

Hanna Filipczyk* 

ZAKRES SĄDOWEJ KONTROLI DECYZJI ZABEZPIECZAJĄCEJ A PRAWO DO SKUTECZNEGO ŚRODKA ZASKARŻENIA

Streszczenie: Zgodnie z uchwałą NSA z 24 października 2011 r., sygn. I FPS 1/11 oraz utrwaloną praktyką administracyjną i sądową w przypadku, gdy w toku podatkowego postępowania odwoławczego w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 §§ 1–4 Ordynacji podatkowej zostanie wydana decyzja wymiarowa, postępowanie odwoławcze podlega umorzeniu na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 tej ustawy. Takie rozstrzygnięcie stanowi o istotnym ograniczeniu prawa podatnika do skutecznego środka zaskarżenia (prawa do sądu). Autorka argumentuje, że w świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 3 lipca 2025 r., C-605/23, Ati-19, ECLI:EU:C:2025:513, ograniczenie to jest niezgodne z art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej i rozważa proceduralne możliwości uzgodnienia bieżącej praktyki ze wspomnianym standardem.

Słowa kluczowe: decyzja zabezpieczająca, kontrola sądowa, prawo do skutecznego środka zaskarżenia, Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej

* Doktor habilitowany nauk prawnych, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, e-mail: hanna.filipczyk@warszawa.wsa.gov.pl, <https://orcid.org/0000-0002-6836-9109>



Received: 24.09.2025. Revised: 21.12.2025. Accepted: 10.01.2026.

© by the Author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** H.F. 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

THE SCOPE OF JUDICIAL REVIEW OF A SECURING (INTERIM) DECISION AND THE RIGHT TO AN EFFECTIVE REMEDY

Abstract: Pursuant to the resolution of the Supreme Administrative Court (NSA) of 24 October 2011 (file no. I FPS 1/11), and in accordance with established administrative and judicial practice, where an assessment decision is issued in the course of tax appeal proceedings concerning the securing of a tax liability under Article 33 §§ 1–4 of the Tax Ordinance Act, the appeal proceedings are discontinued pursuant to Article 233 § 1 point 3 of that Act. Such an approach constitutes a significant limitation of the taxpayer's right to an effective remedy, including the right of access to a court. The author argues that, in light of the judgment of the Court of Justice of the European Union of 3 July 2025 in Case C-605/23, *Ati-19* (ECLI:EU:C:2025:513), this limitation is incompatible with Article 47 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union. The article further examines the procedural avenues available for aligning current domestic practice with the standard arising from that judgment.

Keywords: securing decision, judicial review, the right to an effective remedy, Charter of Fundamental Rights of the European Union

Zgodnie z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z 24 października 2011 r., sygn. I FPS 1/11 oraz utrwaloną praktyką administracyjną i sądową w przypadku, gdy w toku podatkowego postępowania odwoławczego w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego (zabezpieczenia przedwymiarowego – jurysdykcyjnego) na podstawie art. 33 §§ 1–4 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ (dalej: o.p.), zostanie wydana decyzja wymiarowa, postępowanie odwoławcze podlega umorzeniu na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p.

Takie rozstrzygnięcie stanowi o istotnym ograniczeniu prawa podatnika do skutecznego środka zaskarżenia (prawa do sądu). W tym artykule (1) argumentuję, że w świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TS lub Trybunał) z 3 lipca 2025 r., C-605/23, *Ati-19*, ECLI:EU:C:2025:513, ograniczenie to jest niezgodne z art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej² (dalej: Karta); (2) rozważam proceduralne możliwości uzgodnienia bieżącej praktyki ze wspomnianym standardem.

1. OGRANICZONA KONTROLA SĄDOWA DECYZJI ZABEZPIECZAJĄCEJ

Zabezpieczenie przedwymiarowe (jurysdykcyjne) zobowiązań podatkowych stwarza gwarancje ich wykonania: „stanowi instytucję, której celem jest ochrona przyszłych interesów wierzyciela. Ma ono zapewnić wykonanie

¹ Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.

² Wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389.

przez zobowiązanego ciążącego na nim obowiązku. Jego celem jest zabezpieczenie skuteczności przyszłej egzekucji obowiązku³. Zabezpieczenie w takim przypadku następuje na podstawie decyzji wydanej w oparciu o art. 33 o.p. W świetle art. 33 §§ 1–4 o.p. w decyzji o zabezpieczeniu przedwymiarowym organ podatkowy musi wykazać (uprawdopodobnić) istnienie po pierwsze, zobowiązania podatkowego podlegającego zabezpieczeniu (w przybliżonej kwocie), po drugie, uzasadnionej obawy niewykonania przez podatnika tego zobowiązania podatkowego.

Stosownie do art. 33a § 1 pkt 2 i 3 o.p. decyzja o zabezpieczeniu wygasa z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub wysokość zwrotu podatku, odpowiednio.

Zgodnie z uchwałą NSA z 24 października 2011 r., sygn. I FPS 1/11, wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33a § 1 pkt 2 i 3 o.p. powoduje bezprzedmiotowość postępowania odwoławczego dotyczącego tej decyzji i konieczność zastosowania art. 233 § 1 pkt 3 tej ustawy. W następstwie wydania decyzji wymiarowej postępowanie odwoławcze zostaje więc umorzone.

W konsekwencji decyzja zabezpieczająca podlega ograniczonej kontroli sądowej. W istocie kontrola ta sprowadza się do sprawdzenia, czy rzeczywiście przed wydaniem decyzji zabezpieczającej została wydana decyzja wymiarowa (zatem do ćwiczenia trywialnego). Umorzenie postępowania odwoławczego w takim przypadku powoduje, że nie zostają sprawdzone merytoryczne podstawy do wydania decyzji zabezpieczającej: decyzji określającej przybliżone zobowiązanie podatkowe i zabezpieczającej je na majątku podatnika (ze względu na „uzasadnioną obawę” niewykonania tego zobowiązania podatkowego). Zarówno organ odwoławczy, jak i – ostatecznie – sąd administracyjny nie badają wystąpienia przesłanek zabezpieczenia. Rodzi to ryzyko graniczące z pewnością, że wynikające z art. 33 § 1 o.p. materialne przesłanki zabezpieczenia nie będą w konsekwencji podlegać badaniu przez organ odwoławczy i sąd administracyjny.

2. KONSEKWENCJE

Ten stan rzeczy stanowi o braku kontroli sądowej nad orzeczeniem (rozstrzygnięciem) organu administracji (organu podatkowego) wkraczającym w sferę praw i obowiązków obywatela (podatnika). Decyzja

³ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Toruń 2017, s. 242.

zabezpieczająca ma dla podatnika doniosłe skutki: bezpośrednie (bieżące) i pośrednie (odległe).

Co do skutków bezpośrednich: mimo wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej nie wygasają zarządzenia zabezpieczenia (mowa o tym w art. 33a § 2 o.p.). W konsekwencji nadal jest prowadzone egzekucyjne postępowanie zabezpieczające; nie ustaje zabezpieczenie (zastosowane środki zabezpieczające pozostają w mocy; według aktualnego stanowiska orzecznictwa można również stosować dalsze – por. uzasadnienie uchwały NSA z 2 grudnia 2024 r., sygn. III FPS 4/24). Stan zabezpieczenia ma istotne znaczenie dla położenia podatnika, w tym jego swobody prowadzenia działalności gospodarczej. Oddziałuje bezpośrednio na możliwość dysponowania własnym majątkiem (możliwość tę wyłącza do kwoty zabezpieczenia). Może powodować również dalsze negatywne następstwa, takie jak – wskazywane w doktrynie – utrata płynności finansowej, szkody reputacyjne, wypowiedzenie umów kredytowych itd.⁴

Co do skutków pośrednich: doręczenie zarządzenia zabezpieczenia skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych (art. 70 § 6 pkt 4 o.p.). Decyzja zabezpieczająca warunkuje zarządzenie zabezpieczenia – co do samego jego wydania i co do jego zgodności z prawem.

Jeżeli decyzja zabezpieczająca jest niezgodna z prawem, doręczenie zarządzenia zabezpieczenia nie powoduje skutku z art. 70 § 6 pkt 4 o.p.: nie powoduje zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jeżeli decyzja zabezpieczająca nie podlega ocenie pod względem legalności, decyzja realnie z prawem niezgodna mimo to – praktycznie – wywrze skutek przewidziany w art. 70 § 6 pkt 4 o.p.

Niedokonanie oceny legalności (zgodności z prawem) decyzji zabezpieczającej jest równoważne akceptacji *in blanco* takiej decyzji – ze wskazanymi wyżej skutkami bieżącymi i odległymi. W konsekwencji ingerencja organów podatkowych w ważne pole praw i obowiązków nie podlega kontroli instancyjnej (w postępowaniu podatkowym) ani sądowej (w postępowaniu sądownoadministracyjnym)⁵.

⁴ T. Brzezicki, W. Morawski, *Postępowanie odwoławcze a wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 6, s. 45–49.

⁵ Powyższy wywód czerpie z mojego zdania odrębnego do wyroku z 20 maja 2025 r., sygn. III SA/Wa 365/25.

3. NARUSZENIE PRAWA DO SĄDU (PRAWA DO SKUTECZNEGO ŚRODKA ZASKARŻENIA)

3.1. Brak kontroli sądowej

Przepis art. 33a § 1 o.p. w zw. z art. 233 § 1 pkt 3 o.p., w wykładni przyjętej w uchwale z 24 października 2011 r., sygn. I FPS 1/11, jest niezgodny z zasadą prawa do skutecznego środka zaskarżenia (prawa do sądu) zagwarantowaną art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej i art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Za efektywną kontrolę sądową nie można uznać tej ograniczającej się do stwierdzenia, czy w sprawie została wydana decyzja wymiarowa, a jeżeli tak, do automatycznego uznania, że organ odwoławczy zgodnie z prawem umorzył postępowanie odwoławcze. Kontrola tego rodzaju jest płytka: nie sięga *meritum*. Nie polega na weryfikacji spełnienia w sprawie przesłanek wydania decyzji zabezpieczającej: (1) uprawdopodobnienia zaistnienia niewykonanego zobowiązania podatkowego i (2) uprawdopodobnienia uzasadnionej obawy (dalszego) niewykonania tego zobowiązania podatkowego.

3.2. Meandry stanowiska TK i NSA a praktyka sądowa

Należy odnotować, że w wyroku z 20 grudnia 2005 r., SK 68/03, Trybunał Konstytucyjny (TK) orzekł o zgodności przepisów stanowiących o umorzeniu postępowania odwoławczego w rozpatrywanych warunkach z art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 i art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (wyrok dotyczy poprzedniego stanu prawnego, pod względem normatywnym i co do rozpatrywanego problemu prawnego tożsamego jednak z obecnym). Trybunał Konstytucyjny wskazał na „tymczasowość i akcesoryjny charakter decyzji zabezpieczających”; jego zdaniem 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”. Trybunał akcentował również, że „materia decyzji zabezpieczającej staje się – z chwilą jej wygaśnięcia z powodu doręczenia decyzji wymiarowej – przedmiotem decyzji wymiarowej”.

Stanowisko Trybunału uważam za błędne – tak co do przesłanek (tez o tym, że decyzja zabezpieczająca nie kształtuje praw i obowiązków podatnika i że jej przedmiot jest tożsamy z przedmiotem decyzji wymiarowej

– nic bardziej błędnego⁶), jak i wniosku (o braku naruszenia m.in. prawa do sądu); za „niezwykle kontrowersyjne”⁷ uchodzi też w doktrynie.

Znamienne, składy orzekające zarówno TK⁸, jak i – później – NSA w uchwale wyraziły przekonanie, że mimo to – to znaczy mimo umorzenia postępowania odwoławczego – decyzja organu II instancji powinna podlegać „merytorycznemu badaniu”. W ten sposób kontrola sądowa miała być wprowadzona niejako „bocznymi drzwiami”; można to traktować jako próby „ratowania sytuacji”. Tezy te były tylko „zaklinaniem rzeczywistości” – co pokazała późniejsza praktyka sądowa. Przekonanie, że mimo wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej i umorzenia postępowania odwoławczego treść (nieobecnej już w obrocie prawnej) decyzji zabezpieczającej będzie podlegać kontroli merytorycznej, w tym na poziomie sądowym, okazało się iluzją. Jak celnie wskazano w komentarzu, „[n]iestety stanowisko to jest wewnętrznie sprzeczne z tego względu, że w decyzji umarzającej postępowanie odwoławcze organ nie ustosunkuje się do merytorycznych przesłanek dokonania zabezpieczenia, a tylko ocenia, że postępowanie odwoławcze jest bezprzedmiotowe. Zresztą, żeby podważyć decyzje organu pierwszej instancji, trzeba byłoby «coś» zrobić z umarzającą postępowanie odwoławcze decyzji organu odwoławczego, a ta przecież, zdaniem TK, jest prawidłowa. Trudno jednak wyobrazić sobie, jak brzmiałby wyrok, w którym sąd uznałby, że decyzja o zabezpieczeniu została wydana nieprawidłowo, ale jednocześnie umorzenie postępowania odwoławczego było zasadne”⁹. Ani art. 233 o.p., ani art. 145 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁰ (względnie przepisy następne) nie przewidują stosownego rozstrzygnięcia, tj. stwierdzenia niezgodności z prawem zaskarżonej decyzji.

⁶ „[D]ecyzje te, jak się słusznie uważa, nie dotyczą tej samej materii, gdyż decyzja o zabezpieczeniu zakazuje obrotu majątkiem podatnika, podczas gdy decyzja wymiarowa dotyczy powinności zapłaty zobowiązania” (T. Nieborak, *Glosa do uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r.*, I FPS 1/11, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2012, nr 7–8, s. 483).

⁷ *Ibidem*, s. 484.

⁸ „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”.

⁹ *Ordynacja podatkowa...*, s. 253. Podobnie M. Borkowski, *Skutki wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu. Glosa do uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r.*, I FPS 1/11, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 1, s. 43–49.

¹⁰ Dz.U. z 2024 r., poz. 935 ze zm.

Tak też ta kwestia ukształtowała się w orzecznictwie. Mimo pewnych prób zagwarantowania pełnej kontroli sądowej – prób twierdzenia, że konieczność wydania przez organ odwoławczy decyzji o umorzeniu postępowania odwoławczego na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p. nie oznacza zakazu badania przez organ odwoławczy, czy w sprawie zaistniały przesłanki wydania decyzji o zabezpieczeniu z art. 33 §§ 1–4 o.p. (por. postanowienie NSA z 21 września 2012 r., sygn. II FSK 1323/12) – w orzecznictwie zwyciężył pogląd o braku takiej możliwości: pogląd, że „sądowa kontrola decyzji o umorzeniu postępowania odwoławczego, może dotyczyć wyłącznie prawidłowości tego umorzenia postępowania”¹¹.

Druga możliwość „uratowania” prawa do sądu – w praktyce równie teoretyczna – to poddanie kontroli sądowej decyzji zabezpieczającej dopiero na etapie postępowania ze skargi na decyzję wymiarową. Wtedy sąd administracyjny może stwierdzić – w ramach badania zgodności z prawem decyzji wymiarowej – że wcześniej wydana decyzja zabezpieczająca naruszała prawo. Po pierwsze jednak, pogląd o prawnej dopuszczalności takiego rozwiązania (tak pogłębionego badania) nie jest powszechnie przyjęty (jest wręcz odosobniony – niereprezentatywny dla głównego nurtu orzecznictwa¹²), po drugie, badanie na takim dalszym etapie jest utrudnione ze względu na upływ czasu i potencjalnie odmienną zawartość akt sprawy zabezpieczającej w porównaniu z aktami sprawy wymiarowej. Nade wszystko, po trzecie, nawet stwierdzenie przez sąd administracyjny następnie, że decyzja zabezpieczająca była niezgodna z prawem, miałoby znaczenie dla kwestii przedawnienia, nie usunęłoby jednak *per se* skutków wynikających z samego zabezpieczenia. Skutki te mogłyby w międzyczasie wystąpić i mogłyby być dla podatnika dolegliwe. Ogólnie, w najbardziej prawdopodobnym scenariuszu ochrona prawna w ogóle nie zaistniałaby, w najlepszym wypadku natomiast byłaby co najmniej w części spóźniona.

¹¹ Wyrok NSA z 7 listopada 2024 r., sygn. III FSK 262/24. Por. także – powoływane przez skład orzekający – T. Brzezicki, W. Morawski, *Postępowanie odwoławcze...*, s. 45–49; a także T. Nieborak, *Glosa...*, s. 481. Zob. również wyroki NSA z 22 lutego 2017 r., sygn. I FSK 1050/15; z 13 listopada 2017 r., sygn. I GSK 2033/15.

¹² Por. wyrok NSA z 18 czerwca 2025 r., sygn. I FSK 670/22.

3.3. Okazja do nadużyć

W tej sytuacji wtórne znaczenie ma już to, że taki kształt przepisów stwarza sposobność do nadużyć polegających na celowym zwlekaniu w rozpatrzeniu odwołania w oczekiwaniu na wydanie decyzji wymiarowej. Jak piszą – nie bez racji – Małgorzata Militz i Tomasz Siennicki: „w takich sytuacjach organ podatkowy może w zasadzie wydać decyzję zabezpieczającą bez istnienia ku temu jakichkolwiek przesłanek. Ma bowiem świadomość, że po doręczeniu decyzji wymiarowej dojdzie do jej wygaśnięcia, a w konsekwencji – zgodnie z uchwałą NSA z 24.10.2011 r. – postępowanie odwoławcze stanie się bezprzedmiotowe”¹³.

Do takich sytuacji rzeczywiście dochodzi. Jednak nawet w przypadku zastosowania przepisów o zabezpieczeniu w dobrej wierze, rezultat w postaci braku możliwości eliminacji z obrotu prawnego decyzji wadliwej jest nie do zaakceptowania¹⁴.

3.4. Prawo Unii Europejskiej

Niezależnie od tego, jak to zagadnienie przedstawia się z punktu widzenia polskiej Konstytucji, w moim przekonaniu umorzenie postępowania odwoławczego w przedmiocie zabezpieczenia, ze skutkiem w postaci ograniczenia kontroli sądowej, pozostaje w sprzeczności z art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej.

Stosownie do art. 47 akapit pierwszy Karty każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w tym artykule. „Prawo do skutecznego środka prawnego i prawo dostępu do sądu w rozumieniu art. 47 [Karty] to (...) prawo do zaskarżenia decyzji organu administracji publicznej do sądu o pełnej

¹³ M. Militz, T. Siennicki, *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych jako instrument zawieszenia biegu terminu przedawnienia – teoria i praktyka organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 11, s. 13.

¹⁴ Inną kłopotliwą sytuacją jest ta, w której decyzja zabezpieczająca zostaje uchylona przez sąd administracyjny, a następnie prowadzone powtórnie postępowanie podatkowe zostaje umorzone ze względu na wydanie decyzji wymiarowej (por. M. Borkowski, *Skutki...*, s. 43–44).

jurysdykcji, tj. sądu właściwego do rozstrzygania każdej istotnej kwestii prawnej i faktycznej”¹⁵.

W moim przekonaniu w sukurs podatnikom przychodzi niedawny wyrok TS – z którego można wywodzić, że wskazane przepisy o.p. w wykładni przyjętej w uchwale NSA naruszają art. 47 Karty i w konsekwencji nie mogą być stosowane.

4. WYROK TS Z 3 LIPCA 2025 R., C-605/23, ATI-19, ECLI:EU:C:2025:513

4.1. Fakty sprawy i pytanie prejudycjalne

W toku inspekcji w lokalu handlowym bułgarskiej spółki „Ati-19” EOOD (zakładzie gastronomicznym szybkiej obsługi) inspektorzy stwierdzili, że sprzedaż spółki jest w części nierejestrowana. Na podstawie tych ustaleń organ podatkowy nałożył na spółkę sankcję pieniężną w wysokości 1000 BGN (około 500 euro) i zastosował administracyjny środek przymusu w postaci zaplombowania lokalu handlowego, w którym zostało popełnione wykroczenie administracyjne, na okres 14 dni.

Spółka zaskarżyła ten środek do sądu administracyjnego – który jednak zgodnie z bułgarskimi przepisami krajowymi mógł zawiesić tymczasowe wykonanie tego środka przymusu tylko, jeżeli „mogło ono wyrządzić wnoszącemu środek odwoławczy znaczną lub trudną do naprawienia szkodę”.

Sąd odsyłający powziął wątpliwość co do zgodności z art. 47 Karty braku możliwości badania przez sąd przesłanek faktycznych wydania postanowienia – kontroli sądowej ograniczającej się tylko do sprawdzenia, czy postanowienie „może wyrządzić wnoszącemu środek odwoławczy znaczną lub trudną do naprawienia szkodę”. Zwrócił uwagę, że kontrola sądowa nie obejmuje przesłanek wydania nakazu „zaplombowania” lokalu handlowego: sąd nie przeprowadza zatem „sprawdzenia” w odniesieniu do okoliczności faktycznych, które stanowiły podstawę takiego wydania nakazu; wskazał przy tym na karny charakter rozpatrywanego środka.

W konsekwencji sąd administracyjny zwrócił się do Trybunału z pytaniem, „[c]zy art. 47 akapit pierwszy [Karty] należy interpretować w ten sposób, że dopuszcza on uregulowania krajowe dotyczące ochrony przed tymczasowym wykonaniem środków wprowadzonych przez ustawodawcę krajowego w celu zabezpieczenia interesu, o którym mowa w art. 273

¹⁵ A. Wróbel, *Jurysdykcja sądów administracyjnych a europejska koncepcja sądu o pełnej jurysdykcji. Czas na zmiany?*, „Państwo i Prawo” 2025, nr 2, s. 87.

[dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. 2006, L 347, s. 1 – dalej: dyrektywa 2006/112/WE], w ramach których to uregulowań zakres kontroli sądu jest ograniczony do zaistnienia wyrządzonej szkody?”

4.2. Treść wyroku

Trybunał orzekł, że artykuł 47 akapit pierwszy Karty należy interpretować w ten sposób, że: stoi on na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, które w ramach uprawnienia przewidzianego w art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112/WE ograniczają zakres kontroli sądowej przeprowadzanej w ramach wniosku o zawieszenie tymczasowego wykonania administracyjnego środka przymusu o charakterze karnym jedynie do istnienia poważnych lub trudnych do naprawienia szkód spowodowanych przez takie tymczasowe wykonanie, wykluczając jakąkolwiek możliwość dokonania przez sąd rozpoznający ten wniosek oceny, czy jest on uzasadniony pod względem prawnym i faktycznym na podstawie argumentów, które na pierwszy rzut oka mogą wskazywać na niezgodność z prawem rozpatrywanego środka.

Istotne elementy rozumowania Trybunału są następujące:

- środki przymusu nakładane przez krajowe organy podatkowe w dziedzinie VAT, takie jak zapłombowanie lokalu handlowego, w którym stwierdzono naruszenia ustawy o podatku od wartości dodanej, stanowią wdrożenie art. 2 i 273 dyrektywy 2006/112/WE, a zatem prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 Karty¹⁶ – pkt 41;
- w konsekwencji Karta ma do nich zastosowanie; środki przyjęte na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112/WE nie mogą naruszać praw podstawowych uznanych w Karcie¹⁷ – pkt 45;
- ocena niezbędności tych środków wymaga badania, „przynajmniej po bieżnego”, zgodności z prawem rozpatrywanego środka – pkt 48–49;
- zasada wykładni zgodnej prawa krajowego z prawem Unii wymaga, by sądy krajowe, przy poszanowaniu w szczególności zakazu wykładni prawa krajowego *contra legem*, czyniły wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, z uwzględnieniem wszystkich przepisów prawa

¹⁶ Zob. podobnie wyrok z 4 maja 2023 r., MV – 98, C97/21, EU:C:2023:371, pkt 34.

¹⁷ Zob. podobnie wyrok z 26 października 2017 r., BB construct, C534/16, EU:C:2017:820, pkt 24, 34.

krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni, by zapewnić pełną skuteczność rozpatrywanego przepisu prawa Unii i dokonać rozstrzygnięcia zgodnego z realizowanymi przez niego celami¹⁸ – pkt 50;

- postanowienia art. 47 Karty są bezpośrednio skuteczne¹⁹ – pkt 52;
- jeżeli nie jest możliwa wykładnia zgodna rozpatrywanej regulacji krajowej (w razie potrzeby poprzez zmianę utrwalonego orzecznictwa przez sądy krajowe), sąd krajowy ma obowiązek odstąpić od stosowania wszelkich przepisów prawa krajowego sprzecznych z przepisem prawa Unii mającym bezpośredni skutek w zawisłym przed nim sporze²⁰ – pkt 51–52.
- w takim razie sąd krajowy powinien zbadać, czy przepisy krajowe dają możliwość badania pod względem prawnym i faktycznym postanowień dotyczących tymczasowego wykonania administracyjnego środka przymusu; jeżeli taka wykładnia jest niemożliwa, powinien odstąpić od stosowania przepisów krajowego prawa procesowego, które zakazują mu dokonania oceny, czy złożony do niego wniosek o zawieszenie tymczasowego wykonania takiego środka jest uzasadniony pod względem prawnym i faktycznym na podstawie argumentów, które na pierwszy rzut oka mogą wskazywać na niezgodność z prawem rozpatrywanego środka – pkt 54–55.

5. DYSKUSJA

Niezależnie od wszelkich różnic między konfiguracją prawnych i faktycznych uwarunkowań sprawy bułgarskiej a kwestią ograniczonej kontroli sądowej decyzji zabezpieczającej na gruncie polskich przepisów o.p. stanowisko Trybunału zaprezentowane w tym wyroku można i należy projektować na kwestię omawianą w tym artykule – w rezultacie skonstatować, że z punktu widzenia art. 47 Karty decyzja zabezpieczająca, wydana na

¹⁸ Wyroki: z 5 października 2004 r., Pfeiffer i in., od C397/01 do C403/01, EU:C:2004:584, pkt 118, 119; a także z 15 października 2024 r., KUBERA, C144/23, EU:C:2024:881, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁹ Wyroki: z 17 kwietnia 2018 r., Egenberger, C414/16, EU:C:2018:257, pkt 78; a także z 12 grudnia 2024 r., Getin Holding i in., C118/23, EU:C:2024:1013, pkt 77.

²⁰ Wyrok z 12 grudnia 2024 r., Getin Holding i in., C118/23, EU:C:2024:1013, pkt 76 i przytoczone tam orzecznictwo.

podstawie art. 33 §§ 1–4 o.p., w każdym przypadku musi podlegać ocenie legalności (pod względem faktycznym i prawnym).

Podstawowym punktem podobieństwa jest wspólna kwalifikacja rozpatrywanych środków prawnych jako podlegających art. 273 dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z tym przepisem „państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”. Wydanie decyzji zabezpieczającej na podstawie art. 33 § 1 i 4 o.p. stanowi środek „zapewnienia prawidłowego poboru VAT” w rozumieniu tego przepisu.

Trzeba rozważyć dwie dokonane przez TS kwalifikacje stanowiska (dwa zastrzeżenia) – aby stwierdzić, czy oddziałują na siłę powyższej tezy.

Po pierwsze, TS kwalifikuje, w ślad za bułgarskim sądem krajowym, rozpatrywany przez siebie środek zabezpieczający jako „środek przymusu o charakterze karnym”. W argumentacji TS (jak również argumentacji rzecznika generalnego, który w tej sprawie sporządził opinię) jego charakter karny nie pełni jednak żadnej uchwytniej roli. Uzasadnienie wyroku nie sugeruje, że konkluzje Trybunału są zależne od kwalifikacji środka jako karnego. Przeciwnie, TS poprzedza swoje konkluzje refleksją na temat treści art. 273 dyrektywy 2006/112/WE; sama argumentacja Trybunału jest uniwersalna. Jest to argumentacja „z punktu widzenia zasad”: TS wychodzi od zasady prawa do skutecznego środka zaskarżenia i aplikuje ją do konkretnego przypadku (*top-down argument*).

Po drugie, TS wskazuje na konieczność badania legalności zastosowanego środka prawnego – czyli w naszym przypadku badania zgodności z prawem decyzji zabezpieczającej – „pod względem prawnym i faktycznym”. Wskazuje jednak zarazem, że chodzi o badanie przeprowadzone „na podstawie argumentów, które na pierwszy rzut oka mogą wskazywać na niezgodność z prawem rozpatrywanego środka”. Trybunał wymaga więc – w odniesieniu do środków zabezpieczających z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE – badania legalności *prima facie*; wymaga badania na tyle głębokiego, by wyeliminowało z obrotu prawnego decyzje oczywiście błędne.

Przekładając ten wymóg na polskie realia, można twierdzić, że zastrzeżenie TS jest realizowane przez zawieszenie konstrukcji normatywnej

przesłanek zabezpieczenia według o.p. na poziomie uprawdopodobnienia, nie udowodnienia. Innymi słowy, to zastrzeżenie można przełożyć na poluzowanie wymogów dowodowych. W rezultacie sąd administracyjny powinien ocenić jako niezgodną z prawem decyzję zabezpieczającą (decyzję o zabezpieczeniu) wtedy, gdy nie uprawdopodobnia ona zaistnienia niewykonanych zobowiązań podatkowych lub uzasadnionej obawy ich niewykonania (któregokolwiek z dwóch).

Co ważne: w rozpatrywanym przypadku decyzji zabezpieczającej, która wygasła na podstawie art. 33a § 1 o.p., ingerencja w prawa podatnika jest wieloraka i – można argumentować – głębsza niż w przypadku, którym zajmował się Trybunał. Decyzja zabezpieczająca (na podstawie której zostaje wydane zarządzenie zabezpieczenia) wywołuje różnorodne wcześniej wskazane skutki bezpośrednie i pośrednie; skutki te są w każdym razie bardziej rozciągnięte w czasie i doniosłe (dotyczy to zwłaszcza zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego).

Wreszcie, Trybunał określa dylemat sposobu postępowania sądu krajowego (w istocie wszelkich agend państwa – także organów podatkowych). W pierwszej kolejności należy sprawdzić możliwość przeprowadzenia „wykładni zgodnej” (prounijnej) regulacji krajowej (nawet gdy wymaga ona rewizji dotychczasowej praktyki orzeczniczej²¹); jeżeli ta jest niemożliwa, należy odstąpić od zastosowania problematycznego proceduralnego przepisu krajowego. Przepis art. 47 Karty jest bowiem bezpośrednio skuteczny.

Moim zdaniem polska regulacja krajowa: art. 233 § 1 pkt 3 w zw. z art. 33a § 1 o.p. (czytane łącznie), nie podlega wykładni zgodnej z art. 47 Karty²². W takim razie należy odstąpić od stosowania tych przepisów procedury podatkowej w rozważanej sytuacji – skoro znajdują się na „kursie kolizyjnym” z bezpośrednio skutecznym przepisem Karty.

²¹ „Sąd krajowy nie może (...) ważne stwierdzić, iż nie można dokonać wykładni przepisu prawa krajowego zgodnie z prawem Unii, jedynie ze względu na to, że do tej pory niezmiennie interpretowano ten przepis w sposób niezgodny z owym prawem (wyroki: z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI, C441/14, EU:C:2016:278, pkt 33, 34; a także z dnia 15 października 2024 r., KUBERA, C144/23, EU:C:2024:881, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo)” – pkt 51.

²² Odmienne (co do możliwości dokonania wykładni tych przepisów zapewniających prawo do sądu): M. Borkowski, *Skutki...*, s. 46: „w świetle art. 4171 § 2 k.c. oraz art. 77 ust. 1 i 2 Konstytucji nie sposób przyjąć, aby postępowanie odwoławcze od decyzji o zabezpieczeniu stało się bezprzedmiotowe w związku z jej wygaśnięciem, ponieważ jest ono niezbędne dla weryfikacji zaistnienia przesłanek zabezpieczenia, a więc dla oceny legalności tejże decyzji”.

Organ odwoławczy powinien więc merytorycznie rozpatrzyć odwołanie, zbadać spełnienie przesłanek zabezpieczenia (na moment wydania decyzji zabezpieczającej) i w razie stwierdzenia, że którakolwiek z niech spełniona nie jest (nie była), uchylić decyzję zaskarżoną odwołaniem na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) i b) o.p. Sąd administracyjny natomiast powinien zbadać zgodność z prawem decyzji organu odwoławczego.

Wbrew temu, co dotychczas przyjmowano w orzecznictwie²³ i doktrynie²⁴, polskie przepisy krajowe, wymuszające z naruszeniem praw podatnika wydanie decyzji umarzającej (nieefektywnie załatwiającej odwołanie), nie mają więc w tej kwestii „ostatniego słowa” – organy administracji i sądy administracyjne nie są skazane na bierne oczekiwanie na interwencję ustawodawcy.

6. MIĘDZY NSA, TK I TS: SUGESTIE PRAKTYCZNE

Do rozważenia pozostaje, jak wobec tego praktycznie należy postąpić: jak wyjść z labiryntu (niekoniecznie spójnych) dyrektyw NSA, TK i TS?

W świetle regulacji Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: p.p.s.a.) sądy administracyjne są związane uchwałą NSA. Związanie to nie jest bezwzględne; zasada pierwszeństwa (prymatu) prawa Unii nakłada na sąd krajowy obowiązek odstąpienia od oceny prawnej sądu wyższej instancji sprzecznej z wykładnią TS (por., *mutatis mutandis*, wyrok z 11 stycznia 2024 r. w sprawie C-537/22, Global Ink Trade Kft,

²³ Przykładowo, w wyroku NSA z 13 listopada 2017 r., sygn. I GSK 2033/15, NSA ubolewa nad brakiem merytorycznej kontroli sądowej: „Jeżeli bowiem postępowanie odwoławcze staje się bezprzedmiotowe po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu, w konsekwencji czego niemożliwa stała się merytoryczna kontrola decyzji o zabezpieczeniu zarówno przez organ odwoławczy, jak i przez sąd administracyjny, decyzja taka pozostaje poza jakąkolwiek kontrolą, a podatnik pozostaje bez jakiejkolwiek ochrony swoich praw, w zakresie oceny co do zgodności z prawem wydania tej decyzji, która może wywołać poważne skutki w sferze jego stosunków majątkowych. Jednak powyższa uwaga o charakterze *de lege ferenda*, czyli na przyszłość, w obowiązującym stanie prawnym, przy uwzględnieniu związania Sądu na podstawie art. 269 § 1 p.p.s.a. uchwałą NSA z dnia 24 października 2011 r. w sprawie I FPS 1/11, nie ma wpływu na rozstrzygnięcie tej sprawy zgodnie z tezą ww. uchwały”.

²⁴ T. Nieborak, *Glosa...*, s. 484–485: „choć tryb ten może być słusznie uważany za niesprawiedliwy dla podatnika, to jednak musi być on stosowany dopóty, dopóki przepisy w tym względzie nie zostaną zmienione przez racjonalnego prawodawcę”.

ECLI:EU:C:2024:6²⁵). Przesądzenie, że ograniczony zakres kontroli sądowej jest niezgodny z art. 47 Karty, pociągałoby za sobą brak związania uchwałą i swobodę niestosowania art. 33a § 1 w zw. z art. 233 § 2 pkt 3 o.p.

Zastrzeżenia poczynione przez TS w wyroku *Ati-19*, dotyczące karnego charakteru środka prawnego i badania jego legalności „na pierwszy rzut oka”, przy konserwatywnym podejściu polskich sądów administracyjnych każą uważać, że te nie zdecydują się na niestosowanie regulacji krajowej i uchwały bez bezpośredniej wypowiedzi TS na temat polskiej regulacji (formalnie: na temat wykładni prawa Unii w kontekście polskich przepisów).

A priori są dwie drogi postępowania – (1) można na podstawie art. 269 § 1 p.p.s.a. przedstawić omówione zagadnienie prawne składowi siedmiu sędziów: zmierzać do „przełamania” uchwały z 24 października 2011 r., sygn. I FPS 1/11 przez wskazanie niezgodności art. 33a § 1 w zw. z art. 233 § 1 pkt 3 o.p. z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej i Kartą Praw Podstawowych – powodującej konieczność niestosowania normy prawnej wynikającej z przepisów ustawy podatkowej; względnie (2) na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 47 – dalej: TFUE) zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym: „Czy dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zasadę poszanowania prawa do obrony i art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu i praktyce krajowej, zgodnie z którymi w przypadku, gdy po wniesieniu odwołania od decyzji zabezpieczającej na majątku podatnika przybliżone kwoty zobowiązań podatkowych zostaje wydana decyzja wymiarowa (decyzja ustalająca lub określająca definitywną wysokość tych zobowiązań podatkowych), spełnienie przesłanek zabezpieczenia nie podlega kontroli legalności w administracyjnym postępowaniu odwoławczym ani w postępowaniu sądowym?”.

²⁵ „[W] sytuacji gdy orzecznictwo Trybunału udzieliło już jasnej odpowiedzi na pytanie dotyczące wykładni prawa Unii, ów sąd krajowy winien uczynić wszystko, co niezbędne do tego, aby ta wykładnia została wprowadzona w życie (zob. podobnie wyrok z dnia 10 marca 2022 r., *Grossmania*, C177/20, EU:C:2022:175, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo)” – pkt 26. Por. A. Franczak, *Zasada pierwszeństwa prawa UE i prawo do sądu gwarantowane w art. 47 KPP w przypadku sprzeczności między orzecznictwem sądu krajowego a prawem UE w zakresie prawa do odliczenia VAT. Uwagi na tle wyroku TS z 11.01.2024 r., C-537/22, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 6, s. 10–16.*

Za właściwe uważam wystąpienie z pytaniem prejudycjalnym do TSUE – ten jest bowiem w świetle art. 267 TFUE właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym o wykładni Traktatów (taką rangę – źródła prawa pierwotnego – ma natomiast Karta). Nie wyłącza to kompetencji sądów krajowych do dokonywania wykładni prawa Unii; w razie utrzymywania się jednak wątpliwości co do treści tego prawa należy odwołać się do Trybunału. W takim razie przyjmując – jak wyżej – że kwestia prawna, o którą chodzi, nie jest oczywista (nie stanowi *acte clair* ani *acte éclairé*), próba przełamania uchwały na podstawie art. 267 § 1 p.p.s.a. byłaby tylko półśrodkiem: również NSA powinien ostatecznie zwrócić się o wskazówki do Trybunału. Warto pójść więc drogą bezpośrednią, także w interesie czasu.

Trzeba wyjaśnić, że bieżący paraliż działalności orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego (niezależnie od jego – złożonych w mojej ocenie – przyczyn) pragmatycznie wyklucza drogę trzecią: zadania pytania prawnego TK. Tymczasem ten sposób działania miałby tę przewagę nad alternatywami, że rozstrzygnięcie wskazujące na niezgodność w regulacji z konstytucyjną normą wyższego rzędu wyłączałoby jej zastosowanie we wszelkich sprawach podatkowych – nie tylko tych pozostających w obszarze podatków zharmonizowanych na poziomie Unii.

W każdym razie uważam, że stan obecny jest nie do utrzymania bez (minimalnie) poddania polskiej regulacji testowi prawa Unii.

Ostatecznie natomiast przepis art. 33a § 1 o.p. powinien zostać uchylony; z jednej strony jest źródłem problemu będącego przedmiotem rozważań w tym artykule, z drugiej jest zbędny. Ponieważ przedmiot decyzji zabezpieczającej jest odmienny od przedmiotu decyzji wymiarowej (ta pierwsza określa zaledwie przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego), decyzje te nie stanowią dwóch orzeczeń w tej samej sprawie. Systemowo nie jest wadliwa sytuacja, w której w obrocie prawnym znajduje się zarówno decyzja zabezpieczająca, jak i (wydana później) decyzja wymiarowa.

Argumentacja na rzecz tego postulatu *de lege ferenda*, obecnie jedynie sygnalizowanego, wykracza poza zakres tematyczny tego artykułu.

7. PODSUMOWANIE

Najważniejsze wnioski z rozważań są następujące:

- art. 33a § 1 pkt 2 i 3 zw. 233 § 1 pkt 3 o.p. w przypadku wydania decyzji wymiarowej wymuszają – zgodnie z uchwałą NSA z 24 października 2011 r., sygn. I FPS 1/11 i treścią samych przepisów – wydanie decyzji

- umarzającej postępowanie odwoławcze w przedmiocie zabezpieczenia bez merytorycznego badania przesłanek zabezpieczenia;
- ponieważ decyzja zabezpieczająca wywiera skutki w sferze praw i obowiązków podatnika (bezpośrednie i pośrednie), taki stan rzeczy stanowi ograniczenie prawa do sądu (prawa do skutecznego środka zażalenia) zagwarantowanego w art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 i art. 78 Konstytucji oraz art. 47 Karty;
 - niezgodność polskich przepisów z art. 47 Karty (przepisem wywierającym skutek bezpośredni) potwierdza wyrok TS z 3 lipca 2025 r., C-605/23, *Ati-19*, ECLI:EU:C:2025:513 – mimo pewnych odmienności stanu faktycznego i prawnego;
 - na gruncie tej oceny organy podatkowe i sądy administracyjne powinny odstąpić od stosowania art. 33a § 1 pkt 2 i 3 zw. 233 § 1 pkt 3 o.p. – zanim ustawodawca przeprowadzi konieczną interwencję legislacyjną;
 - w każdym natomiast razie sądy administracyjne powinny co najmniej podjąć próbę przełamania uchwały na podstawie art. 269 § 1 p.p.s.a. lub zadać pytanie prejudycjalne TS na podstawie art. 267 TFUE.

BIBLIOGRAFIA

- Borkowski M., *Skutki wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu. Glosa do uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 1/11, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 1.*
- Brzezicki T., Morawski W., *Postępowanie odwoławcze a wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 6.*
- Franczak A., *Zasada pierwszeństwa prawa UE i prawo do sądu gwarantowane w art. 47 KPP w przypadku sprzeczności między orzecznictwem sądu krajowego a prawem UE w zakresie prawa do odliczenia VAT. Uwagi na tle wyroku TS z 11.01.2024 r., C-537/22, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 6.*
- Militz M., Siennicki T., *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych jako instrument zawieszenia biegu terminu przedawnienia – teoria i praktyka organów podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 11.*
- Nieborak T., *Glosa do uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 1/11, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2012, nr 7–8.*
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Oleśńska, Toruń 2017.
- Wróbel A., *Jurysdykcja sądów administracyjnych a europejska koncepcja sądu o pełnej jurysdykcji. Czas na zmiany?, „Państwo i Prawo” 2025, nr 2.*