



Naol. 14. Op. 10

Skoczyński Wachowiak Strykowski
Kancelaria Prawna spółka komandytowa

Poznań, dnia 10 września 2010 r.

S sp. z o.o.
ul.

KRS:

NIP:

Kapitał zakładowy: zł

reprezentowana przez:

radcę prawnego

Tomasza Skoczyńskiego

nr wpisu PZ-1941/04

Skoczyński Wachowiak Strykowski

Kancelaria Prawna sp. k.

ul. Libelta 26/2

61-707 Poznań

Trybunał Konstytucyjny

al. Jana Christiana Szucha 12a

00-918 Warszawa

SKARGA KONSTYTUCYJNA

W imieniu spółki S sp. z o.o. na podstawie udzielonego pełnomocnictwa (zał. nr 1 do niniejszej skargi) wnoszę o stwierdzenie niezgodności art. 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.) z art. 45, art. 64 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483, z późn. zm.).

I. Akt normatywny stanowiący przedmiot niniejszej skargi:


Art. 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.**


II. Wskazany przepis narusza następujące prawa konstytucyjne:


1. prawo do sądu określone w art. 45 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483, z późn. zm.), dalej jako **Konstytucja RP**, poprzez przyznanie kompetencji do ingerencji w prawo własności na podstawie klauzuli generalnej pozostawiającej organom

wspólnicy: Tomasz Skoczyński, Bartosz Wachowiak, Kosma Strykowski

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

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

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

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

władzy publicznej lub decyzyjny w stosowaniu instytucji zabezpieczenia przez co kontrola sądowa rozstrzygnięcia wydanego w przedmiocie zabezpieczenia sprowadza się do kontroli o charakterze formalnym;

2. prawo własności określone w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w powiązaniu z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP poprzez ustawowe uregulowanie kompetencji do ingerencji w prawo własności w sposób pozwalający na taką ingerencję w zakresie wykraczającym poza cel regulacji;
3. prawo własności określone w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w powiązaniu z art. 2 Konstytucji RP polegające na uregulowaniu kompetencji do ingerencji w prawo własności z naruszeniem zasady przyzwoitej legislacji i określoności przepisów.

III. Orzeczenia zapadłe w sprawie:

1. decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego z grudnia 2007 r. znak: o zabezpieczeniu przybliżonej kwoty niezapłaconego zobowiązania w podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 rok w wysokości zł oraz kwoty odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu w wysokości zł (zał. nr 3);
2. postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego z stycznia 2008 r. znak: odmawiające przyjęcia gwarancji jako zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy obejmujący okres od 1.01.2001 r. do 31.12.2001 r. (zał. nr 4);
3. decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w P z marca 2008 r. znak: utrzymująca w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego z grudnia 2007 r. znak: (zał. nr 5);
4. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P z sierpnia 2008 r. sygn. akt (zał. nr 6);
5. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z maja 2010 r. sygn. akt (doręczony pełnomocnikowi Skarżącej z dnia 18 czerwca 2010 r.; wyrok wraz z potwierdzeniem odbioru stanowi załącznik nr 7).

IV. Wyczerpanie drogi prawnej

W sprawie sądowo-administracyjnej, której przedmiotem było zabezpieczenie zobowiązania zapadł wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z maja 2010 r. (sygn. akt) doręczony Spółce w dniu 18 czerwca 2010 r., od którego stosownie do postanowień ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153 poz. 1270 ze zm.) nie przysługuje środek odwoławczy. Tym samym w przedmiocie zastosowania zabezpieczenia doszło do wyczerpania drogi prawnej w rozumieniu art. 46 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.), dalej jako **ustawa o TK**.

V. Opis stanu faktycznego

V.1. Przebieg postępowania kontrolnego:

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

W dniu listopada 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P wystąpił do Izby Skarbowej w P – Biuro Wymiany Informacji Podatkowych z wnioskiem o udzielenie informacji z administracji podatkowej L dotyczącej faktycznie prowadzonej działalności w roku 2000 i 2001 przez podmiot, którego akcje zostały nabyte przez skarżącą oraz potwierdzenia, że doszło do pobrania zryczałtowanego podatku od dywidendy wypłaconej na rzecz Spółki. Następnie z uwagi na powyższe postanowieniem z dnia grudnia 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P na podstawie art. 201 § 1 pkt O.p. zawiesił postępowanie kontrolne w Spółce.

V.2. Postępowanie zabezpieczające:

W dniu grudnia 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego w P (dalej jako **Naczelnik** lub **Organ podatkowy**) z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia na majątku Spółki, który wpłynął do Organu podatkowego w dniu grudnia 2007 r. Na jego podstawie w dniu grudnia 2007 r. Naczelnik na podstawie decyzji znak: dokonał wobec Spółki zabezpieczenia przybliżonej kwoty niezapłaconego zobowiązania w podatkowego w CIT za 2001 rok w wysokości zł oraz kwoty odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu w wysokości zł. Przedmiotowa decyzja została wydana na podstawie:

- art. 33 § 2, 3 i 5 w zw. z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60

z późn. zm.), oraz art. 19 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 143, poz. 1199 z późn. zm.), a także,

- art. 155 i 155a ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity: Dz. U. z 2005 r., Nr 229, poz. 1954 z późn. zm.).

Zabezpieczenie zobowiązania na podstawie przedmiotowej decyzji zostało dokonane z uwagi „na uzasadnione obawy, że przyszłe zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane”.

W uzasadnieniu decyzji Naczelnik przedstawił zakres i ustalenia prowadzonego postępowania kontrolnego, które zdaniem organu miały wskazywać na nieprawidłowości w zakresie rozliczeń w CIT za 2001 rok. Ponadto na podstawie informacji będących w posiadaniu organu podatkowego stwierdził, że:

- obciążenie hipoteczne Spółki zgodnie z odpisem zwykłym księgi wieczystej z dnia grudnia 2007 r. wynosi łącznie zł;
- analiza kart kontowych Spółki wskazuje, że wysokość wpłaconych zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych za okres od stycznia do września 2007 roku wyniosła zł. W analogicznym okresie roku poprzedniego, tj. do września 2006 r. wpłaty z tytułu zaliczek miesięcznych wyniosły zł. W ujęciu procentowym spadek wpłat z tytułu zaliczek wynosił 50,09%, co zdaniem Naczelnika świadczyło o obniżeniu się dochodu.

W dalszej części uzasadnienia wydanej decyzji, po przytoczeniu regulacji prawnych stanowiących podstawę wydania decyzji Naczelnik wskazał, że „przesłanką zastosowania zabezpieczenia jest uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, którą należy rozumieć jako znaczne prawdopodobieństwo wynikające z całokształtu okoliczności. Stopień prawdopodobieństwa i zasadność obawy ustawodawca pozostawił uznaniu organu podatkowego, który dokonuje indywidualnej oceny, uwzględniając całokształt posiadanych informacji, w tym między innymi sytuację finansową podatnika, jego aktualne dochody i stan majątkowy”.

Po przywołaniu powyższych argumentów Naczelnik stwierdził, że w przedmiotowym przypadku istnieje obawa, iż Spółka nie ureguluje zobowiązania podatkowego stanowiącego przedmiot prowadzonego postępowania kontrolnego.

Na podstawie decyzji o zabezpieczeniu Naczelnik dokonał następujących czynności:

- zajęcia w dniu grudnia 2007 r. prawa z rejestracji znaku towarowego nr ;
- złożenia w dniu grudnia 2007 r. w Sądzie Rejonowym w P Wydziale Ksiąg Wieczystych wniosku o wpis hipoteki przymusowej kaucyjnej na nieruchomości oznaczonej numerem KW ;
- złożenia w dniu grudnia 2007 r. w Sądzie Rejonowym w W , Wydziale Ksiąg Wieczystych wniosku o wpis hipoteki przymusowej kaucyjnej na nieruchomości oznaczonej numerem KW .

Po wydaniu decyzji o zabezpieczeniu w dniu grudnia 2007 r. Naczelnik wezwał Spółkę do przedstawienia dokumentów i informacji dotyczących stanu majątkowego Spółki, w tym m.in. odpisów ksiąg wieczystych wszystkich nieruchomości, rachunków bankowych, aktualnego wykazu środków trwałych oraz informacji o udziałach lub akcjach w innych spółkach.

Spółka w piśmie z lutego 2008 r. poinformowała, że w związku z wstępnymi ustaleniami dotyczącymi CIT za 2001 rok Spółka z ostrożności dokonała korekt zeznań w zakresie CIT za rok 2002 i 2003 wpłacając do urzędu skarbowego łącznie kwotę zł.

V.3. Przedstawienie gwarancji bankowej przez Spółkę:

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

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

W gwarancji Bank działając na zlecenie Spółki nieodwołalnie i bezwarunkowo zobowiązał się do wypłaty na rzecz Organu podatkowego każdej kwoty do łącznej maksymalnej wysokości zł po otrzymaniu od Organu podatkowego pierwszego pisemnego żądania wypłaty, zawierającego oświadczenie, że mimo

wydania decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P określającej wysokość zobowiązania w zakresie CIT za 2001 rok, Spółka nie wykonała swoich zobowiązań płatniczych wyznaczonym terminie.

Postanowieniem z stycznia 2008 r. znak: Naczelnik odmówił przyjęcia gwarancji jako zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy obejmujący okres od 1.01.2001 r. do 31.12.2001 r. W uzasadnieniu postanowienia Naczelnik stwierdził, że *„podstawowym celem działania organu podatkowego jest ochrona interesów Skarbu Państwa. [...] przyjęcie gwarancji bankowej w zamian dokonanych uprzednio sposobów zabezpieczenia nie chroniłoby w sposób należyty zobowiązania podatkowego za 2001 r., bowiem tylko zabezpieczenie dokonane w formie hipoteki chroni zobowiązanie podatkowe za rok 2001 przed przedawnieniem. Ponadto przedłożona gwarancja bankowa jest ograniczona czasowo (do dnia 31 grudnia 2008 r.), zatem przyjęcie jej przez tutejszy Urząd skarbowy byłoby działaniem nierozważnym. Postępowanie podatkowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy obejmujący okres od 1.01.2001 r. do 31.12.2001 r., może trwać dłużej niż do 31 grudnia 2008 r., prowadzone jest bowiem przez inny organ (Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej), ponadto wymaga uzyskania informacji od zagranicznej administracji podatkowej, a od ustaleń przezeń dokonanych, przysługuje podatnikowi odwołanie[...] Oświadczenie Wiceprezesa Zarządu Spółki o przedstawieniu organowi podatkowemu kolejnej gwarancji na nowy okres nie stanowi dla organu dostatecznego zapewnienia, ponieważ gwarancji bankowej w myśl przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, może udzielić jedynie: bank krajowy, oddział banku zagranicznego, oddział instytucji kredytowej w rozumieniu przepisów ustawy Prawo bankowe”.*

V.4. Postępowanie odwoławcze dotyczące decyzji o zabezpieczeniu:

W odwołaniu z dnia grudnia 2007 r. od decyzji w sprawie zabezpieczenia (znak:) Spółka zarzuciła naruszenie art. 33 O.p. polegające na braku wskazania dowodów, z których wynikałoby, że zobowiązanie podatkowe może nie zostać wykonane. Spółka podniosła, że dowodami wskazującymi na spełnienie tej przesłanki nie są:

- opis sytuacji faktycznej stanowiącej przedmiot weryfikacji w postępowaniu kontrolnym. W tym zakresie postępowanie zostało zawieszona (postanowienie Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P z grudnia 2007 r. znak:) w związku z wystąpieniem o udzielenie informacji do władz podatkowych L

- zakres obciążenia hipotecznego, które według Organu podatkowego wyniosło zł. Obciążenie hipoteczne było ustanowione tylko na jednej z nieruchomości Spółki położonej w P . Pozostałe nieruchomości nie były obciążone. Spółka wykazała, że faktyczna kwota obciążenia wynosiła zł, załączając pismo Banku zawierające zgodę na wykreślenie hipoteki kaucyjnej do kwoty zł. Ponadto wartość księgową brutto majątku trwałego na dzień 30 października 2007 r. wynosiła zł i wzrosła o 8,1% w stosunku do wartości na dzień 30 października 2006 r., tj. zł. Natomiast wartość środków pieniężnych na dzień 21 grudnia 2007 r. wynosiła zł;
- powołana przez Organ podatkowy wielkość wpłaconych zaliczek na w zakresie CIT za okres od początku roku do września 2007 r. z zaznaczeniem 50% spadku w stosunku do analogicznego okresu roku 2006. Porównanie dochodu brutto za okres dziewięciu miesięcy roku 2006 i 2007 (odpowiednio zł i zł) wskazuje na wzrost dochodu o 53,6%.

Zdaniem Spółki przytoczone okoliczności wskazywały wyraźnie, że organ podatkowy nie przedstawił dowodów wskazujących na istnienie „uzasadnionej obawy” nieregulowania zobowiązania podatkowego przez Spółkę.

Po rozpatrzeniu odwołania Spółki Dyrektor Izby Skarbowej w P (dalej jako **Dyrektor** lub **Organ odwoławczy**) decyzją z dnia .03.2008 r. znak: nr utrzymał w mocy decyzję Naczelnika o zabezpieczeniu. W uzasadnieniu Dyrektor wskazał, że *„podjęcie decyzji o zabezpieczeniu przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub określającej zaległość podatkową może być dokonane 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, iż w danej sprawie może nie dojść do wykonania zobowiązania podatkowego. [...] Decyzja o zabezpieczeniu podlega kontroli tak co do samego zabezpieczenia, jak i wysokości przyszłego zobowiązania. Kontrola ta powinna dotyczyć zarówno przesłanek, którymi kierował się organ podejmując decyzję o zabezpieczeniu, jak i przede wszystkim dowodów, jakie przedstawił ten organ uzasadniając decyzję. Na gruncie rozpatrywanej sprawy stwierdzić należy, iż chodzi o zaległość podatkową, w którą z upływem terminu płatności przekształciło się zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych powstające z mocy prawa. Zatem już w momencie wydawania decyzji o zabezpieczeniu było to zobowiązanie, które nie zostało wykonane w terminie. Ta okoliczność sama w sobie, w opinii organu odwoławczego jest spełnieniem wymienionej w art. 33 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa przesłanki*

<nieuiszczenia wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym> i może rodzić uzasadnione obawy, że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Przesłanką dokonania zabezpieczenia nie jest bowiem wyłącznie obawa, iż jego brak mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne przeprowadzenie egzekucji. Wystarczy, że istnieją dostateczne dowody wskazujące, iż kontrolowany podmiot nie wykonał zobowiązania w terminie. W przedmiotowej zaś sprawie w wyniku rozpoczętej kontroli podatkowej ujawniono, iż Spółka w 2001 r. przeprowadzała transakcje mające na celu obejście przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Fakt ten, w opinii organu odwoławczego, oraz obniżenie wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych w 2007 r., a także znaczne obciążenie hipoteczne Spółki [...] był wystarczającą przesłanką do wydania decyzji zabezpieczającej na majątku podatnika wykonania przyszłej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego”.

V.5. Postępowanie przed wojewódzkim sądem administracyjnym:

Wojewódzki sąd administracyjny w P (dalej jako **WSA**) wyrokiem z .08.2008 r., sygn. akt , oddalił skargę Spółki na decyzję Organu odwoławczego w sprawie zabezpieczenia. Dokonując oceny, podniesionych przez Spółkę zarzutów naruszenia art. 33 O.p. WSA wskazał, że „nie ma przy tym wątpliwości, iż to, czy istnieje obawa niewykonania zobowiązania w konkretnym wypadku pozostawiono do uznania właściwego w sprawie organu. Uznanie to nie może oznaczać dowolności działania, lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych (por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 grudnia 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 788/04, Lex Nr 166916).” Według sądu organy dysponowały wiedzą, która pozwoliła im ocenić, czy istnieje obawa niewykonania zobowiązania. Według WSA wskazywały na to następujące okoliczności:

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

V.6. Postępowanie przed NSA

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

V.7. Przebieg postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w zakresie CIT za 2001 r.

Wraz z pismem z dnia lutego 2008 r. Izba Skarbowa w P – Biuro Wymiany Informacji Podatkowych przekazała odpowiedź z administracji podatkowej L . W dniu marca 2008 r. zawiadomiono Spółkę o podjęciu zawieszono postępowania kontrolnego. Postępowanie kontrolne zostało zakończone po doręczeniu protokołu kontroli w dniu kwietnia 2008 r.

Decyzją Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P z dnia maja 2008 r. Spółce zostało określone zobowiązanie podatkowe w zakresie CIT w kwocie zł.

Po rozpatrzeniu odwołania Spółki z dnia czerwca 2008 r. decyzją z sierpnia 2008 r. Dyrektora Izby Skarbowej w P utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. Zobowiązanie w zakresie CIT za 2001 rok zostało zapłacone w dniu maja 2009 r. Hipoteka w P została wykreślona lutego 2009 r., a hipoteka w W została wykreślona czerwca 2009 r.

VI. Uzasadnienie niezgodności z Konstytucją RP

VI.1. Treść prawa do sądu

Zakres prawa do sądu jako jednego z fundamentalnych założeń demokratycznego państwa prawnego obejmuje prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Na prawo do sądu składają się w szczególności (za wyrokiem TK z 12 marca 2002 r., sygn. P 9/01, OTK-A 2002, Nr 2, poz. 14): prawo dostępu do sądu (prawo uruchomienia procedury), prawo do odpowiedniego kształtowania procedury (zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności) oraz prawo do wyroku sądowego (prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia). W 2007 r. TK uzupełnił te elementy prawa do sądu o „prawo do odpowiedniego kształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawy” (wyrok z 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, OTK-A 2007, Nr 9, poz. 108). Trybunał podkreślił również, że „w państwie prawnym prawo do sądu nie może

być rozumiane jedynie formalnie, jako dostępność drogi sądowej w ogóle, lecz i materialnie, jako możliwość prawnie skutecznej ochrony praw na drodze sądowej” (wyrok z 12 marca 2002 r., sygn. P 9/01).

VI.2. Treść prawa własności oraz dozwolony konstytucyjnie zakres ingerencji w to prawo

Zgodnie z Konstytucją RP, każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia (art. 64 ust. 1). Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności (art. 64 ust. 3). W pewnym zakresie wskazany wymóg pokrywa się treścią art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, zgodnie z którym ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

W świetle postanowień Konstytucji RP *prawo własności stanowi jedną z podstaw ładu gospodarczego i warunek efektywnego funkcjonowania gospodarki narodowej* (za wyrokiem TK z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK 2001, Nr 2, poz. 39). Konstytucja RP nakłada na organy państwowe obowiązek dbania o spójność regulacji dotyczących prawa własności i jego ograniczeń (art. 21 ust. 1 Konstytucji RP). W ten sposób nadaje ochronie prawa własności znaczenie ustrojowe, głównie ze względu na konstytucyjną deklarację, iż własność i inne prawa majątkowe podlegają równej – w sensie podmiotowym – ochronie prawnej. *Oznacza to, że ochrona prawa własności jest, co wynika z art. 21 konstytucji, powinnością państwa, zarówno w zakresie kształtowania podstawowych instytucji prawnych służących tejże ochronie jak i granic tejże ochrony* (por. wyrok TK z 25 lutego 1999 roku, sygn. K 23/98).

Prawo własności jest podstawowym i najpełniejszym rodzajem praw majątkowych, inkorporujące najszerszą formę korzystania z rzeczy. Na treść prawa własności składa się: prawo do korzystania z rzeczy, prawo do pobierania pożytków oraz prawo do rozporządzania rzeczą. Wszystkie te uprawnienia składają się na istotę tego prawa. Jeżeli prawo własności doznałoby ograniczenia co do jednej z tych cech, to przestałoby spełniać swoją rolę. Takie stanowisko zaprezentował Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 25 września 1999 r. (sygn. akt SK 09/98) stwierdzając, że „(...) w ramach każdego konkretnego prawa i wolności można wyodrębnić pewne elementy podstawowe (rdzeń, jądro) bez których takie prawo czy wolność w ogóle nie będzie mogła istnieć, oraz pewne elementy dodatkowe (otoczkę), które mogą być ujmowane

i modyfikowane w różny sposób bez zniszczenia tożsamości danego prawa czy wolności. (...) Istotę prawa własności wyraża art. 140 kodeksu cywilnego. Przepis ten ujmuje definicję prawa własności w dwóch aspektach: pozytywnym i negatywnym. Przez stronę pozytywną rozumie się uprawnienia, jakie składają się na prawo własności jako prawo podmiotowe, natomiast strona negatywna własności oznacza możliwość wyłączenia przez właściciela ingerencji innych osób w sferę jego prawa. Definicja prawa własności, polegająca na wyczerpującym wyliczeniu uprawnień właściciela, nie jest możliwa. Kodeks cywilny jako uprawnienia podstawowe wymienia uprawnienie do korzystania z rzeczy i do rozporządzania rzeczą. Do atrybutu korzystania z rzeczy tradycyjnie zaliczamy uprawnienia do posiadania rzeczy, do używania rzeczy, do pobierania pożytków i innych przychodów z rzeczy, do dyspozycji faktycznych. Rozporządzanie rzeczą oznacza natomiast możliwość wyzbycia się własności oraz uprawnienie do obciążenia rzeczy. Atrybuty korzystania z rzeczy i rozporządzania rzeczą stanowią tylko zasadniczy trzon prawa własności, nie wyczerpują jego zakresu. Negatywna strona własności oznacza, że inne podmioty prawa nie mają prawa ingerować w sferę uprawnień właściciela. Wyjątkowo tylko dopuszczalne może być wkroczenie innej osoby w sferę uprawnień właściciela.

Jednakże prawo własności nie ma charakteru absolutnego (*ius infinitum*) i może podlegać różnego rodzaju ograniczeniom, jednak tylko w wyjątkowych przypadkach i to wskazanych precyzyjnie w ustawie (tak TK w wyroku z dnia 25 maja 1999 sygn. 09/98). Ograniczenia prawa własności zakazują określonego działania a tym samym ograniczają swobodę wykonywania przysługującego prawa lub nakazują określone zachowanie. Ograniczenia te mają różny charakter, mogą wynikać z prawa administracyjnego jak i cywilnego. Bez względu jednak na charakter ograniczeń, czy to cywilnoprawny, czy publicznoprawny jasno wynika, że prawo własności, choć ma szczególny charakter nie jest prawem absolutnym, doznającym szeregu przeszkód. W ocenie Trybunału „*pojmowanie prawa własności jako prawa absolutnego do rzeczy prowadziłoby w wielu wypadkach do naruszenia praw innych podmiotów. Mogłoby obrócić się także przeciwko samym właścicielom rzeczy. Stąd też sprawa pewnych ograniczeń w korzystaniu z rzeczy własnej zyskała aprobatę w nauce prawa oraz znalazła odzwierciedlenie w przepisach prawa, w tym w przepisach ustawy zasadniczej. Granice swobody korzystania z rzeczy własnej oraz zakres ochrony prawa własności stanowią swoiste ograniczenia właściciela w wykonywaniu tego prawa. Wynikają one, jak wskazano, z przepisów ustawy zasadniczej oraz z ustaw zwykłych. Jednakże mówiąc o tym, że własność nie jest ius infinitum i że przepisy prawa wyznaczają granice własności nie można popadać w drugą skrajność i twierdzić, że wobec tego wszelkie ograniczenia ustawowe są dopuszczalne, ponieważ wyznaczają granice własności*”.

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

VI.3. Zasada przyzwoitej legislacji i określoności przepisów

Wskazane zasady wchodzą w zakres zasady demokratycznego państwa prawnego uregulowanej w art. 2 Konstytucji RP i polega na wyznaczeniu konstytucyjnych standardów prawidłowości poczynañ prawodawcy. Jej elementami są zasady: niedziałania prawa wstecz, ochrony praw nabytych oraz określoności przepisów prawa, a także zasada odpowiedniej *vacatio legis*. Zakreślając ramy wskazanej zasady Trybunał Konstytucyjny stwierdził (za wyrokiem z 22 maja 2002 roku, sygn. K 6/02, opubl. OTK z 2002 r., nr 3/A, poz. 33), że poprzez niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisów oraz przyjmowanie określonych rozwiązań merytorycznych, ustawodawca ingeruje w sferę praw i wolności człowieka powodując niepewność ich adresatów co do ich praw i obowiązków. Tym samym prowadzi to do stworzenia szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne i nieprecyzyjne

formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Stąd też, w ocenie Trybunału, przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisami wymagającymi regulacji ustawowej określonej dziedziny, np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, jaki z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą państwa prawnego.

VI.4. Instytucja zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w stanie prawnym obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r.

Instytucja zabezpieczenia zobowiązania podatkowego uregulowana w art. 33 O.p. służy zabezpieczeniu interesu budżetu państwa lub budżetów samorządowych zanim jeszcze powstaną przesłanki do wszczęcia egzekucji administracyjnej. Zasadniczym celem tej instytucji nie jest przymusowy pobór podatków (co stanowi cel postępowania egzekucyjnego), ale zagwarantowanie możliwości zaspokojenia zobowiązań podatkowych, czyli skutecznego ich wyegzekwowania. Instytucję zabezpieczenia przewidzianą w art. 33 O.p. należy odróżniać od zabezpieczenia stosowanego po wszczęciu postępowania egzekucyjnego. Zabezpieczenie w trybie przewidzianym w ordynacji podatkowej jest stosowane na wcześniejszym etapie procesu przymusowego poboru należności podatkowych (por. L. Etel [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX, 2007, wyd. 2, s. 226).

Na podstawie art. 33 O.p. organy podatkowe mają prawo stosować instytucję zabezpieczenia do dwóch rodzajów należności. Pierwszy rodzaj należności to zobowiązania podatkowe przed upływem terminu ich płatności (art. 33 § 1 O.p.). Drugi rodzaj stanowią należności, w stosunku do których nie została wydana decyzja ustalająca wysokość zobowiązania, bądź decyzja określająca wysokość zobowiązania, bądź decyzja określająca zwrot podatku (art. 33 § 2). Drugi przypadek dotyczy zatem należności, które nie zostały jeszcze skonkretyzowane co do kwoty (wielkości) zobowiązania. W decyzji o zabezpieczeniu organ podatkowy jest zobowiązany określić przybliżoną kwotę zobowiązania (art. 33 § 4 O.p.), które zostanie określone w przyszłej decyzji. Sytuacja ta odnosi się zatem do potencjalnych należności - zobowiązań, które zostaną skonkretyzowane w przyszłości. Przypadek Skarżącej należy do drugiej z przedstawionych grup należności. Należy zatem wyraźnie odróżnić te dwa przypadki, w których możliwe jest zabezpieczenie zobowiązania. W pierwszym przypadku zobowiązanie jest już znane co do wielkości, wiążące są również ustalenia co do podstaw zaniżenia zobowiązań należnych Skarbowi Państwa. Nie upłynął jednie termin płatności.

W drugim przypadku organy podatkowe mogą dokonać zabezpieczenia zobowiązania przed wydaniem decyzji określającej wysokość tego zobowiązania, jeśli zostaną spełnione następujące, określone w ustawie przesłanki:

1. toczy się postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne (art. 33 § 2 O.p.). Wskazana przesłanka dotyczy tylko i wyłącznie zabezpieczenia należności, które nie zostały skonkretyzowane;
2. zachodzi „uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane” (art. 33 § 1 O.p.). Ta przesłanka odnosi się do obu grup należności: zobowiązań podatkowych przed terminem płatności oraz zobowiązań nieskonkretyzowanych co do kwoty.

Pojęcie „uzasadnionej obawy” ma charakter nieostry i nie zostało w ustawie zdefiniowane. Ustawodawca dokonał jedynie w pewnym zakresie przybliżenia jego treści poprzez podanie przykładów. „Uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane” zachodzi, w szczególności, gdy podatnik „nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym” i „dokonuje czynności, których skutkiem jest utrata prawa własności do majątku”. Użycie sformułowania „w szczególności” powoduje, że przedstawione przykłady nie wyczerpują katalogu zachowań, które mogą stanowić podstawę do stwierdzenia istnienia „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego. Jednocześnie w konkretnej sytuacji brak wystąpienia zachowań wskazanych jako przykładowe nie wyklucza stwierdzenia przez organ podatkowy, że zachodzi „uzasadniona obawa”. Nic nie stoi na przeszkodzie, aby organ podatkowy wnioskujący o zastosowanie zabezpieczenia wskazał na inne okoliczności, które tę obawę również uzasadniają (por. L. Etel [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX, 2007, wyd. 2, s. 228). Wyliczenie zawarte w art. 33 § 1 O.p. wskazuje jedynie przykładowo wybrane 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. 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 (por. wyrok NSA z 19 listopada 2009 r. sygn. akt I FSK 1383/08).

Użyte określenie „uzasadniona obawa” jako przesłanka zastosowania zabezpieczenia zobowiązania opiera się zatem na klauzuli generalnej dającej znaczny zakres luzu decyzyjnego organom podatkowym podejmującym decyzję o zabezpieczeniu.

Organem właściwy w sprawie dokonywania zabezpieczenia jest zawsze właściwy dla podatnika Naczelnik Urzędu Skarbowego.

VI.5. Instytucja zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w obecnym stanie prawnym

Brzmienie art. 33 § 2 O.p. obowiązujące w okresie od 1 stycznia 2003 r. nie zostało zmienione do dnia wniesienia mniejszej skargi. Z dniem 1 września 2005 r. zmianie uległa natomiast, na podstawie ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 143, poz. 1199 z późn. zm) treść art. 33 § 1 O.p. regulująca przesłanki zastosowania zabezpieczenia zobowiązań przed terminem płatności oraz zobowiązań, które zostaną określone w przyszłej decyzji. Zgodnie z obecnym brzmieniem art. 33 § 1 O.p., nadanym ww. ustawą, zobowiązanie *„może być zabezpieczone na majątku podatnika [...] 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”*. Zmianie nie uległa zatem sama treść przesłanki zabezpieczenia, która nadal opiera się na klauzuli generalnej „uzasadnionej obawy”. Zmodyfikowane zostały natomiast przykłady, które „w szczególności” wskazują na „istnienie uzasadnionej obawy”. Przykład odwołujący się do uiszczania wymagalnych zobowiązań został doprecyzowany w ten sposób, że „nie uiszczanie” musi mieć charakter trwały. Natomiast przykład odwołujący się do „dokonywania czynności, których skutkiem jest utrata prawa własności do majątku” został zastąpiony sformułowaniem „dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję”.

W wyniku nowelizacji nie zmieniło się w żadnym zakresie uprawnienie wynikające art. 33 § 2 O.p. dające organom podstawę do dokonania zabezpieczenia zobowiązania, które zostanie określone w przyszłej decyzji. Zmieniły się natomiast przesłanki dokonywania zabezpieczenia, do których odsyła art. 33 § 2 O.p. Mając na uwadze, że przedmiotem niniejszej skargi, jest przepis art. 33 § 2 O.p. stosowany z powołaniem się na przesłankę zawartą w art. 33 § 1 O.p., która w swoim zasadniczym kształcie nie uległa zmianie, stąd nie zachodzi przesłanka, o której mowa w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK.

VI.7. Praktyka stosowania instytucji zabezpieczenia zobowiązania, które zostanie skonkretyzowane w przyszłości

Oparcie instytucji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na klauzuli generalnej powoduje, że organy podatkowe posiadają w tym zakresie znaczny luz

decyzyjny. Jednocześnie, co należy podkreślić, kompetencja do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego dotyczy sytuacji przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego przez organ I instancji, kiedy ustalenia organów podatkowych mogą być traktowane jedynie jako wstępne. Ustalenia te są nadal weryfikowane i w tym celu właśnie toczy się postępowanie podatkowe. Podawana w decyzji kwota zobowiązania podatkowego jest zatem kwotą jedynie przybliżoną wyliczaną na podstawie wstępnych ustaleń organów podatkowych. Dopiero po przeprowadzeniu pełnego postępowania i wydania decyzji przez organ I instancji dojdzie do wiążącego rozstrzygnięcia i będzie można stwierdzić, czy i jakie ustalenia organ uznaje za udowodnione.

Ponadto kompetencja do zabezpieczenia zobowiązania przysługuje organom podatkowym, które prowadzą postępowanie zmierzające do określenia faktycznej wielkości zobowiązania. To, że w konkretnym przypadku postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego może prowadzić Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej, a postępowanie zabezpieczające prowadzi Naczelnik Urzędu Skarbowego, nie zmienia faktu, że oba postępowania są zawsze prowadzone w interesie Skarbu Państwa. Stąd też decyzja w sprawie zabezpieczenia jest podejmowana „we własnym” interesie. Usytuowanie organów właściwych do dokonania zabezpieczenia sprawia zatem, że realizowany przez nie interes Skarbu Państwa przemawia za dokonaniem zabezpieczenia w każdym przypadku. Z punktu widzenia tych organów korzystniejsza jest bowiem sytuacja, gdy zabezpieczenie jest dokonane nawet „na wyrost”, niż gdyby miało się w przyszłości okazać, że zobowiązanie podatkowe nie zostało wykonane w jakiejś części.

W tym stanie rzeczy przyznanie organom podatkowym kompetencji do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na podstawie klauzuli generalnej „uzasadnionej obawy” i przyznanie, wynikającego z tego faktu, luzu decyzyjnego powoduje, że organy podatkowe są zainteresowane udowodnieniem w każdym możliwym przypadku, że zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego. Luz decyzyjny wiążący się z zastosowaniem przez ustawodawcę klauzuli generalnej w praktyce nie służy organom podatkowym do indywidualizacji oceny w zależności od różnorodnych sytuacji faktycznych podatników, ale do uzasadnienia w każdym możliwym przypadku, że istnieją podstawy do dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika.

Na podstawie dostępnych orzeczeń sądów administracyjnych stwierdzić można, pewne prawidłowości wskazujące jak w praktyce organy podatkowe realizują przyznaną kompetencję do ingerowania w majątek podatnika.

Po pierwsze organy podatkowe uznają, 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 jest spełnieniem wymienionej w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej przesłanki „nieuiszczenia wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym” i może rodzić uzasadnione obawy, że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Identyczne stanowisko zostało zaprezentowane w sytuacji Skarżącej w decyzji Organu odwoławczego (vide pkt V.4). Przedstawione stanowisko jest akceptowane w orzecznictwie sądowym (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 19 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 22/08 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 października 2004 r., sygn. akt III SA 2408/03; wyroki opublikowane w CBOSA). Organy oraz sądy administracyjne uznają zatem, że zaległością podatkową już na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu jest należność, która nie została skonkretyzowana przez organ podatkowy co do wysokości. Przyszła należność jest automatycznie uznawana za wskazującą, że podatnik „nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym”. Jest to zatem przesłanka samospełniająca się.

Po drugie organy podatkowe przyjmują, że stwierdzenie istnienia obawy niewykonania zobowiązania w konkretnym wypadku zostało pozostawione do uznania właściwego w sprawie organu. Jednocześnie w orzecznictwie podkreśla się, że uznanie to nie może oznaczać dowolności działania, lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych (za wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 grudnia 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 788/04, opublikowany w CBOSA). Szczegółowa analiza przypadków stosowania zabezpieczenia i zapadłych w tym zakresie orzeczeń pozwala na konkluzję, że *„... sądy generalnie nie stawiają zbyt wysokich wymagań organom podatkowym przy stosowaniu przesłanek zabezpieczenia ... dominuje troska o interes wierzyciela.”* (tak H. Dzwonkowski [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2006, s.279). Na podstawie dostępnego orzecznictwa stwierdzić można, że wymogiem stawianym organom podatkowym jest wskazanie źródła „obawy” niewykonania zobowiązania i jego udokumentowanie. Jeżeli źródło takie zostanie podane oraz organ przedstawi dowody uzasadniające jego obawę to zasadniczo sądy uznają, że wymogi ustawowe zostały zachowane.

Po trzecie w orzecznictwie nie zostało wypracowane jednolite podejście w kwestii zakresu danych jakie powinny zostać poddane analizie oraz czy i w jakim zakresie ustalone wielkości należy porównać z przybliżoną kwotą zobowiązania podatkowego. W efekcie powoduje to, że udokumentowanie jednej okoliczności

wskazującej na potencjalną możliwość pogorszenia sytuacji majątkowej może zostać uznane za wystarczające do uzasadnienia istnienia „obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego. Jak stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku *„każdy odpowiednio uzasadniony argument, który może uprawdopodobnić obawę niewykonania zobowiązania, może stanowić podstawę do wydania stosownej decyzji”* (wyrok z dnia 19 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 22/08). W efekcie w trakcie sądowej kontroli ingerencji organów podatkowych w prawa podatnika działanie sądu sprowadza się do zbadania, czy organy podatkowe wskazały „obawę” oraz jej „źródło”. Natomiast kwestia oceny, czy obawa jest uzasadniona w świetle zgromadzonych dowodów pozostaje poza kontrolą sądu i została pozostawiona do oceny organu podatkowego.

Można zatem przypuszczać, jakkolwiek Skarżąca nie posiada dostępu do stosownych danych, że w przeważającej większości wniosków o dokonanie zabezpieczenia przed wydaniem decyzji organy podatkowe dokonują zabezpieczenia stwierdzając istnienie „uzasadnionej obawy” jego wykonania. Przypadki, w których organy stwierdzają, że nie zachodzi „uzasadniona obawa” wykonania zobowiązania są najprawdopodobniej nieliczne.

VI.8. Okoliczności zastosowania instytucji zabezpieczenia na majątku Spółki

W analogiczny sposób, jak przedstawiony powyżej, przesłanka „uzasadnionej obawy” została wykazana przez organy podatkowe w przypadku Skarżącej. Według organów podatkowych obu instancji, dowodami na istnienie „uzasadnionej obawy” były następujące okoliczności:

- operacja zakupu akcji, która stanowiła przedmiot badania w toku prowadzonej kontroli;
- fakt toczącego się postępowania kontrolnego, który według organu świadczył o nie uiszczaniu wymagalnych zobowiązań (powołany w decyzji Organu odwoławczego);
- wysokość obciążenia hipotecznego;
- spadek wielkości zaliczek miesięcznych wpłacanych bieżąco (do września 2007 r.) w zakresie CIT w relacji do analogicznego okresu roku poprzedniego, tj. 2006.

Jednocześnie Organ odwoławczy nie uwzględnił podawanych przez Spółkę danych finansowych, które w jej ocenie wskazywały, że obawa niewykonania ewentualnego przyszłego zobowiązania jest nieuzasadniona. Dane podane przez Spółkę, jak wielkość majątku trwałego, wielkość dochodu brutto oraz wielkość posiadanych środków pieniężnych, przedstawiały w szerszym kontekście sytuację

majątkową Spółki i wymagały od Organu odwoławczego dokonania ponownej oceny co do zasadności występowania „uzasadnionej obawy”.

Istnienie „uzasadnionej obawy” organy wywiodły zatem:

- z samego faktu wszczęcia kontroli podatkowej i dokonania w jej ramach ustaleń o charakterze wstępnym (niewiążącym), które nie mogły zostać zaskarżone z uwagi na brak ukończenia postępowania kontrolnego (brak sporządzenia protokołu lub wyniku kontroli). Według Organu odwoławczego z upływem terminu płatności zobowiązanie w zakresie CIT przekształciło się w zaległość podatkową i w momencie wydawania decyzji o zabezpieczeniu było to zobowiązanie, które nie zostało wykonane w terminie. Okoliczność sama w sobie według Organu odwoławczego wypełniała przesłankę *<niewuiszczenia wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym>*. Z analizy argumentacji Organu odwoławczego wnioskować należy, że jest to samospełniająca się przesłanka. Dokonanie wstępnych ustaleń w toku kontroli, które nie mają charakteru ostatecznego (wiążące), przede wszystkim z uwagi na fakt, iż nie znalazły odzwierciedlenia we władczym rozstrzygnięciu organu kontroli, jest traktowane przez organ podatkowy jako potwierdzenie istnienia zaległości podatkowej uznawanej automatycznie za okoliczność wskazującą na brak uiszczenia wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym. W takim ujęciu pomiędzy ustaleniami dokonanymi w toku postępowania podatkowego lub kontrolnego, a uzasadnioną obawą niewykonania zobowiązania wynikającego z tych ustaleń istnieje znak równości.
- z wielkości obciążenia hipotecznego, jednej z wielu posiadanych nieruchomości, które nie zostało zestawione z jakimkolwiek innymi wielkościami odnoszącymi się do sytuacji majątkowej Skarżącej. W efekcie pozwoliło to organowi uznać wielkość obciążenia za znaczne.
- z faktu spadku wielkości zaliczek miesięcznych z tytułu CIT w relacji do analogicznego okresu. Pominięcie innych czynników, takich jak wielkość dochodu brutto oraz wielkość środków pieniężnych (zł), których wartość na dzień 21 grudnia 2007 r. nieznacznie przewyższała wartość zabezpieczonego zobowiązania wraz z odsetkami (zł należności głównej i zł odsetek).

W ocenie WSA taki sposób zgromadzenia materiału dowodowego pozwalał ocenić organom, że istnieje obawa niewykonania zobowiązania. Nie uznał za konieczne porównywanie dwóch wybranych przez organ okoliczności z innymi danymi obrazującymi sytuację majątkową Spółki.

VI.9. Szczegółowe uzasadnienie zarzutu naruszenia art. 45 Konstytucji RP

Urzeczywistnienie prawa do sądu w zakresie zgodnym z art. 45 Konstytucji RP wymaga takiego skonstruowania przepisów prawnych, które spowodują, że przysługujące środki zaskarżania władczych rozstrzygnięć dokonywanych przez organy władzy publicznej pozwolą zapewnić ochronę praw konstytucyjnych (tu: prawa własności) o charakterze materialnym rozumianej jako możliwość prawnie skutecznej ochrony praw na drodze sądowej” (wyrok z 12 marca 2002 r., sygn. P 9/01). Nadanie organom podatkowym prawa do ingerencji w prawo własności na podstawie klauzuli generalnej pozostawiającej znaczny luz decyzyjny powoduje, że przewidziana w tym zakresie sądowa droga kontroli rozstrzygnięć zapadłych w przedmiocie zabezpieczenia sprowadza do analizy formalnej, tj. zbadania czy zostały przedstawione dowody potwierdzające istnienie okoliczności uznanych przez organy za uzasadniające obawę niewykonania przyszłego zobowiązania. Kontrola sądowa sprowadza się do badania, czy wskazano obawę i jej źródło. Natomiast ocena co do tego czy obawa jest uzasadniona, co jest kluczowym elementem z punktu widzenia sądowej ochrony przed niedozwoloną ingerencją w prawo własności, została pozostawiana uznaniu organów podatkowych i wyłączona spod oceny sądów. Podatnicy nie mogą zatem oczekiwać prawnie skutecznej ochrony swoich praw na drodze sądowej o ile organy wskażą okoliczności, które wskazują np. spadek kondycji finansowej.

Przyczyną wskazanego stanu jest sposób sformułowania przesłanek zabezpieczenia określonych w art. 33 § 1 O.p., do których odwołuje się art. 33 § 2 O.p. W orzecznictwie sądowym jest prezentowany pogląd, że przesłanka stanowiąca podstawę do zastosowania instytucji zabezpieczenia, z jednej strony nawiązuje do sytuacji już istniejącej (stan obawy), z drugiej natomiast do przyszłości (groźba niewykonania zobowiązania podatkowego). Oznacza to, że uzasadniona obawa musi istnieć już w chwili rozstrzygania w przedmiocie zabezpieczenia, jednak obawa ta odnoszona jest zarazem do zdarzenia, które jeszcze nie nastąpiło (a nawet nie wiadomo czy w ogóle wystąpi). 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 (wyrok Naczelnego

Sądu Administracyjnego z 19 listopada 2009 r., sygn. akt I FSK 1383/08, opubl. w CBOSA). Przytoczony wyrok NSA potwierdza zatem, że przepis ustawowy, zezwalający na ingerencję w prawo własności, 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.

Na przykładzie Skarżącej wskazać można jakie dane mogłaby uwzględnić analiza odwołująca się rzeczywiście, a nie tylko deklaratywnie, do całokształtu sytuacji majątkowej co prowadziło do znacznego ograniczenia arbitralności lub dowolności stosowania instytucji zabezpieczenia oraz zapewniało Spółce prawo do sądu w wymiarze materialnym.

Na podstawie treści sprawozdań finansowych i zeznań rocznych CIT-8 sytuacja majątkowa i finansowa Spółki za okres trzech lat, w tym rok dokonania zabezpieczenia, przedstawiała się następująco:

Wybrane czynniki obrazujące sytuację majątkową i finansową spółki S sp. z o.o.				
lp.	rodzaj czynnika	rok 2005	rok 2006	rok 2007
1	przychody netto ze sprzedaży wg rachunku zysków i strat	zł	zł	zł
2	zysk brutto	zł	zł	zł
3	wartość bilansowa aktywów (trwałych i obrotowych)	zł	zł	zł
4	wielkość zobowiązań krótkoterminowych	zł	zł	zł
	w tym z tytułu kredytów i pożyczek	zł	zł	zł
5	wielkość środków pieniężnych i innych aktywów pieniężnych	zł	zł	zł
6	wielkość kapitałów własnych	zł	zł	zł
7	przychody podatkowe	zł	zł	zł
8	dochód do opodatkowania	zł	zł	zł
9	wielkość podatku zadeklarowana w CIT-8	zł	zł	zł
10	wielkość wpłaconych zaliczek miesięcznych, ogółem w danym roku:	zł	zł	zł
11	do września danego roku	zł	zł	zł
12	wielkość nadpłaty w podatku za dany rok	zł	zł	zł

Analiza kilkunastu czynników pozwala na konkluzję, że tylko jeden czynnik, ten który został wybrany przez organ podatkowy wskazywał wyraźną tendencję spadkową (spadek zaliczek miesięcznych), co potwierdza, że dowody były gromadzone przez organ podatkowy w sposób wybiórczy. Ponadto organy podatkowe tylko dzięki uniknięciu zestawienia wielkości zabezpieczenia hipotecznego (ok. 41 mln) z wartością kapitałów własnych (ok. 53 mln), przychodów (ok. 200 mln), aktywów trwałych i obrotowych (ok. 120 mln) mogły stwierdzić, że zabezpieczenie hipoteczne jest znaczne.

Art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. spełniałby wymogi konstytucyjne w zakresie prawa do sądu w wymiarze materialnym, gdyby zobowiązywał organ do uzasadnienia swojej oceny poprzez odniesienie się do sytuacji majątkowej podatnika np. w sytuacji Skarżącej poprzez:

- wykazanie dlaczego przy wartości aktywów w kwocie ok. 120 mln zł obciążenie hipoteczne o wartości wielokrotnie niższej (ok. 41 mln) wywołują obawę co do wykonania zobowiązania,
- wykazanie dlaczego spadek zaliczek miesięcznych przy wzroście zysku brutto i dochodu wywołują obawę co do wykonania zobowiązania,
- wykazanie dlaczego potencjalna należność, które nie przewyższa wartości środków na rachunku wywołują obawę co do wykonania zobowiązania.

Zobowiązanie organu do udzielenia tego rodzaju uzasadnienia pozwoliłoby na realizację prawa do sądu w sensie materialnym, gdzie sąd mógłby odnieść się do przedstawionego uzasadnienia i dokonać oceny prawidłowości przeprowadzonego przez organ wnioskowania. Taka regulacja wykazywałaby zgodność z wzorcem konstytucyjnym.

VI.10.Szczegółowe uzasadnienie zarzutu naruszenia art. 64 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP

Nie budzi wątpliwości, że wynikająca z ustawy (art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p.) kompetencja organów podatkowych do dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika stanowi ingerencję w prawo własności polegającą na czasowym ograniczeniu możliwości dysponowania zajęтым składnikiem majątkowym, czasowym ograniczeniu możliwości zbywania danego składnika. Ponadto w przypadku spółek kapitałowych dokonanie zabezpieczenia prowadzi do ograniczenia możliwości podejmowania decyzji inwestycyjnych właścicieli np. dotyczących możliwości zbycia spółki, dokonania połączenia, czy podziału. Może również w pewnym zakresie zmniejszyć zdolność kredytową lub operacyjną (np. ograniczenie rozwoju lub zmiany struktury sieci sprzedaży w spółkach dystrybucyjnych).

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 (ustawowe ograniczenie prawa własności) pozwala w praktyce z uwagi na istniejący luz decyzyjny na ingerencję w prawo własności (dokonanie zabezpieczenia) dla potrzeb niezgodnych z celem regulacji. Instytucja zabezpieczenia została wprowadzona do ustawy, aby dać organom instrumenty prowadzące do zapewnienia wykonania zobowiązania podatkowego, które w przyszłości zostanie określone w decyzji organu podatkowego. Celem tej regulacji nie było natomiast ograniczenie zakresu ochrony wynikającego z określenia terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych i umożliwienie, w sposób nieograniczony, prowadzenia postępowania podatkowego lub kontrolnego po upływie terminu przedawnienia. W takim właśnie celu, w przypadku Spółki, zostało wykorzystane uprawnienie organów podatkowych, czemu organy podatkowe dały wyraz m.in. wskazując dlaczego nie są zainteresowane przyjęciem gwarancji bankowej. Organy wskazały również, że nie są zainteresowane przyjęciem gwarancji bankowej z rocznym terminem obowiązywania, co potwierdza, iż ich celem było zapewnienie możliwości prowadzenia postępowania w sposób nieograniczony w czasie jakimkolwiek terminem końcowym.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych, jako element systemu podatkowego, zawarty w art. 70 § 1 O.p., stanowi odzwierciedlenie zasady pewności prawa. Zgodnie ze wskazanym przepisem po upływie określonego czasu organy podatkowe nie mają uprawnień do władczej ingerencji związanej z rozliczeniami podatników. Instytucja przedawnienia służy zatem ochronie praw podatników, w tym ich ochronie ich własności przed władczą ingerencją organów władzy publicznej. Jednocześnie ustawodawca uregulował ściśle przypadki, w których dochodzi do przerwania lub zawieszenia terminu przedawnienia. Ustawodawca uregulował również wyjątek uchylający zakres przyznanej ochrony wskazując, że nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką (art. 70 § 8 O.p.). W przypadku zatem Spółki luz decyzyjny wynikający z ustawy został wykorzystany w celu dokonania takiej ingerencji w prawo własności, która pozwoliłaby osiągnąć skutek przez prawo nie przewidziany (wyeliminowanie skutków wiążących się z upływem terminu przedawnienia). W efekcie doszło do naruszenia ochrony przysługującej podatnikowi na podstawie art. 70 § 1 O.p. Gdyby tego rodzaju działania podejmowali podatnicy mogłoby ono zostać zakwalifikowane jako „obejście” lub „nadużycie prawa”. Na tego rodzaju ingerencję w prawo własności nie zezwalają przepisy ustawowe. Z tych też względów sposób regulacji art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p., zawierający wspomniany luz decyzyjny, umożliwiający ograniczenie prawa własności został

uregulowany z przekroczeniem wymogów konstytucyjnych przewidzianych art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Ponadto działanie organów podatkowych 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 terminu przedawnienia z naruszeniem praw konstytucyjnych trudno uznać za konieczne w demokratycznym państwie prawnym z jakichkolwiek powodów.

VI.11. Szczegółowe uzasadnienie zarzutu naruszenia art. 64 ust. 3 w zw. art. 2 Konstytucji RP

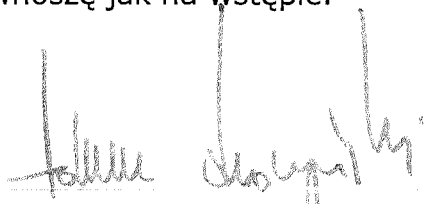
Art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. w zakresie w jakim przyznaje organom podatkowym prawo do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych poprzez odwołanie się do klauzuli generalnej zawierającej znaczny zakres luzu decyzyjnego narusza postanowienia Konstytucji RP ponieważ taki sposób uregulowania w ustawie kompetencji do ingerencji w prawo własności (ustawowe ograniczenie prawa własności) jest niedozwolony na podstawie w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. Wymóg zawarcia ograniczeń prawa własności w ustawie oznacza, że zwarte w ustawie ograniczenie musi spełniać standardy przyzwoitej legislacji i określoności ustawy wymagane przez art. 2 Konstytucji RP. Ograniczenie prawa własności na podstawie klauzuli generalnej „uzasadnionej obawy” spowodowało, że ustawodawca ingerując w sferę praw podatników powoduje ich niepewność co do ich praw i obowiązków. Zastosowany sposób regulacji powoduje, że faktycznym kreatorem podstaw do ingerencji w prawo własności pozostaje organ podatkowy. Luz ustawowy jest tak szeroki, że wybór dokonany przez organ rozstrzyga o możliwości ingerencji w prawo własności. W rzeczywistości to nie ustawa wyznacza zakres dopuszczanej ingerencji w prawo własności, tylko ocena, a w praktyce potrzeba (interes) Skarbu Państwa reprezentowanego przez organ, działający w konkretnej sprawie.

Jednocześnie zakres regulacji nie stanowi bariery pozwalającej wykluczyć ingerencję w prawo własności. Wynika to z faktu, że luz decyzyjny wynikający z faktu posługiwania się klauzulą generalną pozwala organom podatkowym na wybiórcze powołanie dowodów wskazujących na istnienie uzasadnionej obawy oraz nie wymaga w sposób precyzyjny aby dokonywana ocena została uzasadniona w oparciu o całokształt sytuacji majątkowej konkretnego podatnika. Wymóg oparcia analizy na całokształcie sytuacji majątkowej podatnika jest podkreślany w orzecznictwie sądowym. Również organy podatkowe deklarują, że ustalenie istnienia „uzasadnionej obawy” jest dokonywane w oparciu o całokształt sytuacji majątkowej. Jednakże, de facto, w praktyce analiza tej

sytuacji sprowadza się do okoliczności wybranych i przywołanych przez organ w decyzji o zabezpieczeniu. Także sama treść przesłanki „uzasadnionej obawy” nie wskazuje jakie dokładnie okoliczności dotyczące sytuacji majątkowej podatnika powinny zostać przeanalizowane. Art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 O.p. nie zobowiązuje zatem organu do przedstawienie w uzasadnieniu decyzji określonego zastawu danych i dokonania ich oceny z punktu widzenia możliwości wykonania zobowiązania podatkowego. Praktyka stosowania przepisu kładzie nacisk na istnienie obawy i jej źródło, natomiast kwestia uznania obawy za uzasadnioną jest pozostawiona do uznania organu, co sprawia, że podstawy do ingerencji w prawo własności nie są sformułowane jasno, precyzyjnie i w sposób wykluczający dowolność. W przypadku Spółki dowodzi tego analiza czynników obrazujących sytuację majątkową i finansową Spółki przedstawiona wyżej w pkt VI.9.

Powyższe wskazuje wyraźnie, że przyznany luz decyzyjny umożliwiający 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 art. 33 § 1 O.p. narusza standardy przyzwoitej legislacji i określoności wymaganych przez art. 2 Konstytucji RP.

Mając na uwadze przedstawioną argumentację wnoszę jak na wstępie.



Tomasz Skoczyński
radca prawny
nr wpisu PZ-1941/04

Załączniki:

1. uwierzytelniony odpis pełnomocnictwa wraz dowodem uiszczenia opłaty skarbowej;
2. odpis z KRS Skarżącej;
3. kopia decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego z grudnia 2007 r. znak: ;
4. kopia postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego z stycznia 2008 r. znak: ;
5. kopia decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w P z marca 2008 r. znak: ;
6. kopia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P z sierpnia 2008 r. sygn. akt ;
7. kopia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z maja 2010 r. sygn. akt wraz z kopią potwierdzenia odbioru.