



Poznań, 18 września 2013 roku

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

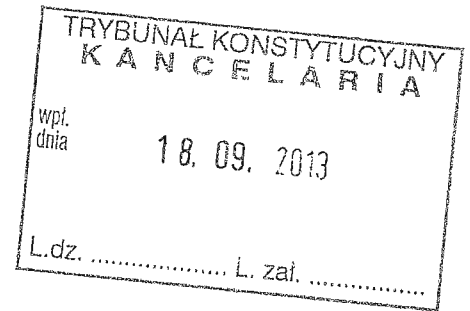
KRS:

NIP:

Kapitał zakładowy: zł

**reprezentowana przez:  
radcę prawnego**

Agnieszka Mieczkowska  
SWS Kancelaria Prawna  
Strykowski Wachowiak sp. k.  
ul. Libelta 26/2  
61-707 Poznań



**Trybunał Konstytucyjny**  
**al. Jana Christiana Szucha 12a**  
**00-918 Warszawa**

sygn. SK 40/12

sygn. SK 23/12 13

### **P i s m o p r o c e s o w e**

W imieniu spółki S Sp. z o.o. (dalej Skarżąca lub Spółka) na podstawie udzielonego pełnomocnictwa (zał. nr 2 do niniejszego pisma) w związku z otrzymanym zawiadomieniem o rozprawie w sprawie skarg konstytucyjnych Spółki z 10 września 2010 r. oraz stanowiskiem Sejmu RP, stanowiskiem Prokuratora Generalnego i informacją Ministra Finansów:

- I) wnoszę o łączne rozpoznanie skarg konstytucyjnych Skarżącej rozpatrywanych pod sygnaturami SK 40/12 i SK 23/13;
- II) przedkładam zbiorczą informację dotyczącą wniosków o zabezpieczenie uzyskaną na podstawie ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2001, Nr 112, poz. 1198 ze zm.) za okres 2006-2010 (w załączniku nr 1 do niniejszego pisma);
- III) uzupełniam stanowisko Skarżącej odnośnie do zarzutów skargi oraz przedmiotu zaskarżenia;

wspólnicy: Kosma Strykowski, Bartosz Wachowiak  
Anna Romejko-Borkowska, Anna Nowacka, Agnieszka Mieczkowska, Jacek Sroczyński



- IV) przedstawiam stanowisko Skarżącej zawierające ustosunkowanie do wniosków i argumentacji przedstawionej przez Sejm RP, Prokuratora Generalnego oraz Ministra Finansów:

### **Uzasadnienie**

I) Skargi z 10 września 2010 r. rozpatrywane pod sygnaturą SK 40/12 zostały wniesione po wyczerpaniu drogi prawnej w sprawie, w której przedmiotem rozstrzygnięcia była kwestia zabezpieczenia zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji określającej przez organ I instancji. Do wyczerpania drogi prawnej w tej sprawie nastąpiło w wyniku wydania wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z [redacted] maja 2010 r. sygn. akt [redacted] (doręczonego pełnomocnikowi Skarżącej w dniu 18 czerwca 2010 r.). Wniesienie skarg Skarżącej miało miejsce w dniu 14 września 2010 r., tj. w czasie gdy przedmiotem rozpatrzenia przez Naczelnego Sądu Administracyjnego była skarga kasacyjna Spółki złożona od wyroku WSA w P [redacted] z [redacted] sierpnia 2010 r. (sygn. akt [redacted]) oddalającą skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P [redacted] z [redacted] sierpnia 2008 r. znak: [redacted] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2001. W sprawie określenia zobowiązania w zakresie CIT za 2001 r. do wyczerpania drogi prawnej doszło z momentem wydania wyrok NSA w dniu [redacted] czerwca 2012 r. (sygn. akt [redacted]). W dniu 26 Spółka złożyła skargi konstytucyjne zawierające zarzuty niezgodności z konstytucją, które są tożsame z zarzutami zawartymi w skargach z 10 września 2010 r. Skargi złożone w dniu 26 października 2012 r. zostały przyjęte do rozpoznania pod sygnaturą SK 23/13.

Z uwagi na fakt, iż zarzuty Skarżącej zawarte w skargach rozpatrywanych pod sygnaturami: SK 40/12 i SK 23/13 są tożsame zasadnym jest ich łączne rozpoznanie. Za łącznym rozpoznaniem nie stoją na przeszkodzie przepisy ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.), dalej jako ustawa o TK. Zgodnie z art. 20 ww. ustawy w sprawach nie uregulowanych w ustawie do postępowania przed Trybunałem stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania cywilnego. Zgodnie zaś z art. 219 k.p.c. sąd może zarządzić połączenie kilku oddzielnych spraw toczących się przed nim w celu ich łącznego rozpoznania lub także rozstrzygnięcia, jeżeli są one ze sobą w związku lub mogły być objęte jednym pozwem. Istnienie związku pomiędzy sprawami rozpatrywanymi pod sygnaturami SK 40/12 i SK 23/13 nie budzi wątpliwości.

II) na podstawie zbiorczej informacji dotyczącej stosowania instytucji zabezpieczenia przez Dyrektorów UKS oraz Naczelników tzw. wyspecjalizowanych urzędów skarbowych stwierdzić można, że:

1) w przypadku wniosków o dokonanie zabezpieczenia kierowanych przez Dyrektorów UKS, dane zbiorcze dotyczące wszystkich wniosków za lata 2006-2010, wskazują na istnienie zwiększonej liczby wniosków o zabezpieczenie składanych w czwartym

kwartale każdego z analizowanych lat. Zauważalna jest prawidłowość, że Dyrektorzy UKS w czwartym kwartale każdego z badanych lat kierują wyraźnie większą liczbę wniosków o zabezpieczenie niż to ma miejsce w przypadku trzech pierwszych kwartałów każdego z badanych lat. Okoliczność ta może potwierdzać przedstawiony w skardze zarzut, iż instytucja zabezpieczenia może być wykorzystywana przez organy podatkowe w celu przez ustawę nie przewidzianym, tj. jako alternatywny środek zmierzający do uniknięcia konsekwencji związanych z upływem terminu przedawnienia (część I zbiorczej informacji);

2) nieliczne są przypadki, w których wnioski Dyrektorów UKS otrzymane przez Naczelników wyspecjalizowanych urzędów skarbowych są rozpatrywane negatywnie, tj. właściwy Naczelnik Urzędu Skarbowego nie znajduje podstaw do dokonania zabezpieczenia (część III zbiorczej informacji). W ocenie Skarżącej potwierdza, to że dokonanie zabezpieczenia zobowiązania podatkowe zależy od „woli” organu ponieważ obowiązująca regulacja nie wyznacza precyzyjnych granic ingerencji w prawa podmiotowe.

Uzyskana informacja dotyczy sytuacji, w której prowadzący dane postępowanie Dyrektor UKS kieruje wniosek do Naczelnika właściwego urzędu. W tych bowiem przypadkach Naczelnik właściwego urzędu skarbowego ocenia zaistnienie przesłanek do dokonania zabezpieczenia uzyskane od innego organu i w efekcie negatywna decyzja odnośnie zabezpieczenia znajduje odzwierciedlenie w prowadzonych rejestrach. Sytuacja taka nie wystąpi w przypadku zabezpieczeń dokonywanych przez Naczelników Urzędów Skarbowych ponieważ w tych przypadkach Naczelnicy rozstrzygają o potrzebie zabezpieczenia w ramach „własnych” postępowań. Uzyskana informacja dotyczy tylko wniosków negatywnie rozpatrzonych przez Naczelników bez powiązania z informacją o ilości wniosków Dyrektorów UKS, które były przedmiotem rozpatrzenia. Uzyskanie tego rodzaju danych wymagałoby uzyskania informacji przetworzonej, a ponadto z uwagi na zróżnicowany sposób ewidencjonowania wniosków o zabezpieczenie w poszczególnych jednostkach zabranie danych byłoby czasochłonne.

III) W skargach z 10 września 2010 r. zostały sformułowane zarzuty niezgodności:

- art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, z późn. zm.), zwanej dalej O.p., z art. 45, art. 64 ust. 3 w powiązaniu z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 w powiązaniu z art. 2 Konstytucji RP
- art. 70 § 6 O.p. (obecnie art. 70 § 8 O.p.) z art. 64 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP.

III.1) W przypadku Spółki decyzja o zabezpieczeniu została wydana przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie w zakresie podatku dochodowego od osób prawych za rok 2001. Podstawą dokonania zabezpieczenia był zatem art. 33 § 2 pkt 2 O.p., na co wskazuje zarówno Sejm jak i Prokurator Generalny. Nie zmienia to jednak faktu, że kompetencja do dokonania zabezpieczenia przez organ podatkowy w toku

postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej przed wydaniem decyzji organu podatkowego wynika ze zdania pierwszego omawianego przepisu. Natomiast wyliczenie zawarte w punktach 1-3 wskazuje jedynie rodzaje decyzji jakie mogą zostać wydane przez organ w toku ww. procedur. Jest oczywiste, że w przypadku Skarżącej nie doszło do dokonania zabezpieczenia „przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego” (pkt 1), ani „przed wydaniem decyzji określającej wysokość zwrotu podatku” (pkt 3). Zabezpieczenie zostało dokonane „przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego” (pkt 2). Jednakże niekonstytucyjność ww. przepisu w ocenie Skarżącej wynika z zakresu przesłanek uprawniających organ do dokonania zabezpieczenia przed wydaniem decyzji, a nie z faktu, że dotyczy to sytuacji przed wydaniem konkretnego rodzaju decyzji np. określającej.

III.2) Zarzut Skarżącej w przedmiocie niezgodności z Konstytucją RP art. 33 § 2 O.p. w związku art. 33 § 1 O.p. dotyczy niekonstytucyjności art. 33 § 2 O.p. w takim zakresie w jakim poprzez odwołanie się do przesłanek określonych w art. 33 § 1 O.p. zezwala na zabezpieczenie zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji przez organ I instancji, kiedy to kwota należności publicznoprawnej nie została jeszcze skonkretyzowana co do kwoty (wielkości). Zarzut nie obejmuje przypadku, w którym zabezpieczenie zobowiązania podatkowego jest dokonywane wyłącznie na podstawie art. 33 § 1 O.p., tj. przed upływem terminu płatności. W takim przypadku zobowiązanie podatkowe jest skonkretyzowane co do wielkości - powstało w wyniku złożenia deklaracji albo na skutek wydania przez organ podatkowy decyzji określającej albo ustalającej. W tej sytuacji nie nastąpił jedynie termin płatności zobowiązania. W ocenie Skarżącej ocena konstytucyjności przesłanek zawartych w art. 33 § 1 O.p. stosowanych wyłącznie na podstawie art. 33 § 1 O.p., tj. np. po wydaniu decyzji przez organ I instancji nie jest objęta zarzutami Skarżącej. Zdaniem skarżącej niekonstytucyjność przesłanek dokonania zabezpieczenia zawartych w art. 33 § 1 O.p. wynika z faktu, iż w oparciu o tak sformułowane przesłanki dokonania zabezpieczenia, stosownie do art. 33 § 2 O.p., przyznano organom podatkowym kompetencje do dokonania zabezpieczenia w sytuacji, w której wysokość zobowiązania podatkowego stanowi wielkość przybliżoną (a nawet hipotetyczną), a pełne postępowanie podatkowe, w tym wszystkie czynności dowodowe, nie zostało przeprowadzone i ukończone. Sytuacja procesowa i faktyczna podatników na gruncie art. 33 § 2 O.p. jest różna od sytuacji przewidzianej w art. 33 § 1 O.p. stąd ocena konstytucyjności przesłanek dokonania zabezpieczenia może wykazywać różnicę w zależności od etapu stosowania zabezpieczenia (przed wydaniem decyzji lub po jej wydaniu, a przed terminem płatności). Zdaniem Skarżącej w odniesieniu do sytuacji uregulowanej w art. 33 § 2 O.p. zgodność ze wzorcem konstytucyjnym winna być oceniana rygorystycznie ze szczególnym uwzględnieniem faktu, iż na tym etapie ustaleń organu podatkowego nie można traktować jako ustaleń ostatecznych.

Podkreślenia wymaga również, że zawarta w art. 33 § 2 O.p. kompetencja do ustanowienia zabezpieczenia może zostać zrealizowana na różnych etapach postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Najistotniejszą cechą jest

sporządzenie protokołu kontroli. Przed sporządzeniem protokołu kontroli trudno mówić o jakichkolwiek ustaleniach organów podatkowych. Jakkolwiek protokół kontroli stanowi tylko jeden z dowodów w sprawie to z chwilą jego sporządzenia można mówić o istnieniu ustaleń faktycznych organów podatkowych ponieważ niezależnie od tego czy ustalenia te można uznać za prawidłowe znajdują one odzwierciedlenie w treści protokołu kontroli (art. 290 § 2 pkt 5 O.p.). Z treści zaś art. 33 § 2 O.p. wynika, że ustanowienie zabezpieczenia na majątku podatnika w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej może nastąpić w każdym czasie od wszczęcia tych czynności. Przepisy nie zawierają tutaj żadnych ograniczeń, co powoduje, że ustanowienie zabezpieczenia jest możliwe przed dokonaniem jakichkolwiek ustaleń przez organ, tj. tego samego dnia w którym nastąpiło wszczęcie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

Z tego też względu podnoszone w skardze oraz w niniejszym piśmie argumenty dotyczące regulacji zawartej w art. 33 § 1 O.p. należy każdorazowo odczytywać wyłącznie w kontekście art. 33 § 2 O.p., tj. szczególnego momentu, w którym jest realizowana przez organ podatkowy kompetencja do dokonania zabezpieczenia oraz faktu, że ww. kompetencja przysługuje organom podatkowym na każdym etapie ww. postępowań, co oznacza, że może ona zostać zrealizowana przed sporządzeniem opisu ustaleń faktycznych w protokole kontroli.

III.3) Stanowiący przedmiot Skargi art. 33 § 2 O.p. w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2003 do 31 sierpnia 2005 r. nie uległ żadnym zmianom do dnia sporządzenia niniejszego pisma. Aktualne brzmienie ww. przepisu jest analogiczne z brzmieniem, które jest przedmiotem zarzutów Spółki.

Również art. 33 § 1 O.p. regulujący przesłanki dokonania zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 33 § 2 O.p. nie podlegał zasadniczym zmianom do dnia dzisiejszego. Z dniem 1 września 2005 r. przykładowe przesłanki uzasadniające dokonanie zabezpieczenia zostały zmodyfikowane w ten sposób, że:

- w przypadku przesłanki polegającej na „nieuiszczaniu wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym” dodano, że stan ten musi mieć charakter „trwały”;
- przesłanka „dokonywania czynności, których skutkiem jest utrata prawa własności do majątku” została zastąpiona przesłanką „dokonywania czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję”

Modyfikacja treści przepisu objęła jedynie okoliczności stanowiących przykładowe wyliczenie przypadków, które według ustawodawcy stanowiły potwierdzenie istnienia „obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego. Z uwagi na fakt, iż katalog tych okoliczności ma charakter otwarty dokonane zmiany nie odnosiły się do podstawowej przesłanki dokonania zabezpieczenia odwołującej się do „uzasadnionej obawy”. Ta

podstawowa przesłanka obowiązuje w brzmieniu niezmienionym od 1 stycznia 2003 r. do dnia dzisiejszego.

III.4) Zgłoszony przez Skarżącą zarzut niezgodności z art. 45 Konstytucją RP, w rzeczywistości dotyczy wyłącznie naruszenia prawa do sądu w zakresie wywodzonym z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

III.5) Skarżąca podkreśla, że nie kwestionuje konstytucyjności instytucji zabezpieczenia co do zasady. Taki mylny wniosek można byłoby wyciągnąć ze stanowiska Sejmu RP, który podkreśla, że instytucja zabezpieczenia zobowiązania podatkowego służy ochronie interesów wierzyciela podatkowego. Skarżąca nie kwestionuje zasadności i potrzeby zabezpieczenia interesów wierzyciela podatkowego oraz faktu, iż ustawodawcy przysługuje pełne prawo wyboru mechanizmów prawnych jakie w tym zakresie zostaną wprowadzone do obowiązującego porządku prawnego. W kompetencjach ustawodawcy mieści się zatem prawo wykorzystania instytucji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed wydaniem decyzji. Skarżąca wskazuje jednak, co stanowi istotę jej zarzutów, że sposób ustanowienia zabezpieczenia na majątku podatnika, czyli kompetencja organów zakładająca ingerencję w prawa podmiotowe jednostek musi być zgodna wymogami ustanowionymi w Konstytucji RP, w tym nakazem określenia w ustawie zakresu ingerencji w prawo podmiotowe.

III.6) Przyznanie organowi podatkowemu kompetencji do dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika poprzez odwołanie się do przesłanki uzasadnionej obawy nie spełnia wymogów stawianych przez Konstytucję RP zawartych w art. 2, 45 ust. 1 oraz 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Użyty w ustawie termin „obawa” odwołuje się do stanu subiektywnego, odczuć organu stosującego prawo. Według słownika języka polskiego „obawa” to *„uczucie niepokoju lub niepewności co do skutku, następstw czegoś”* (za <http://sjp.pwn.pl/>). Przesłanka „uzasadnionej obawy” odwołuje się zatem do stanu wewnętrznego (subiektywnego) odczuwanego przez dany podmiot, a nie do okoliczności zewnętrznych, występujących obiektywnie. W efekcie z uwagi na zastosowaną technikę legislacyjną stwierdzenie w konkretnym przypadku, że występuje „uzasadniona obawa” zależy przede wszystkim od okoliczności subiektywnych podnoszonych przez organ stosujący prawo. Zaistniały stan powoduje, że ingerencja w prawa podmiotowe na podstawie przesłanki „uzasadnionej obawy” nie mieści się w dopuszczanej przez Konstytucję RP możliwości ingerencji w prawa podmiotowe „wyłącznie” na podstawie ustawy.

III.7) W ocenie Skarżącej z art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP wynika jednoznacznie, że Konstytucja RP dopuszcza ingerencję w prawo własności

wyłącznie w drodze ustawy. W literaturze<sup>1</sup> podkreśla się, że dopuszczalność ograniczenia praw i wolności jednostki opiera się na trójelementowej formule, na którą składa się obowiązek:

- a) ustalenia przesłanki formalnej (wymóg ustawowej formy ograniczeń);
- b) ustalenia przesłanek materialnych;
- c) wskazanie maksymalnych granic ograniczeń praw i wolności.

Jak podkreślił Trybunał w wyroku z dnia 12 stycznia 2000 r. (sygn. P 11/98) wymóg ustawowej formy ograniczeń, czyli związanie dopuszczalności ograniczeń praw i wolności z warunkiem ich ustanowienia "tylko w ustawie" oznacza coś więcej niż tylko podkreślenie zasady wyłączności ustawy. Oznacza to również wymóg odpowiedniej szczegółowości unormowania ustawowego. Nakaz uregulowania "tylko" w ustawie oznacza tym samym nakaz kompletności unormowania ustawowego, które musi samodzielnie określać wszystkie podstawowe elementy ograniczenia danego prawa i wolności, tak aby już na podstawie lektury przepisów ustawy można było wyznaczyć kompletny zarys (kontur) tego ograniczenia. Niedopuszczalne jest tym samym przyjmowanie w ustawie uregulowań blankietowych, pozostawiających organom władzy wykonawczej czy organom samorządu lokalnego swobodę normowania ostatecznego kształtu owych ograniczeń, a w szczególności wyznaczania zakresu tych ograniczeń.

Z tych właśnie względów Skarżąca wywodzi niezgodność art. 33 § 2 O.p. w związku z art. 33 § 1 O.p. z art. 2, 45 ust. 1 oraz 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Zastosowana metoda regulacji przesłanek dokonania zabezpieczenia poprzez odwołanie się do „uzasadnionej obawy” powoduje, że zakres ingerencji w prawo własności nie jest jednoznacznie określony. W rzeczywistości ustawa nie zawiera wzorca sytuacji, którą organ musi wykazać, aby mógł skorzystać z kompetencji do dokonania zabezpieczenia. Skoro *„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”* (za wyrokiem NSA z 19 listopada 2009 r. sygn. akt I FSK 1383/08) to oznacza, że pomimo zawarcia w ustawie przesłanki ingerencji w prawo własności faktycznym „kreatorem” podstaw zabezpieczenia jest organ podatkowy. Ustawa nie wskazuje co organ musi wykazać aby dokonać zabezpieczenia, ustawa wskazuje, że każda okoliczność, którą poda organ będzie wystarczająca jeżeli będzie uzasadniać „obawę” niewykonania zobowiązania. Sposób uregulowania przesłanek zabezpieczenia powoduje, że nie jest znana granica ingerencji w prawo własności. Na podstawie analizy ustawowej przesłanki jednostka nie jest w stanie wskazać w jakich przypadkach ingerencja w prawo własności jest dopuszczalna, a w jakich przypadkach nie jest to możliwe. Na podstawie przepisu można jedynie sformułować stwierdzenie, że organ nie może dokonać zabezpieczenia na majątku podatnika, jeżeli nie zachodzi „uzasadniona obawa” niewykonania zobowiązania podatkowego. Dokonując próby ustalenia w jakich sytuacjach ta obawa na pewno nie zachodzi każda jednostka, z uwagi na subiektywny charakter określenia „obawa”, dojdzie do konstatacji, iż

---

<sup>1</sup> Paweł Wiliński, Proces karny w świetle konstytucji. System Informacji Prawnej Lex.

„obawa” niewykonania zobowiązania podatkowego może wystąpić u każdego podatnika w każdej sytuacji. Na podstawie językowej analizy przesłanki „uzasadnionej obawy” przeciętny użytkownik systemu prawnego nie jest w stanie jednoznacznie wskazać przypadków, w których może być pewien, że „obawa” nie zachodzi, a tym samym będzie wolny od potencjalnej ingerencji w prawo własności.

III.8) Na podstawie bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych oraz utartej praktyki stosowania instytucji zabezpieczenia zasadny jest wniosek, że przyjęta metoda regulacji przesłanek zabezpieczenia na podstawie art. 33 § 2 O.p. w związku z art. 33 § 1 O.p. powoduje, że organy podatkowe mogą dokonać zabezpieczenia w każdym przypadku, w którym uznają takie zabezpieczenie za uzasadnione interesem wierzyciela podatkowego. W rzeczywistości podstawy dokonania zabezpieczenia wynikają z „woli” organu podatkowego, a nie z przesłanek ustawowych. W świetle regulacji art. 33 § 2 O.p. w związku z art. 33 § 1 O.p. to organ stwierdza, czy chce dokonać zabezpieczenia, a następnie w celu dochowania wymogów formalnych decyzji zabezpieczającej przygotowuje uzasadnienie wskazujące na istnienie „obawy”.

Przedstawiony argument znajduje potwierdzenie w danych statystycznych uzyskanych przez Skarżącą na podstawie ustawy o dostępie do informacji publicznej z 20 tzw. wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Z uzyskanej informacji wynika, że w tych urzędach skarbowych, których dokonano wydania relatywnie znacznej liczby decyzji zabezpieczających nie występują przypadki negatywnych decyzji w odniesieniu do wniosków UKS. Przykładowo w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym w latach 2009-2010 nie wystąpiły żadne przypadki negatywnego rozpatrzenia wniosków Dyrektorów UKS w sytuacji, gdy wydano ogółem 72 (2009) i 60 (2010) decyzji zabezpieczających. Podobnie w przypadku Lubelskiego Urzędu Skarbowego, gdzie w latach 2009-2010 nie wystąpiły żadne przypadki negatywnego rozpatrzenia wniosków Dyrektorów UKS w sytuacji, gdy wydano ogółem 28 (2009) i 35 (2010) decyzji zabezpieczających. Analogiczne przypadki wystąpiły również w Krakowie (za rok 2008 i 2009) oraz Bydgoszczy (za rok 2008 i 2010). Nieliczne przypadki negatywnego rozpatrzenia wniosków Dyrektorów UKS odnotowano w Łodzi (2), Zielonej Górze (2), Drugim Mazowieckim Urzędzie Skarbowym (2) i Sosnowcu (1).

Analiza przedstawionych danych w ocenie Skarżącej uzasadnia wniosek, że organy podatkowe mogą dokonać zabezpieczenia niemal w każdym przypadku, w którym uznają takie zabezpieczenie za uzasadnione interesem wierzyciela podatkowego. Art. 33 § 2 O.p. w związku z art. 33 § 1 O.p. nie wyznacza jasnych granic ingerencji w prawo własności i w efekcie przypadki, w których organy uznają, że nie zachodzi „uzasadniona obawa” niewykonania zobowiązania podatkowego są nieliczne.

III.9) Skarżąca zgadza się ze stanowiskiem Trybunału wskazującym, że z treści przepisów Konstytucji RP nie można wyprowadzać konstytucyjnego prawa do przedawnienia, czy choćby ekspektatywy takiego prawa. Podkreślić jednak należy, że według Trybunału skoro instytucja przedawnienia została wprowadzona do systemu prawnego, to musi realizować stawiane jej zadania, gdzie jednym z nich jest



stabilizowanie stosunków społecznych poprzez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych. Jak podkreślił Trybunał w wyroku sygn. P 41/10 (wyrok z 16 września 2012, OTK ZU nr 6A, poz. 65) z art. 2 Konstytucji RP wynika „*obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności*”. Dodatkowo w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r. sygn. P 30/11 Trybunał pokreślił, że „*skoro ustawodawca wprowadza daną instytucję, taką jak przedawnienie zobowiązania podatkowego, to musi jednocześnie zapewnić obywatelowi możliwość realnego korzystania z niej w granicach ustawowo określonych*”.

Z tych też względów w ocenie Spółki w jej konkretnej sytuacji „niedookreślona” przesłanka „uzasadnionej obawy” i związany z tym luz decyzyjny został wykorzystany w do ingerencji w prawo własności Skarżącej, który pozwolił osiągnąć skutek przez prawo nieprzewidziany (tj. wyeliminowanie skutków wiążących się z upływem terminu przedawnienia), w sytuacji gdy inna rzeczywista podstawa do ustanowienia zabezpieczenia nie istniała. W efekcie doszło do naruszenia ochrony przysługującej podatnikowi na podstawie art. 70 § 1 O.p. oraz zasady bezpieczeństwa prawnego mającej swoje źródło w art. 2 Konstytucji RP. Z tych właśnie względów art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p., zawierający omówiony wyżej luz decyzyjny, umożliwiający ograniczenie prawa własności został sformułowany z przekroczeniem wymogów konstytucyjnych przewidzianych art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. „Niedookreślona” przesłanka „uzasadnionej obawy” umożliwia działanie godzące w zasadę bezpieczeństwa prawnego oraz zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Ponadto działanie organów podatkowych, które taka regulacja umożliwia, nie może być akceptowane, jako konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Brak jakichkolwiek działań przez niemal cały okres przedawnienia, a następnie podejmowanie działań tuż upływem jego upływem z naruszeniem praw konstytucyjnych trudno uznać za konieczne w demokratycznym państwie prawnym z jakichkolwiek powodów.

III.10) Zarzut Skarżącej wskazujący na naruszenie prawa własności określonego w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w powiązaniu z art. 2 Konstytucji RP, który polega na uregulowaniu kompetencji do ingerencji w prawo własności z naruszeniem zasady przyzwoitej legislacji i określoności przepisów znajduje dodatkowo potwierdzenie w aktualnym orzecznictwie Trybunału. W wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09) Trybunał odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady poprawnej legislacji (część 7.1 ww. wyroku) na podstawie dotychczasowego dorobku orzeczniczego podkreślił, że:

- zasada poprawnej legislacji jest związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa;
- ww. zasady nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym;

- związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie;
- omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności;
- w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków;
- dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są trzy założenia: (1) każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom; (2) przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie; (3) przepis winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.

Po dokonaniu szczegółowej analizy wymogów wynikających z zasady poprawnej legislacji w obszarze prawa podatkowego Trybunał określił, że stwierdzenie niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli:

- 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy 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, co ma miejsce w szczególności w sytuacji, gdy o treści obowiązujących uregulowań decydują nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania, bądź
- 3) trudności w usunięciu wątpliwości interpretacyjnych, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.

Trybunał określił również, że do naruszenia zasady poprawnej legislacji może dojść także wyjątkowo w sytuacji gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. W takim przypadku przedmiotem kontroli staje się norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej.

Nadto Trybunał przypomniał, że w świetle Konstytucji RP wyróżnić trzeba dwa standardy poprawności legislacyjnej: zwykły, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych (standard ten gwarantuje zasada poprawnej legislacji), oraz podwyższony, który dotyczy jedynie regulacji stanowionych w określonych obszarach (standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych).

W ocenie Skarżącej przyznanie organom podatkowym kompetencji do dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika przed wydaniem decyzji określającej poprzez odwołanie się do przesłanki „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego wskazuje jednoznacznie na naruszenie wynikających z art. 2 Konstytucji RP standardów poprawnej legislacji. Analiza zakresu pojęcia „uzasadnionej obawy” nie pozwala ustalić jednostkom ich sytuacji prawnej w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Jednostka dokonując szczegółowej analizy swojej sytuacji majątkowej oraz zachowań podejmowanych w czasie prowadzonego postępowania podatkowego lub kontroli nie jest w stanie jednoznacznie ustalić, że w jej przypadku nie zachodzą podstawy do dokonania zabezpieczenia, tj. ograniczenia jej prawa do dysponowania majątkiem. Jednostka nie jest w stanie określić, gdzie przebiega granica pomiędzy sytuacją faktyczną uzasadniającą dokonanie zabezpieczenia oraz sytuacją, w której może być pewna że brak jest podstaw do dokonania zabezpieczenia. Ustawodawca poprzez niejasne formułowanie treści art. 33 § 1 O.p. do, którego odwołuje się art. 33 § 2 O.p. pozostawił organom podatkowym nadmierną swobodę przy ustalaniu zakresu przedmiotowego, tj. sytuacji, w których organy mogą dokonać zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Tym samym zaistniała sytuacja tworzy u podatników stan niepewności co do zakresu obowiązków lub zakresu ingerencji jakie mogą zostać nałożone lub dokonane w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej.

Podkreślić również należy, że przepis 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. nie jest na tyle precyzyjny, żeby można było stwierdzić istnienie jednolitej jego wykładni i stosowania. Część IV.7 i IV.8 niniejszego pisma przedstawia szereg orzeczeń sądów administracyjnych, które wskazują, iż dopiero w orzeczeniu sądowym dochodziło do wyjaśnienia poszczególnych szczegółowych kwestii związanych ze stosowaniem ww. przepisu.

Nie można również twierdzić, że omawiany przepis jest tak ujęty, że zakres jego zastosowania obejmuje tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw. Cel polegający na przerwaniu biegu terminu przedawnienia poprzez ustanowienie hipoteki przymusowej z wykorzystaniem instytucji zabezpieczenia z pewnością nie mieści się w celu, dla którego ustawodawca wprowadził instytucję zabezpieczenia na majątku podatnika do systemu prawnego.

IV) W piśmie z 12 listopada 2012 r. (BAS-WPTK-1686/12) Sejm RP zajął stanowisko wskazujące, że art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. jest zgodny z art. 45 ust. 1, art. 64

ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 oraz 64 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP. Ponadto na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK Sejm RP wniósł o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku, co odnosi się również do zarzutów skargi kwestionujących konstytucyjność art. 70 § 6 O.p. W zakresie zarzutów dotyczących art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. Prokurator Generalny w piśmie z 2 kwietnia 2013 r. (sygn. PG VIII TK 76/12) zajął analogiczne stanowisko. W zakresie zarzutów kwestionujących konstytucyjność art. 70 § 6 O.p. Prokurator Generalny zajął stanowisko, że wskazany przepis jest zgodny z Konstytucją i w tym zakresie nie wnosił o umorzenie postępowania.

IV.1) W uzasadnieniu stanowiska Sejmu RP (część V.5) z ostrożności procesowej zasygnalizowano, że może istnieć kontrowersja co do zasadności (zbędności) kontynuowania postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym również w sprawie przepisów dotyczących zabezpieczenia zobowiązań podatkowych. W ocenie Sejmu RP skoro postępowanie zabezpieczające ma charakter akcesoryjny (zależny) wobec głównego postępowania podatkowego (wymiarowego) to nawet po ewentualnym stwierdzeniu niezgodności zaskarżonych przepisów przez Trybunał skarżący nie będą mogli skorzystać z procedur wznowieniowych (art. 190 ust. 4 Konstytucji w związku z art. 240 § 1 pkt 8 o.p.), ponieważ jakiegokolwiek dalsze prowadzenie postępowania w przedmiocie zabezpieczenia na podstawie art. 33 § 2 pkt 2 O.p. jest uwarunkowane uprzednim wszczęciem postępowania podatkowego lub kontrolnego. Sejm RP sugeruje, że niezależnie od formalnie istniejącego prawa podmiotowego do inicjowania skargi konstytucyjnej od ostatecznego orzeczenia naruszającego konstytucyjne prawa i wolności skarżącej, następstwa potencjalnego korzystnego dla niej orzeczenia Trybunału nie przełożą się w wymierny sposób na sferę stosowania prawa.

Skarżąca podkreśla, że tak zaprezentowane stanowisko uzależnia merytoryczne rozpatrzenie zarzutów skargi konstytucyjnej od przewidywań co do możliwości wznowienia w przyszłości postępowań zakończonych ostateczną decyzją w sprawie zabezpieczenia.

Podkreślić należy, że przepisy Konstytucji RP oraz przepisy ustawy o TK nie formułują żadnej negatywnej przesłanki rozpatrzenia skargi konstytucyjnej odwołującej się do przyszłych potencjalnych efektów związanych ze wznowieniem postępowania. Ponadto w ocenie Sejmu RP nie budzi wątpliwości, że zastosowanie zabezpieczenia prowadzi do ograniczenia prawa jednostki do rozporządzenia jej mieniem. W ocenie Sejmu RP zasady tej ingerencji zostały sformułowane w zgodzie z powołanymi w skardze wzorcami konstytucyjnymi. Jeżeli zatem dochodzi do ingerencji w prawo własności (choćby nawet uznać, że w zgodzie z Konstytucją RP) to nie ulega wątpliwości, że może to rodzić po stronie jednostki określone skutki już w momencie ustanowienia zabezpieczenia np. ograniczenie prawa do korzystania z mienia poprzez brak możliwości zbycia zajętej nieruchomości, brak możliwości korzystania z pieniędzy zgromadzonych na rachunku bankowym w przypadku jego zajęcia, koszty uzyskania gwarancji bankowej, osłabienie zdolności kredytowej i związane z tym koszty polegające na konieczności ustanowienia dodatkowego zabezpieczenia na rzecz banku

lub koniecznością zapłaty wyższego wynagrodzenia za pozyskiwane finansowanie zewnętrzne. Z przedstawionych wyżej przykładów wynika, że dokonanie zabezpieczenia może prowadzić do różnych niekorzystnych sytuacji związanych z korzystaniem z majątku przez jednostkę ze względu na sam fakt dokonania zabezpieczenia. W konsekwencji zaś stwierdzenie niekonstytucyjności podstaw prawnych dokonania zabezpieczenia pozwala nie tylko na wznowienie stosownych postępowań, ale również pozwala rozważyć czy w konkretnej sprawie nie wystąpiły przesłanki do stwierdzenia odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa będącej wynikiem ustanowienia zabezpieczenia na podstawie niekonstytucyjnych przepisów.

VI.2) Nie znajduje uzasadnienia wnioszek Sejmu RP, że postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym dotyczące zgodności z Konstytucją art. 70 § 6 o.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., powinno zostać umorzony ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym) ponieważ wskazany przepis ordynacji podatkowej nie był podstawą ostatecznego orzeczenia w sprawie skarżącego, co oznacza, że w sposób trwały i nieusuwalny (niepodlegający sanowaniu przez skarżącego) brak jednej z przesłanek skargi konstytucyjnej. Kwestia przedawnienia była objęta zakresem skargi do WSA w P oraz skargi konstytucyjnej do NSA, stąd brak jest podstaw do twierdzenia, że przepis ten nie był podstawą ostatecznego orzeczenia w sprawie Skarżącej.

IV.3) Sejm RP wskazując, iż Skarżąca często i obszernie przywołuje w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej okoliczności faktyczne, ilustrując i oceniając w ten sposób swój indywidualny przypadek zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz praktykę działania organów podatkowych, które dokonywały czynności w jej sprawie" stwierdził, że jak się wydaje, Trybunał Konstytucyjny niezasadnie został potraktowany przez skarżącą jako kolejna quasi-instancja sądowa, która ewentualnie rozważy okoliczności faktyczne zabezpieczenia i trafność jego wykorzystania przez organy podatkowe.

Powyższe twierdzenie w świetle jasno i precyzyjnie sformułowanych zarzutów naruszenie powołanych norm konstytucyjnych nie znajduje uzasadnienia. Niezależnie od powyższe wskazać należy, że odwoływanie się do indywidualnej sprawy Skarżącej jest związane z charakterem skargi konstytucyjnej, która stosownie do art. 79 ust. 1 Konstytucji RP może być wniesiona przez „każdego, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone”. Skoro Skarżąca zarzuca, że doszło do naruszenia jej praw z uwagi na fakt, iż decyzja w zakresie zabezpieczenia jest wydawana arbitralnie na podstawie uznania organu stosującego prawo, to całkowicie zrozumiałe jest, iż Skarżąca na własnym przykładzie prezentuje te elementy swojej indywidualnej sprawy, które w jej ocenie potwierdzają niekonstytucyjność zastosowanych przepisów.

W wyroku WSA w P z sierpnia 2008 r. (sygn. akt ) sąd oddalając skargę Spółki na decyzję organu odwoławczego w sprawie zabezpieczenia stwierdził, że „nie ma przy tym wątpliwości, iż to, czy istnieje obawa niewykonania zobowiązania w konkretnym wypadku pozostawiono do uznania właściwego w sprawie organu”. Przytoczony fragment wyroku przedstawia jednoznacznie okoliczność, która

spowodowała, że zarzuty zgłaszane przez Spółkę zostały ocenione przez sąd wyłącznie pod względem formalnym, ponieważ w ocenie sądu w art. 33 § 2 O.p. w związku z art. § 1 O.p. nie mieści się obowiązek rozpatrzenia zarzutów w sensie materialnym. W okolicznościach niniejszej sprawy nie można wskazanej kwestii pomijać pod pozorem sugestii, iż byłoby to traktowanie Trybunału jako „kolejnej quasi-instancji sądowej”.

VI.4) Jak słusznie wskazuje Sejm RP zarzuty Spółki dotyczące niezgodności art. art. 33 § 2 O.p. w związku z art. 33 § 1 O.p. koncentrują się wokół problematyki „luzu decyzyjnego”, jaki wynika z użycia przez ustawodawcę w art. 33 § 1 O.p. sformułowania „uzasadniona obawa”. Sejm RP wyraźnie potwierdza, na co także wskazywała Skarżąca, że „samo wydanie decyzji zabezpieczającej ma charakter uznaniowy”. Jednocześnie jednak Sejm RP stwierdza, że „<<uznanie administracyjne>> nie oznacza dowolności czy arbitralności, a decyzje na nim oparte podlegają kontroli instancyjnej i sądowej”. Powołując liczne orzecznictwo sądów administracyjnych (część VIII.4, strony 28-31) Sejm RP nie wskazał jednak jakie okoliczności i argumenty wskazują na zgodność kwestionowanej regulacji z powołanymi w skardze wzorcem konstytucyjnym.

IV.5) Z analizy uzasadnień licznych wyroków sądów administracyjnych, w tym powołanych przez Sejm RP wynika, że decyzja w sprawie zabezpieczenia na majątku podatnika wydawana przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe ma charakter decyzji uznaniowej. Okoliczność ta nie jest kwestionowana przez Sejm RP oraz Prokuratora Generalnego.

WSA w Warszawie w wyroku z 20 maja 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 388/09) podkreślił wyraźnie, że „posłużenie się terminem nieostrym i ocennym oznacza, że wyczerpanie dyspozycji przepisu może nastąpić przez rozmaite stany faktyczne, o ile uznać będzie można, że świadczą o wystąpieniu owej uzasadnionej obawy”. Podobnie w wyroku WSA w Gliwicach z 9 stycznia 2013 r. sygn. akt I SA/Gl 845/12 sąd podkreślił, że „ocenę, czy istnieje obawa niewykonania zobowiązania w konkretnym wypadku pozostawiono do uznania właściwego w sprawie organu”. Rozwijając swoje stanowisko sąd dodał, iż „pojęcia „uzasadnionej obawy, że zobowiązanie nie zostanie wykonane” z uwagi na jego rozległy zakres ustawodawca nie zdefiniował. Zdarzenia wymienione w przytoczonym art. 33 § 1 zd. 1 in fine są jedynie mieszczącymi się w ogólnej formule przykładami zachowania sugerującego zaistnienie przesłanki ustawowej. Są to „trwałe zaprzestanie regulowania zobowiązań o charakterze publicznoprawnym” lub „dokonywanie czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję”. Rację zatem ma Dyrektor Izby Skarbowej, gdy wywodzi, że nie stoi na przeszkodzie, aby organ podatkowy orzekający o zabezpieczeniu wskazał na inne okoliczności, które tę obawę też uzasadniają”. W innym z wyroków (wyrok NSA z 19 listopada 2009 r. sygn. akt I FSK 1383/08) dla sądu „nie ulega wątpliwości, że wyliczenie zawarte w tym zakresie w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi jedynie egzemplifikację przykładowo wybranych okoliczności, które mogą uzasadniać stan „obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego. Nie oznacza to jednak,

*że okoliczności te muszą wystąpić aby o obawie takiej można było mówić. Przeciwnie, 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”.*

Sejm RP poza przyznaniem, że decyzja w zakresie zabezpieczenia ma charakter uznaniowy nie wskazał w czym upatruje zgodności takiego sposobu ingerencji w prawo podmiotowe z powołanymi w skardze wzorcami konstytucyjnymi.

VI.6) Prawo do sądu, na co wskazuje także Sejm RP w swoim stanowisku, musi być rozumiane zarówno formalnie, jako dostępność drogi sądowej w ogóle, jak i materialnie, czyli możliwość prawnie skutecznej ochrony praw na drodze sądowej (za wyrokiem z 12 marca 2002 r., sygn. P 9/01). Jak wskazuje Sejm RP, z czym zgadza się Skarżąca *„ochronę taką gwarantuje ukształtowanie warunków realizacji tego prawa, które nie prowadzi do ograniczenia możliwości merytorycznego zbadania przez sąd zarzutów formułowanych przez skarżącego (por. np. wyrok TK z dnia 31 stycznia 2005 r., sygn. akt SK 27/03)”*. Mając zatem na uwadze zakres prawa do sądu rozumianego w sensie materialnym przedstawiona wyżej praktyka stosowania art. 33 § 2 O.p. w związku z art. 33 § 1 O.p. wskazuje jednoznacznie na brak zgodności z przedstawionym wzorcem. Skoro w orzecznictwie sądowym wskazuje się, że decyzja w zakresie zabezpieczenia ma charakter uznaniowy, a *„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”* to oznacza to, że faktyczna okoliczność stanowiąca podstawę dokonania zabezpieczenia nie wynika z ustawy, a jest formułowana przez organ podatkowy. Co istotne w sytuacji, gdy podatnik w toku postępowania sądowego będzie dowodził, że podane okoliczności nie wskazują na prawdopodobieństwo niewykonania zobowiązania podatkowego sąd powołując się na uznaniowy charakter decyzji o zabezpieczeniu nie dokona analizy o charakterze materialnym, a jedynie odniesienie się do kwestii formalnych sprowadzających się do ustalenie, czy organ sformułował uzasadnienia w którym podał „obawę” i jej „źródło”. Sam wybór okoliczności uzasadniającej „obawę” jako mieszczącej się w zakresie uznania przyznanego organowi nie podlega ocenie sądu, co oznacza wyłączenie sądowej kontroli orzeczeń organów podatkowych zapadłych w zakresie zabezpieczenia w sensie materialnym.

VI.7) Z analizy uzasadnień wyroków sądów administracyjnych, w tym tych powołanych przez Sejm RP wynika również, że szeregu kwestii związanych ze stosowaniem art. 33 § 1 i 2 O.p. nie można było jednoznacznie odczytać na podstawie przepisów ustawy i w efekcie dopiero w praktyce w wyniku rozstrzygnięcia licznych sporów przed sądami administracyjnymi dochodziło do wypracowania konkretnego stanowiska.

W pierwszej kolejności podkreślić należy, że na podstawie treści przepisów art. 33 § 1 i 2 O.p. z uwagi na użycie „nieostrych” pojęć trudno było jednoznacznie stwierdzić jaki zakres uprawnień przysługuje organom podatkowym. Dopiero w orzecznictwie sądowym zostało wypracowane stanowisko wskazujące, że redakcja ww. przepisów nakazuje uznać, że decyzja w zakresie zabezpieczenia ma charakter uznaniowy. Z uwagi na niejasne brzmienie przepisów intencja ustawodawcy, iż decyzja w sprawie zabezpieczenia ma charakter uznaniowy jest przedmiotem rozważań licznych orzeczeń sądowych. Po drugie z uwagi na brak zamkniętego katalogu okoliczności, które mogą stanowić podstawę zabezpieczenia dopiero w orzecznictwie sądowym doszło do wypracowania stanowiska w odniesieniu do konkretnych okoliczności jako źródła „uzasadnionej obawy”. W powołanym w stanowisku Sejmu RP wyroku WSA we Wrocławiu z 11 marca 2011 r. sygn. akt I SA/Wr 7/11 sąd podkreślił m.in., że faktu zbycia nieruchomości przy uwzględnieniu pozostałego majątku podatnika nie można uznać za okoliczność uzasadniającą zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego, a tym bardziej za uszczuplenie majątku, jeżeli organ nie sprecyzował jaki wpływ miałyby mieć sprzedaż na utrudnienie, czy też udaremnienie ewentualnej przyszłej egzekucji. Sąd podkreślił również, że za okoliczność uzasadniającą ustanowienie zabezpieczenia nie można również uznać faktu, iż wobec danej osoby jest wszczęta egzekucja mandatów karnych. W ocenie sądu *„niechęć ... do dobrowolnego płacenia mandatów nie stanowi ... przesłanki uzasadniającej zabezpieczenie, choć niewątpliwie mogłaby nią być, gdyby egzekucja omawianych zobowiązań była w jakiś sposób utrudniana”*. Sąd podkreślił również, że *„analiza aktualnych dochodów skarżącego, co uwidocznilo ich spadkową tendencję [...] nie może samodzielnie usprawiedliwiać zastosowania instytucji zabezpieczenia”*. Zaprezentowane stanowisko zostało jednak sformułowane w indywidualnej sprawie i nie może być traktowane jako utrwalona linia orzecznicza.

VI.8) W ślad za orzecznictwem sądowym organy podatkowe przyjęły, że niewiążące ustalenia dokonane w trakcie niezakończonego postępowania kontrolnego, w oparciu o które dokonuje się wyliczenia przybliżonej wysokości zobowiązania stanowią wystarczającą przesłankę do wydania decyzji zabezpieczającej na majątku podatnika. Według organów podatkowych przybliżona kwota zobowiązania podatkowego wskazana w decyzji o zabezpieczeniu już w momencie jej wydawania stanowi zobowiązanie, które nie zostało wykonane w terminie. Okoliczność ta sama w sobie stanowi spełnieniem przesłanki „nieuiszczania wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym” wskazanej art. 33 § 1 O.p. jako jeden z przykładów istnienia „uzasadnionej obawy” (tak WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 19 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 22/08 oraz WSA w Warszawie w wyroku z dnia 12 października 2004 r., sygn. akt III SA 2408/03). Przesłanka ta stała się zatem swego rodzaju „perpetuum mobile” instytucji zabezpieczenia ponieważ powodowała, że przyszła należność była automatycznie uznawana za wskazującą, że podatnik „nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym”. Dopiero w stanie prawnym obowiązującym od 1 września 2005 r., czyli późniejszym w stosunku do stanu prawnego zaskarżanego niniejszą skargą w art. 33 § 1 O.p. dodano, że „nieuiszczanie wymagalnych zobowiązań



o charakterze publicznoprawnym” musi mieć charakter „trwały”. Nie zmieniło to jednak zasadniczego charakteru instytucji zabezpieczenia.

IV.9) Sejm RP zdaje się wywodzić zgodność art. 33 § 2 O.p. w związku z art. 33 § 1 O.p. z powołanymi w skardze wzorcami konstytucyjnym z faktu, iż decyzje zabezpieczające mają charakter tymczasowy i akcesoryjny oraz podlegają kognicji sądów administracyjnych (część VIII pkt 5). Zgodzić się należy, że z punktu przyszłego wymiaru podatku, który znajdzie odzwierciedlenie np. w decyzji określającej, decyzja zabezpieczająca nie ma charakteru samoistnego, ponieważ same w sobie nie kształtuje obowiązków adresata jako podatnika i jest powiązana z toczącym się postępowaniem podatkowym. Nie ulega też wątpliwości, że postępowanie zabezpieczające można uznać za postępowanie pomocnicze w stosunku do postępowania egzekucyjnego. Nie zmienia to jednak faktu, że decyzja zabezpieczająca ingeruje w prawo do rozporządzania mieniem przez podatnika (prawo własności) w momencie jej wydania, niezależnie od tego w jaki sposób zakończy się w przyszłości toczące się postępowanie podatkowe. Oznacza to, że negatywne konsekwencje związane z ograniczeniem prawa do rozporządzania mieniem mogą wystąpić także samoistnie niezależnie od tego czy będzie to prowadzić do naruszenia prawa własności w przyszłości na skutek wydania decyzji wymiarowej.

IV.10) Nieuzasadnione jest stanowisko Sejmu (VIII pkt 6) odrzucające zarzut, że zaskarżone przepisy ordynacji podatkowej nieproporcjonalnie ingerują w prawo własności oraz nie znajdują podstaw w katalogu przesłanek z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Sejm RP wywodzi, że:

- instytucja unormowana w art. 33 § 1 i 2 O.p. ma na celu zabezpieczenie roszczeń wierzyciela podatkowego, mających charakter należności publicznoprawnych, których ponoszenie jest konstytucyjnym obowiązkiem wszystkich obywateli (art. 84 Konstytucji);
- instytucja zabezpieczenia służy niewątpliwie porządkowi publicznemu oraz pośrednio ochronie praw i wolności innych osób (w myśl zasady równości, sprawiedliwości i powszechności opodatkowania), a skorzystanie z niej jest poprzedzone uprawdopodobnieniem, że podatnik nie wykonał zobowiązania podatkowego, co jest równoznaczne z „podejrzeniem naruszenia prawa podatkowego”. W tym zakresie Sejm akcentuje „zasadę powszechności ponoszenia danin publicznych”. Powołując się na wyroki TK z dnia z dnia 16 marca 2010 r., sygn. akt K 24/08 oraz wyrok TK z dnia 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 15/98 wskazuje, że „wszyscy, na równych zasadach, przyczyniają się do pokrywania wspólnych potrzeb, przy czym przedmiotem obowiązku daninowego mogą być rozmaite stany faktyczne i prawne. Zarazem rodzi to po stronie państwa obowiązek wprowadzenia takich gwarancji instytucjonalnych, które zapewniłyby organom władzy wykonawczej kontrolę prawidłowego wywiązywania się z tego obowiązku przez wszystkich zobowiązanych [...]. Państwo powinno wprowadzić gwarancje instytucjonalne zapewniające organom władzy wykonawczej kontrolę

i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych, zarówno na etapie postępowań zabezpieczających zapłatę należności, jak i na etapie postępowań egzekucyjnych. [...] ustanowienie sankcji tam, gdzie przepisy nakładają na osoby fizyczne lub prawne obowiązki, jest powinnością ustawodawcy, ponieważ brak przepisu charakterze represyjnym (w tym przepisu umożliwiającego sprawną egzekucję administracyjną) powoduje, iż przepis staje się martwy, a niespełnianie obowiązku nagminne”.

Analiza przedstawionego stanowiska wskazuje, iż kwestionując zarzut nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności Sejm powołuje okoliczności, które nie odnoszą się do zgłoszonego przez Skarżącą zarzutu. Skarżąca nie kwestionuje zasadności istnienia kompetencji organów podatkowych do zabezpieczania zobowiązań podatkowych przed wydaniem decyzji określającej. Przedstawiona argumentacja Sejmu byłaby zasadna tylko w takim przypadku, w którym zarzuty Skarżącej miałyby prowadzić do uznania z instytucji zabezpieczenia za niekonstytucyjną co do zasady.

Skarżąca zarzuciła natomiast w skardze, że ingerencja w prawo własności została uregulowana w ustawie (art. 33 § 2 w związku z art. 33 § 1 O.p.) w taki sposób, że ingerencja w konstytucyjne prawo własności jest możliwa na podstawie przepisów odwołujących się nieostrych kryteriów co zezwala organom podatkowym na ingerencję w prawo własności w zakresie wykraczającym poza cel regulacji. W ocenie Skarżącej ustawodawca dopuszczając ingerencję w prawo podmiotowe winien dochować wymogów Konstytucji RP. Potrzeba zabezpieczenia interesów wierzyciela podatkowego, czego Skarżąca nie kwestionuje, nie stanowi powodu, który w świetle postanowień Konstytucji RP uzasadniałby uregulowanie ingerencji w prawa podmiotowe w oparciu o przesłanki nieostre, arbitralne lub uznaniowe.

Nie znajduje żadnego uzasadnienia w obowiązującym systemie prawnym stwierdzenie zawarte w stanowisku Sejmu RP, że *„instytucja zabezpieczenia służy niewątpliwie porządkowi publicznemu [...], a skorzystanie z niej jest poprzedzone uprawdopodobnieniem, że podatnik nie wykonał zobowiązania podatkowego, co jest równoznaczne z << podejrzeniem naruszenia prawa podatkowego >>”*. W obowiązującym systemie prawa podatkowego oraz w świetle art. 33 § 2 O.p. brak jest jakichkolwiek podstaw aby twierdzić, że z faktu wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej można wywodzić uprawdopodobnienie, że podatnik nie wykonał zobowiązania podatkowego i jest to równoznaczne potwierdzenie „podejrzenia naruszenia prawa podatkowego”.

Z przepisów wynika wyraźnie, że instytucja zabezpieczenia może być stosowana przed dokonaniem wiążących ustaleń przez organy podatkowe. Twierdzenie zatem, że na tym etapie istnieje uprawdopodobnienie, że podatnik nie wykonał zobowiązania podatkowego stałoby w rażącej sprzeczności z normą wyprowadzaną z art. 42 ust. 3 Konstytucji RP.

Sejm RP błędnie odwołuje się do zasady powszechności ponoszenia danin publicznych i na tej podstawie buduje w całości dowolne i nieuzasadnione twierdzenia. Po pierwsze wskazać należy, że ingerencja w prawo własności jest dopuszczalnym konstytucyjnie wyjątkiem od zasady ochrony prawa własności. Zasadą jest zatem ochrona prawa własności, a wyjątkiem dopuszczalność ingerencji w to prawo, o czym Sejm RP zdaje się zapominać. Po drugie obowiązek ponoszenia danin publicznych nie jest tożsamy z prawem do ingerencji w konstytucyjne prawo własności. Konstytucja nie przewiduje powszechnego prawa organów do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Uprawnienie to przysługuje na zasadzie wyjątku/odstępstwa od zasady ochrony praw podmiotowych. Po trzecie, niniejsza sprawa dotyczy uprawnień organów w toku toczących się procedur, gdzie nie doszło jeszcze do wydania aktu administracyjnego (nawet o charakterze nieostatecznym), który wskazywałby prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego. W tej sytuacji brak jest podstaw do stawiania znaku równości pomiędzy przybliżoną wysokością zobowiązania podatkowego, które dopiero może zostać skonkretyzowane w przyszłości, a obowiązkiem ponoszenia danin publicznych, których wysokość nie budzi wątpliwości. Z tych też względów nie ma korelacji pomiędzy nieskonkretyzowanym zobowiązaniem podatkowym, a ochroną praw i wolności innych osób, co według Sejmu RP miałyby wynikać z zasady równości, sprawiedliwości i powszechności opodatkowania.

IV.11) Wskazując, że ustawodawca odwołuje się niekiedy do przepisów pozostawiających organowi stosującemu prawo luz decyzyjny Sejm nie wykazał z jakich okoliczności wywodzi zgodność takiej praktyki z art. 2 i 64 ust. 3 Konstytucji RP. Zdaniem Sejmu walorem tego rodzaju przepisów jest przeciwdziałanie nadmiernej kazuistyce systemu prawa. Sprzyjają one też tworzeniu regulacji gwarantujących elastyczność adekwatność stosowania w różnych stanach faktycznych, których wielość i złożoność wyklucza uprzednie wyczerpujące skodyfikowanie.

Nie kwestionując, iż w konkretnych przypadkach może zaistnieć potrzeba zastosowania przepisów nieostrych lub opartych na uznaniu administracyjnym podkreślić należy, na co nie zwraca uwagi Sejm RP, że postanowienia Konstytucji RP w tych przypadkach, w których dopuszczają ingerencję w prawa i wolności obywatela wyłącznie na podstawie ustawy automatycznie wykluczają możliwość stosowania takich rozwiązań legislacyjnych, które będą zakładały, że pojęcia ustawowe będą uzupełniane lub rozwijane przez praktykę orzeczniczą tych organów, którym przyznano prawo do ingerencji w dane prawo. W tych przypadkach odwoływanie się do przepisów pozostawiających organowi stosującemu prawo luz decyzyjny nie znajduje umocowania w postanowieniach Konstytucji RP.

IV.12) Sejm RP wskazując, że konstrukcję uznania administracyjnego czy „luzu decyzyjnego” zaakceptował w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny odwołał się do wyroków, które nie dotyczyły kwestii związanych z przyznaniem kompetencji do ingerencji w prawa jednostek na podstawie ustawy, i tak:

- powołana uchwała z dnia 6 listopada 1991 r. (sygn. W. 2/91) dotyczyła konstytucyjności przepisów regulujących kwestię prawa powrotu sędziego na

„zajmowane poprzednio stanowisko”, a dopuszczana przez Trybunał możliwość stosowania określeń nieostrych dotyczyła wymagań osobistych sędziego sformułowanych przy pomocy takich określeń jak „nieskazitelność charakteru”, „prawość”;

- przywołany wyrok z dnia 15 września 1999 r. (sygn. K. 11/99) dotyczył kwestii związanych z odebraniem uprawnień kombatanckich z uwagi na okoliczność *„bycia funkcjonariuszem organów lub jednostek organizacyjnych Polskiej Partii Robotniczej lub Polskiej Zjednoczonej Partii Robotniczej, do których właściwości należał nadzór nad strukturami Urzędu Bezpieczeństwa, Służby Bezpieczeństwa, lub Informacją Wojskową”*;
- z kolei wyrok z dnia 7 maja 2002 r. (sygn. akt SK 20/00) dotyczył kwestii związanych z dokonywaniem wpisu na listę adwokatów z zachowaniem kryterium „nieskazitelnego charakteru”;
- inny z powołanych wyroków dotyczył kwestii związanych „przeniesieniem do dyspozycji” żołnierza zawodowego bez jego zgody (wyrok TK z dnia 14 grudnia 1999 r., sygn. akt SK 14/98).

Na podstawie powołanych przez Sejm RP wyroków nie można wykazać, iż Trybunał dopuszcza ingerencję w prawa podmiotowe jednostek na podstawie przesłanek nieostrych lub decyzji o charakterze uznaniowym w sytuacji, gdy w konkretnym przypadku ingerencja w dane prawo była dopuszczalna wyłącznie na podstawie ustawy. Sejm odwołuje się do uzasadnień wyroków, które zapadły w sprawach o odmiennym charakterze.

IV.13) W ocenie Skarżącej również orzecznictwo Trybunału powołane w stanowisku Prokuratora Generalnego, jakkolwiek pozostające w daleko większym związku z przedmiotem skargi niż orzeczenia przywołane przez Sejm, nie wskazuje, iż zarzuty Skarżącej są nieuzasadnione. Powołany przez Prokuratora Generalnego wyrok z dnia 20 grudnia 2005 r. (sygn. akt SK 68/03) dotyczył oceny naruszenia prawa do sądu w sytuacji, gdy decyzja zabezpieczająca wygaśnie i postępowanie odwoławcze dotyczące tej decyzji staje się bezprzedmiotowe. Przedmiotem orzekania powołanego wyroku nie była kwestia zgodności ustawowych przesłanek zabezpieczenia ze wzorcami kontroli zawartymi w art. 2, art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Rozważania dotyczące uznaniowego charakteru decyzji zabezpieczającej zostały poczynione na marginesie zasadniczego zarzutu dotyczącego naruszenia prawa do sądu polegającego na tym, że na skutek wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej postępowanie zmierzające do weryfikacji zasadności dokonania zabezpieczenia stało się bezprzedmiotowe i tym samym strona postępowania traciła możliwość zaskarżenia podjętej decyzji, w tym składania skargi do sądu administracyjnego. W żadnej mierze przedmiot skargi nie odnosił się do kwestii związanych z uznaniowym charakterem decyzji o zabezpieczeniu oraz niekonstytucyjności przesłanek dokonania zabezpieczenia.

IV.14) W stanowisku Ministra Finansów z 14 czerwca 2013 r. (część V) przedstawiono typowe stany faktyczne, w których najczęściej stosowane jest zabezpieczenie w formie hipoteki przymusowej. W informacji wskazano, że następuje to m.in. w przypadku, gdy *„podatnik posiada jedynie nieruchomości, a istnieje ryzyko przedawnienia”*. Minister Finansów zdaje się zatem potwierdzać, że z punktu widzenia organów podatkowych, instytucja zabezpieczenia może być wykorzystywana jako *„swoisty środek”* służący do zniwelowania skutków wynikających z faktu upływu terminu przedawnienia.

IV.15) Minister Finansów wskazał również, że *„zabezpieczenie w formie hipoteki przymusowej często stosowane jest w toku prowadzonych postępowań o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań. Dotyczy to wyłącznie sytuacji gdy zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego. W praktyce można odnotować przypadki, w których czas potrzebny do przeprowadzenia postępowania o udzielenie ulgi jest wykorzystywany do wyzbycia się majątku. Dokonanie zabezpieczenia zapobiega takim sytuacjom.”*

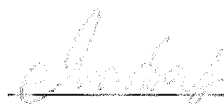
Przedstawiona sytuacja nie dotyczy przypadków objętych niniejszą skargą. Decyzja w zakresie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego nie jest żadną z decyzji wymienionych w art. 33 § 2 O.p. Udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego następuje najczęściej w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe istnieje i upłynął termin jego płatności. Natomiast sytuacje, w których ulga w spłacie zobowiązania podatkowego zostałaby udzielona przed terminem płatności (tj. w okolicznościach przewidzianych w art. 33 § 1 O.p.) należą do wyjątkowych. Z tych też względów uwagi Ministra Finansów dotyczące *„wyzbywania się majątku”* w toku postępowania o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego są bezprzedmiotowe z punktu widzenia niniejszej sprawy.

IV.16) Mając na uwadze przedstawione wyżej uwagi wedle Skarżącej zawarte w podsumowaniu stanowiska Sejmu twierdzenie, że prawa i wolności jednostki są należycie chronione, a samo pojęcie *„uzasadnionej obawy”* nie nasuwa trudności interpretacyjnych ponad przeciętną (kwalifikowaną) miarę i jest systematycznie wyjaśniane i precyzowane w orzeczeniach sądów administracyjnych nie znajduje potwierdzenia w orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym w orzeczeniach powołanych w stanowisku Sejm. Na poparcie argumentacji Sejm powołał wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 marca 2011 r. sygn. akt I SA/Wr 7/11. Szczegółowa analiza wskazanej sprawy wskazuje, że wyrok z dnia 11 marca 2011 r. był drugim wyrokiem w tej samej sprawie. Sprawa zabezpieczenia zobowiązania z tytułu podatku od towarów za grudzień 2004 r. określonego w przybliżeniu w kwocie 22.966,00 zł oraz z tytułu odsetek za zwłokę w kwocie 12.068,00 zł była dwukrotnie przedmiotem rozpatrzenia przez WSA w Wrocławiu przy czym sąd dwukrotnie dokonał uchylenia decyzji organów podatkowych. Pierwsza skarga podatnika wpłynęła do sądu w dniu 18 września 2009 r., gdzie wyrokiem WSA we Wrocławiu z dnia 14 kwietnia 2010 r. (sygn. akt I SA/Wr 1505/09) decyzja w sprawie zabezpieczenia została uchylona. Po ponownym utrzymaniu decyzji zabezpieczającej przez organ II instancji kolejna skarga została

uwzględniona wyrokiem z dnia 11 marca 2011 r. Rozstrzygnięcie kwestii zasadności zabezpieczenia przed sądem administracyjnym wymagało dwukrotnego orzekania, co zajęło ok. 1,5 roku.

Podany przykład wskazuje dobitnie, że przekonanie Sejmu, iż „prawa i wolności jednostki są należycie chronione, a samo pojęcie „uzasadnionej obawy” nie nasuwa trudności interpretacyjnych ponad przeciętną (kwalifikowaną) miarę” nie znajduje potwierdzenia.

Mając na uwadze powyższe wnoszę jak na wstępie.



radca prawny

Agnieszka Mieczkowska

Załączniki:

- 1) zbiorcza informacja
- 2) odpis pełnomocnictwa,
- 3) odpis z KRS
- 4) 4 egz. pisma procesowego dla uczestników postępowania