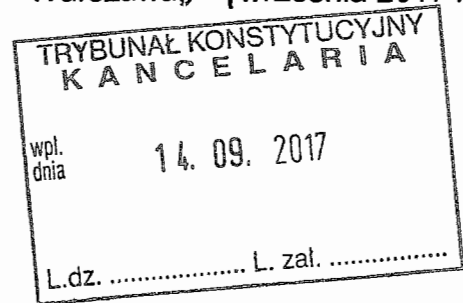




SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ  
Sygn. akt K 10/16  
BAS-WPTK-745/16

Warszawa, 14 września 2017 r.



### Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z 22 lutego 2016 r. (sygn. akt K 10/16), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 70 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) w zakresie, w jakim odnosi się do zobowiązań podatkowych, **jest zgodny** z art. 64 ust. 2 Konstytucji i **jest zgodny** z zasadą bezpieczeństwa prawnego wywodzoną z art. 2 Konstytucji w związku z art. 84 Konstytucji.

## Uzasadnienie

### **I. Przedmiot kontroli i zarzuty wnioskodawcy**

1. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO, Rzecznik, wnioskodawca) w swoim wniosku do Trybunału Konstytucyjnego z 22 lutego 2016 r. (sygn. akt K 10/16) zakwestionował konstytucyjność art. 70 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa lub o.p.). Zaskarżony przepis stanowi: „Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu”.

2. Zdaniem RPO, zaskarżony przepis jest niezgodny z: art. 64 ust. 2 (równa ochrona własności), art. 2 (zasada bezpieczeństwa prawnego), art. 84 (obowiązek ponoszenia podatków) Konstytucji.

3. W ocenie Wnioskodawcy, niekonstytucyjność art. 70 § 8 o.p. polega na tym, iż: po pierwsze, powoduje on, że w „odniesieniu do podatników posiadających składniki majątkowe, na których można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, organy podatkowe mają nieograniczone w czasie możliwości dochodzenia zobowiązań podatkowych” (wniosek, s. 11).

Po drugie, zaskarżony przepis „w sposób nieuprawniony różnicuje sytuację podatników, którzy posiadają składniki majątkowe, na których można ustanowić rzeczowe zabezpieczenie, traktując ich w gorszy sposób z punktu widzenia zasad przedawnienia zobowiązań podatkowych niż pozostałych” (wniosek, s. 13). „Taka sytuacja prowadzi do nieuprawnionego przeniesienia ciężaru nieprzedawnialności zobowiązań podatkowych tylko na jedną z kategorii podatników, tj. na właścicieli nieruchomości, czy też rzeczy lub praw, na których możliwe jest ustanowienie zastawu skarbowego. Rzecznik Praw Obywatelskich nie znajduje argumentów przemawiających za bardziej rygorystycznym traktowaniem ww. grupy podatników” (wniosek, s. 13). Tym samym przepis ten narusza art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Po trzecie, „Z art. 2 Konstytucji RP wynika [...] obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz

z upływem czasu – stanu niepewności” (wniosek, s. 14). Zdaniem RPO, „stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wartość konstytucyjną, wymagającą uwzględnienia. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji RP [...]”. Zaskarżony przepis natomiast pozwala na egzekwowanie długu przez dziesięciolecia, tworząc stan niepewności (wniosek, s. 16). Z kolei zapewnienie obywatelowi bezpieczeństwa prawnego zakłada umożliwienie mu przewidywania działań organów władzy publicznej. W opinii RPO, „konstrukcja omawianego art. 70 § 8 o.p. nie stwarza takich możliwości podatnikom. W demokratycznym państwie prawa nie może dochodzić do sytuacji, w których na skutek niekonstytucyjnych regulacji prawnych obywatel może stać się tzw. dożywotnim dłużnikiem państwa, jeżeli posiada określone składniki majątku, na których można dokonać zabezpieczenia rzeczowego. Podatnik ma prawo oczekiwać, że po upływie oznaczonego czasu dojdzie do wygaśnięcia zobowiązania” (wniosek, s. 17). Wobec tego zaskarżony przepis jest sprzeczny z art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji.

## II. Wzorce kontroli

1. Zasada bezpieczeństwa prawnego wprawdzie nie została *expressis verbis* wyrażona w Konstytucji, to jednak należy do kanonu zasad składających się na koncepcję państwa prawnego, której źródłem normatywnym jest art. 2 Konstytucji (wyrok TK z 20 grudnia 1999 r., sygn. akt K 4/99). Adresatami zasad rekonstruowanych na bazie idei państwa prawnego, które respektuje wartości sprawiedliwości społecznej, są wszystkie organy władzy publicznej, zarówno tworzące, jak i stosujące prawo (wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10). Z zasady bezpieczeństwa prawnego jednostki wynika nakaz stanowienia i stosowania prawa tak, „by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny” (wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00). Prawo musi gwarantować jednostce bezpieczeństwo prawne, pozwalające na podejmowanie decyzji na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwa oraz pełną znajomość konsekwencji

prawnych, jakie postępowanie to może za sobą pociągnąć (wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00).

W kontekście wniosku RPO należy przywołać pogląd TK, w myśl którego: „Mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia, jak również ekspektatywy takiego prawa, ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdy doszło już do zindywidualizowania i skonkretyzowania obowiązku podatkowego bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie [...]. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wartość konstytucyjną, wymagającą uwzględnienia. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji” (wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10; zob. wyroki TK z: 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10; 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11; 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09; 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12).

2. Drugim wzorcem kontroli w niniejszej sprawie jest art. 64 ust. 2 Konstytucji. Przepis ten stanowi, że własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. RPO ograniczył zarzut niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu tylko do naruszenia zasady równej ochrony własności, co determinuje zakres stanowiska Sejmu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Prawo własności należy do praw ekonomicznych i jest ono podstawą autonomii oraz rozwoju człowieka. Treść tego prawa przejawia się w uprawnieniach obejmujących „konstytucyjnie gwarantowaną wolność nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim” (wyrok TK z 30 października 2001 r., sygn. akt K 33/00). Istota tego prawa obejmuje – według utrwalonego orzecznictwa TK – w szczególności możliwość korzystania z przedmiotu własności i pobierania pożytków (wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98). W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że prawo własności, choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom (m.in. wyroki TK z: 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98). W nauce prawa podnosi się, że własność podlega słabszej ochronie niż prawa osobiste czy polityczne

(zob. L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2002, komentarz do art. 64, s. 17).

Zakres dopuszczalnych ograniczeń tego prawa wskazuje art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji. Pierwszy z przywołanych przepisów stanowi, że ograniczenia prawa własności mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą przy tym naruszać jego istoty. Przepis art. 64 ust. 3 Konstytucji formułuje zaś wyraźną konstytucyjną podstawę do wprowadzania ograniczeń prawa własności.

Zgodnie art. 64 ust. 1 Konstytucji, „każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia”. Z tego przepisu wynikają dla ustawodawcy dwie podstawowe konsekwencje. Po pierwsze, obowiązek powstrzymywania się od tworzenia regulacji, które mogłyby pozbawiać ochrony prawnej własności, innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia lub też ochronę tę ograniczać (tzw. obowiązek negatywny). Po drugie, konieczność zapewnienia realnej ochrony, umożliwiającej skuteczną realizację prawa własności, innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym one funkcjonują (tzw. obowiązek pozytywny) (wyroki TK z: 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 18 września 2008 r., sygn. akt K 7/07).

Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia – w myśl przywołanego w charakterze wzorca kontroli art. 64 ust. 2 Konstytucji – podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji nawiązuje w swojej treści do dwóch konstytucyjnych zasad. Pierwsza z nich, sformułowana w art. 21 ust. 1 ustawy zasadniczej, nakazuje organom władzy publicznej ochronę własności i prawa dziedziczenia, zaś druga – wyrażona w jej art. 32 ust. 1 – nakazuje równe traktowanie wszystkich przez władze publiczne. Tak więc przywołany wzorzec kontroli pozostaje w ścisłym związku z ogólną zasadą równej ochrony, która odnosi się do wszystkich dziedzin życia społecznego, gospodarczego i zawodowego. Równa ochrona własności jest bowiem jednym z przejawów równej ochrony prawnej, zaś treść art. 32 ust. 1 Konstytucji wyznacza rozumienie art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Zasada równej ochrony własności oznacza, że właściciele, którzy znajdują się w podobnej sytuacji, powinni być traktowani według jednakowej miary oraz bez dyskryminujących i faworyzujących różnicowań. Implikuje to niezbędność

zapewnienia tego samego poziomu ochrony prawa własności przez przyznanie tych samych uprawnień i nałożenie tych samych obowiązków. Jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to zachodzi wówczas odstępstwo od zasady równości wobec prawa. Odstępstwo od równego traktowania sytuacji podobnych nie zawsze jest konstytucyjnie niedopuszczalne, ponieważ mogą zachodzić przypadki, gdy odmiennosc tego potraktowania będzie usprawiedliwiona. Wówczas niezbędna jest ocena przyjętego kryterium różnicowania, jego racjonalności i proporcjonalności oraz zgodności z wartościami, zasadami i innymi normami konstytucyjnymi (zob. wyroki TK z: 3 lipca 2013 r., sygn. akt P 49/11; 21 lipca 2014 r., sygn. akt K 36/13).

3. Wskazany jako wzorzec kontroli art. 84 Konstytucji stanowi: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Z przepisu tego wynika, iż ciężary i świadczenia publiczne stanowią materię ustawową. Ustrojodawca doprecyzował zakres tej regulacji w odniesieniu do podatków w art. 217 Konstytucji, który „ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla unormowania: po pierwsze, nakładania podatków i innych danin publicznych o niepodatkowym charakterze, po drugie, dla określania podstawowych elementów konstrukcji podatku, takich jak podmiot, przedmiot opodatkowania i stawka podatkowa, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich wymaganych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności” (wyrok TK z 15 lipca 2013 r., sygn. akt K 7/12; zob. wyroki TK z: 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00; 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06; 7 września 2010 r., sygn. akt P 94/08).

Artykuł 84 Konstytucji wyraża również zasadę sprawiedliwości podatkowej. W orzecznictwie TK sprawiedliwość podatkowa jest rozumiana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. „Z zasady powszechności wynika, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być

opodatkowane równo” (wyrok TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13; zob. także wyrok TK z 8 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10).

Przepis art. 84 Konstytucji jest też źródłem obowiązku państwa w zakresie egzekwowania należności podatkowych. Pochodzące z podatków lub innych danin publicznych środki finansowe są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa rozumianego jako dobro wspólne wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji). W związku z tym, wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych jest powinnością jednostek wobec państwa: „każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) – powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobowiązany przyczynić się do dobra wspólnego według własnych możliwości. Niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej” (wyrok TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13; zob. wyroki TK z: 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10; 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14)

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę na konieczność racjonalnego kształtowania systemu podatkowego, uwzględniającego zdolność podatkową podatnika i jego otoczenia społeczno-gospodarczego: „[...] podatek musi być ukształtowany w taki sposób, by spełniał zadanie, dla którego jest ustanowiony. W sytuacji, gdy podatek jest oderwany od warunków gospodarczych i społecznych, nie może być skutecznym elementem polityki państwa. Wadliwe ukształtowanie podatku obniża zyski budżetu państwa wynikające z obowiązku płacenia tego typu daniny publicznej, co jest niekorzystne dla dobra wspólnego. A zatem przy nakładaniu podatków, ustawodawca nie może tracić z pola widzenia wydajności (efektywności) źródła podatku. Oznacza to, że koszty poboru podatku łącznie z kosztami kontroli prawidłowego wykonania zobowiązań podatkowych nie mogą być wyższe od wpływów, jakie państwo uzyskuje z tego źródła” (wyrok TK z 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14). W konsekwencji TK przyjmuje, że konstrukcja podatku powinna uwzględniać indywidualne możliwości ponoszenia ciężarów publicznych przez podatników, ponieważ obowiązek płacenia podatków nie może prowadzić do ubóstwa obywateli (podatników).

### III. Analiza zgodności

1. Treść zaskarżonego przepisu odwołuje się do trzech instytucji prawnych osadzonych w prawie publicznym, lecz posiadających swój pierwowzór w prawie prywatnym. Są nimi: hipoteka przymusowa, zastaw skarbowy oraz przedawnienie należności podatkowych. Z uwagi na złożoność zagadnienia i wieloaspektowość problemów, ocena konstytucyjności zaskarżonego przepisu powinna być, zdaniem Sejmu, poprzedzona analizą jego otoczenia normatywnego, co wymaga także zarysowania kształtu powyższych instytucji na tle postępowania podatkowego i postępowania egzekucyjnego. Nie można pominąć i tej okoliczności, że wniosek RPO dotyczy wyłącznie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych. Wnioskodawca nie wiąże zaskarżonego przepisu z innymi zobowiązaniami publicznoprawnymi, do których mają odpowiednie zastosowanie przepisy ordynacji podatkowej, w tym przepisy normujące hipotekę przymusową i zastaw skarbowy, np. zobowiązaniami z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenie społeczne. Innymi słowy, ujęty przez RPO zakres zaskarżenia nie wychodzi poza zagadnienie przedawnienia należności podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem i nie odnosi się do innych zobowiązań publicznoprawnych, czemu Sejm dał wyraz w *petitum* swojego stanowiska.

2. Postępowanie podatkowe prowadzi organ z urzędu lub na wniosek w celu ustalenia wymiaru podatku, ustalenia lub określenia obowiązku podatkowego, zabezpieczenia i wykonania zobowiązań podatkowych. Z kolei postępowanie egzekucyjne jest procedurą administracyjną ukierunkowaną na przymusowe wykonanie zobowiązania podatkowego. Inicjatywę w tym zakresie posiada wyłącznie organ podatkowy. Postępowanie egzekucyjne wszczyna się dopiero wówczas, gdy podatnik nie wykonał w terminie zobowiązania podatkowego.

Zobowiązanie podatkowe, którego źródłem jest obowiązek wynikający z prawa materialnego, polega na zapłacie na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonym w przepisach prawa podatkowego (art. 5 o.p.). Podatkiem jest zaś publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Z kolei podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna



niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Zobowiązanie podatkowe powstaje *ex lege*, a więc z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, albo na mocy doręczonej decyzji, ustalającej jego wysokość.

Za zobowiązanie podatkowe podatnik odpowiada całym swoim majątkiem (art. 26 o.p.). W przypadku osób pozostających w związku małżeńskim odpowiedzialność ta obejmuje majątek odrębny podatnika oraz majątek wspólny podatnika i jego małżonka (art. 29 o.p.). Majątkiem podatnika i jego małżonka można zabezpieczyć wykonanie zobowiązania podatkowego, co umożliwia „skuteczne wyegzekwowanie należności podatkowych od podmiotów zobowiązanych w sytuacji, gdy zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązania te nie zostaną zapłacone” (wyrok NSA z 14 grudnia 2000 r., sygn. akt III SA 7499/98). „W przypadku niespłacenia długu wierzyciel może zaspokoić swoje roszczenia z przyjętych zabezpieczeń [...]. Jeżeli wierzyciel ustanowił kilka zabezpieczeń wierzytelności, wówczas – jeżeli nie uzgodniono inaczej – zarówno o kolejności, jak i zakresie realizacji zabezpieczeń decyduje wierzyciel. Może on zatem zaspokoić swoje roszczenia ze wszystkich zabezpieczeń, z kilku z nich lub z jednego” (I. Heropolitańska, *Prawne zabezpieczenia zapłaty wierzytelności*, Wolters Kluwer Polska 2014, LEX/el.).

Zabezpieczenie majątkowe może być dokonane na zasadach określonych w o.p. lub w przepisach ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1201 ze zm.; dalej: u.p.e.a). W tym drugim przypadku zabezpieczenie stanowi wstępny etap postępowania egzekucyjnego prowadzonego przez organ. Zgodnie z art. 154 § 1 u.p.e.a., organ egzekucyjny dokonuje zabezpieczenia należności pieniężnej lub wykonania obowiązku o charakterze niepieniężnym, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić egzekucję, w szczególności jeżeli stwierdzono: brak płynności finansowej zobowiązanego; unikanie wykonania przez zobowiązanego obowiązku przez nieujawnianie zobowiązań powstających z mocy prawa lub nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych; dokonywanie przez zobowiązanego wyprzedazy majątku; niezłożenie oświadczenia, o którym mowa w art. 39 § 1 ordynacji podatkowej, mimo wezwania do jego złożenia, albo niewykazanie w złożonym oświadczeniu wszystkich rzeczy lub praw podlegających ujawnieniu.

Ten sam cel leży u podstaw postępowania zabezpieczającego prowadzonego na podstawie ordynacji podatkowej. Zgodnie art. 33 o.p. może być ono zastosowane przed upływem terminu płatności podatku (§ 1) lub przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania, decyzji określającej wysokość zobowiązania, decyzji określającej zwrot podatku, a więc w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej lub celno-skarbowej (§ 2). Przesłanką zastosowania art. 33 o.p. jest uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, w szczególności, jeżeli podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Wykonanie zabezpieczenia następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Organ rozstrzyga o zabezpieczeniu w formie decyzji.

Trzeba dodać, że strona postępowania podatkowego może zaproponować organowi zabezpieczenie wykonania przyszłego lub określonego już zobowiązania podatkowego na przysługujących jej prawach majątkowych (zabezpieczenie dokonane na wniosek podatnika). Do tych praw ustawodawca zalicza: gwarancję bankową lub ubezpieczeniową; poręczenie banku; weksel z poręczeniem wekslowym banku; czek potwierdzony przez krajowy bank wystawcy czeku; zastaw rejestrowy na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej; uznanie kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego; pisemne, nieodwołalne upoważnienie organu podatkowego, potwierdzone przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej (art. 33d § 1 o.p.).

Jedną z form zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, w tym także przyszłych należności podatkowych, jest tzw. hipoteka przymusowa. Jej konstrukcja wzorowana jest na hipotece umownej, obecnej w prawie cywilnym (K. Kopyściańska, *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych hipoteką przymusową*, Wrocław 2015, s. 18). Stanowi ona przykład nie tylko odwołania się ustawodawcy podatkowego do pojęć o ustalonym znaczeniu cywilistycznym, ale wręcz korzystania z konstrukcji instytucji prawnych trwale osadzonych w prawie cywilnym (A. Makowiec, *Hipoteka przymusowa jako forma zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego*, „Zeszyty Prawnicze UKSW” 2014, nr 4, s. 133). Istotę hipoteki wyraża art. 65 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1007

ze zm.; dalej: u.k.w.h.), w myśl którego: „W celu zabezpieczenia oznaczonej wierzytelności wynikającej z określonego stosunku prawnego można nieruchomości obciążyć prawem, na mocy którego wierzyciel może dochodzić zaspokojenia z nieruchomości bez względu na to, czyją stała się własnością, i z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi właściciela nieruchomości (hipoteka)”. Hipoteka przymusowa pozwala organowi podatkowemu występującemu w roli wierzyciela zaspokoić się z nieruchomości bez względu na to, komu przysługuje prawo jej własności. „[U]prawnienia wierzyciela są skuteczne względem każdego właściciela przedmiotu obciążonego hipotecznie, a nadto mogą być realizowane przed roszczeniami wierzycieli osobistych podmiotu każdorazowo uprawnionego do rzeczy lub prawa. Mamy tu więc do czynienia – w przypadku wierzytelności zabezpieczonej – z bezwzględny uprawnieniem w stosunku do wszystkich nabywców rzeczy lub prawa [...]. Ustanowienie hipoteki przymusowej nie wymaga – w przeciwieństwie do hipoteki umownej – zgody dłużnika” (J. Olesiak, Ł. Pajor, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2016, komentarz do art. 34, Legalis/el.).

W świetle przepisów ordynacji podatkowej, hipoteka przymusowa może być ustanowiona na rzecz Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego na wszystkich nieruchomościach podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., a także z tytułu zaległości podatkowych w podatkach stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości (art. 34 § 1 o.p.). Hipotekę przymusową można ustanowić też na: części ułamkowej nieruchomości, jeżeli stanowi udział podatnika; nieruchomości stanowiącej przedmiot współwłasności łącznej podatnika i jego małżonka; nieruchomości stanowiącej przedmiot współwłasności łącznej wspólników spółki cywilnej lub części ułamkowej nieruchomości stanowiącej udział wspólników spółki cywilnej – z tytułu zaległości podatkowych spółki; użytkowaniu wieczystym wraz z budynkami i urządzeniami na użytkowanym gruncie stanowiącymi własność użytkownika wieczystego lub udziale w tym prawie; spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu lub udziale w tym prawie; wierzytelności zabezpieczonej hipoteką; statku morskim lub statku morskim w budowie wpisanym do rejestru okrętowego. Do hipotek nie ustanowionych na nieruchomości stosuje się odpowiednio przepisy o hipotece na nieruchomości (art. 34 § 5 o.p. i art. 65 ust. 4 u.k.w.h.).

Hipoteka przymusowa jest jawna i powstaje na wniosek organu podatkowego przez dokonanie wpisu do księgi wieczystej przez właściwy sąd rejonowy, a w przypadku hipoteki morskiej – przez izbę morską (art. 35 § 3 o.p.). Wpis ma charakter konstytutywny, zaś jego podstawę stanowi tytuł wykonawczy lub zarządzenie zabezpieczenia wydane na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub doręczona decyzja: ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego; określająca wysokość zobowiązania podatkowego; określająca wysokość odsetek za zwłokę; o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta; o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej; o odpowiedzialności spadkobiercy; określająca wysokość zwrotu podatku (art. 35 § 1 i 2 o.p.). Zaspokojenie z przedmiotu hipoteki przymusowej następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że z jej przedmiotu jest prowadzona egzekucja przez sądowy organ egzekucyjny.

Innym ograniczonym prawem rzeczowym, którym można zabezpieczyć wykonanie zobowiązania podatkowego, jest zastaw skarbowy. Zgodnie z art. 41 § 1 o.p. „Skarbowi Państwa i jednostkom samorządu terytorialnego z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2, a także z tytułu zaległości podatkowych stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości przysługuje zastaw skarbowy na wszystkich będących własnością podatnika oraz stanowiących współwłasność łączną podatnika i jego małżonka rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, jeżeli wartość poszczególnych rzeczy lub praw wynosi w dniu ustanowienia zastawu co najmniej 12 400 zł [...]”. Zastawem skarbowym nie mogą być obciążone rzeczy lub prawa majątkowe niepodlegające egzekucji oraz mogące być przedmiotem hipoteki (art. 41 § 2 o.p.). Do zastawu skarbowego nie stosuje się przepisów o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów.

Istota tego zabezpieczenia majątkowego polega na możliwości zaspokojenia się wierzyciela podatkowego z obciążonej rzeczy lub z obciążonego prawa bez względu na to, czyją stała się własnością, i z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi właściciela rzeczy, wyjąwszy tych, którym z mocy ustawy przysługuje pierwszeństwo szczególne (art. 306 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.; dalej: k.c.; art. 42 § 3 o.p.). W przypadku, gdy rzecz ruchoma lub prawo majątkowe zostały obciążone kilkoma zastawami skarbowymi albo zastawem ujawnionym w innym rejestrze prowadzonym

na podstawie odrębnych ustaw, zastaw wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem wpisanym później (art. 42 § 2 i 4 o.p.). O dokonaniu wpisu oraz wykreśleniu zastawu skarbowego naczelnik urzędu skarbowego zawiadamia podatnika, płatnika lub inkasenta, następcę prawnego lub osobę trzecią odpowiadającą za zaległości podatkowe. Zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (P. Czerski, *Zastaw skarbowy jako forma zabezpieczenia należności podatkowych*, Zakamycze 2004, Lex/el.).

Zabezpieczenia majątkowe są akcesoryjnie związane z zobowiązaniami podatkowymi i służą ich wykonaniu. Dzielą byt prawny należności podatkowych, których wygaśnięcie powoduje ustanie zabezpieczenia majątkowego. Zgodnie z art. 59 § 1 o.p., zobowiązanie wygasa w całości lub w części wskutek np. zapłaty, potrącenia; przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych; przejęcia własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym; umorzenia zaległości; zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m o.p., a także przedawnienia (art. 59 § 1 pkt 3 o.p.).

„Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest konieczność zachowania równowagi budżetowej. Przedawnienie zobowiązań podatkowych działa bowiem dyscyplinująco na wierzyciela publicznego, zmuszając go do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych. Drugą wartością konstytucyjną, która uzasadnia wprowadzenie instytucji przedawnienia do prawa podatkowego, jest stabilizacja stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Nie ma zatem wątpliwości, że przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych” (wyrok TK z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11).

Przedawnienie nie jest instytucją jednorodną na gruncie przepisów o.p. W pewnych przypadkach upływ czasu w ogóle uniemożliwia powstanie zobowiązania podatkowego. W myśl art. 68 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe, którego źródłem jest decyzja (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), nie powstaje, jeżeli tzw. decyzja ustalająca nie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. W piśmiennictwie wskazuje się, że: „Wskutek upływu terminu przedawnienia organ podatkowy nie ma

już prawa do wydania skutecznej prawnie decyzji wymiarowej. Dlatego jej wydanie musi skutkować uchyleniem i umorzeniem postępowania. Przedawnienie następuje zatem dlatego, że upłynął termin do wydania decyzji o wymiarze zobowiązania i dlatego, że nie wykonano uprawnienia (obowiązku) wymiaru” (H. Dzwonkowski, M. Kurzac, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2016, komentarz do art. 68, Legalis/el.). W innych sytuacjach upływ czasu uniemożliwia egzekwowanie zobowiązania podatkowego. Analizując mechanizm przedawnienia uregulowany w art. 70 o.p. („Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku”), Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż „odnosi się [on – uwaga własna] do zobowiązań podatkowych, a zatem do sytuacji, w której wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Powinność świadczenia jest zatem skonkretyzowana i zaktualizowana. Przedawnienie, o którym mowa w art. 70 o.p., dotyczy zarówno zobowiązań powstałych z mocy prawa, jak też ustalonych w drodze konstytucyjnej decyzji wymiarowej, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p.” (wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10). Z kolei w nauce prawa wskazuje się, że: „Skutkiem prawnym przedawnienia jest niemożność realizacji, po upływie okresu przedawnienia, uprawnień materialnoprawnych wierzyciela. Prowadzi zaś do tego niewykonywanie czynności, do których jest się uprawnionym lub zobowiązanym przez obowiązujące prawo, przez czas określony w ustawie. Brak tych działań jest przyczyną, która wywołuje przedawnienie w sensie materialnym. Jak z tego wynika przedawnienie ma charakter materialno-proceduralny. Sam upływ czasu nie konstytuuje bowiem przedawnienia w sensie materialnym. Musi mu towarzyszyć niewykonywanie uprawnień” (H. Dzwonkowski, M. Kurzac, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2016, komentarz do art. 68, Legalis/el.). Jako że na skutek przedawnienia zobowiązanie podatkowe wygasa z mocy prawa, po stronie dłużnika nie istnieje prawny obowiązek zapłaty podatku i odsetek. Wierzyciel nie ma też prawnych możliwości egzekwowania przedawnionego zobowiązania podatkowego. Dłużnik natomiast, który chciałby dobrowolnie spełnić świadczenie, nie może już tego uczynić, ponieważ jego zobowiązanie wygasło. Dobrowolna zapłata podatku jest świadczeniem nienależnym, podlegającym zwrotowi przez organ podatkowy (L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Warszawa 2013, komentarz do art. 70, s. 527 i n.).

Z powyższego wynika, iż przedawnienie w o.p. ma odmienną konstrukcję, aniżeli przedawnienie w prawie cywilnym, gdzie zobowiązania nie wygasają z powodu upływu czasu, a jedynie przekształcają się w tzw. zobowiązania naturalne.

Z konstrukcją przedawnienia wiążą się ściśle dwie inne instytucje prawne, tj. zawieszenie oraz przerwanie biegu terminu przedawnienia (W. Morawski, T. Brzezicki, *Umorzenie postępowania egzekucyjnego a skuteczność przerwania biegu terminu przedawnienia poprzez zastosowanie środka egzekucyjnego – casus osiągnięcia korzyści przez państwo z własnego bezprawia?* „Monitor Podatkowy” 2012, nr 11, s. 23-30). Przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje na skutek określonej przez prawo przyczyny i polega na tym, że czas od początku biegu terminu przedawnienia do jego przerwania uważa się za niebyły. Przedawnienie zaś rozpoczyna swój bieg na nowo po ustaniu przyczyny przerwania, którą jest, w świetle ordynacji podatkowej, ogłoszenie upadłości (art. 70 § 3 o.p.; w tej sytuacji bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego) oraz zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony (art. 70 § 4 o.p.). Zawieszenie natomiast powoduje, że nie biegnie termin przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 2 i § 6 o.p., art. 70a o.p.). Według ordynacji podatkowej, postępowanie ulega zawieszeniu: od dnia wydania decyzji, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 o.p., do dnia terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej; od dnia wejścia w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku, wydanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, do dnia upływu przedłużonego terminu; z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania; z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania; z dniem wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa; z dniem doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p., lub doręczenia zarządzenia o zabezpieczeniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji; z dniem doręczenia zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach

określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 u.p.e.a.; jeżeli możliwość ustalenia lub określenia zobowiązania podatkowego wynika z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a ustalenie lub określenie przez organ podatkowy wysokości tego zobowiązania uzależnione jest od uzyskania odpowiednich informacji od organów innego państwa; w przypadku wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, jeżeli ta umowa nie przewiduje możliwości wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia (art. 70 § 2 i § 6 o.p., art. 70a § 1 i § 1a o.p.).

3. Zabezpieczenie wierzytelności podatkowej ustaje, o czym była już mowa powyżej, wraz z wygaśnięciem zobowiązania podatkowego z powodu przedawnienia. Ordynacja podatkowa przewiduje jednak wyjątek, w myśl którego: „Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia, zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu” (art. 70 § 8 o.p.). Przepis ten wyłącza możliwość przedawnienia zobowiązań podatkowych – jednak z określonymi w jego treści, ograniczonymi skutkami - jeśli na rzecz wierzyciela podatkowego, tj. Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, ustanowiono ograniczone prawo rzeczowe na majątku dłużnika.

Przed zmianą dokonaną przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.) odpowiednikiem tego przepisu był art. 70 § 6 o.p. (dalej: uchylony art. 70 § 6 o.p.) Zawierał on normę prawną o węższym zakresie normowania niż zaskarżona przez RPO, gdyż odnosił się wyłącznie do hipoteki. Uchylony art. 70 § 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. stanowił, że: „Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki”. Wyrokiem z 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) Trybunał orzekł, że art. 70 § 6 o.p. jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji. Tezy tego wyroku można ująć następująco:

Po pierwsze, jakkolwiek Konstytucja w znaczącej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych w odniesieniu do prawa daninowego i nie



gwarantuje prawa do przedawnienia, to jednak art. 64 ust. 2 Konstytucji, nakładający na państwo obowiązek zapewnienia równej ochrony praw majątkowych, stanowi adekwatny wzorzec kontroli przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych (zob. wyroki TK z: 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09; 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10; 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10; 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11).

Po drugie, istota problemu konstytucyjnego, jaki wynika ze sprawy, wychodzi poza problem przedawnienia jako instytucji prawa podatkowego. W zasadzie chodzi o zróżnicowanie sytuacji prawnej dłużnika podatkowego w zależności od formy zabezpieczenia należności podatkowych, a właściwie od posiadania lub nieposiadania przez niego nieruchomości, na których może być ustanowiona hipoteka przymusowa.

Po trzecie, wskazane dwie grupy podatników są różnie traktowane przez prawo. Zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką przymusową się nie przedawniają, podczas gdy pozostałe zobowiązania podatkowe ulegają przedawnieniu. „Zaskarżone rozwiązanie różnicuje [...] w istotny sposób zakres czasowy odpowiedzialności podatników w zależności od arbitralnego i przypadkowego kryterium, tj. posiadania lub nieposiadania składników majątkowych pozwalających na ustanowienie zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej”.

Po czwarte, Trybunał Konstytucyjny nie widzi również powodu, dla którego właściciele nieruchomości mieliby dożywotnio odpowiadać za należności podatkowe. Ich zobowiązania nie podlegają wygaśnięciu. Z kolei zobowiązania podatkowe właścicieli innych praw wygasają wskutek przedawnienia. Wobec tego „[b]rak jest [...] wartości konstytucyjnych przemawiających za bardziej rygorystycznym traktowaniem podatników posiadających nieruchomości. Nie do obrony jest np. teza, że są to podmioty szczególnie zamożne, wobec czego nie ma powodu do przyznawania im dobrodziejstwa przedawnienia. Ich ogólna sytuacja finansowa może być gorsza niż podmiotów, których należności są zabezpieczone gwarancją bankową czy zajęciem wierzytelności na rachunkach bankowych i wygasają po upływie ustawowych terminów (por. art. 70 ordynacji podatkowej). Kryterium różnicującym sytuację podatników nie jest ani źródło powstania obowiązku podatkowego (tutaj odmiennie można by było potraktować np. osoby obciążone podatkiem od nieujawnionych źródeł przychodów i osoby, które przez pomyłkę dokonały błędnego samoobliczenia podatku na podstawie skomplikowanych i często

zmieniających się przepisów), ani wysokość podatku (większa lub mniejsza) czy postawa podatników w toku kontroli podatkowej i postępowania zabezpieczającego (współpraca z organami skarbowymi i dążenie do wyjaśnienia sprawy lub ukrywanie dowodów i sabotowanie postępowania)”.

Po piąte, w analizowanym przypadku naruszenie zasady równej ochrony praw majątkowych podatników ma charakter kwalifikowany i nie budzi wątpliwości Trybunału Konstytucyjnego, zdaniem którego: „[...] istnieje uzasadniona konieczność uznania niekonstytucyjności art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu [...]”.

W konkluzjach uzasadnienia TK zawarł stwierdzenie, że: „[...] choć zakwestionowany przepis od 1 stycznia 2003 r. nie miał już zastosowania do nowych zabezpieczeń należności podatkowych z uwagi na utratę mocy obowiązującej, zawarta w nim norma prawna została powtórzona i rozszerzona (o zastaw skarbowy) w art. 70 § 8 ordynacji podatkowej. Ten ostatni przepis nie był wprawdzie formalnie przedmiotem orzekania (nie stanowił bowiem podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie skarżącej), lecz w sposób oczywisty mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, które zostały podniesione w niniejszym wyroku”.

4. Trybunał podkreślił konieczność nowelizacji art. 70 § 8 o.p. i podjęcia pilnych działań zmierzających do wyeliminowania niekonstytucyjnej normy z systemu prawnego. Należy odnotować, że wielokrotnie podejmowano próby wykonania wyroku TK w sprawie o sygn. akt SK 40/12 w sferze legislacyjnej. „Minister Finansów w kolejnych wersjach projektów ustaw przedstawiał propozycje rozwiązań legislacyjnych stanowiących wykonanie tego wyroku. Początkowo zaproponowano likwidację wpływu hipoteki lub zastawu skarbowego na bieg terminu przedawnienia. Aby możliwe było po przedawnieniu zobowiązania podatkowego uzyskanie zaspokojenia z przedmiotu hipoteki lub zastawu, w projektowanym art. 59a § 2 Ordynacji podatkowej przewidziano zasadę, zgodnie z którą dla potrzeb zaspokojenia zobowiązania z przedmiotu hipoteki lub zastawu zobowiązanie nie wygasa. Następnie przyjęto koncepcję, na podstawie której w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zamierzano umieścić art. 110c, zgodnie z którym do zaspokojenia zobowiązań podatkowych z przedmiotu hipoteki przymusowej miano stosować odpowiednio art. 77 ustawy o księgach wieczystych

i hipotece, mimo ich wygaśnięcia na skutek przedawnienia, a do zaspokojenia zobowiązań podatkowych z przedmiotu zastawu skarbowego miano stosować odpowiednio art. 317 Kodeksu cywilnego, mimo ich wygaśnięcia na skutek przedawnienia. Żadna z tych koncepcji nie została uznana za właściwą przez Rządowe Centrum Legislacji. W ocenie RCL rozwiązania zaproponowane przez Ministerstwo Finansów «w większym stopniu stanowią obejście wyroku Trybunału niż jego rzeczywistą implementację». RCL wskazało również, że «celem zmiany normy prawnej wyrażonej obecnie w art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej powinno być wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego, a nie sugerowane przez Ministra Finansów zbliżenie rozwiązań prawnych zawartych w Ordynacji podatkowej do art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece». Także koncepcje zawarte w senackim projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 2605) i prezydenckim projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018) nie zostały uznane na poszczególnych etapach prac legislacyjnych jako odpowiednie dla realizacji wyroku (w obu projektach proponowano wykonanie wyroku Trybunału poprzez uchylenie art. 70 § 8 ustawy – Ordynacja podatkowa)” (*Przedawnianie się zobowiązań podatkowych. Informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli* [on line] <https://www.nik.gov.pl/plik/id,11019,vp,13366.pdf>, s. 27 i 28).

Aktualnie toczy się w Sejmie postępowanie zainicjowane poselskim projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa. Przewiduje on uchylenie art. 70 § 8 o.p. (zob. druk sejmowy nr 449/VIII kad.). Po pierwszym czytaniu, projekt został przekazany Komisji Finansów Publicznych. Pismem z 15 czerwca 2016 r. Rada Ministrów wyraziła negatywną opinię w sprawie uchylenia zaskarżonego przepisu (zob. stanowisko rządu z 15 czerwca 2016 r. do druku sejmowego nr 449/VIII kad., nr pisma: DKRM.ZK.140.71(6).2016.MN [on line] <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/14D208B7BA589FD5C1257FD400459808/%24File/449-s.pdf>), wnioskując o zawieszenie prac nad zmianą ordynacji podatkowej do czasu zakończenia postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym, zainicjowanych niniejszym wnioskiem RPO oraz pytaniem prawnym Sądu Rejonowego Poznań-Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu V Wydział Cywilny z 29 lutego 2016 r. (sygn. akt P 6/16). Nie można także pominąć okoliczności, że w Ministerstwie Finansów toczą się prace nad projektem nowej ordynacji podatkowej.

Na trudności z wykonaniem wyroku wpływ miały także wątpliwości co do treści rozstrzygnięcia zgłoszone przez Ministra Finansów, a odnoszące się do kwestii, „czy sentencja wyroku dotyczy tylko hipotek przymusowych ustanowionych w toku kontroli podatkowej lub w toku postępowania podatkowego, czy także hipotek ustanowionych w innych sytuacjach, tj. na podstawie decyzji wymiarowej lub tytułu wykonawczego, a więc 97% ogółu ustanowionych hipotek przymusowych. W związku z wątpliwościami Ministra Finansów, a także Sejmowej Komisji Finansów Publicznych co do treści wyroku Trybunału sygn. akt SK 40/12 i na wniosek tych organów, Marszałek Sejmu w dniu 1 października 2015 r. wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego o wyjaśnienie wątpliwości co do treści wyroku SK 40/12” (*Przedawnianie się zobowiązań podatkowych. Informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli*). Trybunał uznał, że rozpoznanie wniosku Marszałka Sejmu jest niedopuszczalne ze względu na brak legitymacji wnioskodawcy i umorzył postępowanie (postanowienie TK z 7 listopada 2016 r., sygn. akt SK 40/12).

Inaczej problem wykonania powyższego wyroku TK (sygn. akt SK 40/12) wygląda na płaszczyźnie stosowania prawa. W praktyce sądów administracyjnych utworował sobie drogę pogląd, w myśl którego art. 70 § 8 o.p. nie może stanowić materialnoprawnej podstawy decyzji lub innego rozstrzygnięcia. Składy orzekające Naczelnego Sądu Administracyjnego uzasadniają swoje stanowisko dalszym utrzymywaniem się stanu niekonstytucyjności, ponieważ niezgodna z ustawą zasadniczą norma prawna została powtórzona i rozszerzona w tym przepisie. Ponadto krytyczne uwagi TK zawarte w wyroku o sygn. akt SK 40/12 mają również zastosowanie wobec powyższego przepisu. Odmawiając jego stosowania, NSA powołuje się z kolei na wyrok TK z 22 maja 2007 r. (sygn. akt SK 36/06), z którego wynika, że jeśli stwierdzono niekonstytucyjność danej normy prawnej w jednym przepisie, a ta sama konstrukcja funkcjonuje w innym przepisie (co do którego TK się nie wypowiedział) to mamy do czynienia z oczywistą niekonstytucyjnością tego przepisu, zawierającego tożsamą regulację. „Wyeleminowanie z porządku prawnego przez wyrok Trybunału Konstytucyjnego art. 70 § 6 ord. pod., który obowiązywał do dnia 31 grudnia 2002 r., pozwala na ocenę konstytucyjności także art. 70 § 8 ord. pod., który obowiązuje od tej daty. Sam TK uznał za trafny reprezentowany w orzecznictwie Sądu Najwyższego [por.: wyrok z dnia 29 października 2002 r., P 19/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 67 i postanowienie z dnia 6 kwietnia 2005 r., SK 8/04, OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 44]

– poglą, że orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego orzekające o niekonstytucyjności danej normy stwarza dla organów stosujących prawo wskazówkę, przełamującą zwykle zasady prawa intertemporalnego i zasady decydujące o wyborze prawa właściwego w momencie stosowania prawa [por. postanowienie SN z dnia 21 września 2005 r., I KZP 16/05, publ. Biuletyn Prawa Karnego 5/05]. Jak podkreślił Trybunał w uzasadnieniu omawianego wyroku: «Tego rodzaju autonomia interpretacyjna przysługująca sądom znajduje zakotwiczenie w art. 8 Konstytucji i jest wyrazem bezpośredniego stosowania Konstytucji w drodze kierowania się wykładnią zgodną z Konstytucją. Konieczność takiego postępowania interpretacyjnego, jak wyżej opisano, wynika z art. 190 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem orzeczenie o niekonstytucyjności musi bowiem prowadzić do dalszych działań, mających na celu przywrócenie stanu zgodności z Konstytucją» [...]» (wyrok NSA z 10 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3652/14). Dalej NSA podnosi, że „stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności z Konstytucją art. 70 § 6 Op w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., nie wyeliminowało formalnie z obrotu prawnego art. 70 § 8 Op, jednak, w świetle jednoznacznych motywów tego orzeczenia, odnoszących się również do walorów konstytucyjnych tego ostatniego przepisu, uzasadnia powyższą jego wykładnię, prowadzącą do wniosku, że nie może on stanowić materialnoprawnej przesłanki wydanej decyzji, gdyż godziłoby to w normy art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji” (wyrok NSA z 19 czerwca 2015 r., sygn. akt FSK 918/14; zob. też wyroki NSA z: 21 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 1764/14; 16 września 2014 r., sygn. akt I FSK 317/14; 22 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 316/14).

5. Rozstrzygnięcie zapadłe w sprawie o sygn. akt SK 40/12 nie dotyczy, co było już wielokrotnie podnoszone, bezpośrednio zaskarżonego przepisu. Tezy tego wyroku zachowują jednak swoją aktualność w rozpatrywanym przypadku z tej przyczyny, że istnieje tożsamość treściowa pomiędzy zaskarżonym przepisem a przepisem, wobec którego orzeczono niezgodność z Konstytucją w przywołanej sprawie, a także tożsamość wzorca kontroli, tj. art. 64 ust. 2 Konstytucji. Ponadto, norma prawa uznana wyrokiem TK za niekonstytucyjną nadal obowiązuje w obrocie prawnym. Została bowiem derogowana przez TK w precyzyjnie określonym zakresie czasowym, tj. od 1999 r. do 31 grudnia 2002 r. Taki zabieg sądu konstytucyjnego był podyktowany konkretnym charakterem postępowania zainicjowanym skargą konstytucyjną i zmianami legislacyjnymi, które polegały na przeniesieniu treści

zawartych w uchylonym art. 70 § 6 o.p. do innej jednostki redakcyjnego tego samego artykułu. Ocena zaskarżonego przepisu wyrażona w uzasadnieniu wyroku nie pozostawia wątpliwości, że art. 70 § 8 o.p. jest, zdaniem składu orzekającego TK w sprawie SK 40/12, niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

6. Niezależnie od konkluzji wyroku w sprawie o sygn. akt SK 40/12 i oceny TK sformułowanej wobec braku przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową i zastawem skarbowym, Sejm dokona własnej analizy zaskarżonej normy prawnej przez pryzmat zasady równości, której emanacją jest zasada równej ochrony własności.

Należy zgodzić się z RPO, że na gruncie art. 70 § 8 o.p. doszło do nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Z uwagi na treść i cel regulacji, jako wspólne cechy istotne uzasadniające równe traktowanie podmiotów, należało wskazać: posiadanie statusu dłużnika podatkowego i posiadanie określonych składników majątkowych, na których można ustanowić hipotekę i zastaw. W przypadku przedawnienia zobowiązań podatkowych, wygasa bowiem samo zobowiązanie podatkowe i wszystkie zabezpieczenia majątkowe, za wyjątkiem hipoteki przymusowej i zastawu skarbowego oraz zabezpieczonego nimi zobowiązania. Ustawodawca zróżnicował więc sytuację podmiotów podobnych w oparciu o kryterium rodzaju zabezpieczenia majątkowego. Mimo ustalenia, że art. 70 § 8 o.p. prowadzi do zróżnicowania podmiotów podobnych, nie przesądza to jeszcze o niekonstytucyjności przepisu. Do uznania, że analizowany wyjątek jest zgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji, konieczne jest przedstawienie argumentów wskazujących na racjonalność, proporcjonalność i konstytucyjne oparcie tego zróżnicowania (zob. wyroki TK z: 30 października 2007 r., sygn. akt P 36/06; 18 listopada 2008 r., sygn. akt P 47/07; 12 lipca 2012 r., sygn. akt P 24/10).

Bezspornie zaskarżony przepis jest ukierunkowany na ochronę wierzyciela podatkowego, tj. Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Zdaniem Sejmu, jego eliminacja może, w określonych warunkach, utrudnić bądź uniemożliwić tzw. ściągalność podatków, z których finansowane są zadania państwa. W związku z tym, za utrzymaniem powyższej regulacji przemawia ważny interes publiczny, któremu należy przyznać walor pierwszeństwa przed interesem indywidualnym podatnika. „Zaległości podatkowe wymagalne, zaewidencjonowane w urzędach skarbowych według stanu na koniec 2016 r., wyniosły 68,9 mld zł i były wyższe od

stanu na koniec 2015 r. o 35,7%. W porównaniu do stanu na koniec 2014 r. zaległości wzrosły o 96,2%. W porównaniu do stanu na koniec 2009 r. zaległości wzrosły o 383,8%, w tym w podatku od towarów i usług o 501,1%. Wzrost zaległości, w szczególności w podatku od towarów i usług, został ujawniony w wyniku rosnącej wykrywalności dużych nieprawidłowości i wyłudzeń w podatkach. Kwota niezapłaconych zobowiązań, wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tzw. „puste faktury”), na koniec 2015 r. wynosiła 21,9 mld zł i była ponad dwukrotnie wyższa od kwoty na koniec 2014 r. [9,9 mld zł], a na 30 czerwca 2016 r. wyniosła 27,3 mld zł. Należności wynikające z tych decyzji (od podmiotów uczestniczących w oszustwach podatkowych) są trudne do wyegzekwowania. NIK już w poprzednich informacjach wskazywała, że potrzebne są skuteczne działania organów podatkowych i skarbowych w celu zmniejszenia liczby popełnianych przestępstw, co skutkowałoby zmniejszeniem wartości zaległości podatkowych. Na zmniejszenie skuteczności egzekucji zaległości podatkowych miały wpływ również trudna sytuacja finansowa i brak płynności finansowej części podmiotów gospodarczych (*Informacja NIK o wynikach kontroli: poszanowanie przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej*, Warszawa 21 marca 2017 r., s. 8). Nie można jednak pomijać, że o.p. oraz u.p.e.a. wyposażają organy podatkowe w inne instrumenty prawne, które chronią wierzyciela podatkowego i służą przymusowemu wykonaniu zobowiązań podatkowych.

W kompetencji organów podatkowych pozostaje uprawnienie wielokrotnego przerywania biegu przedawnienia (A. Dembiński, *Wielokrotne przerywanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Doradztwo Podatkowe” 2014, nr 10, s. 67-68). Przerwanie biegu terminu przedawnienia następuje wskutek zastosowania m.in. środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Środkiem egzekucyjnym, w myśl art. 1a pkt 12 u.p.e.a., jest podjęcie egzekucji między innymi z: pieniędzy, wynagrodzenia za pracę, renty, emerytury, rachunków bankowych, papierów wartościowych, weksla, autorskich praw majątkowych, praw własności przemysłowej, ruchomości i nieruchomości. Z ordynacji podatkowej wynika *expressis verbis*, że warunkiem przerywania terminu biegu przedawnienia jest kumulatywne spełnienie dwóch przesłanek, tj. zastosowanie jednego środka egzekucyjnego i zawiadomienie o tym podatnika. Termin przedawnienia biegnie na

nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. „Przerwanie biegu terminu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony, może mieć miejsce wielokrotnie, chociaż pogląd ten nie jest powszechnie akceptowany. Każde następne zastosowanie środka egzekucyjnego przerywa bieg terminu przedawnienia i okres 5-letni biegnie od nowa. Wątpliwości dotyczące możliwości wielokrotnego przerywania biegu terminu przedawnienia zostały ostatecznie [...] rozwiane po rozpoznaniu przez TK pytania prawnego WSA w Poznaniu. Sąd zapytał, «czy art. 70 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., w zakresie, w jakim w wyniku możliwości stosowania nieograniczonej liczby środków egzekucyjnych dopuszcza za każdym razem do przerywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bez jednoczesnego wyznaczenia końcowego terminu biegu przedawnienia, jest zgodny z art. 2 Konstytucji». Trybunał w wyroku z dnia 21 czerwca 2011 r. (P 26/10) stwierdził, że przepis ten jest zgodny z Konstytucją. Zdaniem TK, nie ma zatem przeszkód, aby bieg terminu przedawnienia był przerywany wielokrotnie” (L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Warszawa 2013, komentarz do art. 70, s. 527 i n.). W ocenie TK „Regulacja ta pozwala organom administracji podatkowej prowadzić postępowanie zmierzające do finansowego zaspokojenia wierzyciela podatkowego tak długo, jak długo podatnik dysponuje jakimś nowym, nieznanym lub nieistniejącym wcześniej majątkiem, z którego można egzekwować kwotę niezapłaconej należności” (wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10).

Nie można także pominąć art. 239b § 1 pkt 4 o.p., w myśl którego „Decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy: [...] okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące”. Przepis ten stosuje się, jeżeli organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane. Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Wniesienie środka odwoławczego nie wstrzymuje wykonania decyzji. „Konsekwencją nadania rygoru natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji podatkowej jest możliwość wykonania takiego aktu prawnego, także na drodze egzekucji administracyjnej. Zastosowanie w ramach postępowania egzekucyjnego określonego



środka egzekucyjnego oraz zawiadomienie o tym zobowiązanego (podatnika) wywołuje – jak już wcześniej wspomniano – skutek w sferze sytuacji prawnopodatkowej podatnika, a mianowicie przerywa bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego” (P. Pietrasz, *Rygor natychmiastowej wykonalności a przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Postępowanie Egzekucyjne” 2010, nr 4, s. 42 i n.).

Jedną z form zaspokojenia wierzyciela podatkowego jest przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych [dotyczy to także prawa majątkowego obciążonego hipoteką przymusową i zastawem skarbowym – uwaga własna] prowadzące do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 6 o.p.). Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych może nastąpić na rzecz Skarbu Państwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa oraz gminy, powiatu lub województwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody ich budżetów (art. 66 § 1 o.p.). Przeniesienie następuje na wniosek podatnika i na podstawie umowy zawartej w formie pisemnej.

Nie można też pominąć uprawnienia wierzyciela podatkowego do przejęcia nieruchomości lub prawa majątkowego. Zgodnie z art. 59 § 1 pkt 7 o.p. wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następuje przez przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym. I tak np. jeżeli nikt nie przystąpił do pierwszej licytacji, a przedmiotem egzekucji jest własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego lub prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, wierzyciel hipoteczny, inny niż urząd skarbowy [wierzycielem może być jednostka samorządu terytorialnego – uwaga własna], może przejąć to prawo za cenę nie niższą od trzech czwartych oszacowanej wartości nieruchomości. Wniosek o przejęcie należy zgłosić w terminie 7 dni od dnia licytacji (art. 111h § 3 u.p.e.a.). Z kolei bezskuteczność drugiej licytacji powoduje, że przejęcie nieruchomości na własność może nastąpić za cenę nie niższą od 70% wartości nieruchomości, przy czym prawo przejęcia przysługuje wierzycielowi egzekwującemu lub hipotecznemu, z wyjątkiem urzędu skarbowego, oraz współwłaścicielowi (art. 111i § 2 u.p.e.a.). Analogicznie jak w drugim etapie, jeżeli nikt nie przystąpił do trzeciej licytacji, przejęcie nieruchomości na własność może nastąpić przez osoby, o których mowa w art. 111i § 2, za cenę nie niższą od 65% wartości nieruchomości (art. 111j § 1 u.p.e.a.). Bezskuteczność trzeciej

licytacji prowadzi do uchylenia zajęcia nieruchomości. Nowa egzekucja z tej samej nieruchomości może być wszczęta nie wcześniej niż po upływie 12 miesięcy od dnia uchylenia zajęcia nieruchomości (art. 111k § 1 i § 2 u.p.e.a.). Powyższe przepisy wskazują, że wierzyciel hipoteczny może przejąć na własność nieruchomość zabezpieczoną hipoteką przymusową. Nie dotyczy to sytuacji, gdy wierzycielem podatkowym jest Skarb Państwa.

Należy także odnotować, że utrzymanie zastawu skarbowego jako zabezpieczenia zobowiązania podatkowego traci swoje uzasadnienie w dłuższej perspektywie czasowej. Upływ czasu wpływa bowiem negatywnie na wartość nieruchomości, na których ustanowiono zastaw skarbowy. Dodatkowo, nieudane zbycie zajętego przedmiotu w drodze licytacji lub przetargu pozwala na jego sprzedaż z wolnej ręki po cenie określonej przez ten organ, jednak nie niższej od 1/3 ich wartości szacunkowej (art. 108 u.p.e.a.). Zajęte nieruchomości, niesprzedane z wolnej ręki, organ egzekucyjny sprzedaje po cenie stosowanej przy skupie przedmiotów używanych lub skupie surowców wtórnych jednostkom organizacyjnym ochrony zdrowia i pomocy społecznej, placówkom oświatowym, instytucjom kultury oraz organizacjom charytatywnym, jeżeli mogą być przez te podmioty wykorzystane przy realizacji ich zadań statutowych. Jeśli i ta forma sprzedaży okaże się nieskuteczna, zajęte nieruchomości sprzedaje się jednostkom prowadzącym skup przedmiotów używanych lub surowców wtórnych (art. 108 u.p.e.a.).

Utrzymywanie zastawu skarbowego na rzeczy lub prawach majątkowych, które nie zostały zbyte w drodze pierwszego i kolejnego postępowania egzekucyjnego, pozbawione jest znaczenia ekonomicznego. Powyższa uwaga odnosi się też do nieruchomości. Skoro nieruchomość nie została sprzedana w trzeciej licytacji, gdzie suma wywoławcza stanowi 65% wartości rynkowej i nie została sprzedana w kolejnych, na nowo wszczynanych postępowaniach egzekucyjnych, to można zasadnie twierdzić, że zabezpieczenie hipoteczne jest nieskuteczne.

Hipoteka przymusowa może być ustanowiona na części ułamkowej nieruchomości lub na udziale w użytkowaniu wieczystym i udziale w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu. Zbycie tych praw w drodze licytacji prowadzonej w postępowaniu egzekucyjnym jest w praktyce bardzo trudne lub wręcz niemożliwe z powodu istniejącej współwłasności. Określona nieruchomość lub prawo rzeczowe należy niepodzielnie do wszystkich współwłaścicieli, zaś każdemu ze współwłaścicieli

przysługują wszystkie atrybuty prawa własności. Zniesienie zaś współwłasności jest uzależnione od zgody wszystkich właścicieli, a w przypadku jej braku wiąże się z koniecznością zniesienia jej na drodze sądowej (od art. 617 do art. 625 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1822 ze zm. i od art. 211 do art. 217 k.c.).

Należy również dodać, że obowiązywanie art. 70 § 8 o.p. prowadzi do zróżnicowania dłużników hipotecznych. Otóż w przypadku zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową ustanowioną na podstawie uchylonego art. 70 § 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., zabezpieczenie to wygasa wraz z wygaśnięciem zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia. W sytuacji zaś hipotek ustanowionych na podstawie art. 70 § 8 o.p. ten skutek nie może być osiągnięty. „Doszłoby bowiem do wprowadzenia zróżnicowanej sytuacji prawnej podatników (z przyczyny niezależnej od nich), w zależności od tego, czy podstawą prawną zabezpieczenia hipotecznego była norma ujęta w art. 70 § 6 Op, czy w art. 70 § 8 Op.” (wyrok NSA z 19 czerwca 2015 r., sygn. akt I FSK 918/14; por. też wyroki NSA z: 18 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 1176/13; 16 września 2014 r., sygn. akt I FSK 317/14).

7. Powyższe argumenty mogą wskazywać na zasadność tezy RPO o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Niemniej jednak zróżnicowanie podmiotów na gruncie art. 70 § 8 o.p. jest racjonalne i znajduje uzasadnienie w szeregu norm konstytucyjnych. Na rzecz tego stanowiska przemawiają następujące względy.

Przede wszystkim, Trybunał Konstytucyjny w sprawie SK 40/12 przyjął założenie, które może budzić poważne wątpliwości. Zestawił dwóch dłużników podatkowych: pierwszy mający mienie, na którym można ustanowić hipotekę, zaś drugi – takim mieniem niedysponujący. Wywód argumentacyjny TK doprowadził go do wniosku, że w świetle zaskarżonego przepisu zobowiązania pierwszego dłużnika się w ogóle nie przedawniają w przeciwieństwie do zobowiązań drugiego, które wygasają po upływie okresu przedawnienia. Powyższy wniosek nie daje się jednak obronić w świetle danych statystycznych i praktyki organów skarbowych. Jak wynika z raportu NIK „Głównymi przyczynami przedawniania się zobowiązań podatkowych były: brak majątku dłużników i brak możliwości stosowania skutecznych środków egzekucyjnych i zabezpieczających, zwłaszcza wobec podmiotów fikcyjnych,

uczestniczących w oszustwach podatkowych. Do egzekwowania tych zaległości powinny być stosowane narzędzia właściwe do ścigania przestępstw” (*Informacja NIK o wynikach kontroli: przedawnianie się zobowiązań podatkowych*, Warszawa 18 maja 2016 r., s. 8). Z powyższej informacji NIK wynika, że organy skarbowe prowadzą postępowanie egzekucyjne tak długo, jak dłużnik dysponuje majątkiem. Nie ma więc znaczenia dla organów, czy należność podatkowa jest zabezpieczona hipoteką lub zastawem, czy też nie. W obydwu przypadkach organ prowadzi postępowanie egzekucyjne, zmierzające do zaspokojenia swojej należności. Jedynie brak majątku stanowi przyczynę sprawczą umarzania postępowań egzekucyjnych, zaś pośrednim skutkiem takiego stanu rzeczy jest przedawnianie się zobowiązań („Na zmniejszenie zaległości podatkowych w niewielkim stopniu wpłynęło zaspokajanie wierzyciela w oparciu o hipoteki i zastawy skarbowe”. Zob. *Informacja NIK o wynikach kontroli: poszanowanie przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej*, Warszawa 21 marca 2017 r., s. 15).

Ponadto egzekucja z nieruchomości jest kosztowna. Nie zawsze prowadzi do pełnego zaspokojenia wierzyciela podatkowego i wygaśnięcia zobowiązania przez zapłatę zaległego podatku. Zgodnie bowiem z art. 115 u.p.e.a., z kwoty uzyskanej z egzekucji zaspokajają się w pierwszej kolejności koszty egzekucyjne i koszty upomnienia, następnie należności zabezpieczone hipoteką morską lub przywilejem na statku morskim i dopiero na trzecim miejscu należności zabezpieczone hipoteką, zastawem, zastawem rejestrowym i zastawem skarbowym albo korzystające z ustawowego pierwszeństwa oraz prawa, które ciążyły na nieruchomości przed dokonaniem w księdze wieczystej wpisu o wszczęciu egzekucji lub przed złożeniem do zbioru dokumentów wniosku o dokonanie takiego wpisu (art. 115 § 1 pkt 1-3 u.p.e.a.). Przy podziale kwoty uzyskanej z egzekucji z nieruchomości lub egzekucji przejętej po wystąpieniu zbiegu egzekucji administracyjnej z sądową, po kosztach egzekucyjnych i kosztach upomnienia zaspokajają się należności alimentacyjne, a następnie należności za pracę za okres 3 miesięcy do wysokości minimalnego wynagrodzenia, a także należności takie jak „renta z tytułu odszkodowania za wywołanie choroby, niezdolności do pracy, kalectwa lub śmierci i koszty zwykłego pogrzebu zobowiązanego” (art. 115 § 2 u.p.e.a). Trzeba także pamiętać, że jeśli przedmiotem egzekucji jest własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego lub prawo do domu

jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, wierzytelność spółdzielni mieszkaniowej, wierzytelność z tytułu niewniesionego wkładu budowlanego związana z tym prawem zaspokajana jest przed należnością zabezpieczoną hipotecznie na tym prawie (art. 115 § 4 u.p.e.a.). Jak widać, należności zabezpieczone hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym zaspokajane są, co do zasady, na trzecim miejscu lub w dalszym rzędzie po: kosztach egzekucji, alimentach, wynagrodzeniu za pracę, hipotece morskiej, wierzytelności spółdzielni mieszkaniowej z tytułu niewniesionego wkładu budowlanego. Należy dodać, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 26 listopada 2007 r., (sygn. akt P 24/06) uznał, że uprzywilejowanie hipoteki przymusowej w stosunku do hipotek ustanowionych dla zabezpieczenia innych należności jest niezgodne z konstytucyjną zasadą równości. W związku z tym „należności zabezpieczone hipotecznie zostały zaliczone do tej samej kategorii” (M. Przybysz, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Wolters Kluwer 2015, komentarz do art. 115, Lex/el.). Należności zaspokajają się do wysokości kwoty uzyskanej ze sprzedaży rzeczy obciążonej hipoteką lub zastawem albo z realizacji prawa zbywalnego obciążonego [W trzeciej licytacji suma wywoławcza stanowi 65% wartości rynkowej nieruchomości, zaś nieudane zbycie zajętej ruchomości w drodze licytacji lub przetargu pozwala na jego sprzedaż z wolnej ręki po cenie określonej przez organ, jednak nie niższej od 1/3 ich wartości szacunkowej – uwaga własna]. „Jeżeli kwota uzyskana ze sprzedaży nie wystarcza na zaspokojenie wszystkich zabezpieczonych należności, należności te zaspokajają się w kolejności odpowiadającej przysługującemu im pierwszeństwu, a jeżeli mają równe pierwszeństwo albo nie stosuje się do nich zasady pierwszeństwa – proporcjonalnie w stosunku, w jakim pozostają do siebie” (W. Grześkiewicz, *Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Komentarz*, red. D. Kijowski, Warszawa 2015, komentarz do art. 115, Lex/el.). Z powyższego wynika, że zaspokojenie wierzyciela podatkowego z rzeczy lub praw, na których została ustanowiona hipoteka przymusowa lub zastaw skarbowy, następuje w dalszej kolejności i nie ma charakteru uprzywilejowanego. O pierwszeństwie zaś wierzyciela hipotecznego decyduje data ujawnienia hipoteki w księgach wieczystych. W przypadku, gdy rzecz ruchoma lub prawo majątkowe zostały obciążone zastawem ujawnionym w innym rejestrze prowadzonym na podstawie odrębnych ustaw, zastaw wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem wpisanym później. Innymi słowy, wierzyciel podatkowy nie posiada szczególnej pozycji w postępowaniu egzekucyjnym, a jako

wierzyciel hipoteczny (zastawnik skarbowy) nie korzysta z pierwszeństwa wobec innych wierzycieli hipotecznych (zastawników).

A zatem sprzedaż przedmiotu zastawu lub hipoteki nie gwarantuje pełnego zaspokojenia wierzyciela podatkowego i jako taka nie zwalnia dłużnika podatkowego z obowiązku spłaty zaległych podatków. Egzekucja z nieruchomości lub ruchomości może okazać się, w określonych warunkach faktycznych, mało skutecznym środkiem z punktu widzenia efektywności realizacji obowiązków podatkowych („Z kolei w sytuacji, gdy wysokość zaległości podatkowych jest niewspółmiernie wyższa od wartości przedmiotu zabezpieczenia, egzekucja z przedmiotu zabezpieczenia może doprowadzić do powstania znacznych wydatków/ kosztów [m.in. koszty oszacowania i sprzedaży], a w konsekwencji do obciążenia nimi budżetu państwa” – *Poszanowanie ...*, s. 50). Sprzedaż natomiast nieruchomości w sytuacji, kiedy jej wartość rynkowa znacznie przekracza należność podatkową, uderza też w interes majątkowy dłużnika.

Mając powyższe na uwadze, hipoteka przymusowa lub zastaw skarbowy ustanowiony na rzeczy dłużnika z wpisanym mechanizmem rozłożenia długu na raty (art. 67a § 1 pkt 2 o.p.). – w dłuższej perspektywie czasowej – wzmacnia domniemanie, że dłużnik dokona efektywnej spłaty zobowiązań podatkowych bez uszczerbku dla jego mienia ruchomego i nieruchomego („Na zmniejszenie zaległości podatkowych w niewielkim stopniu wpłynęło zaspokajanie wierzyciela w oparciu o hipoteki i zastawy skarbowe. Te formy zabezpieczenia dobrze służyły zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych rozłożonych na raty i po spłacie należności były wykreślane”. Zob. *Informacja NIK o wynikach kontroli: poszanowanie przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej*, Warszawa 21 marca 2017 r., s. 15). Wymienione ograniczone prawa rzeczowe pozwalają bowiem na posiadanie rzeczy i pobieranie pożytków przez dłużnika. Z kolei szybka egzekucja z przedmiotu hipoteki lub zastawu, realizowana przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania, przekreśla taką możliwość w ogóle lub ją ogranicza.

Zbycie służących działalności gospodarczej rzeczy obciążonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym przekłada się bezpośrednio na wysokość dochodu osiąganego przez dłużnika. Jego zaś obniżenie może prowadzić do utraty zdolności do ponoszenia bieżących ciężarów podatkowych (wyrok TK z 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14), a tym bardziej zdolności spłaty

zaległości podatkowych, które wszak mogą zostać mu rozłożone na dogodne raty przez organ. Zaskarżony przepis realizuje dwa cele, mające swoje zakotwiczenie w Konstytucji. Pierwszy – wiąże się z funkcją fiskalną podatku, który jest głównym źródłem dochodów państwa (art. 84, art. 216, art. 217 Konstytucji), zaś drugi o charakterze gospodarczym – gwarantującym swobodę prowadzenia działalności gospodarczej, będącą podstawą ustroju państwa (art. 20 Konstytucji).

Racjonalność nieprzedawniania zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką odnosi się również do nieruchomości rolnych i ruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Sprzedaż licytacyjna tych rzeczy uniemożliwia prowadzenie produkcji roślinnej i zwierzęcej lub znacznie ogranicza jej rozmiar. Bezpośrednim skutkiem takiego stanu rzeczy jest utrata źródła dochodu lub jego obniżenie, co utrudnia lub niweczy spłatę zaległości podatkowych. Trzeba wskazać, że nabywca licytacyjny ma już prawo do pożytków z nieruchomości od chwili, kiedy postanowienie o przyznaniu własności stało się ostateczne (art. 122b § 4 u.p.e.a.). Uprawnienie to nie jest uwarunkowane ani objęciem nieruchomości rolnych w posiadanie, ani też prowadzeniem gospodarstwa rolnego. W tym stanie rzeczy wstrzymanie sprzedaży rzeczy wchodzących w skład gospodarstwa przez organ i pozostawienie ich w posiadaniu dłużnika służy osiągnięciu pełnej efektywności w ściąganiu należności podatkowych. Odbywa się to bez uszczerbku dla własności rolnej oraz bez uszczerbku dla ustroju rolnego, opartego na rodzinnym gospodarstwie rolnym. Na marginesie, Sejm pragnie zwrócić uwagę, że u.p.e.a. wyłącza spod egzekucji szereg ruchomości niezbędnych do prowadzenia gospodarstwa rolnego. Są nimi: narzędzia, maszyny rolnicze, pasze, ziarna, nawozy, itd. (art. 8a u.p.e.a.). Regulacja ta wskazuje jednoznacznie, że intencją ustawodawcy jest ograniczenie negatywnych skutków egzekucji dla produkcji roślinnej i zwierzęcej prowadzonej przez rolników.

Nie można też tracić z pola widzenia i tej okoliczności, że ani przepisy u.p.e.a., ani też przepisy o.p. nie wyłączają spod egzekucji nieruchomości lokalowych i budynkowych, służących zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych dłużnika podatkowego. Skutkiem sprzedaży licytacyjnej jest przeniesienie własności na nabywcę (licytanta) i utrata własności przez dłużnika podatkowego. Organ egzekucyjny wydaje licytantowi postanowienie o przyznaniu własności, które przenosi własność na nabywcę i jest tytułem do ujawnienia na rzecz nabywcy prawa własności w katastrze nieruchomości oraz przez wpis w księdze wieczystej lub

podlega złożeniu do zbioru dokumentów. Postanowienie o przyznaniu własności jest także tytułem egzekucyjnym do wprowadzenia nabywcy w posiadanie nieruchomości (art. 112 § 3 u.p.e.a.). Otwiera też drogę do postępowania eksmisyjnego, gdy dłużnik podatkowy nie chce opuścić dobrowolnie lokalu mieszkalnego. Z punktu widzenia prawnych i społecznych skutków egzekucji oraz eksmisji, wydaje się racjonalne zachowanie art. 70 § 8 o.p. Z jednej strony realizuje on należycie interes publiczny, ponieważ zobowiązanie podatkowe zabezpieczone hipoteką nie wygasa, zaś z drugiej strony, pozwala dłużnikowi zachować własność nieruchomości, która zaspokaja jego potrzeby mieszkaniowe. Taki stan rzeczy umożliwia mu – w dłuższej perspektywie czasowej - systematyczne spłacanie zaległości podatkowych. Przepis ten może potencjalnie ograniczyć, w określonych sytuacjach faktycznych, społeczne skutki eksmisji, chroniąc dłużnika podatkowego przed bezdomnością, do której przeciwdziałania zobowiązane są władze publiczne na podstawie art. 75 Konstytucji („Władze publiczne prowadzą politykę sprzyjającą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli, w szczególności przeciwdziałają bezdomności, wspierają rozwój budownictwa socjalnego oraz popierają działania obywateli zmierzające do uzyskania własnego mieszkania”). Nie można także pominąć i tej okoliczności, że mieszkanie służy nie tylko dłużnikowi, ale także jego rodzinie, której dobro uwzględnia państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej (art. 71 Konstytucji). Z kolei „Rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych” (art. 71 Konstytucji) („W okresie objętym kontrolą sporadycznie dokonywano sprzedaży nieruchomości [łącznie w kontrolowanych urzędach sprzedano trzy nieruchomości uzyskując 497,2 tys. zł]. Wyjaśniano, że procedury sprzedaży nieruchomości są skomplikowane, czasochłonne, wymagające znacznego zaangażowania kadrowego przy dużej liczbie spraw do załatwienia i kosztochłonne [wysokie koszty szacowania i sprzedaży]. Nie jest brana pod uwagę egzekucja z nieruchomości, które mają nieuregulowany stan prawny, a ich wartość jest kilkunastokrotnie wyższa niż wysokość egzekwowanych należności [koszty], w przypadku stwierdzenia, iż występują wierzyciele hipoteczni korzystający z pierwszeństwa zaspokojenia swoich wierzytelności, np. banki. Brany jest pod uwagę także aspekt społeczny prowadzenia egzekucji z nieruchomości [konieczność eksmisji, przy jednoczesnym zapewnieniu zobowiązanemu, a nierzadko także jego rodzinie, lokalu zastępczego]”. Zob. *Informacja NIK o wynikach kontroli:*



*poszanowanie przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej, Warszawa 21 marca 2017 r., s. 15).* W takiej właśnie trudnej sytuacji znajduje się rodzina dłużnika podatkowego, którego nieruchomości została zajęta przez organ egzekucyjny.

Reasumując, zaskarżony przepis czyni zadość obowiązkowi, którego źródłem jest art. 84 Konstytucji. W rezultacie jego obowiązywania, organy administracji skarbowej dysponują efektywnymi środkami w dochodzeniu lub zabezpieczeniu należności podatkowych. Z kolei osoby niewywiązujące się ze zobowiązań podatkowych muszą liczyć się z tym, że państwo nie będzie respektować takich naruszeń, ale podejmie działania w celu skutecznej restytucji stanu zgodnego z prawem (tak pismo Sejmu z 9 października 2012 r., wyrażające stanowisko w sprawie o sygn. akt SK 40/12). Dzięki regulacji zawartej w art. 70 § 8 o.p. zarówno dłużnik, jak i organ występujący w imieniu wierzyciela podatkowego dysponują odpowiednią długą perspektywą czasową, ukierunkowaną na pełną spłatę należności podatkowych bez uszczerbku dla mienia ruchomego i nieruchomego dłużnika.

Na koniec Sejm pragnie jeszcze raz podkreślić, że system instrumentów prawnych, chroniących należności podatkowe, pozwala na wielokrotne zawieszanie i przerywanie biegu przedawnienia, co w praktyce może uniemożliwić wygaśnięcie tych zobowiązań przez przedawnienie (Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego zwróciła uwagę, „że gwarancyjna funkcja instytucji przedawnienia obecnie jest osłabiona z uwagi na istniejące przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia, a także możliwość wielokrotnego przerywania tego terminu. Powoduje to, że zobowiązanie podatkowe może być egzekwowane nawet po kilkunastu latach”. Zob. *Informacja NIK o wynikach kontroli: przedawnianie się zobowiązań podatkowych*, Warszawa 18 maja 2016 r., s. 29). Tak więc sytuacja faktyczna i prawna dłużników, nieposiadających nieruchomości i ruchomości, na których można ustanowić ograniczone prawo rzeczowe, jest porównywalna z tymi, do których ma zastosowanie art. 70 § 8 o.p.

Reasumując, art. 70 § 8 o.p. w zakresie, w jakim odnosi się do zobowiązań podatkowych, **jest zgodny** z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

8. Rzecznik podnosi zarzut naruszenia art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji przez art. 70 § 8 o.p., uzasadniając go następującymi argumentami.

„Podatnik ma prawo oczekiwać, że po upływie oznaczonego czasu dojdzie do wygaśnięcia zobowiązania. Utrzymywanie zaś stanu nieprzedawnialności zobowiązań podatkowych musi być postrzegane jako naruszenie poczucia bezpieczeństwa podatnika, które nie sprzyja jego godności”. Zdaniem RPO, „Ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego [...]. Z art. 2 Konstytucji wynika [...] obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności”.

Analizę zarzutu Rzecznika Praw Obywatelskich należy poprzedzić przywołaniem poglądu Trybunału Konstytucyjnego wyrażonego w wyroku z 21 czerwca 2011 r. (sygn. akt P 26/10). Trybunał wskazał wówczas, iż po pierwsze, przedawnienie zobowiązań podatkowych trzeba „rozpatrywać w perspektywie art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, a także art. 217 Konstytucji, który ustanawia władztwo finansowe państwa. [...] Płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, wynikającą z faktu, że każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) – powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobligowany do przyczyniania się do dobra wspólnego według własnych możliwości”.

Po drugie, art. 84 Konstytucji zobowiązuje każdego do posłuszeństwa i podporządkowania się nałożonym na niego ciężarom publicznym. Nakłada on też na ustawodawcę wymóg wprowadzenia gwarancji instytucjonalnych, zapewniających organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych.

Po trzecie, „Nie bez znaczenia dla oceny rozwiązań określających zasady wygasania zobowiązań podatkowych wskutek upływu czasu pozostają także inne wartości konstytucyjne, a zwłaszcza konieczność zachowania równowagi budżetowej oraz planowego wykonywania budżetu. Nakładając podatki, ustawodawca szacuje wysokość wpływów budżetowych, pozwalających sfinansować zaprogramowane wydatki. Przedawnienie niewyegzekwowanych należności podatkowych, jeśli zjawisko to przybierze znaczne rozmiary, może w rezultacie skutkować trudnościami w realizacji zaplanowanych zadań państwa”.

Po czwarte, „Niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej. W świetle zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciążącego na nich obowiązku, korzystając jednakże ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników”.

Zdaniem Sejmu, art. 70 § 8 o.p. jest zgodny z art. 2 Konstytucji i wywodzoną z niego zasadą bezpieczeństwa prawnego w związku z art. 84 Konstytucji. Na rzecz takiej tezy przemawiają następujące argumenty.

Przede wszystkim, Sejm nie podziela poglądu RPO, zgodnie z którym: „Podatnik ma prawo oczekiwać, że po upływie oznaczonego okresu dojdzie do wygaśnięcia zobowiązania”. Podatnik ma natomiast obowiązek, w świetle art. 84 Konstytucji, uiszczać podatki, z których finansowane są zadania publiczne. Na gruncie art. 84 Konstytucji jedynym dopuszczalnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego powinna być zapłata podatku rozumiana jako efektywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Z kolei nieefektywne sposoby wygasania, do których zalicza się przedawnienie lub umorzenie, nie mogą być nadużywane przez prawodawcę oraz organy stosujące i powinny być analizowane w kategoriach wyjątku. Ustawodawca jest natomiast zobowiązany przyjąć skuteczne instrumenty egzekwowania od dłużnika należnych podatków. Podatnik „nie może [...] oczekiwać korzyści, które mogłyby wynikać dla niego w związku z naruszeniem prawa, gdyż prawo nie ochrania tych, którzy poszukują poprawy własnej sytuacji w swoich bezprawnych działaniach (*nemo ex suo delicto meliorem suam conditionem facere potest*)” (wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10)

Zaskarżony przepis modyfikuje ogólną regułę wyrażoną w art. 70 § 1 o.p., zgodnie z którą po upływie pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym minął termin płatności podatku, zobowiązanie podatkowe przedawnia się. Pozwala on organom administracji podatkowej prowadzić postępowanie zmierzające do finansowego zaspokojenia wierzyciela podatkowego tak długo, jak długo istnieje przedmiot hipoteki lub zastawu, z którego można egzekwować kwotę niezapłaconej należności. Dzięki temu Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego jako wierzyciel może domagać zaspokojenia się z przedmiotu hipoteki lub zastawu nawet

wtedy, gdy zobowiązanie wygaśnie. Wierzyciel podatkowy dysponuje więc realną możliwością egzekwowania niezapłaconych podatków, bez których nie można realizować zadań państwa.

Ponadto, jakkolwiek instytucja przedawnienia stabilizuje sytuację prawną podatnika, to skądinąd w kontekście konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków nie może być podstawowym sposobem wygasania zobowiązań publicznoprawnych. „Mechanizm przedawnienia nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania go instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego po pewnym czasie uniknąć zapłaty podatku”. Pozostawałoby to w sprzeczności z zasadą powszechności, równości i sprawiedliwości podatkowej, ponieważ ciężar „utrzymania państwa” spoczywałby na tych, którzy regularnie płacą podatki. Niedopuszczalna – właśnie ze względu na zasadę sprawiedliwości podatkowej – byłaby sytuacja, w której dłużnik podatkowy, posiadający majątek, nie ponosiłby żadnych konsekwencji swoich bezprawnych decyzji. W kontekście sprawiedliwości podatkowej, nie można usprawiedliwiać unikania obowiązków podatkowych ani też przyzwalać na zachowania tego typu, czy wręcz do nich zachęcać brakiem dyscyplinujących w tym zakresie regulacji prawnych.

Nadto, pięcioletni okres przedawnienia wydaje się wystarczający do tego, aby dłużnik podatkowy wykonał zobowiązanie podatkowe i wywiązał się z ciążących na nim zobowiązań wobec państwa. Wygaśnięcie zobowiązania na skutek zapłaty powoduje również wygaśnięcie hipoteki przymusowej i zastawu skarbowego. W tym okresie podatnik może ubiegać się o odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie zapłaty podatku na raty, odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami, a także umorzenie w całości lub części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej. Nie można tracić z pola widzenia innych środków służących zaspokojeniu wierzyciela z przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, np. przeniesienia własności rzeczy na wierzyciela podatkowego, spłaty podatku przez nabywcę nieruchomości. W tym okresie dłużnik podatkowy może podejmować starania zmierzające do pełnego zaspokojenia wierzyciela podatkowego i ustabilizowania swojej sytuacji prawnej. Pasywne zachowanie dłużnika nie powinno być nagradzane wygaśnięciem hipoteki przymusowej i zastawu skarbowego. A zatem to od aktywności dłużnika podatkowego zależy, czy zabezpieczenie zobowiązania podatkowego wygaśnie na skutek jego wykonania, czy też dalej będzie utrzymane.

Oceniając zaskarżony przepis przez pryzmat art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji, trzeba zwrócić uwagę na okoliczność, w której dochodzi do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 154 § 1 u.p.e.a., organ egzekucyjny dokonuje zabezpieczenia należności pieniężnej lub wykonania obowiązku o charakterze niepieniężnym, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić egzekucję, w szczególności jeżeli stwierdzono: brak płynności finansowej zobowiązanego; unikanie wykonania przez zobowiązanego obowiązku przez nieujawnianie zobowiązań powstających z mocy prawa lub nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych; dokonywanie przez zobowiązanego wyprzedaży majątku; niezłożenie oświadczenia, o którym mowa w art. 39 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, mimo wezwania do jego złożenia albo niewykazanie w złożonym oświadczeniu wszystkich rzeczy lub praw podlegających ujawnieniu. Z kolei art. 33 o.p. wskazuje, że przesłanką ustanowienia zabezpieczenia jest uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe 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. Jako że obawa niewykonania zobowiązania musi być realna i oparta na uzasadnionych przesłankach, należy stwierdzić, iż to negatywna postawa podatnika wobec obowiązku podatkowego leży u źródeł zabezpieczenia należności podatkowej.

Na tej podstawie nie można twierdzić, jak chce tego RPO, że „utrzymywanie [...] stanu nieprzedawnialności zobowiązań podatkowych musi być postrzegane jako naruszenie poczucia bezpieczeństwa podatnika, które nie sprzyja jego godności”. Podatnik dysponuje odpowiednio długim czasem (do czasu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przez przedawnienie), aby ustabilizować swoją sytuację prawną, zaspakajając wierzyciela hipotecznego lub zastawnika, w tym także z przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Wymaga podkreślenia okoliczność, że zaskarżony przepis w sytuacji, gdy należność podatkowa znacznie przewyższa wartość zabezpieczenia, wywołuje korzystne skutki prawne i majątkowe dla dłużnika. Wierzyciel podatkowy może bowiem domagać się zaspokojenia tylko z przedmiotu zastawu lub hipoteki. W pozostałej części, dłużnik nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe, które wygasło przez przedawnienie.

Reasumując, RPO nie przedstawił dowodów, które pozwalałyby obalić domniemanie konstytucyjności tego przepisu w zakwestionowanym zakresie.

W związku z tym Sejm wnosi o stwierdzenie, że art. 70 § 8 o.p. w zakresie, w jakim odnosi się do zobowiązań podatkowych, **jest zgodny** z art. 2 Konstytucji i wywodzoną z niego zasadą bezpieczeństwa prawnego w związku z art. 84 Konstytucji.

#### **IV. Dodatkowe wnioski Sejmu**

1. W przypadku ewentualnego orzeczenia, że art. 70 § 8 o.p. jest niezgodny z przywołanymi we wniosku RPO wzorcami kontroli, Sejm wnosi o wydanie wyroku aplikacyjnego, w którym TK rozstrzygnie o skutkach prawnych stwierdzonej niekonstytucyjności. Orzeczenie o niekonstytucyjności spowoduje, że z datą ogłoszenia niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw art. 70 § 8 o.p. utraci moc (art. 190 ust. 3 Konstytucji) ze skutkiem *ex nunc*. Z kolei „Wobec sytuacji już ukształtowanych na podstawie normy uznanej za niekonstytucyjną – sanację zapewnia art. 190 ust. 4 Konstytucji, mówiący o ponownym rozstrzygnięciu sprawy, w której wykorzystano niekonstytucyjną normę jako podstawę rozstrzygnięcia” (wyrok TK z 4 września 2007 r., sygn. akt P 43/06). Jak wskazuje sam TK, ten dwuczłonowy system oparty na utracie mocy obowiązującej przez normę niekonstytucyjną i możliwość sanacji przez ponowne rozstrzygnięcie sprawy indywidualnej, nie wyczerpuje jednak wszelkich konsekwencji orzeczenia o niekonstytucyjności. W opinii Sejmu, możliwe jest wyróżnienie przynajmniej dwóch sytuacji, ukształtowanych na mocy zaskarżonej normy prawnej, mających szczególne znaczenie dla zachowania równowagi budżetowej i zasady sprawiedliwości podatkowej:

Pierwsza ma miejsce wtedy, gdy wierzyciel podatkowy zaspokoił się z przedmiotu hipoteki przymusowej i zastawu skarbowego już po upływie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W takiej sytuacji, z uwagi na obowiązek ponoszenia podatków, którego źródłem jest art. 84 Konstytucji, wznowienie postępowania egzekucyjnego w sprawie i żądanie zwrotu należności podatkowej byłoby nieuprawnione i prowadziło do wtórnej niekonstytucyjności. Druga zaś sytuacja powstanie, gdy wyrok TK zapadnie w trakcie toczących się postępowań egzekucyjnych. Znajdować się one mogą w różnym stopniu zaawansowania i być różnie ukształtowane z uwagi na to, jakie organy je inicjowały i jakie akty zostały w nich zaskarżone. Dynamika tych postępowań może utrudniać przywrócenie stanu

konstytucyjności po orzeczeniu Trybunału. Niezależnie od tego, jak zaawansowane są postępowania egzekucyjne, to uzyskane z przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego środki pieniężne nie powinny podlegać zwrotowi z tych samych przyczyn, o których mowa wyżej.

Wobec tego Sejm wnosi o wydanie wyroku aplikacyjnego i określenie skutków stwierdzonej niekonstytucyjności dla toczących się i zakończonych już postępowań egzekucyjnych.

2. Sejm wnosi także o odroczenie na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji terminu utraty mocy obowiązującej art. 70 § 8 o.p. na okres osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia ewentualnego negatoryjnego wyroku Trybunału Konstytucyjnego w Dzienniku Ustaw. Jest to podyktowane dążeniem do minimalizacji negatywnych skutków orzeczenia o jego niekonstytucyjności dla budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, a także koniecznością podjęcia stosownych działań prawodawczych.

**MARSZAŁEK SEJMU**



Marek Kuchciński