

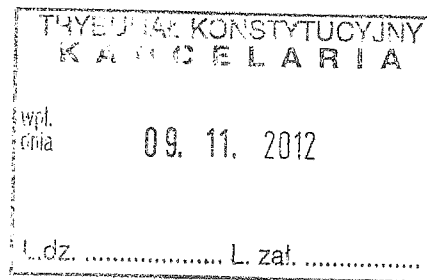


SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 9 listopada 2012 r.

Sygn. akt SK 40/12

BAS-WPTK-1686/12



**Trybunał Konstytucyjny**

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 z ze zm.) w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie połączonych skarg konstytucyjnych spółki S sp. z o.o. z siedzibą w P (sygn. akt SK 40/12 i SK 41/12), rozpatrywanych pod sygn. akt SK 40/12, jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 33 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z ze zm.) w związku z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 sierpnia 2005 r., nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387), **jest zgodny** z art. 45 ust. 1, z art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 oraz z art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

Ponadto, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, wnoszę o **umorzenie postępowania** w pozostałym zakresie, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

## Uzasadnienie

### I. Przedmiot zaskarżenia

1. S            sp. z o.o. z siedzibą w P            (dalej: spółka) złożyła do Trybunału Konstytucyjnego dwie skargi konstytucyjne (obie z dnia 14 września 2010 r.), które zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego zostały połączone do wspólnego rozpoznania pod sygnaturą akt SK 40/12. W pierwszej skardze konstytucyjnej, oznaczonej sygnaturą akt SK 40/12, spółka zakwestionowała art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa albo o.p.), w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., z art. 64 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji. W drugiej zaś, oznaczonej sygnaturą akt SK 41/12, spółka wniosła o stwierdzenie niezgodności art. 33 § 2 w związku z art. 33 § 1 o.p. z art. 45, art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3, a także art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

W myśl art. 70 § 1 o.p., zobowiązania podatkowe przedawniają się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Wyjątek od tej zasady został wprowadzony między innymi w zaskarżonym art. 70 § 6 o.p., który w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. stanowił, że: „Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki”. Z kolei drugi z zakwestionowanych przez spółkę przepisów – art. 33 § 2 o.p. (powiązany w *petitum* skargi konstytucyjnej z art. 33 § 1 o.p.), reguluje problematykę zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika, w sytuacji, gdy nie ma jeszcze podstaw prawnych do wszczęcia przeciwko niemu egzekucji administracyjnej (np. w toku kontroli podatkowej).

### II. Stan faktyczny sprawy

Obie skargi konstytucyjne zostały wniesione w związku z następującym stanem faktycznym (tożsamym w obu wypadkach). Na podstawie postanowienia Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P z dnia listopada 2007 r. zostało wszczęte wobec skarżącej spółki postępowanie kontrolne dotyczące 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 z wnioskiem o udzielenie informacji z administracji podatkowej L dotyczącej faktycznie prowadzonej działalności w latach 2000 i 2001 przez podmiot, którego akcje zostały nabyte przez skarżącą, oraz potwierdzenie, że doszło do pobrania zryczałtowanego podatku od dywidendy wypłaconej na rzecz spółki. W związku z tym wystąpieniem, postanowieniem z dnia grudnia 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P zawiesił także postępowanie kontrolne wobec skarżącej (na podstawie art. 201 § 1 pkt 6 o.p.).

W dniu grudnia 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego w P (dalej: naczelnik) z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia na majątku spółki. Na jego podstawie, decyzją z dnia grudnia 2007 r., naczelnik dokonał wobec spółki zabezpieczenia przybliżonej kwoty niezapłaconego zobowiązania podatkowego w CIT za 2001 r. (w wysokości zł) wraz z kwotą odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego (w wysokości zł). W ten sposób zajęte zostały prawa z rejestracji znaku towarowego należące do spółki oraz wpisane hipoteki przymusowe na jej nieruchomościach. Wspomniana decyzja o zabezpieczeniu została wydana na podstawie: art. 33 § 2, 3 i 5 o.p. w związku z art. 33 § 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 sierpnia 2005 r. (w wersji ordynacji podatkowej sprzed zmiany dokonanej ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw; Dz. U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.; dalej: ustawa nowelizująca z 2005 r.) w związku z art. 19 ustawy nowelizującej z 2005 r., a także art. 155 i art. 155a ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2005 r., Nr 229, poz. 1954 ze zm.).

W dniu            grudnia 2007 r. spółka złożyła w organie podatkowym I instancji wnioski o przyjęcie zabezpieczenia w formie gwarancji bankowej albo poręczenia banku zamiast form przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a następnie – po wezwaniu spółki przez naczelnika do przedstawienia stosownych gwarancji lub poręczeń – pismem z dnia            stycznia 2008 r. przedłożyła gwarancję bankową na rok (do wysokości            zł) wraz z deklaracją o możliwości przedłożenia kolejnych gwarancji na nowe, przyszłe okresy, gdyby zaistniała taka konieczność. Postanowieniem z dnia            stycznia 2008 r. naczelnik odmówił przyjęcia gwarancji bankowej jako zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, uzasadniając, że w niedostateczny sposób chroni ona interesy fiskalne Skarbu Państwa.

Pismem z dnia            grudnia 2007 r. skarżąca złożyła odwołanie od decyzji w sprawie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w CIT za 2001 r., zarzucając naruszenie art. 33 o.p., polegające na niewskazaniu przez organy podatkowe dowodów, z których wynikałoby, że zobowiązanie podatkowe może nie zostać wykonane. Ponadto, jak w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej odnotowała sama spółka: „[...] w uzupełnieniu odwołania [...] spółka zarzuciła naruszenie art. 70 § 1 o.p., z uwagi na wygaśnięcie zobowiązania w zakresie CIT za 2001 r. poprzez przedawnienie” (uzasadnienie skargi o sygn. akt SK 40/12, s. 5). Po rozpatrzeniu odwołania, decyzją z dnia            marca 2008 r., Dyrektor Izby Skarbowej w P            utrzymał w mocy decyzję Naczelnika            Urzędu Skarbowego w P            o zabezpieczeniu. W uzasadnieniu odniósł się również krótko do zarzutu przedawnienia zobowiązania podatkowego, stwierdzając, że: „W przedmiotowej sprawie decyzja wymiarowa nie została jednakże wydana, a podnoszony przez stronę fakt ewentualnego przedawnienia się zobowiązań podatkowych będzie przedmiotem badania w momencie wydawania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego spółki za 2001 r.” (uzasadnienie decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w P            z            marca 2008 r., karta 5).

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P            (dalej: WSA w P            ) z dnia            kwietnia 2008 r. spółka zarzuciła naruszenie przez organ podatkowy II instancji między innymi: (a) art. 33 o.p. – przez brak wskazania dowodów uzasadniających istnienie obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, (b) art. 210 § 1 pkt 6 o.p. – ze względu na wady formalne decyzji co

ustaleń stanu faktycznego i prawnego, a także (c) art. 70 § 1 o.p. – „przez nieuwzględnienie przepisów przejściowych, tj. art. 20 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw” (zdaniem skarżącej, hipoteka przymusowa ustanowiona celem zabezpieczenia zobowiązań podatkowych została wpisana już po dniu, w którym doszło do ich wygaśnięcia). W piśmie procesowym z dnia sierpnia 2008 r. do WSA w P spółka zmodyfikowała skargę, wnosząc o „stwierdzenie wydania zaskarżonej decyzji z naruszeniem prawa”. Jak wyjaśniła: „Nie jest bowiem możliwe uchylene decyzji, która nie znajduje się już w obiegu prawnym, gdyż zgodnie z art. 33a § 1 pkt 2 Ordynacji decyzja o zabezpieczeniu wygasła z dniem wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowym w podatku dochodowym za rok 2011” (za uzasadnieniem wyroku WSA w P z dnia sierpnia 2008 r., sygn. akt ). Wyrokiem z dnia sierpnia 2008 r. WSA w P oddalił skargę spółki na decyzję organu odwoławczego (Dyrektora Izby Skarbowej w P ). Na marginesie wyводу poświęconego przede wszystkim zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku skarżącej sąd administracyjny odniósł się również zdawkowo do problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych: „W przedmiotowej sprawie nie nastąpiło również naruszenie art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Należy mieć bowiem na uwadze, że postępowanie kontrolne w sprawie wszczął Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej. Zgodnie zaś z art. 24 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.), organ kontroli skarbowej kończy postępowanie kontrolne postanowieniem, gdy w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego zobowiązanie uległo przedawnieniu. Natomiast w niniejszej sprawie ww. organ wystąpił – w toku postępowania kontrolnego – z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia”.

Skarga kasacyjna spółki od wyroku WSA w P z dnia sierpnia 2008 r. została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia maja 2010 r. (sygn. akt ), który nie uznał argumentów skarżącej, w tym tych odnoszących się do naruszenia prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 70 § 1 o.p. (w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r.). Wspominany wyrok NSA został wskazany przez spółkę jako „ostateczne orzeczenie” w sprawie, o którym mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji.

Równolegle z postępowaniami administracyjnymi i sądowno-administracyjnymi, których przedmiotem było zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na majątku spółki, trwało postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w CIT za 2001 r. 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 zawieszzonego postępowania kontrolnego (patrz: wyżej), które zostało zakończone – po doręczeniu protokołu kontroli – w dniu kwietnia 2008 r. Następnie decyzją Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P z dnia maja 2008 r. spółce zostało określone zobowiązanie podatkowe w CIT w kwocie zł. Po rozpatrzeniu odwołania spółki decyzją Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w P z dnia sierpnia 2008 r. decyzja organu I instancji została utrzymana w mocy. Spółka uiściła należną kwotę w dniu maja 2009 r. W tym samym roku zostały wykreślone z ksiąg wieczystych hipoteki przymusowe na nieruchomościach spółki, wpisane celem zabezpieczenia zobowiązań podatkowych.

### **III. Analiza formalnoprawna dotycząca art. 70 § 6 o.p.**

1. Zgodnie z art. 79 Konstytucji, skargę może wnieść każdy, czyje prawo lub wolność konstytucyjna zostały naruszone. Z kolei w myśl art. 46 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102 poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o Trybunale Konstytucyjnym) skarga może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w ciągu 3 miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia. Złożenie skargi dopuszczalne jest tylko w sytuacji, w której do naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności doszło na skutek wydania rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego, przy czym naruszenie to wynika z zastosowania przez orzekające organy przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, który jest sprzeczny z Konstytucją (postanowienia TK z dnia: 4 stycznia 2007 r., sygn. akt Ts 101/06; 5 września 2006 r., sygn. akt Ts 130/06; 19 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 8/01). Trybunał nie pełni funkcji kolejnej instancji odwoławczej, ani też nie bada zgodności z prawem i słuszności podjętych przez orzekające organy rozstrzygnięć (aktów stosowania prawa). Celem skargi jest

usunięcie z systemu prawa niekonstytucyjnego przepisu, którego stosowanie skutkuje naruszeniem chronionych konstytucyjnie praw lub wolności.

2. W postanowieniu z dnia 19 października 2004 r. (sygn. akt SK 13/03) Trybunał podkreślił, iż do zasadniczych przesłanek dopuszczalności skargi należy uczynienie jej przedmiotem przepisów (ustawy lub innego aktu normatywnego) wykazujących podwójną kwalifikację. Będąc podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie skarżącego przez sąd, muszą one prowadzić jednocześnie do naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw. Skarżący jest przy tym zobligowany nie tylko do wskazania, które przepisy kwestionowanego aktu normatywnego wykazują taką kwalifikację, ale również do sprecyzowania konstytucyjnego wzorca ich kontroli, a więc wskazania, jakie konkretnie konstytucyjne wolności i w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone przez zaskarżone unormowanie (art. 47 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym). Analizując problem podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia wydanego wobec skarżącego, należy zwrócić uwagę, że za taką podstawę mogą być uznane tylko te przepisy, które wyrażają normy prawne bezpośrednio określające sytuację prawną skarżącego w chwili wydania ostatecznego orzeczenia. Konieczną przesłanką skargi jest więc wykazanie związku między kwestionowanym unormowaniem a ostatecznym orzeczeniem, z którego wydaniem skarżący wiąże zarzut naruszenia jego praw (zob. też postanowienie TK z dnia 15 lipca 2002 r., sygn. akt Ts 5/02). Ponadto wskazane przez skarżącego przepisy, będąc podstawą ostatecznego orzeczenia sądu, powinny stanowić jednocześnie bezpośrednio źródło naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw (dotyczyć go osobiście). Naruszenie musi mieć przy tym charakter aktualny (rzeczywisty) a nie potencjalny, czyli możliwy do wyobrażenia w realiach innych niż sytuacja faktyczna i prawna skarżącego (por. np. postanowienie TK z dnia 19 października 2004 r., sygn. akt SK 13/03).

3. Jak już wspomniano, w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji, przedmiotem skargi konstytucyjnej mogą być przepisy, które stanowiły podstawę wydania ostatecznego rozstrzygnięcia wobec skarżącego. Pojęcie podstawy rozstrzygnięcia obejmuje – co do zasady – przepisy wskazane wprost w części dyspozytywnej

orzeczenia sądowego, decyzji administracyjnej lub innego rozstrzygnięcia (ewentualnie w ich uzasadnieniach). Nie wyklucza to jednak kontroli przez Trybunał Konstytucyjny także przepisów prawa formalnie niewskazanych w rozstrzygnięciu dotyczącym praw i wolności konstytucyjnych jednostki, ale których zastosowanie przy wydawaniu rozstrzygnięcia nie budzi wątpliwości. Warunek ten jest spełniony, gdy kwestionowany w skardze akt normatywny (przepis) determinuje w sensie normatywnym treść rozstrzygnięcia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu konstytucyjnych praw lub wolności (wyrok TK z dnia 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06).

Badanie dopuszczalności skargi nie kończy się na rozpoznaniu wstępnym i trwa przez całe postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Na każdym etapie postępowania niezbędna jest zatem kontrola, czy w danej sprawie nie zachodzi konieczność umorzenia postępowania ze względu na jego zbędność albo niedopuszczalność (zob. postanowienia TK z dnia: 10 stycznia 2005 r., sygn. akt SK 14/02; 6 lipca 2004 r., sygn. akt SK 47/03; 28 maja 2003 r., sygn. akt SK 33/02; 9 lipca 2012r., sygn. akt SK 19/10).

4. W niniejszej sprawie istotne wątpliwości budzi spełnienie jednej z obligatoryjnych przesłanek skargi konstytucyjnej w odniesieniu do art. 70 § 6 o.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. Należy bowiem zwrócić uwagę, że przedmiotem postępowania we wszystkich instancjach administracyjnych (przed organami podatkowymi) i sądowych (przed sądami administracyjnymi) było zagadnienie „zabezpieczenia na majątku” zobowiązania podatkowego skarżącej spółki w CIT za 2001 r., o którego istnieniu organy podatkowe podjęły podejrzenie w trakcie postępowania kontrolnego. *Expressis verbis* zostało to odnotowane zarówno w sentencjach wyroku WSA w P z dnia sierpnia 2008 r. (sygn. akt ) i wyroku NSA z dnia maja 2010 r. (sygn. akt ), jak też częściach dyspozytywnych decyzji organów podatkowych I i II instancji, czyli Naczelnika Urzędu Skarbowego w P i Dyrektora Izby Skarbowej w P (patrz: niżej). Adekwatną podstawą prawną rozstrzygnięcia w tym przedmiocie („zabezpieczenia na majątku”) jest bez wątpienia art. 33 o.p. – co zresztą spółka wykorzystuje w swojej drugiej skardze konstytucyjnej,



oznaczonej sygnaturą akt SK 41/12, w całości poświęcając ją właśnie tej problematyce – nie jest natomiast art. 70 § 6 o.p., który reguluje kwestie przedawnienia zobowiązań podatkowych, mające wprawdzie kluczowe i bezpośrednie znaczenie dla określenia bądź ustalenia istnienia konkretnego zobowiązania podatkowego, ale pozostające bez związku z rozstrzygnięciem w sprawie tzw. zabezpieczenia podatkowego (przepis ten stanowi co najwyżej pośrednią podstawę prawną, jak szereg innych norm proceduralnych, materialnych i ustrojowych, które zostały zastosowane w sprawie skarżącego).

5. Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych przed wydaniem decyzji określającej ich wysokość ma względnie niezależny charakter od postępowania kontrolnego i postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego. W szczególności jego celem nie jest pobór podatków (co jest celem postępowania egzekucyjnego), ale zagwarantowanie środków finansowych na zaspokojenie należności podatkowych od pewnej kategorii podatników, wobec których istnieją „uzasadnione obawy”, że nie wywiążą się ze swoich zobowiązań publicznoprawnych. Jak wskazuje L. Etel: „Stosowanie zabezpieczenia w tym trybie [art. 33 § 2 o.p.] jest możliwe jedynie w ramach wszczętego i prowadzonego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Najpierw zatem musi być wszczęte postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa, a dopiero po tym można dokonać zabezpieczenia. Możliwe jest również dokonanie zabezpieczenia na wniosek organu kontroli skarbowej w ramach toczącej się kontroli skarbowej (zob. art. 155a § 2 u.p.e.a.)” (L. Etel, *Komentarz do art. 33 ustawy – Ordynacja podatkowa*, [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2011, pkt 5; por. również B. Dauter, *Komentarz do art. 33 ustawy – Ordynacja podatkowa*, [w:] B. Gruszczyński, M. Niezgódka-Medek, R. Hauser, A. Kabat, S. Babiarz, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis (wydanie VII), pkt 2); wyrok TK z dnia 20 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 68/03). Postępowanie to ma odrębny, autonomiczny przedmiot, który nie może być ani utożsamiany, ani łączony normatywnie – jak zdaje się do pewnego stopnia czynić skarżący – z innymi zagadnieniami podatkowymi, które akcesoryjnie bądź wprost pojawiają się w toku postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego.

Trafnie zostało to wyjaśnione w cytowanym już wcześniej uzasadnieniu decyzji organu podatkowego II instancji, który stwierdził, że kwestia przedawnienia zobowiązania podatkowego, w myśl reguł określonych w art. 70 § 1 i § 6 o.p., będzie brana pod rozważenie w innym postępowaniu, którego meritum będzie adekwatne do rozważań tego rodzaju („W przedmiotowej sprawie decyzja wymiarowa nie została jednakże wydana, a podnoszony przez stronę fakt ewentualnego przedawnienia się zobowiązań podatkowych będzie przedmiotem badania w momencie wydawania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego spółki za 2001 r.” – uzasadnienie decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w P z marca 2008 r., karta 5).

6. Zbyt daleko idących wniosków nie można wyprowadzać również z faktu, że zarówno organy podatkowe, jak również sądy administracyjne w uzasadnieniach swoich decyzji oraz wyroków odnosiły się fragmentarycznie do problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych. Spółka nawiązywała bowiem w odwołaniach i skargach do art. 70 § 6 o.p., wykraczając poza istotę sprawy, wokół której był osnuty spór prawny w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na jej majątku. Twierdzenia organów administracji de facto objaśniały więc jedynie brak podstaw do uwzględnienia zarzutu przedawnienia w postępowaniu zabezpieczającym, a tezy sądów administracyjnych były wyrażane *obiter dictum*, co należy odnieść również do stosunkowo najobszerniejszej wypowiedzi Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. akt ).

7. Podsumowując powyższe uwagi, należy wyrazić pogląd, że postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym dotyczące zgodności z Konstytucją art. 70 § 6 o.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., powinno zostać **umorzone** ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym). 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.

#### **IV. Analiza merytoryczna dotycząca art. 70 § 6 o.p.**

Z ostrożności procesowej trzeba jednak nadmienić, że gdyby Trybunał Konstytucyjny nie podzielił stanowiska co do konieczności umorzenia postępowania w odniesieniu do art. 70 § 6 o.p., uznając, że problematyka przedawnienia zobowiązań podatkowych powinna być rozpoznana co do *meritum* w niniejszym postępowaniu, poniżej zostanie zarysowana krótka argumentacja za zgodnością z Konstytucją wymienionego przepisu.

1. Przede wszystkim należy wskazać *ratio legis* art. 70 § 6 o.p., którym jest ochrona uprawnień wierzyciela podatkowego (zob. np. wyroki TK z dnia: 26 listopada 2007 r., sygn. akt P 24/06; 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02). Podstawowym celem działania organów podatkowych powinno być bowiem dążenie do tego, aby podatnicy jak najpełniej wykonywali swoje zobowiązania podatkowe. Osiągnięcie tego celu nie jest możliwe, jeżeli nie stworzy się systemu mechanizmów gwarantujących dobrowolne wykonanie zobowiązań podatkowych przez jak największą grupę podatników, chroniących źródła podatku oraz pozwalających szybko i skutecznie „wymusić” wykonanie obowiązków, gdy nie są one dobrowolnie wykonywane. Zagadnienie przedawnienia zobowiązania podatkowego należy rozpatrywać zatem w kontekście wynikającego z art. 84 Konstytucji obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych oraz normatywnej konstrukcji pojęcia podatku. Bez realizacji tego obowiązku państwo nie miałoby środków dla wypełniania spoczywających na nim zadań publicznych w różnych sferach życia społecznego; regulację zawartą w art. 70 § 6 o.p. należy postrzegać jako instrument działania administracji podatkowej, niezbędny do efektywnego dochodzenia realizacji zobowiązań podatkowych.

2. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych jest powszechnym obowiązkiem rangi konstytucyjnej. Z art. 84 Konstytucji wynika zasada sprawiedliwości podatkowej, z której wynika, że ustawodawca nie powinien podważać zaufania jednostki do racjonalności i sprawiedliwości swoich działań. Sprawiedliwość podatkowa urzeczywistniana jest między innymi przez powszechność i równość opodatkowania, które oznaczają, że obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez „każdego”, ponieważ wszyscy, w miarę

możliwości, powinni przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb oraz partycypować w finansowaniu konstytucyjnych zadań państwa, w tym realizacji praw ekonomicznych obywateli przewidzianych ustawą zasadniczą (por. wyrok TK z dnia 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 15/98). Z kolei zasada powszechności obciążeń publicznych została doprecyzowana w art. 217 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny wyprowadził z tego przepisu obowiązek wprowadzenia przez państwo gwarancji instytucjonalnych zapewniających 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 (wyrok TK z dnia 26 listopada 2007 r., sygn. akt P 24/06). Podstawowym nakazem przy konstruowaniu norm prawa daninowego jest takie ich kształtowanie, aby stymulowały one podmioty do rzetelnego wywiązywania się z nałożonych obowiązków. Nieuchronność wyegzekwowania przez państwo obowiązku publicznoprawnego należy więc do jego istoty. W związku z treścią art. 84 Konstytucji, daniny publiczne mają charakter wierzytelności państwa, od których podatnik w zasadzie nie może się uwolnić (obowiązek ich świadczenia jest niezależny od woli osoby fizycznej czy podmiotu gospodarczego; zob. wyroki TK z dnia: 26 listopada 2007 r., sygn. akt P 24/06; 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02). Z tej perspektywy – jak już wcześniej wspomniano – regulację zawartą w art. 70 § 6 o.p. należy postrzegać jako instrument działania administracji podatkowej, niezbędny do efektywnego dochodzenia realizacji zobowiązań podatkowych. Osoba naruszająca obowiązki prawne (w analizowanej sprawie – niewywiązująca się ze zobowiązań podatkowych) musi liczyć się z tym, że państwo nie będzie respektować takich naruszeń, ale podejmie działania w celu skutecznej restytucji stanu zgodnego z prawem.

3. Wprawdzie instytucja przedawnienia przyczynia się do ukształtowania stabilnego stanu prawnego, gwarantując bezpieczeństwo prawne podmiotu zobowiązanego, który zyskuje pewność, że po upływie określonego czasu od powstania zobowiązania nie będzie musiał uiścić zapłaty (podatku), nie jest to jednak wiodąca wartość jaka podlega w tym wypadku ochronie konstytucyjnej, a zarysowane powyżej stanowisko nie znajduje oparcia w świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, w którym jest prezentowany pogląd

o braku konstytucyjnego prawa jednostki do przedawnienia, a nawet ekspektatywy takiego prawa. Tę ostatnią tezę Trybunał odnosił dotychczas głównie do przedawnienia karalności czynów zabronionych oraz wykonania orzeczonej kary, ale nie ograniczał się do tych zagadnień (zob. wyroki TK z dnia: 25 maja 2004 r., sygn. akt SK 44/03; 13 października 2009 r., sygn. akt P 4/08; 2 września 2008 r., sygn. akt K 35/06; na temat przedawnienia w prawie podatkowym zob. wyroki TK z dnia: 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10; 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10). W jego ocenie, wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak też określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy. Ustawodawca może równocześnie wybierać między różnymi konstrukcjami przedawnienia, ustanawiając odrębne terminy przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się podatników z ich obowiązków oraz odrębne terminy dla procedury egzekucji należności. Terminy te nie mogą być zbyt krótkie, ponieważ wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie instytucją pozorną. Ustanowiony mechanizm przedawnienia w prawie podatkowym nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po pewnym czasie. Pewna modyfikacja linii orzeczniczej odnośnie do przedawnienia w prawie podatkowym nastąpiła we wspomnianym już wyroku z dnia 19 czerwca 2012 r. (sygn. akt P 41/10), w którym Trybunał wywiódł, że szeroki margines swobody ustawodawcy w zakresie ukształtowania zasad przedawnienia nie jest absolutny. Ustawodawcę wiąże bowiem, z jednej strony, zasada państwa prawnego (w tym zakaz arbitralnego traktowania jednostek), z drugiej zaś – potrzeba ochrony wolności i praw obywateli. Jakkolwiek przedawnienie nie jest konstytucyjnym prawem podmiotowym jednostki, to jednak w ocenie Trybunału Konstytucyjnego ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. Z orzecznictwa wynika zatem, że przedawnienie nie może być ujmowane jako uprawnienie przysługujące jednostce, podlegające szczególnej ochronie konstytucyjnej, w tym także w obszarze stosunków prawnopodatkowych. Odnosząc się do problematyki wydłużenia terminu przedawnienia należności podatkowych, sąd konstytucyjny wyraził nawet pogląd, że:

„Zasadą jest płacenie podatków, a nie «oczekiwanie, że się nie zapłaci, że nastąpi przedawnienie». (...) W ocenie Trybunału Konstytucyjnego [...] zasada ochrony praw nabytych służy ochronie praw dobrze nabytych, nie zaś ochronie naruszenia prawa przez unikanie opodatkowania, czy też «oczekiwanie, że się nie zapłaci, że nastąpi przedawnienie»” (postanowienie TK z dnia 7 września 2009 r., sygn. akt Ts 389/09).

Zważywszy poglądy Trybunału Konstytucyjnego na temat instytucji przedawnienia, w tym stanowiące *sedes materiae* w niniejszej sprawie przedawnienie zobowiązań podatkowych, trzeba zaakcentować, że zarzuty spółki są nietrafne. Podatnik nie może zasadnie oczekiwać od państwa (ustawodawcy), aby to ustanowiło przepisy gwarantujące mu skuteczne uniknięcie uiszczenia należnych państwu świadczeń publicznoprawnych lub odwrotnie, aby zaniechało uchwalenia takich rozwiązań prawnych. Nie wchodząc w szczegółową analizę zarzutów spółki, która akcentuje przede wszystkim, że art. 70 § 6 o.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., nie zapewnia równej ochrony prawa własności, różnicując ją w zależności od rodzaju i wartości własności, a przede wszystkim od tego, „czy organ podatkowy dokonał zabezpieczenia rzeczowego” (uzasadnienie skargi o sygn. akt SK 40/12, s. 13-15), należy jeszcze raz odwołać się – z jednej strony – do *ratio legis* zaskarżonego przepisu, którym jest ochrona roszczeń wierzyciela podatkowego względem niewywiązującego się w terminie ze swych obowiązków podatnika, z drugiej strony zaś – do generalnego braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia zobowiązań podatkowych, co oznacza, że roszczenia skarżącego do unormowania wspomnianej instytucji przez prawodawcę w określony sposób (oczekiwany przez skarżącą spółkę) w tym zakresie nie mają podstaw konstytucyjnych.

4. Na marginesie warto także poczynić krótką, dodatkową uwagę co do doboru przez skarżącego regulacji poświęconych ochronie prawa własności jako wzorców kontroli konstytucyjności art. 70 § 6 o.p. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego panuje ustabilizowany pogląd, że wysunięcie w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia prawa własności, powołanego przez skarżącego w różnej konfiguracji jako wzorca kontroli art. 70 § 6 o.p., jest dopuszczalne tylko w ograniczonym zakresie. W szczególności bezpodstawne jest utożsamianie naruszenia art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku i doznany w ten

sposób uszczerbkiem majątkowym. Nakładanie ciężarów i świadczeń publicznych nie może być z założenia uznawane za niekonstytucyjną ingerencję w prawa majątkowe podatnika. Obowiązek podatkowy znajduje bezpośrednie „zakotwiczenie” w przepisach ustawy zasadniczej, ma samoistną (odrębną) podstawę, a zatem ustawodawca został konstytucyjnie upoważniony do stanowienia przepisów prawa daninowego. Obowiązek ten wynika przede wszystkim z art. 84 Konstytucji, który nakłada powszechną powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, i niejako zwalnia ustawodawcę z usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej, ustanawiając władztwo podatkowe państwa (zob. postanowienia TK z dnia: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; zob. także wyrok TK z dnia 20 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 95-99 i cytowane tam orzecznictwo). Tym samym „pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji” (wyrok TK z dnia 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; zob. także wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02). Trybunał Konstytucyjny, dokonując oceny dopuszczalności kontroli przepisu podatkowego z art. 64 Konstytucji, albo umarzał postępowanie w tym zakresie (postanowienia TK z dnia: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; 25 listopada 2009 r., sygn. akt SK 30/07), albo uznawał wskazany wzorzec za nieadekwatny (wyrok TK z dnia 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00). W ocenie Trybunału, pobieranie podatków nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności, chyba że stanowi ukrytą formę konfiskaty mienia (np. wyrok TK z dnia 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00) albo dotyczy nadpłaty podatkowej (np. wyrok TK z dnia 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08). Z tego powodu prawo własności w aspekcie „równościowym” (przywołane czy na podstawie art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji, czy jako samodzielny wzorzec wynikający z art. 64 ust. 2 Konstytucji) nie może być punktem odniesienia dla oceny konstytucyjności instytucji podatkowych, a postępowanie w tym zakresie powinno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku przez Trybunał Konstytucyjny (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym). Wymieniona

przesłanka umorzenia postępowania jest dodatkowym argumentem przeciwko kontynuowaniu postępowania w niniejszej sprawie.

## V. Analiza formalnoprawna dotycząca art. 33 § 1 w związku z art. 33 § 2 o.p.

1. W pierwszej kolejności trzeba odnotować, że sytuacja faktyczna i prawna skarżącej uzasadniała zastosowanie wobec niego tylko jednego z punktów art. 33 § 2 o.p. (chodzi o punkt 2 odnoszący się do decyzji „określających wysokość zobowiązania podatkowego”), co powinno skutkować umorzeniem postępowania w zakresie pozostałej części przywołanego artykułu ordynacji podatkowej (punktu 1 i 3) – na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Należy również sprecyzować przedmiot zaskarżenia w perspektywie czasowej, a zwłaszcza ustalić, które wersje zaskarżonych przepisów z przeszłości powinny zostać poddane kontroli Trybunału Konstytucyjnego. W prawie podatkowym, będącym częścią szeroko rozumianego prawa publicznego, wiąże reguła intertemporalna *tempus regit actum*, którą w niniejszym wypadku należy rozumieć jako dyspozycję, aby za podstawę prawną przyjmować te przepisy dotyczące zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, które obowiązywały w dniu wydania decyzji administracyjnej w tym przedmiocie (stricte decyzji z dnia      grudnia 2007 r. Naczelnika      Urzędu Skarbowego w P      ). Ta ogólna zasada została zmodyfikowana przez wyraźne rozstrzygnięcie ustawodawcy, który w art. 19 ustawy nowelizującej z 2005 r. przesądził, że: „Do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy [ustawy nowelizującej z 2005 r.] stosuje się przepisy art. 33 § 1, art. 33b pkt 2 i art. 33c ustawy wymienionej w art. 1 [ordynacji podatkowej] w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy”. Oznacza to, że art. 33 § 1 – który wprawdzie został przywołany jedynie „związkowo” w skardze konstytucyjnej, ale ma istotne znaczenie prawne, ponieważ stanowi element treści normatywnej art. 33 § 2, odsyłającego do „okoliczności wymienionych w § 1” – musi być stosowany według stanu obowiązującego na dzień sprzed wejścia w życie ustawy nowelizującej z 2005 r. (tzw. odesłanie sztywne, do konkretnej wersji przepisu prawnego). Układ ten eliminuje potrzebę analizy, czy przepis odesłania obowiązuje w rozumieniu ustawy



o Trybunale Konstytucyjnym, ponieważ *in casu* jest on wykorzystywany tylko jako jedna z przesłanek zastosowania art. 33 § 2 o.p. w danym stanie faktycznym. Podsumowując, przedmiotom kontroli w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym powinny być: art. 33 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w związku z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 sierpnia 2005 r., nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387).

2. Skarżąca powołuje cały art. 45 Konstytucji jako wzorzec kontroli, z treści uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika jednak, że jej intencją było wskazanie tylko ustępu pierwszego tego przepisu, który statuuje między innymi prawo podmiotowe do rzetelnej procedury sądowej i sądu należycie ukształtowanego. Na podstawie zasady *falsa demonstratio non nocet* należy skorygować tę nieścisłość.

Zastrzeżenia może budzić adekwatność wzorców kontroli podanych przez skarżącą spółkę, w szczególności art. 2 i art. 64 ust. 3 Konstytucji. Dopuszczalność badania przepisów ordynacji podatkowej z wymienionymi normami ustawy zasadniczej uzależniona jest bowiem od przesądzenia, czy do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 33 o.p., mają zastosowanie ustalenia Trybunału Konstytucyjnego na temat ograniczonej możliwości powoływania się na konstytucyjne prawo własności przy analizie instytucji podatkowych (patrz: część IV.4. niniejszego pisma), a także czy aktualny pozostaje zakaz odwoływania się do zasad prawidłowej legislacji podatkowej w trybie skargi konstytucyjnej.

3. Pomimo pewnych wątpliwości, wydaje się, że postępowanie prowadzone w celu zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika, przed wydaniem decyzji określającej ich wysokość, ma charakter na tyle odrębny, samoistny i autonomiczny, a przy tym akcesoryjny wobec postępowania kontrolnego lub postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego (*nota bene* – stosownie do art. 33 § 2 i art. 33a § 1 o.p. – tylko w ich toku postępowanie zabezpieczające może być podejmowane, upada zaś m.in. z chwilą doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego – zob. np. postanowienie

NSA z dnia 28 czerwca 2010 r., sygn. akt II FSK 1285/10; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 14 lipca 2011 r., sygn. akt I SA/Rz 246/11; wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Łd 1040/09; wyrok TK z dnia 20 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 68/03), a ponadto jest ono bezpośrednio związane z prawami majątkowymi podatnika, w tym prawem własności, że bliższe w tym wypadku powinny być – *mutatis mutandis* – ustalenia Trybunału Konstytucyjnego odnoszące się do adekwatności art. 64 Konstytucji przy ocenie nadpłaty podatkowej lub kumulacji zobowiązania podatkowego przekształcającej się w konfiskatę mienia, niż stanowisko na temat relacji między prawem własności a klasycznymi instytucjami prawa podatkowego sensu *stricto*. Zarzut stawiany w skardze dotyczy bowiem nie tyle ingerencji w prawa majątkowe polegającej na nałożeniu podatku, ile ingerencji w prawa majątkowe przez obciążenie dodatkowe, wykraczające poza granice samego podatku (por. wyrok TK z dnia 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10). Innymi słowy, w wypadku zabezpieczenia podatkowego (czy na gruncie ordynacji podatkowej, czy przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji) mamy do czynienia z postępowaniem, dla którego konstytucyjne prawo własności jest relewantnym wzorcem kontroli. Pomimo że postępowanie to funkcjonalnie służy zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych, to jednak jego przedmiotem nie jest określenie (ustalenie) istnienia zobowiązania podatkowego czy też jego wysokości (sc. zobowiązanie podmiotu do ponoszenia określonych ciężarów finansowych na cele publiczne – wówczas właściwym wzorcem kontroli byłby art. 84 i art. 217 Konstytucji), a tym samym jego konstrukcja normatywna może być rozpatrywana z perspektywy konstytucyjnych standardów ingerencji ustawodawcy w sferę majątkową danego podmiotu (podatnika), w szczególności w konstytucyjnie chronione prawo własności (m.in. prawo do rozporządzania rzeczą).

4. W omawianym kontekście warto także wspomnieć o linii orzecniczej Trybunału Konstytucyjnego dotyczącej powoływania zasad prawidłowej legislacji jako wzorca w trybie kontroli skargowej. Jednym z wymogów wynikających z art. 79 ust. 1 Konstytucji jest wskazanie przez skarżącą takiego wzorca kontroli kwestionowanych przepisów, który wyraża konstytucyjnie gwarantowaną wolność bądź prawo podmiotowe (zob. np. wyrok TK z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06). Z art. 2 Konstytucji – co do zasady – nie wynikają konstytucyjnie gwarantowane

wolności bądź prawa podmiotowe, które mogłyby zostać naruszone przez zastosowanie kwestionowanych przepisów ordynacji podatkowej, jako podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia. Dlatego art. 2 Konstytucji może być wzorcem kontroli konstytucyjności tylko pomocniczo, w powiązaniu z konkretnym, naruszonym konstytucyjnym prawem podmiotowym (zob. np. wyrok TK z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06; postanowienie TK z dnia 20 grudnia 2007 r., sygn. akt SK 42/06 i cytowane tam orzeczenia). W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera powołanie przez skarżącą spółkę art. 64 ust. 3 Konstytucji, który stanowi źródło praw podmiotowych podlegających ochronie w trybie skargi konstytucyjnej, i który zarazem warunkuje kontrolę konstytucyjności przepisów ordynacji podatkowej z perspektywy zasady poprawnej legislacji i wyprowadzanej z niej zasady określoności prawa.

5. Na zakończenie tej części pisma, z ostrożności procesowej, trzeba także zasygnalizować, że może istnieć kontrowersja co do zasadności (zbędności) kontynuowania postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym również w sprawie przepisów dotyczących zabezpieczenia zobowiązań podatkowych (cały zakres objęty skargą konstytucyjną o sygnaturze akt SK 41/12). Skoro bowiem postępowanie to miało charakter akcesoryjny (zależny) wobec głównego postępowania podatkowego (wymiarowego), a to ostatnie zakończyło się wydaniem ostatecznej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w CIT za 2001 r. (po jej doręczeniu decyzja o zabezpieczeniu wygasła), to nawet po ewentualnym stwierdzeniu niezgodności zaskarżonych przepisów przez Trybunał Konstytucyjny, 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. Wydaje się więc, że niezależnie od formalnie istniejącego w tym wypadku 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.

## **VI. Zarzuty skarżącej spółki**

Zdaniem spółki: „Oparcie instytucji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na klauzuli generalnej powoduje, że organy podatkowe posiadają w tym zakresie znaczny luz decyzyjny. Jednocześnie [...] 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. [...] 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” (uzasadnienie skargi o sygn. akt SK 41/12, s. 15-16). W ocenie skarżącej, decyzja w sprawie zabezpieczenia jest podejmowana „we własnym” interesie, ponieważ organy skarbowe realizują interes Skarbu Państwa, który jest jednocześnie wierzycielem podatkowym. „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” (ibidem, s. 16).

Jak wskazuje skarżąca: „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 niedozwolona ingerencją w prawo własności, została pozostawiona uznaniu organów podatkowych i wyłączona spod oceny sądów” (ibidem, s. 20). Przyczyna takiego stanu – według spółki – jest sposób sformułowania przesłanek zabezpieczenia określonych w art. 33 § 1-2 o.p. Przepisy te nie gwarantują prawa do sądu „w sensie materialnym” (ibidem, s. 22). Biorąc powyższe pod uwagę, skarżąca

stwierdza, że zaskarżone przepisy ordynacji podatkowej są sprzeczne z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Zdaniem spółki: „[...] 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. [...] 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 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” (ibidem, s. 23).

Art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 o.p. – jak dowodzi spółka – „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 art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. Wymóg zawarcia ograniczeń prawa własności w ustawie oznacza, że zawarte 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” (ibidem, s. 25).

## VII. Wzorce konstytucyjne

1. W zgodnej opinii Trybunału Konstytucyjnego i nauki prawa, art. 64 Konstytucji określa nie tylko prawo podmiotowe, ale ustanawia również ogólną zasadę ustrojową, wokół której zbudowany jest cały porządek społeczny i prawny państwa (por. np. L. Garlicki, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, komentarz do art. 64, s. 5-6; S. Jarosz-Żukowska, *Konstytucyjna zasada ochrony własności*, Kraków 2003, s. 32-43; wyrok TK z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego: „Na ustawodawcy pozytywnym spoczywa nie tylko obowiązek pozytywny stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owo prawo mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać” (zob. wyroki TK z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98; 29 czerwca 2004 r., sygn. akt P 20/02; 21 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 10/05; 20 kwietnia 2009 r., sygn. akt SK 55/08). Ochrona zapewniana własności i innym majątkowym prawom podmiotowym musi być realna. Kryterium weryfikacji tej cechy jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (zob. orzeczenia powołane powyżej oraz wyroki TK z dnia: 25 lutego 1999 r., sygn. akt K 23/98; 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 19 grudnia 2002 r., sygn. akt K 33/02 oraz 20 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 26/03). Trybunał Konstytucyjny podkreśla równocześnie, że ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma charakteru absolutnego, a jej ograniczenia są dopuszczalne z zachowaniem warunków przewidzianych w Konstytucji (art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 2 i 3), to jest na podstawie ustawy i z poszanowaniem zasad równości oraz proporcjonalności. Trybunał wskazuje zarazem konieczność starannego wyważenia interesów adresatów stanowionych norm prawnych, zwłaszcza jeżeli regulacja prawna, która nakłada na właściciela określone ciężary lub ograniczenia, nie ma charakteru publicznoprawnego, ale prywatnoprawny (zob. zwłaszcza wyrok TK w sprawie o sygn. akt P 8/99). Dopuszczalność ograniczeń prawa własności, tak

samo jak wszelkich innych konstytucyjnych praw i wolności, musi być oceniana zarówno z punktu widzenia art. 64 ust. 3 Konstytucji, jak i z punktu widzenia ogólnych zasad konstytucyjnych, w szczególności zasady proporcjonalności. Ograniczenia prawa własności muszą zatem spełniać przewidzianą w art. 31 ust. 3 Konstytucji przesłankę „konieczności w demokratycznym państwie” i nie mogą naruszać istoty prawa własności. Wspomniana „konieczność” mieści w sobie postulat niezbędności, przydatności i proporcjonalności (zob. m.in. wyrok TK z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98). Badanie, czy przesłanki te zostały spełnione, wymaga w każdym konkretnym przypadku skonfrontowania wartości i dóbr chronionych daną regulacją z tymi, które w jej efekcie podlegają ograniczeniu.

2. Trybunał Konstytucyjny traktuje prawo do sądu jako jedną z najważniejszych gwarancji praw człowieka i praworządności oraz fundament państwa prawnego. Zgodnie z ukształtowaną linią orzeczniczą, konstytucyjne prawo do sądu obejmuje w szczególności: (a) prawo dostępu do sądu, tj. prawo do uruchomienia postępowania przed sądem, (b) prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności, (c) prawo do wyroku sądowego, tj. prawo uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia sprawy przez sąd w rozsądnym terminie, (d) prawo do odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawy (por. np. wyroki TK z dnia: 24 października 2007 r., sygn. akt SK 7/06; 26 lutego 2008 r., sygn. akt SK 89/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt SK 19/08). Podstawowe znaczenie dla określenia zakresu prawa do sądu ma pojęcie „sprawy”, której rozpatrzenia przez sąd może żądać uprawniony podmiot. W świetle orzecznictwa Trybunału pojęcie sprawy pozostaje w ścisłym związku z pojęciem wymiaru sprawiedliwości i obejmuje rozsądzanie sporów prawnych. Pojęcie sprawy oznacza więc wszelkie sytuacje, w których pojawia się konieczność rozstrzygnięcia o prawach danego podmiotu w relacji z innymi równorzędnymi podmiotami lub w relacji z władzą publiczną, a jednocześnie natura stosunków prawnych wyklucza arbitralność rozstrzygnięcia o sytuacji prawnej podmiotu przez drugą stronę tego stosunku. Zakres przedmiotowy prawa do sądu obejmuje nie tylko sprawy karne, ale również spory ze stosunków cywilnoprawnych i administracyjnoprawnych. Z art. 45 ust. 1 Konstytucji wynika jednoznacznie wola prawodawcy, aby prawem do sądu objąć możliwie najszerszy

zakres spraw (np. orzeczenia TK z dnia: 21 stycznia 1992 r., sygn. akt K 8/91; 29 września 1993 r., sygn. akt K 17/92; 8 kwietnia 1997 r., sygn. akt K 14/96 oraz wyroki TK z dnia: 18 maja 2004 r., sygn. akt SK 38/03; 10 maja 2000 r., sygn. akt K 21/99). Prawo do sądu musi być rozumiane zarówno formalnie, jako dostępność drogi sądowej w ogóle, jak i materialnie, jako możliwość prawnie skutecznej ochrony praw na drodze sądowej. 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). W dotychczasowym orzecznictwie (zob. m.in. wyrok TK z dnia 16 stycznia 2006 r., sygn. akt SK 30/05) Trybunał podkreślał, że do istoty konstytucyjnego prawa do sądu należy sprawiedliwość proceduralna, albowiem prawo do sądu bez zachowania standardu rzetelności postępowania byłoby prawem fasadowym. Różne koncepcje sprawiedliwości proceduralnej mają wspólne jądro, sprowadzające się do: (a) możliwości bycia wysłuchanym; (b) ujawniania w czytelny sposób motywów rozstrzygnięcia, w stopniu umożliwiającym weryfikację sposobu myślenia sądu (i to nawet jeśli samo rozstrzygnięcie jest niezaskarżalne – legitymizacja przez przejrzystość), a więc unikania dowolności czy wręcz arbitralności w działaniu sądu; (c) zapewnienia przewidywalności dla uczestnika postępowania, przez odpowiednią spójność i wewnętrzną logikę mechanizmów, którym jest poddany.

3. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 listopada 2007 r. (sygn. akt SK 39/06), istotny brak precyzji przepisów prawnych, powodujący ich niejasność, prowadzi często do braku określoności tych przepisów, gdyż nie można na ich gruncie skonstruować precyzyjnych norm prawnych. Taki stan normatywny oznacza naruszenie zasady przyzwoitej legislacji i określoności prawa, tj. zasad tkwiących w fundamentalnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego, zawartej w art. 2 Konstytucji. Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, jakie znaczenie ma naruszenie art. 2 Konstytucji na gruncie prawa podatkowego. „[...] nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, wywodzony z tych zasad, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem



uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową” (sygn. akt SK 39/06). Z kolei w wyroku z dnia 2 kwietnia 2007 r. (sygn. akt SK 19/06) Trybunał zaakcentował komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeśli chodzi o konstytucyjne wymogi ciążące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daninowego. Wskazał, że: „Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, tak aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań [...]. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku” (sygn. SK 19/06).

4. Fundamentalnym elementem zasady demokratycznego państwa prawnego jest zasada proporcjonalności. Wynika z niej m.in., że ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, a zwłaszcza naruszających proporcję pomiędzy stopniem ingerencji w uprawnienia jednostki a rangą interesu publicznego, który ma w ten sposób podlegać ochronie. Znaczenie zasady proporcjonalności polega nie tylko na określeniu zakresu dopuszczalnych ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, co znalazło wyraz w art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale odnosi się również do ogółu sytuacji, w których państwo za pomocą stanowionego przez siebie prawa oddziałuje na pozycję podmiotu pozostającego pod jego władzą. Artykuł 31 ust. 3 Konstytucji określa uniwersalne kryteria, których spełnienie jest konieczne do wprowadzenia ograniczeń praw

i wolności konstytucyjnych jednostki. Przepis ustanawia trzy przesłanki: (a) formalną – wymóg ustawowej formy ograniczeń; (b) materialną – specyfikacja pojęcia „interesu publicznego”; (c) limitacyjną – zakaz naruszenia istoty wolności i praw (proporcjonalność ograniczeń). Zakres zastosowania art. 31 ust. 3 jest szeroki; norma dotyczy wszystkich praw i wolności uregulowanych w ustawie zasadniczej (zob. wyroki TK z dnia: 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98; 30 października 2006 r., sygn. akt P 10/06; 6 lipca 1999 r., sygn. akt P 2/99). W orzecznictwie Trybunału

Konstytucyjnego panuje pogląd, że: „[...] dla oceny, czy doszło do naruszenia zasady proporcjonalności (zakazu nadmiernej ingerencji) konieczne jest udzielenie odpowiedzi na trzy pytania: (a) czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; (b) czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana; (c) czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zob. np. wyrok TK z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98). Pomimo tego, że art. 64 ust. 3 Konstytucji nie odsyła wprost do art. 31 ust. 3 Konstytucji, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego nie ulega wątpliwości, że do oceny legalności ograniczeń prawa własności znajduje zastosowanie ogólny mechanizm wynikający z szeroko rozumianej zasady proporcjonalności (co do komponentów tej zasady zob. m.in. wyroki TK z dnia: 24 marca 2003 r., sygn. akt P 14/01; 6 marca 2007 r., sygn. akt SK 54/06; a co do relacji wzorców zawartych w art. 64 i art. 31 ust. 3 Konstytucji zob. zwłaszcza wyroki TK z dnia: 23 maja 2006 r., sygn. akt SK 51/05; 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08).

## **VIII. Analiza merytoryczna**

1. Pierwsze zastrzeżenie, jakie należy uczynić przystępując do analizy merytorycznej zarzutów skarżącej wobec art. 33 § 2 pkt 2 o.p. w związku z art. 33 § 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 sierpnia 2005 r., jest związane z zakresem kognicji Trybunału Konstytucyjnego jako sądu prawa. Spółka 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. Problematyka ta, aczkolwiek istotna z punktu widzenia ogólnej efektywności działania instytucji państwowych, pozostaje bez wpływu na ocenę konstytucyjności zaskarżonych regulacji ordynacji podatkowej. W szczególności skarżąca nie postawiła, a co za tym idzie nie dowiodła tezy, że praktyka stosowania prawa przez organy podatkowe nadała wspomnianym regulacjom odmienne a przy tym sprzeczne z Konstytucją znaczenie, niż wynika to z ich brzmienia i treści. 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. Argumentacja odnosząca się do tego rodzaju twierdzeń nie może zostać uwzględniona w niniejszym postępowaniu.

2. Rozważania konstytucyjne zostały osnute wokół problematyki „luzu decyzyjnego”, jaki wynika z użycia przez ustawodawcę w art. 33 § 1 u.p. sformułowania: „uzasadniona obawa”. Wspomniany przepis ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 sierpnia 2005 r., przytoczony *in extenso*, stanowi: „Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym i dokonuje czynności, których skutkiem jest utrata prawa własności do majątku. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 29 § 2 stosuje się odpowiednio”. Pomimo tego, że skarżąca wskazuje kilka różnych, niezależnych od siebie wzorców konstytucyjnych, wszystkie z nich bezpośrednio nawiązują do nadmiernego zakresu swobody organów podatkowych i ograniczonej kognicji sądów administracyjnych, kontrolujących ich rozstrzygnięcia. Problematyka ta tworzy wspólny mianownik całej argumentacji, przewijając się nie tylko w kontekście zasad prawidłowej legislacji i określoności prawa (art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji), ale również nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności (art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji) i ograniczeniach prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji).

3. Jak już kilkakrotnie wcześniej wspomniano, przepisy będące przedmiotem zaskarżenia są związane z przewidzianą w ordynacji podatkowej instytucją zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Intencją ustawodawcy była ochrona interesu Skarbu Państwa przez uniemożliwienie podatnikowi uszczuplenia jego majątku, z którego zobowiązanie podatkowe (wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa podatku w wysokości, terminie oraz miejscu określonych w przepisach prawa), względnie zaległość podatkowa (podatek niezapłacony w terminie płatności), mogłyby zostać wyegzekwowane. W razie stwierdzenia nieprawidłowości

w rozliczaniu się przez podatnika ze zobowiązań, na jego majątku można – przed terminem płatności podatku – ustanowić zabezpieczenie. Dopuszczalne jest to również przed wydaniem decyzji określającej (ustalającej) wysokość zobowiązania podatkowego. W myśl art. 33a § 1 pkt 2 o.p., decyzja zabezpieczająca wygasa z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej. Materia decyzji zabezpieczającej staje się wówczas przedmiotem samej decyzji wymiarowej, która wyraża także obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego w określonej w niej wysokości.

4. Decyzja zabezpieczająca nie zastępuje decyzji wymiarowej i uprawdopodobnia jedynie wysokość zaległości. Nie rozstrzyga sprawy co do istoty, ponieważ nie przesądza treści przyszłej decyzji wymiarowej. Samo wydanie decyzji zabezpieczającej ma charakter uznaniowy – organ podatkowy albo organ kontroli skarbowej ocenia istnienie ustawowych przesłanek oraz odnosi kwotę zaległości do sytuacji finansowej podatnika (jego aktualnych dochodów i stanu majątkowego). Nie wdając się w analizę bogatego orzecznictwa poświęconego tej kwestii, stwierdzić trzeba, że „uznanie administracyjne” nie oznacza dowolności czy arbitralności, a decyzje na nim oparte podlegają kontroli instancyjnej i sądowej. Tylko przykładowo można wspomnieć, że sądy administracyjne wypowiedziały na tle art. 33 o.p. następujące poglądy:

- (a) „»uzasadniona obawa« musi być realna i w dużym stopniu prawdopodobna, zawsze w kontekście przyszłych możliwości zaspokojenia wierzytelności Skarbu Państwa” (wyrok WSA w Kielcach z dnia 8 września 2011 r., sygn. akt I SA/Ke 398/11);
- (b) „Szczególny charakter rozstrzygnięć w przedmiocie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego wymaga od organu podatkowego konkretyzacji okoliczności uzasadniających obawę niewykonania zobowiązania, którego istnienie i ostateczna wysokość jest na etapie wydawania decyzji o zabezpieczeniu co najwyżej uprawdopodobniona. Owa konkretyzacja musi stanowić zasadniczy element uzasadnienia faktycznego decyzji o zabezpieczeniu; nie jest wystarczające, aby okoliczności takie zawarto wyłącznie we wniosku o dokonanie takiego zabezpieczenia. Uzasadnienie faktyczne decyzji o zabezpieczeniu musi zatem zawierać co

najmniej podstawowe dane o aktualnej sytuacji majątkowej (w ramach której wskazać należy chociaż źródła i wysokość średnich miesięcznych dochodów i obciążeń podatnika) i życiowej podatnika (w kontekście przede wszystkim środków koniecznych na zapewnienie bytu osobom pozostającym na utrzymaniu strony). Zasadne jest również zobrazowanie sytuacji majątkowej podatnika i jego rzetelności w wywiązywaniu się z obowiązków fiskalnych w oparciu o deklaracje i zeznania podatkowe posiadane przez organ podatkowy” (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 lipca 2011 r., sygn. akt I SA/GI 297/11);

- (c) „Uzasadniona obawa musi istnieć już w chwili rozstrzygnięcia w przedmiocie zabezpieczenia, jednak obawa ta odnoszona jest zarazem do zdarzenia, które jeszcze na nastąpiło (a nawet nie wiadomo czy w ogóle wystąpi). 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. Powzięcie wątpliwości przez organ co do wypłacalności podatnika nie wymaga przeprowadzenia postępowania dowodowego, o jakim mowa w art. 180 i n. Rozdziału 11 Działu IV ustawy Ordynacja podatkowa, jeżeli wątpliwość ta jest uzasadniona informacjami jakie organ posiada z urzędu, a tym bardziej gdy, jak w niniejszej sprawie, są one bezsporne” (wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 743/10);
- (d) „W przypadku wydania decyzji o zabezpieczeniu zaległości podatkowej przed jej ukształtowaniem lub ustaleniem, konieczne jest zgromadzenie przez organ dowodów, z których wynika, iż zobowiązanie może nie zostać wykonane. Ocena, czy istnieje obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, w konkretnym przypadku należy do organu podatkowego. Uznanie administracyjne nie może jednak i w takiej sytuacji oznaczać dowolności działania, lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych. Decyzje o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych powinny być wszechstronnie uzasadnione, zwłaszcza zaś gdy chodzi o przesłanki, którymi kierował się organ, przyjmując, że istnieją podstawy tak do uznania, że

podatnik nie wywiązał się w całości z obowiązku podatkowego, jak i że zobowiązanie to nie zostanie wykonane. Dokonując ustaleń w tym zakresie organy podatkowe powinny w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy, uwzględnić wszystkie okoliczności przedstawione przez strony, a w razie wątpliwości dokonać własnych ustaleń [...]" (wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 1383/07);

- (e) „Przesłanka, której wystąpienie uzasadnia obawę, że podatnik nie zapłaci podatku, to dokonywanie czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą udaremnić egzekucję. Okoliczności związane ze zbywaniem majątku muszą wskazywać, że nie jest to normalny przejaw prowadzonej przez podatnika działalności. Podatnik sprzedający środki trwałe na zasadach rynkowych, uzyskujący realne ceny i niedokonujący tego w pośpiechu, nie może być traktowany jako podmiot, który wyzbywa się majątku po to, aby uniemożliwić egzekucję zobowiązań podatkowych. Sporadyczna sprzedaż maszyny lub urządzenia nie może być okolicznością uzasadniającą zastosowanie zabezpieczenia" (wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 243/08);
- (f) „Przewidziana w art. 33 § 4 Ordynacji podatkowej konieczność określenia jedynie przybliżonej wysokości zabezpieczonego zobowiązania podatkowego nie zwalania organu podatkowego z obowiązku właściwego uzasadnienia decyzji o zabezpieczeniu także w zakresie dotyczącym przedstawienia danych, na których podstawie ta przybliżona wysokość zastała określona" (wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2007 r., sygn. akt I FSK 75/07; zob. też wyrok NSA z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. akt II FSK 373/05; wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2005 r., sygn. akt I FSK 35/05);
- (g) „Wykazanie przesłanek warunkujących dokonanie zabezpieczenia spoczywa na organie podatkowym. W uzasadnieniu decyzji organ winien wyraźnie podać przyczyny, dla których ustanawia zabezpieczenie, a o ich istnieniu muszą świadczyć dowody zgromadzone w sprawie. Decyzja o zabezpieczeniu musi być oparta na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych świadczących o tym, że w danej sprawie może nie dojść do wykonania zobowiązania podatkowego. Niedopuszczalna jest dowolność w zakresie ustalania elementów stanu faktycznego, które miałyby uzasadniać ocenę

o istnieniu tej obawy. Obawa ta musi być uzasadniona, a więc opierać się na faktach, a nie wyłącznie przypuszczeniach organu. Zważyć bowiem trzeba na fakt, iż zabezpieczenie oznacza władczą ingerencję w majątek podatnika bez należytego umocowania w decyzji wymiarowej. Z całą pewnością same wątpliwości co do rzetelności rozliczeń podatnika, bez wykazania realnego niebezpieczeństwa niewywiązania się obowiązków podatkowych, po wydaniu decyzji, nie są wystarczającą przesłanką zastosowania omawianej instytucji” (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 marca 2011 r., sygn. akt I SAWr 7/11);

- (h) „Zasadniczą przesłanką zastosowania instytucji zabezpieczenia jest istnienie uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Postulowanie się terminem nieostрым 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. Przyjęcie jednak, że obawa wystąpiła, musi zostać wykazane w postępowaniu podatkowym poprzez podanie konkretnych, rzeczywistych faktów, które skutkowały wywołaniem takiego przeświadczenia. Niedopuszczalna jest dowolność w zakresie ustalania elementów stanu faktycznego, które miałyby uzasadniać ocenę o istnieniu obawy. Obawa ta musi być uzasadniona, a więc opierać się na faktach, a nie wyłącznie przypuszczeniach prowadzącego postępowanie. Zważyć przecież trzeba na fakt, że zabezpieczenie oznacza władczą ingerencję w majątek podatnika bez należytego umocowania w decyzji wymiarowej. Rozstrzygnięcie w przedmiocie zabezpieczenia jest w każdym przypadku uznaniem organu podatkowego. Uznanie to obejmuje ocenę istnienia ustawowych przesłanek oraz przede wszystkim skorzystanie bądź nieskorzystanie z zabezpieczenia w razie ich stwierdzenia. Zasadniczym celem zabezpieczenia zobowiązania podatkowego jest zagwarantowanie środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych” (wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 maja 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 388/09).

5. Powyższe ustalenia wskazują także na tymczasowość i akcesoryjny charakter decyzji zabezpieczających. Nie mogą one uzyskać charakteru samoistnego, ponieważ same w sobie nie kształtują obowiązków adresata jako podatnika i są powiązane z toczącym się postępowaniem, prowadzącym np. do

wydania decyzji wymiarowej. Jak wskazuje B. Brzeziński: „[...] postępowanie zabezpieczające, w ramach którego stosowane są poszczególne środki zabezpieczające, można uznać za postępowanie pomocnicze w stosunku do postępowania egzekucyjnego. Dlatego niekiedy jest ono określane jako »antycypowana egzekucja«. Należy jednak stwierdzić, że postępowanie zabezpieczające nie może być utożsamiane z postępowaniem egzekucyjnym. Nie może ono bowiem zmierzać do tego, by w jego ramach doszło do wykonania zobowiązania podatkowego” (B. Brzeziński, *Komentarz do art. 33 ustawy – Ordynacja podatkowa*, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, 2002, Legali, pkt 1). Od decyzji wymiarowej, wydanej w pierwszej instancji przez organ podatkowy, przysługuje podatnikowi odwołanie do organu wyższego stopnia, a od jego decyzji – skarga do sądu. Należy zgodzić się ze skarżącą, że w tym wypadku jest to sąd administracyjny, wraz z całą specyfiką działania wynikającą z jego kognicji, która obejmuje kontrolę decyzji organów podatkowych pod kątem zgodności z prawem. Specyfika ta ma jednak podstawy konstytucyjne i z tego punktu widzenia nie sposób kwestionować rozstrzygnięcia ustrojodawcy, który w ustawie zasadniczej przyjął model zakładający brak pełnej merytorycznej kontroli trafności, celowości czy efektywności decyzji administracyjnych. Trzeba również pamiętać, że – z perspektywy art. 45 ust. 1 Konstytucji – ustawodawca ma wprowadzić margines swobody regulacyjnej co do wyboru właściwego rodzaju sądu (zob. na ten temat np. wyroki TK z dnia: 12 maja 2000 r., sygn. akt K 21/99; 15 listopada 2000 r., sygn. akt P 12/99; 19 października 2010 r., sygn. akt P 10/10), trudno jednak czynić mu zarzut, gdy korzysta z rozwiązania najbardziej typowego, włączając sprawy z zakresu działania organów podatkowych do jurysdykcji sądów administracyjnych. Zgodnie bowiem z art. 184 zdanie 1 Konstytucji: „Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej”. Na tym tle sąd konstytucyjny wyraził następujący pogląd: „Ograniczenie kognicji Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozpatrywania sprawy jedynie pod kątem legalności wydanej decyzji, nie oznacza że konstytucyjne prawo do sądu zostało naruszone. W sprawach administracyjnych konstytucyjne prawo do sądu realizowane jest przez sądownictwo administracyjne. Skoro art. 184 Konstytucji stwierdza, że Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne



sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej, to ustawy określające zakres tej kontroli mają charakter dopełniający treść art. 184, w ten sposób, aby zapewniona była realizacja prawa do sądu. Naczelny Sąd Administracyjny jest wyodrębnioną konstytucyjnie częścią władzy sądowniczej, specjalnie powołaną do sprawowania kontroli sądowniczej, której celem jest sprawowanie wymiaru sprawiedliwości” (wyrok TK z dnia 23 stycznia 2003 r., sygn. akt SK 27/02, zob. też wyrok TK z dnia 14 czerwca 1999 r., sygn. akt K 11/98). *Nota bene* w pewnych sytuacjach, gdy rzeczywiście wymaga tego ochrona interesów jednostki, ordynacja podatkowa przewiduje również szczególne uprawnienie sądów powszechnych do rozpoznawania określonych kwestii mających znaczenie dla rozstrzygnięcia spraw z zakresu prawa podatkowego (zob. np. art. 199a § 3 o.p. dotyczący powództwa o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa – szerzej na ten temat wyrok TK z dnia 14 czerwca 2006 r., sygn. akt K 53/05).

6. Należy także odrzucić zarzut spółki, że zaskarżone przepisy ordynacji podatkowej nieproporcjonalnie ingerują w prawo własności i nie znajdują podstaw w katalogu przesłanek z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Warto przypomnieć, że instytucja unormowana w art. 33 § 1-2 o.p. ma na celu – po pierwsze – zabezpieczenie roszczeń wierzyciela podatkowego, mających charakter należności publicznoprawnych, których ponoszenie jest konstytucyjnym obowiązkiem wszystkich obywateli (art. 84 Konstytucji), po drugie zaś – służy niewątpliwie porządkowi publicznemu oraz pośrednio ochronie praw i wolności innych osób (w myśl zasady równości, sprawiedliwości i powszechności opodatkowania). Skorzystanie z niej jest poprzedzone uprawdopodobnieniem, że podatnik nie wykonał zobowiązania podatkowego, co jest równoznaczne z podejrzeniem naruszenia prawa podatkowego. Warto w tym miejscu przywołać pogląd Trybunału Konstytucyjnego, według którego: „Zasada powszechności ponoszenia danin publicznych oznacza, 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 o charakterze represyjnym (w tym przepisu umożliwiającego sprawną egzekucję administracyjną) powoduje, iż przepis staje się martwy, a niespełnianie obowiązku nagminne” (wyrok TK z dnia z dnia 16 marca 2010 r., sygn. akt K 24/08; zob. też wyrok TK z dnia 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 15/98).

7. Przepisy pozostawiające organowi stosującemu prawo luz decyzyjny (nie do końca celnie określone przez skarżącą mianem „klauzul generalnych”) nie są nadzwyczajnym środkiem legislacyjnym, z którego niekiedy korzysta ustawodawca. Z pewnością ich walorem jest przeciwdziałanie nadmiernej kazuistycy systemu prawa. Sprzyjają one też tworzeniu regulacji gwarantujących elastyczność i adekwatność stosowania w różnych stanach faktycznych, których wielość i złożoność wyklucza uprzednie wyczerpujące skodyfikowanie. Konstrukcję uznania administracyjnego czy „luzu decyzyjnego” zaakceptował w swoim orzecznictwie również Trybunał Konstytucyjny, motywując ich istnienie względami celowościowymi i właśnie barierami techniczno-legislacyjnymi. Można przywołać choćby uchwałę TK z dnia 6 listopada 1991 r., w myśl której: „[...] posługiwania się w prawie pojęciami nieostrymi nie można a priori traktować jako uchybienia legislacyjnego. Często bowiem skonstruowanie określonej normy prawnej przy ich pomocy stanowi jedyne rozsądne wyjście. Na straży właściwego zastosowania takiej normy stoją przede wszystkim normy procesowe, nakazujące wykazanie przesłanek, jakie legły u podstaw zastosowania w konkretnej sprawie normy prawnej skonstruowanej przy użyciu tego rodzaju nieostrego pojęcia” (sygn. akt W 2/91; zob. też wyrok TK z dnia 15 września 1999 r., sygn. akt K 11/99). W innym wyroku Trybunał stwierdził, że: „Niewątpliwie zatem zastosowanie przez prawodawcę pojęć niedookreślonych jest dopuszczalne, natomiast uchybienia mogące się pojawić w procesie stosowania prawa, winny być usuwane w toku instancyjnej kontroli decyzji, opartych na normach prawnych takie pojęcia zawierających. [...] Zwrócić też trzeba uwagę na

ugruntowany pogląd, iż użycie przez prawodawcę określeń prawnie niezdefiniowanych zobowiązuje organ sprawujący kontrolę legalności decyzji wydanych na podstawie przepisów zawierających takie określenia do rozważenia, czy dokonana przez organ administracji ocena okoliczności sprawy nie nosi cech dowolności, lub nie przekroczyła granic swobody interpretacji tych określeń na tle konkretnego stanu faktycznego. Zaznaczyć należy także, że Naczelny Sąd Administracyjny uprawniony jest do kontroli decyzji administracyjnych, również tych wydawanych na podstawie przepisów zawierających wyrażenia nieostre, przy czym bada on i ocenia, czy organ prawidłowo zinterpretował pojęcie nieostre na tle stanu faktycznego konkretnej sprawy” (wyrok TK z dnia 14 grudnia 1999 r., sygn. akt SK 14/98; zob. też wyroki TK z dnia: 3 czerwca 2003 r., sygn. akt K 43/02; 29 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 11/07). Podobnie w wyroku z dnia 7 maja 2002 r. (sygn. akt SK 20/00) Trybunał wyraził pogląd, iż: „Im bardziej niedookreślone są przesłanki podjęcia decyzji, tym bardziej szczegółowe, pełne i przekonujące musi być uzasadnienie powodów przyjęcia przez organ stosujący prawo danego rozumienia określonego pojęcia. [...] Organ stosujący prawo jest zobowiązany do udowodnienia poprawności przyjętego przez siebie rozumienia danego pojęcia i przedstawienia argumentów przemawiających za przyjęciem określonego sposobu rozumowania. Poprawność rozumowania organu stosującego prawo podlega pełnej kontroli, zarówno w postępowaniu instancyjnym (zasadność i legalność), jak i w zakresie kontroli legalności w postępowaniu sądownoadministracyjnym”. Organy państwa samodzielnie ustalają więc relewantne okoliczności faktyczne, przeprowadzają stosowne postępowanie wyjaśniające (dowodowe), aby następnie rozstrzygnąć *a casu ad casum* o prawach i obowiązkach jednostki, w granicach zakreślonych przez przepisy prawne. Jak już wspomniano, uznanie administracyjne mające swe źródło między innymi w nieostrości pojęć prawnych i świadomie stworzonych przez ustawodawcę luzach decyzyjnych dla organów stosowania prawa podlega następnie weryfikacji przed sądami. Tym samym 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 swych kolejnych odsłonach – w orzeczeniach sądów administracyjnych (patrz: przykłady rozstrzygnięć sądów administracyjnych podane w części VIII.4. niniejszego pisma).

8. Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, że art. 33 § 2 pkt 2 o.p. w związku z art. 33 § 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 sierpnia 2005 r., **jest zgodny** z art. 45 ust. 1, z art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 oraz z art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kojacz