

97/7/A/2013

WYROK

z dnia 8 października 2013 r.

Sygn. akt SK 40/12*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Teresa Liszcz – przewodniczący
Wojciech Hermeliński – sprawozdawca
Stanisław Rymar
Piotr Tuleja
Andrzej Wróbel,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 8 października 2013 r., połączonych skarg konstytucyjnych spółki „SANPOL” sp. z o.o. z siedzibą w Poznaniu o zbadanie zgodności:

- 1) art. 33 § 2 w związku z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.) z art. 45, art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 70 § 6 ustawy powołanej w punkcie 1, 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,

orzeka:

1. Art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, 848, 1101, 1342 i 1529 oraz z 2013 r. poz. 1027 i 1036), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r., w zakresie, w jakim uzależnia zabezpieczenie należności podatkowej w toku kontroli podatkowej od przesłanki „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego, jest zgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Art. 70 § 6 ustawy powołanej w punkcie 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

* Sentencja została ogłoszona dnia 13 listopada 2013 r. w Dz. U. poz. 1313.

UZASADNIENIE

I

1. Zgodnie z art. 33 § 1 zdanie pierwsze ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst pierwotny: Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; obecnie obowiązujący tekst jednolity: Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r.: „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 na majątku”. Z dniem 1 września 2005 r. (na mocy art. 1 pkt 15 lit. a ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 143, poz. 1199, ze zm.; dalej: nowelizacja ordynacji podatkowej z 2005 r.) końcowej części tego przepisu nadano następujące brzmienie: „w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 29 § 2 stosuje się odpowiednio”. W myśl art. 33 § 2 ordynacji podatkowej (obowiązującego w badanym okresie bez żadnych modyfikacji): „Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji: 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego; 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego, 3) określającej wysokość zwrotu podatku”.

Art. 70 § 6 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., stanowił: „Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki”. Obecnie (po zmianach dokonanych przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 169, poz. 1387, ze zm.; dalej: nowelizacja ordynacji podatkowej z 2002 r.) odpowiednikiem tego przepisu jest art. 70 § 8 wskazanej ustawy: „Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu”.

2. „SANPOL” sp. z o.o. z siedzibą w Poznaniu (dalej: skarżąca, spółka) w dwóch skargach konstytucyjnych z 10 września 2010 r. zwróciła się do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności (odpowiednio):

- art. 33 § 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej z art. 45, art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji oraz
- art. 70 § 6 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., (obecnie: art. 70 § 8 tej ustawy) z art. 64 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Zarządzeniem z 25 czerwca 2012 r. Prezes Trybunału Konstytucyjnego postanowił o łącznym rozpoznaniu powyższych spraw.

2.1. Stan faktyczny, na tle którego wystąpiono z powyższymi skargami

konstytucyjnymi, przedstawiał się następująco:

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu wszczął 12 listopada 2007 r. w odniesieniu do skarżącej kontrolę podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: CIT) za 2001 r. Na jego wniosek 17 grudnia 2007 r. Naczelnik Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu (dalej: organ podatkowy) dokonał na podstawie decyzji o znaku ZD/4217-02/07 (dalej: decyzja o zabezpieczeniu) zabezpieczenia przybliżonej kwoty niezapłaconego zobowiązania wraz z należnymi odsetkami za zwłokę w łącznej wysokości ponad 2,5 mln zł „z uwagi na uzasadnione obawy, że przyszłe zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane”. Podstawą tej decyzji (wyraźnie w niej wymienioną) były m.in.: art. 33 § 2, 3 i 5 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r.) oraz art. 155 i art. 155a ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954; obecnie obowiązujący tekst jednolity: Dz. U. z 2012 r. poz. 1015, ze zm.; dalej: ustawa egzekucyjna). Sposób i zakres zabezpieczenia zostały ustalone w zarządzeniu zabezpieczenia, wydanym na podstawie art. 156 § 1 pkt 9 ustawy egzekucyjnej. Zabezpieczenie zostało dokonane m.in. przez założenie hipoteki przymusowej kaucyjnej na dwóch nieruchomościach należących do spółki, znajdujących się w Poznaniu i Wrocławiu (wnioski o wpis hipoteki zostały złożone – odpowiednio – 17 i 18 grudnia 2007 r.). Spółka 18 grudnia 2007 r. zaproponowała jako zabezpieczenie gwarancję bankową, a wniosek w tej sprawie uzupełniła 11 stycznia 2008 r. Postanowieniem z 23 stycznia 2008 r., znak ZD/4217-03/07, organ podatkowy odmówił przyjęcia jako zabezpieczenia gwarancji bankowej przedstawionej przez spółkę, ponieważ tylko zabezpieczenie w formie hipoteki „chroniło” zobowiązanie podatkowe za 2001 r. przed przedawnieniem, a dodatkowo proponowana zamiast niego gwarancja bankowa była ograniczona czasowo (miała obowiązywać jedynie do końca 2008 r.). Na skutek odwołania spółki Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (dalej: organ odwoławczy) decyzją z 5 marca 2008 r., znak BP/4218-2/08/MU, utrzymał w mocy decyzję o zabezpieczeniu, przyjmując – odmiennie niż organ pierwszej instancji – że do oceny jej zasadności zastosowanie znajdują przepisy ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym w momencie wydawania tej decyzji (tj. w 2007 r.). Skarga spółki na tę decyzję została oddalona wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Poznaniu z 21 sierpnia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 624/08, a skarga kasacyjna spółki od tego orzeczenia została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 19 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 5/09, przy czym w pierwszym z tych orzeczeń wskazano, że podstawą orzekania (ze względu na brzmienie art. 19 nowelizacji ordynacji podatkowej z 2005 r.) był art. 33 § 1 ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do 31 sierpnia 2005 r., a w drugim na plan pierwszy wysunięto art. 70 § 6 w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. Ostateczna wysokość zobowiązania spółki z tytułu CIT została określona decyzją organu podatkowego z 30 maja 2008 r., która została utrzymana w mocy decyzją organu odwoławczego z 18 sierpnia 2008 r. Należność została zapłacona przez spółkę wraz z odsetkami 26 maja 2009 r. Ustanowione tytułem zabezpieczenia hipoteki na nieruchomościach należących do skarżącej zostały wykreślone 25 lutego 2009 r. i 8 czerwca 2009 r. Skarga spółki na decyzję wymiarową została oddalona wyrokiem WSA w Poznaniu z 5 sierpnia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 390/10, a skarga kasacyjna od tego orzeczenia została oddalona wyrokiem NSA z 25 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2543/10.

2.2. Uzasadniając zakres zaskarżenia, skarżąca stwierdziła, że w toku prowadzonego wobec niej postępowania zastosowano przepisy ordynacji podatkowej obowiązujące w różnym czasie:

– art. 33 w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. oraz

- art. 70 § 6 w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. (a nie jego późniejszy odpowiednik, tj. art. 70 § 8 ordynacji podatkowej).

Świadczy o tym treść ostatecznego orzeczenia NSA dotyczącego skarżącej w postępowaniu zabezpieczającym (tj. wspomnianego wyroku o sygn. akt II FSK 5/09), w którym NSA wyraźnie wskazał jako podstawę orzekania art. 70 § 6 ordynacji podatkowej i równocześnie nie zakwestionował zastosowania na wcześniejszych etapach postępowania art. 33 ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r.

Obydwa wskazane przepisy po ich zastosowaniu do skarżącej zostały znowelizowane, lecz – w jej opinii – nie ma to wpływu na dopuszczalność orzekania w jej sprawie przez Trybunał Konstytucyjny i nie powinno być powodem umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Art. 33 § 2 ordynacji podatkowej obowiązuje w brzmieniu niezmienionym, a doprecyzowany art. 33 § 1 tej ustawy w dalszym ciągu zawiera przesłankę „uzasadnionej obawy”, która stanowiła podstawowy powód zastosowania zabezpieczenia wobec skarżącej. Natomiast art. 70 § 6 ordynacji podatkowej, mimo że został formalnie zastąpiony przez art. 70 § 8 ordynacji podatkowej (o szerszym zakresie), w dalszym ciągu stanowi podstawę orzeczeń organów administracji i sądów administracyjnych. W wypadku niepodzielania przez Trybunał Konstytucyjny tego poglądu, skarżąca wniosła o uznanie, że wydanie orzeczenia o tym przepisie jest konieczne dla ochrony jej konstytucyjnych praw w znaczeniu art. 39 ust. 3 ustawy o TK.

2.3. Zarzuty skarżącej zostały odrębnie sformułowane wobec każdej zakwestionowanej regulacji, z wyraźnym przyporządkowaniem argumentacji do poszczególnych przepisów Konstytucji stanowiących wzorzec kontroli.

W kontekście art. 33 § 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej skarżąca wskazała, że przepis ten – przez zastosowanie klauzuli generalnej „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego – pozostawia organom podatkowym znaczny luz decyzyjny podczas podejmowania decyzji o zabezpieczeniu należności podatkowych. Ma to negatywne skutki w trzech płaszczyznach:

- ogranicza zakres kontroli sądowej decyzji o zabezpieczeniu do zbadania, czy organ podatkowy przedstawił dowody potwierdzające istnienie okoliczności uznanych za uzasadniające obawę niewykonania przyszłego zobowiązania (a więc do kontroli formalnej), z pominięciem oceny, czy obawa ta jest uzasadniona (zarzuty na tle art. 45 Konstytucji);
- umożliwia dokonanie ingerencji w prawo własności, polegającej m.in. na czasowym ograniczeniu możliwości dysponowania zajęтым składnikiem majątkowym oraz zmniejszeniu zdolności operacyjnej i kredytowej, dla potrzeb niezgodnych z celem regulacji (tj. w zamiarze ograniczenia zakresu ochrony wynikającego z przedawnienia i nieograniczonego przedłużania postępowania podatkowego); w tym kontekście skarżąca stwierdziła, że gdyby tego rodzaju działania podejmowali podatnicy, mogłoby to zostać zakwalifikowane jako „obejście” czy „nadużycie” prawa, oraz zauważyła, że brak jakichkolwiek działań przez niemal cały okres przedawnienia, a następnie podejmowanie działań tuż przed jego upływem trudno uznać za konieczne w demokratycznym państwie prawnym z jakichkolwiek powodów (zarzuty na tle art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji);
- powoduje niepewność podatników co do zakresu czasowego ich praw i obowiązków, ponieważ w praktyce to nie ustawa wyznacza zakres dopuszczalnej ingerencji w prawo własności, lecz potrzeba (interes) Skarbu Państwa w konkretnej sprawie; dodatkowo organ ma prawo dowolnego (wybiórczego) powołania dowodów, bo ordynacja

podatkowa nie wymaga, aby ocena zasadności zabezpieczenia następowała na podstawie analizy całokształtu sytuacji majątkowej konkretnego podatnika czy konkretnych, określonych w ustawie jej aspektów (zarzuty na tle art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji, tj. zasadą poprawnej legislacji i zasadą określoności ustawy).

Zawarta w skardze konstytucyjnej argumentacja dotycząca art. 70 § 6 ordynacji podatkowej sprowadzała się do zarzutów:

- braku równej ochrony własności i innych praw majątkowych podatników, polegającego na nieograniczonej w czasie (ze względu na wyłączenie przedawnienia) możliwości dochodzenia zobowiązań podatkowych wobec podmiotów posiadających składniki majątkowe, na których może zostać ustanowiona hipoteka (tj. nieruchomości), podczas gdy podmioty, których należności w ogóle nie zostały zabezpieczone lub zostały zabezpieczone w inny sposób, korzystają z większej ochrony (zarzuty na tle art. 64 ust. 2 Konstytucji);
- „różnicowania praw podatników w zakresie możliwości skorzystania z dobrodziejstwa przedawnienia zobowiązania podatkowego” ze względu na stan majątkowy i sposób postępowania władz państwa, tj. zastosowanie lub niezastosowanie określonego sposobu zabezpieczenia przy prowadzeniu postępowania podatkowego – według uznania uprawnionych organów (zarzuty na tle art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji).

3. Marszałek Sejmu w piśmie z 9 listopada 2012 r. przedstawił w imieniu Sejmu stanowisko w sprawie, wnosząc o stwierdzenie, że art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym 30 sierpnia 2005 r., nadanym nowelizacją ordynacji podatkowej z 2002 r., jest zgodny z art. 45 ust. 1, art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji, oraz o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3.1. Marszałek Sejmu zakwestionował na wstępie dopuszczalność wskazanego przez spółkę zakresu zaskarżenia.

Jego zdaniem, art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. nie był podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie skarżącej i z tego powodu nie może zostać poddany kontroli w ramach postępowania wszczętego analizowaną skargą konstytucyjną. W wypadku niepodzielenia tego poglądu przez Trybunał Konstytucyjny, Marszałek Sejmu wniósł o uznanie, że art. 70 § 6 ordynacji podatkowej jest zgodny z Konstytucją jako niezbędny instrument efektywnego dochodzenia realizacji zobowiązań podatkowych, których płacenie jest powszechnym obowiązkiem w świetle art. 84 Konstytucji. rt. 33 § 2 ordynacji podatkowej może być przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego jedynie częściowo – w zakresie pkt 2, postępowanie co do pkt 1 i 3 należy umorzyć na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Z uwagi na obowiązującą w prawie podatkowym regułę *tempus regit actum*, przepisem związkowym dla tej regulacji powinien być art. 33 § 1 ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym 30 sierpnia 2005 r., nadanym nowelizacją ordynacji podatkowej z 2002 r.

Oceniając właściwe w sprawie wzorce kontroli, Marszałek Sejmu wskazał w kontekście art. 70 § 6 ordynacji podatkowej, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dominuje pogląd o niedopuszczalności oceny instytucji podatkowych przez pryzmat prawa własności w aspekcie „równościowym” (art. 64 ust. 2 Konstytucji), co stanowi dodatkową przesłankę umorzenia postępowania w tym zakresie. Analizując wzorce kontroli art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej, podkreślił on, że:

- intencją skarżącej było zakwestionowanie zgodności tego przepisu z art. 45 ust. 1

- Konstytucji (a nie całym art. 45 Konstytucji),
- zarzut naruszenia zasady poprawnej legislacji i określoności prawa (art. 2 Konstytucji) został powiązany z przepisem formułującym prawa podmiotowe (art. 64 ust. 3 Konstytucji), wobec czego nie ma przeszkód dla jego merytorycznego zbadania,
 - art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji jest w tym wypadku dopuszczalnym wzorcem kontroli, ponieważ zaskarżony przepis dotyczy ingerencji w prawa majątkowe, która nie polega na nałożeniu podatku (w tym ostatnim wypadku właściwymi wzorcami kontroli byłyby bowiem art. 84 i art. 217 Konstytucji).

3.2. Uzasadniając zgodność z Konstytucją art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej, Marszałek Sejmu zauważył, że wszystkie argumenty skarżące – choć powołane w kontekście kilku różnych wzorców kontroli – bezpośrednio nawiązują do problematyki „luzu decyzyjnego” sformułowania „uzasadniona obawa” niewykonania zobowiązania podatkowego i – co za tym idzie – nadmiernego zakresu swobody organów podatkowych i ograniczonej kognicji sądów administracyjnych.

W związku z zarzutami dotyczącymi art. 45 ust. 1 Konstytucji Marszałek Sejmu podniósł, że – jak słusznie twierdzi skarżąca – sądowa kontrola decyzji w sprawie zabezpieczenia jest sprawowana przez sądy administracyjne i ograniczona do badania legalności (zgodności z prawem) kwestionowanego aktu. Podkreślił równocześnie, że brak pełnej merytorycznej kontroli trafności, celowości czy efektywności decyzji administracyjnej ma podstawy konstytucyjne w art. 184 zdanie pierwsze Konstytucji. Ustawodawca dysponuje wprawdzie marginesem swobody regulacyjnej co do wyboru właściwego rodzaju sądu, trudno jednak kwestionować skorzystanie przez niego z rozwiązania najbardziej typowego, tj. poddania spraw z zakresu działania organów podatkowych pod jurysdykcję sądów administracyjnych.

W kontekście art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji Marszałek Sejmu dokonał analizy kilkunastu orzeczeń sądów administracyjnych, stwierdzając, że pojęcie „uzasadnionej obawy” nie nasuwa trudności interpretacyjnych ponad przeciętną (kwalifikowaną) miarę i jest systematycznie wyjaśniane i precyzowane w judykaturze. Zarzut naruszenia przez ten przepis zasady poprawnej legislacji i zasady określoności prawa jest więc chybiony.

Na tle art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Marszałek Sejmu uznał, że wynikające z zaskarżonej regulacji uznanie administracyjne jest wynikiem świadomego działania ustawodawcy, a jego zastosowanie podlega weryfikacji sądowej. Nie stanowi ona nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności, ponieważ służy realizacji konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków (art. 84 Konstytucji) oraz zapewnieniu porządku publicznego, a także – pośrednio – praw i wolności innych osób (w myśl zasady równości, sprawiedliwości i powszechności opodatkowania).

3.3. Oceniając skutki ewentualnego negatywnego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, Marszałek Sejmu podkreślił, że skarżąca nie będzie mogła w takim wypadku skorzystać z procedur wznowieniowych, przewidzianych w art. 190 ust. 4 Konstytucji i art. 240 § 1 pkt 8 ordynacji podatkowej. Postępowanie w sprawie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych skarżące miało bowiem charakter postępowania akcesoryjnego (zależnego) wobec głównego postępowania podatkowego (wymiarowego), a kwestionowana przez nią decyzja w sprawie zabezpieczenia wygasła po doręczeniu decyzji wymiarowej. Zdaniem Marszałka Sejmu, okoliczność ta powinna być także uwzględniona w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym. Problem ten został jednak przez niego zasygnalizowany jedynie „z ostrożności procesowej”, a wskazanej argumentacji nie towarzyszył wyraźny wniosek o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na zbędność wydania wyroku.

4. Prokurator Generalny w piśmie z 28 marca 2013 r. wniósł o stwierdzenie, że:
- art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu nadanym nowelizacją ordynacji podatkowej z 2002 r. jest zgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji,
 - art. 70 § 6 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

W jego opinii, postępowanie w pozostałym zakresie powinno zostać umorzone na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4.1. Oceniając wskazany w skardze konstytucyjnej zakres zaskarżenia, Prokurator Generalny wskazał, że art. 33 § 2 pkt 1 i 3 ordynacji podatkowej nie miały zastosowania w sprawie skarżącej, wobec czego nie mogą stanowić przedmiotu kontroli w ramach niniejszego postępowania. Równocześnie uznał, że nie ma przeszkód dla oceny przez Trybunał Konstytucyjny art. 70 § 6 ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r.) – w ostatecznym wyroku w sprawie skarżącej sąd administracyjny analizował bowiem także kwestię przedawnienia zobowiązania podatkowego, a zastosowanie tego przepisu było konsekwencją wcześniejszego dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku skarżącej i kształtowało bezpośrednio jej sytuację prawną. Podniósł także, że art. 33 § 2 pkt 2 ordynacji podatkowej powinien być oceniany w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym nowelizacją ordynacji podatkowej z 2002 r.

Jeżeli zaś chodzi o wzorce kontroli, to Prokurator Generalny podniósł, że skarżąca nie uzasadniła zarzutów na tle art. 45 ust. 2 Konstytucji, wobec czego postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Odnosząc się zaś do możliwości zastosowania w sprawie art. 64 Konstytucji, wskazał on, że art. 70 § 6 ordynacji podatkowej dotyczy wyłączenia przedawnienia już istniejącego zobowiązania podatkowego, zaś art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej – zabezpieczenia zapłaty podatku w przyszłości, żaden z tych przepisów nie dotyczy natomiast nakładania podatków. Prokurator Generalny nie podważył także możliwości zastosowania w niniejszej sprawie art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji ze względu na wyraźne wskazanie przez skarżącą związku tych przepisów z – odpowiednio – art. 64 ust. 3 i art. 64 ust. 1 Konstytucji.

4.2. Oceniając konstytucyjność art. 70 § 6 ordynacji podatkowej, Prokurator Generalny podkreślił, że cechą różnicującą podatników na tle tego przepisu jest ustanowienie zabezpieczenia przez organ podatkowy, co może mieć miejsce tylko wtedy, gdy istnieje przedmiot, na którym możliwe jest ustanowienie hipoteki. Taki wybór cechy różnicującej mieści się w zakresie swobody ustawodawcy. Dodatkowo Prokurator Generalny zauważył, że wszyscy podatnicy, na których majątku dokonano analizowanego zabezpieczenia, znajdują się w tej samej sytuacji (tj. ich zobowiązania nie ulegają przedawnieniu), przesłanki ustanowienia hipoteki są uregulowane w przepisach ordynacji podatkowej, a działające w tym zakresie organy administracji podatkowej są związane zasadą legalizmu. Powołał także orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którymi nie istnieje konstytucyjne „prawo do przedawnienia”. Wskazał również, że obywatel nie ma prawa oczekiwać konstytucyjnej ochrony korzyści, które mogłyby dla niego wynikać z niewywiązywania się z konstytucyjnego obowiązku uiszczenia podatków.

Odnosząc się do zarzutów skarżącej wobec art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej w kontekście art. 45 ust. 1 Konstytucji, Prokurator Generalny po analizie orzecznictwa sądów administracyjnych podkreślił, że kontroli sądowej podlega

zarówno istnienie przesłanek uzasadniających dokonanie zabezpieczenia, jak i zakres dowodów, którymi posłużył się organ ustanawiający to zabezpieczenie, a w ramach postępowania badana jest zgodność decyzji zabezpieczającej zarówno z prawem materialnym, jak i przepisami o postępowaniu administracyjnym. Ze względu na specyfikę kognicji sądów administracyjnych kontrola sądowa nie obejmuje pełnej merytorycznej kontroli celowości rozstrzygnięć organów administracji publicznej, jednak wynika to z art. 184 Konstytucji i nie może być ujmowane w kategoriach ograniczenia prawa do sądu.

Oceniając przesłankę „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego z punktu widzenia art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji, Prokurator Generalny stwierdził, że nie zawiera ona wprawdzie zamkniętego katalogu okoliczności uzasadniających zastosowanie zabezpieczenia, jednak jest to nieuniknione ze względu na dużą liczbę uogólnionych w ten sposób stanów faktycznych. Pojęcie to nie budzi istotnych wątpliwości interpretacyjnych, a pozostałe przesłanki wydania decyzji zabezpieczającej są określone w sposób precyzyjny i jasny. Kwestionowana regulacja spełnia więc konstytucyjne wymogi dotyczące określoności przepisów prawnych i nie narusza zasady przyzwoitej legislacji.

Prokurator Generalny wskazał, że tym samym nie można uznać, że w następstwie niedookreślenia przesłanek zastosowania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe dochodzi do nadmiernej i nieuzasadnionej ingerencji w prawo własności podatnika w sposób naruszający art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Płacenie podatków jest obowiązkiem powszechnym uregulowanym w art. 84 Konstytucji, a kwestionowane unormowanie służy realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej i interesowi publicznemu. Ustawodawca zachował proporcje między efektami jego wprowadzenia a ciężarami wynikającymi z niego dla obywateli. Instytucja zabezpieczenia jest ukształtowana w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonego celu, tj. zapewnienie realizacji obowiązku podatkowego.

5. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z 23 sierpnia 2012 r. poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu w sprawie niniejszych skarg konstytucyjnych.

6. Trybunał Konstytucyjny pismem z 19 kwietnia 2013 r. zwrócił się do Ministra Finansów o przedstawienie opinii w sprawie oraz o udzielenie informacji na temat praktyki stosowania zaskarżonych przepisów. W piśmie z 25 kwietnia 2013 r. Minister Finansów wniósł o przedłużenie terminu udzielenia odpowiedzi do 15 czerwca 2013 r.

W piśmie z 14 czerwca 2013 r. Minister Finansów wniósł o stwierdzenie, że:

- art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej jest zgodny z art. 45 ust. 1, art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji,
- art. 70 § 6 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., jest zgodny z art. 64 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Analizując praktykę stosowania hipoteki przymusowej jako środka zabezpieczania należności podatkowych w toku postępowania kontrolnego, Minister Finansów podkreślił, że przy podejmowaniu decyzji o zabezpieczeniu urzędy podatkowe odnoszą kwotę zaległości podatkowej do sytuacji finansowej podatnika, uwzględniając m.in. ewentualne prowadzenie przez niego działalności gospodarczej, majątek w postaci środków trwałych, wymagalne wierzytelności, działania dokonywane w sferze majątkowej, wysokość deklarowanych zobowiązań podatkowych i ich terminowe regulowanie. W jego opinii, wpis hipoteki przymusowej jest stosowany, jeżeli ustalenia kontroli wskazują na znaczne uszczuplenia podatkowe, a podatnik nie posiada innych składników majątkowych gwarantujących późniejsze zaspokojenie zobowiązania (jeżeli bowiem dysponuje majątkiem ruchomym o odpowiedniej wartości, podlega on

zabezpieczeniu w pierwszej kolejności). Minister Finansów podniósł także, iż hipoteka jest bardzo często stosunkowo najmniej uciążliwą formą zabezpieczenia (nie powoduje pozbawienia kontrolowanego możliwości korzystania z nieruchomości) i stosuje się ją zwłaszcza wobec przedsiębiorców.

Przedstawiając dane statystyczne dotyczące zabezpieczeń w formie hipoteki przymusowej, Minister Finansów podniósł m.in., że w latach 2010-2012 tego typu zabezpieczenia były stosowane w 0,3% kontroli podatkowych (ustanowiono ich łącznie 1371 w niespełna 395 tys. prowadzonych w tym okresie kontroli podatkowych) i stanowiły 37% ogólnej liczby zabezpieczeń w toku kontroli podatkowych. W tym samym okresie organy skarbowe w 16% wypadków (podczas 262 kontroli podatkowych) zrezygnowały z ustanowienia hipoteki przymusowej, pomimo posiadania przez kontrolowanego nieruchomości, na przykład z powodu ustanowienia innej formy zabezpieczenia albo już obciążających daną nieruchomość hipotek. Szczegółowe dane statystyczne na temat stosowania zabezpieczeń w latach 2010-2012 zostały przedstawione w załączniku do pisma Ministra Finansów.

Jeżeli chodzi o *ratio legis* wyłączenia przedawnienia należności podatkowych zabezpieczonych hipoteką, Minister Finansów wskazał, że tego typu rozwiązania istnieją w polskim systemie prawnym od ponad trzydziestu lat (por. art. 30 ust. 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486, ze zm.), nie są więc instytucją nową. Wyłączenie przedawnienia wynika z samego charakteru instytucji hipoteki, ponieważ aby w przyszłości była możliwa egzekucja z przedmiotu hipoteki, musi istnieć zobowiązanie podatkowe, którego dotyczy dokonane uprzednio zabezpieczenie. Przy zachowaniu ogólnych zasad przedawnienia, egzekucja zabezpieczonych należności często nie byłaby możliwa, m.in. ze względu na długotrwałość czynności egzekucyjnych, istotną zwłaszcza w wypadku wieloetapowej egzekucji z nieruchomości. Minister Finansów zwrócił także uwagę, że organy egzekucyjne nie mają pełnej swobody decydowania o momencie przystąpienia do egzekucji z nieruchomości, ponieważ może to nastąpić jedynie, jeżeli zastosowanie innych środków nie było możliwe lub okazało się bezskuteczne, a należność została określona lub ustalona w ostatecznym orzeczeniu (por. art. 110 § 1 i 2 ustawy egzekucyjnej). Zwrócił także uwagę, że możliwość prowadzenia egzekucji z nieruchomości przez administracyjne organy egzekucyjne została wprowadzona dopiero od 30 listopada 2001 r. Dodatkowo wskazał, że podatnik nie ma obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych po upływie terminu przedawnienia (por. § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach, Dz. U. Nr 165, poz. 1373, ze zm.). Zwrócił także uwagę, że ustanowienie hipoteki przymusowej powoduje wstrzymanie z urzędu wykonania decyzji ostatecznej do czasu wydania prawomocnego orzeczenia sądowego (por. art. 239f § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej). Stwierdził, że zaskarżone regulacje w zakresie przedawnienia stanowią przejaw uprawnienia ustawodawcy do swobodnego kształtowania prawa daninowego, a ich zasadność i zgodność z Konstytucją była podkreślana w orzecznictwie sądów administracyjnych i doktrynie.

W stanowisku Ministra Finansów brak jest opinii oraz informacji statystycznych na temat terminów przedawnienia roszczeń zabezpieczanych hipoteką przymusową.

7. Skarżąca 25 października 2012 r. złożyła do Trybunału Konstytucyjnego dwie kolejne skargi o treści analogicznej do niniejszej sprawy, w których jako ostateczne rozstrzygnięcie wskazała wyrok NSA z 25 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2543/10, oddalający skargę kasacyjną spółki na wyrok oddalający skargę na decyzję wymiarową.

Skargi te otrzymały sygnaturę SK 23/13 i będą rozpatrywane w odrębnym postępowaniu.

II

Na rozprawie przedstawiciele uczestników postępowania podtrzymali stanowiska przedstawione na piśmie.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Dopuszczalny zakres merytorycznego rozpoznania sprawy.

1.1. Merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej uzależnione jest od spełnienia przez nią wymogów formalnych, wynikających m.in. z art. 79 Konstytucji oraz art. 46-48 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, zarówno wskazany przez skarżącą przedmiot, jak i wzorce kontroli zostały określone zbyt szeroko i wymagają doprecyzowania.

1.2. Na wstępie należy określić właściwy zakres zaskarżonych norm.

Skarżąca zakwestionowała w swoich skargach konstytucyjnych dwie regulacje zawarte w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa): art. 33 § 2 w związku z art. 33 § 1 oraz art. 70 § 6. Tak wskazany przedmiot kontroli wymaga kilku komentarzy.

Po pierwsze, należy ustalić, czy zaskarżone przepisy były podstawą ostatecznego orzeczenia dotyczącego skarżącej (wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego – dalej: NSA – z 19 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 5/09; wszystkie powołane orzeczenia sądów administracyjnych – jeżeli nie zaznaczono inaczej – pochodzą z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych – dalej: CBOSA, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>), bo tylko pod takim warunkiem mogą być przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego (por. art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK). Ze względu na okoliczności wydania ostatecznego orzeczenia w sprawie skarżącej, przedmiot kontroli wymaga zawężenia z następujących powodów:

- zabezpieczenie w sprawie skarżącej zostało wydane na podstawie art. 33 § 2 ordynacji podatkowej w toku kontroli podatkowej (prowadzonej na podstawie działu VI ordynacji podatkowej w celu sprawdzenia, czy „kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego” – art. 281 § 2 ordynacji podatkowej), podczas gdy zakwestionowane przez nią przepisy mogą mieć zastosowanie także w toku postępowania podatkowego (prowadzonego na podstawie działu IV ordynacji podatkowej) oraz wtedy, gdy należność podatkowa jest już skonkretyzowana (zaistniały fakty powodujące konieczność zapłaty podatku *ex lege* lub została doręczona decyzja organu podatkowego, ustalająca wysokość tego zobowiązania – por. art. 21 § 1 ordynacji podatkowej), lecz nie upłynął termin jej płatności (por. art. 33 § 1 ordynacji podatkowej), co nie może być przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego w niniejszej sprawie;
- po zakończeniu kontroli podatkowej wobec skarżącej została wydana decyzja określająca wysokość podatku, o której mowa w art. 33 § 2 pkt 2 ordynacji podatkowej (co wynikało z tego, że postępowanie to dotyczyło nieprawidłowości w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, powstającego *ex lege*), wobec tego podstawą dotyczącego jej ostatecznego orzeczenia nie był art. 33 § 2 pkt 1 i 3 ordynacji

podatkowej (regulujący zabezpieczenie przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub określającej wysokość zwrotu podatku).

Postępowanie w odniesieniu do zaskarżonych przepisów we wskazanym wyżej zakresie (niedotyczącym bezpośrednio skarżącej) należy umorzyć na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Trybunał Konstytucyjny nie podziela równocześnie poglądu Sejmu, że podobnie należało uczynić z art. 70 § 6 ordynacji podatkowej – w toku sądowoadministracyjnej kontroli decyzji o zabezpieczeniu kwestia przedawnienia i jej wpływ na wydanie kontrolowanego aktu były bowiem istotnym zagadnieniem prawnym, rozważanym przez sądy administracyjne obu instancji. Zważywszy, że w sprawie skarżącej hipoteka przymusowa została ustanowiona na kilka tygodni przed upływem terminu przedawnienia, gdyby nie istnienie tego przepisu, być może doszłoby do przedawnienia kontrolowanych należności z uwagi na czas, wymagany dla ustanowienia innych zabezpieczeń (np. ustalenia numerów i stanu rachunków bankowych) i cała sprawa stałaby się bezprzedmiotowa. Biorąc pod uwagę cel skargi konstytucyjnej jako środka ochrony wolności i praw konstytucyjnych (por. art. 79 ust. 1 Konstytucji), przyjęcie przeciwnego poglądu byłoby nadmiernie formalistyczne i prowadziłoby do zbyt wąskiego rozumienia „podstawy rozstrzygnięcia”. Art. 70 § 6 ordynacji podatkowej określa bowiem ustawowe (następujące automatycznie, *ex lege*) skutki ustanowienia zabezpieczenia, którego legalność była przedmiotem kontroli sądów administracyjnych. Odmówienie tego typu przepisom waloru „podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia” oznaczałoby więc w praktyce zakaz ich kwestionowania w trybie skargi konstytucyjnej, na co Trybunał Konstytucyjny nie może się zgodzić.

Po drugie, porównanie *petitum* skarg konstytucyjnych z ich uzasadnieniem prowadzi do wniosku, że obydwie te regulacje zostały w istocie zakwestionowane przez skarżącą zakresowo:

- art. 33 § 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim zawiera przesłankę „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego,
- art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim różnicuje sytuację podatników z uwagi na charakter posiadanego majątku i wybór przez organy państwa sposobu zabezpieczenia należności podatkowych.

Jeżeli chodzi o tę pierwszą konfigurację przepisów, to skarżąca nie kwestionuje samego istnienia instytucji zabezpieczenia należności podatkowych, a wszystkie jej wątpliwości koncentrują się na negatywnej ocenie zakresu swobody działania organów decydujących o jej zastosowaniu, umożliwionej przez niedookreśloność przepisów ordynacji podatkowej. Brak uzasadnienia zarzutów co do tych elementów art. 33 § 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej uniemożliwia ich zbadanie przez Trybunał Konstytucyjny z powodu niedopuszczalności wydania wyroku (por. art. 39 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK).

Druga regulacja nie jest przez nią kontestowana w tej części, w której formułuje zasadę zaspokajania należności podatkowych po upływie terminu przedawnienia wyłącznie z przedmiotu zabezpieczenia. Równocześnie jednak Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że to unormowanie nie ma charakteru samoistnego, lecz jest funkcjonalnym dopełnieniem kwestionowanej przez skarżącą zasady nieprzedawniania należności zabezpieczonych hipoteką przymusową w toku kontroli podatkowej, nie musi więc być *expressis verbis* odrębnie kwestionowany w skardze konstytucyjnej (skoro skarżąca kwestionuje brak przedawnienia, tym bardziej – *a maiori ad minus* – podważa dalsze skutki tej regulacji, tj. sposób egzekucji nieprzedawnionych należności). Należy więc przyjąć, że w wypadku uwzględnienia wątpliwości skarżącej w praktyce cały art. 70 § 6 ordynacji podatkowej traciłby rację bytu (przedawnione należności nie mogłyby być egzekwowane – ani z przedmiotu hipoteki, ani z innych składników majątkowych

kontrolowanego), co przemawia za uznaniem dopuszczalności kontroli całego tego przepisu. Pozwala to na uniknięcie niekorzystnego skutku wyroku negatywnego zakresowego, w postaci pozostawienia w systemie prawnym zbędnej i niemożliwej do realizacji „resztki” art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu.

Po trzecie, ze względu na wielokrotne nowelizowanie zaskarżonych regulacji, konieczne jest ustalenie, które ich brzmienie ma podlegać ocenie Trybunału Konstytucyjnego. Zgodnie ze wspomnianym już art. 79 ust. 1 Konstytucji (por. także art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK) przedmiotem zaskarżenia skargą konstytucyjną mogą być wyłącznie te przepisy, które były podstawą wydania ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie skarżącej – *a contrario*, wyłączone spod kognicji Trybunału Konstytucyjnego są te ich wersje (wcześniejsze i późniejsze), które nie miały bezpośredniego wpływu na sytuację skarżącą ukształtowaną ostatecznym orzeczeniem w jej indywidualnej sprawie. Trybunał Konstytucyjny ustalił, że podstawą wyroku NSA z 19 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 5/09 były:

- art. 33 § 2 pkt 2 (obowiązujący w badanym okresie bez zmian) w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. (tj. od wejścia w życie ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 169, poz. 1387, ze zm.; dalej: nowelizacja ordynacji podatkowej z 2002 r., do wejścia w życie ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 143, poz. 1199, ze zm.; dalej: nowelizacja ordynacji podatkowej z 2005 r.) – regulacja ta nie została wprawdzie omówiona we wspomnianym orzeczeniu, lecz równocześnie NSA nie zakwestionował jej zastosowania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w Poznaniu, a więc *implicitie* podtrzymał dokonane wcześniej ustalenia co do relewantnego stanu prawnego;
- art. 70 § 6 w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. (tj. od wejścia w życie ordynacji podatkowej do wejścia w życie wspomnianej nowelizacji ordynacji podatkowej z 2002 r.) – ta wersja tego przepisu została powołana wprost w analizowanym orzeczeniu (w tym kontekście, jak wskazano wyżej, za nadmiernie rygorystyczny należy uznać wyrażony w niniejszej sprawie pogląd Sejmu, iż przepis ten nie stanowił podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy skarżącej w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK).

Ustalone ramy czasowe wyznaczają granice dopuszczalnego rozpoznania niniejszej sprawy przez Trybunał Konstytucyjny. Na marginesie można wskazać, że w obecnym stanie prawnym odpowiednikiem art. 70 § 6 ordynacji podatkowej (który zawiera zupełnie inne treści) jest art. 70 § 8 tej ustawy (przepis ten ma jednak o tyle szerszy zakres, że przewiduje brak przedawnienia także w wypadku należności zabezpieczonych zastawem skarbowym). Zarzuty skarżącej co do art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej straciły natomiast nieco na aktualności w związku z wprowadzeniem do art. 33 § 1 tej ustawy (na mocy art. 1 pkt 15 lit. a nowelizacji ordynacji podatkowej z 2005 r.) przykładowych okoliczności, uzasadniających potrzebę zabezpieczenia należności podatkowych.

Po czwarte, w związku z tak ustalonym zakresem czasowym przepisów zastosowanych wobec skarżącej, konieczne jest rozważenie, czy nie zachodzi ujemna przesłanka procesowa wymieniona w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. Wobec zmiany lokalizacji jednego z zaskarżonych przepisów i jego oznaczenia (art. 70 § 6 ordynacji podatkowej) oraz uzupełnienia obydwu o nowe treści (art. 70 § 8 tej ustawy o zastaw skarbowy, a art. 33 § 1 – o przykłady okoliczności uzasadniających „obawę niewykonania” obowiązku podatkowego), trzeba ocenić, czy nie należy umorzyć postępowania w sprawie

ze względu na utratę mocy obowiązującej kwestionowanych norm. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie można jednak uznać, że zaskarżone przepisy utraciły moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. Ze względu na zasadę *tempus regit actum* przepisy te – w ustalonym, historycznym brzmieniu – w dalszym ciągu są i będą stosowane przez sądy administracyjne do oceny legalności zabezpieczeń (lub egzekucji z zabezpieczeń) dokonanych przez organy skarbowe w przeszłości. Niezależnie od powyższego, nawet w wypadku odmiennej konkluzji (uznania, że zaskarżone przepisy utraciły moc), należałoby ocenić ich konstytucyjność na podstawie art. 39 ust. 3 ustawy o TK z uwagi na konieczność ochrony praw skarżącej. Nie miałyby tutaj znaczenia, że – jak trafnie zauważył Marszałek Sejmu – z powodu zakończenia postępowania wymiarowego i zwolnienia hipoteki na nieruchomościach skarżącej, w wypadku wydania wyroku negatywnego nie mogłaby ona domagać się wznowienia postępowania w sprawie zabezpieczenia na podstawie art. 190 ust. 4 Konstytucji (zoperacjonalizowanego w art. 240 § 1 pkt 8 ordynacji podatkowej).

1.3. Doprecyzowania wymagają także wskazane przez skarżącą wzorce kontroli, tj.:

- art. 45, art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji (wzorce kontroli art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej);
- art. 64 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji (wzorce kontroli art. 70 § 6 ordynacji podatkowej).

Po pierwsze, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, w świetle uzasadnienia skarg konstytucyjnych jest oczywiste, że zastrzeżenia skarżącej na tle art. 45 Konstytucji odnoszą się wyłącznie do prawa do sądu, a więc ich źródłem jest ust. 1 tego przepisu. Wobec tego postępowanie w sprawie zbadania zgodności art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej z art. 45 ust. 2 Konstytucji (dotyczącym jawności rozprawy sądowej) należy umorzyć na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Po drugie, w opinii Trybunału Konstytucyjnego zbyteczne jest rozpatrywanie identycznych co do istoty zarzutów skarżącej wobec art. 70 § 6 ordynacji podatkowej równocześnie w kontekście art. 64 ust. 2 Konstytucji oraz art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Mając na uwadze związek funkcjonalny i treściowy między tymi wzorcami kontroli, a także wyraźne skoncentrowanie zarzutów skarżącej na elementach pierwszego z nich („nierównej” – bo uzależnionej od posiadania lub nieposiadania nieruchomości – ochrony własności podatników) należy zastosować obowiązującą w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym pragmatyczną zasadę orzecznictwa, zgodnie z którą orzeczenie merytoryczne powinno dotyczyć tylko wzorca bardziej szczegółowego, ściślej wiążącego się ze stawianymi zarzutami (por. analiza tej zasady w wyroku z 13 listopada 2007 r., sygn. P 42/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 123), a więc art. 64 ust. 2 Konstytucji. Postępowanie co do wzorca bardziej ogólnego (art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji) należy natomiast umorzyć na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z uwagi na zbędność wydania wyroku.

Po trzecie, z tego samego powodu konieczne jest ograniczenie oceny zarzutów stawianych przez skarżącą na tle art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji do zbadania zgodności zaskarżonej regulacji z zasadą dostatecznej określoności prawa, która jest elementem – także wspomnianej w skardze konstytucyjnej – zasady poprawnej legislacji. W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej nie ma bowiem żadnych odrębnych argumentów odnoszących się do innych aspektów tej ostatniej zasady niż nakaz odpowiedniej precyzjności przepisów.

Po czwarte, w myśl zasady *falsa demonstratio non nocet* trzeba uznać, że właściwym wzorcem badania sformułowanych przez skarżącą zarzutów nadmiernego

naruszenia przez art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej prawa własności podatnika jest art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Po piąte, wypada także rozważyć – podniesione w stanowisku Marszałka Sejmu – zastrzeżenia co do możliwości zastosowania przepisów dotyczących ochrony własności (art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji) w stosunku do badanych regulacji. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się pogląd, że skoro płacenie podatków jest obowiązkiem powszechnym wynikającym wprost z art. 84 Konstytucji, związanych z tym nieuniknionych uszczupień majątkowych podatników nie można co do zasady rozpatrywać w kategoriach niedozwolonej ingerencji w prawo własności chronione na podstawie art. 64 Konstytucji, lecz należy je traktować jako konieczne „dopełnienie” prawa własności (por. wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136 oraz postanowienia z: 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166; 25 listopada 2009 r., sygn. SK 30/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159). Teza ta nie miała jednak nigdy charakteru bezwzględnego: Trybunał Konstytucyjny dopuszczał wyjątki w sytuacjach szczególnie drastycznych, naruszających istotę prawa własności (np. gdy skumulowany podatek stanowi ukrytą formę konfiskaty mienia – okoliczność ta była podnoszona w ponad dwudziestu orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego, m.in. w wyrokach z: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07; 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103) i niedotyczących obowiązku płacenia podatku *sensu stricto* (a np. uciążliwego wypełnienia deklaracji podatkowych, nadpłaty podatkowej czy odsetek za zwłokę – por. wyroki z: 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02; 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83). W opinii składu orzekającego w niniejszej sprawie, tak też należy postąpić podczas oceny zaskarżonych regulacji, dotyczących przesłanek zabezpieczania należności podatkowych i przedawnienia należności zabezpieczonych hipoteką. Należy bowiem zauważyć, że zabezpieczenie jest stosowane jeszcze przed wydaniem decyzji o wymiarze podatku, kiedy istnienie zobowiązania podatkowego i jego dokładna wysokość nie zostały jeszcze ostatecznie ustalone (lecz tylko uprawdopodobnione). Na tym etapie postępowania podatkowego nie dochodzi jeszcze do zapłaty podatku w rozumieniu art. 84 Konstytucji, ale jedynie do zapewnienia wypłacalności podatnika w przyszłości (gdy świadczenie będące przedmiotem kontroli podatkowej okaże się należne). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, mimo istotnej roli tego typu regulacji, jeśli chodzi o egzekucję zobowiązań podatkowych (a w rezultacie – zapewnienie stosownych wpływów do budżetu państwa), na tym etapie majątek potencjalnego podatnika powinien być objęty przynajmniej minimalną ochroną na podstawie art. 64 Konstytucji. Z tego też powodu wskazany wzorzec kontroli należy uznać za adekwatny i sprawę zgodności z nim zaskarżonych przepisów rozpoznać pod względem merytorycznym.

1.4. Reasumując, Trybunał Konstytucyjny ma obowiązek zbadać zgodność:

- art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r., w zakresie, w jakim uzależnia zabezpieczenie należności podatkowej w toku kontroli podatkowej od przesłanki „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego, z art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji;

– art. 70 § 6 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Postępowanie w pozostałym zakresie powinno zaś zostać umorzone na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z przyczyn wskazanych szczegółowo wyżej.

2. Zabezpieczenie należności podatkowych w toku kontroli podatkowej – uwagi ogólne.

2.1. Przed przystąpieniem do rozpatrzenia *meritum* niniejszej sprawy, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, należy omówić normatywny kształt instytucji zabezpieczenia należności podatkowych w toku kontroli podatkowej, jej interpretację w orzecznictwie sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego oraz praktykę stosowania.

2.2. Zabezpieczenie należności podatkowych jest uregulowane w dziale III, rozdziale 3 ordynacji podatkowej (art. 33-46). Najogólniej mówiąc, polega ono na tymczasowym „zamrożeniu” składników majątkowych podmiotu kontrolowanego (najczęściej – podatnika, ale nie tylko – por. art. 281 § 1 ordynacji podatkowej) w celu zagwarantowania, że ewentualne (ustalone w toku kontroli podatkowej) zobowiązanie podatkowe zostanie wykonane. Zabezpieczenie w toku kontroli podatkowej nie służy więc wyegzekwowaniu należności podatkowej (bo do zakończenia kontroli nie są pewne ani jej istnienie, ani wysokość). Ma ono na celu zwiększenie prawdopodobieństwa zapłaty potencjalnej należności w przyszłości, po zakończeniu kontroli podatkowej (por. odmienny cel zajęcia zabezpieczającego w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Dz. U. z 2012 r. poz. 1015, ze zm.; dalej: ustawa egzekucyjna).

Postępowanie zabezpieczające w toku kontroli podatkowej nie ma charakteru samoistnego, ale dodatkowy (akcesoryjny) – żeby została wydana decyzja zabezpieczająca, musi wcześniej zostać wszczęta kontrola podatkowa (z tego względu w orzecznictwie wyraźnie podkreśla się, że postępowanie zabezpieczające nie jest częścią postępowania „głównego”, np. kontroli podatkowej – por. wyrok NSA z 22 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2146/08).

Merytoryczną przesłanką zastosowania zabezpieczenia jest stan „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego (por. art. 33 § 1 ordynacji podatkowej). Na mocy nowelizacji ordynacji podatkowej z 2005 r. przesłanka ta została dookreślona przez wymienienie przykładowych sytuacji uprawdopodobniających istnienie „uzasadnionej obawy”. Wskazano mianowicie (w ślad za orzecznictwem sądów administracyjnych), że zastosowanie zabezpieczenia jest zasadne „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” (por. art. 33 § 1 ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 15 lit. a nowelizacji ordynacji podatkowej z 2005 r., który wszedł w życie 1 września 2005 r.).

Przedmiotem zabezpieczenia jest majątek podmiotu kontrolowanego (np. podatnika), w wypadku osób fizycznych pozostających w związku małżeńskim – zarówno majątek odrębny, jak i majątek wspólny małżonków (por. art. 33 § 1 ordynacji podatkowej). Składniki tego majątku są ustalane samodzielnie przez organ (m.in. na podstawie informacji posiadanych z urzędu np. w związku z wniesieniem podatku od czynności cywilnoprawnych za zakup nieruchomości) oraz ewentualnie – oświadczenia kontrolowanego złożonego pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania (por. art. 39 ordynacji podatkowej). Podmiot kontrolowany nie ma obowiązku współpracy z organem podatkowym w zakresie wyjawiania swojego majątku, lecz niezłożenie

omawianego oświadczenia lub podanie w nim niekompletnych informacji może skutkować nałożeniem zabezpieczenia w trybie art. 154 § 1 *tiret* 4 ustawy egzekucyjnej.

Zgodnie z art. 33d § 1 ordynacji podatkowej, wykonanie decyzji o zabezpieczeniu może nastąpić:

- przymusowo, w trybie przepisów ustawy egzekucyjnej (z wyjątkiem ustanawianej na wniosek kaucji – por. art. 166 ustawy egzekucyjnej), przy czym zastosowanie trybu ustawy egzekucyjnej nie oznacza, że zostaje wszczęta egzekucja (kontrola podatkowa bowiem jeszcze trwa – por. postanowienie WSA w Gdańsku z 22 maja 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 718/06) albo
- na wniosek strony (dobrowolnie), w formach określonych w art. 33d § 2 ordynacji podatkowej (ten sposób dokonywania zabezpieczeń został wprowadzony na skutek nowelizacji ordynacji podatkowej z 2005 r.).

Pierwszeństwo mają przy tym sposoby zabezpieczenia wskazane w tym ostatnim przepisie (obecnie gwarantują to zasady wprowadzone do ordynacji podatkowej przez ustawę z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 209, poz. 1318, wcześniej założenie to przyjęto w orzecznictwie). W razie złożenia wniosku o zabezpieczenie w formach wskazanych w art. 33d § 2 ordynacji podatkowej, przed ewentualnym zastosowaniem środków przewidzianych w ustawie egzekucyjnej, organ musi wydać postanowienie o odmowie przyjęcia zaproponowanego zabezpieczenia (por. art. 33d § 3 ordynacji podatkowej). Przyjęcie zabezpieczenia na wniosek strony w formie określonej w art. 33d § 2 ordynacji podatkowej powoduje także odpowiednie uchylenie lub zmianę zakresu zabezpieczenia ustanowionego wcześniej w trybie ustawy egzekucyjnej (por. art. 33d § 4 ordynacji podatkowej). Należy zaznaczyć, że omówione art. 33d § 3 i 4 ordynacji podatkowej obowiązują dopiero od 1 stycznia 2009 r., nie mogły więc mieć zastosowania do wniosku skarżącej o przyjęcie przez organ zabezpieczenia w formie gwarancji bankowej (na marginesie można przypomnieć, że wniosek ten został złożony po doręczeniu jej decyzji o zastosowaniu hipoteki przymusowej).

Katalog form zabezpieczenia przewidziany w ordynacji podatkowej i ustawie egzekucyjnej jest zróżnicowany. Art. 33d § 2 ordynacji podatkowej przewiduje następujące formy zabezpieczenia dokonywanego na wniosek strony:

- gwarancja bankowa lub ubezpieczeniowa;
- poręczenie banku;
- weksel z poręczeniem wekslowym banku;
- czek potwierdzony przez krajowy bank wystawcy czeku;
- zastaw rejestrowy na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej;
- uznanie kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego;
- pisemne, nieodwołalne upoważnienie organu podatkowego, potwierdzone przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej (por. art. 33d § 2 ordynacji podatkowej).

Dodatkowo w ordynacji podatkowej przewidziane jest także zabezpieczanie należności podatkowych hipoteką przymusową (por. art. 34 i art. 35 ordynacji podatkowej) i zastawem skarbowym (por. art. 41-46 ordynacji podatkowej). Te formy zabezpieczenia nie mają jednak charakteru dobrowolnego i nie zostały wymienione w art. 33d § 2 ordynacji podatkowej, co do zasady nie mogą więc być stosowane w celu wykonania decyzji zabezpieczającej (por. jednak niżej).

Natomiast w ustawie egzekucyjnej przewidziane są następujące środki zabezpieczenia należności pieniężnych (a do takich należą zobowiązania podatkowe):

- zajęcie pieniędzy, wynagrodzenia za pracę, wierzytelności z rachunków bankowych, innych wierzytelności i praw majątkowych lub ruchomości;
- obciążenie nieruchomości zobowiązanego hipoteką przymusową, w tym przez złożenie dokumentów do zbioru dokumentów w przypadku nieruchomości, która nie ma urządzonej księgi wieczystej;
- obciążenie statku morskiego lub statku morskiego w budowie zastawem wpisanym do rejestru okrętowego (hipoteka morska przymusowa);
- ustanowienie zakazu zbywania i obciążania nieruchomości, która nie ma urządzonej księgi wieczystej albo której księga wieczysta zginęła lub uległa zniszczeniu;
- ustanowienie zakazu zbywania spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego lub prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej (por. art. 164 § 1 ustawy egzekucyjnej).

Dodatkowo, na wniosek zobowiązanego (a więc dobrowolnie), zabezpieczenie może być ustalone w formie kaucji (por. art. 166 ustawy egzekucyjnej).

W kontekście niniejszej sprawy należy zwrócić uwagę na „hybrydową” regulację zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej – odpowiednie regulacje są zawarte zarówno w ordynacji podatkowej, jak i w ustawie egzekucyjnej, wzajemnie się dopełniając. Stosowanie tego zabezpieczenia w toku kontroli podatkowej jest wyjątkiem – na gruncie ordynacji podatkowej hipoteka przymusowa służy bowiem co do zasady zabezpieczeniu zobowiązań powstałych na skutek doręczonych podatnikowi decyzji podatkowych, enumeratywnie wymienionych w art. 35 § 2 ordynacji podatkowej (czyli po zakończeniu kontroli podatkowej). W toku kontroli podatkowej jest to możliwe tylko wtedy, gdy podstawą wpisu hipoteki przymusowej jest zarządzenie zabezpieczenia wydane na podstawie ustawy egzekucyjnej (por. art. 35 § 2 pkt 2 w związku z art. 33d § 1 ordynacji podatkowej i art. 164 § 1 pkt 2 ustawy egzekucyjnej). W wypadku zastosowania tego rodzaju zabezpieczenia dochodzi do naprzemiennego stosowania wskazanych dwóch aktów normatywnych – przesłanki stosowania hipoteki jako zabezpieczenia w toku kontroli podatkowej są uregulowane w ordynacji podatkowej (stan „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego), sama zaś procedura ustanawiania hipoteki przymusowej – w ustawie egzekucyjnej (etapy początkowe) i w ordynacji podatkowej (etap końcowy, tj. wpis hipoteki do księgi wieczystej – art. 35 § 3 ordynacji podatkowej). W zakresie nieuregulowanym w tych przepisach do hipoteki ma także zastosowanie ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2013 r. poz. 707, ze zm.; dalej: ustawa o księgach wieczystych i hipotece).

Tryb dokonywania zabezpieczeń w toku kontroli podatkowej zależy od tego, czy ich podstawą jest wyłącznie ordynacja podatkowa, czy też zgodnie ze wspomnianym art. 33d § 1 tej ustawy zastosowanie mają instrumenty i procedury przewidziane w ustawie egzekucyjnej. W tym pierwszym wypadku, konieczny jest wniosek strony (kontrolowanego, por. art. 33d § 2 ordynacji podatkowej), w którym określa on wybrany przez siebie sposób zabezpieczenia (por. art. 33f ordynacji podatkowej) oraz przyjęcie zaproponowanego zabezpieczenia przez organ w formie postanowienia, na które przysługuje zażalenie (por. art. 33g ordynacji podatkowej). Gdy stosowany jest tryb ustawy egzekucyjnej (czyli m.in. – jak wskazano wyżej – gdy ma być stosowana hipoteka przymusowa), wymagane jest postanowienie o odmowie przyjęcia zabezpieczenia w formie określonej w art. 33d § 2 ordynacji podatkowej (jeżeli wniosek taki został złożony), a poza tym wniosek wierzyciela (lub organu kontroli skarbowej) o zastosowanie zabezpieczenia i wystawione przez niego zarządzenie wykonania zabezpieczenia (por. art. 155a § 1 ustawy egzekucyjnej), które musi zawierać również klauzulę organu egzekucyjnego o przyjęciu zarządzenia zabezpieczenia do wykonania (por. art. 156 § 1 pkt 7 ustawy egzekucyjnej). W obydwu wypadkach niezbędne może być dopełnienie

formalności wymaganych dla ustanowienia danego rodzaju zabezpieczenia (np. skierowanie wniosku do sądu o ustanowienie hipoteki przymusowej i wpis zabezpieczenia do księgi wieczystej – por. art. 164 § 3 ustawy egzekucyjnej i art. 35 § 1 ordynacji podatkowej).

W wypadku zabezpieczenia należności w toku kontroli podatkowej, nie jest jeszcze znana ostateczna kwota należności. Wobec tego organ dokonujący zabezpieczenia ma obowiązek określić w decyzji o zabezpieczeniu „na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania (...) przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego” wraz z ewentualnymi odsetkami za zwłokę na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu (por. art. 33 § 2 ordynacji podatkowej).

Decyzja o zabezpieczeniu wygasa:

- po upływie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zwrotu podatku (art. 33a ordynacji podatkowej).

Zgodnie z art. 154 § 4 ustawy egzekucyjnej, zajęcie zabezpieczające przekształca się w zajęcie egzekucyjne z dniem wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej, pod warunkiem wystawienia przez organ podatkowy tytułu wykonawczego w określonym terminie.

2.3. Instytucja zabezpieczenia należności podatkowych była przedmiotem licznych orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych (część z omówionych niżej orzeczeń dotyczy wprawdzie późniejszego stanu prawnego niż będący przedmiotem orzekania w niniejszej sprawie, lecz stanowi reprezentatywne podsumowanie wcześniejszej linii orzeczniczej). W kontekście niniejszej sprawy najważniejsze są ustalenia sądów administracyjnych dotyczące:

- zakresu swobody organów podatkowych, a zwłaszcza interpretacji przesłanki „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego zawartej w art. 33 § 1 ordynacji podatkowej oraz
- wyłączenia przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową, zgodnie z art. 70 § 6 ordynacji podatkowej (a od wejścia w życie nowelizacji ordynacji podatkowej z 2002 r. – także zastawem skarbowym – por. art. 70 § 8 ordynacji podatkowej).

2.3.1. Jeżeli chodzi o orzeczenia dotyczące tego pierwszego zagadnienia, to przykładem reprezentatywnej wypowiedzi judykatury może być następujący fragment uzasadnienia wyroku WSA w Łodzi z 12 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 1341/08: „Zasadniczą przesłanką zastosowania tej instytucji jest istnienie uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Posłużenie 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 [na] 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 20 maja 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 388/09).

2.3.2. Sądy administracyjne analizowały art. 70 § 6 ordynacji podatkowej (podobnie jak aktualny odpowiednik tego przepisu, tj. art. 70 § 8 tej ustawy) przede wszystkim w następujących aspektach:

Po pierwsze, rozpatrywano spory między podatnikami i organami skarbowymi na tle dopuszczalnych metod interpretacji zaskarżonego przepisu. Organy administracji stały bowiem na stanowisku, że art. 70 § 6 ordynacji podatkowej (a obecnie art. 70 § 8 tej ustawy) wprost i jednoznacznie stwierdza, że zobowiązania zabezpieczone hipoteką „nie podlegają przedawnieniu”, wobec czego nie można nadawać im innego znaczenia. Natomiast podatnicy często próbowali argumentować, że tak zabezpieczone zobowiązania jednak się przedawniają, a sensem omówionych przepisów jest tylko wprowadzenie wyjątku od braku możliwości egzekucji przedawnionych zobowiązań w postaci możliwości ich dochodzenia z przedmiotu hipoteki. Analizując tę kwestię, sądy administracyjne stwierdzały, że treść art. 70 § 6 ordynacji podatkowej (a obecnie art. 70 § 8 tej ustawy) jest tak jednoznaczna, że nie wymaga „żadnych zabiegów interpretacyjnych” (por. np. wyroki: NSA z 19 października 2006 r., sygn. akt II FSK 1003/06; 23 lutego 2010 r., sygn. akt I FSK 1667/08; 30 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1259/09; WSA w Krakowie z 23 października 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 473/08; WSA w Lublinie z 11 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Lu 317/11; WSA w Gdańsku z 21 października 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 264/08 i 20 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 207/13 i I SA/Gd 208/13; WSA we Wrocławiu z 10 lutego 2010 r., sygn. akt III SA/Wr 652/09; WSA w Poznaniu z 27 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Po 923/09). Podkreślały równocześnie, iż ustalanie znaczenia analizowanych przepisów powinno następować na zasadach ogólnych – tj. przede wszystkim na podstawie zasad wykładni językowej, ponieważ sięganie po inne reguły wykładni (nawet gdy dają one rezultaty bardziej korzystne dla podatnika) jest uzasadnione tylko wówczas, gdy wykładnia językowa prowadziłaby do wyników sprzecznych z prawem albo z zasadami logicznego rozumowania (por. np. wyroki: NSA z 25 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1309/08 i 23 września 2011 r., sygn. akt II FSK 727/10 oraz WSA w Gdańsku z 6 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 1028/07 i 19 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 22/08).

Po drugie, ważne miejsce w orzecznictwie na tle art. 70 § 6 (a od 1 stycznia 2003 r. – art. 70 § 8) ordynacji podatkowej zajmowało zagadnienie, czy wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu (np. w związku z wydaniem decyzji wymiarowej – por. art. 33a ordynacji podatkowej) niweczy wyłączenie przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką. Analizując tę kwestię, sądy administracyjne zgodnie wskazywały, że o wyłączeniu przedawnienia tych zobowiązań decyduje tylko istnienie w obrocie prawnym skutecznego zabezpieczenia w postaci hipoteki przymusowej, a więc – odpowiedni wpis w księdze wieczystej (por. wyroki: NSA z 19 października 2006 r., sygn. akt II FSK 1003/06; WSA w Krakowie z 23 października 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 473/08; WSA w Lublinie z 11 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Lu 317/11; WSA we Wrocławiu z 10 lutego 2010 r., sygn. akt III SA/Wr 652/09; WSA w Łodzi z 30 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 812/12 i I SA/Łd 813/12; 20 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 816/12 i I SA/Łd 817/12; 28 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 814/12 i I SA/Łd 815/12; należy przy tym mieć na uwadze, że skuteczność wpisu następuje od dnia złożenia wniosku – por. art. 29 ustawy o księgach wieczystych i hipotece). „Istniejący wpis hipoteki przymusowej kaucyjnej korzysta z domniemania z art. 3 ust. 1 ustawy o księgach wieczystych i hipotece [Domniemywa się, że prawo jawne z księgi wieczystej jest wpisane zgodnie z rzeczywistym stanem prawnym]. To domniemanie nie podlega obaleniu w postępowaniu podatkowym, czy w toku sądowej kontroli legalności decyzji podatkowej” (wyroki: WSA w Lublinie z: 11 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Lu 317/11; 4 lipca 2011 r.,

sygn. akt I SA/Lu 208/11; 3 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 178/11).

Po trzecie, ważnym wątkiem orzecznictwa była konieczność ścisłego interpretowania zastrzeżenia zawartego w końcowej części art. 70 § 6 (a od 1 stycznia 2003 r. – art. 70 § 8) ordynacji podatkowej, a mianowicie, że po upływie terminu przedawnienia zabezpieczone zobowiązania mogą być egzekwowane „tylko z przedmiotu hipoteki”, co „w oczywisty sposób generalnie i nieodwołalnie wyłącza stosowanie środków egzekucyjnych nieskierowanych do nieruchomości” (wyrok NSA z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 431/10). Analizując to zastrzeżenie, sądy administracyjne podkreślały niedopuszczalność stosowania innych metod egzekucji zabezpieczonych należności w związku z przekształceniem – na mocy wskazanych przepisów – odpowiedzialności osobistej podatnika w odpowiedzialność rzeczową (por. np. wyroki: NSA z 17 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 13/10; WSA w Lublinie z 11 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Lu 317/11; WSA w Krakowie z 30 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Kr 33/12).

Po czwarte, w kilku orzeczeniach sądów administracyjnych analizowany był także podnoszony przez podatników zarzut naruszenia przez art. 70 § 6 (a od 1 stycznia 2003 r. – art. 70 § 8) ordynacji podatkowej konstytucyjnej zasady równości wobec prawa, przejawiający się w uzależnieniu terminu przedawnienia należności podatkowych od posiadania przez podatnika składników majątkowych, na których może zostać ustanowione zabezpieczenie w formie hipoteki. Odnosząc się do tej kwestii, WSA w Gdańsku w wyroku z 6 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 1028/07 stwierdził m.in.: „Równość opodatkowania nie sprzeciwia się jednak różnicowaniu przez ustawodawcę sytuacji prawnej podatników. Zasada równości wymaga przede wszystkim tego, aby w odniesieniu do takich samych zdarzeń podatkowych stosować takie same następstwa podatkowe, co oznacza, że przy różnicach co do zdarzeń podatkowopravných stosuje się odmienne następstwa podatkowe. Zasada równości podatkowej nie sprzeciwia się temu, aby to co jest w sensie podatkowym niejednakowe, było opodatkowane stosownie do istniejących odmienności, a więc w sposób różny. Z tym, że kryteria różnicowania podatników nie mogą być arbitralne. Swoją normatywną podstawę muszą wywodzić z konstytucyjnej zasady równości. W konstytucyjnej zasadzie równości bowiem mieści się zakaz nieuzasadnionego różnicowania podatników. Istotą zasady równości jest równe traktowanie wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą. Dlatego wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu mają być traktowane równo. Według jednakowej miary bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Zasada równości jest przestrzegana wtedy, gdy każdy może stać się adresatem każdej z norm przyznających określone prawo obywatelskie. Nie można zatem różnicować jednostki ze względu na kryteria, które powodują powstanie zamkniętych kategorii o zróżnicowanym statusie prawnym. (...) Skoro zatem ustawodawca stanowi, że w przypadku zabezpieczenia zobowiązania podatkowego hipoteką lub zastawem skarbowym zobowiązanie podatkowe nie przedawnia się, a potencjalnie każdy podatnik może być właścicielem przedmiotu hipoteki lub zastawu, to (...) omawiany przepis nie narusza konstytucyjnej zasady równości” (por. podobne wywody zawarte w wyroku WSA w Gdańsku z 19 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 22/08; podobnie: wyrok NSA z 26 kwietnia 2012 r., sygn. akt I FSK 2070/11).

2.4. Instytucja zabezpieczenia zobowiązań podatkowych była przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego w wyroku z 20 grudnia 2005 r., sygn. SK 68/03 (OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 138), którego przedmiotem był brak możliwości kontroli sądowej decyzji o zabezpieczeniu po jej wygaśnięciu na skutek doręczenia decyzji o wymiarze podatku. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 33 § 4 pkt 2 ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym do dnia wejścia w życie nowelizacji ordynacji podatkowej z 2002 r.) jest zgodny z art. 45 i art. 77 Konstytucji.

W uzasadnieniu tego orzeczenia Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych służy ochronie interesu Skarbu Państwa, oraz dokonał szczegółowej analizy tej instytucji. Omawiając charakter decyzji zabezpieczającej, stwierdził m.in., że nie zastępuje ona decyzji wymiarowej i nie rozstrzyga sprawy co do istoty, ponieważ nie przesądza treści przyszłej decyzji wymiarowej, a jedynie „uprawdopodobnia” wysokość zaległości. Decyzje zabezpieczające mają charakter tymczasowy i akcesoryjny. „Nie mogą one uzyskać charakteru samoistnego, ponieważ same w sobie nie kształtują obowiązków adresata jako podatnika i powiązane są z toczącym się postępowaniem, prowadzącym do wydania decyzji wymiarowej. Ich byt prawny musi kończyć się z chwilą doręczenia decyzji wymiarowej, która wywołuje trwałe skutki, rozstrzygając kwestie faktyczne i prawne, rozpatrywane wcześniej przy wydaniu wygasłej decyzji zabezpieczającej (organ podatkowy wskazuje rodzaj podatku, zdarzenia powodujące konieczność jego uiszczenia, wysokość podstawy opodatkowania oraz wysokość zobowiązania podatkowego albo zaległości podatkowej)”.

Równocześnie Trybunał Konstytucyjny zauważył, że 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); te działania organu mogą (ale nie muszą) uprawdopodobnić nieściągalność zobowiązania (zaległości)”. Podkreślił równocześnie, że „uznanie administracyjne” nie oznacza dowolności, a decyzje na nim oparte podlegają kontroli instancyjnej i sądowej. Od decyzji wymiarowej, wydanej w pierwszej instancji przez organ podatkowy, przysługuje podatnikowi odwołanie do organu wyższego stopnia, a od jego decyzji – skarga do sądu.

3. Ocena przesłanki „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego (art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej).

3.1. Skarżąca podnosi wobec art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej trzy rodzaje zarzutów na tle odrębnych wzorców kontroli, wobec czego wymagają one oddzielnego rozpoznania w kolejności wynikającej z miejsca poszczególnych wzorców kontroli w systematyce Konstytucji.

3.2. Na tle art. 45 ust. 1 Konstytucji skarżąca wywodzi, że przesłanka „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego prowadzi do ograniczenia sądowej kontroli decyzji o zabezpieczeniu do kwestii czysto formalnych, tj. przedstawienia przez organ podatkowy okoliczności uzasadniających zastosowanie zabezpieczenia, bez oceny „jakości” przedstawianych okoliczności.

3.2.1. Art. 45 ust. 1 Konstytucji był wielokrotnie przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego. Ograniczając się do przytoczenia najważniejszych ustaleń w tym zakresie, należy przypomnieć, że na konstytucyjne prawo do sądu składają się cztery elementy:

- prawo dostępu do sądu, tj. uruchomienia procedury przed sądem – organem o określonej charakterystyce (właściwym, niezależnym, bezstronnym i niezawisłym);
- prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności;
- prawo do wyroku sądowego, tj. do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia danej sprawy przez sąd;
- prawo do odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawy (pierwsze trzy zostały sformułowane – w ślad za doktryną – w wyroku z 9 czerwca 1998 r., sygn. K 28/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 50, ostatni dodano w wyroku z 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108).

W kontekście niniejszej sprawy najważniejsze znaczenie ma drugi z nich. Zarzuty

skarżącej nawiązują bowiem w sposób oczywisty (choć nie zostało to *implicite* wypowiedziane w skardze konstytucyjnej) do kwestii ograniczenia kognicji sądów administracyjnych do badania legalności (zgodności z prawem) decyzji w sprawie zabezpieczeń podatkowych, z pominięciem innych ich cech (np. celowości czy racjonalności). Zagadnienie podziału kompetencji między sądy administracyjne i sądy powszechne było przedmiotem wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego w kilkunastu sprawach głównie na tle art. 184 Konstytucji („Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej”) i przepisów dotyczących m.in. stosunku pracy, uchwał samorządów zawodowych czy prawa prasowego, a systematyczne podsumowanie dotychczasowego dorobku orzeczniczego w tym zakresie zostało zawarte w wyroku z 19 października 2010 r., sygn. P 10/10 (OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78), dotyczącym sądowej kontroli decyzji związków sportowych.

Trybunał Konstytucyjny uznawał m.in., że ustawodawca ma prawo i obowiązek wyboru sądu odpowiedzialnego za rozstrzygnięcie danej sprawy, a podejmując decyzję w tym zakresie powinien kierować się m.in.: rodzajem sprawy, charakterystyką ustrojową danego rodzaju sądu, stosowaną procedurą oraz koniecznością zapewnienia dostępu do sądu w każdej sprawie (por. orzeczenia przytoczone w powołanym wyroku o sygn. P 10/10). Odnosząc te zasady konkretnie do kwestii granic właściwości poszczególnych rodzajów sądów, Trybunał Konstytucyjny podkreślał – z jednej strony – konstytucyjne domniemanie kompetencji sądów administracyjnych w zakresie kontroli administracji (por. np. postanowienie z 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 77/01, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 68), a z drugiej strony – akcentował także brak automatyzmu w tym zakresie i dopuszczalność orzekania przez sądy powszechne (cywilne) w niektórych sprawach z zakresu stosunków prawnych powstających na skutek decyzji administracyjnych (por. np. wyroki z: 10 lipca 2000 r., sygn. SK 12/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 143; 4 lipca 2002 r., sygn. P 12/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 50 oraz postanowienie z 9 maja 2000 r., sygn. SK 15/98, OTK ZU nr 4/2000, poz. 113).

3.2.2. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, wątpliwości skarżącej co do zgodności przesłanki „uzasadnionej obawy” niewykonania podatkowego z art. 45 ust. 1 Konstytucji nie zasługują na uwzględnienie z kilku powodów.

Przede wszystkim, poddanie decyzji o zabezpieczeniu podatkowym ocenie sądów administracyjnych mieści się w modelowym rozwiązaniu wynikającym z art. 184 Konstytucji – akty te są wydawane w ramach działania administracji skarbowej, więc ich kontrolowanie przez sądy administracyjne jest rozwiązaniem oczywistym. Postulowane *implicite* przez skarżącą przekazanie tych spraw do sądów powszechnych byłoby znaczącym wyłomem w rozstrzygnięciach ustrojodawcy co do właściwości poszczególnych rodzajów sądów i (jako wyjątek od zasad wyrażonych wprost w art. 184 Konstytucji) wymagałoby szczegółowego i bardzo przekonującego uzasadnienia. Sama przesłanka „uzasadnionej obawy” niewykonania obowiązku podatkowego jest w tym kontekście elementem neutralnym – nie przemawia ani na rzecz rozpatrywania decyzji zabezpieczających przez sądy powszechne, ani też za zachowaniem *status quo* (kognicji sądów administracyjnych). W tym kontekście należy przypomnieć, że – zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego – treść konstytucyjnego prawa do sądu nie może być utożsamiana z „prawem do sądu powszechnego”, nie można też na podstawie art. 45 Konstytucji formułować „prawa podmiotowego do rozpoznania sprawy określonego rodzaju” przez danego rodzaju sąd, ponieważ ustawodawca dysponuje w tym zakresie pewną swobodą (por. orzeczenia cytowane w powołanym wyroku o sygn. P 10/10).

Poza tym przedstawiona przez skarżącą interpretacja zaskarżonego przepisu nie znajduje potwierdzenia w orzecznictwie sądowym oraz praktyce organów skarbowych (por. omówione stanowisko Ministra Finansów), co jest istotne o tyle, że Trybunał Konstytucyjny bada zakwestionowane regulacje w znaczeniu nadanym im w procesie stosowania prawa, o ile przyjęta interpretacja jest „stała, utrwalona i powszechna” (por. np. postanowienie z 21 września 2005 r., sygn. SK 32/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 95). Po analizie kilkudziesięciu orzeczeń sądów administracyjnych należy bowiem stwierdzić, że zakres kontroli sądowej decyzji o zabezpieczeniu obejmuje co najmniej dwa elementy:

- zasadność wydania decyzji (istnienie przesłanek uzasadniających dokonanie zabezpieczenia, tj. okoliczności powodujących „uzasadnioną obawę” niewykonania zobowiązania podatkowego) i
- zakres dowodów, jakimi posłużył się organ, ustanawiając zabezpieczenie, przy czym w orzecznictwie często ten pierwszy element jest wskazywany jako podstawowy (por. np. jedno z pierwszych orzeczeń w tym zakresie – wyrok NSA z 10 października 1990 r., sygn. akt SA/Ka 511/90). Punktem odniesienia oceny decyzji o zabezpieczeniu na wskazanych płaszczyznach jest jej uzasadnienie, które musi „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. Dopiero zestawienie wspomnianych danych przybliżających kondycję ekonomiczną podatnika, jego zasoby oraz możliwości płatnicze z kwotą przewidywanego zobowiązania podatkowego może zostać uznane za wykazanie uzasadnionej obawy niewykonania (dobrowolnego lub przymusowego) tego zobowiązania” (wyrok WSA w Gliwicach z 6 lipca 2011 r., sygn. akt I SA/Gl 297/11; teza powtórzona następnie w czterech wyrokach tego sądu z 1 sierpnia 2012 r. o sygn. akt: III SA/Gl 464/12, III SA/Gl 465/12, III SA/Gl 467/12 i III SA/Gl 468/12). „Dokonując ustaleń w tym zakresie organy podatkowe powinny w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatryć cały materiał dowodowy, uwzględnić wszystkie okoliczności przedstawione przez strony, a w razie wątpliwości dokonać własnych ustaleń” (wyroki WSA w Łodzi z 12 czerwca 2008 r. o sygn. akt: I SA/Łd 1383/07, I SA/Łd 1384/07 i I SA/Łd 1385/07).

Nie znajdując podstaw do obalenia domniemania konstytucyjności zaskarżonego przepisu, Trybunał Konstytucyjny dostrzega jednak trudności, jakie wiążą się z sądową kontrolą decyzji o zabezpieczeniu. Wynikają one z samej istoty zabezpieczenia, które jest stosowane jeszcze w toku kontroli podatkowej, zanim istnienie i wysokość ewentualnego zobowiązania podatkowego zostaną ustalone. Jak trafnie zauważają sądy administracyjne, „uzasadniona obawa [niewykonania zobowiązania podatkowego] 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)” (wyrok WSA w Lublinie z 11 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 743/10). Z tego względu podczas ustalania zasadności zastosowania zabezpieczenia nie można stosować „tradycyjnie pojmowanych dowodów”, bo przedmiotem rozważań jest pewien stan hipotetyczny z przyszłości, a więc ocenie (i argumentacji) podlegać może tylko możliwość ziszczenia się tego stanu (por. wyroki NSA z 19 listopada 2009 r., sygn. akt I FSK 1383/08 i 26 kwietnia 2012 r., sygn. akt I FSK 2070/11).

3.3. Na tle art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji skarżąca twierdzi, że przesłanka „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego powoduje niepewność podatników co do zakresu czasowego ich praw i obowiązków, ponieważ jest

ona sformułowana w sposób bardzo ogólny i pozostawia organom administracji zbyt duży „luz decyzyjny”.

3.3.1. Wskazana jako wzorzec kontroli dla powyższych zarzutów zasada dostatecznej określoności prawa (stanowiąca jedno z podstawowych kryteriów poprawności legislacyjnej przepisów) jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Nakazuje ona, by przepisy były formułowane w sposób precyzyjny i komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym (por. np. wyrok z 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 8 i omówione tam orzeczenia).

Trybunał Konstytucyjny przyznawał, że występowanie w aktach prawnych pojęć niedookreślonych jest powszechne i często nieuniknione. Posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciami ogólnymi jest nieodzowne zwłaszcza wtedy, gdy „stosowanie określonej instytucji prawnej oparte jest na kryteriach ocennych. Brak definicji takich pojęć spowodowany jest zazwyczaj tym, że dla dokonania konkretnych ocen brane jest pod uwagę wiele okoliczności, które różnić się będą w zależności od sprawy, a ujęcie ich w sposób ogólny i wyczerpujący w jednym katalogu byłoby niemożliwe, czy wręcz – wszelkie próby w tym zakresie prowadziłyby do nadmiernej kazuistyki przepisów prawa, co w istocie zaprzeczałoby ich abstrakcyjnemu charakterowi” (wyrok z 26 lutego 2008 r., sygn. SK 89/06, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 7; teza powtórzona w wyroku z 12 maja 2008 r., sygn. SK 43/05, OTK ZU nr 4/A/2008, poz. 57).

Tego typu pojęcia mają istotne zalety dla systemu prawa. „Nieostrość czy niedookreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego i uczynieniu go wrażliwym na zachodzące w rzeczywistości stany faktyczne, a przez to przyczyniać się może do pełniejszego wyrażenia w trakcie stosowania prawa wartości, które wynikają z zasady państwa prawnego. Można nawet sformułować tezę, iż nadmierna kazuistyka w konkretnych sytuacjach prowadzi może do deformacji idei państwa prawnego” (postanowienie z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36; podobnie wyroki z: 16 stycznia 2006 r., sygn. SK 30/05, OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 2; 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71; 14 lutego 2012 r., sygn. P 20/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 15 i oraz postanowienie z 2 lutego 2012 r., sygn. SK 14/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 17).

Przy ocenie konstytucyjności należy brać pod uwagę, że nie można „*en masse*” kwestionować na podstawie art. 2 Konstytucji, jako braku zgodności z zasadami rzetelnej legislacji, faktu posługiwania się zwrotami nieostryimi. Niedostateczna precyzja i brak określoności przepisu może tylko wtedy być podstawą zarzutu braku zgodności z art. 2 Konstytucji, gdy dany zwrot nie daje możliwości – przy użyciu ogólnie aprobowanych technik wykładni, możliwości ustalenia jego znaczenia” (wyrok pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego z 31 marca 2005 r., sygn. SK 26/02, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29). Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności powinno być zatem traktowane jako „środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające” (wyrok z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90, teza powtórzona w kilkunastu późniejszych orzeczeniach).

„Nie sposób przy tym *in abstracto* wyznaczyć granicę pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej, że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym,

prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości” (powołany wyrok o sygn. P 33/09).

Powyższe zasady Trybunał Konstytucyjny kilka razy operacjonalizował także na tle przepisów podatkowych, podkreślając, że w tej sferze zachowanie zasady poprawnej legislacji i dostatecznej określoności prawa jest szczególnie istotne, ponieważ „respektowanie tych wymogów przez ustawodawcę «równoważy» niejako daleką idącą swobodę ustawodawcy w sferze prawa podatkowego” (postanowienie z 25 listopada 2009 r., sygn. SK 30/07, por. podobnie: wyroki z: 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81 i 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 oraz powołane w nich dalsze orzeczenia). „Nakładanie danin (podatków) jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako pozbawianie własności, a ustawodawca ma w tym względzie dalece posuniętą swobodę. Jednakże swoboda ustawodawcy nie może być absolutna i nie może przekształcić się w dowolność. Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej przy stanowieniu przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych. Swoboda ta jest oczywiście ograniczona również «nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego»” (wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127, zob. również: W. Sokolewicz, uwagi do art. 217, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa 2005, t. IV, s. 26 i n. oraz wyrok z 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26). Naruszenie konstytucyjnych wymogów legislacji, wynikających z art. 2 Konstytucji, oznacza „niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności podatnika i odbiera władzy państwowej konstytucyjną legitymację do pozbawiania własności, wynikającą z władztwa daninowego, określoną w art. 84 i art. 217 Konstytucji” (powołane już postanowienie o sygn. SK 30/07).

3.3.2. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, także zarzut naruszenia przez przesłankę „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego zasady określoności prawa nie zasługuje na aprobatę, pomimo że jest podzielany przez niektórych przedstawicieli doktryny (por. np. H. Dzwonkowski, uwagi do art. 33, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2013, s. 311).

W opinii Trybunału Konstytucyjnego, konieczność zagwarantowania zapłaty prawdopodobnych należności podatkowych (co do których toczy się kontrola podatkowa) jest typową sytuacją, w której nie jest możliwe zastosowanie „definicji przez wyliczenie”, tj. sformułowanie zamkniętego katalogu okoliczności składających się na „uzasadnioną obawę” niewykonania zobowiązania podatkowego. Postępowanie zabezpieczające jest bowiem prowadzone w związku z bardzo różnymi pod względem konstrukcji i funkcji podatkami (np. VAT, podatkiem od spadków i darowizn, podatkiem dochodowym od osób fizycznych, podatkiem akcyzowym, podatkiem od czynności cywilnoprawnych) w stosunku do podmiotów o różnym statusie (np. osoby prawne, osoby fizyczne), których sytuacja finansowa jest kształtowana przez najczęściej niepowtarzalne konfiguracje rozmaitych czynników nie tylko ekonomicznych, ale i osobistych (np. kurs akcji, stopę zwrotu inwestycji, liczbę osób na utrzymaniu, podwyżki wynagrodzeń, utratę lub rozpoczęcie pracy, zaciągnięte kredyty bankowe, wcześniejsze zobowiązania publicznoprawne, posiadany majątek). W rezultacie powody ustanowienia (lub odmowy

ustanowienia) zabezpieczenia należności podatkowych są z reguły dosyć złożone i trudno jest je uogólnić. W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych (podobnie, jak omówionej w stanowisku Ministra Finansów praktyki organów administracji) przesłankami pozytywnymi uzasadniającymi zastosowanie tej instytucji są na przykład:

- znaczna wysokość zaległości podatkowych wraz z odsetkami w porównaniu z dochodami podmiotu, gdy strona nie podejmuje starań w kierunku uregulowania zobowiązań (por. np. wyrok WSA w Gliwicach z 2 sierpnia 2010 r., sygn. akt I SA/GI 432/09);
- relatywnie niskie dochody podatnika w stosunku do przyszłego zobowiązania (por. np. wyrok WSA w Szczecinie z 9 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Sz 726/08);
- pozbywanie się przez podatnika znacznej części środków trwałych, gdy podatnik spłaca kredyt bankowy i część bieżących zobowiązań reguluje z opóźnieniem (por. np. wyrok WSA we Wrocławiu z 20 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1605/06);
- ustalone nierzetelne prowadzenie ksiąg handlowych, zwłaszcza zaniżanie dochodów będących przedmiotem opodatkowania (por. np. wyroki: WSA w Białymstoku z 18 stycznia 2006 r., sygn. akt I SA/Bk 367/05 i WSA w Rzeszowie z 15 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Rz 248/10);
- ujawnienie w postępowaniu kontrolnym okoliczności, że podatnik dokonywał obniżenia podatku należnego na podstawie fikcyjnych faktur (por. np. wyroki: WSA w Rzeszowie z 15 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Rz 248/10; WSA w Gdańsku z 19 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 22/08; WSA w Warszawie z 12 października 2004 r., sygn. akt III SA 2408/03, Lex nr 260869, wyrok niepublikowany w CBOSA; teza powtórzona w ponad dwudziestu innych orzeczeniach).

O konieczności zastosowania zabezpieczenia nie mogą natomiast samodzielnie przesądzać:

- przewidywana wysokość zobowiązania (por. np. wyroki: WSA w Gliwicach z 6 lipca 2011 r., sygn. akt I SA/GI 297/11 i 8 czerwca 2009 r., sygn. akt III SA/GI 1499/08; WSA w Warszawie z: 7 sierpnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 418/09; 5 października 2009 r., sygn. akt III Sa/Wa 906/09; 26 października 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 609/10; 25 stycznia 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 1369/11; 11 czerwca 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 2531/11; WSA w Bydgoszczy z 9 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 617/10; WSA w Olsztynie z 14 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Ol 196/11);
- upływ terminu zapłaty zobowiązania, zwłaszcza gdy jego istnienie i wysokość są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej (por. np. wyroki: WSA w Kielcach z 20 listopada 2008 r., sygn. akt I SA/Ke 171/08; WSA w Poznaniu z 18 grudnia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 1204/08 i I SA/Po 1205/08);
- zmniejszanie się dochodów podatnika (nawet ich drastyczny spadek), ponieważ nie jest to równoznaczne ze „zmniejszeniem” jego majątku (może bowiem oznaczać tylko spowolnienie dynamiki poprawy sytuacji majątkowej podatnika albo zachowanie *status quo*, a poza tym podatnik może ograniczyć wydatki pokrywane z bieżących dochodów i – mimo zmniejszenia wpływów do budżetu – nie naruszać zgromadzonych środków majątkowych; por. np. wyroki: WSA w Bydgoszczy z 20 maja 2008 r., sygn. akt I SA/Bd 122/08; WSA w Gliwicach z 8 czerwca 2009 r., sygn. akt III SA/GI 1499/08);
- „normalne przejawy” działalności podatnika, np. sporadyczna sprzedaż maszyny, urządzenia lub innych środków trwałych, dokonywana na zasadach rynkowych, z dostatecznym namysłem (bez pośpiechu) i za realne ceny (por. np. wyroki: WSA w Łodzi z 2 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 243/08; WSA w Gliwicach z 8 czerwca 2009 r., sygn. akt III SA/GI 1499/08; WSA w Łodzi z 26 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Łd 1015/09; WSA w Gdańsku z 15 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 323/11);
- niepotwierdzone, powstałe w toku postępowania wątpliwości co do rzetelności rozliczeń podatnika (por. np. wyroki WSA we Wrocławiu z 11 marca 2011 r., sygn. akt

I SA/Wr 7/11 i I SA/Wr 8/11);

- bezpodstawne żądanie zwrotu nadpłaty podatkowej, niski kapitał założycielski spółki, uchylanie się od odbioru korespondencji (por. np. wyroki WSA we Wrocławiu z 21 marca 2006 r., sygn. akt I SA/Wr 222/05 i I SA/Wr 223/05).

Powyższe reprezentatywne przykłady potwierdzają, że wyczerpujące ustalenie listy przyczyn uzasadniających zastosowanie zabezpieczenia jest praktycznie i legislacyjnie niemożliwe (świadczy o tym także zakres art. 33 § 1 po nowelizacji ordynacji podatkowej z 2005 r., która ograniczyła się do wskazania przykładowych okoliczności przemawiających za koniecznością zabezpieczenia: trwałego zalegania z należnościami publicznoprawnymi lub zbywania majątku, które może utrudnić lub udaremnić egzekucję). W połączeniu z nadaniem im bezwzględnie wiążącego charakteru mogłoby ono prowadzić do zwiększenia rygoryzmu stosowania tej instytucji – zakładając, że priorytetem jest maksymalne zwiększenie ściągальności podatków, musiałoby to bowiem prowadzić do wprowadzenia obowiązku stosowania zabezpieczenia także w sytuacjach „granicznych”, w których obecnie organy administracji muszą odstąpić od zastosowania zabezpieczenia, jeżeli nie są w stanie szczegółowo wykazać, że istnieje „uzasadniona obawa” niewykonania zobowiązania podatkowego.

Za oddaleniem zastrzeżeń skarżącej w analizowanym zakresie przemawiają także dalsze okoliczności bardziej szczegółowe, takie jak – wspomniane już – wysokie wymogi formalne stawiane uzasadnieniom decyzji zabezpieczających oraz sądownoadministracyjna kontrola tych decyzji (ich znaczenie dobrze ilustruje przytoczony wyżej fragment uzasadnienia wyroku WSA w Łodzi z 12 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 1341/08), a także *ratio legis* zaskarżonych rozwiązań (por. rozważania dotyczące zgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Istotnym argumentem przeciwko uwzględnieniu zastrzeżeń skargi konstytucyjnej jest także specyfika wskazanego w tym kontekście wzorca kontroli. Naruszenie zasady dostatecznej określoności przepisów prawnych (czy szerzej – zasady poprawnej legislacji) może być podstawą uznania niekonstytucyjności przepisów wyłącznie w sytuacjach kwalifikowanych, zwłaszcza w sprawach rozpatrywanych w wyniku skargi konstytucyjnej i gdy ma to być jedyną przyczyną wyeliminowania przepisu z systemu prawnego (por. omówione wyżej orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego).

3.4. W opinii skarżącej, sformułowana w art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej przesłanka „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego umożliwia organom skarbowym dokonanie ingerencji w prawo własności podatnika, polegającej m.in. na czasowym ograniczeniu możliwości dysponowania zajęтым składnikiem majątkowym oraz zmniejszeniu zdolności operacyjnej i kredytowej, dla potrzeb niezgodnych z celem regulacji (tj. w zamiarze ograniczenia zakresu ochrony wynikającego z przedawnienia i nieograniczonego przedłużania postępowania podatkowego). Powołanym przez nią w tym kontekście wzorcem kontroli był art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

3.4.1. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego ochrona praw majątkowych nie oznacza zupełnej niemożliwości ingerencji państwa w ich treść, ich absolutnej nienaruszalności (por. wyrok z 22 czerwca 1999 r., sygn. K 5/99, OTK ZU nr 5/1999, poz. 100). Ingerencja taka może być uznana za dopuszczalną, a nawet – celową. Konieczne jest jednakże zachowanie ram konstytucyjnych, wyznaczających granice dopuszczalnych ograniczeń ochrony prawa majątkowego (por. wyrok z 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3).

W wypadku prawa własności ramy te są tworzone przez art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zgodnie z tym pierwszym przepisem, własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Wymienione kryteria nie są jednak kompletne – ograniczają się wyłącznie do wskazania wymaganej formy regulacji oraz zakresienia maksymalnej granicy ingerencji, a nie formułują np. katalogu treści wskazania wartości i dóbr, których ochrona przemawia za dopuszczalnością ingerencji w prawa właściciela. Wobec tego należy je odczytywać łącznie z przesłankami wymienionymi w art. 31 ust. 3 Konstytucji (por. wyrok z 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2; teza podtrzymana w kontekście oceny regulacji podatkowych w wyroku o sygn. SK 23/01). Przepis ten taksatywnie wymienia kryteria dopuszczalności ograniczeń korzystania ze wszystkich konstytucyjnych wolności i praw jednostki (*lege non distiguenta* – także prawa własności). Należą do nich:

- ustawowa forma ograniczeń,
- istnienie konieczności ograniczeń (brak innych środków skutecznie służących temu celowi),
- funkcjonalny związek ograniczenia z realizacją wartości wskazanych enumeratywnie w art. 31 ust. 3 Konstytucji (bezpieczeństwo państwa, porządek publiczny, ochrona środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób),
- zakaz naruszania istoty danej wolności lub prawa.

Powyższe przesłanki były stosunkowo rzadko badane przez Trybunał Konstytucyjny w kontekście przepisów z zakresu prawa podatkowego, co wynikało przede wszystkim z wątpliwości co do możliwości stosowania w tej sferze art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano, że „każdy podatek jest ze swej natury pewną ingerencją państwa w sferę praw majątkowych” (wyrok z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). Płacenie należności publicznoprawnych może prowadzić do umniejszenia substancji majątku, a w wypadku przymusowej egzekucji – nawet do utraty własności i innych praw majątkowych (por. powołane wyroki o sygn. K 6/02, SK 70/06, K 16/07 oraz wyroki z: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257 i 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). W przeciwieństwie do innych uszczupień majątkowych, podatki mają jednak „własną, odrębną podstawę konstytucyjną, wyraźnie upoważniającą ustawodawcę do stanowienia ograniczeń praw majątkowych” w postaci art. 84 Konstytucji (por. np. cytowany wyrok o sygn. SK 31/04). Wobec tego dopuszczalność stanowienia obowiązków podatkowych „nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz [powinna być ujmowana] w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony” (por. wyrok o sygn. K 6/02, a także wyroki o sygn.: K 16/07, SK 16/00, SK 22/06, SK 70/06, SK 79/06 oraz wyroki z: 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94 i 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50). Innymi słowy, „ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych” (wyrok o sygn. SK 22/06; por. również wyroki o sygn.: SK 70/06, SK 2/10 i K 41/02). Dodatkowo Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że „ustawodawca ma w dziedzinie podatków daleko posuniętą swobodę wyboru między różnymi konstrukcjami podatkowymi, opartą o kryteria i cele polityczne i gospodarcze. Polityka podatkowa jest bowiem środkiem realizacji tych określonych celów. Za realizację tej polityki oraz wybór właściwych metod i celów parlament ponosi odpowiedzialność przed społeczeństwem (wyborcami)” (cytowane postanowienie o sygn. SK 30/07; podobnie zagadnienie to było ujęte w większości z cytowanych wyżej orzeczeń).

Równocześnie jednak Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że w niektórych wypadkach ocena rozwiązań podatkowych przez pryzmat prawa własności i zasady proporcjonalności jest konieczna i uzasadniona. W szczególności jest to niezbędne w

sytuacji przekroczenia przez ustawodawcę granic przysługującej mu swobody regulacyjnej, w sposób naruszający istotę prawa własności – Konstytucja zakazuje bowiem kształtowania obowiązków podatkowych w taki sposób, żeby stały się one instrumentem konfiskaty mienia (teza powtarzana co najmniej od 1997 r. w kilkunastu orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego, ostatnio np. w powołanych wyrokach o sygn. SK 23/07, SK 49/07 i SK 22/06). Analizując kwestie właściwych w tego typu sprawach wzorców kontroli, Trybunał Konstytucyjny podkreślał na tle spraw podatkowych, że „odrębne unormowanie problematyki ograniczania własności, poprzez wskazanie w art. 64 ust. 3 Konstytucji przesłanek dopuszczających tego rodzaju działania, nie oznacza wyłączenia zastosowania w odniesieniu do tego prawa generalnej zasady wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji. (...) Analiza treści obydwu klauzul określających przesłanki ograniczania praw (w tym prawa własności) wskazuje, że w przypadku prawa własności, to właśnie art. 31 ust. 3 powinien spełniać rolę podstawową, natomiast art. 64 ust. 3 traktować należy wyłącznie jako konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności wprowadzania ograniczeń tego prawa” (powoływany wyrok o sygn. SK 23/01; analogiczna teza pojawiała się także w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na tle innych przepisów niż podatkowe).

3.4.2. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, kontrola zgodności zaskarżonej przesłanki zastosowania zabezpieczenia podatkowego z art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji powinna uwzględniać to, że badane rozwiązanie nie dotyczy wprost wywiązania się z powszechnego obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 84 Konstytucji, lecz jego celem jest jedynie zapewnienie wypłacalności domniemanego podatnika w przyszłości (pod warunkiem, że świadczenie będące przedmiotem kontroli podatkowej okaże się należne). Okoliczność ta przemawia za uznaniem dopuszczalności kontroli zaskarżonej regulacji z art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, podobnie jak przyjmował to Trybunał Konstytucyjny w innych orzeczeniach nie dotyczących obowiązku płacenia podatku *sensu stricto* (a np. uciążliwego wypełniania deklaracji podatkowych, nadpłaty podatkowej czy odsetek za zwłokę – por. powołane już wyroki o sygn.: K 41/02, SK 21/08 i SK 2/10).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, ocena zgodności przesłanki „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego ze wskazanymi wzorcami kontroli prowadzi się do zbadania proporcjonalności tego rozwiązania. Pozostałe elementy testu dopuszczalności ograniczeń prawa własności wynikające z art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji nie budzą kontrowersji – jest oczywiste, że kwestionowana instytucja została uregulowana w formie ustawowej i nie narusza istoty prawa własności (prowadzi bowiem tylko do jego czasowego ograniczenia, a nie do odjęcia – to bowiem jest możliwe dopiero po zakończeniu kontroli podatkowej i wydaniu odpowiedniej decyzji).

Oceniając art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej w tej perspektywie należy mieć na względzie specyfikę analizowanej instytucji. Zabezpieczenia wydawane w toku kontroli podatkowej – w przeciwieństwie do zabezpieczeń wydawanych np. w postępowaniu egzekucyjnym – służą zagwarantowaniu wykonania potencjalnego zobowiązania podatkowego, którego istnienie i wysokość są przedmiotem sporu między organami skarbowymi i podatnikiem. Choć docelowo mają one zapewnić spełnienie przez podatnika obowiązku płynącego z art. 84 Konstytucji, to jednak są stosowane na etapie, kiedy byt i zakres tego obowiązku są jedynie prawdopodobne, a nie – pewne i ostateczne. Z tego powodu zbadanie, czy zastosowanie tego rozwiązania jest konieczne i proporcjonalne, powinno być dokonywane ze szczególną dokładnością – czym innym jest bowiem ingerencja w prawo majątkowe na podstawie prawomocnej decyzji wymiarowej (w tym wypadku ograniczenie praw podatnika jest bowiem konstytucyjnie uzasadnione i – o ile nie prowadzi do konfiskaty mienia – nie może być traktowane jako nieproporcjonalne naruszenie praw podatnika – por. cytowanej wyżej orzeczenia

Trybunału Konstytucyjnego), a czym innym – ustanowienie zabezpieczenia należności podatkowej, co do której toczy się dopiero kontrola podatkowa.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, zakwestionowana przesłanka zastosowania zabezpieczenia, tj. „uzasadniona obawa” niewykonania zobowiązania podatkowego, pozwala organom skarbowym (pod kontrolą sądów administracyjnych) na odpowiednie ustalanie relacji między konkurującymi wartościami – prawem własności podatnika i obowiązkiem płacenia przez niego podatków. Zgodnie z powołanym wyżej orzecznictwem administracyjnym, organy skarbowe mają obowiązek nie tylko wykazać (z powołaniem na konkretne elementy sytuacji podatnika, zwłaszcza jego kondycji majątkowej), że istnieje prawdopodobieństwo jego niewypłacalności, lecz także powinny ujawnić w uzasadnieniu decyzji zabezpieczającej powody zastosowania zabezpieczenia. Zaskarżony przepis gwarantuje więc (przynajmniej teoretycznie), że instytucja ta będzie stosowana w sposób rozważny i racjonalny. W taki też sposób jest on odczytywany przez sądy administracyjne, które podkreślają, że podejmując decyzję o wyborze zabezpieczenia, organ ma obowiązek wyważyć skuteczność zabezpieczenia i jego uciążliwość dla podatnika (por. np. wyrok NSA z 24 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1875/07, przesłanka ta była badana np. w wyrokach: WSA w Warszawie z 4 marca 2011 r., sygn. akt: III SA/Wa 2005/10 i III SA/Wa 2006/10 oraz WSA w Olsztynie z 17 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Ol 688/12). Trybunał Konstytucyjny nie podziela jednak przedstawionego w sprawie poglądu Ministra Finansów, że ta forma zabezpieczenia jest równocześnie najkorzystniejsza dla podmiotów kontrolowanych – ogranicza ona bowiem możliwość korzystania z nieruchomości, np. jako zabezpieczenia dla kredytów hipotecznych czy źródła dodatkowych dochodów z tytułu czynszu najmu lub dzierżawy.

3.5. Reasumując, Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r., w zakresie, w jakim uzależnia zabezpieczenie należności podatkowej w toku kontroli podatkowej od przesłanki „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego, jest zgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Na zakończenie tej części rozważań, należy odnieść się jeszcze do argumentów skarżącej, że organy podatkowe nadużywają prawa do zabezpieczenia hipotecznego i traktują je w sposób instrumentalny, tak aby uniknąć przedawnienia zabezpieczanych zobowiązań w wyniku przewlekłości działań administracji podatkowej. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, argumenty te wynikają ze zdarzających się w praktyce nieprawidłowości, których przyczyną nie jest treść zaskarżonego przepisu, lecz incydentalne, wadliwe działanie organów państwa. W tym kontekście należy przypomnieć, że przedmiotem orzekania w niniejszej sprawie jest jedynie zawartość normatywna art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej, a nie jednostkowa praktyka stosowania tej regulacji. Nie można wykluczyć, że może ona w pewnych sytuacjach być interpretowana w sposób niezgodny z zasadami, normami i wartościami konstytucyjnymi, a w rezultacie stanowić podstawę orzeczeń niesprawiedliwych i niezgodnych z ustawą zasadniczą. „Jednak ocena konstytucyjności prawa nie polega na wykazaniu, że takie sytuacje mogą wystąpić, ale że ich przyczyną jest sama treść określonych przepisów. (...) Niekonstytucyjność norm prawnych nie polega bowiem na tym, że mogą zdarzyć się sytuacje, gdy ich stosowanie doprowadzi do naruszenia Konstytucji, lecz polega na tym, że możliwość tych naruszeń jest niejako wpisana w treść danej normy i powoduje w konsekwencji jej niezgodność z Konstytucją” (wyrok z 11 kwietnia 2006 r., sygn. SK 57/04, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 43). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, w niniejszej sprawie taka sytuacja nie wystąpiła.

4. Ocena braku przedawnienia należności podatkowych zabezpieczonych hipoteką (art. 70 § 6 ordynacji podatkowej).

4.1. Skarżąca twierdzi, że art. 70 § 6 ordynacji podatkowej prowadzi do nieuzasadnionego zróżnicowania poziomu ochrony praw majątkowych podatników w zależności od ich stanu majątkowego (posiadania przedmiotów mogących być zabezpieczeniem hipotecznym) i decyzji organów podatkowych o zastosowaniu w konkretnej sytuacji środka zabezpieczającego wyłączającego przedawnienie (hipoteka, a obecnie także zastaw skarbowy).

4.2. Wzorcem kontroli powyższych zarzutów jest art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji, „własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej”. Przepis ten zawiera konstytucyjną „wytyczną” dla ustawodawcy, obowiązującą podczas regulowania zasad ochrony wskazanych w nim praw: nakazuje bowiem, aby była ona „równa dla wszystkich”, nie rzutuje natomiast „na samą treść chronionych praw, której określenie należy każdorazowo do kompetencji ustawodawcy” (wyrok z 15 grudnia 2004 r., sygn. K 2/04, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 117; por. także wyrok z 23 października 2012 r., sygn. SK 11/12, OTK ZU nr 107/9/A/2012, poz. 107).

W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, obowiązki ustawodawcy, wynikające z art. 64 ust. 2 Konstytucji, mają dwojaki charakter. W wymiarze pozytywnym, powinien on ustanowić przepisy i procedury udzielające równej ochrony prawnej prawom majątkowym, a w wymiarze negatywnym – jest on zobligowany powstrzymać się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawić ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać (por. wyrok z 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40).

Rekonstrukcja treści tego wzorca na potrzeby niniejszej sprawy powinna uwzględniać ustalenia Trybunału Konstytucyjnego zawarte w poprzednich sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że zasada równości i zasada sprawiedliwości wyznaczają granice władztwa podatkowego państwa (por. np. cytowany już wyrok o sygn. SK 31/04 i powołane tam dalsze orzeczenia). Wynikające z art. 64 ust. 2 Konstytucji prawo do równej dla wszystkich ochrony praw majątkowych „ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Jednak w zakresie (...) prawa daninowego nie tylko ustawodawca korzysta, po spełnieniu warunków formalnych, z większej swobody regulacyjnej, ale przede wszystkim Konstytucja nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym Konstytucja w znaczącej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji, w odniesieniu do prawa daninowego, a więc obowiązku ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych” (postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166; por. także cytowane postanowienie o sygn. SK 30/07 i wyrok o sygn. SK 22/06). W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego „Regulowanie zobowiązań podatkowych jest w demokratycznym państwie prawa konstytucyjnym obowiązkiem każdego obywatela. Co więcej, w kontekście wynikającej z prawa podatkowego zasady powszechności podatków, do ponoszenia wynikających z nich obciążeń obowiązani są na równi wszyscy charakteryzujący się daną cechą relewantną. Obywatele uchylający się od ponoszenia ciężarów publicznych – naruszają zasadę dobra wspólnego – ponieważ czynią to na koszt pozostałych podatników. Taki stan rzeczy w ramach demokratycznego państwa prawnego nie może mieć miejsca” (powołany wyrok o sygn. SK 23/01). Zgodnie z przyjętą przez Trybunał Konstytucyjny linią orzecniczą

„ocena zasadności i celowości przyjmowanego modelu dotyczącego obowiązków podatkowych pozostaje zasadniczo poza zakresem kompetencji Trybunału. Tylko niebudzące wątpliwości przekroczenie przez ustawodawcę granic swobody, jeśli chodzi o zróżnicowanie sytuacji podatników, może być przedmiotem kontroli konstytucyjnej” (powołane postanowienie o sygn. SK 23/06, por. także wskazane tam wcześniejsze orzeczenia).

Kwestia zachowania zasady równej ochrony praw podatników w kontekście przedawnienia zobowiązań podatkowych pojawiła się w wyrokach Trybunału Konstytucyjnego z:

- 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10 (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65), dotyczącym możliwości „odżycia” przedawnionego zobowiązania podatkowego powstałego z tytułu zawarcia umowy pożyczki oraz
- 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81), dotyczącym zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.

Adekwatnym wzorcem kontroli w tych sprawach był jednak art. 32 ust. 1 Konstytucji (a nie – art. 64 ust. 2), Trybunał Konstytucyjny nie dokonał w nich także szczegółowej analizy instytucji przedawnienia podatkowego w kontekście zasady równości. W sprawie o sygn. P 41/10 sąd pytający domagał się bowiem porównania sytuacji płatników różnych podatków, którzy należą do odrębnych kategorii i nie muszą być traktowani w jednakowy sposób, co spowodowało uznanie nieadekwatności art. 32 ust. 1 Konstytucji jako wzorca kontroli. Natomiast w sprawie o sygn. P 30/11 nie doszło do orzekania merytorycznego w omawianym zakresie, ponieważ domniemanie konstytucyjności badanych przepisów zostało obalone z innych przyczyn, a postępowanie co do zgodności zaskarżonej regulacji z art. 32 ust. 1 Konstytucji zostało umorzone ze względu na zbędność wydania wyroku.

4.3. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, ocena zarzutów skarżącej musi zostać poprzedzona krótką analizą instytucji przedawnienia w prawie podatkowym oraz podsumowaniem dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w tym zakresie.

4.3.1. Zgodnie z art. 70 § 1 ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa – zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 ordynacji podatkowej – z mocy prawa łącznie z odsetkami za zwłokę, bez potrzeby wydawania odrębnych decyzji. Organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może skutecznie żądać zapłaty należności (nawet jeżeli zdążył wcześniej wydać i doręczyć decyzję wymiarową), zaś dobrowolna zapłata podatku po tym terminie skutkuje powstaniem nadpłaty podlegającej zwrotowi. Mechanizm przedawnienia uregulowany w art. 70 ordynacji podatkowej odnosi się do zobowiązań podatkowych, a zatem do sytuacji, w której wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Powinność świadczenia jest zatem skonkretyzowana i zaktualizowana. Przedawnienie uregulowane w art. 70 ordynacji podatkowej dotyczy zarówno zobowiązań powstałych z mocy prawa, jak też ustalonych w drodze konstytucyjnej decyzji wymiarowej, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej.

Na warunkach określonych w ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia może być zawieszany (po ustaniu przyczyny zawieszenia biegnie wtedy w dalszym ciągu) lub przerywany (po ustaniu przyczyny przerwania biegnie wtedy na nowo), a w niektórych wypadkach przedawnienie może zostać całkowicie wyłączone (nie następuje).

Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu m.in. w wypadku:

- wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;
- wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania;
- wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa;
- doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 (tj. dokonywanego na wniosek strony), lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (por. art. 70 § 2 i 6 ordynacji podatkowej).

W takich wypadkach bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu – odpowiednio: prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu lub zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (por. art. 70 § 7 ordynacji podatkowej).

Przerwanie terminu przedawnienia może być rezultatem ogłoszenia upadłości lub zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony (por. art. 70 § 3 i 4 ordynacji podatkowej). W takim wypadku przedawnienie biegnie na nowo od dnia następującego – odpowiednio – po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ukończeniu postępowania upadłościowego lub po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny (por. art. 70 § 3 i 4 ordynacji podatkowej).

Całkowite wyłączenie przedawnienia jest natomiast rezultatem zabezpieczenia zobowiązania podatkowego hipoteką lub (od 1 stycznia 2003 r.) zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu (por. art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., obecnie: art. 70 § 8 ordynacji podatkowej). Jest to wyjątek od ogólnej zasady, że skutkiem zabezpieczenia (bez względu na to, czy jest to zabezpieczenie „dobrowolne” z ordynacji podatkowej, czy „przymusowe” z ustawy egzekucyjnej) jest jedynie zawieszenie biegu przedawnienia (por. omówiony wyżej art. 70 § 6 pkt 4 ordynacji podatkowej). Nawet w takim wypadku upływ okresu przedawnienia oznacza jednak kres naliczania odsetek za zwłokę: zgodnie z § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. Nr 165, poz. 1373, ze zm.; dalej: rozporządzenie w sprawie odsetek), odsetki za zwłokę od zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym „są naliczane do dnia upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, włącznie z tym dniem”.

Należy zauważyć, że samo wszczęcie kontroli podatkowej (bez zastosowania zabezpieczenia) – inaczej niż wszczęcie postępowania karnoskarbowego (por. art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej) – nie ma żadnego skutku dla terminu przedawnienia roszczeń podatkowych – nie powoduje ani jego zawieszenia, ani przerwania, ani tym bardziej – wyłączenia.

4.3.2. Problematyka przedawnienia była analizowana przez Trybunał Konstytucyjny przede wszystkim na tle przepisów dotyczących penalizacji przestępstw lub

odpowiedzialności odszkodowawczej za delikty cywilnoprawne, w kontekście prawa podatkowego była rozważana stosunkowo rzadko – w powołanych wyrokach o sygn. P 30/11 i P 41/10 oraz w wyroku z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10 (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43), dotyczącym przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek zastosowania środka egzekucyjnego.

W orzeczeniach tych Trybunał Konstytucyjny dokonał rekapitulacji dotychczasowej linii orzeczniczej dotyczącej instytucji przedawnienia i na tle przepisów podatkowych sformułował następujące tezy:

- „Zasadą jest płacenie podatków, a nie oczekiwanie, że nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego” (wyrok o sygn. P 30/11, por. podobnie np.: wyroki o sygn. P 26/10 i SK 23/01), wobec tego „przedawnienie [także w prawie podatkowym] nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym i nawet, gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone” (wyrok o sygn. P 30/11, teza ta pojawiła się wcześniej w innych orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego na tle przepisów z zakresu prawa karnego);
- równocześnie jednak instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych – konieczności zachowania równowagi budżetowej oraz stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych – „Nie ma zatem wątpliwości, że przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych” (wyrok o sygn. P 30/11);
- „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 jednak 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” (wyrok o sygn. P 41/10);
- „Ograniczona swoboda ustawodawcy dotyczy zwłaszcza przepisów, które mają dla podatnika charakter gwarancyjny. Tego rodzaju przepisami są przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia” (wyrok o sygn. P 30/11);
- „Mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia, jak również ekspektatywy takiego prawa, ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdy doszło już do zindywidualizowania i skonkretyzowania obowiązku podatkowego bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdyby w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość, nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należnej wysokości. W ocenie Trybunału, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków – jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym – nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu

podatkowego przez dziesięciolecia. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wartość konstytucyjną, wymagającą uwzględnienia. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji” (wyrok o sygn. P 41/10).

4.4. Analizę zarzutów skarżącej należy poprzedzić powtórzeniem przyjętego przez Trybunał Konstytucyjny założenia o dopuszczalności badania zasad przedawnienia zobowiązań podatkowych w kontekście przepisów o równej ochronie własności (por. art. 64 ust. 2 Konstytucji, dotychczas w orzecznictwie kwestia ta nie była badana merytorycznie – por. wskazane wyroki o sygn. P 41/10 i P 30/11). W niniejszej sprawie jest to tym bardziej uzasadnione, że modyfikacja zasad przedawnienia jest rezultatem ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na etapie kontroli podatkowej, a więc jeszcze przed wydaniem decyzji o wymiarze podatku, kiedy istnienie zobowiązania podatkowego i jego dokładna wysokość nie zostały jeszcze ostatecznie ustalone (a jedynie uprawdopodobnione), nie dotyczy zaś uchylania się od wykonania bezspornego obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 84 Konstytucji (por. powołane już wyroki o sygn. K 41/02, SK 21/08 i SK 2/10). Wskazany wzorzec kontroli należy więc uznać za adekwatny punkt odniesienia kontroli art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w zaskarżonym brzmieniu.

Trybunał Konstytucyjny na tle niniejszej sprawy podtrzymuje ukształtowaną dotychczas linię orzecniczą, zgodnie z którą z polskiej ustawy zasadniczej nie można wyprowadzić „konstytucyjnego prawa do przedawnienia w prawie podatkowym”. Istotą problemu konstytucyjnego w niniejszej sprawie nie jest jednak samo wyłączenie przedawnienia (co w świetle powołanych wyżej wyroków o sygn. P 30/11 i P 41/10 jest trudne do jednoznacznej oceny), lecz to, że o istnieniu lub nieistnieniu przedawnienia decyduje forma zabezpieczenia należności podatkowych, a właściwie – posiadanie lub nieposiadanie przez podatnika nieruchomości, na których może być ustanowiona hipoteka przymusowa.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie ulega wątpliwości, że art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu stanowi podstawę podziału potencjalnych podatników (wobec których zastosowano zabezpieczenie podatkowe w toku kontroli podatkowej) na dwie grupy podmiotów podobnych w zależności od tego, czy posiadają oni składniki majątkowe, na których można ustanowić hipotekę. Nie można natomiast zaakceptować poglądu skarżącej, że drugim kryterium różnicowania ich sytuacji jest pozytywna lub negatywna decyzja organu skarbowego w sprawie zastosowania zabezpieczenia – należy bowiem uznać, że zabezpieczenie w omawianej formie będzie stosowane praktycznie zawsze, gdy będzie zachodziła „uzasadniona obawa” niewykonania zobowiązania podatkowego. Swoboda wyboru sposobu zabezpieczenia przez organ jest bowiem względna – powinien on dążyć do uzyskania możliwie najlepszych gwarancji zapłacenia domniemanych należności fiskalnych – płacenie podatków jest wszak obowiązkiem powszechnym (por. art. 84 Konstytucji), a uzyskiwana dzięki temu równowaga budżetowa stanowi jeden z aspektów bezpieczeństwa państwa (por. art. 31 ust. 3 Konstytucji). W wypadku zobowiązań, których termin przedawnienia się zbliża, środkiem takim ze względu na możliwość nieograniczonego w czasie egzekwowania należności jest hipoteka (a od 2003 r. – także zastaw). Ta forma zabezpieczenia może okazać się nieatrakcyjna tylko w takich sytuacjach, gdy kontrola podatkowa jest stosunkowo prosta, termin jej zakończenia możliwy do przewidzenia i krótki, a potencjalny podatnik dysponuje innymi składnikami majątkowymi, z których ściągnięcie należności podatkowej jest tańsze i szybsze (np. gwarancja bankowa albo wierzytelności z rachunków bankowych – por. art. 33d § 2 ordynacji podatkowej). Powyższą konkluzję potwierdza analiza praktyki: jak wynika z danych statystycznych przedstawionych przez Ministra Finansów, jeżeli kontrolowany dysponuje nieruchomością z hipoteką wolną od

wpisów, istnieje wysokie prawdopodobieństwo zastosowania tego właśnie sposobu zabezpieczenia należności podatkowych (organy podatkowe odstępują od tej możliwości tylko w stosunku do ok. 16% kontrolowanych właścicieli nieruchomości, najczęściej z powodu już istniejącego wcześniej znacznego obciążenia hipoteki np. w związku z kredytami bankowymi).

Bezsporne jest także to, że wskazane dwie grupy podmiotów podlegających kontroli podatkowej (których należności zostały zabezpieczone hipoteką przymusową oraz których należności zostały zabezpieczone w inny sposób) są na skutek zaskarżonego przepisu potraktowane w inny sposób: zobowiązania podatkowe pierwszej grupy nie podlegają przedawnieniu (por. art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu), podczas gdy przedawnienie zobowiązań podatkowych drugiej grupy na czas trwania zabezpieczenia ulega jedynie zawieszeniu (a po wygaśnięciu zabezpieczenia biegnie w dalszym ciągu – por. art. 70 § 6 pkt 4 i § 7 pkt 4 ordynacji podatkowej w brzmieniu aktualnie obowiązującym). Omówione zróżnicowanie zasad przedawnienia prowadzi do odmiennego pod względem czasowym poziomu ochrony własności i praw majątkowych, z których po zakończeniu kontroli podatkowej egzekwowane będą należności podatkowe (art. 64 ust. 2 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny przypomina, że art. 64 ust. 2 Konstytucji nie ma charakteru bezwzględnej zasady, a także w tym zakresie zastosowanie mają zasady dopuszczalności ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności, wskazane w powołanym już art. 31 ust. 3 Konstytucji (przepis ten nie został wprowadzie wymieniony przez skarżącą jako wzorzec kontroli art. 70 § 6 ordynacji podatkowej, co nie znaczy, że wynikające z niego zasady przestają obowiązywać i nie mogą być elementem wywodu prawnego). Samo stwierdzenie, że art. 70 § 6 ordynacji podatkowej różnicuje sytuację podatników poddanych kontroli podatkowej, nie wystarcza więc do uznania niekonstytucyjności tego przepisu, Wyjątki od zasady równego poziomu ochrony własności i praw majątkowych mogą w pewnych sytuacjach być konieczne i uzasadnione, co należy ocenić, mając na uwadze, że punktem wyjścia powinno być zawsze założenie o domniemaniu konstytucyjności zaskarżonego przepisu.

Wśród argumentów mogących świadczyć o konstytucyjności zaskarżonego rozwiązania, przedstawionych przede wszystkim w stanowisku Ministra Finansów, można wskazać m.in.:

- jego skuteczność dla realizacji celu ustawy – ustanowienie hipoteki przymusowej wobec niektórych podmiotów podlegających kontroli podatkowej pozwala organom skarbowym na zabezpieczenie nawet znacznych należności podatkowych, umożliwia prowadzenie kontroli podatkowej w sposób dokładny (a więc często długotrwały), a po jej zakończeniu stanowi podstawę skutecznego wyegzekwowania ustalonych zobowiązań, bez względu na to, kiedy one powstały;
- rygorystyczne warunki dopuszczalności egzekucji zobowiązań podatkowych z nieruchomości – może ona być stosowana jedynie, jeżeli inne środki egzekucyjne nie były możliwe lub okazały się bezskuteczne (por. art. 110 § 1 ustawy egzekucyjnej) i tylko wtedy, gdy egzekwowane należności pieniężne zostały określone lub ustalone w decyzji ostatecznej lub wynikają z zaopatrzonego w klauzulę wykonalności orzeczenia sądu (por. art. 110 § 2 ustawy egzekucyjnej), przy czym ustanowienie hipoteki przymusowej powoduje wstrzymanie z urzędu wykonania decyzji ostatecznej do czasu wydania prawomocnego orzeczenia sądowego (por. art. 239f § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej);
- długotrwałość egzekucji z nieruchomości w porównaniu z egzekucją z innych przedmiotów majątkowych – pierwszym etapem egzekucji administracyjnej z nieruchomości jest zajęcie nieruchomości i wezwanie do zapłaty dochodzonych

należności, po której mogą nastąpić kolejno: opis i oszacowanie wartości zajętej nieruchomości, trzy następujące po sobie licytacje publiczne nieruchomości i przyznanie własności jej ewentualnemu następcy, a cała procedura może łącznie trwać nawet kilka lat (por. dział II, rozdział 7 ustawy egzekucyjnej); dodatkowo należy uwzględnić, że organy administracji skarbowej uzyskały prawo do prowadzenia tej egzekucji (a więc kontrolę nad jej sprawnym przebiegiem) dopiero od 30 listopada 2001 r. (w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 6 września 2001 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 125, poz. 1368; dalej: nowelizacja ustawy egzekucyjnej z 2001 r.);

- możliwość korzystania przez podmioty kontrolowane z nieruchomości obciążonej hipoteką przymusową np. dla dalszej działalności gospodarczej, podczas gdy np. zajęcie wierzytelności z rachunków bankowych oznacza całkowitą blokadę środków finansowych (w tym kontekście Minister Finansów stawia nawet tezę, że takie zabezpieczenie jest „najmniej dolegliwe” dla podatników);
- ograniczony zakres egzekwowanych roszczeń, ponieważ podatnik nie ma obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych po upływie terminu przedawnienia (por. wspomniany już § 5 rozporządzenia w sprawie odsetek);
- istnienie tego typu rozwiązań w polskim systemie prawnym od ponad trzydziestu lat (por. art. 30 ust. 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486, ze zm.), co wzmacnia domniemanie jego konstytucyjności.

Trybunał Konstytucyjny nie uważa powyższych argumentów za dostatecznie przekonujące.

Po pierwsze, wpływ zaskarżonej regulacji na czas kontroli podatkowej i dożywotniej egzekucji należności podatkowych nie jest jednoznacznie pozytywny, ponieważ może budzić zastrzeżenia z punktu widzenia nakazu sprawnego działania instytucji publicznych (por. preambuła do Konstytucji) oraz zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (por. art. 2 Konstytucji). Wprawdzie sama możliwość nadużycia kompetencji przez organ państwa (np. wykorzystania hipoteki przymusowej dla uniknięcia skutków przewlekłości kontroli podatkowej) nie jest wystarczającą podstawą uznania przepisu za niekonstytucyjny, to jednak tego rodzaju obawy mogą rodzić wątpliwości co do zgodności art. 70 § 6 ordynacji podatkowej z ustawą zasadniczą. Na te aspekty przedawnienia podatkowego Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę w powołanym wyroku o sygn. P 41/10, w którym stwierdził m.in., że: „jeżeli organy podatkowe w okresie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wykonywały w stosunku do podatnika żadnych czynności ukierunkowanych na kontrolę albo ewentualną egzekucję należności, upływ czasu może zasadnie wzmacniać domniemanie prawidłowości rozliczenia się podatnika ze zobowiązania podatkowego. (...) długi termin przedawnienia, wyznaczający jednocześnie horyzont czasowy prowadzenia przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej postępowań względem podatników, może rodzić trudności w rzetelnym ich przeprowadzeniu, stając się w rezultacie swoistą pułapką również na uczciwych podatników. Z upływem lat coraz trudniej bowiem udowodnić pochodzenie majątku czy prawidłowość rozliczenia się z podatków”.

Po drugie, należy uznać, że nakaz subsydiarnego stosowania egzekucji z nieruchomości nie ma większego znaczenia dla oceny zaskarżonego przepisu. Przede wszystkim, w świetle zaskarżonego art. 70 § 6 *in fine* ordynacji podatkowej po upływie terminu przedawnienia organy administracji mogą ściągnąć ustaloną należność wyłącznie z przedmiotu hipoteki. To znaczy, że (eksponowane zwłaszcza przez Ministra Finansów) gwarancje zawarte we wspomnianych wyżej art. 110 § 1 i 2 ustawy egzekucyjnej nie mają

w takiej sytuacji zastosowania i w żadnym stopniu nie chronią podatników, których należność zabezpieczono hipoteką w toku kontroli podatkowej. Ponadto należy także zwrócić uwagę, że zasada stosowania egzekucji z nieruchomości dopiero w ostateczności nie obowiązuje na etapie ustanawiania zabezpieczeń – w tym wypadku wprawdzie od 1 stycznia 2009 r. organy skarbowe mają obowiązek rozważyć w pierwszej kolejności przyjęcie zabezpieczenia zaproponowanego przez podatnika (por. art. 33d § 3 i 4 ordynacji podatkowej), lecz ostatecznie same oceniają, jakiego typu zabezpieczenie jest w danym wypadku wystarczające i mogą je ustanowić w sposób przymusowy (przy czym, jak wynika z przedstawionych w sprawie informacji Ministra Finansów, tylko w odniesieniu do 16% właścicieli nieruchomości odstępują od możliwości założenia hipoteki przymusowej i to najczęściej dlatego, że hipoteka jest już zajęta innymi obciążeniami).

Po trzecie, nieprzekonująca jest też teza o niezbędnym charakterze zaskarżonej regulacji z powodów związanych z długotrwałością egzekucji administracyjnej z nieruchomości. Pomijając już sygnalizowane wyżej wady tego rozwiązania z punktu widzenia nakazu sprawności działania organów państwa i zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (por. preambuła i art. 2 Konstytucji), należy zwrócić uwagę, że ten sam skutek w wypadku zabezpieczeń innych niż hipoteka przymusowa (i od 2003 r. – zastaw) jest osiąganym za pomocą zawieszenia biegu przedawnienia (por. art. 70 § 6 pkt 4 ordynacji podatkowej w aktualnym brzmieniu). Wobec tego Trybunał Konstytucyjny nie widzi powodu, dla którego konieczne byłoby stosowanie w odniesieniu do należności zabezpieczonych hipoteką zasad znacznie bardziej rygorystycznych (tzn. całkowitego wyłączenia przedawnienia). Należy także zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 154 § 4 ustawy egzekucyjnej, zajęcie zabezpieczające przekształca się w zajęcie egzekucyjne z dniem wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej, pod warunkiem wystawienia przez organ podatkowy tytułu wykonawczego nie później niż przed upływem 14 dni od dnia wygaśnięcia decyzji o ustanowieniu zabezpieczenia w toku kontroli podatkowej, co także sprzyja efektywności egzekucji. Przytoczony w tym kontekście argument Ministra Finansów o niewielkim wpływie organów skarbowych na sprawność prowadzenia egzekucji z nieruchomości po wspomnianej nowelizacji ustawy egzekucyjnej z 2001 r. znacznie stracił na aktualności, a poza tym może uzasadniać raczej konieczność nowelizacji procedur egzekucyjnych i wydłużenia (w rozsądnych granicach) wszystkich terminów przedawnienia (bez względu na rodzaj stosowanych zabezpieczeń, ponieważ to nie jest dopuszczalnym kryterium różnicowania – por. niżej), a nie całkowite wyłączenie przedawnienia należności zabezpieczonych hipoteką.

Po czwarte, nie jest oczywiste, czy hipoteka przymusowa stanowi – jak twierdzi Minister Finansów – najkorzystniejszą dla podatników metodę zabezpieczania należności w toku kontroli podatkowej. Jej zalety są bowiem widoczne co najwyżej w krótkim horyzoncie czasowym i nie są jednoznaczne (np. pozwalają na dalsze korzystanie z nieruchomości do celów gospodarczych, najczęściej uniemożliwiają jednak dokapitalizowanie przedsiębiorstwa za pomocą kredytu hipotecznego albo czynszu z tytułu najmu lub dzierżawy nieruchomości). Nie mogą one w żadnym stopniu rekompensować tego, że zabezpieczone hipoteką przymusową zobowiązania podatkowe nigdy się nie przedawnią (por. art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu). Trudno w takiej sytuacji popierać tezę, że stosowanie hipoteki jest przejawem preferencyjnego traktowania niektórych podatników, a ustanowienie innych form zabezpieczeń jest dla nich mniej korzystne. Oceniając skutki ekonomiczne hipoteki przymusowej dla podatników, należy brać pod uwagę także to, że – zgodnie z informacjami przedstawionymi w niniejszej sprawie przez Ministra Finansów – hipoteka przymusowa jest stosowana przede wszystkim wobec przedsiębiorców, co może mieć wpływ na swobodę wykonywania działalności gospodarczej (por. art. 20 i art. 22 Konstytucji). Wydaje się, że skutkiem ubocznym

zaskarżonego rozwiązania może być niekorzystne zjawisko pozbywania się nieruchomości przez przedsiębiorców w obawie przed dożywotnią odpowiedzialnością podatkową. Ryzyko to dotyczy w szczególności podmiotów prowadzących działalność gospodarczą – zbycie nieruchomości w pośpiechu z uwagi na wszczęcie kontroli podatkowej najczęściej jest nieopłacalne gospodarczo i może przyczynić się do upadłości przedsiębiorstwa, podczas gdy w interesie państwa (także fiskalnym) leży ich rozwój i jak największe zyski, od których będą odprowadzane podatki. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126, egzekwowanie należności podatkowych powinno „następować w sposób uwzględniający wszelkie wynikające z tego skutki gospodarcze, w tym także skutki dla innych podmiotów gospodarczych”.

Po piąte, zakaz dożywotniego powiększania nieuregulowanych należności podatkowych zabezpieczonych hipoteką (por. wspomniany już § 5 rozporządzenia), stanowi wprawdzie rozwiązanie łagodzące dolegliwość art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu, ale dla osoby zainteresowanej nie ma podstawowego znaczenia: sama należność podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę naliczonymi do upływu okresu przedawnienia może bowiem być egzekwowana bezterminowo. W rezultacie domniemany podatnik (którego zobowiązanie podatkowe nie zostało jeszcze ostatecznie ustalone) staje się potencjalnie „dożywotnim dłużnikiem państwa”. Jego odpowiedzialność nie jest w żaden sposób ograniczona czasowo, podczas gdy podatnicy, których należności nie zostały zabezpieczone hipoteką, odpowiadają za swoje zobowiązania podatkowe co do zasady jedynie przez pięć lat (por. art. 70 § 1 ordynacji podatkowej), a ustanowienie zabezpieczenia w innej formie niż hipoteka (i od 2003 r. – zastaw) powoduje jedynie zawieszenie biegu tego terminu (por. art. 70 § 6 pkt 4 ordynacji podatkowej w obowiązującym brzmieniu).

Po szóste, jest oczywiste, że długa historia zaskarżonego przepisu nie może być samoistnym powodem uznania jego konstytucyjności, może co najwyżej świadczyć o tym, że ocena zgodności art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu (i analogicznych rozwiązań wcześniejszych i późniejszych) nie jest oczywista. Zastrzeżenia co do konstytucyjności zróżnicowania zasad przedawnienia w zależności od rodzaju zabezpieczenia były wskazywane także w doktrynie (np. I. Krawczyk, *Wyłączenie przedawnienia zobowiązania podatkowego a Konstytucja*, „Prawo i Podatki” nr 11/2009, s. 13-17; L. Etel, uwagi do art. 70, [w:] *Ordynacja podatkowa*, red. C. Kosikowski, L. Etel, Warszawa 2013, s. 532).

Niezależnie od słabości argumentów Ministra Finansów, Trybunał Konstytucyjny uważa, że można wskazać istotne (i bezpośrednio związane z treścią art. 64 ust. 2 Konstytucji) powody, dla których domniemanie konstytucyjności art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu nie może zostać utrzymane. Zaskarżone rozwiązanie różnicuje bowiem w istotny sposób zakres czasowy odpowiedzialności podatników w zależności od arbitralnego i przypadkowego kryterium, tj. posiadania lub nieposiadania składników majątkowych pozwalających na ustanowienie zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że posiadanie majątku i jego forma (nadająca się do założenia hipoteki przymusowej lub nie) najczęściej nie ma związku z genezą zobowiązania podatkowego – stosowanie tej instytucji nie jest bowiem zastrzeżone dla należności z tytułu podatku od nieruchomości, podatku od czynności cywilnoprawnych w związku z nabyciem przedmiotu hipoteki, podatku spadkowego od odziedziczonej nieruchomości albo podatku dochodowego z tytułu najmu nieruchomości, lecz może służyć wykonaniu wszystkich bez wyjątku zobowiązań podatkowych zabezpieczanych na podstawie ordynacji podatkowej (np. podatku akcyzowego).

Trybunał Konstytucyjny nie widzi również powodu tego, że akurat to właściciele nieruchomości mieliby dożywotnio odpowiadać za należności podatkowe. Zdecydowanie nie można zgodzić się ze stanowiskiem sądów administracyjnych, że dla zachowania zasady równości wystarczy, że „potencjalnie każdy podatnik może być właścicielem przedmiotu hipoteki” (por. cytowane już wyroki: WSA w Gdańsku z 6 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 1028/07 i 19 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 22/08 oraz NSA z 26 kwietnia 2012 r., sygn. akt I FSK 2070/11). Brak jest bowiem wartości konstytucyjnych przemawiających za bardziej rygorystycznym traktowaniem podatników posiadających nieruchomości. Nie do obrony jest np. teza, że są to podmioty szczególnie zamożne, wobec czego nie ma powodu do przyznawania im dobrodziejstwa przedawnienia. Ich ogólna sytuacja finansowa może być gorsza niż podmiotów, których należności są zabezpieczone gwarancją bankową czy zajęciem wierzytelności na rachunkach bankowych i wygasają po upływie ustawowych terminów (por. art. 70 ordynacji podatkowej). Kryterium różnicującym sytuację podatników nie jest ani źródło powstania obowiązku podatkowego (tutaj odmiennie można by było potraktować np. osoby obciążone podatkiem od nieujawnionych źródeł przychodów i osoby, które przez pomyłkę dokonały błędnego samoobliczenia podatku na podstawie skomplikowanych i często zmieniających się przepisów), ani wysokość podatku (większa lub mniejsza) czy postawa podatników w toku kontroli podatkowej i postępowania zabezpieczającego (współpraca z organami skarbowymi i dążenie do wyjaśnienia sprawy lub ukrywanie dowodów i sabotowanie postępowania).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu powoduje, że przedawnienie w odniesieniu do podatników, których należności zabezpieczono hipoteką przymusową w toku kontroli podatkowej, staje się instytucją pozorną i wydrążoną z treści, co w świetle omówionego wyżej orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego jest bezwzględnie niedopuszczalne (por. powołany wyrok o sygn. P 41/10, w którym Trybunał Konstytucyjny krytycznie ocenił zbyt długie terminy przedawnienia). Skoro już ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych (por. art. 70 ordynacji podatkowej), przy określaniu zasad działania tej instytucji (w szczególności tych o charakterze gwarancyjnym, takich jak długość terminu przedawnienia, zasady jego zawieszania, przerywania i wyłączania) powinien przestrzegać standardów konstytucyjnych (por. omówiony wyrok o sygn. P 30/11), zwłaszcza że Konstytucja zakłada powszechność i równość opodatkowania (por. art. 84 Konstytucji). W niniejszej sprawie przysługujący ustawodawcy margines swobody ustalania rozwiązań z zakresu prawa daninowego został przekroczony (por. powołane postanowienie o sygn. SK 23/06). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, ustalone naruszenie zasady równości ochrony praw majątkowych podatników ma charakter kwalifikowany i niebudzący wątpliwości, co powoduje konieczność uznania niekonstytucyjności art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu (por. powołane postanowienie o sygn. SK 23/06), pomimo że brak przedawnienia zobowiązań podatkowych korzystnie przyczynia się do egzekwowania obowiązku płacenia podatków (por. art. 84 Konstytucji).

4.5. Z powyższych powodów należy uznać, że art. 70 § 6 ordynacji podatkowej jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

5. Konkluzja i skutki orzeczenia.

5.1. Z powyższych powodów, Trybunał Konstytucyjny uwzględnił jedynie część zastrzeżeń skarżące: zaakceptował stosowanie zabezpieczenia w toku kontroli podatkowej w sytuacji „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego,

zakwestionował natomiast zróżnicowanie zasad przedawnienia zobowiązania podatkowego w czasie kontroli podatkowej w zależności od sposobu ich zabezpieczenia.

Niniejsze orzeczenie w żadnym stopniu nie powinno być rozumiane jako podważające dopuszczalność stosowania hipoteki dla zabezpieczenia należności podatkowych w toku kontroli podatkowej – ta forma w niektórych wypadkach jest bowiem niezbędna dla zapewnienia ściągłości podatków. W świetle niniejszej sprawy, nie ma więc podstaw do jej likwidacji.

Trybunał Konstytucyjny krytycznie odniósł się jedynie do dwóch aspektów art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu, a mianowicie tego, że:

- całkowicie wyłącza on przedawnienie niektórych rodzajów należności podatkowych (w badanym stanie prawnym: zabezpieczonych hipoteką przymusową w czasie kontroli podatkowej), a równocześnie
- czyni to na podstawie nieuzasadnionego i arbitralnego kryterium (formy zabezpieczenia należności podatkowych).

Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje pogląd, że ustawodawca dysponuje dużym marginesem swobody decyzyjnej określania zasad i terminów przedawnienia należności podatkowych. Przy okazji niniejszej sprawy zwraca jednak uwagę, że granice dla działań prawodawczych wyznaczają zasady, wartości i normy konstytucyjne, które zabraniają tworzenia instytucji pozornych, niesprawiedliwych, nadmiernie ograniczających prawa podatnika oraz podważających jego zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Wyraźnie więc trzeba zastrzec, że warunków tych nie spełniałoby rozszerzenie zasad przewidzianych w zaskarżonym przepisie (a obecnie zawartych w art. 70 § 8 ordynacji podatkowej) na wszystkie należności, które w toku kontroli podatkowej zostały zabezpieczone w jakikolwiek sposób. Taka operacja nie doprowadziłaby bowiem do zrównania sytuacji wszystkich podatników (w dalszym ciągu przedawniałyby się zobowiązania podatkowe osób nieposiadających żadnego majątku), z których część byłaby „dożywotnimi” dłużnikami państwa. Tego typu rozwiązania należy w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego ocenić jako niedopuszczalne (por. zwłaszcza obszernie cytowane wyżej wyroki o sygn. P 30/11 i P 41/10).

5.2. Oceniając skutki niniejszego orzeczenia, należy zwrócić uwagę na następujące kwestie:

Po pierwsze, badany art. 70 § 6 ordynacji podatkowej obowiązywał w zakwestionowanym brzmieniu od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. W dniu wydania niniejszego orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny hipotetycznie mogą jeszcze funkcjonować zabezpieczenia należności podatkowych ustanowionych pod rządami tego przepisu (jeżeli w dalszym ciągu trwa kontrola podatkowa dotycząca zabezpieczonych należności, por. powyższe rozważania na temat formalnej dopuszczalności wydania wyroku).

Ze względu na brak możliwości odroczenia utraty mocy obowiązującej przez badany przepis (obowiązujący do 31 grudnia 2002 r.), tego typu zabezpieczenia z dniem ogłoszenia niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw przestają wywierać skutek określony w art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu, polegający na wyłączeniu przedawnienia zabezpieczonych należności podatkowych. Należności zabezpieczone obecnie z wykorzystaniem zakwestionowanego przepisu (co do których toczy się jeszcze kontrola podatkowa) zostaną więc objęte zasadami ogólnymi, zgodnie z którymi ustanowienie zabezpieczenia w toku kontroli podatkowej (bez względu na formę) powoduje zawieszenie biegu przedawnienia zabezpieczanych roszczeń (por. art. 70 § 6 pkt 4 ordynacji podatkowej w aktualnie obowiązującym brzmieniu). Co do zasady skutkiem niniejszego wyroku będzie więc zrównanie standardów ochrony własności i praw

majątkowych podmiotów, wobec których w toku kontroli podatkowej zastosowano zabezpieczenia podatkowe, pod względem zasad przedawnienia dochodzonych zobowiązań podatkowych. W większości stanów faktycznych nie zmieni to sytuacji prawnej podatników, ponieważ zawieszenie terminu przedawnienia (tak jak i jego wyłączenie) pozwoli organom podatkowym na przeprowadzenie egzekucji zobowiązań ustalonych w toku kontroli podatkowej. W niektórych stanach faktycznych skutkiem niniejszego wyroku może być jednak upływ terminu przedawnienia – zawieszony termin przedawnienia po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu będzie bowiem w dalszym ciągu (por. art. 70 § 7 pkt 4 aktualnej ordynacji podatkowej), a więc jeżeli kontrola podatkowa i ustanowienie zabezpieczenia miały miejsce tuż przed upływem terminu przedawnienia i nie zachodzą inne przesłanki zawieszenia lub przerwania terminu przedawnienia (por. art. 70 § 2, 3, 4 i 6 aktualnej ordynacji podatkowej), niekiedy może dojść do wygaśnięcia zobowiązań podatkowych (por. art. 59 § 1 pkt 9 w związku z art. 70 § 1 ordynacji podatkowej).

Nieco inne skutki wystąpią jedynie dla zobowiązań zabezpieczonych nadal aktualną hipoteką w okresie od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r.: ze względu na to, że w tym okresie nie było podstaw zawieszenia biegu przedawnienia zabezpieczonych roszczeń (tj. odpowiednika obecnego art. 70 § 6 pkt 4 ordynacji podatkowej), a obowiązująca od 1 stycznia 1998 r. zasada całkowitego wyłączenia przedawnienia, wyrażona w art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu, została w niniejszym wyroku uznana za niezgodną z Konstytucją, należy uznać, że przedawnienie takich roszczeń do 31 grudnia 2002 r. biegło, a jeżeli upłynęły w tym okresie ustawowe terminy przedawnienia – roszczenia te wygasły z mocy prawa (por. art. 59 § 1 pkt 9 w związku z art. 70 § 1 ordynacji podatkowej). Tego typu sytuacje mogą wystąpić przede wszystkim w tych wypadkach (prawdopodobnie nielicznych), gdy kontrola podatkowa została wszczęta tuż przed upływem terminu przedawnienia spornych zobowiązań i zakończyła się po upływie ustawowych okresów przedawnienia zabezpieczanych należności, lecz przed 1 stycznia 2003 r.

Po drugie, niniejszy wyrok wywiera specyficzne skutki w tych sprawach, w których zabezpieczenie ustanowione na podstawie art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu wygasło (np. w związku z zakończeniem kontroli podatkowej i wydaniem decyzji wymiarowej; dotyczy to także skarżącej). W tego typu sytuacjach nie ma bowiem możliwości wznowienia postępowania w sprawie zabezpieczenia na podstawie art. 190 ust. 4 Konstytucji (zoperacjonalizowanego w art. 240 § 1 pkt 8 ordynacji podatkowej). Wynika to z akcesoryjności i tymczasowości postępowania zabezpieczającego, które nie może istnieć bez trwającej kontroli podatkowej. Zastosowanie zabezpieczenia w toku kontroli podatkowej jest bowiem możliwe tylko do wydania decyzji wymiarowej, a wydanie decyzji wymiarowej powoduje z mocy prawa ostateczne i nieodwracalne wygaśnięcie zabezpieczenia na zasadach wskazanych w art. 33a ordynacji podatkowej i art. 154 § 4 ustawy egzekucyjnej, którego nie można „reanimować” w żadnym trybie.

Po trzecie, choć zakwestionowany przepis od 1 stycznia 2003 r. nie miał już zastosowania do nowych zabezpieczeń należności podatkowych z uwagi na utratę mocy obowiązującej, zawarta w nim norma prawna została powtórzona i rozszerzona (o zastaw skarbowy) w art. 70 § 8 ordynacji podatkowej. Ten ostatni przepis nie był wprawdzie formalnie przedmiotem orzekania (nie stanowił bowiem podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie skarżącej), lecz w sposób oczywisty mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, które zostały podniesione w niniejszym wyroku. Z punktu widzenia Konstytucji, podczas kontroli podatkowej nie jest dozwolone ani uzależnianie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych od tego, w jaki sposób

zostały one zabezpieczone, ani dopuszczenie do sytuacji, w której zobowiązania tak wyodrębnionej kategorii podatników nigdy się nie przedawniają. Uzasadnia to konieczność podjęcia przez ustawodawcę w ramach realizacji niniejszego wyroku pilnych działań zmierzających do wyeliminowania z systemu prawnego art. 70 § 8 ordynacji podatkowej z przyczyn wskazanych wyżej.

Z powyższych powodów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.