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r., przed wydaniem przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej decyzji określającej wysokość tego zobowiązania.

Podkreślić jednak należy, że w sprawie, w której wyrok ten został wydany, NSA badał także kwestę przedawnienia zobowiązania podatkowego. Trzeba bowiem zwrócić uwagę, że w uzasadnieniu wyroku NSA stwierdził m.in., iż w rozpatrywanej przez tenże sąd sprawie nie doszło do naruszenia art. 70 § 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., zgodnie którym zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Miał bowiem zastosowanie art. 70 § 6 O.p., a tym samym nie doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego, stanowiącego przedmiot zabezpieczenia. Zgodnie z 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 zobowiązań podatkowych, jest hipoteka przymusowa, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2001 r. Nr 124, poz. 1361 ze zm.). W myśl art. 110 tejże ustawy, hipotekę przymusową można uzyskać 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 art. 110 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, to przepisy art. 34 – 39 O.p., w których uregulowano hipotekę przymusową służącą zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych. Hipoteka przymusowa powstaje na wniosek wierzyciela, dysponującego jednym z aktów organów publicznych stwierdzających istnienie wierzytelności. Decydujące znaczenie ma tytuł prawny wymieniony w art. 110

ustawy o księgach wieczystych i hipotece, którym w rozpoznawanej sprawie było zarządzenie zabezpieczenia. NSA stwierdził, że, zgodnie z art. 70 § 1 O.p., zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych uległoby przedawnieniu z upływem 2007 r. Złożenie przez wierzyciela wniosku o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych i odsetek za zwłokę w dniu grudnia 2007 r., jak też wydanie decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatku na majątku Spółki z dnia grudnia 2007 r., nastąpiło zatem przed upływem okresu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 O.p. Zgodnie zaś z art. 29 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, wpis hipoteki przymusowej ma moc wsteczną od dnia złożenia wniosku o dokonanie wpisu. Z tych względów NSA uznał za niezasadny, podniesiony przez Spółkę w skardze kasacyjnej, zarzut naruszenia w wyroku sądu pierwszej instancji przepisów prawa materialnego poprzez błędną wykładnię art. 70 § 1 O.p. w brzmieniu obowiązującym do końca 2002 r., polegającą na przyjęciu, że nie doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego, stanowiącego przedmiot zabezpieczenia.

W tym kontekście podnieść należy, że zarówno art. 70 § 1 O.p., jak i kwestionowany art. 70 § 6 O.p., odwołują się do terminu "zobowiązanie podatkowe". Przedmiot zabezpieczenia pozostaje zatem tożsamy z przedmiotem przedawnienia. Przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje, że organy skarbowe tracą prawo do decyzyjnego określania wysokości tego zobowiązania, a także prawo do wydawania decyzji o zabezpieczeniu jego wykonania. Nie można w trybie przepisów art. 33 § 1-4 O.p. zabezpieczać wykonania zobowiązań podatkowych, które uległy przedawnieniu. Przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje bowiem ten skutek, że zobowiązanie wygasa (art. 59 § 1 pkt 9 O.p.) i nie podlega już wykonaniu (*vide* – wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 2070/11, LEX nr 1218765).

Zgodnie z art. 70 § 6 O.p., w kwestionowanym brzmieniu, nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką.

W sprawie, na tle której skierowano skargi konstytucyjne, zobowiązanie podatkowe Skarżącej powstało z mocy prawa w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 O.p. Wysokość tego zobowiązania może być określona przez organ podatkowy w innej od zadeklarowanej przez podatnika wysokości dopóty, dopóki zobowiązanie to nie wygaśnie na skutek przedawnienia.

Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego hipoteką na majątku Spółki nastąpiło przed końcem 2007 r. Z tych względów, zgodnie z art. 70 § 6 O.p., zobowiązanie podatkowe nie uległo przedawnieniu w wyniku upływu 5-letniego terminu, o którym mowa w art. 70 § 1 O.p. Nie wystąpił więc skutek określony w art. 59 § 1 pkt 9 O.p., czyli wygaśnięcie zobowiązania wskutek przedawnienia.

Zastosowanie przepisu art. 70 § 6 O.p. w sprawie Skarżącej było zatem konsekwencją wcześniejszego dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na Jej majątku i kształtowało bezpośrednio sytuację prawną Skarżącej w sprawie, na tle której skierowała Ona skargę konstytucyjną I.

W związku z tym zasadne wydaje się uznanie, że przepis ten stanowił podstawę orzeczenia ostatecznie rozstrzygającego o konstytucyjnych prawach i obowiązkach Skarżącej w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji i może być przedmiotem kontroli przez Trybunał Konstytucyjny w trybie rozpoznania skargi konstytucyjnej.

Niezależnie od powyższego, konieczne wydaje się precyzyjne określenie przepisów będących przedmiotem kontroli konstytucyjnej w niniejszej sprawie.

Zgodnie z zasadą *tempus regit actum*, miarodajną także dla spraw podatkowych, sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, 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, w związku z którą zostały skierowane skargi konstytucyjne, decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w P o zabezpieczeniu na majątku Spółki 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. Dotyczy zaś zabezpieczenia na majątku podatnika zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r.

Wskazany w skardze konstytucyjnej I, jako przedmiot kontroli, przepis art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r. stanowił:

Art. 70 (...)

§ 6. Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki.

W tym brzmieniu przepis ten został wprowadzony w tekście pierwotnym ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926).

Na podstawie 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), które weszła w życie z dniem 1 stycznia 2003 r., nadano nowe brzmienie art. 70 O.p.

W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., zgodnie z art. 70 § 8 O.p., *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.*

Przepis art. 20 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw stanowił przy tym:

Art. 20. § 1. Do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy ustawy zmienianej w art. 1 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. Jeżeli dotychczasowe przepisy określają korzystniejsze dla podatnika, płatnika lub inkasenta zasady i terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych, stosuje się przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

W świetle przedstawionych regulacji prawnych oraz stanu faktycznego sprawy, na tle której zostały skierowane skargi konstytucyjne, należy uznać, że przedmiotem kontroli w skardze konstytucyjnej I istotnie jest art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r. – jak to zasadnie wskazała Skarżąca w *petitum* tejże skargi konstytucyjnej.

W odniesieniu do przepisów, wskazanych jako przedmiot kontroli w skardze konstytucyjnej II, zauważyć należy, że, na podstawie art. 19 ustawy zmieniającej z 2005 r., do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie tejże ustawy stosuje się przepisy art. 33 § 1, art. 33b pkt 2 i art. 33c O.p., w brzmieniu obowiązującym przed tymże dniem.

Jak przyjął WSA w P w powoływanym uzasadnieniu wyroku z dnia sierpnia 2008 r., *powyższe oznacza, iż w sprawie mają zastosowanie przepisy w brzmieniu sprzed nowelizacji, a nie obowiązujące wcześniej, np. w roku 2001. Gdyby ustawodawca chciał, aby w sprawach z zakresu zabezpieczeń zobowiązań podatkowych stosować przepisy, które obowiązywały w innym okresie, to w przepisach przejściowych dałby temu wyraz wprost.*

W sprawie, na tle której sformułowano skargi konstytucyjne, miał zatem zastosowanie przepis art. 33 § 1 O.p. w brzmieniu nadanym powołaną uprzednio ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, który stanowił:

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.

W cytowanym brzmieniu art. 33 § 1 O.p. obowiązywał od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r. Został zmieniony ustawą zmieniającą z 2005 r., z dniem 1 września 2005 r., otrzymując brzmienie:

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 trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 29 § 2 stosuje się odpowiednio.

W *petitum* skargi konstytucyjnej II art. 33 § 1 O.p. został wskazany jako przepis pozostający w związku z art. 33 § 2 tejże ustawy. Przepis art. 33 § 2 O.p. pozwala na dokonanie zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Odwołuje się zatem do przepisu art. 33 § 1 O.p., określającego przesłanki zastosowania zabezpieczenia zobowiązań podatkowych. Jest to odesłanie do konkretnej wersji tegoż przepisu. Jak już wskazano, w sprawie, na tle której skierowano skargę konstytucyjną II, chodzi o art. 33 § 1 O.p. w brzmieniu obowiązującym przed 31 sierpnia 2005 r.

Jeśli chodzi o art. 33 § 2 pkt 2 O.p., jak już wcześniej wskazano, od dnia 1 stycznia 2003 r. obowiązuje on w brzmieniu nadanym mu ustawą z dnia 12

września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

W świetle powyższego, w niniejszej sprawie za przedmiot kontroli należy uznać art. 33 § 2 pkt 2 w zw. z § 1 O.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

W przedmiotowej sprawie jako wzorce kontroli zostały wskazane: *art. 64 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji (petitum skargi konstytucyjnej I)* oraz *art. 45, art. 64 ust. 3 w zw. z art. art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji (petitum skargi konstytucyjnej II)*.

Art. 64 ust. 1 Konstytucji 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).

Z art. 64 ust. 2 Konstytucji wynika, iż ochrona prawna własności, innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia ma być 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*, tom III, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003 r., 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).

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 64 ust. 3 Konstytucji, to przepis ten stanowi, że własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. W normie tej zawarty jest bezwzględny zakaz naruszania istoty prawa własności, tj. wprowadzania takiej regulacji prawnej, która – nie znosząc prawa własności – w praktyce uniemożliwiałaby korzystanie z niego (*vide* – B. Banaszak, *Prawo Konstytucyjne*, Warszawa 2008, Wydawnictwo CH. Beck, str. 470-471 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2000 r., sygn. K. 14/99, OTK ZU Nr 2/2000, poz. 61). Art. 64 ust. 3 Konstytucji stanowi jednoznaczną i wyraźną konstytucyjną podstawę dla wprowadzania ograniczeń prawa własności.

Naruszenie istoty prawa majątkowego chronionego w art. 64 Konstytucji występuje wtedy, gdy wprowadzone ograniczenia dotyczą podstawowych uprawnień składających się na treść określonego prawa i uniemożliwiają realizację przez to prawo funkcji, którą ma ono pełnić w porządku prawnym, opartym na założeniach wskazanych w przepisach ustrojowych ustawy zasadniczej lub w ogóle uniemożliwią korzystanie z tego prawa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 25 maja 1999 r., sygn. SK 9/98, OTK ZU nr 4/1999,

poz. 78; 11 maja 2010 r., sygn. SK 50/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 34 oraz 5 maja 2011 r., sygn. P 110/08, OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 31).

Odrębne unormowanie problematyki ograniczania własności, poprzez wskazanie w art. 64 ust. 3 Konstytucji przesłanek dopuszczających tego rodzaju działania, nie oznacza wyłączenia zastosowania w odniesieniu do tego prawa generalnej zasady wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zawarte w art. 64 ust. 3 Konstytucji określenie przesłanek ograniczania prawa własności nie zawiera 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 zakreslenia maksymalnej granicy ingerencji (w postaci zakazu naruszania istoty prawa własności). Tym samym, potraktowanie art. 64 ust. 3 jedynie jako przepisu szczególnego, wyłączającego ogólną zasadę proklamowaną w art. 31 ust. 3 Konstytucji, prowadziłoby do zbyt daleko idących następstw, polegających na zrelatywizowaniu ochrony prawnej, zagwarantowanej prawu własności przez Konstytucję. Analiza treści obydwu klauzul określających przesłanki ograniczania praw (w tym prawa własności) wskazuje, że w przypadku prawa własności to właśnie art. 31 ust. 3 powinien spełniać rolę podstawową, natomiast art. 64 ust. 3 traktować należy wyłącznie jako konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności wprowadzania ograniczeń tego prawa.

Ocena konstytucyjnej dopuszczalności ustawowego ograniczania prawa własności (i innych praw majątkowych) musi więc uwzględniać wymagania przewidziane w art. 64 ust. 3, jak i opierać się na skonfrontowaniu danej regulacji z przesłankami konstruującymi ogólną zasadę wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 stycznia 1998 r., sygn. P. 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2 oraz 10 lipca 2012 r., sygn. P 15/12, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 77).

W kontekście art. 64 Konstytucji, w niniejszej sprawie wskazane jest rozważenie, czy przepis ten jest adekwatnym wzorcem kontroli wobec

kwestionowanych w obydwu skargach konstytucyjnych przepisów, będących przepisami 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 co ograniczeniem własności podlegającym

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 Konstytucji, gwarantujące określone prawa i wolności, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą.

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: 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 listopada

1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 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 i 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153).

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, ale stanowi podstawę utrzymania roszczenia majątkowego w stosunku do podatnika.

Jeśli chodzi o art. 33 § 2 pkt 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, regulacja ta niewątpliwie ingeruje w prawo własności podatnika. Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego hipoteką ogranicza bowiem uprawnienia podatnika wynikające z prawa własności, w odniesieniu do przedmiotu objętego hipoteką.

Wydaje się zatem, że zaskarżone obydwo ma skargami konstytucyjnymi regulacje mogą być oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników, w kontekście konstytucyjnie gwarantowanego prawa własności.

Z tych względów należy uznać, że art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji w odniesieniu do 70 § 6 O.p., zaś art. 64 ust. 3 konstytucji w odniesieniu do 33 § 2 pkt 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, 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. Ustalenie, 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 przekonywających 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).

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 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.

Zgodnie z art. 45 ust. 1 Konstytucji, *każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, bezstronny i niezawisły sąd*. Jest to jedno z podstawowych praw podmiotowych jednostek i jedna z fundamentalnych gwarancji praworządności w demokratycznym państwie prawa.

Prawo do sądu obejmuje: 1) prawo do uruchomienia procedury sądowej, 2) prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności – sprawiedliwego, rzetelnego postępowania sądowego, 3) prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia sprawy przez sąd w rozsądnym terminie, 4) prawo do odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawy (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 czerwca 1998 r., sygn. K. 28/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 50; 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108 czy 12 lipca 2011 r., sygn. K 26/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 54).

Na zasadę sprawiedliwości proceduralnej składają się w szczególności wymagania dotyczące: 1) możliwości bycia wysłuchanym, 2) ujawniania w sposób czytelny motywów rozstrzygnięcia, co ma zapobiegać jego dowolności i arbitralności, 3) zapewnienia uczestnikowi postępowania

przewidywalności jego przebiegu, 4) umożliwienia wszechstronnego zbadania okoliczności sprawy przez sąd.

Istota sprawiedliwości proceduralnej zawiera się w zapewnieniu stronom możliwości korzystania z praw i gwarancji procesowych oraz zagwarantowaniu rzetelnego i merytorycznego rozpatrzenia sprawy. Minimalne wymogi w zakresie rzetelnej procedury wyznacza z jednej strony nakaz podmiotowego, a nie przedmiotowego traktowania uczestników postępowania, z drugiej zaś – zakaz arbitralnego działania sądu. Zasada sprawiedliwości proceduralnej ma charakter uniwersalny, dotyczy wszystkich etapów i rodzajów postępowania (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 marca 2005 r., sygn. SK 26/02, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29; 30 maja 2007 r., sygn. SK 68/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 53 oraz 12 lipca 2011 r., sygn. SK 49/08, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 55). Zasada ta nie ma charakteru absolutnego. Jej realizacja może być ograniczana przez inne wartości (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2006 r., sygn. K 53/05, OTK ZU nr 6/A/2006, poz. 66 i 20 maja 2008 r., sygn. P 18/07, OTK ZU nr 4/A/2008, poz. 61). Konstytucyjna zasada sprawiedliwego postępowania sądowego przewiduje przy tym dostosowanie kryteriów oceny rzetelności badanej procedury do jej funkcji i charakteru prawnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 lipca 2007 r., sygn. SK 1/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 73). *Sprawiedliwość proceduralna nie może być oceniana w kategoriach abstrakcyjnych, niezależnie od kategorii spraw, które są przedmiotem rozpoznania sądowego, konfiguracji podmiotowych, znaczenia poszczególnych kategorii praw dla ochrony interesów jednostki itd. Ustawodawca zachowuje w tym zakresie dość znaczne pole swobody, które umożliwia kształtowanie procedur sądowych z uwzględnieniem tych zróżnicowanych czynników i zarazem w sposób stanowiący próbę wyważenia interesów pozostających w pewnym konflikcie* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 lipca 2008 r., sygn. SK 40/07, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 101). Nierzetelne procedury sądowe,

nawet jeśli nie muszą prowadzić wprost do faktycznego zawieszenia obowiązywania konstytucyjnego prawa do sądu, a pośrednio do unicestwienia innych praw i wolności konstytucyjnych, których ochronę gwarantuje prawo do sądu, to jednak przez naruszenie zaufania, jakie ma wytwarzać rzetelna procedura sądowa, muszą budzić zastrzeżenia. Sprawiedliwość proceduralna należy bowiem do istoty konstytucyjnego prawa do sądu. Prawo do sądu bez zachowania rzetelności postępowania byłoby prawem fasadowym (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 stycznia 2006 r., sygn. SK 30/05, OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 2).

Z prawa wyrażonego w art. 45 ust. 1 Konstytucji wynikać winna materialna i rzeczywista możliwość poszukiwania ochrony w danej sprawie, a nie tylko formalna dostępność drogi sądowej. Prawo do sądu nie może być bowiem rozumiane jedynie formalnie, jako dostępność drogi sądowej w ogóle, ale także materialnie, jako możliwość prawnie skutecznej ochrony praw na drodze sądowej. Ochronę taką gwarantuje tylko takie ukształtowanie warunków realizacji tego prawa, które nie prowadzi do – pozbawionego należytego uzasadnienia – ograniczenia możliwości merytorycznego zbadania przez sąd zarzutów formułowanych przez skarżącego. Ograniczenie takie stoi w opozycji do, wynikającej jednoznacznie z art. 45 ust. 1 Konstytucji, woli ustrojodawcy, aby prawem do sądu objąć możliwie najszerszy zakres spraw. Prawo do sądu powinno mieć więc charakter rzeczywisty i efektywny. Nie może być postrzegane jedynie jako uprawnienie do samego przedstawienia sprawy sądowi (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2005 r., sygn. SK 27/03, OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 8; 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120 czy 25 czerwca 2012 r., sygn. K 9/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 66).

Ustawa zasadnicza wprowadza domniemanie drogi sądowej. Nie oznacza to jednak, że wszelkie ograniczenia sądowej ochrony interesów jednostki są niedopuszczalne. Muszą one jednak spełniać warunki określone

w art. 31 ust. 3 Konstytucji, a co za tym idzie – mogą zostać ustanowione tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenie prawa do sądu nie może naruszać istoty tego prawa.

Jeśli chodzi o art. 2 Konstytucji, z uzasadnienia skargi konstytucyjnej II wynika, że, w odniesieniu do tego wzorca, zarzut dotyczący kwestionowanej regulacji związany jest z naruszeniem nakazu określoności przepisów prawa, wynikającego z zasady przyzwoitej legislacji.

O zasadzie przyzwoitej legislacji mówi się jako o *systemie ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, jak należy dokonywać zmian w państwie prawnym* (K. Działocha, T. Balasiński, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, Przegląd Legislacyjny z 2006 r., nr 3, str. 6). Do owych dyrektyw należą zwłaszcza: zakaz działania prawa wstecz, nakaz dochowania odpowiedniej „*vacatio legis*”, nakaz ochrony praw nabytych, nakaz określoności przepisów prawa.

Zasada określoności przepisów prawa wymaga, aby były one formułowane w sposób precyzyjny, jasny, komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 października 2001 r., sygn. K. 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138 oraz 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 8). Dziedziną, w której nakaz określoności wymaga

szczególnego zaakcentowania, jest dziedziną prawa daninowego. Nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 10 listopada 1998 r., sygn. K. 39/97, OTK ZU nr 6/1998, poz. 99; 13 lutego 2001 r., sygn. K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30 i 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). W wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji, ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90 i 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71).

Zasady poprawnej legislacji obejmują również podstawowy, z punktu widzenia procesu prawotwórczego, etap formułowania celów, które mają zostać osiągnięte przez ustanowienie określonej normy prawnej. Stanowi to podstawę oceny, czy sformułowane ostatecznie przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wysławianą normę oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13). Ważnym elementem zasady poprawnej legislacji jest przestrzeganie wymogów spójności logicznej i aksjologicznej systemu prawnego. Z tego względu, poprawność legislacyjna to także stanowienie przepisów prawa w sposób logiczny i konsekwentny, z poszanowaniem zasad ogólnosystemowych oraz z zachowaniem należytych aksjologicznych standardów (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18; 23 października 2007 r., sygn. P 28/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 106 i 15 listopada 2010 r., sygn. P 32/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 100). Składową przyzwoitej legislacji jest również racjonalność stanowionego prawa. Legislacja nieracjonalna nie może być w demokratycznym państwie prawnym uznana za *przyzwoitą*, choćby nawet spełniała wszelkie formalne kryteria poprawności (*vide* – wyrok

Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 maja 2005 r., sygn. P 6/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 50).

W odniesieniu do wzorca z art. 31 ust. 3 Konstytucji należy podkreślić, że 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).

Jak już wskazano, z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej II wynika, że zarzut naruszenia przez kwestionowaną tam regulację art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Skarżąca wiąże z naruszeniem art. 64 ust. 3 Konstytucji, który kreuje podmiotowe prawo obywateli do ochrony własności. Przepisy art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji zostały powołane jako pozostające w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji, jako wzorcem podstawowym. Tym samym, art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji mogą być uznane w niniejszej sprawie za dopuszczalne wzorce kontroli w postępowaniu wszczętym na skutek skargi konstytucyjnej.

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 powoływanego już w niniejszym stanowisku wyroku z dnia 26 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 2070/11, *[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 i w Krakowie – z dnia 30 marca 2012 r., sygn. I SA/Kr 33/12, LEX nr 1137046 oraz wyrok NSA z dnia 17 marca 2010 r., sygn. II FSK 13/10, LEX nr 686523).

Na marginesie zauważyć należy, że, powołaną już ustawą z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, dotychczasowa treść art. 70 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. 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, znajdują się w takiej samej sytuacji prawnopodatkowej, tj. ich zobowiązania nie ulegają przedawnieniu.

W stosunku do wszystkich podatników z tej grupy wpływ 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 art. 33 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, czy wręcz *na wyrost* (jak to ujęła Skarżąca w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej I, str. 16). Sama potencjalna możliwość naruszenia przez organy państwa przepisów prawa nie jest zaś wystarczającą podstawą do uznania tego przepisu za niekonstytucyjny. Podkreślić też należy, że działania organów podatkowych w zakresie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych podlegają kontroli sądowej (kwestia ta zostanie omówiona w dalszej części niniejszego stanowiska).

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 art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., należy uwzględnić również charakter prawny instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Istotą tej instytucji 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 2011 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; 13 października 2009 r., sygn. P 4/08, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 133 czy 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120). W odniesieniu do przedawnienia w prawie podatkowym wskazywano, że samo 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, *op. cit.*).

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 zachodzi 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 majątku owego podatnika. Kwestia przesłanek zastosowania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego hipoteką zostanie omówiona w dalszej części niniejszego stanowiska.

Przyjęcie poglądu, zgodnie z którym niedopuszczalne konstytucyjnie jest wyłączenie możliwości przedawnienia zobowiązania podatkowego,

zabezpieczonego na majątku podatnika przed upływem terminu jego płatności, w sytuacji, gdy istnieje uzasadniona obawa niewykonania tegoż zobowiązania 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 ustawowo 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 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, że 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, że, uzasadniając ten pogląd, Trybunał wskazał m.in., iż *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 wzmacniać 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 związku 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 kwestionowanego unormowania z Konstytucją.

W tym kontekście zauważyć należy, że w niniejszej sprawie Skarżąca nie podniosła zarzutów dotyczących ewentualnego naruszenia przez 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Zaskarżony przepis odnosi się zaś do sytuacji, w której nie nastąpiło jeszcze przedawnienie zobowiązania podatkowego, a organy podatkowe podjęły czynności mające na celu zabezpieczenie wykonania tego zobowiązania w przyszłości.

Z powołanego wcześniej orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika przy tym, 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 bowiem płacenie podatków, a nie unikanie zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7

września 2009 r., sygn. Ts 389, 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 powyższego 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.

Kwestionowana w skardze konstytucyjnej II regulacja dotyczy zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika w sytuacji, gdy nie ma jeszcze podstaw prawnych do wszczęcia egzekucji. Jest to zabezpieczenie, do którego dochodzi w trybie postępowania jurysdykcyjnego (zabezpieczenie przedwymiarowe, jurysdykcyjne). Ma ono charakter pomocniczy i komplementarny dla postępowania egzekucyjnego.

Art. 33 O.p. ustala warunki oraz tryb działań organów podatkowych zmierzających do zapewnienia skuteczności przyszłej egzekucji zobowiązań podatkowych.

Przepis art. 33 § 1 O.p., w kwestionowanym brzmieniu, uprawnia organy podatkowe do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku dłużnika przed terminem płatności podatku.

Termin płatności podatku, czyli jego wymagalności, jest terminem, w którym dłużnik podatkowy powinien spełnić świadczenie podatkowe, a wierzyciel podatkowy ma prawo żądania zapłaty podatku wynikającego z treści stosunku zobowiązaniowego. Terminy płatności zostały w przepisach prawa podatkowego określone dwojako. Jest to termin 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, albo, jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek (tzw. samowymiar), jest to ostatni dzień, w którym wpłata powinna nastąpić.

Zgodnie z art. 33 § 1 O.p., w kwestionowanym brzmieniu, podstawową przesłanką zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika

jest uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego. Pozostałe przesłanki wymienione w tym przepisie, tj. nieuiszczanie przez podatnika wymagalnych zobowiązań publicznoprawnych i dokonywanie przez niego czynności skutkujących utratą prawa własności do majątku, mają charakter przykładowo wybranych, najbardziej typowych okoliczności, których zaistnienie świadczy o tym, że zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że ustawodawca dopuszcza również wystąpienie innych przesłanek uzasadniających takie zabezpieczenie, które ustalane są w procesie wykładni i stosowania prawa. Nie ma zatem przeszkód, aby organ podatkowy orzekający o zabezpieczeniu wskazał na inne okoliczności uzasadniające obawę niewykonania przez podatnika zobowiązania podatkowego (*vide* – R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2011 r., str. 235, 236). Organy podatkowe mogą za pomocą wszelkich argumentów, popartych ustalonymi w sprawie okolicznościami, wykazywać, że istnieje groźba niewykonania zobowiązania podatkowego w przyszłości, uzasadniająca sięgnięcie do instytucji zabezpieczenia. Chodzi o działania podatnika lub sytuacje z nim związane, które wpływają na stan majątkowy podatnika w kontekście wykonania przewidywanych zobowiązań podatkowych i możliwości przeprowadzenia skutecznej egzekucji (*vide* – wyroki: NSA w Gdańsku z dnia 31 stycznia 2003 r., sygn. I SA/Gd 496/00, POP 2004/3/56; NSA z dnia 2 sierpnia 2011 r., sygn. I FSK 1230/10, LEX nr 1068121 i 6 marca 2012 r., sygn. I FSK 594/11, LEX nr 1144932; WSA w Gdańsku z dnia 21 grudnia 2012 r., sygn. I SA/Gd 1010/11, LEX nr 1110749 oraz B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, str. 290; H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa 2011*, pod. red. H. Dzwonkowskiego, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2011 r., str. 403).

Art. 33 § 2 pkt 2 O.p. pozwala na zabezpieczenie zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego w tym trybie może być dokonane po wszczęciu postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, jeżeli w ich trakcie organ podatkowy stwierdzi, że istnieje uzasadniona obawa co do wykonania zobowiązania podatkowego. Dotyczy to więc sytuacji, w której organy podatkowe (kontroli skarbowej) podejmują działania prowadzące do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego przed upływem terminu przedawnienia tegoż zobowiązania. W tym zakresie art. 33 § 2 pkt 2 O.p. odwołuje się do przesłanek określonych w § 1 tegoż artykułu.

Organem właściwym do wydania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku podatnika jest organ podatkowy (R. Mastalski, *op. cit.*, str. 238).

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej II wynika, że problem niezgodności z Konstytucją art. 33 § 2 pkt 2 w zw. z § 1 O.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, związany jest z, wynikającym z tej regulacji, nadmiernym zakresem swobody organów podatkowych w stosowaniu zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika.

Jeśli chodzi o zarzut naruszenia art. 45 ust. 1 Konstytucji, uzasadnienie skargi konstytucyjnej wskazuje, że naruszenie to wynikać ma z przyjętej konstrukcji kwestionowanej regulacji oraz sposobu określenia w niej przesłanek zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika, w szczególności zaś posłużenia się przez ustawodawcę *klauzulą generalną* w postaci *uzasadnionej obawy* niewykonania przyszłego zobowiązania podatkowego – co prowadzi do pozostawienia uznaniu organów podatkowych

oceny, czy obawa niewykonania zobowiązania podatkowego jest uzasadniona, oraz ograniczenia czy też wręcz wyłączenia w tym zakresie kognicji sądów administracyjnych, kontrolujących rozstrzygnięcia organów podatkowych w przedmiocie zabezpieczenia.

Zauważyć w związku z tym należy, że decyzja o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku podatnika nie zastępuje decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzja zabezpieczająca uprawdopodobnia jedynie wysokość zobowiązania podatkowego. Nie rozstrzyga sprawy podatkowej co do istoty, gdyż nie przesądza treści przyszłej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzje o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego mają charakter tymczasowy i – co ponownie należy podkreślić – akcesoryjny.

Samo wydanie decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego ma charakter uznaniowy. Organ podatkowy poddaje ocenie istnienie ustawowych przesłanek zabezpieczenia oraz odnosi kwotę zobowiązania do sytuacji finansowej podatnika. Te działania mogą (nie muszą) uprawdopodobnić nieściągalność zobowiązania podatkowego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 grudnia 2005 r., sygn. SK 68/03, OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 138).

W kontekście uznaniowego charakteru decyzji zabezpieczającej, zauważyć należy, że w literaturze podnosi się, iż uznanie administracyjne jest szczególną formą upoważnienia organu administracji państwowej do określonego zachowania się – działania lub zaniechania – polegającego na przyznaniu temu organowi możliwości dokonania wyboru spośród dwóch lub więcej dopuszczalnych przez ustawę rozwiązań. Wskazuje się przy tym, że zagadnienie uznania administracyjnego pozostaje w bliskim związku z zagadnieniem pojęć niedookreślonych, zaś rozgraniczenie uznania administracyjnego od stosowania pojęć niedookreślonych napotyka trudności. W przypadku uznania administracyjnego, jak i zastosowania pojęć

nieokreślonych, nieprecyzyjnych chodzi o pewną swobodę. Jest to jednak swoboda innego rodzaju (*vide* – Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Wydawnictwo prawnicze PWN, Warszawa 1999 r., str. 304 i nast. oraz powołana tam literatura). W literaturze prezentowany jest także pogląd, że zastosowanie pojęć niedookreślonych daje organom administracji możliwość zastosowania uznania, tj. *uznanie administracyjne zachodzi nie tylko w wypadku, gdy prawo nie daje żadnej odpowiedzi na pytanie, jak należy sprawę załatwić, ale również wtedy, gdy określa wprawdzie, w jakich wypadkach i jak należy sprawę załatwić, ale wyraża to, używając pojęć ogólnikowych, nieokreślonych* (E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz – teksty – wzory i formularze*, tom IV, Warszawa 1970 r., str. 309, cyt. za Z. Janowicz, *op. cit.*, str. 309). Podnosi się również, że ustalenie znaczenia pojęć niedookreślonych następuje w odniesieniu do konkretnej sprawy w procesie wykładni prawa, a uznanie pojawia się dopiero w ostatniej fazie jego stosowania, gdy prawodawca dopuszcza wybór przez organ konsekwencji prawnych (co jest zwane *luzem decyzyjnym*). Uznanie dotyczy przyszłości. Przedmiotem jego nie jest ani ustalenie znaczenia tekstu prawnego, ani ocena występujących faktów, lecz określenie skutku prawnego (*vide* – B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2011 r., str. 425 i powołana tam literatura).

Wydaje się, że w przypadku decyzji o zabezpieczeniu, wydanej na podstawie art. 33 § 2 pkt 2 w zw. z § 1 O.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, uznanie administracyjne związane jest z użyciem w tej regulacji pojęć o charakterze ogólnym.

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyroku z dnia 20 grudnia 2005 r., sygn. SK 68/03, *uznanie administracyjne nie oznacza dowolności, a decyzje na nim oparte podlegają kontroli instancyjnej i sądowej*.

W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowana jest jednolita linia orzecznicza, zgodnie z którą przyjmuje się, że, w sytuacji przewidzianej w art. 33 § 2 pkt 2 w zw. z § 1 O.p., decyzja o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego może być wydana jedynie wówczas, gdy organ podatkowy dysponuje dowodami, że zobowiązanie może nie zostać wykonane. Decyzja ta musi być oparta na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych świadczących o tym, że w danej sprawie istnieje uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego ciążącego na podatniku. Ocena, czy przesłanka ta zaistniała w konkretnym przypadku, pozostawiona została do uznania właściwego organu podatkowego. Uznanie to nie może oznaczać dowolności działania, lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych oraz w sposób czytelny dla podatnika uprawdopodobnione w uzasadnieniu decyzji. Przyjęcie, że wystąpiła uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, musi zostać wykazane w postępowaniu podatkowym przez podanie konkretnych, rzeczywistych faktów. Obawa ta musi być uzasadniona, a więc opierać się na faktach, a nie przypuszczeniach organu podatkowego (*vide* – wyroki: NSA w Szczecinie – z dnia 28 lutego 2002 r., sygn. SA/Sz 1979/00, LEX nr 81522; WSA w Warszawie – z dnia 16 grudnia 2004 r., sygn. III SA/Wa 788/04, LEX nr 166916; WSA w Poznaniu – z dnia 8 lutego 2007 r., sygn. I SA/Po 1358/06, Baza orzecznictwa sądów administracyjnych www.nsa.gov.pl; WSA we Wrocławiu – z dnia 27 marca 2008 r., sygn. I SA/Wr 1487/07, LEX nr 467990; WSA w P – z dnia sierpnia 2008 r., sygn. , LEX nr ; WSA w Łodzi – z dnia 12 lutego 2009 r., sygn. I SA/Łd 1341/08, LEX nr 534986; WSA w Warszawie – z dnia 20 maja 2009 r., sygn. III SA/Wa 388/09, LEX nr 534578; WSA w Szczecinie – z dnia 9 czerwca 2009 r., sygn. I SA/Sz 726/08, LEX nr 561605; NSA – z dnia 19 listopada 2009 r., sygn. I FSK 1383/08, LEX nr 785839; WSA w Krakowie – z dnia 2 marca 2010 r., sygn. sygn. I SA/Kr 75/10, LEX nr 598166; WSA w Gdańsku – z dnia 21 grudnia

2011 r., sygn. I SA/Gd 1011/11, LEX nr 1110749; NSA – z dnia 6 marca 2012 r., sygn. I FSK 594/11, LEX nr 1144932). W orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjmuje się też, że brak wykazania istnienia uzasadnionej obawy, iż zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, uniemożliwia zastosowanie zabezpieczenia tegoż zobowiązania majątku podatnika. Instytucja ta nie znajduje zatem automatycznego zastosowania w każdym postępowaniu, w którym organy podatkowe (organy kontroli skarbowej) przewidują zwiększoną wysokość zobowiązania podatkowego w stosunku do zadeklarowanej przez podatnika. Nie może też stanowić wystarczającej podstawy do zastosowania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego sama przewidywana wysokość tego zobowiązania, o ile nie zostanie wykazane, że w zestawieniu z sytuacją majątkową strony zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego także w ramach postępowania egzekucyjnego. Okoliczności uzasadniające zastosowanie takiego zabezpieczenia nie stanowi również sam fakt wszczęcia postępowania kontrolnego ani nawet wysoka kwota przewidywanej zaległości podatkowej. Ciężar wykazania okoliczności uzasadniających zastosowanie zabezpieczenia spoczywa na organie podatkowym prowadzącym postępowanie w przedmiocie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. To organ podatkowy jest zobowiązany do zgromadzenia dowodów potwierdzających uzasadnioną obawę, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Podatnik, chcący nie dopuścić do ustanowienia zabezpieczenia, nie jest obciążony powinnością wykazania, iż obawa niewykonania zobowiązania podatkowego nie zachodzi, czy też nie jest uzasadniona, a więc okoliczności, która miałaby doprowadzić do odstąpienia od zabezpieczenia (*vide* – wyroki WSA: w Poznaniu – z dnia 8 lutego 2007 r., sygn. I SA/Po, LEX nr 946213; w Łodzi – z dnia 12 lutego 2009 r., sygn. I SA/Łd 1341/08, LEX nr 534986 i w Bydgoszczy – z dnia 26 maja 2009 r., sygn. I SA/Bd 232/09, LEX nr 546742).

W świetle zaskarżonej regulacji oraz przyjętego przez sądy administracyjne sposobu jej interpretacji, brak jest podstaw do przyjęcia, że organom podatkowym przysługuje dowolność w podejmowaniu decyzji o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych na majątku podatnika.

Podatnikowi przysługuje prawo złożenia do sądu administracyjnego skargi na decyzję w przedmiocie zabezpieczenia na jego majątku zobowiązania podatkowego.

Niezasadny jest zarzut, że konstrukcja zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, przewidziana w regulacji kwestionowanej w skardze konstytucyjnej II, ogranicza kognicję sądów administracyjnych w stopniu naruszającym konstytucyjnie gwarantowane prawo do sądu.

W tym kontekście podnieść należy, że postępowanie zabezpieczające jest postępowaniem szczególnym, którego podstawowym celem jest ochrona przyszłych interesów wierzyciela podatkowego. Obawa, o której mowa w art. 33 § 1 O.p., musi być realna i w dużym stopniu prawdopodobna, zawsze jednak w kontekście przyszłych możliwości zaspokojenia wierzytelności podatkowych. Instytucja zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika ma więc charakter szczególny. Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 10 czerwca 2010 r., sygn. I GSK 397/10 (LEX nr 10681210, *instytucja ta i decyzje wydane w tym przedmiocie nie muszą spełniać takich wymagań, jak decyzje podatkowe, nakładające zobowiązanie podatkowe. W przypadku decyzji zabezpieczających wystarczy obawa, że ewentualne zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane.*

Wiąże się to ze zróżnicowanym charakterem przesłanek warunkujących możliwość sięgnięcia do instytucji zabezpieczenia. Z jednej strony bowiem nawiązują one do sytuacji już istniejącej, w postaci stanu obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Z drugiej natomiast do sytuacji z przyszłości, tj. groźby niewykonania zobowiązania podatkowego. Nie ulega przy tym wątpliwości, że uzasadniona obawa musi istnieć już w chwili

rozstrzygania w przedmiocie zabezpieczenia, jednak obawa ta odnoszona jest zarazem do zdarzenia, które jeszcze nie nastąpiło.

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 19 listopada 2009 r., sygn. I FSK 1383/08 (LEX nr 785839), *ten stan rzeczy sprawia, że rozważanej kwestii niepodobna rozpatrywać w kontekście tradycyjnie pojmowanych dowodów. Trudno bowiem wskazać, jakie okoliczności uzasadniałyby w sposób pewny (to zaś jest istotą dowodu), istnienie takiej obawy. Jeśli z kolei zważyć, że problem "wykonania" bądź "niewykonania" zobowiązania podatkowego jest materią dotyczącą rzeczywistości mającej się dopiero ziścić w przyszłości, to niepodobna oczekiwać dowodu na to, że nie zostanie ono wykonane. W odniesieniu do przyszłości zawsze bowiem przedmiotem rozważań jest pewien stan hipotetyczny, co sprawia, że ocenie (a także wykazywaniu argumentów mających wskazywać na rzecz tej oceny), podlegać może tylko możliwość ziszczenia się tego stanu. Warto zwrócić uwagę, że pogląd ten został wyrażony w kontekście tego, za pomocą jakich okoliczności wykazywać można (należy) istnienie uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 33 § 1 O.p. W cytowanym wyroku NSA uznał w tym przedmiocie, że organy podatkowe mogą za pomocą wszelkich argumentów, popartych ustalonymi w sprawie okolicznościami, wykazywać, że istnieje groźba niewykonania zobowiązania podatkowego w przyszłości uzasadniająca sięgnięcie do instytucji zabezpieczenia. Z wyroku tego wynika, że wskazane zróżnicowanie przesłanek zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika nie wyłącza kontroli sądów w zakresie oceny legalności wydania przez organy podatkowe decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku podatnika.*

Zauważyć ponadto należy, że, w sprawach decyzji opartych o treść przepisów art. 33 § 1-4 O.p., będą miały zastosowanie przepisy Działu IV O.p. *Postępowanie podatkowe*. Dotyczy to w szczególności postępowania dowodowego (*vide* – wyrok NSA z dnia 21 lipca 2007 r., sygn.

I FSK 1069/05, LEX nr 293195). W związku z tym organ podatkowy obowiązany jest zgromadzić dowody potwierdzające istnienie uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego oraz wyczerpująco je rozpatrzyć, stosownie do przepisu art. 187 § 1 O.p. W uzasadnieniu decyzji o zabezpieczeniu organ podatkowy obowiązany jest zaś przedstawić w sposób jednoznaczny przyczyny, dla których ustanawia zabezpieczenie, ze wskazaniem dowodów uprawdopodobniających istnienie uzasadnionej obawy przesądzającej o dokonaniu zabezpieczenia. W przypadku, o którym mowa w art. 33 § 2 pkt 2 O.p., jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, organ podatkowy na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania obowiązany jest określić w decyzji o zabezpieczeniu przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego i kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu (art. 33 § 4 O.p.) oraz uprawdopodobnić, że zobowiązanie podatkowe w określonej w sposób przybliżony wysokości istnieje. Decyzje organów podatkowych o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych na majątku podatnika powinny być więc szczegółowo uzasadnione.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjmuje się, że wymienione obowiązki, nałożone na organy podatkowe w związku z zabezpieczeniem zobowiązań podatkowych na majątku podatnika, powinny zostać zrealizowane w taki sposób, by fakt ziszczenia się przesłanki zawartej w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej oraz wyliczenie przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego mogły podlegać kontroli sądowej (*vide* – wyroki: NSA w Gdańsku – z dnia 19 stycznia 2000 r., sygn. I SA/Gd 1780/99, LEX nr 39784 i WSA w Kielcach – z dnia 19 stycznia 2011 r., sygn. I SA/Ke 598/10, LEX nr 694896). Również w literaturze prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym kontrola sądowa decyzji o zabezpieczeniu obejmuje zarówno istnienie przesłanek uzasadniających dokonanie zabezpieczenia, jak i zakres dowodów,

jakimi posłużył się organ, ustanawiając to zabezpieczenie (H. Dzwonkowski, *op. cit.*, str. 406).

Z treści kwestionowanej w skardze konstytucyjnej II regulacji nie wynika zatem, aby wykreowała ona możliwości dowolnego stosowania przez organy podatkowe zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku dłużnika i równocześnie prowadziła do wyłączenia w tym zakresie kontroli sądowej nad działaniami tychże organów. Nie ma również podstaw do przyjęcia, że organy stosujące zaskarżone przepisy wydobły z nich treści, które prowadzą do naruszenia konstytucyjnie gwarantowanego prawa do sądu.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, że sądy administracyjne kontrolują działalność organów administracji publicznej – przede wszystkim – pod względem zgodności z prawem, co oznacza ocenę zaskarżonego rozstrzygnięcia administracyjnego zarówno pod względem jego zgodności z prawem materialnym, jak i przepisami o postępowaniu administracyjnym (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 września 2006 r., sygn. SK 63/05, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 108).

Specyfika kognicji sądów administracyjnych powoduje, że kontrola sądowa nie obejmuje pełnej merytorycznej kontroli celowości rozstrzygnięć organów administracji publicznej. Dotyczy to także kontroli decyzji organów podatkowych w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, wydanych w trybie kwestionowanych przez Skarżącą przepisów.

Kwestia poddania decyzji organów podatkowych w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych kognicji sądów administracyjnych nie jest jednak przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie. Samo zaś ograniczenie kognicji sądów administracyjnych do rozpatrywania spraw pod kątem legalności wydanych decyzji administracyjnych nie stanowi naruszenia konstytucyjnego prawa do sądu. W sprawach administracyjnych konstytucyjne prawo do sądu realizowane jest przez sądownictwo administracyjne. Skoro art. 184 Konstytucji stwierdza, że Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne

sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej, to ustawy określające zakres tej kontroli mają charakter dopełniający treść art. 184, w ten sposób, aby zapewniona była realizacja prawa do sądu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 stycznia 2003 r., sygn. SK 27/02, OTK ZU nr 1/A/2003, poz. 2).

W związku z powyższym należy przyjąć, że art. 33 § 2 pkt 2 w zw. z § 1 O.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, jest zgodny z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

W odniesieniu do zarzutu naruszenia, przez regulację kwestionowaną w skardze konstytucyjnej II, wzorca z art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2 również podnoszona jest argumentacja dotycząca nadmiernego zakresu swobody organów podatkowych, stosujących zabezpieczenie przyszłych zobowiązań podatkowych na majątku podatnika. W kontekście tego wzorca, przyczyna niezgodnej z Konstytucją ingerencji w prawo własności wynikać ma ze sformułowania w zaskarżonej regulacji podstaw do ingerencji w prawo własności w sposób niejasny, nieprecyzyjny i dopuszczający dowolność interpretacji.

W związku z tym zauważyć należy, że niezgodność określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadniona wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, tj. gdy: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł wykładni tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się

rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, *dla stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza jednak tylko wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie faktu występowania niejasności lub rozbieżności interpretacyjnych. Nie w każdym przypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają bowiem tak daleko idącą ingerencję w system prawny, jaką jest wyeliminowanie z niego tego przepisu w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. (...) niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednolitości w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter «kwalifikowany», przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo - jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej – takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa. Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednolitego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania. Przesłanką stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu jest przy tym tylko takie uchybienie rudymentalnym kanonom techniki prawodawczej, ujmowanym*

w postaci zasad przyzwoitej legislacji, które powoduje dowolność albo brak możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji. Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa (w tym w szczególności prawa daninowego) [*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*].

Nieprawidłowa legislacja może przy tym zadecydować o uznaniu naruszenia art. 2 Konstytucji tylko wyjątkowo, a mianowicie wtedy, gdy nieprawidłowości techniki legislacyjnej prowadzą do negatywnych skutków materialnoprawnych, zwłaszcza – godzą w interesy adresatów norm prawnych, czy też – ze względu na niedającą się usunąć dwuznaczność przepisów – mogą spowodować zróżnicowanie sytuacji prawnej adresatów (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 maja 2004 r., sygn. P 2/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 39 i 9 października 2006 r., sygn. K 12/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 120).

Użyte w art. 33 § 1 O.p. pojęcie *uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego* ma niewątpliwie charakter ogólny i nie zawiera zamkniętego katalogu okoliczności wskazujących na zaistnienie tej przesłanki zastosowania zabezpieczenia majątkowego.

Jednak każdy akt prawny (czy konkretny przepis prawny) zawiera pojęcia o mniejszym lub większym stopniu niedookreśloności. Nieostrość czy niedookreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego i uczynieniu go wrażliwym na zachodzące w rzeczywistości stany faktyczne,

a przez to przyczyniać się może do pełniejszego wyrażenia w trakcie stosowania prawa wartości, które wynikają z zasady państwa prawnego. Można nawet sformułować tezę, iż nadmierna kazuistyka w konkretnych sytuacjach prowadzić może do deformacji idei państwa prawnego. Przyjęcie przy tym poglądu, że niezgodna z zasadami prawidłowej legislacji jest norma prawna, przy której stosowaniu w praktyce występują wątpliwości interpretacyjne, prowadziłyby do niezrozumiałej kazuistyki obowiązującego prawa ze wszelkimi ujemnymi tego konsekwencjami oraz do utożsamiania pojęcia *przepis prawny* z pojęciem *norma prawna* (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71).

Wydaje się przy tym, że, z uwagi na rozległy zakres stanów faktycznych, które mogą powodować stan uzasadnionej obawy niewykonania w przyszłości zobowiązania podatkowego, niezwykle trudne, o ile nie wręcz niemożliwe, byłoby precyzyjne, wyczerpujące określenie wszystkich okoliczności, których zaistnienie dawałoby podstawy do uznania zaistnienia tej przesłanki zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika. Jak stwierdził WSA w Gdańsku w powoływanym wyroku z dnia 21 grudnia 2012 r., sygn. I SA/Gd 1011/11, *pojęcia uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, z uwagi na jego rozległy zakres ustawodawca nie zdefiniował.*

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 7 maja 2002 r., sygn. SK 20/00, *[i]m bardziej niedookreślone są przesłanki podjęcia decyzji, tym bardziej szczegółowe, pełne i przekonujące musi być uzasadnienie powodów przyjęcia przez organ stosujący prawo danego rozumienia określonego pojęcia.(...) Organ stosujący prawo jest zobowiązany do udowodnienia poprawności przyjętego przez siebie rozumienia danego pojęcia i przedstawienia argumentów przemawiających za przyjęciem określonego sposobu rozumowania. Poprawność rozumowania organu stosującego prawo podlega pełnej kontroli, zarówno w postępowaniu instancyjnym (zasadność*

i legalność), jak i w zakresie kontroli legalności w postępowaniu sądowoadministracyjnym (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 29).

W świetle wskazanej w niniejszym stanowisku linii orzeczniczej sądów administracyjnych, pojęcie *uzasadniona obawa* niewykonania zobowiązania podatkowego z art. 33 § 1 O.p. nie budzi istotnych wątpliwości interpretacyjnych. Pojęcie to jest bez problemów stosowane przez sądy administracyjne, które wykładają je z uwzględnieniem interesów podatników – w sposób dyscyplinujący organy podatkowe do rzetelnego działania. Brak jest zatem podstaw do przyjęcia, że wymieniona przesłanka zastosowania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika została sformułowana w sposób nieprecyzyjny, niejasny i niekomunikatywny w takim stopniu, że narusza to zasadę prawidłowej legislacji wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

Pozostałe przesłanki zastosowania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed wydaniem decyzji określającej wysokość tego zobowiązania zostały określone w kwestionowanej regulacji w sposób precyzyjny i jasny. Z treści art. 33 § 2 pkt 2 O.p. wynika jednoznacznie, że może to nastąpić jedynie w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Reasumując, kwestionowana regulacja spełnia konstytucyjne wymogi dotyczące określoności przepisów prawnych i nie narusza zasady przyzwoitej legislacji. Tym samym nie można uznać, że w następstwie niedookreślenia przesłanek zastosowania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, dochodzi do nadmiernej i nieuzasadnionej ingerencji w prawo własności podatnika.

Norma zawarta w art. 33 § 2 pkt 2w zw. z § 1 O.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja

podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, nie narusza również ograniczeń wynikających z art. 64 ust. 3 oraz jest zgodna z zasadą proporcjonalności sformułowaną w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Jest to regulacja ustawowa, która ma na celu zabezpieczenie realizacji obowiązków podatkowych, których ponoszenie jest powszechnym obowiązkiem uregulowanym w art. 84 Konstytucji. Ten przepis Konstytucji jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji – korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki. Art. 84 Konstytucji potwierdza zasadę, iż nakładanie ciężarów publicznych przez państwo zobowiązuje do posłuszeństwa w tym zakresie. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r., *...art. 84 wskazuje, iż podatki są zaliczane do ciężarów o konstytucyjnej genezie (płacenie podatków jako powszechny obowiązek wobec państwa ...). (...) wyraża zasadę „długu konstytucyjnego”, tak, jak szczegółowo ujęte przepisy odnoszące się do wolności i praw jednostki uwidaczniają aspekt „wierzycielski” wobec jednostek poddanych władztwu państwowemu* (sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Kwestionowana regulacja służy realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej wprowadzonej przez art. 84 Konstytucji. Zasada ta polega na kształtowaniu podatków zgodnie z zasadą powszechności i równości. Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe (E. Fojcik – Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, str. 389). W znaczeniu przedmiotowym wymieniona zasada polega na

objęciu podatkiem wszystkich zdarzeń faktycznych i prawnych, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy.

Kwestionowana regulacja służy też interesowi publicznemu. Funkcją odpowiednio ukształtowanego systemu podatkowego jest bowiem zapewnienie państwu dochodów umożliwiających ponoszenie zakładanych wydatków. Państwo ma w związku z tym nie tylko prawo, lecz wręcz obowiązek wprowadzania rozwiązań zapewniających realizację konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych w postaci podatków. W tym kontekście podkreślić należy, że art. 84 Konstytucji nakłada też na ustawodawcę wymóg wprowadzenia adekwatnych do potrzeb gwarancji instytucjonalnych, zapewniających organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 kwietnia 2000 r., sygn. K. 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86 i 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*). Państwo powinno wprowadzić takie gwarancje zarówno na etapie postępowań zabezpieczających zapłatę należności, jak i na etapie postępowań egzekucyjnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126).

Wprowadzając regulację umożliwiającą zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed wydaniem decyzji określającej wysokość tegoż zobowiązania, ustawodawca zachował proporcje między efektami jej wprowadzenia a ciężarami wynikającymi z niej dla obywateli. Po raz kolejny podkreślić trzeba, że służy ona zagwarantowaniu środków finansowych na zaspokojenie należności podatkowych w sytuacji, gdy istnieje uzasadniona obawa niewywiązania się przez podatnika z zobowiązania podatkowego. Pierwotnym celem opodatkowania jest wszak uzyskiwanie środków pieniężnych niezbędnych dla pokrycia potrzeb publicznych (cel fiskalny). Opodatkowanie ma zatem służyć w pierwszej kolejności zapewnieniu wpływów do budżetu, które, odpowiednio wydatkowane, służyć mają dobru

wspólnemu. Polityka podatkowa ma zapewnić należyty stan finansów publicznych i równowagę budżetową.

Równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej. Wynika to z całokształtu regulacji zawartych w rozdziale X Konstytucji, zwłaszcza zaś w art. 216 oraz art. 220 Konstytucji, ale także z art. 1 ustawy zasadniczej, który stanowi, że Rzeczpospolita jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. Odwołanie się do dobra wspólnego obywateli, związanego z prawidłowym kształtowaniem stanu finansów publicznych państwa, ma istotny wpływ na ocenę kwestionowanej regulacji. Podkreślić bowiem należy, że system podatkowy, obok funkcji fiskalnej lub z motywami fiskalnymi (stanowią one treść zasadniczej większości norm prawnopodatkowych), spełnia także funkcje społeczne oraz socjalne. Jak wskazywał Trybunał Konstytucyjny, *[z]adanie parlamentu polega (...) na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników* (*vide* – orzeczenie z dnia 12 stycznia 1995 r., sygn. K. 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, str. 27). Pozwala to z kolei na realizację zasady solidarności współpartnerów społecznych, o której mowa w art. 20 Konstytucji. Zasada ta, na tle art. 1 Konstytucji, oznacza m.in., że wszyscy obywatele, w stopniu odpowiednim do swoich możliwości, zobowiązani są do poświęcenia pewnych interesów własnych dla dobra wspólnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4).

Kwestionowana w skardze konstytucyjnej II regulacja ukształtowana jest też w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonego celu, tj. zapewnienie realizacji obowiązku podatkowego.

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest przyjęcie, że art. 33 § 2 pkt 2 w zw. z § 1 O.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września

2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, jest zgodny z art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2 i w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Z tych wszystkich względów, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Robert Hernand
Zastępcą Prokuratora Generalnego