

„AUTOMATYZM” DZIAŁANIA ORGANÓW PODATKOWYCH PRZY WYDAWANIU DECYZJI ZABEZPIECZAJĄCYCH W ZWIĄZKU Z ZAKWESTIONOWANIEM PRAWA DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO NA PODSTAWIE TZW. PUSTYCH FAKTUR

Streszczenie. Artykuł dotyczy wydawania przez organy podatkowe decyzji zabezpieczających wykonanie zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania w podatku od towarów i usług w związku z postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, lub celno-skarbową, które są prowadzone w związku z zakwestionowaniem odliczenia przez podatnika podatku naliczonego na podstawie tzw. pustych faktur. Przedstawiono w nim sposób interpretacji i stosowania tych przepisów przez organy podatkowe i sądy administracyjne w konkretnych sprawach. Dokonano także analizy błędów popełnianych w tego typu postępowaniach

* Doktor nauk prawnych, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, radca prawny, doradca podatkowy, e-mail: dariusz.gibasiewicz@uwm.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0001-7715-6917>

oraz naruszeń praw podatnika. Jednocześnie opisano prawidłowy model orzekania w tego typu sprawach – z poszanowaniem praw podatników.

Słowa kluczowe: decyzja zabezpieczająca, uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, odliczenie podatku naliczonego, puste faktury, zasada zaufania do organów podatkowych

1. UWAGI WSTĘPNE

Przedmiotem niniejszego artykułu jest ocena decyzji wydawanych przez organy podatkowe oraz orzeczeń sądów administracyjnych dotyczących zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Przyczynkiem do jego napisania była obserwacja „automatyzmu” działania organów podatkowych przy wydawaniu decyzji zabezpieczających w związku z zakwestionowaniem prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie tzw. pustych faktur.

Poniższa analiza będzie prowadzona w odniesieniu do przypadków, w których organy podatkowe zakwestionowały podatnikom prawo do odliczenia podatku naliczonego w podatku od towarów i usług na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług¹, uznając jednocześnie, że już sam fakt prawdopodobieństwa wystąpienia tej przesłanki rodzi przypuszczenie uczestnictwa podatnika w mechanizmie oszustwa podatkowego, a więc jest samoistną przesłanką dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Takie sytuacje budzą największą wątpliwość prawnych w kontekście prawidłowości ustalenia istnienia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania przez podatnika, wywodzonej z prawdopodobieństwa przyjmowania przez niego do rozliczenia faktur niedokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych². Jasne

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 913 ze zm.), dalej: u.p.t.u.

² Zgodnie z treścią art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm., dalej: o.p.) 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 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 o.p. stosuje się odpowiednio. Z kolei art. 33 § 2 o.p. stanowi, że zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przed wydaniem decyzji: 1) ustalającej

jest przy tym, że w postępowaniach w sprawie zabezpieczenia organ nie ma obowiązku szczegółowego rozważania kwestii materialnoprawnych, w tym kwestii świadomości podatnika ewentualnego oszustwa podatkowego albo działania w tzw. dobrej wierze na gruncie podatku od wartości dodanej, jednak organ w treści swojej decyzji zabezpieczającej musi przekonująco wykazać przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu, a także – co najistotniejsze – istnienie uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego. Ta druga kwestia jest bardzo często przedmiotem sporów między podatnikami a organami podatkowymi, które sprowadzają się do wykładni i zastosowania w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania”.

Zagadnienia związane z zabezpieczeniem wykonania zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe budzą wiele wątpliwości także ze względu na stosunkowo wysoki poziom ingerencyjności takiej decyzji w sferę majątkową podatnika. Kwestia ta stała się tak istotna, że wypowiadał się na ten temat także Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK), który w jednym ze swoich rozstrzygnięć³ wskazał na orzeczenia sądów administracyjnych, w których stwierdzono, że punktem odniesienia oceny decyzji o zabezpieczeniu jest jej uzasadnienie, które musi zawierać co najmniej podstawowe dane o aktualnej sytuacji majątkowej (w ramach której wskazać należy przynajmniej źródła i wysokość średnich miesięcznych dochodów i obciążeń podatnika) i życiowej podatnika (przede wszystkim w kontekście środków koniecznych do zapewnienia bytu osobom pozostającym na utrzymaniu strony). Sądy za zasadne uznają również zobrazowanie sytuacji majątkowej podatnika i jego rzetelności w wywiązywaniu się z obowiązków fiskalnych na podstawie deklaracji i zeznań podatkowych posiadanych przez organ podatkowy. Dopiero zestawienie wspomnianych danych przybliżających kondycję ekonomiczną podatnika, jego zasoby oraz możliwości płatnicze z kwotą przewidywanego zobowiązania podatkowego – w ocenie sądów administracyjnych – może zostać uznane za wykazanie uzasadnionej obawy niewykonania (dobrowolnego lub przymusowego) tego zobowiązania.

wysokość zobowiązania podatkowego; 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego; 3) określającej wysokość zwrotu podatku.

³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, LEX/el.

Niestety, jednak nie we wszystkich sprawach taka wszechstronna analiza jest przeprowadzana, co stanowi poważne uchybienie i prowadzi do nieprawidłowości wydawanych decyzji orzekających o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego.

2. PRZESŁANKI WYDANIA DECYZJI ZABEZPIECZAJĄCEJ W ŚWIETLE PRZEPISÓW PRAWA I ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Kwestia zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego została uregulowana w art. 33 §§ 1 i 2 o.p.⁴ Zgodnie z tymi przepisami takie zobowiązanie⁵ 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 trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Cel tej regulacji wydaje się oczywisty, podobnie jak cel większości postępowań zabezpieczających – nie tylko na gruncie prawa podatkowego. Celem tego zabezpieczenia jest nie tyle pobór podatku, ile zagwarantowanie środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych. Zabezpieczenie to nie jest więc formą wykonania zobowiązania podatkowego, zwiększa jedynie gwarancję, że zobowiązanie podatkowe

⁴ Postępowanie w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego może toczyć się równoległe z postępowaniem kontrolnym lub podatkowym i służy zapewnieniu wykonania przez zobowiązanego ciężącego na nim obowiązku, przez zabezpieczenie skuteczności przyszłej egzekucji. Jest to postępowanie pomocnicze w stosunku do postępowania egzekucyjnego z uwagi na art. 155 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 479 ze zm.), który zezwala na dokonanie zabezpieczenia przed ustaleniem lub określeniem kwoty należności pieniężnej, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne prowadzenie egzekucji, a przepisy szczególne zezwalają na takie zabezpieczenie. Takim przepisem szczególnym jest art. 33 o.p.

⁵ Warto zauważyć, że przedmiotem decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 o.p. nie może być dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 112 b i c u.p.t.u. – zob. uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 29 maja 2023 r., sygn. I FPS 1/23, LEX/el.

zostanie w przyszłości wykonane – właśnie poprzez zabezpieczenie w tym celu stosownych środków, którymi podatnik nie będzie mógł swobodnie rozporządzać⁶.

W konsekwencji zastosowanie instytucji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33 o.p. umożliwia organom dokonanie ingerencji w prawo własności podatnika, polegającej m.in. na czasowym ograniczeniu możliwości dysponowania przez podatnika zajęтым składnikiem majątkowym oraz zmniejszeniu jego zdolności operacyjnej i kredytowej. Takie działanie – pomimo jego skrajnej ingerencyjności i braku pewności na etapie zabezpieczenia, czy w wyniku prowadzonego postępowania merytorycznego zostanie wydana decyzja określająca zobowiązanie podatkowe – zostało uznane za zgodne z normami konstytucyjnymi, w tym regulującymi ochronę prawa własności. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego ochrona praw majątkowych nie oznacza zupełnej niemożliwości ingerencji państwa w ich treść, ich absolutnej nienaruszalności⁷. Konieczne jest jednakże zachowanie ram konstytucyjnych, wyznaczających granice dopuszczalnych ograniczeń ochrony prawa majątkowego⁸. Z kolei w wyroku o fundamentalnym znaczeniu dla analizowanej kwestii⁹ Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „ocena zgodności przesłanki uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego ze wskazanymi wzorcami kontroli sprowadza 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)”. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, oceniając art. 33 § 2 pkt 2 o.p. w związku z art. 33 § 1 o.p., w tej perspektywie należy mieć na względzie specyfikę analizowanej instytucji. Zabezpieczenia wydawane w toku kontroli – w przeciwieństwie do zabezpieczeń wydawanych np. w postępowaniu egzekucyjnym – służą zagwarantowaniu wykonania

⁶ *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, red. L. Etel, LEX/el. Zob. także na ten temat: K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 538.

⁷ Wyrok TK z dnia 22 czerwca 1999 r., sygn. K 5/99, LEX/el.

⁸ Wyrok TK z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, LEX/el.

⁹ Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, LEX/el.

potencjalnego zobowiązania podatkowego, którego istnienie i wysokość są przedmiotem sporu między organami skarbowymi i podatnikiem. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego choć docelowo mają one zapewnić spełnienie przez podatnika obowiązku płynącego z art. 84 Konstytucji RP, to jednak są stosowane na etapie, kiedy byt i zakres tego obowiązku są jedynie prawdopodobne, a nie pewne i ostateczne. Z tego powodu – w jego ocenie – 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 jeśli nie prowadzi do konfiskaty mienia, nie może być traktowane jako nieproporcjonalne naruszenie praw podatnika), a czym innym ustanowienie zabezpieczenia należności podatkowej, co do której toczy się dopiero kontrola podatkowa.

Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego przesłanka zastosowania zabezpieczenia, tj. uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, pozwala organom podatkowym (pod kontrolą sądów administracyjnych) na odpowiednie ustalanie relacji między konkurującymi wartościami – prawem własności podatnika i obowiązkiem płacenia przez niego podatków. Zgodnie z tymi wytycznymi organy skarbowe mają obowiązek nie tylko wykazać (z powołaniem na konkretne elementy sytuacji podatnika, zwłaszcza jego kondycję majątkową), że istnieje prawdopodobieństwo jego niewypłacalności, lecz także powinny ujawnić w uzasadnieniu decyzji zabezpieczającej powody zastosowania zabezpieczenia. Ten przepis gwarantuje więc, że instytucja ta będzie stosowana w sposób rozważny i racjonalny.

Powyższe wytyczne Trybunału Konstytucyjnego są niezwykle istotne w kontekście stosowania prawa w konkretnych okolicznościach faktycznych, zarówno w odniesieniu do dokonywania ustaleń walidacyjnych, jak i interpretacyjnych. W każdym bowiem przypadku zastosowania art. 33 §§ 1 i 2 o.p. organ podatkowy powinien posiłkować się tymi wytycznymi i dokonywać swoistego „wyważenia” powyższych konkurujących ze sobą wartości, a w wyniku dokonania tej wnikliwej oceny powinien móc w sposób niebudzący wątpliwości ocenić, której z nich dać priorytet. Dodatkowo dokonana przez organ podatkowy analiza musi zostać w sposób przekonujący uargumentowana i przedstawiona podatnikowi, aby przekonać go do tego, że zachodzi prawdopodobieństwo jego niewypłacalności, oraz przedstawić mu powody zastosowania zabezpieczenia. W takim postępowaniu

zabezpieczającym nie ma możliwości uznania, że domniemane przez organ podatkowy prawdopodobieństwo posługiwania się przed podatnika tzw. pustymi fakturami oznacza w każdym przypadku obawę niewykonania przez tego podatnika zobowiązania podatkowego.

Wywody dotyczące stosowania instytucji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na mocy art. 33 o.p. mogą posłużyć do wypracowania standardów oceny prawidłowości zastosowania powyższej instytucji także w innych sprawach i stworzenia pewnego rodzaju standardu w tym zakresie. Jego zbudowanie i zdefiniowanie powinno być również połączone z odczytaniem w tym kontekście zasady proporcjonalności oraz odpowiednich regulacji unijnych w związku z faktem, że analizowane zagadnienie (wykonywanie zobowiązań podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług) dotyczy podatku od wartości dodanej, a więc materii prawnej regulowanej przez prawodawstwo Unii Europejskiej¹⁰.

Przesłanki możliwości wydania decyzji zabezpieczającej wykonanie zobowiązania podatkowego były również szeroko analizowane w orzecznictwie sądów administracyjnych. Wskazuje się w nim na zróżnicowany charakter przesłanek warunkujących możliwość sięgnięcia do instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Naczelny Sąd Administracyjny w swoim wyroku¹¹ skonstatował, że z jednej strony te przesłanki nawiązują do sytuacji już istniejącej (stan obawy), z drugiej natomiast do przyszłości (groźba niewykonania zobowiązania podatkowego). Ujmując rzecz innymi słowy, sąd ten zauważył, że nie ulega wątpliwości, iż uzasadniona obawa musi istnieć już w chwili rozstrzygnięcia w przedmiocie zabezpieczenia, jednak odnoszona jest ona zarazem do zdarzenia, które jeszcze na wystąpiło (a nawet nie wiadomo, czy w ogóle wystąpi). Ten stan rzeczy sprawia – zdaniem sądu – że rozważanej kwestii nie należy rozpatrywać w kontekście tradycyjnie pojmowanych dowodów – trudno bowiem

¹⁰ Istotny w tym zakresie będzie art. 47 Karty Praw Podstawowych, regulujący „prawo do sądu” oraz „prawo do rzetelnego procesu”. Tym samym stosowanie środków tymczasowych powinno odbywać się zgodnie ze standardami wynikającymi z tego przepisu. Zob. na ten temat także: N. Półtorak, *Zakres związania państw członkowskich Kartą Praw Podstawowych Unii Europejskiej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2014, nr 10, s. 17 i nast.; M. Szpunar, *Kilka uwag systematyzujących na temat zakresu zastosowania Karty Praw Podstawowych UE*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2015, nr 10, s. 4 i nast.; *Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz*, red. A. Wróbel, Warszawa 2020, s. 1108 i nast.; J. Chlebny, *Sądownictwo administracyjne w Polsce z perspektywy art. 47 KPP*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2022, nr 10, s. 29 i nast.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2009 r., sygn. I FSK 1383/08, LEX/el.

wskazać, jakie okoliczności uzasadniałyby w sposób pewny (to zaś jest istotą dowodu) istnienie takiej obawy. W ocenie sądu, jeśli z kolei zważyć, że problem „wykonania” bądź „niewykonania” zobowiązania podatkowego jest materią dotyczącą rzeczywistości mającej się dopiero ziścić w przyszłości, to nie należy oczekiwać dowodu na to, że nie zostanie ono wykonane. W odniesieniu do przyszłości zawsze bowiem przedmiotem rozważań jest pewien stan hipotetyczny, co sprawia, że ocenie (a także wykazywaniu argumentów mających wskazywać na rzecz tej oceny) podlegać może tylko perspektywa ziszczenia się tego stanu.

Analizowana instytucja zabezpieczenia nie powinna być jednak nadużywana, biorąc pod uwagę jej niezwykle ingerencyjny charakter i fakt, że decyzja zabezpieczająca jest wydawana przed określeniem zobowiązania podatkowego lub też w ogóle przed ustaleniem przesłanek wydania takiej decyzji merytorycznej. W wielu sprawach organy podatkowe stoją na stanowisku, że nawet w przypadku podatnika, co do którego nie istnieją żadne wątpliwości, że nie prowadzi on działalności przestępczej, jeżeli organ poweźmie wątpliwości (niezależnie, czy mają one charakter uzasadniony, czy nieuzasadniony) co do rzeczywistości określonych transakcji, to możliwe jest zastosowanie instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Z taką narracją nie sposób się zgodzić, ponieważ gdyby uznać ją za zasadną, to decyzja zabezpieczająca mogłaby zostać wydana wobec każdego podatnika, niezależnie od jego majątku, wielkości zobowiązań podatkowych i historii terminowego ich regulowania. Wystarczałoby jedynie, że organ podatkowy uznałby, iż kontrahent tego podatnika jest podmiotem nieuczciwym i podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego¹², a tym samym, że podatnik zawyżył wysokość podatku naliczonego w danym okresie. Przyjmując teorię organu podatkowego za zasadną, w każdym przypadku prowadzenia postępowania podatkowego w celu wydania decyzji określającej, w której określane jest zobowiązanie podatkowe stanowiące zaległość podatkową, możliwe byłoby wydanie decyzji w trybie art. 33 o.p., w każdym z tych przypadków podatnik jest

¹² Bardzo często w takich postępowaniach organy podatkowe powołują się na decyzję wydaną wobec dostawcy lub usługodawcy podatnika na podstawie art. 108 u.p.t.u. Zob. na ten temat: B. Bieniek, *Decyzja wydana wobec kontrahenta podatnika jako dowód służący do zakwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8, s. 40 i nast.; K. Lasiński-Sulecki, *Decyzja wydana na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług jako dowód w postępowaniu podatkowym dotyczącym prawa do odliczenia*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2023, nr 5, s. 21 i nast.

bowiem w zwołce i tym samym trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym, co powoduje – w rozumieniu organu podatkowego – obawę niewykonania przez podatnika zobowiązania podatkowego.

Analizując treść art. 33 § 1 o.p., zauważyć należy jednak, że podstawową przesłanką zastosowania zabezpieczenia jest „uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, a w szczególności, gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję”. W orzecznictwie wskazuje się przy tym, że nieuiszczanie wymagalnych zobowiązań oraz zbywanie majątku to tylko przykładowe okoliczności precyzujące główną dyrektywę orzekania w przedmiocie zabezpieczenia. Wynika z nich, że chodzi o takie działania podatnika bądź sytuacje z nim związane, które wpływają na jego stan majątkowy w kontekście przewidywanych zobowiązań i możliwości przeprowadzenia skutecznej egzekucji¹³. Istnieją zatem takie sytuacje, w których nawet podejrzenie wykorzystywania w obrocie faktur niedokumentujących rzeczywistych transakcji gospodarczych nie daje podstaw w każdym przypadku do zasadności twierdzenia o obawie niewykonania zobowiązań podatkowych. Konieczne jest bowiem umiejscowienie określonych zdarzeń w kontekście potencjalnego niewykonania zobowiązań podatkowych przez podatnika (z uwzględnieniem jego sytuacji podatkowej, majątkowej i finansowej). Teza ta znajduje potwierdzenie w doktrynie, zgodnie z którą wymienione przesłanki dopuszczalności zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego mają charakter przykładowy, wskazujący jednak na działania podatnika, które wpływają na jego stan majątkowy w kontekście przewidywanych zobowiązań i możliwości ich wykonania¹⁴. Nie ma możliwości wydania decyzji zabezpieczającej bez zbadania stanu majątkowego podatnika w odniesieniu do możliwości wykonania zobowiązań podatkowych. Konieczne jest zauważenie, że jeżeli wszystkie parametry ekonomiczne odnoszące się do podatnika wskazują, iż jego stan ekonomiczny pozwala mu bez najmniejszego trudu uiścić przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego, to brakuje podstaw do wydania decyzji zabezpieczającej.

¹³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Bydgoszczy z dnia 6 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Bd 726/08, LEX/el.

¹⁴ B. Dauter, *Komentarz do art. 33 ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX/el.

Konieczne jest także zauważenie, że ustawodawca podatkowy, tworząc instytucję zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w przepisie art. 33 § 1 o.p., jako przesłankę zastosowania tej instytucji wykorzystał wyrażenie ustawowe oparte na określeniu nieostrym¹⁵. Dlatego też istotnego znaczenia nabiera „nakreślanie” kształtu tego wyrażenia w praktyce podatkowej, a szczególnie w orzecznictwie sądów administracyjnych, także w kontekście celu tej regulacji, który wydaje się oczywisty – zabezpieczenie interesów wierzyciela podatkowego w tych sytuacjach, w których występuje rzeczywista obawa niewykonania zobowiązania przez podatnika (przy tym obawa musi być rzeczywista, a nie wymyślona przez organ podatkowy).

Należy również powtórzyć, że konstrukcja analizowanej przesłanki była stosunkowo często przedmiotem rozstrzygnięć sądów administracyjnych. Sądy akcentowały w pierwszej kolejności brak możliwości zastosowania „automatyzmu” w działaniu organów podatkowych zamierzających wykonać instytucję zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, podkreślając konieczność wykazania tej przesłanki niezależnie od przewidywanej wysokości zobowiązania podatkowego. Wskazując na znaczenie analizowanej przesłanki, sądy tym samym potwierdzały, jak istotną rolę

¹⁵ W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny wskazał na swoje wcześniejsze orzeczenia, w których podniesiono, 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 dnia 26 lutego 2008 r., sygn. SK 89/06, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 7; teza powtórzona w wyroku z dnia 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 prowadzić może do deformacji idei państwa prawnego” (postanowienie z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36; podobnie wyroki: z dnia 16 stycznia 2006 r., sygn. SK 30/05, OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 2; z dnia 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09; z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71; z dnia 14 lutego 2012 r., sygn. P 20/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 15 oraz postanowienie z dnia 2 lutego 2012 r., sygn. SK 14/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 17).

odgrywa jej konstrukcja. W ramach tej konstrukcji wskazywano zarówno na wyrażenie „uzasadniona obawa” niewykonania zobowiązania podatkowego, z podkreśleniem braku jego definicji, jak i przykładowe okoliczności, przez które ustawodawca oznaczył, kiedy zachodzi stan „uzasadnionej obawy”. Jednocześnie w ramach unormowania przesłanki z art. 33 § 1 o.p. podkreślano znaczenie tych przykładowych okoliczności, które stanowią pewną dyrektywę orzekania, wskazując, iż chodzi zarówno o działania podatnika, jak i sytuacje, poprzez które oceniany jest stan majątkowy podatnika w kontekście jego przewidywanych zobowiązań. Warto zatem w tym zakresie przywołać wyrok WSA w Bydgoszczy¹⁶, w którym konstrukcja tej przesłanki została dość szczegółowo zarysowana. W wyroku tym przyjęto, że przepis art. 33 o.p. stanowi materialnoprawną podstawę do zastosowania instytucji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Jako podstawowej przesłanki swojego zastosowania wymaga on zachodzenia obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. W szczególności obawa jest uzasadniona, gdy podatnik nie uiszcza wymaganych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które to czynności mogą udaremnić egzekucję. Brak wykazania powyższej przesłanki uniemożliwia zastosowanie zabezpieczenia, co oznacza, że instytucja ta nie znajduje automatycznego zastosowania w każdym postępowaniu, w którym organy przewidują zwiększoną wysokość zobowiązania podatkowego względem zadeklarowanej przez podatnika (przy zobowiązaniach powstających z mocy prawa). Także sama przewidywana wysokość tego zobowiązania nie może stanowić wystarczającej podstawy do zastosowania zabezpieczenia, o ile nie zostanie wykazane, że w zestawieniu z sytuacją majątkową strony zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego także w ramach postępowania egzekucyjnego. Podstawowa przesłanka zastosowania zabezpieczenia, tj. „uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane”, nie została przez ustawodawcę zdefiniowana, a jedynie zobrazowana przykładowymi okolicznościami, co do których ustalenie, że zaistniały, pozwala na kwalifikację stanu faktycznego jako spełniającego wymogi z art. 33 § 1 o.p. I choć ustawodawca wskazał tylko przykładowe okoliczności precyzujące główną dyrektywę orzekania w przedmiocie zabezpieczenia, jednak niewątpliwie wynika z nich, że

¹⁶ Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Bd 726/08, LEX/el.

chodzi o działania podatnika bądź sytuacje z nim związane, które wpływają na stan majątkowy podatnika w kontekście przewidywanych zobowiązań i możliwości przeprowadzenia skutecznej egzekucji.

Pojawiające się w orzecznictwie sformułowania wskazujące na uznanie zaistnienia przesłanki uzasadnionej obawy stanowią jedynie pewne uproszczenie i w rezultacie odnoszą się do jednego z etapów ustalania zakresu zwrotu szacunkowego, tj. elementu kwalifikacyjnego. Można zatem przywołać wyrok NSA¹⁷, w którym przyjęto, że „treść art. 33 § 1 o.p. wyraźnie stanowi o »uzasadnionej obawie«, a więc takiej, która ma swoje źródło w obiektywnie stwierdzonym stanie faktycznym sprawy, jak również o »wykonaniu« zobowiązania, a więc nie tylko dobrowolnie, ale i w drodze egzekucji. Nie ma przy tym wątpliwości, iż to, czy istnieje obawa niewykonania zobowiązania, w konkretnym wypadku pozostawiono do uznania właściwego w sprawie organu. Uznanie to nie może oznaczać dowolności działania, lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych”.

Pierwszym elementem analizowanej konstrukcji przesłanki z art. 33 § 1 o.p. jest zatem określenie wskazujące na stan „uzasadnionej obawy” odnoszonej do niewykonania zobowiązań podatkowych. W orzecznictwie akcentuje się konieczność zaistnienia określonego źródła obawy, co z jednej strony czyni stan obawy „realnym”, z drugiej zaś pozwala na dokonanie kwalifikacji tej obawy jako uzasadnionej. Warto przywołać wyrok WSA w Łodzi¹⁸, w którym przyjęto, iż „określenie przesłanki zabezpieczenia zobowiązania terminem »uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania« oznacza, że nie chodzi o jakąkolwiek obawę, ale o obawę poważną, uzasadnioną konkretnymi, zdefiniowanymi okolicznościami sprawy sytuację ekonomiczną konkretnego podatnika, o duże prawdopodobieństwo wystąpienia takiej sytuacji. Jednocześnie ocena sytuacji w tym zakresie powinna być dokonywana na podstawie obiektywnych kryteriów, gdyż tylko wtedy decyzja o zabezpieczeniu podlegająca kontroli sądowej będzie sprawdzalna”. Realność obawy niewykonania zobowiązania podatkowego powoduje, iż „nie można w świetle art. 33 o.p. podzielić poglądu, że sama przewidywana wysokość zobowiązania może stanowić podstawę zastosowania zabezpieczenia”¹⁹.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 6 marca 2012 r., sygn. I FSK 594/11, LEX/el.

¹⁸ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 stycznia 2012 r., sygn. I SA/Łd 1250/11, LEX/el.

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2011 r., sygn. I FSK 888/10, LEX/el.

Na „realność” obawy w kontekście możliwości zaspokojenia roszczeń Skarbu Państwa zwrócił uwagę WSA w Bydgoszczy²⁰ w swoim wyroku, uznając, że: „obawa, o której traktuje art. 33 § 1 o.p., musi być realna i w dużym stopniu prawdopodobna, zawsze w kontekście przyszłych możliwości zaspokojenia wierzytelności Skarbu Państwa. Gwarancją takiej możliwości jest w ogóle istnienie i funkcjonowanie podatnika na rynku. Dokonując zabezpieczenia, organ powinien także starannie rozważyć, czym – w kontekście panujących na rynku gospodarczym warunków – skutkować może pozabawienie podatnika możliwości dysponowania określoną kwotą pieniężną, zwykle do czasu zakończenia postępowania podatkowego. O ile podatnik jest podmiotem funkcjonującym w obrocie gospodarczym bez szczególnych zakłóceń, regulującym swoje zobowiązania, prawdopodobieństwo obawy o przyszłe wykonanie zobowiązania podatkowego powinno być analizowane także w kontekście możliwości przyszłego uregulowania ewentualnych zaległości podatkowych w ramach standardowego działania takiego podatnika”. Na szczególnie pozytywną ocenę zasługuje podkreślenie znaczenia tej instytucji dla sytuacji podatnika na rynku, co powinien także – zdaniem sądu – rozważyć organ dokonujący zabezpieczenia. Chodzi bowiem o wykonanie przyszłego zobowiązania podatkowego, przy stosowaniu instytucji zabezpieczenia należy zatem oceniać uzasadnioną obawę także w kontekście przyszłej sytuacji podatnika. Za słuszne należy uznać stanowisko WSA we Wrocławiu²¹, zgodnie z którym „okoliczności uzasadniające dokonanie zabezpieczenia powinny mieć charakter trwały, a nie przejściowy, realny”. Pogląd ten jest w pełni usprawiedliwiony, zważywszy na konieczność oceny sytuacji podatnika w odniesieniu nie tylko do jego najbliższej przyszłości, ale także w relacji do jego sytuacji w ujęciu globalnym.

Konieczne jest także zauważenie, że na pozytywną ocenę zasługuje wiele wyroków sądów administracyjnych, w których wskazane zostały konkretne sytuacje wypełniające zakres pojęcia „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego”. W wyroku WSA w Gdańsku²² stwierdzono, iż „z uzasadnioną obawą niewykonania zobowiązania podatkowego mamy do czynienia w przypadku trudnej sytuacji finansowej podmiotu zobowiązanego lub gdy podatnik wyzbywa się majątku”. W tym więc przypadku sąd podkreślił znaczenie bieżącej – trudnej – sytuacji podatnika i jego działań

²⁰ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 maja 2010 r., sygn. I SA/Bd 198/10, LEX/el.

²¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 listopada 2008 r., sygn. I SA/Wr 866/08, LEX/el.

²² Wyroku WSA w Gdańsku z dnia 24 kwietnia 2013 r., sygn. I SA/Gd 298/13, LEX/el.

dotyczących majątku. Przy tym również same działania, poprzez które podatnik pozbywa się majątku, mogą potwierdzać stan „uzasadnionej obawy”. Tak więc zarówno ocena całokształtu sytuacji podatnika, jak i pojedyncze działania mogą stanowić konkretny przykład stanu „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego.

Z kolei na „zderzenie” wysokości zobowiązania podatkowego z dochodami podatnika jako potwierdzenie stanu uzasadnionej obawy zwrócił uwagę WSA w Gliwicach²³. Sąd ten uznał, iż „użyty w art. 33 § 1 o.p. zwrot »obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane« oznacza, że chodzi o obawę dobrowolnego wykonania zobowiązania, a nie w wyniku egzekucji. W sytuacji, gdy już istniejące zaległości wraz z odsetkami za zwłokę stanowią znaczną wysokość w porównaniu z dochodami wykazanymi w deklaracjach podatkowych za poszczególne lata podatkowe, a strona nie podejmuje działań, by te zobowiązania regulować, uzasadnione jest podjęcie decyzji o dokonaniu zabezpieczenia na majątku skarżącego”.

Punktem wyjścia w zakresie analizy znaczenia okoliczności potwierdzających stan uzasadnionej obawy może stać się także wyrok WSA w Warszawie²⁴, w którym stwierdzono, że „aczkolwiek ustawodawca wskazał tylko przykładowe okoliczności precyzujące główną dyrektywę orzekania w przedmiocie zabezpieczenia, tym niemniej wynika z nich, że chodzi o działania podatnika bądź sytuacje z nim związane, które wpływają na stan majątkowy podatnika w kontekście przewidywanych zobowiązań i możliwości przeprowadzenia skutecznej egzekucji”. Wskazane powyżej „zderzenie” dwóch zbiorczo określonych okoliczności, niezbędne do stwierdzenia stanu obawy, ma takie znaczenie, że nawet „drastyczne” pogorszenie stanu majątkowego podatnika nie musi przesądzać o istnieniu stanu uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązań podatkowych. Podkreślił to WSA w Bydgoszczy²⁵, przyjmując, iż „samo stwierdzenie, że dochody podatnika uległy, nawet drastycznemu, spadkowi, nie wystarcza do zastosowania instytucji zabezpieczenia podatkowego. W takiej sytuacji nie można stwierdzić zmniejszania się majątku podatnika, czego wymaga przepis art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej. Pomniejszanie majątku nie jest równoznaczne z jego niepowiększaniem, a tylko tak zakreślono pojęcie »uzasadnionej obawy« niewykonania zobowiązania, wynikającej z działań podatnika w zakresie

²³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 sierpnia 2010 r., sygn. I SA/GI 432/09, LEX/el.

²⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 sierpnia 2009 r., sygn. III SA/Wa 418/09, LEX/el.

²⁵ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 maja 2008 r., sygn. I SA/Bd 122/08, LEX/el.

swego majątku”. Potwierdzenie tej tezy można odnaleźć w wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim²⁶, który uznał, że „powodem wydania decyzji zabezpieczającej nie może być sama wysokość przewidywanego zobowiązania podatkowego, lecz organ podatkowy jest zobowiązany odnieść tę kwotę do sytuacji finansowej podatnika – jego aktualnych dochodów i stanu majątkowego”. Podobny pogląd, wskazujący na niewystarczającą okoliczność przewidywanej wysokości zobowiązania podatkowego, wyraził WSA w Warszawie²⁷, uznając, że „nie sposób przyjąć, iż sama przewidywana wysokość zobowiązania może stanowić wystarczającą podstawę do zastosowania zabezpieczenia, o ile nie zostanie wykazane, w zestawieniu z sytuacją majątkową strony, że zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego także w ramach postępowania egzekucyjnego”.

Ponadto podkreślenia wymaga to, iż istnienie ustawowo określonych okoliczności nie oznacza ich automatycznego zastosowania („podstawienia”), lecz wymaga odpowiedniego działania organu podatkowego. Zachowanie to, mające „postać” wykazania uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, warunkuje zastosowanie instytucji zabezpieczenia. Podkreślił to m.in. WSA w Warszawie w swoim wyroku²⁸, stwierdzając, że „brak wykazania uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, w szczególności gdy podatnik nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które to czynności mogą udaremnić egzekucję, uniemożliwia zastosowanie zabezpieczenia”. Dlatego też – jak już podkreślano – „brak wykazania powyższej przesłanki uniemożliwia zastosowanie zabezpieczenia, co oznacza, że instytucja ta nie znajduje automatycznego zastosowania w każdym postępowaniu”²⁹.

3. PROCEDURALNE GWARANCJE OCHRONY PRAW PODATNIKA PRZY WYDAWANIU DECYZJI ZABEZPIECZAJĄCEJ

Pomimo odmienności występujących w postępowaniu dowodowym w przypadku wydawania decyzji zabezpieczającej nie sposób jednak uznać, że postępowanie to może nie odpowiadać wymogom przewidzianym

²⁶ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 czerwca 2012 r., sygn. I SA/Go 184/12, LEX/el.

²⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 czerwca 2012 r., sygn. III SA/Wa 2529/11, LEX/el.

²⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 marca 2012 r., sygn. III SA/Wa 1311/11, LEX/el.

²⁹ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Bd 726/08, LEX/el.

w przepisach Ordynacji podatkowej. W tym miejscu konieczne jest podkreślenie, że – stosownie do art. 122 o.p. – w toku postępowania organ powinien podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w prowadzonym postępowaniu. Przepis ten wyraża zasadę prawdy obiektywnej, a jej realizacji służą przepisy Ordynacji podatkowej regulujące postępowanie dowodowe, m.in. art. 187 § 1 o.p., nakładający na organy podatkowe obowiązek zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego w sposób wyczerpujący. To, czy dana okoliczność została udowodniona, można bowiem stwierdzić na podstawie całego zebranego materiału dowodowego (art. 191 o.p.). Z cytowanych przepisów prawa wynika zatem, że zadaniem organu jest takie ustalenie stanu faktycznego, aby odpowiadał on rzeczywistości. Właściwe zastosowanie odpowiednich norm prawa materialnego jest bowiem uzależnione od uprzedniego dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Dopiero po spełnieniu tych warunków, tj. prawidłowej subsumpcji okoliczności faktycznych sprawy do prawidłowo ustalonej normy prawa materialnego, można mówić o prawidłowym rozstrzygnięciu sprawy.

W konsekwencji przyjęcie przez organ podatkowy istnienia przesłanek zabezpieczenia wskazanych w art. 33 § 1 o.p., do których należy wystąpienie uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania w związku z obrotem „pustymi fakturami”, nakłada na organ obowiązek przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego. Powinność ta wynika z cytowanych powyżej art. 122, art. 180 § 1, art. 187 § 1 i art. 191 o.p., tj. przepisów kształtujących zasadę prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym³⁰. Stąd też za prawidłowe uznać należy stanowisko sądów administracyjnych, mówiące, że organy podatkowe mogą sięgać po wszelkie dowody czy ustalenia faktyczne, uzasadniające zaistnienie „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego, o której mowa w przepisie art. 33 o.p. Oprócz stwierdzenia ogólnego wymogu zachowania się organu podatkowego w zakresie wykazania przesłanki uzasadnionej obawy sądy wskazują zarówno na szeroki zakres środków dowodowych (czy ustaleń faktycznych), jak i na sposób realizacji zachowania organu podatkowego. W jednym ze swoich orzeczeń NSA uznał, że „organy mogą sięgać po wszelkie dowody,

³⁰ W tego typu postępowaniach – co było wskazywane już wcześniej – może dojść także do naruszenia art. 121 § 1 o.p., co może nastąpić również w wyniku obstrukcji inicjatywy dowodowej strony przez organ, a tym samym prowadzenia postępowania w sposób niebudzący zaufania do organów podatkowych, bez wymaganej wnikliwości w celu ustalenia stanu faktycznego i nieprzeprowadzenia dowodów wskazanych przez stronę.

czy ustalenia faktyczne, które uzasadniają zaistnienie »uzasadnionej obawy« niewykonania zobowiązania podatkowego³¹. Podkreślając w orzecznictwie wymóg odpowiedniego postępowania organu podatkowego, jednocześnie słusznie zauważono, że organ ten ma obowiązek prowadzić postępowanie wyjaśniające i nie może „przerzucić ciężaru dowodu” na podatnika. Warto więc w tym zakresie przywołać wyrok WSA w Łodzi, w którego treści przyjęto, że „uproszczenie zawarte w art. 33 § 1 o.p. zdanie 1 *in fine* nie może zmierzać do zwolnienia z obowiązku prowadzenia postępowania wyjaśniającego, czy też do przerwania ciężaru dowodu na podatnika. W szczególności zaś nie prowadzi do obciążenia podatnika pragnącego nie dopuścić do ustanowienia zabezpieczenia, powinnością wykazania, że obawa niewykonania zobowiązania jednak nie zachodzi, czy też że nie jest uzasadniona, a więc okoliczności, które miałyby doprowadzić do odstąpienia od zabezpieczenia”³².

Natomiast w odniesieniu do sposobu realizacji wymogu badania wystąpienia relewantnych przesłanek ustanowienia zabezpieczenia zarówno NSA, jak i wojewódzkie sądy administracyjne podkreślały, że uznanie, czy uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego nastąpiła w danym przypadku, nie może oznaczać dowolności, lecz musi być oparte na całokształcie okoliczności. Warto przytoczyć wyrok NSA³³, w którego treści przyjęto m.in., że „uznanie to nie może oznaczać dowolności działania, lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych”. Niemalże identyczny pogląd wyraził WSA w Gdańsku³⁴, stwierdzając, iż „uznanie to nie może oznaczać dowolności działania, lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych, w sposób czytelny uprawdopodobnione dla podatnika w uzasadnieniu decyzji”. Stąd też „wykazanie przesłanki warunkującej możliwość zastosowania zabezpieczenia spoczywa na organie, który w uzasadnieniu winien wyraźnie określić, w czym upatruje źródło obawy, przy czym nie może być ono domyślne, lecz uprawdopodobnione w sposób czytelny dla podatnika”³⁵.

³¹ Wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2011 r., sygn. I FSK 1230/10, LEX/el.

³² Wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 lutego 2009 r., sygn. I SA/Łd 1341/08, LEX/el.

³³ Wyrok NSA z dnia 6 marca 2012 r., sygn. I FSK 594/11, LEX/el.

³⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 grudnia 2011 r., sygn. I SA/Gd 1011/11, LEX/el.

³⁵ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 listopada 2008 r., sygn. I SA/Ke 171/08, LEX/el.

Organ podatkowy powinien wskazać wyraźnie fakty, które – jego zdaniem – powodują wystąpienie uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Na ten temat wypowiedział się także WSA w Łodzi w wyroku z dnia 12 lutego 2009 r., sygn.

Konieczne jest przy tym wskazanie, że rozpatrując zachowanie się organu podatkowego w ramach ustalania przesłanki stanu uzasadnionej obawy na podstawie orzecznictwa sądów administracyjnych, należy także zauważyć, że w orzecznictwie tym podkreślano znaczenie jednej z zasad ogólnych postępowania podatkowego, tj. zasady zaufania do organów podatkowych, w przypadku postępowań podatkowych niezwykle istotne jest bowiem zachowanie gwarancji procesowych przysługujących stronie. U podstaw sformułowania takich obowiązków (gwarancji procesowych) w postępowaniu podatkowym leży to, iż postępowanie podatkowe, będące szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego, nie ma charakteru kontradiktoryjnego, a stosunek łączący podatnika z organem podatkowym to stosunek administracyjnoprawny cechujący się nierównością podmiotów, który oparty jest na władztwie administracyjnym. W tym stanie rzeczy pozycja strony postępowania jest słabsza, gdyż to organ podatkowy jest gospodarzem tego postępowania. To organ je prowadzący podejmuje czynności poszukiwawcze, zmierzające do ustalenia stanu faktycznego w sprawie, a następnie przeprowadza niezbędne dowody. Chcąc zrównoważyć to gorsze położenie procesowe strony, przepisy przyznają jej wiele uprawnień o gwarancyjnym znaczeniu. Jednym z nich jest konieczność prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego. Organ podatkowy powinien to czynić m.in. poprzez sprawne i merytorycznie uzasadnione czynności, poprzez odpowiednie wyważenie interesu podatnika oraz Skarbu Państwa³⁶ i rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika.

I SA/Łd 1341/08, LEX/el., w którym stwierdził, że „zasadniczą przesłanką zastosowania tej instytucji jest istnienie uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Posłużenie się terminem nieostrym i ocennym oznacza, że wyczerpanie dyspozycji przepisu może nastąpić przez rozmaite stany faktyczne, o ile uznać będzie można, że świadczą o wystąpieniu owej uzasadnionej obawy. Przyjęcie jednak, że obawa wystąpiła, musi zostać wykazane w postępowaniu podatkowym poprzez podanie konkretnych, rzeczywistych faktów, które skutkowały wywołaniem takiego przeświadczenia. Niedopuszczalna jest dowolność w zakresie ustalania elementów stanu faktycznego, które miałyby uzasadniać ocenę o istnieniu obawy. Obawa ta musi być uzasadniona, a więc opierać się na faktach, a nie wyłącznie przypuszczeniach prowadzącego postępowanie. Zważyć przecież trzeba na fakt, że zabezpieczenie oznacza władczą ingerencję w majątek podatnika bez należytego umocowania w decyzji wymiarowej”.

³⁶ Podejmując decyzję o wyborze zabezpieczenia, organ ma obowiązek wyważyć skuteczność zabezpieczenia i jego uciążliwość dla podatnika (por. np. wyrok NSA z dnia 24 marca 2009 r., sygn. II FSK 1875/07, LEX/el.; przesłanka ta była badana także np. w wyrokach: WSA

Co więcej, zasada zaufania do organów podatkowych nie może być traktowana jako postulat wobec tych organów, lecz jako wiążąca norma prawna, która zobowiązuje organy podatkowe do uwzględnienia wszystkich okoliczności sprawy – także tych korzystnych dla podatnika. Ta reguła działania organów podatkowych powinna znajdować także w pełni zastosowanie w postępowaniach w sprawach orzekania o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego.

4. KONIECZNOŚĆ BADANIA PROFILU PODATKOWEGO, FINANSOWEGO I MAJĄTKOWEGO PODATNIKA

Należy zauważyć, że o ile w ramach postępowania w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego organ nie ma obowiązku szczegółowego rozważania kwestii materialnoprawnych dotyczących podatku od wartości dodanej, w tym ustalania kwestii świadomości podatnika w odniesieniu do ewentualnego oszustwa podatkowego albo działania w tzw. dobrej wierze, o tyle organ wydający taką decyzję ma obowiązek przekonująco wykazać istnienie uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, w szczególności przy wzięciu pod uwagę sytuacji finansowej podatnika, w tym wysokości jego dochodów i tendencji z nimi związanej (wzrostowej albo spadkowej), wartości środków trwałych i innych aktywów posiadanych przez podatnika, które mogą w sposób oczywisty wskazywać na potencjał do zaspokojenia zabezpieczanego zobowiązania.

Organ w treści wydanej decyzji zabezpieczającej powinien przedstawić silne argumenty, będące rezultatem przeprowadzonych analiz, uzasadniające obawę niewykonania zobowiązania przez podatnika. Odnośnie do istnienia obawy niewykonania zobowiązania należy zauważyć, że nie istnieje wyczerpujący katalog okoliczności, które mają znaczenie dla oceny, czy spełnione zostały przesłanki zastosowania zabezpieczenia. W każdej sprawie inne okoliczności mogą świadczyć o istnieniu obawy niewykonania zobowiązania. Kwestia wykładni pojęcia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania była rozważana – jak wcześniej zostało to już wskazane – przez Trybunał Konstytucyjny na gruncie art. 33 o.p., regulującego instytucję zabezpieczenia zobowiązania podatkowego przed terminem płatności.

w Warszawie z dnia 4 marca 2011 r., sygn. III SA/Wa 2005/10, LEX/el. i III SA/Wa 2006/10, Lex/el. oraz WSA w Olsztynie z dnia 17 stycznia 2013 r., sygn. I SA/Ol 688/12, LEX/el.).

W tym względzie Trybunał Konstytucyjny w powoływanym już we wcześniejszym fragmencie wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, wskazał na następujące możliwe przesłanki pozytywne, uzasadniające zastosowanie instytucji zabezpieczenia, zaznaczając przy tym, że wyczerpujące ustalenie listy przyczyn uzasadniających zastosowanie zabezpieczenia jest praktycznie i legislacyjnie niemożliwe:

- znaczna wysokość zaległości podatkowych wraz z odsetkami w porównaniu z dochodami podmiotu, gdy strona nie podejmuje starań w kierunku uregulowania zobowiązań³⁷;
- relatywnie niskie dochody podatnika w stosunku do przyszłego zobowiązania³⁸;
- pozbywanie się przez podatnika znacznej części środków trwałych, gdy podatnik spłaca kredyt bankowy i część bieżących zobowiązań reguluje z opóźnieniem³⁹;
- ustalone nierzetelne prowadzenie ksiąg handlowych, zwłaszcza zaniżanie dochodów będących przedmiotem opodatkowania⁴⁰;
- ujawnienie w postępowaniu kontrolnym okoliczności, że podatnik dokonywał obniżenia podatku należnego na podstawie fikcyjnych faktur⁴¹.

Natomiast wykazanie tych przesłanek – wbrew twierdzeniom organów podatkowych i niektórych sądów administracyjnych – nie może oznaczać wprost i samodzielnie zaistnienia „obawy niewykonania zobowiązania podatkowego”. Do tego konieczne jest przeprowadzenie analizy profilu podatkowego, finansowego oraz majątkowego podatnika – dopiero przeprowadzenie takiej analizy może bowiem uzasadniać uznanie, że podatnik nie zapłaci podatku w przyszłości.

Przyjęcie innego sposobu widzenia tej problematyki prowadziło do całkowicie nieuprawnionych wniosków, że prawdopodobieństwo przyjmowania tzw. pustych faktur do rozliczenia może być zasadniczym

³⁷ Zob. np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 sierpnia 2010 r., sygn. I SA/GI 432/09, LEX/el.

³⁸ Zob. np. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 czerwca 2009 r., sygn. I SA/Sz 726/08, LEX/el.

³⁹ Zob. np. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 marca 2007 r., sygn. I SA/Wr 1605/06, LEX/el.

⁴⁰ Zob. np. wyroki: WSA w Białymstoku z dnia 18 stycznia 2006 r., sygn. I SA/Bk 367/05; WSA w Rzeszowie z dnia 15 czerwca 2010 r., sygn. I SA/Rz 248/10, LEX/el.

⁴¹ Zob. np. wyroki: WSA w Rzeszowie z dnia 15 czerwca 2010 r., sygn. I SA/Rz 248/10; WSA w Gdańsku z dnia 19 czerwca 2008 r., sygn. I SA/Gd 22/08; WSA w Warszawie z dnia 12 października 2004 r., sygn. III SA 2408/03, LEX/el.

argumentem na rzecz istnienia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika, podczas gdy jest to jedna z okoliczności faktycznych, która powinna być brana pod uwagę przy ocenie istnienia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, ale w zestawieniu z całokształtem materiału dowodowego oraz innymi okolicznościami faktycznymi, a w szczególności z sytuacją majątkową podatnika. Innymi słowy, niedopuszczalna jest taka interpretacja art. 33 § 1 o.p., zgodnie z którą już tylko perspektywa, nawet bardzo prawdopodobna, zastosowania wobec podatnika art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u. przesądza o istnieniu uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania i zwalnia organ od analizy sytuacji majątkowej i finansowej podatnika. Ponadto nie ma podstaw do uznania, że każdy podatnik, wobec którego może znaleźć zastosowanie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u., jest świadomym oszustem podatkowym, który nie będzie miał zdolności ani woli wykonania zobowiązania i nie ma żadnego majątku. Takie rozumowanie jest obarczone błędami logicznymi. Konieczne jest bowiem wskazanie, że nawet prawdopodobna fikcyjność spornych transakcji, pociągająca za sobą zanegowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego, nie musi jednak automatycznie przekładać się na uzasadnioną obawę co do niewykonania przez podatnika zobowiązania podatkowego.

Idąc tokiem rozumowania często prezentowanym przez organy podatkowe, potrzeba zabezpieczenia spełniałaby się niejako automatycznie poprzez wykazanie przybliżonej wysokości zobowiązania wcześniej niewykonanego w związku z prawdopodobnym zastosowaniem art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u. Gdyby ustawodawca chciał, aby o zasadności zabezpieczenia decydowało już tylko zarzucane stronie wadliwe rozliczenie podatkowe i naruszenie prawa podatkowego, to nie umieściłby w przepisie art. 33 § 1 o.p. przesłanki „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania”. Istnienie tej przesłanki wskazuje, że nie w każdym przypadku, gdy strona narusza reguły prawa podatkowego, musi istnieć potrzeba orzekania o zabezpieczeniu przedwymiarowym. Powyższe ilustruje także możliwość występowania poważnych nadużyć w działaniach organów podatkowych, które mogłyby wszczynać wobec podatników postępowania podatkowe, kontrole podatkowe lub kontrole celno-skarbowe na podstawie nieuzasadnionych twierdzeń o wykorzystywaniu przez podatnika „pustych” faktur do odliczenia podatku naliczonego, a następnie w ich trakcie mogłyby one wydawać decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego, mimo że majątek podatnika nie uzasadnia powstania obawy co do wykonania

zobowiązania podatkowego w przypadku wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Tym samym, niezależnie od wyniku ustaleń poczynionych przez organy w przedmiocie ewentualnego uczestnictwa podatnika w oszustwie podatkowym, w świetle przytoczonego wyroku Trybunału Konstytucyjnego⁴² nawet fakt, że podatnik dokonywał odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur, co do których organ ma uzasadnione podejrzenia niezetelności, nie musi – w powiązaniu z sytuacją finansową podatnika – świadczyć automatycznie o istnieniu uzasadnionej obawy, że nie wykona on zobowiązania.

Powyższe rozważania podkreślają istotność wymienianej wcześniej analizy profilu podatkowego, finansowego oraz majątkowego podatnika, która jest procesem koniecznym do przeprowadzenia przed wydaniem decyzji zabezpieczającej wykonanie zobowiązania podatkowego. Jej przeprowadzenie nie powinno nastroczać organowi podatkowemu żadnych trudności, biorąc pod uwagę zakres informacji i danych, które są dla niego dostępne⁴³. Takie dane mogą być z łatwością uzyskane ze sprawozdań finansowych, deklaracji podatkowych czy też ustalone na podstawie wysokości wpłacanych zaliczek na podatek dochodowy. O sytuacji finansowej danego podatnika będą decydować też takie czynniki jak stan jego aktywów i ich struktura oraz stan pasywów (organy podatkowe bardzo często albo w tym zakresie nie prowadzą żadnego postępowania, albo dochodzą do całkowicie błędnych wniosków, np. zarzucając podatnikowi wyzbywanie się majątku, podczas gdy on w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej zamienia określone aktywa na inne, co ma z reguły charakter dynamiczny w procesie prowadzenia działalności gospodarczej). Organ podatkowy powinien także dokonać prognozowania zysku podatnika za kolejne okresy, bazując na wysokości zaliczek na podatek dochodowy, skoro obawa niewykonania zobowiązania podatkowego ma się zaktualizować w przyszłości. W tym miejscu należy także zauważyć, że organy podatkowe bardzo często przy wydawaniu decyzji zabezpieczających posiłkują się odległymi historycznie danymi,

⁴² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, LEX/el.

⁴³ Bazy danych organów podatkowych pozwalają na sprawdzenie bieżącego poziomu obrotów podatnika, ustalenie skali zatrudnienia, prognozowanie dochodowości działalności na podstawie wysokości wpłacanych zaliczek na podatek dochodowy, a przez to zebranie materiału dowodowego na płaszczyźnie oceny istnienia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego.

które mają – ich zdaniem – przemawiać za wystąpieniem obawy niewykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika. Organy podatkowe często także wskazują na postępowania egzekucyjne lub istnienie zaległości podatkowych wiele lat przed wydaniem decyzji zabezpieczającej, które to zobowiązania zostały w dodatku zaspokojone dobrowolnie lub w wyniku przeprowadzenia postępowania egzekucyjnego, jako podstawę uznania, że w sprawie zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego. Trzeba przy tym zaznaczyć, że istnienie w podatkowej historii podatnika zaległości objętych tytułami wykonawczymi nie czyni z niego automatycznie podmiotu o wątpliwej reputacji, potencjalnie niewypłacalnego, co miałyby się przekładać na uzasadnioną obawę niewykonania zobowiązania podatkowego w przyszłości.

Konieczne jest również stwierdzenie, że organ podatkowy, stosując instytucję zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, musi zapewnić również ochronę słusznym interesom podatnika, który z powodu zabezpieczenia może ponieść szkodę lub nawet utracić zdolność dalszego prowadzenia działalności gospodarczej. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w swoim wyroku⁴⁴, ingerencja w prawa jednostki z jednej strony stawia przed prawodawcą każdorazowo wymóg stwierdzenia rzeczywistej potrzeby jej dokonania w danym stanie faktycznym, z drugiej zaś powinna być rozumiana jako wymóg stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne, a więc rzeczywiście służących realizacji zamierzonych przez prawodawcę celów. Ponadto chodzi tu o środki niezbędne w tym sensie, że chronić będą określone wartości w sposób bądź w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków. Niezbędność to również skorzystanie ze środków jak najmniej uciążliwych dla podmiotów, których prawa lub wolności ulegną ograniczeniu. Ingerencja w sferę statusu jednostki musi więc pozostawać w racjonalnej i odpowiedniej proporcji do celów, których ochrona uzasadnia dokonane ograniczenie.

Na gruncie prawa podatkowego wydaje się zatem uzasadnione twierdzenie, że zasada niezbędności zakłada, iż jeśli istnieje wybór pomiędzy środkami nadającymi się do osiągnięcia danego celu, organy podatkowe powinny wybierać środki najmniej dotkliwe, niedogodności zaś wynikające z zastosowania danej normy prawnej powinny pozostawać w odpowiedniej relacji do urzeczywistnianego celu. Należy zauważyć przy tym, że konieczność zastosowania tej zasady wymaga, jak podkreślił NSA, całościowej oceny

⁴⁴ Wyrok TK z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, LEX/el.

określonego stanu faktycznego oraz regulacji prawnych tego stanu pod kątem zbadania, jakiemu celowi służyło dane unormowanie i jaki był przedmiot ochrony⁴⁵.

Niezależnie do powyższego w każdym przypadku niezbędne jest dokonanie oceny stosowanego środka prawnego w kontekście zasady proporcjonalności. Zasada ta jest ogólną zasadą prawa i odgrywa fundamentalną rolę w interpretacji przepisów prawnych. Treść zasady proporcjonalności wyznaczają trzy wymogi: odpowiedniość, konieczność i proporcjonalność *sensu stricto*⁴⁶. Test proporcjonalności środka prawnego należy uznać za spełniony, gdy środek spełnia łącznie wszystkie wskazane wyżej wymogi określające treść zasady proporcjonalności. Zasada proporcjonalności stanowi stały punkt odniesienia wielu orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W swoim wyroku Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „jeżeli cel regulacji można osiągnąć przy pomocy dwóch środków, przy czym jeden z nich w większym stopniu pogarsza sytuację prawną podmiotu niż drugi, to należy wybrać korzystniejszy dla podmiotu. W każdej decyzji zabezpieczającej powinno znaleźć się wyraźne wyjaśnienie, dlaczego zastosowano instytucję zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Instytucja ta nie może być instrumentem wykorzystywanym w każdym przypadku, gdy organ ma podejrzenie zaniżenia zobowiązania

⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 31 sierpnia 2011 r., sygn. I FSK 1195/10, LEX/el.

⁴⁶ Zob. na ten temat A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, LEX/el. Zdaniem autora: „Wymóg proporcjonalności muszą spełniać zarówno normy stanowionego prawa, jak i wykładnia prawa. Prawodawca nie może stanowić prawa naruszającego tę zasadę, a organy stosujące prawo nie mogą w procesie stosowania prawa dokonywać jego wykładni w sposób prowadzący do wyniku naruszającego tę zasadę. [...] Wymóg odpowiedniości jest z kolei spełniony, gdy badany środek prawny obiektywnie nadaje się do spełnienia celu, który stawia przed nim prawodawca. Ponadto wymóg konieczności jest spełniony, gdy wybrany środek prawny realizuje założony cel w sposób najbardziej skuteczny spośród innych dostępnych środków, przy wywołaniu najmniejszych dolegliwości. [...] Wreszcie wymóg proporcjonalności *sensu stricto* jest spełniony, gdy dolegliwości powodowane przez badany środek pozostają w rozsądnych relacjach do wagi celów, które środek ma realizować. Wymóg ten jest spełniony, gdy stopień dolegliwości środka prawnego można w sposób racjonalny uzasadnić społeczną potrzebą uzyskania celów, które środek ma realizować”. Na temat zasady proporcjonalności zob. także: A. Barak, *Proportionality. Constitutional Rights and their Limitations*, Cambridge 2012, <https://doi.org/10.1017/CBO9781139035293>; A. Miąsik, *System prawa Unii Europejskiej*, t. 2, Warszawa 2022, s. 186 i nast.

podatkowego. Rozpatrując sprawę, organ winien więc wykazać, jakiemu zachowaniu podatnika zabezpieczenie ma przeciwdziałać⁴⁷.

Ponadto „uzasadniona obawa” określona w art. 33 o.p. musi być udowodniona. Wymaga podkreślenia to, że przesłanka zabezpieczenia musi być wykazana indywidualnie w każdym konkretnym przypadku, przede wszystkim nawiązując do sytuacji finansowej podatnika. Ponadto ocena „uzasadnionej obawy” powinna być wykazana w treści decyzji w sposób jasny i czytelny dla podatnika.

Należy także zauważyć, że sama wysokość przybliżonego zobowiązania podatkowego nie uzasadnia obawy niewykonania go w przyszłości. Tylko odniesienie wielkości przybliżonego zobowiązania do stanu majątku podatnika⁴⁸ oraz ocena prawdopodobieństwa wykonania zobowiązania w kontekście jego działań jako podatnika mogą prowadzić do wniosków, że zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania z uwagi na brak majątku i nierzetelność podatnika.

5. UWAGI KOŃCOWE

Przesłanka zastosowania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, tj. uzasadniona obawa niewykonania tego zobowiązania, wymaga od organów podatkowych (pod kontrolą sądów administracyjnych) odpowiedniego ustalania relacji między konkurującymi wartościami – prawem własności podatnika i obowiązkiem płacenia przez niego podatków. Organy podatkowe mają obowiązek nie tylko wykazać (z powołaniem na konkretne elementy sytuacji podatnika, zwłaszcza jego kondycję majątkową), że istnieje prawdopodobieństwo niewykonania zobowiązania, lecz

⁴⁷ Wyrok TK z dnia 31 stycznia 1996 r., sygn. K 9/95, OTK 1996/1/2, LEX/el.

⁴⁸ Na tę relację zwraca się uwagę w orzecznictwie sądów administracyjnych, zgodnie z którym dopiero zestawienie 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 dnia 6 lipca 2011 r., sygn. I SA/GI 297/11, LEX/el.; teza powtórzona następnie w czterech wyrokach tego sądu z dnia 1 sierpnia 2012 r., sygn.: III SA/GI 464/12, III SA/GI 465/12, III SA/GI 467/12 i III SA/GI 468/12, LEX/el.). Ponadto dokonując ustaleń w tym zakresie, organy podatkowe powinny w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy, uwzględnić wszystkie okoliczności przedstawione przez strony, a w razie wątpliwości dokonać własnych ustaleń (wyroki WSA w Łodzi z dnia 12 czerwca 2008 r., sygn.: I SA/Łd 1383/07, I SA/Łd 1384/07, I SA/Łd 1385/07, LEX/el.).

także powinny ujawnić w uzasadnieniu decyzji zabezpieczającej powody zastosowania zabezpieczenia. Dodatkowo dokonana przez organ podatkowy analiza musi zostać uargumentowana i przedstawiona podatnikowi tak, aby przekonać go do tego, że zachodzi prawdopodobieństwo jego niewypłacalności, oraz przedstawić mu powody zastosowania zabezpieczenia. W takim postępowaniu zabezpieczającym nie ma absolutnie możliwości uznania, że domniemane przez organ podatkowy prawdopodobieństwo posługiwania się przed podatnika tzw. pustymi fakturami oznacza w każdym przypadku obawę niewykonania przez tego podatnika zobowiązania podatkowego.

O konieczności zastosowania zabezpieczenia nie mogą samodzielnie – poza zdarzeniami wskazanymi we wcześniejszych fragmentach niniejszego artykułu – przesądzać także m.in.:

- przewidywana wysokość zobowiązania podatkowego;
- upływ terminu zapłaty zobowiązania, zwłaszcza gdy jego istnienie i wysokość są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej;
- zmniejszanie się dochodów podatnika (nawet ich drastyczny spadek), ponieważ nie jest to równoznaczne ze „zmniejszeniem” jego majątku (może to 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);
- „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;
- niepotwierdzone, powstałe w toku postępowania wątpliwości co do rzetelności rozliczeń podatnika;
- niski kapitał założycielski spółki.

Nie ulega także wątpliwości, że uzasadniona obawa musi istnieć już w chwili rozstrzygnięcia w przedmiocie zabezpieczenia, jednak obawa ta odnoszona jest zarazem do zdarzenia, które jeszcze na wystąpiło (a nawet nie wiadomo, czy w ogóle wystąpi). Ten stan rzeczy sprawia, że analizowanej kwestii nie można rozpatrywać w kontekście tradycyjnie pojmowanych dowodów – trudno bowiem wskazać, jakie okoliczności uzasadniałyby w sposób pewny (to zaś jest istotą dowodu) istnienie takiej obawy. Jednak pomimo odmienności występujących w postępowaniu dowodowym

w przypadku wydawania decyzji zabezpieczającej nie sposób uznać, że postępowanie dowodowe może nie odpowiadać wymogom przewidzianym w przepisach Ordynacji podatkowej. Co więcej, w takich sprawach organ podatkowy ma obowiązek prowadzić postępowanie wyjaśniające i nie może „przerzucić ciężaru dowodu” na podatnika. Ergo, wykazanie przesłanki warunkującej możliwość zastosowania zabezpieczenia spoczywa na organie, który w uzasadnieniu powinien wyraźnie określić, w czym upatruje źródło obawy, przy czym nie może być ono domyślne, lecz uprawdopodobnione w sposób czytelny dla podatnika. Ponadto wykazanie takiej obawy musi być poprzedzone analizą podatkową, finansową i majątkową profilu podatnika i na jej gruncie musi nastąpić wykazanie istnienia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, w szczególności przy wzięciu pod uwagę sytuacji finansowej podatnika, w tym wysokości jego dochodów i tendencji z nimi związanej (wzrostowej albo spadkowej), wartości środków trwałych i innych aktywów posiadanych przez podatnika, które mogą w sposób oczywisty wskazywać na potencjał do zaspokojenia zabezpieczanego zobowiązania.

BIBLIOGRAFIA

- Barak A., *Proportionality. Constitutional Rights and their Limitations*, Cambridge 2012, <https://doi.org/10.1017/CBO9781139035293>
- Bieniek B., *Decyzja wydana wobec kontrahenta podatnika jako dowód służący do zakwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8.
- Chlebny J., *Sądownictwo administracyjne w Polsce z perspektywy art. 47 KPP*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2022, nr 10.
- Dauter B., *Komentarz do art. 33 ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX/el.
- Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz*, red. A. Wróbel, Warszawa 2020.
- Komentarz do Ordynacji podatkowej*, red. L. Etel, LEX/el.
- Lasiński-Sulecki K., *Decyzja wydana na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług jako dowód w postępowaniu podatkowym dotyczącym prawa do odliczenia*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2023, nr 5.
- Lasiński-Sulecki L., Morawski W., *Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Miąsik A., *System prawa Unii Europejskiej*, t. 2, Warszawa 2022.
- Mudrecki M., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.
- Półtorak N., *Zakres związania państw członkowskich Kartą Praw Podstawowych Unii Europejskiej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2014, nr 10.
- Szpunar M., *Kilka uwag systematyzujących na temat zakresu zastosowania Karty Praw Podstawowych UE*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2015, nr 10.

ISSUANCE OF A DECISION TO ESTABLISH SECURITY IN RELATION
WITH A DENIAL OF THE RIGHT TO DEDUCT INPUT TAX ON THE BASIS
OF FICTIOUS INVOICES

Summary. The article deals with the issuance by tax authorities of decisions securing the execution of a tax liability on the taxpayer's property prior to the issuance of a decision determining the amount of liability in value added tax in connection with tax proceedings, tax inspection, or customs and tax inspection, which are carried out in relation to questioning by the tax authorities the deduction of input tax on the basis of fictitious invoices. It presents how these regulations are interpreted and applied by tax authorities and administrative courts in specific cases. It also analyzes the mistakes made in such proceedings and violations of the taxpayer's rights. At the same time, the correct model of handling and adjudication in this type of cases with respect for the rights of taxpayers is presented.

Keywords: decision to establish security, reasonable expectation that a tax liability will not be performed, input tax deduction, fictitious invoices, principle of trust in tax authorities