

138/11/A/2005

WYROK

z dnia 20 grudnia 2005 r.

Sygn. akt SK 68/03*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Adam Jamróz – przewodniczący
Teresa Dębowska-Romanowska
Wiesław Johann – sprawozdawca
Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska
Janusz Niemcewicz,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącego oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 20 grudnia 2005 r., skargi konstytucyjnej spółki „KRAW-POL” spółka z o.o. o zbadanie zgodności:

art. 33 § 4 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) w brzmieniu pierwotnym, obowiązującym do dnia 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), z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 oraz z art. 77 ust. 2 w związku z art. 2 Konstytucji,

orzeka:

Art. 33 § 4 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 i Nr 160, poz. 1083, z 1998 r. Nr 106, poz. 668, z 1999 r. Nr 11, poz. 95 i Nr 92, poz. 1062, z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, Nr 116, poz. 1216, Nr 120, poz. 1268 i Nr 122, poz. 1315, z 2001 r. Nr 16, poz. 166, Nr 39, poz. 459, Nr 42, poz. 475, Nr 110, poz. 1189, Nr 125, poz. 1368 i Nr 130, poz. 1452 oraz z 2002 r. Nr 89, poz. 804 i Nr 113, poz. 984) w brzmieniu obowiązującym do dnia 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) jest zgodny z art. 45 i art. 77 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE:

I

1. Pismem z 20 lutego 2003 r. spółka „KRAW-POL” spółka z o. o. zaskarżyła art. 33 § 4 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; dalej: ordynacja), w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r., tj. przed wejściem 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;

* Sentencja została ogłoszona dnia 29 grudnia 2005 r. w Dz. U. Nr 260, poz. 2183.

dalej: nowela wrześniowa). Zwróciła uwagę, że po wejściu w życie noweli wrześniowej, treść analogiczną z przepisem zaskarżonym ma art. 33a § 1 pkt 2 ordynacji.

Zaskarżonemu przepisowi skarżąca zarzuciła niezgodność z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji (nakazując umorzenie postępowania odwoławczego z uwagi na jego bezprzedmiotowość, pozbawia on podatnika prawa dostępu do sądu, prawa do rzetelnego procesu oraz prawa do uzyskania wyroku sądowego) oraz z art. 77 ust. 2 w związku z art. 2 Konstytucji (zamykając drogę odwoławczą, uniemożliwia on merytoryczną kontrolę zasadności wydanej wobec podatnika decyzji).

Skarga powstała na tle następującego stanu faktycznego. Na początku lipca 2000 r. urząd skarbowy zabezpieczył na majątku skarżącej – na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1996-1997 – kwotę 120 tys. zł (dalej: decyzja zabezpieczająca). Od tej decyzji skarżąca wniosła odwołanie do izby skarbowej, która decyzją z początku stycznia 2001 r. (wydaną na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 w związku z art. 33 § 4 pkt 2 ordynacji) umorzyła postępowanie odwoławcze. Podstawą rozstrzygnięcia było wygaśnięcie – w ostatnich dniach grudnia 2000 r. – decyzji zabezpieczającej, wobec doręczenia podatnikowi dwóch decyzji określających wysokość zaległości podatkowych, na łączną kwotę (wraz z odsetkami) ponad 242 tys. zł (dalej: decyzje wymiarowe). Zdaniem izby skarbowej wobec wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej z dniem doręczenia decyzji wymiarowych, postępowanie odwoławcze od niej stało się bezprzedmiotowe.

W skardze do sądu administracyjnego skarżąca wniosła o uchylenie decyzji izby skarbowej, podnosząc zarzut naruszenia art. 233 § 1 pkt 3 w związku z art. 33 § 4 pkt 2 ordynacji, których zastosowanie – jej zdaniem – doprowadziło do naruszenia art. 45 ust. 1 oraz art. 78 Konstytucji. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę, stwierdzając, że jednym ze skutków wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej jest niemożność rozpoznania odwołania od niej oraz że strona ma prawo do zaskarżania decyzji wydanych w pierwszej instancji, ale może być ono zrealizowane tylko w stosunku do decyzji istniejących w obiegu prawnym, nie można więc go realizować wobec decyzji wygasłych (a więc w obiegu prawnym nieistniejących).

Art. 33 § 4 ordynacji narusza – w opinii skarżącej – wskazane wzorce kontroli, ponieważ zamyka drogę sądową, tymczasem z art. 45 Konstytucji wynika wola ustrojodawcy, by prawem do sądu objąć możliwie najszerszy zakres spraw. W połączeniu z zasadą demokratycznego państwa prawnego zakazuje to stosowania zwięzającej interpretacji prawa do sądu. Polemizując z poglądami Naczelnego Sądu Administracyjnego, skarżąca stwierdziła, że odwołanie do izby skarbowej wniosła od decyzji funkcjonującej w obrocie prawnym, której wyeliminowanie nastąpiło na skutek władczego rozstrzygnięcia organu. Oczywiście jest, że gdyby rozstrzygnięcie takie było uprzednie względem wniesionego środka zaskarżenia – odwołanie zostałoby pozbawione racji bytu. W przeciwnym jednak razie los środka zaskarżenia staje się niezależny od losu decyzji, której dotyczy. Akcesoryjny charakter środka odwoławczego winien być badany na dzień jego składania, a nie rozciągać się na okresy późniejsze.

W opinii skarżącej fakt wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej z chwilą doręczenia decyzji wymiarowych nie może pozbawiać przysługującego każdemu obywatelowi prawa do zaskarżenia władczego rozstrzygnięcia organu administracji ani do merytorycznej oceny zasadności zastosowania względem podatnika określonych środków prawnych. Nie można bowiem w drodze ustawowej pozbawić obywatela jego praw i wolności nie tylko w odniesieniu do jego statusu materialnoprawnego, ale też w odniesieniu do stosowanych względem niego procedur zapewniających formalną ochronę.

2. Pismem z 12 lipca 2004 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny, stwierdzając, że zaskarżony przepis jest zgodny ze wskazanymi wzorcami kontroli. Uzasadniając powyższe, stwierdził, że co do zasady wydana przez urząd skarbowy decyzja zabezpieczająca podlega zaskarżeniu, a od ostatecznej w administracyjnym toku instancji decyzji izby skarbowej służy skarga do sądu administracyjnego. Tym samym bezzasadny jest pogląd skarżącej, że sprawa, której przedmiotem jest zabezpieczenie podatkowe, wyłączona jest z możliwości rozpatrzenia przez sąd, na warunkach przewidzianych w art. 45 ust. 1, z uwzględnieniem zakazu wynikającego z art. 77 ust. 2 Konstytucji.

Prokurator Generalny podkreślił tymczasowy i pomocniczy – w stosunku do postępowania podatkowego – charakter instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Zabezpieczenie stanowi środek ochrony przyszłych interesów wierzyciela (Skarbu Państwa) i ma zapewnić wykonanie przez zobowiązanego ciężącego na nim obowiązku, nie jest jednak tożsame z postępowaniem egzekucyjnym (bowiem nie może zmierzać do wykonania w jego ramach zobowiązania podatkowego). Decyzja zabezpieczająca stanowi antycypację zobowiązań, jednak nie ustanawia ich co do faktu ani też nie ustala ich wysokości. Ustawodawca założył, że zabezpieczenie musi być związane z istnieniem zobowiązania podatkowego (w formie podatku o oznaczonym terminie płatności), co oznacza, że nie można go dokonać, jeżeli zobowiązanie podatkowe nie istnieje, albo nie powstała jeszcze zaległość podatkowa. Jeśli jednak samo zobowiązanie (zaległość) istnieje, to zabezpieczenie jest dopuszczalne, chociażby wysokość zobowiązania czy zaległości nie została jeszcze odpowiednio ustalona lub określona.

Opierając się na koncepcji racjonalności ustawodawcy, Prokurator Generalny stwierdził, że nie może zaistnieć sytuacja, w której decyzja zabezpieczająca uzyskaby samoistny byt prawny, w tym znaczeniu, że nie wygasłaby wskutek braku przyszłej (w stosunku do niej) decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego albo określającej wysokość zaległości podatkowej.

W opinii Prokuratora Generalnego zobowiązanie podatkowe, zabezpieczone na majątku podatnika, musi być realne, skoro przesłanką jego zastosowania jest uzasadniona obawa jego niewykonania. Gwarancja mająca chronić podatnika przed wydaniem decyzji zabezpieczającej, gdy wątpliwe jest istnienie samego zobowiązania podatkowego, zawarta jest w art. 33 § 3 ordynacji, nakładającym na organ podatkowy obowiązek skonkretyzowania choćby przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego. Tym samym całością ustawowej regulacji daje podatnikowi gwarancję, że organ podatkowy nie dokona na jego majątku bezpodstawnego zabezpieczenia. Skoro zaś zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych następuje w trybie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 ze zm.; dalej: ustawa egzekucyjna), to podatnika chroni m.in. jej art. 154 § 4, nakazujący dodatkowe działania organu podatkowego dla przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne.

Prokurator Generalny podkreślił, że jakkolwiek dokonanie zabezpieczenia na majątku podatnika uszczupla jego prawa majątkowe, to jednak ma charakter jedynie tymczasowy i – samo w sobie – nie narusza ostatecznie jego praw. Trwale skutki ma bowiem dopiero decyzja wymiarowa, która – powodując *ex lege* wygaśnięcie decyzji zabezpieczającej – rozstrzyga kwestie faktyczne i prawne, rozpatrywane przy wydaniu wygasłej decyzji zabezpieczającej. W szczególności organ podatkowy musi w niej wskazać rodzaj podatku, zdarzenia powodujące konieczność jego uiszczenia, wysokość podstawy opodatkowania oraz wysokość zobowiązania podatkowego, względnie – zaległości podatkowej. Od takiej decyzji wymiarowej, wydanej w pierwszej instancji przez organ podatkowy, przysługuje podatnikowi odwołanie do organu wyższego stopnia, a od jego decyzji – skarga do sądu.

Prokurator Generalny zwrócił uwagę na zależność pomiędzy zakresem rozpoznania odwołania i skargi podatnika na decyzję zabezpieczającą a upływem czasu między jej doręczeniem podatnikowi a doręczeniem mu decyzji wymiarowej. Zależność, polegającą na tym, że im szybciej nastąpi wydanie i doręczenie decyzji wymiarowej, tym większe jest prawdopodobieństwo umorzenia postępowania odwoławczego od decyzji zabezpieczającej, w następstwie jej wygaśnięcia. Nie wykluczył sytuacji, w której przed wygaśnięciem decyzji zabezpieczającej (doręczeniem decyzji wymiarowej), zostanie rozpoznane nie tylko odwołanie od niej, ale również skarga na ostateczną decyzję organu wyższej instancji. Taka sytuacja może jednak nastąpić jedynie wtedy, gdy wydanie decyzji zabezpieczającej i decyzji wymiarowej będzie dzielić stosunkowo długi okres. Wówczas przedmiotem administracyjnej kontroli instancyjnej i – ewentualnie – sądowej będzie decyzja zabezpieczająca, pozostająca w obiegu prawnym w chwili orzekania przez organ odwoławczy (sąd).

Wobec powyższego bezzasadne jest twierdzenie, że wygaśnięcie decyzji zabezpieczającej pozbawia podatnika prawa do sądu. Można byłoby wprawdzie rozważyć fakt pozostawienia poza zakresem sądowej kontroli trafności oceny organu podatkowego w zakresie istnienia obawy co do niewykonania przez podatnika zobowiązania podatkowego, skoro jednak decyzja wymiarowa wyraża obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego w określonej wysokości, to 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, a skutkiem wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej jest niemożność rozpoznania odwołania od niej. Nie mogą bowiem równoległe istnieć w obrocie prawnym dwie decyzje dotyczące tej samej materii (decyzja zabezpieczająca i decyzja wymiarowa).

3. Pismem z 12 lipca 2004 r. stanowisko w sprawie zajął Marszałek Sejmu, stwierdzając, że zaskarżony przepis jest zgodny ze wskazanymi wzorcami kontroli. Uzasadniając powyższe, wskazał, że zabezpieczenie zobowiązań podatkowych przed terminem ich płatności (lub przed terminem wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego) stosowane jest, gdy w ocenie organu podatkowego zachodzi uzasadniona obawa, że podatnik nie wykona ciężących na nim zobowiązań. Nowela wrześnieowa doprecyzowała przesłanki ustanowienia zabezpieczenia (nieuiszczanie przez podatnika wymagalnych zobowiązań publicznoprawnych oraz dokonywanie czynności skutkujących utratą prawa własności majątku). Zabezpieczenie ma nie tylko gwarantować wykonanie przyszłych zobowiązań podatkowych, lecz także skuteczność przyszłej egzekucji niezrealizowanego zobowiązania, tym samym chroni interesy Skarbu Państwa jako wierzyciela.

Zdaniem Marszałka Sejmu wygaśnięcie decyzji zabezpieczającej nie powoduje jej bezprzedmiotowości ani też jego skutkiem nie jest pozbawienie podatnika możliwości merytorycznego rozstrzygnięcia zasadności podejmowanych przez organy skarbowe decyzji, bo postępowanie w sprawie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego ma charakter odrębny w stosunku do postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego. Zabezpieczenie zobowiązania – w momencie wygaśnięcia decyzji o jego ustanowieniu – *ex lege* przechodzi jednak pod reżim prawny ustawy egzekucyjnej i przewidzianych w niej środków odwoławczych, stąd bezzasadne jest twierdzenie o pozbawieniu prawa do sądu. Utrzymywanie w mocy decyzji zabezpieczającej po wydaniu decyzji wymiarowej przeczyłoby logice systemu prawnego.

Marszałek Sejmu podkreślił, że wygaśnięcie decyzji zabezpieczającej nie pozbawia podatnika ani administracyjnych, ani sądowych środków kontroli decyzji, jako że

niezależnie od możliwości kwestionowania tej decyzji, podatnik ma również prawo kwestionować zastosowane wobec niego środki zabezpieczające. Na zarządzenie zabezpieczenia zobowiązanemu przysługuje prawo zgłoszenia zarzutów, a na postanowienie w sprawie zgłoszonych zarzutów służy zażalenie do organu odwoławczego. Po wyczerpaniu tej drogi przysługuje podatnikowi skarga do sądu administracyjnego.

II

Na rozprawie 20 grudnia 2005 r. uczestnicy postępowania podtrzymali zajęte w pismach stanowiska.

Przedstawiciel skarżącej podkreślił, że instytucja zabezpieczenia zobowiązań podatkowych jest potrzebna, w sprawie chodzi jednak o specyficzny tryb jej stosowania – w szczególności o środki zaskarżenia przysługujące podatnikowi. Zwrócił uwagę, że na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie można zbadać merytorycznej zasadności wydania decyzji zabezpieczającej. Jego zdaniem problem sprowadza się do posłużenia się przez ustawodawcę formułą wygaśnięcia decyzji bez uregulowania wszystkich związanych z tym skutków prawnych. Fakt, że decyzja zabezpieczająca wygasa, nie powinien zwalniać organu odwoławczego od obowiązku oceny, czy spełnione były przesłanki zabezpieczenia. W opinii przedstawiciela skarżącej materia postępowania zabezpieczającego i materia postępowania wymiarowego nie jest tożsama, a fakt, że podatnik może później skarżyć decyzję wymiarową, w żaden sposób nie wpływa na losy zabezpieczania (w przypadku decyzji wymiarowej kwestionowana jest prawidłowość zastosowania prawa podatkowego materialnego i procesowego, w przypadku decyzji zabezpieczającej – istnienie obawy, że zobowiązanie podatkowe nie będzie wykonane). Stwierdził on, że decyzja zabezpieczająca nie ma charakteru uznaniowego (jest decyzją związaną), i podkreślił, że nie wystarczy formalne wyczerpanie środków odwoławczych w postaci możliwości złożenia odwołania (a następnie skargi do sądu administracyjnego), chodzi bowiem o kontrolę merytoryczną. Jego zdaniem w prawa podmiotowe obywateli godzi pozbawienie organu podatkowego kompetencji do merytorycznego rozpoznania odwołania od wygasłej decyzji zabezpieczającej.

Przedstawiciel Sejmu stwierdził, że postępowanie w sprawie zabezpieczenia zobowiązania ma charakter odrębny w stosunku do postępowania w sprawie jego określenia a samo zabezpieczenie zobowiązania w momencie wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej przechodzi pod reżim prawny ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji więc zastosowanie mają przewidziane w niej środki odwoławcze. Uznał, że decyzja zabezpieczająca musi mieć charakter uznaniowy, skoro ustawodawca użył zwrotów „zobowiązanie może być zabezpieczone” oraz „uzasadniona obawa”. Zauważył, że gdyby w wyniku decyzji zabezpieczającej powstały szkody, możliwe byłoby wystąpienie o odszkodowanie od organu, który dokonał zabezpieczenia. Jego zdaniem o legalności decyzji zabezpieczającej decyduje późniejsze postępowanie, w trakcie którego decyzja ta badana jest również merytorycznie.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego wskazał, że decyzja zabezpieczająca nie może funkcjonować w oderwaniu od systemu ustalania wysokości zobowiązań podatkowych. Z jednej strony, wydając decyzję zabezpieczającą, organ musi choćby w sposób przybliżony określić zobowiązanie podatkowe, z drugiej – gdy zobowiązanie podatkowe zostanie już określone (będzie znana jego kwota, kwota zaległości podatkowej), nie można dopuścić, by w obrocie prawnym pozostawały dwie, niekiedy różne decyzje (bo przybliżona kwota zobowiązania podatkowego w toku dalszych ustaleń organu może zostać doprecyzowana w sposób inny niż w decyzji zabezpieczającej).

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Mimo zmian stanu prawnego sprawa niniejsza kwalifikuje się do rozpatrzenia z dwóch powodów. Po pierwsze wydanie orzeczenia jest niewątpliwie konieczne dla ochrony praw skarżącej spółki, po wtóre zaś norma analogiczna do zawartej w zaskarżonym przepisie nadal figuruje w ordynacji (w art. 33a § 1 pkt 2). Dlatego też uzasadnione jest zastosowanie art. 39 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.).

2. Przepis będący przedmiotem zaskarżenia związany jest z przewidzianą w ordynacji instytucją zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Oczywistą intencją ustawodawcy jest ochrona interesu Skarbu Państwa poprzez uniemożliwienie podatnikowi uszczuplania jego majątku, z którego zobowiązanie podatkowe (wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz m.in. Skarbu Państwa podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa), względnie zaległość podatkowa (podatek niezapłacony w terminie płatności), mogłyby zostać wyegzekwowane.

W razie stwierdzenia nieprawidłowości w rozliczaniu się przez podatnika ze zobowiązań, na jego majątku można – przed terminem płatności podatku – ustanowić zabezpieczenie. W pewnych przypadkach dopuszczalne jest to również przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub określającej wysokość zaległości podatkowej.

Warunkiem zabezpieczenia – w czasie gdy dokonywano go na majątku skarżącej – było, by z dowodów zgromadzonych w postępowaniu wynikało, że zobowiązanie podatkowe może nie zostać wykonane. Organ podatkowy musiał w decyzji zabezpieczającej określić przybliżoną kwotę zobowiązania, na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania (art. 33 § 2 i 3 ordynacji w brzmieniu sprzed wejścia w życie noweli wrześniowej).

Po wejściu w życie noweli wrześniowej ordynacja dopuściła dokonanie zabezpieczenia również na majątku wspólnym małżonków, uściślając, że „uzasadniona obawa”, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, zachodzi w szczególności gdy podatnik nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym i dokonuje czynności, których skutkiem jest utrata prawa własności do majątku.

Obecnie – po wejściu 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) – zabezpieczenia można dokonać, jeżeli podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.

Niezależnie od ustawowego uściślenia przesłanek dokonania zabezpieczenia i pewnych zmian w brzmieniu (i numeracji) przepisów ordynacji, ustawodawca postanowił, że decyzja zabezpieczająca wygasa z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej (pierwotnie art. 33 § 4 pkt 2, obecnie art. 33a § 1 pkt 2 ordynacji – stanowiący o doręczeniu „decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego”).

3. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że zagadnienie prawa do sądu wielokrotnie było przedmiotem jego zainteresowania, a jego poglądy w tym względzie wyrażone zostały w bogatym orzecznictwie, którego pełne i szczegółowe przytaczanie uznać należy za zbędne.

Zarzuty skargi sprowadzają się do pozbawienia podatnika praw do: sądu, rzetelnego procesu oraz wyroku sądowego w przedmiocie merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy, gdyż zaskarżony przepis skutkuje umorzeniem postępowania odwoławczego (ze względu na jego bezprzedmiotowość), ponadto zaś prowadzi do zamknięcia drogi odwoławczej, uniemożliwiając merytoryczną kontrolę zasadności wydanej decyzji zabezpieczającej.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że zarzuty skarżącej są nieuzasadnione, co wynika z samego charakteru decyzji zabezpieczającej. Ustawowa konstrukcja, funkcjonująca w czasie wydawania decyzji dotyczących skarżącej, przewidywała, że w razie zgromadzenia w toku postępowania dowodów świadczących o potencjalnym niewykonaniu przez podatnika jego zobowiązań podatkowych, możliwe jest wydanie decyzji zabezpieczającej, również przed wydaniem decyzji wymiarowej. Decyzja taka była podstawą określenia sposobu zabezpieczenia w trybie ustawy egzekucyjnej (tak: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 marca 1999 r., sygn. akt I SA/Gd 1083/97), w szczególności jej art. 154 i art. 155. Podkreślenia wymaga, że decyzja zabezpieczająca nie zastępuje decyzji wymiarowej i uprawdopodobnia jedynie wysokość zaległości. Nie rozstrzyga sprawy co do istoty, ponieważ nie przesądza treści przyszłej decyzji wymiarowej. Samo wydanie decyzji zabezpieczającej ma charakter uznaniowy – organ podatkowy albo organ kontroli skarbowej ocenia istnienie ustawowych przesłanek oraz odnosi kwotę zaległości do sytuacji finansowej podatnika (jego aktualnych dochodów i stanu majątkowego); te działania organu mogą (ale nie muszą) uprawdopodobnić nieściągalność zobowiązania (zaległości). Nie wdając się w szczegóły i przedstawianie bardzo bogatego orzecznictwa poświęconego tej kwestii, stwierdzić trzeba, że „uznanie administracyjne” nie oznacza dowolności, a decyzje na nim oparte podlegają kontroli instancyjnej i sądowej. Zgodnie z ustawą egzekucyjną zajęcie zabezpieczające przekształca się w zajęcie egzekucyjne z dniem wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej, pod warunkiem wystawienia przez organ podatkowy tytułu wykonawczego w określonym terminie.

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] 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.

W tym miejscu (abstrahując od zmiany stanu prawnego i wynikającej stąd konieczności nowelizacji ordynacji) rozważyć trzeba skutek ewentualnego orzeczenia

Trybunału Konstytucyjnego w sposób zgodny z oczekiwaniami skarżącej. Orzeczenie o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu oznaczałoby (pod warunkiem wznowienia przez skarżącą postępowania), że decyzja zabezpieczająca „odżyła” w obiegu prawnym, w którym jednocześnie funkcjonują decyzje wymiarowe. Wprawdzie kontroli instancyjnej i sądowej podlegałyby przesłanki podjęcia przez organy decyzji zabezpieczającej, jednak obowiązywałyby też (i podlegały kontroli) decyzje wymiarowe, potwierdzające wszak istnienie i wysokość zaległości podatkowej. Tym samym równocześnie w obiegu prawnym obowiązywałyby różne decyzje dotyczące w istocie tego samego stanu faktycznego.

W opinii Trybunału Konstytucyjnego prawa skarżącej nie zostały naruszone, bo nie została ona pozbawiona sądowej kontroli odnoszących się do niej rozstrzygnięć organów skarbowych.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.