

# Skutki wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu w świetle uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 1/11

Uchwałą podjętą w dniu 24 października 2011 r.<sup>1</sup> w składzie siedmiu sędziów Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnął, iż wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33a § 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>2</sup> powoduje bezprzedmiotowość postępowania odwoławczego dotyczącego tej decyzji i stanowi podstawę do zastosowania art. 233 § 1 pkt 3 tej ustawy, a zatem do umorzenia postępowania odwoławczego.

## 1. Zagadnienie prawne przedstawione przez skład orzekający

Zagadnienie prawne, którym zajmował się NSA w składzie poszerzonym, zostało przedstawione postanowieniem NSA z dnia 20 stycznia 2011 r.<sup>3</sup> Istotą sporu, prowadzonego na gruncie tej sprawy przez skarżącą spółkę, z organami skarbowymi była zasadność zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Spółka, uznając, iż nie zaszły ustawowe przesłanki do orzeczenia o zabezpieczeniu zobowiązania na majątku spółki, wniosła odwołanie od decyzji naczelnika Urzędu Skarbowego. Odwołanie to nie zostało jednakże merytorycznie rozpoznane, gdyż dyrektor Izby Skarbowej uznał, że po doręczeniu decyzji wymiarowej i w związku z wygaśnięciem decyzji o zabezpieczeniu wszczęta przez spółkę procedura weryfikacji wspomnianej decyzji stała się bezprzedmiotowa. Tożsame stanowisko zajął WSA we Wrocławiu w orzeczeniach z dnia 13 sierpnia 2009 r.<sup>4</sup>, co też stanowiło bezpośrednią przyczynę skarg kasacyjnych skierowanych do NSA.

---

<sup>1</sup> I FPS 1/11, „Vademecum Doradcy Podatkowego”.

<sup>2</sup> T.j.: Dz. U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm., dalej OP.

<sup>3</sup> I FSK 2053/09, „Vademecum Doradcy Podatkowego”.

<sup>4</sup> I SA/Wr 503, 504 i 505/09, „Vademecum Doradcy Podatkowego”.

## 2. Stanowisko zajęte w uchwale i niewyjaśnione wątpliwości

Naczelny Sąd Administracyjny omawianą uchwałą utrwalił dominującą dotychczas linię orzecniczą sądów administracyjnych, wskazując, jak należy rozumieć skutki wygaśnięcia decyzji na gruncie Ordynacji podatkowej. Należy jednak – opierając się na ustnych motywach uzasadnienia uchwały – podkreślić, iż nadal wiele aspektów rozpatrywanego zagadnienia budzi wątpliwości. W szczególności należy zaznaczyć, że prawo podatnika do uruchomienia efektywnego procesu kontroli legalności decyzji o zabezpieczeniu będzie każdorazowo zależało od przebiegu postępowania podatkowego w jego sprawie. Realizacja prawa do odwołania od decyzji o zabezpieczeniu jest *de facto* uzależniona od woli organów podatkowych, które już obecnie przeciągają rozpatrzenie odwołania do czasu, aż postępowanie to stanie się bezprzedmiotowe, a zatem do zakończenia postępowania wymiarowego.

**Sąd w składzie poszerzonym, pomimo wielu argumentów o konieczności kontynuowania merytorycznej kontroli decyzji o zabezpieczeniu, stanął na stanowisku o bezwzględnej konieczności umorzenia tegoż jako bezprzedmiotowego.** Zaznaczono przy tym, że bezprzedmiotowość taka nie wystąpi w sytuacji, w której do rozpatrzenia odwołania od decyzji o zabezpieczeniu dojdzie przed jej wygaśnięciem, wówczas pozostanie w obrocie prawnym przedmiot kontroli sądowoadministracyjnej w postaci decyzji organu odwoławczego.

Należy w tym miejscu wskazać na pewną niekonsekwencję powyższego stanowiska na tle argumentów, które doprowadziły Sąd do podjęcia uchwały w omawianym kształcie. Jednym z nich był bowiem ten o braku w katalogu środków przewidzianych art. 233 OP takich, które dawałyby się zastosować w sytuacji wadliwości decyzji o zabezpieczeniu – skoro wygaśnięcie decyzji powoduje jej eliminację z obrotu prawnego, to w szczególności nie można jej już uchylić. Wskazano przy tym, że art. 233 OP nie daje organowi odwoławczemu możliwości stwierdzenia wydania decyzji z naruszeniem prawa, co było podkreślane już wcześniej także w doktrynie.

Jeżeli zatem z powodu braku stosownych środków przysługujących organowi wyższego stopnia nie może on zakończyć postępowania odwoławczego po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu, to w jaki sposób winien on postąpić w sytuacji, w której utrzymująca w mocy decyzję o zabezpieczeniu decyzja odwoławcza zostałaby uchylona przez sąd administracyjny, który dostrzegłby nieprawidłowości w dokonanym zabezpieczeniu (a dzieje się to już po doręczeniu decyzji wymiarowej)? Organ znalazłby się wówczas w sytuacji analogicznej do tej, w której rozpatruje odwołanie od wygasłej decyzji, przy czym byłby ponadto związany poglądem sądu administracyjnego o wadliwości decyzji

o zabezpieczeniu. Utrzymując ponownie w mocy tę decyzję, naruszyłby art. 141 § 4 oraz art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>5</sup> – dalej p.p.s.a., a z drugiej strony wciąż nie ma kompetencji ani do stwierdzenia, że do wydania decyzji doszło z naruszeniem prawa, ani też nie może decyzji uchylić, ponieważ w międzyczasie doszło do jej wygaśnięcia.

### **3. Problem zgodności przepisów Ordynacji z Konstytucją – wyrok TK**

Powyższe pozwala zatem dopatrzeć się luki w przepisach Ordynacji podatkowej, która staje się jeszcze bardziej dostrzegalna, gdy skonfrontujemy tak ukształtowaną sytuację z przepisami Konstytucji oraz ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny<sup>6</sup> – dalej k.c.

Podkreślenia wymaga, że prawidłowość rozważanego rozwiązania budzi sporą liczbę zastrzeżeń w świetle art. 77 ust. 1 i 2 oraz art. 78 Konstytucji, a także w związku z jej art. 45. Wątpliwości te jednak były przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego, który ich nie podzielił<sup>7</sup>. Wyrok TK był oparty jednak na nie w pełni uzasadnionym przekonaniu, że podatnik zachowuje prawo do merytorycznego skontrolowania legalności decyzji o zabezpieczeniu, lecz w innych postępowaniach. W wyroku tym wskazano w szczególności:

„Powyższe ustalenia jasno wskazują na tymczasowość i akcesoryjny charakter decyzji zabezpieczających. 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). Od decyzji wymiarowej, wydanej w pierwszej instancji przez organ podatkowy, przysługuje podatnikowi odwołanie do organu wyższego stopnia, a od jego decyzji – skarga do sądu. Tym samym zgodzić się należy z poglądem Prokuratora Generalnego, że «decyzja wymiarowa wyraża obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego w określonej wysokości (więc

<sup>5</sup> Dz.U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.

<sup>6</sup> Dz.U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.

<sup>7</sup> Wyrok TK z dnia 20 grudnia 2005 r., SK 68/2003, „Vademecum Doradcy Podatkowego”.

bezzasadny jest pogląd, iżby wcześniejsze zabezpieczenie mogło godzić w prawa podatnika. Stąd przyjąć można, że materia decyzji zabezpieczającej staje się – z chwilą jej wygaśnięcia z powodu doręczenia decyzji wymiarowej – przedmiotem decyzji wymiarowej». Należy jednak zwrócić uwagę, że wygaśnięcie decyzji zabezpieczającej nie wywołuje takiego skutku, iżby umarzające postępowanie decyzje drugiej instancji nie podlegały badaniu merytorycznemu sądu administracyjnego, zwłaszcza w zakresie spełnienia przesłanek zabezpieczenia”.

Podkreślenia wymaga ostatnie zdanie cytowanego fragmentu orzeczenia – wynika z niego, że TK wychodzi z założenia o możliwości skontrolowania przez sąd administracyjny spełnienia przesłanek zabezpieczenia przy rozpatrywaniu skargi na decyzję umarzającą postępowanie odwoławcze. Brak jest uzasadnienia dla takiego twierdzenia. **W sytuacji, gdy przedmiotem zaskarżenia do WSA jest decyzja umarzająca postępowanie odwoławcze, sąd nie ma możliwości zbadania, czy doszło do zrealizowania przesłanek zabezpieczenia i czy zostały one prawidłowo powołane w decyzji o zabezpieczeniu. Sąd ten ograniczy się bowiem do zbadania, czy zasadnie umorzono postępowanie odwoławcze, a zatem czy zasadnie nie zajęto się merytorycznym rozpatrzeniem sprawy obejmującym w szczególności istnienie przesłanek zabezpieczenia.** W świetle komentowanej uchwały skarga winna zostać oddalona, a przesłanki zabezpieczenia nie będą stanowiły przedmiotu rozpoznania przez sąd administracyjny.

Odnosząc się jeszcze do poglądów wskazujących na możliwość dokonania przez sąd administracyjny kontroli legalności decyzji o zabezpieczeniu przy rozpatrywaniu skargi na decyzję umarzającą postępowanie, na podstawie art. 134 § 1 i art. 135 p.p.s.a., napotykaemy ten sam problem, co na gruncie postępowania podatkowego. Sąd, orzekając ze skargi na decyzję, na podstawie art. 145 § 1 p.p.s.a., co do zasady, może ją uchylić – brak jednak będzie podstaw do uchylenia decyzji organu odwoławczego, a decyzji o zabezpieczeniu jako wygasłej również uchylić nie można. W przypadku gdy zachodzą stosowne przesłanki, określone przepisami ogólnego postępowania administracyjnego lub postępowania podatkowego, sąd może również stwierdzić nieważność decyzji lub stwierdzić wydanie jej z naruszeniem prawa. Te przypadki, z uwagi na zastosowane odesłanie, dotyczą jedynie takich sytuacji, które dawałyby podstawę do podjęcia takich rozstrzygnięć przez organy administracji publicznej procedujące w trybach nadzwyczajnych.

Kontrolując zatem legalność decyzji umarzającej postępowanie odwoławcze, sąd nie będzie władny stwierdzić, że doszło do wydania jej z naruszeniem prawa (gdyż decyzja ta jest w świetle uchwały prawidłowa), jak również nie ma podstaw do stwierdzenia, że decyzję o zabezpieczeniu wydano z naruszeniem prawa, bo mogłoby to nastąpić jedynie w sytuacji, w której istnieją podstawy do wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności zaskarżonego aktu, jednakże jego wzruszenie w takim trybie

nie może nastąpić ze względu na wystąpienie przesłanek negatywnych określonych w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego<sup>8</sup>, dalej k.p.a. – i Ordynacji podatkowej.

Reasumując, jeżeli organ odwoławczy nie posiada narzędzia pozwalającego na ocenę legalności wygasłej decyzji z uwagi na ograniczony katalog art. 233 OP, to stosownym instrumentem nie dysponuje również sąd administracyjny w świetle art. 145 p.p.s.a. Należy przy tym zastrzec, że powyższe nie dotyczy skrajnej sytuacji, w której zaszyby przesłanki do stwierdzenia nieważności decyzji o zabezpieczeniu. Wydaje się pozornie<sup>9</sup>, że byłoby możliwe stwierdzenie nieważności decyzji o zabezpieczeniu zarówno w postępowaniu podatkowym, jak i sądownoadministracyjnym z uwagi na skutek *ex tunc* tej instytucji – jeżeli decyzja była nieważna od samego początku, to nie mogła następnie wygasnąć. Problem zatem dotyczy tych wszystkich przypadków, w których decyzja o zabezpieczeniu zostaje wydana z naruszeniem prawa, którego nie możemy zakwalifikować jako rażącego. To z kolei wskazuje, że wątpliwości natury konstytucyjnej są wciąż aktualne, pomimo odmowy zajęcia się przez TK ponownym badaniem konstytucyjności art. 33a OP.

#### 4. Skutki wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu

Należy w tym miejscu podkreślić, że wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu ma znaczenie przede wszystkim w płaszczyźnie czynności dokonywanych celem zabezpieczenia – uniemożliwia dokonywanie na jej podstawie dalszych czynności. Przyjęcie jednakże, jakoby powodowało ono jej wyjście z obrotu prawnego, uniemożliwiając kontrolę (sądową i instancyjną), szczególnie co do istnienia przesłanek dokonania zabezpieczenia, nie może zostać zaaprobowane. Należy szczególnie mocno podkreślić, iż o dopuszczalności, a wręcz konieczności prowadzenia takiego postępowania, przesądza aktualność interesu prawnego podatnika – interesu sprowadzającego się do oceny legalności działań administracji. Byt interesu prawnego świadczy o istnieniu przedmiotu postępowania odwoławczego mającego na celu przede wszystkim ocenę zaistnienia przesłanek do wydania decyzji o zabezpieczeniu pomimo jej wygaśnięcia. **Prawdą jest, że przepis art. 233 OP nie daje się tu ściśle zastosować, jednakże nie sposób również poprzestać na przyjęciu, że z uwagi na tę lukę postępowanie podlega umorzeniu.**

<sup>8</sup> T.j.: Dz.U. z 2000 r., Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.

<sup>9</sup> Decyzja ta musiałby jednak najpierw stać się decyzją ostateczną, gdyż Ordynacja podatkowa, w odróżnieniu od k.p.a., w art. 247 § 1 dopuszcza stwierdzenie nieważności jedynie decyzji ostatecznej. Podatnik musiałby zatem nie wnieść odwołania, a po upływie 14 dni zażądać stwierdzenia nieważności decyzji.

**Wynika to w szczególności z braku innych środków prawnych, które mogłyby chronić jednostkę przed nielegalnym działaniem administracji w takiej sytuacji.**

## **5. Odszkodowanie za szkodę wyrządzoną wadliwą decyzją o zabezpieczeniu**

Nie ulega wątpliwości, że decyzja o zabezpieczeniu (zwłaszcza jej wykonanie) jest przejawem władztwa administracyjnego, które jest nakierowane wprost na majątek podatnika. Zasadność i legalność takich działań nie może w żadnym przypadku wymykać się spod kontroli instancyjnej i sądownoadministracyjnej. Konsekwencje przyjętego przez NSA poglądu ujawniają się szczególnie na płaszczyźnie odszkodowawczej. Zdaje się nie budzić wątpliwości, iż bezpodstawne orzeczenie o zabezpieczeniu, w sytuacji, gdy powstanie związana z nim szkoda, będzie stanowić klasyczny przypadek uruchamiający mechanizm odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. Konstytucyjną gwarancję wynagrodzenia tej szkody stanowi art. 77 ust. 1 Konstytucji RP. Na gruncie prawa cywilnego w art. 417 i 417<sup>1</sup> k.c. zostały doprecyzowane zasady umożliwiające uzyskanie tego odszkodowania. W zaistniałej sytuacji zastosowanie znajduje art. 417<sup>1</sup> § 2 zdanie pierwsze k.c., zgodnie z którym:

„Jeżeli szkoda została wyrządzona przez wydanie prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji, jej naprawienia można żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu ich niezgodności z prawem”.

Odnosząc się do wskazanego problemu, nie sposób podzielić poglądu zaprezentowanego w powołanych na wstępie orzeczeniach WSA we Wrocławiu. Sąd ten dokonał błędnej wykładni art. 417<sup>1</sup> § 2 k.c., stwierdzając, iż „podatnik zarzut przedawnienia spornego w sprawie zobowiązania może stawiać w postępowaniu obejmującym decyzję wymiarową, tzn. decyzję, której wydanie spowodowało wygaśnięcie decyzji zabezpieczającej. W przypadku skutecznego zakwestionowania takiej decyzji (doprowadzenie do jej uchylecia, stwierdzenie nieważności) strona będzie miała możliwość skorzystania z możliwości, które daje przepis art. 417<sup>1</sup> § 2 k.c.”.

Zarzucany błąd polega na przyjęciu, że szkoda wyrządzona decyzją wymiarową jest tożsama ze szkodą wyrządzoną decyzją o zabezpieczeniu. Jednocześnie wykładnia ta nie uwzględnia sytuacji, w której określenie zobowiązania przez organ, w decyzji wymiarowej, następuje w zgodzie z przepisami, a jedynie wcześniejsze zabezpieczenie zobowiązania zostało dokonane nielegalnie, wyrządzając przy tym szkodę podatnikowi. W sytuacji takiej **szkoda zostaje wyrządzona wydaniem oraz wykonaniem bezpodstawnej decyzji o zabezpieczeniu i właśnie niezgodność z prawem tej decyzji musi**

**zostać stwierdzona we właściwym postępowaniu, aby umożliwić dochodzenie odszkodowania.** Innymi słowy, nie sposób przyjąć, iż stwierdzenie wadliwości innego niż decyzja o zabezpieczeniu orzeczenia organów podatkowych stanowi po myśli art. 417<sup>1</sup> § 2 k.c. przesłankę żądania naprawienia szkody wyrządzonej tą decyzją.

Ponadto należy wskazać, iż przesłanki wydania decyzji o zabezpieczeniu nie znajdują żadnego odzwierciedlenia w decyzji wymiarowej i nie podlegają kontroli w toku odwołania od tejże decyzji. Sąd wadliwie zatem przyjął, że ewentualny brak przesłanek wydania decyzji o zabezpieczeniu może być ustalony i orzeczony w ramach kontroli decyzji wymiarowej, pozwalając na uzyskanie wynagrodzenia szkody wyrządzonej bezprawną decyzją o zabezpieczeniu. Skoro zatem kwestia ta może być przedmiotem postępowania jedynie w ramach kontroli legalności decyzji o zabezpieczeniu, to nie sposób uznać, aby stawało się ono bezprzedmiotowe wraz z wydaniem i doręczeniem decyzji wymiarowej.

Prawidłowa wykładnia art. 417<sup>1</sup> § 2 k.c. wskazuje na konieczność stwierdzenia w odpowiednim postępowaniu niezgodności z prawem właśnie decyzji o zabezpieczeniu. Stanowisko to zgodne jest z linią orzecniczą Sądu Najwyższego, który podkreśla, „że zarówno na gruncie art. 160 k.p.a., jak i na gruncie art. 417<sup>1</sup> § 2 k.c. warunkiem dochodzenia roszczeń odszkodowawczych jest, po pierwsze, wydanie ostatecznej decyzji administracyjnej nieważnej lub niezgodnej z prawem, po drugie, wystąpienie szkody w wyniku jej wydania i, po trzecie, wydanie ostatecznej decyzji nadzorczej stwierdzającej niezgodność z prawem lub nieważność **decyzji wywołującej szkodę**<sup>10)</sup> (podkreślenie autora).

**Tym samym w świetle art. 417<sup>1</sup> § 2 k.c. oraz art. 77 ust. 1 i 2 Konstytucji nie sposób przyjąć, aby postępowanie odwoławcze od decyzji o zabezpieczeniu stawało się bezprzedmiotowe w związku z jej wygaśnięciem, ponieważ jest ono niezbędne dla weryfikacji zaistnienia przesłanek zabezpieczenia, a więc dla oceny legalności tejże decyzji.**

Uwzględniając normę art. 77 ust. 2 Konstytucji RP, niezbędne staje się przyjęcie, iż nieprawidłowa jest literalna wykładnia przepisów o wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu. Skoro ustawodawca konstytucyjny postanowił, iż ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw, to jako niedopuszczalna jawi się wykładnia przepisów prowadząca do umorzenia postępowania odwoławczego od wygasłej decyzji. Jak wskazano, jedynie to postępowanie lub postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności przedmiotowej decyzji pozwoli na ubieganie się przez podatnika o odszkodowanie z tytułu nielegalnego zabezpieczenia ustanowionego przez organ na jego majątku. Oczywiście jest, iż w sytuacji, w której podatnik podnosi, że zabezpieczenie

<sup>10)</sup> Uchwała SN – Izba Cywilna z dnia 6 listopada 2008 r., III CZP 101/2008.



dokonane na jego majątku wyrządziło mu szkodę, koniecznym jest ocena legalności orzeczenia, które legło u podstaw działań organu. Kompetencja ta zgodnie z Kodeksem cywilnym nie należy jednak do sądu cywilnego, lecz pozostaje w gestii administracji, a pod kontrolą sądów administracyjnych. **Przyjęcie zatem, iż brak jest możliwości weryfikacji prawidłowości orzeczenia o zabezpieczeniu (w szczególności istnienia przesłanek wydania decyzji o zabezpieczeniu) w sytuacji, gdy doręczono decyzję wymiarową, stanowi taką wykładnię prawa, która zamyka drogę do uzyskania odszkodowania za niezgodne z prawem działanie administracji, co wprost narusza art. 77 ust. 2 Konstytucji.**

Należy jednocześnie wskazać, iż instytucja zabezpieczenia ma charakter szczególny i jej zastosowanie jest ograniczone do ustawowo wskazanych przypadków. Celem instytucji jest zapewnienie faktycznej możliwości wykonania zobowiązania (zarówno dobrowolnego, jak i w drodze egzekucji administracyjnej). Analiza art. 33 § 1 oraz § 2 OP pozwala na stwierdzenie, że już w ramach samej instytucji zabezpieczenia szczególny charakter ma zabezpieczenie ustanawiane na majątku podatnika przed wydaniem decyzji wymiarowej, w toku postępowania podatkowego lub kontrolnego. Przypadek ten ma charakter wyjątkowy z tego względu, iż zabezpieczeniu ulega zobowiązanie, którego wysokość nie jest jeszcze ostatecznie znana. Kompetencja przydana tym przepisem organom podatkowym w sposób jednoznaczny prowadzi do uprzywilejowania interesu Skarbu Państwa kosztem interesu podatnika. Można w tej sytuacji odnaleźć analogię do rozpatrywanego przez SN w składzie siedmiu sędziów zagadnienia wykonania decyzji nieostatecznej i możliwości dochodzenia odszkodowania z tego tytułu. W podjętej uchwale z dnia 26 kwietnia 2006 r.<sup>11</sup> SN zważył między innymi, iż:

„Jeśli więc w postępowaniu podatkowym zasadą jest, że decyzja nieostateczna podlega wykonaniu, to klóci się z poczuciem słuszności przerzucenie na stronę tego postępowania ryzyka błędów organu pierwszej instancji. Ryzyko to powinien ponosić podmiot, który ma największy wpływ na jego powstanie. Skoro Skarb Państwa czerpie korzyści z unormowania przyjmującego wykonalność decyzji nieostatecznych, to on powinien ponosić ryzyko negatywnych skutków tej regulacji. Taka w istocie myśl przyświecała regulacji zawartej w art. 338 § 2 k.p.c. Strona, która egzekwuje należności na podstawie nieprawomocnego wyroku opatrzonego rygorem natychmiastowej wykonalności, musi się liczyć nie tylko z obowiązkiem zwrotu, lecz także z obowiązkiem wyrównania powstałej wskutek tego szkody”.

**Decyzja o zabezpieczeniu podlega wykonaniu zanim stanie się ostateczna. Tym bardziej winna być możliwa jej kontrola celem ustalenia, czy mechanizm tak mocno uprzywilejowujący Skarb Państwa został zastosowany poprawnie.**

---

<sup>11</sup> III CZP 125/2005, „Vademecum Doradcy Podatkowego”.



## 6. Niezgodność art. 33a OP z Konstytucją

Należy również zwrócić uwagę na niezwykle ważną kwestię – zachowania w rozpatrywanej sprawie konstytucyjnej zasady równości. W doktrynie przyjęło się definiować ją nie jako bezwzględną równość wszystkich podmiotów, lecz jako konieczność równego traktowania podmiotów posiadających tę samą relewantną cechę. W danym wypadku cechą nakazującą zakwalifikowanie podmiotów do grupy, w której ramach powinny być traktowane w sposób równy, jest status podatnika, na którego majątku dokonano zabezpieczenia zobowiązania. Brak jest podstaw do wykładni dyskryminującej, na gruncie przepisów o zabezpieczeniu, którykolwiek z typów podmiotów wchodzących w skład tej grupy. Z pewnością o dyskryminacji nie może przesądzać to, że zabezpieczenie zostało ustanowione jeszcze przed określeniem/ustaleniem zobowiązania (prawidłowej kwoty zwrotu podatku). Powyższe odpowiada aktualnemu rozumieniu zasady równości w sprawach podatkowych i dotyczących ochrony prawa własności prezentowanemu przez TK<sup>12</sup>.

Należy przypomnieć, iż konstrukcja art. 33 OP wskazuje na typowe zabezpieczenie, kiedy jest znana wysokość zobowiązania, a także na przypadek szczególny – zabezpieczenie w toku postępowania podatkowego lub kontrolnego. Jak już wskazano, podatnik, na którego majątku jest dokonywane zabezpieczenie zobowiązania, o nieznaney jeszcze ostatecznej wysokości, jest w sytuacji gorszej. Uzasadniona byłaby zatem jedynie pozytywna dyskryminacja, jednakże przepisy takowej nie przewidują. **Przyjęcie, że po doręczeniu decyzji wymiarowej niemożliwa staje się kontrola decyzji o zabezpieczeniu, prowadzi do faktycznej dyskryminacji podatników, których zobowiązanie zabezpieczono na mocy art. 33 § 2 OP.** W przypadku bowiem pozostałych podatników decyzja o zabezpieczeniu nie wygaśnie i będzie podlegała pełnej kontroli instancyjnej i sądownoadministracyjnej. Na gruncie rozpatrywanych przepisów prawa brak jest aksjologicznych podstaw do gorszego traktowania podatników, u których zabezpieczenia dokonano przed wydaniem decyzji wymiarowej. Powinni oni mieć równe z pozostałymi prawo do zakwestionowania prawidłowości i zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu, prawo do skierowania sporu w tym zakresie pod rozwałę sądu administracyjnego,

<sup>12</sup> W wyroku z dnia 18 października 2011 r., SK 2/10, „Vademecum Doradcy Podatkowego”, TK przypomniał, że: „Argumenty uzasadniające odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą mieć: 1) charakter relewantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy, wprowadzane zróżnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony; 2) charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych; 3) argumenty te muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne potraktowanie podmiotów podobnych (por. wyrok z dnia 22 lutego 2005 r., K 10/04, OTK ZU 2005, nr 2A, poz. 17, część III, pkt 1.3 uzasadnienia)”.

jak również do uzyskania odszkodowania w razie poniesienia szkody z powodu bezprawnego orzeczenia o zabezpieczeniu. Jeżeli wyniki wykładni językowej wskazują, iż norma tak zrekonstruowana sprzeczna jest z podstawowymi zasadami systemu prawa, to podmiot stosujący prawo jest obowiązany odstąpić od literalnego brzmienia przepisu, poszukując właściwej normy za pomocą wykładni systemowej i celowościowej. W przeciwnym wypadku dochodzi, jak w powyższym przypadku, do naruszenia regulacji o charakterze nadrzędnym – art. 32 ust. 1 Konstytucji – poprzez jej zupełne pominięcie.

Stanowisko przyjmujące, że podatnicy, na których majątku zabezpieczenia dokonano przed wydaniem decyzji wymiarowej, wraz z jej doręczeniem tracą prawo do żądania kontroli legalności i zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu, stoi w sprzeczności z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP w związku z art. 8 ust. 2. Nakaz równego traktowania podatników, u których jest dokonywane zabezpieczenie, wynika wprost z Konstytucji i znajduje swe bezpośrednie zastosowanie na mocy jej art. 8 ust. 2.

## 7. Naruszenie prawa do sądu

Należy ponadto wskazać, iż przyjęta w uchwale wykładnia prowadzi do ograniczenia konstytucyjnego prawa do sądu. W tym zakresie w pełni należy podzielić pogląd wyrażony w uzasadnieniu postanowienia NSA z dnia 17 grudnia 2007 r.<sup>13</sup>

Niezbędne jest zapewnienie podatnikowi prawa do sądu w zakresie decyzji o zabezpieczeniu, niezależnie od wszelkich późniejszych okoliczności. Decyzja ta zostaje

---

<sup>13</sup> I FSK 1648/07, „Vademecum Doradcy Podatkowego”. Sąd ten zauważył w szczególności: „Zatem Naczelny Sąd Administracyjny – wbrew stanowisku Sądu I instancji – uznaje, że wygaśnięcie decyzji zabezpieczającej nie powoduje, iż strona nie ma możliwości poddania przedmiotowej decyzji kontroli sądownoadministracyjnej. Istotnym tutaj będzie przede wszystkim wskazanie na fundamentalną zasadę, jaką jest prawo do sądu czy wyroku sądowego w przedmiocie merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy. Nie może bowiem być tak, że rozstrzygnięcia, a następnie działania organów podatkowych podejmowane w stosunku do podatnika mogą być pozbawione ewentualnej kontroli sądownoadministracyjnej, a tak w przedmiotowej sprawie wskutek umorzenia postępowania sądownoadministracyjnego mogłoby mieć miejsce. W tym miejscu należy także nadmienić, że znane są tutaj. Sądowi poglądy prezentowane w zaskarżonym postanowieniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, a zwłaszcza przytaczane w nim uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 grudnia 2005 r., SK 68/03. Niemniej jednak, z uwagi na niezwiązanie w badanej sprawie poglądami wyrażonymi w tym uzasadnieniu, Naczelny Sąd Administracyjny prezentuje stanowisko odmienne. Należy również zauważyć, że podobny pogląd (do tutaj. Sądu) prezentowany był już w orzecznictwie sądownoadministracyjnym. Można tutaj wskazać na orzeczenie przytaczane przez autora skargi kasacyjnej, tj. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2002 r., III SA 820/2001 czy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 6 kwietnia 2004 r., SA/Bd 2756/03, POP 2005, nr 3, poz. 62. W tym drugim orzeczeniu Sąd podkreślił, że wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu z powodu doręczenia decyzji określającej zobowiązanie podatkowe nie czyni postępowania sądowego bezprzedmiotowym. Sąd kontroluje zaskarżony akt i postępowanie pod kątem ich legalności; utrata mocy obowiązującej decyzji w postępowaniu administracyjnym nie wyklucza możliwości poddania jej kontroli sądowej”.

wydana i wykonana, a kontrola legalności tych zdarzeń ma charakter następczy i nie wymaga, aby decyzja znajdowała się w obrocie prawnym lub nadal wywierała w nim skutki. Każda inna wykładnia prowadzi do naruszenia konstytucyjnego prawa do sądu i uzyskania wyroku sądowego, merytorycznie rozstrzygającego o prawidłowości działań administracji, skierowanych w stosunku do podatnika i jego majątku. Jak już wskazano, ocena dokonana przez TK w tym zakresie była oparta na wadliwym założeniu o istnieniu innej drogi prawnej umożliwiającej skuteczną kontrolę legalności decyzji o zabezpieczeniu.

Niezbędne jest ponadto podkreślenie dystynkcji, jaka zachodzi pomiędzy wygaśnięciem decyzji a jej uchyleniem. O ile bowiem niedopuszczalne byłoby rozpatrywanie odwołania od decyzji uchylonej, o tyle nie można w sposób identyczny rozpatrywać okoliczności wygaśnięcia decyzji. Decyzja uchylona nie funkcjonuje już w obrocie prawnym, ale dlatego, że w stosownym postępowaniu została stwierdzona jej wadliwość. Decyzja wygasła, od chwili, gdy to nastąpiło, nie kształtuje już sytuacji podmiotu, do którego była skierowana, jednakże nadal odczuwa on jej skutki. Ten sposób eliminacji aktu administracyjnego z obrotu prawnego nie wpływa na skuteczność podjętych na jego podstawie czynności ani nie przesądza o ich legalności. Stąd też nie sposób w tym przypadku mówić o bezprzedmiotowości postępowania mającego na celu kontrolę zgodności z prawem decyzji o zabezpieczeniu, nawet jeżeli już wygasła i niemożliwe jest jej uchylenie.

Należy jednocześnie podnieść, iż wadliwy jest pojawiający się w orzecznictwie pogląd wskazujący na brak możliwości kontroli decyzji o zabezpieczeniu z uwagi na to, że w obrocie prawnym znajduje się już decyzja wymiarowa, a obie decyzje dotyczą tej samej materii. Przedmiot obu decyzji jest różny. Jedyna zbieżność, jaka występuje, dotyczy określenia w decyzji o zabezpieczeniu przybliżonej wysokości zobowiązania podatkowego wraz z odsetkami. Należy jednakże wskazać, iż zamieszczenie w decyzji o zabezpieczeniu określenia przybliżonej kwoty zobowiązania nie stanowi orzeczenia o jego wysokości. Określenie to ma charakter czysto funkcjonalny i praktyczny, wyznaczając górną granicę zabezpieczenia. Trudno zatem przyjąć, iż z tego powodu decyzja o zabezpieczeniu reguluje tę samą materię co decyzja wymiarowa. Z pewnością nie mamy tu do czynienia z tożsamością przedmiotową rozstrzygnięć. Co więcej, w przypadku uregulowanym w art. 33 § 2 pkt 3 OP, gdy organ jest w toku określania wysokości zwrotu podatku, art. 33 § 4 OP nie przewiduje w decyzji o zabezpieczeniu określenia przybliżonej wysokości zobowiązania (kwoty zwrotu). Decyzja o zabezpieczeniu i decyzja wymiarowa są zatem od siebie zupełnie różne i żaden z elementów stanowiących ich przedmiot nie jest wspólny.

**Przyjęcie, że postępowanie odwoławcze staje się bezprzedmiotowe po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu, a zatem niemożliwa stała się merytoryczna**

**kontrola decyzji o zabezpieczeniu zarówno przez organ odwoławczy, jak i przez sąd administracyjny, stanowi naruszenie art. 45 ust. 1 Konstytucji, niwecząc zagwarantowane tym przepisem prawo do sądu. Wątpliwa jest również jego zgodność z art. 78 Konstytucji, gdyż brak w tym przypadku skutecznego mechanizmu odwoławczego czyni postępowanie w sprawie wydania decyzji o zabezpieczeniu postępowaniem jednoinstancyjnym.**

## 8. Wnioski

Reasumując, należy wskazać na dwie konkluzje. Po pierwsze, przepisy Ordynacji podatkowej wymagają dostosowania do przepisów ustawy zasadniczej, gdyż uniemożliwiają (w swym literalnym brzmieniu) kontrolę legalności wygasłej decyzji o zabezpieczeniu, godzą w konstytucyjne gwarancje praw podatników. W pełni wystarczająca byłaby możliwość stwierdzenia przez organ odwoławczy, że decyzja o zabezpieczeniu narusza prawo, dając tym samym możliwość dalszego dochodzenia – już w procesie cywilnym – odszkodowania z tytułu ewentualnej szkody.

Po drugie, dopóki przepisy Ordynacji podatkowej zachowają obecne swe brzmienie, należy spośród dwóch niesatysfakcjonujących wyników możliwej wykładni przepisów art. 33a w związku z art. 233 OP wybrać tę, która bardziej odpowiada gwarantowanym konstytucyjnie prawom podatnika, a zatem dopuścić kontynuację postępowania odwoławczego (oraz sądowego) pomimo wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu. Wymaga podkreślenia, że sądy administracyjne zajmują się kontrolą działań administracji publicznej pod kątem ich zgodności z prawem. Nie stanowi pełnej kontroli analiza wydanej decyzji jedynie w świetle literalnego brzmienia pojedynczej instytucji prawa procesowego. Kiedy wnioski, w pełni zasadne na gruncie postępowania podatkowego, są nie do pogodzenia z całym systemem prawnym, w tym z ustawą zasadniczą, rolą sądu administracyjnego jest usunięcie tej niezgodności. Niesatysfakcjonujące jest poprzestanie na wykładni dokonanej przy założeniu, że brak jest możliwości stosowania prawa poza jego wyłącznie literalnym brzmieniem.

Możliwym i pożądanym wyjściem z zaistniałej sytuacji byłoby ponowne pochylenie się nad omawianym zagadnieniem przez TK. Wymagałoby to jednak uwzględnienia nych gwarantujących skuteczność prawa do sądu adresata decyzji o zabezpieczeniu w zakresie przesłanek jej wydania. Należy przy tym podkreślić, że możliwość skierowania pytania prawnego do TK nadal ma skład zwyczajny NSA, który wystąpił z wnioskiem o podjęcie omawianej uchwały.