



Warszawa, dnia 30 stycznia 2017 r.

PK VIII TK 40.2016

(K 10/16)

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCELARIA	
wpl. dnia	31. 01. 2017
L.dz.	L.zał.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie, że art. 70 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) jest niezgodny z art. 64 ust. 2 oraz art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072) w związku z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U., poz. 2074) –

przedstawiam następujące stanowisko:

przepis art. 70 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) jest zgodny z art. 64 ust. 2 oraz art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik lub RPO) zakwestionował konstytucyjność przepisu art. 70 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm., dalej: O.p.).

W ocenie Rzecznika kwestionowany przepis narusza wzorce z art. 64 ust. 2 oraz art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji.

Uzasadniając wniosek, RPO wskazał m.in., że Trybunał Konstytucyjny, w pkt II wyroku z dnia 8 października 2013 r. o sygn. akt SK 40/12, orzekł, iż art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji. Rzecznik zwrócił uwagę, że w końcowej części uzasadnienia tegoż wyroku Trybunał odniósł się do obecnie obowiązującego art. 70 § 8 O.p., stwierdzając, iż do przepisu tego znajdują zastosowanie zastrzeżenia konstytucyjne podniesione względem art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r., w związku z czym *w ramach realizacji wyroku z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) istnieje konieczność podjęcia pilnych działań zmierzających do wyeliminowania z systemu prawnego art. 70 § 8 op* (uzasadnienie wniosku RPO, str. 3).

Rzecznik stwierdził, że ustawodawca nie respektuje wskazań sformułowanych w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego o sygn. SK 40/12, dotyczących *konieczności pilnego uchylecia* art. 70 § 8 O.p. Podniósł też, że w sprawach prowadzonych w trybie zwykłym sądy administracyjne dokonują prokonstytucyjnej wykładni art. 70 § 8 O.p. i w ramach kontroli legalności decyzji podatkowych konsekwentnie odmawiają zastosowania tegoż przepisu, przyjmując, że ustanowienie zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie wyklucza przedawnienia zobowiązania podatkowego i jednocześnie powoduje skutek procesowy, jaki wiąże się z upływem terminu przedawnienia na zasadach ogólnych, wynikających z art. 70 § 1 O.p.

Zdaniem Rzecznika, nie jest to wystarczające rozwiązanie dla zapewnienia ochrony praw obywateli. Nie do zaakceptowania jest bowiem sytuacja, w której podatnicy zmuszeni są do kierowania spraw na drogę postępowania sądowego z tego względu, że od przeszło dwóch lat od wydania wyroku przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie o sygn. akt SK 40/12 nie podjęto skutecznej interwencji ustawodawczej.

Uzasadniając zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 ust. 2 Konstytucji, Rzecznik podniósł m.in., że zastrzeżenia konstytucyjne, poczynione w wyroku Trybunału Konstytucyjnego o sygn. SK 40/12 w odniesieniu do ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w toku kontroli podatkowej, należy odpowiednio zastosować do treści art. 70 § 8 O.p. w aktualnie obowiązującym brzmieniu.

W ocenie Rzecznika, przepis ten, analogicznie jak art. 70 § 6 tej ustawy w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r., w sposób nieuprawniony różnicuje sytuację podatników, którzy posiadają składniki majątkowe, na których można ustanowić rzeczowe zabezpieczenie. Traktuje ich bowiem *w gorszy sposób z punktu widzenia zasad przedawnienia zobowiązań podatkowych, niż pozostałych* (uzasadnienie wniosku Rzecznika, str. 13). Podatnicy, na których majątku ustanowiono zabezpieczenie zobowiązań podatkowych w formie hipoteki czy zastawu skarbowego, zostają bowiem pozbawieni ochrony swoich praw, gdyż po upływie terminu przedawnienia ich zobowiązanie może być nadal egzekwowane. W przypadku podatników, wobec których zastosowano inne formy zabezpieczenia, przedawnienie zobowiązań podatkowych nastąpi natomiast na zasadach ogólnych, z uwzględnieniem zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Rzecznik stwierdził, że 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 – co narusza konstytucyjną zasadę równej ochrony praw majątkowych.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia wzorców z art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji, Rzecznik podniósł m.in., iż norma zawarta w art. 70 § 8 O.p. wyłącza przedawnienie zobowiązań podatkowych powstałych na skutek doręczonych podatnikowi decyzji, a więc w sytuacji, gdy wysokość zobowiązania została już skonkretyzowana. Zdaniem RPO, *w tym przypadku, obowiązująca regulacja również staje się instytucją pozorną i wydrążoną z treści, gdyż zakłada dożywotnią odpowiedzialność arbitralnie wyodrębnionej grupy podatników, co nie może pozostać w zgodzie z art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji RP* (uzasadnienie wniosku Rzecznika, str. 16). Ustawodawca powinien dążyć do ustabilizowania sytuacji podatników poprzez ustanowienie gwarancji, iż upływ określonego czasu będzie skutkował wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, niezależnie od tego, na jakim etapie doszło do zabezpieczenia tegoż zobowiązania na majątku podatnika. W ocenie Rzecznika, uwzględniając okoliczności, iż to organ podatkowy decyduje, kiedy skorzysta ze swoich uprawnień do zabezpieczenia, tj. czy przed wydaniem decyzji podatkowej określającej zobowiązanie podatkowe, czy też dopiero po jej wydaniu, oraz że *zabezpieczenie powymiarowe* dotyczy decyzji doręczonych, a więc niekoniecznie ostatecznych, nie ma podstaw do uznania w takim przypadku dopuszczalności egzekwowania zobowiązań podatkowych bez ograniczeń czasowych.

Według Rzecznika, na skutek braku obiektywnych przyczyn ograniczających możliwość wydłużania terminu przedawnienia może dochodzić do sytuacji, w których organy będą w sposób instrumentalny korzystały z art. 70 § 8 O.p. RPO stwierdził przy tym, iż w praktyce zdarzają się przypadki, gdy po wydaniu decyzji wymiarowych organy tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego decydowały się na zabezpieczenie poprzez ustanowienie hipoteki przymusowej, aby w konsekwencji osiągnąć skutek w postaci wyłączenia przedawnienia tegoż zobowiązania podatkowego.

Zdaniem RPO, rozwiązanie przyjęte w art. 70 § 8 O.p. nie stwarza podatnikom możliwości przewidywalności działań organów państwa, a także prognozowania działań własnych, co narusza zasadę zapewnienia bezpieczeństwa prawnego wynikającą z art. 2 Konstytucji. W demokratycznym państwie prawa nie może bowiem 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 bowiem 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.

Według RPO, kwestionowany przepis różnicuje zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych w zależności od majątku podatnika w ten sposób, iż korzystniej kształtuje sytuację prawną obywatela nieposiadającego nieruchomości lub innych praw, mogących stanowić przedmiot hipoteki przymusowej, czy też rzeczy ruchomych, tudzież zbywalnych praw majątkowych, mogących stanowić przedmiot zastawu, w porównaniu do obywatela, który takie składniki majątku posiada. *Tym samym, za nieuprawnione w świetle zasad wynikających z art. 84 Konstytucji RP należy uznać, iż tylko niektórzy podatnicy są adresatami normy prawnej wynikającej z art. 70 § 8 op (tamże).*

W konsekwencji RPO stwierdził, iż art. 70 § 8 O.p., w aktualnie obowiązującym brzmieniu, w odniesieniu do podatników, których należności zabezpieczono hipoteką lub zastawem skarbowym zarówno przed, jak i po *dokonaniu wymiaru*, niweczy sens i cel instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych.

W niniejszej sprawie jako wzorce kontroli zostały wskazane przepisy art. 64 ust. 2 oraz art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji.

Zgodnie z art. 64 ust. 2 ustawy zasadniczej, *własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.*

Przepis ten nie tylko nawiązuje do zasady równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej. Zawiera konstytucyjną wytyczną dla ustawodawcy, obowiązującą podczas regulowania zasad ochrony wskazanych w nim praw. Nakazuje bowiem, aby była ona równa dla wszystkich, nie rzuca natomiast na samą treść chronionych praw, której określenie należy każdorazowo do kompetencji ustawodawcy (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 15 grudnia 2004 r., sygn. K 2/04, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 117 oraz 23 października 2012 r., sygn. SK 11/12, OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 107). Obowiązki ustawodawcy, wynikające z art. 64 ust. 2 Konstytucji, mają dwojaki charakter. W wymiarze pozytywnym powinien on ustanowić przepisy i procedury udzielające równej ochrony prawnej prawom majątkowym, a w wymiarze negatywnym jest obowiązany powstrzymać się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawić ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać.

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji zawiera jedno ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego. Z tych względów przepis ten powinien być interpretowany w bliskim związku z art. 32 Konstytucji, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 zdanie drugie ustawy zasadniczej). Gwarancja równej ochrony praw majątkowych nie może być utożsamiana z identycznością intensywności ochrony udzielanej poszczególnym kategoriom praw majątkowych – jest ona determinowana treścią i konstrukcyjnym ujęciem tych praw. Równość może być zatem odnoszona jedynie do praw majątkowych należących do tej samej kategorii, a w żadnym zaś wypadku nie mogłaby być rozumiana jako przypisanie tych samych gwarancji ochronnych prawom majątkowym należącym do

różnorodnych typów praw podmiotowych, choćby nawet zbliżone było ich ujęcie funkcjonalne (*vide* – L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom III, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003 r., uwagi do art. 64, str. 16 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 2 czerwca 1999 r., sygn. K. 34/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 94; 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 216; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83; 25 września 2014 r., sygn. SK 4/12, OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 95; 13 października 2015 r., sygn. P 3/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 145).

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Obowiązek ich ponoszenia wiąże się z władztwem państwa w sferze finansowej, w szczególności z jego zadaniami społecznymi i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa.

Przepis art. 84 Konstytucji jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że adresaci Konstytucji korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki. Potwierdza zasadę, iż nakładanie ciężarów publicznych przez państwo zobowiązuje do posłuszeństwa w tym zakresie. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r., (...) *art. 84 wskazuje, iż podatki są zaliczane do ciężarów o konstytucyjnej genezie (płacenie podatków jako powszechny obowiązek wobec państwa ...)*. (...) *wyraża zasadę „długu konstytucyjnego”, tak, jak szczegółowo ujęte przepisy odnoszące się do wolności i praw jednostki uwidaczniają aspekt „wierzycielski” wobec jednostek poddanych władztwu państwowemu* (sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Przepis art. 84 Konstytucji wyraża zasadę sprawiedliwości podatkowej i wyłączności ustawy w zakresie ustanawiania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Sprawiedliwość podatkowa jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności.

Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe. W znaczeniu przedmiotowym wymieniona zasada polega na objęciu podatkiem wszystkich zdarzeń faktycznych i prawnych, 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. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można więc odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione różnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83 i 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79 oraz E. Fojcik – Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, str. 389 i L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom III, Warszawa 2003 r., uwagi do art. 84, str. 10).

Przepis art. 2 Konstytucji stanowi, iż *Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej*.

Wzorzec ten daje podstawę do rekonstruowania zasad o fundamentalnym znaczeniu, które nie znajdują bezpośredniego, literalnego odzwierciedlenia w tekście Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2005 r., sygn. P 9/04, OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 9). Na treść wyrażonej w art. 2

ustawy zasadniczej klauzuli *demokratycznego państwa prawnego składa się szereg zasad, które nie zostały wprowadzicie expressis verbis ujęte w Konstytucji, ale które wynikają z istoty i aksjologii demokratycznego państwa prawnego* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 stycznia 1999 r., sygn. K 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1).

Z uzasadnienia wniosku wynika, iż Rzecznik dopatruje się naruszenia przez kwestionowany przepis O.p. wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady bezpieczeństwa prawnego.

Zapewnienie bezpieczeństwa prawnego jednostki związane jest z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwaną także zasadą lojalności państwa względem obywateli, która jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego. Istotę zasady lojalności państwa względem obywateli da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela.

Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm (*vide* – wyroki

Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4). Uprawnienia przyznane obywatelowi przez państwo nie mogą mieć charakteru uprawnień pozornych czy też niemożliwych do realizacji ze względów prawnych lub faktycznych albo z uwagi na niejasne określenie warunków korzystania z uprawnień. Zasada ta obejmuje zakaz tworzenia prawa wprowadzającego pozorne instytucje prawne. Regulacje prawne powinny w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 10 stycznia 2012 r., sygn. P 19/10, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 2).

W niniejszej sprawie na wstępie rozważenia wymaga, czy przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji jest adekwatnym wzorcem kontroli wobec kwestionowanej regulacji.

Należy zwrócić uwagę, że konstytucyjny obowiązek wykonywania świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która to ingerencja może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy lub innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr

10/A/2009, poz. 151). Przepisy regulujące problematykę danin publicznych nie mogą prowadzić do naruszenia praw i wolności objętych ochroną konstytucyjną, a w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, aby stał się on instrumentem konfiskaty mienia. Jednakże przyjęcie tezy, iż każde ograniczenie majątkowe, polegające na nałożeniu podatku lub innej daniny publicznej, zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem prawa własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152). Prowadziłoby to do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a tym, co stanowi ograniczenie własności podlegające kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym. Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być więc – co do zasady – uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych chronionych na podstawie art. 64 ustawy zasadniczej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, *op. cit.*; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136).

Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące równolegle i bez

związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, niezależnie od treści tych przepisów. Przepisy Konstytucji, gwarantujące określone prawa i wolności, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą.

Dopuszczalna jest więc kontrola zgodności przepisów prawa podatkowego z art. 64 Konstytucji pod kątem zachowania właściwej formy i sposobu nakładania obowiązków podatkowych, w tym przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji przepisów podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis* (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153), oraz w sytuacjach, gdy przepisy podatkowe naruszają istotę prawa własności, kształtując obowiązek podatkowy w taki sposób, że prowadzi to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika, przez co podatek staje się ukrytą formą konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, *op. cit.*; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26). Dopuszczalna jest także kontrola zgodności z wzorcem z art. 64 Konstytucji przepisów szeroko rozumianego prawa podatkowego, nie dotyczących obowiązku płacenia podatku *sensu stricto*, lecz np. nadpłaty podatkowej, nadmiernie uciążliwych wymogów dotyczących wypełniania deklaracji podatkowej, odsetek za zwłokę (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, *op. cit.*; 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr

6/A/2010, poz. 62; 10 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

W odniesieniu do wzorca z art. 64 ust. 2 Konstytucji podkreślić trzeba, że wynikające z tego przepisu prawo do równej dla wszystkich ochrony praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego.

Ocena zasadności i celowości przyjętego modelu obowiązków podatkowych pozostaje zasadniczo poza zakresem kompetencji Trybunału. Przedmiotem kontroli konstytucyjnej może być jednak niebudzące wątpliwości przekroczenie przez ustawodawcę granic swobody, jeśli chodzi o zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 stycznia 2000 r., sygn. K. 17/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 4; 11 lipca 2000 r., sygn. K. 30/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 145; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

W wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12 (*op. cit.*), Trybunał Konstytucyjny uznał art. 64 ust. 2 Konstytucji za adekwatny wzorzec przy kontroli regulacji dotyczących przedawnienia należności zabezpieczonych hipoteką, tj. art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r.

W uzasadnieniu tegoż wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., że, *mimo istotnej roli tego typu regulacji, jeśli chodzi o egzekucję zobowiązań podatkowych (a w rezultacie - zapewnienie stosownych wpływów do budżetu państwa), na tym etapie majątek potencjalnego podatnika powinien być objęty przynajmniej minimalną ochroną na podstawie art. 64 Konstytucji.*

Kwestionowany w niniejszej sprawie przepis art. 70 § 8 O.p. dotyczy wyłączenia możliwości przedawnienia zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką lub zastawem skarbowym. Przepis ten nie nakłada zatem na określoną grupę podmiotów nowego podatku, ale stanowi podstawę

utrzymania roszczenia majątkowego wierzyciela podatkowego w stosunku do podatnika. Może być zatem oceniany w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników, w kontekście zachowania konstytucyjnych standardów dotyczących zapewnienia równej dla wszystkich ochrony prawnej własności i innych praw majątkowych. Podniesione zaś we wniosku zarzuty dotyczą przekroczenia przez ustawodawcę swobody regulacyjnej poprzez zróżnicowanie sytuacji prawnopodatkowej podmiotów w zakresie dotyczącym przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Z tych względów należy uznać, że w niniejszej sprawie art. 64 ust. 2 Konstytucji, w odniesieniu do kwestionowanej regulacji, może być uznany za adekwatny wzorzec kontroli.

Przepis art. 70 § 8 O.p. stanowi:

Art. 70. § 8. 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.

Przepis ten wprowadza wyjątek od przewidzianej w art. 70 § 1 O.p. zasady przedawnienia zobowiązania podatkowego po upływie określonego czasu.

Przepis art. 70 § 8 O.p. wyłącza bowiem przedawnienie zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką lub zastawem skarbowym, niezależnie od jakiegokolwiek upływu czasu.

Zarówno art. 70 § 1 O.p., jak i art. 70 § 8 O.p., odwołują się do terminu *zobowiązanie podatkowe*. Przedmiot zabezpieczenia pozostaje zatem tożsamy z przedmiotem przedawnienia.

W świetle kwestionowanej regulacji, upływ 5-letniego okresu, po którym – co do zasady – przedawniają się zobowiązania podatkowe, nie prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, jeżeli dla jego zabezpieczenia ustanowiona została hipoteka lub zastaw skarbowy. Upływ terminu

przedawnienia w stosunku do zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką lub zastawem skarbowym nie uniemożliwia też wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość tego zobowiązania. Wydając decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, zabezpieczonego uprzednio hipoteką lub zastawem skarbowym, organ podatkowy nie narusza art. 70 § 1 O.p. Zobowiązanie podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym jeszcze przed upływem terminu jego przedawnienia może być więc określone decyzją organu podatkowego także po upływie 5-letniego terminu, o którym mowa w art. 70 § 1 O.p. Istnienie hipoteki lub zastawu skarbowego wyklucza bowiem możliwość wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia (*vide* – wyroki WSA: w Gdańsku – z dnia 10 czerwca 2008 r., sygn. I SA/Gd 213/08, LEX nr 513072 i w Krakowie – z dnia 2 lutego 2011 r., sygn. I SA/Kr 821/10, LEX nr 964899, a także wyrok NSA z dnia 23 września 2011 r., sygn. II FSK 727/10, LEX nr 948949).

Warunkiem koniecznym powstania skutku prawnego wynikającego z art. 70 § 8 O.p. jest pozostawanie w obrocie prawnym skutecznego zabezpieczenia w postaci hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

Oceniając, czy zachodzą przesłanki określone w art. 70 § 8 O.p., koniecznie należy więc zbadać, czy na dzień podejmowania rozstrzygnięcia względem zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym zabezpieczenie to istniało, tj. czy występowały i trwały podstawy kreujące zabezpieczenie. Ich odpadnięcie sprawia, że ów środek zabezpieczający nie może wywołać skutków, o których stanowi art. 70 § 8 O.p. (*vide* – wyroki NSA: z dnia 16 lutego 2010 r., sygn. I FSK 2016/08, LEX nr 593795; 18 marca 2011 r., sygn. I FSK 395/10, Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych oraz A. Cudak, *Zobowiązania podatkowe nieulegające przedawnieniu w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego, 2012 r., nr 6, str. 41).

W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r., tj. przed wejściem w życie kwestionowanej regulacji, wyłączenie przedawnienia zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką przymusową na nieruchomości regulował przepis art. 70 § 6 O.p., który stanowił:

Art. 70. § 6. Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki.

W obecnym stanie prawnym odpowiednikiem tegoż przepisu jest kwestionowany we wniosku RPO przepis art. 70 § 8 O.p., wprowadzony ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387) i obowiązujący od dnia 1 stycznia 2003 r. Przepis ten ma jednak o tyle szerszy zakres, że przewiduje brak przedawnienia także w przypadku należności podatkowych zabezpieczonych zastawem skarbowym. W stosunku do art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r., w aktualnie obowiązującym przepisie art. 70 § 8 O.p. rozszerzono zatem wyłączenie przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz skutków upływu terminu przedawnienia na zobowiązania podatkowe zabezpieczone zastawem skarbowym.

Jak podniósł Rzecznik, Trybunał Konstytucyjny, w powoływanym już kilkakrotnie w niniejszej sprawie wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12 (*op. cit.*), orzekł, że art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

W uzasadnieniu tegoż wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził zaś, 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. Z punktu widzenia Konstytucji, podczas kontroli podatkowej nie jest dozwolone ani uzależnianie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych od tego, w jaki sposób zostały one zabezpieczone, ani dopuszczenie do sytuacji, w której zobowiązania tak wyodrębnionej kategorii podatników nigdy się nie przedawniają. Uzasadnia to konieczność podjęcia przez ustawodawcę w ramach realizacji niniejszego wyroku pilnych działań zmierzających do wyeliminowania z systemu prawnego art. 70 § 8 ordynacji podatkowej z przyczyn wskazanych wyżej.

Niezależnie od powyższego wskazać trzeba, że, po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny omawianego wyroku w sprawie SK 40/12, w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym brak jest możliwości wywiedzenia, w oparciu o przepis art. 70 § 8 O.p., iż zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką przymusową nie ulegają przedawnieniu.

Uzasadniając takie stanowisko, podnosi się, że przepis art. 70 § 8 O.p. jest niezgodny z Konstytucją, bowiem została w nim powtórzona norma prawna zawarta w art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., którego niezgodność z art. 64 ust. 2 ustawy zasadniczej stwierdził Trybunał Konstytucyjny w omawianym wyroku w sprawie SK 40/12. Wskazuje się przy tym, że stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności z Konstytucją art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., nie wyeliminowało formalnie z obrotu prawnego art. 70 § 8 O.p. Jednak, w świetle jednoznacznych motywów orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego odnoszących się również do walorów konstytucyjnych art. 70 § 8 O.p., przepis ten nie może stanowić materialnoprawnej przesłanki decyzji podatkowej, gdyż godziłoby to w normę z art. 64 ust. 2 Konstytucji. W sytuacji bowiem, gdy, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym

do 31 grudnia 2002 r., był niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji, gdyż różnicował 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, powtórzenie uznanej za niekonstytucyjną normy prawnej w ramach art. 70 § 8 O.p., obowiązującego od dnia 1 stycznia 2003 r., powoduje, że przepis ten nie odpowiada wskazanemu wzorcowi konstytucyjnemu. W konsekwencji, w orzecznictwie sądownoadministracyjnym przyjmuje się, że ustanowienie hipoteki na nieruchomości nie wyłącza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania podatkowego (*vide* – wyroki NSA z dnia: 16 września 2014 r., sygn. akt I FSK 317/14; 21 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 1764/14; 22 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 316/14; 17 września 2015 r., sygn. akt I FSK 949/14 oraz wyroki WSA: we Wrocławiu – z dnia 9 grudnia 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 1158/14; w Opolu – z dnia 10 grudnia 2014 r., sygn. akt I SA/Op 513/14; w Krakowie – z dnia 14 stycznia 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1758/14 i 5 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1841/14; w Szczecinie – z dnia 17 marca 2015 r., sygn. I SA/Sz 1123/14; w Gdańsku – z dnia 14 kwietnia 2015 r., sygn. I SA/Gd 1537/14; w Białymstoku – z dnia 15 kwietnia 2015 r., sygn. I SA/Bk 240/15; w Gliwicach – z dnia 3 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Gl 1156/14 i 14 października 2015 r., sygn. I SA/Gl 529/15; w Łodzi – z dnia 14 października 2015 r., sygn. I SA/Łd 732/15; Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych).

Po ogłoszeniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 40/12 sądy administracyjne odmawiały zatem stosowania art. 70 § 8 O.p., uznając, iż jest on niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

W tym kontekście podkreślić trzeba, że przepis art. 70 § 8 O.p. nie został wyeliminowany z obowiązującego porządku prawnego. Okoliczność, że w przepisie tym została powtórzona (w zakresie dotyczącym zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową) norma prawna zawarta w

art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., który został uznany za niekonstytucyjny wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 40/12, nie oznacza, iż zaskarżona regulacja straciła swoją moc obowiązującą. W sytuacji, gdy nie istnieje możliwość usunięcia nasuwających się wątpliwości prawnych przez stosowną, prokonstytucyjną wykładnię budzącego zastrzeżenia co do zgodności z ustawą zasadniczą aktu normatywnego bądź też przyjęcia za podstawę rozstrzygnięcia innego, aniżeli zaskarżony, niebudzącego wątpliwości przepisu prawnego – sąd orzekający w konkretnej sprawie powinien zwrócić się ze stosownym pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego, podnosząc swoje wątpliwości dotyczące konstytucyjności danego aktu prawnego. Dopóki Sąd orzekający nie zdecyduje się na skorzystanie z drogi pytania prawnego w celu wyeliminowania normy ustawowej, którą uważa za niekonstytucyjną, nie może jej po prostu pomijać w procesie orzekania (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 października 2000 r., sygn. P. 8/00, OTK ZU nr 6/2000, poz. 189 i postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 2007 r., sygn. P 13/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 57).

Odnosząc się zaś do powołanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, zauważyć trzeba, że jego sentencja nie dotyczy regulacji kwestionowanej w niniejszej sprawie. Zawarte w uzasadnieniu tegoż wyroku sformułowania, dotyczące przepisu art. 70 § 8 O.p., formalnie rzecz ujmując, nie mają charakteru wiążącego i nie wywołują skutków prawnych.

Nie ma zatem przeszkód, aby w niniejszej sprawie, niezależnie od wyrażonego w uzasadnieniu omawianego wyroku poglądu, iż podniesione w owym wyroku zastrzeżenia konstytucyjne, dotyczące rozwiązania przyjętego w art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r., mają odpowiednie zastosowanie także do art. 70 § 8 O.p., Trybunał Konstytucyjny dokonał odmiennej oceny zasadności zarzutów w zakresie dotyczącym naruszenia przez kwestionowaną regulację wzorca z art. 64

ust. 2 Konstytucji, przy uwzględnieniu okoliczności przemawiających za zgodnością zaskarżonej regulacji z ustawą zasadniczą.

W niniejszej sprawie z *petitum* oraz uzasadnienia pytania prawnego wynika, że przedstawiony w nim problem dotyczy zgodności z art. 64 ust. 2 oraz art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji przyjętej przez ustawodawcę regulacji, która wyłącza możliwość przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na formę, w jakiej nastąpiło zabezpieczenie tegoż zobowiązania. Precyzyjniej zaś, konstytucyjności rozwiązania, w którym o dopuszczalności lub niedopuszczalności przedawnienia zobowiązania podatkowego decyduje posiadanie lub nieposiadanie przez podatnika składników majątkowych, na których może być ustanowiona hipoteka przymusowa lub zastaw skarbowy jako forma zabezpieczenia tegoż zobowiązania wyłączająca jego przedawnienie.

Stwierdzić należy, że kwestionowana regulacja nie narusza wzorców z art. 64 ust. 2 oraz art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji.

Na wstępie należy odnieść się do regulacji dotyczących instytucji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych hipoteką przymusową i zastawem skarbowym oraz przedawnienia zobowiązań podatkowych.

W O.p. zabezpieczenie należności podatkowych hipoteką przymusową zostało uregulowane w przepisach art. 34 – 38a, a zastawem skarbowym – w przepisach art. 41 – 46.

Zgodnie z art. 34 § 1 O.p., *Skarbowi Państwa i jednostce samorządu terytorialnego przysługuje hipoteka 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, a także z tytułu zaległości podatkowych w podatkach stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości, zwana dalej hipoteką przymusową.*

Przepis art. 21 § 1 pkt 2 O.p. dotyczy zobowiązania podatkowego, które powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Pod pojęciem zaległości podatkowych należy rozumieć także należności traktowane na równi z zaległością podatkową (art. 52 O.p.).

Hipoteka przymusowa, o której mowa w art. 34 § 1 O.p., służy zatem zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych powstałych po doręczeniu podatnikowi decyzji wymiarowej, wszelkich zaległości podatkowych (bez względu na sposób powstania zobowiązania) oraz odsetek za zwłokę od tych należności.

Dodatkowo wskazać należy, że, zgodnie z art. 33 § 1 O.p., zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone na majątku podatnika przed terminem płatności podatku, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.

W przypadku zaistnienia okoliczności wymienionych w art. 33 § 1 O.p., zabezpieczenia zobowiązań podatkowych można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, tj. przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, określającej wysokość zobowiązania podatkowego albo określającej wysokość zwrotu podatku (art. 33 § 2 O.p.).

Zabezpieczenie wykonane w trybie art. 33 O.p. dotyczy zatem zobowiązań podatkowych, dla których nie upłynął jeszcze termin płatności lub których wielkość nie została jeszcze określona lub ustalona i istnieje uzasadniona obawa niewykonania tych zobowiązań.

Zgodnie z art. 33d § 1 O.p., wykonanie decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 33 tej ustawy, oraz zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający

wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, następuje przymusowo, tj. w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2016 r., poz. 599 ze zm., dalej: ustawa egzekucyjna) albo na wniosek strony.

Na marginesie należy odnotować, że, na podstawie art. 33d § 2 O.p., wykonanie decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na wniosek strony następuje poprzez przyjęcie przez organ podatkowy, na ów wniosek, zabezpieczenia wykonania tegoż zobowiązania w formie:

- 1) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej;
- 2) poręczenia banku;
- 3) weksla z poręczeniem wekslowym banku;
- 4) czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku;
- 5) zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej;
- 6) uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego;
- 7) pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 33 O.p., zasadniczo różni się od zabezpieczenia egzekucyjnego uregulowanego przepisami art. 154-166 ustawy egzekucyjnej. Zastosowanie zabezpieczenia egzekucyjnego uzasadnia obawa, że jego brak mógłby utrudnić lub udaremnić egzekucję (art. 154 § 1 ustawy egzekucyjnej.). Z kolei zabezpieczenie dokonywane w trybie art. 33 O.p. uzasadnia obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Dotyczy ono zobowiązań, dla których nie upłynął jeszcze termin płatności lub których wielkość nie została jeszcze określona lub ustalona. Stąd w literaturze zabezpieczenie to określane jest także jako tzw. zabezpieczenie

przedwymiarowe. Natomiast zabezpieczenie egzekucyjne, będące elementem postępowania egzekucyjnego, co do zasady, dotyczy należności znanych (wynikających z decyzji lub deklaracji podatkowych) i wymagalnych. Podkreślić jednak trzeba, że przepisy ustawy egzekucyjnej dopuszczają również możliwość zastosowania zabezpieczenia także przed ustaleniem albo określeniem kwoty należności pieniężnej, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne przeprowadzenie egzekucji, ale jest to możliwe wówczas, gdy na takie zabezpieczenie zezwalają przepisy odrębne (art. 155 ustawy egzekucyjnej). Takim odrębnym przepisem jest właśnie art. 33 O.p. (*vide* – W. Stachurski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, J. Brolik, R. Dowgier, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Wydanie V, 2013 r., komentarz do art. 33 ustawy – Ordynacja podatkowa, LEX/el).

Zgodnie z art. 35 § 1 O.p., *hipoteka przymusowa powstaje przez dokonanie wpisu do księgi wieczystej, z zastrzeżeniem art. 38 § 2*. Wpis ten ma charakter konstytutywny.

W myśl art. 38a O.p., zaspokojenie z przedmiotu hipoteki przymusowej następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że z przedmiotu hipoteki jest prowadzona egzekucja przez sądowy organ egzekucyjny.

Na podstawie § 2 powołanego uprzednio art. 35 O.p., *podstawą wpisu hipoteki przymusowej jest:*

1) *doręczona decyzja:*

- a) *ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego,*
- b) *określająca wysokość zobowiązania podatkowego,*
- c) *określająca wysokość odsetek za zwłokę,*
- d) *o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,*
- e) *o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej,*
- f) *o odpowiedzialności spadkobiercy,*
- g) *określająca wysokość zwrotu podatku;*

2) tytuł wykonawczy lub zarządzenie zabezpieczenia, jeżeli może być wystawione, na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji bez wydawania decyzji, o której mowa w pkt 1.

§ 3. Wpisu hipoteki przymusowej do księgi wieczystej dokonuje właściwy sąd rejonowy, a w przypadku hipoteki morskiej przymusowej właściwa izba morska na wniosek organu podatkowego.

W przypadku, gdy przedmiot hipoteki przymusowej nie posiada księgi wieczystej, zabezpieczenie zobowiązań podatkowych następuje przez złożenie wniosku o wpis do zbioru dokumentów (art. 38 § 2 O.p.).

Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych w formie hipoteki przymusowej nie ma charakteru dobrowolnego i zastosowanie tego zabezpieczenia nie jest uzależnione od wniosku czy też zgody podatnika.

Jak stanowi art. 109 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2016r., poz. 790 ze zm.; dalej: ustawa o księgach wieczystych), *wierzyciel, którego wierzytelność jest stwierdzona tytułem wykonawczym, określonym w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym, może na podstawie tego tytułu uzyskać hipotekę na wszystkich nieruchomościach dłużnika (hipoteka przymusowa).*

Zgodnie art. 110 ustawy o księgach wieczystych, *hipotekę przymusową można uzyskać także na podstawie:*

1) postanowienia sądu o udzieleniu zabezpieczenia;
2) postanowienia prokuratora;
3) decyzji administracyjnej, o ile przepisy szczególne tak stanowią, chociażby decyzja nie była ostateczna;

4) dokumentu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (Dz. U. poz. 1289);

5) zarządzenia zabezpieczenia określonego w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo zarządzenia zabezpieczenia określonego w ustawie, o której mowa w pkt 4.

Przepisy szczególne, o których mowa w art. 110 pkt 3 ustawy o księgach wieczystych, to przepisy art. 34 – 39 O.p. regulujące hipotekę przymusową zabezpieczającą zobowiązania podatkowe.

Hipoteka przymusowa powstaje na wniosek wierzyciela, dysponującego jednym z aktów organów publicznych stwierdzających istnienie wierzytelności. Decydujące znaczenie ma tytuł prawny wymieniony w art. 110 ustawy o księgach wieczystych. Zgodnie zaś z art. 29 ustawy o księgach wieczystych, wpis hipoteki przymusowej ma moc wsteczną od dnia złożenia wniosku o jego dokonanie.

Jak wskazuje się w piśmiennictwie, do hipoteki przymusowej zabezpieczającej zobowiązania podatkowe mają zastosowanie przepisy ustawy o księgach wieczystych jako przepisy ogólne, o ile przepisy O.p. nie wprowadzają odmiennych regulacji (przepisy szczególne). Przepisy O.p. dotyczące hipoteki przymusowej stanowią też uregulowania szczególne w stosunku do przepisów ustawy egzekucyjnej dotyczących ustanowienia hipoteki (*vide* – K. Lasiński – Sulecki, W. Morawski, *Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych*, [w:] *System prawa finansowego, tom III, Prawo daninowe*, pod. red. L. Etel, Warszawa 2010 r., str. 547, Komentarz do art. 70, Lex/el).

Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu powoływanego wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, także zwrócił uwagę na *hybrydową* regulację zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w formie hipoteki przymusowej. Podkreślił przy tym, że regulacje dotyczące zabezpieczenia, zawarte w O.p. i ustawie egzekucyjnej, wzajemnie się dopełniają. Na gruncie przepisów O.p. hipoteka przymusowa – co do zasady – służy zabezpieczeniu zobowiązań powstałych na skutek doręczonych podatnikowi decyzji podatkowych, enumeratywnie wymienionych w art. 35 § 2 O.p. Wyjątkowo zaś zabezpieczenie to może być stosowane w toku kontroli podatkowej. Jest to

możliwe tylko wtedy, gdy podstawą wpisu hipoteki przymusowej jest zarządzenie zabezpieczenia wydane na podstawie ustawy egzekucyjnej (art. 35 § 2 pkt 2 w zw. z art. 33d § 1 O.p. i art. 164 § 1 pkt 2 ustawy egzekucyjnej). W przypadku zastosowania tego rodzaju zabezpieczenia dochodzi do naprzemiennego stosowania przepisów O.p. i ustawy egzekucyjnej. Przesłanki stosowania hipoteki jako zabezpieczenia w toku kontroli podatkowej są uregulowane w O.p., sama zaś procedura ustanawiania hipoteki przymusowej – w ustawie egzekucyjnej (etapy początkowe) i w O.p. (etap końcowy, tj. wpis hipoteki do księgi wieczystej – art. 35 § 3 O.p.). W zakresie nieuregulowanym w tych przepisach do hipoteki ma zastosowanie ustawa o księgach wieczystych.

Jeśli chodzi o zastaw skarbowy, to, 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 tej ustawy, a także z tytułu zaległości podatkowych stanowiących dochód tych podmiotów oraz odsetek za zwłokę od owych zaległości, ta forma zabezpieczenia przysługuje 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 w dniu ustanowienia zastawu wynosi co najmniej określoną kwotę.

W myśl art. 119 § 1 O.p., kwota ta podlega przy tym w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w pierwszych dwóch kwartałach danego roku w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego roku, a jeżeli wskaźnik ten ma wartość ujemną, kwota nie ulega zmianie.

Na podstawie art. 119 § 2 O.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego, ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej *Monitor Polski*, do dnia 15 sierpnia danego roku, kwotę, o której mowa w art. 41 § 1, w zaokrągleniu do pełnych setek złotych, z pominięciem dziesiątek

złoty. Zgodnie z obwieszczeniem Ministra Finansów z dnia 12 sierpnia 2016 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 41 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa (M.P., poz. 797), kwota ta na rok 2017 wynosi 12400 zł.

Zastawem skarbowym nie mogą być przy tym obciążone rzeczy lub prawa majątkowe niepodlegające egzekucji oraz mogące być przedmiotem hipoteki (art. 41 § 2 O.p.).

Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych w formie zastawu skarbowego, podobnie jak przy zabezpieczeniu w formie hipoteki przymusowej, nie ma charakteru dobrowolnego i jego zastosowanie nie jest uzależnione od zgody podatnika (*vide* – R. Mastalski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2011 r., str. 262). Zastaw skarbowy powstaje z dniem wpisu do rejestru zastawów skarbowych (art. 42 § 1 O.p.). Wpis ma charakter konstytutywny i stanowi czynność z zakresu administracji publicznej dotyczącą uprawnień i obowiązków wynikających z przepisów prawa, na które można wnieść skargę do sądu administracyjnego (*vide* – T. Brzezicki, *Wpis i odmowa wpisu zastawu skarbowego na rzecz jednostek samorządu terytorialnego*, Przegląd podatków lokalnych i finansów samorządowych z 2011 r., nr 2, str. 21 – 24).

Zgodnie z art. 44 § 1 O.p., wpis zastawu skarbowego do rejestru dokonywany jest na podstawie doręczonej decyzji:

- 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 3) określającej wysokość odsetek za zwłokę;
- 4) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta;
- 5) o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej;
- 6) o odpowiedzialności spadkobiercy;
- 7) określającej wysokość zwrotu podatku.

Dla zobowiązań podatkowych powstających w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 O.p. podstawę wpisu zastawu skarbowego stanowi również

deklaracja, jeżeli wykazane w niej zobowiązanie podatkowe nie zostało wykonane. Wpis zastawu skarbowego nie może być dokonany wcześniej niż po upływie 14 dni od upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego (art. 44 § 2 O.p.).

Zgodnie z art. 42 § 3 O.p., zastaw skarbowy jest skuteczny wobec każdorazowego właściciela przedmiotu zastawu i ma pierwszeństwo przed jego wierzycielami osobistymi.

Zastawnik (Skarb Państwa, jednostka samorządu terytorialnego) może więc zaspokoić się z przedmiotu zastawu skarbowego bez względu na zmianę właściciela obciążonej rzeczy lub uprawnionego z tytułu istniejącego prawa i przed wierzycielami osobistymi (*vide* – R. Mastalski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz, op. cit.*; str. 265).

W myśl art. 42 § 4 O.p., w przypadku, gdy rzecz ruchoma lub prawo majątkowe zostały obciążone zastawem ujawnionym w innym rejestrze prowadzonym na podstawie odrębnych ustaw (np. ustawy z dnia 6 grudnia 1996 r. o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów, Dz.U. z 2016 r., poz. 297 ze zm.), zastaw wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem wpisanym później.

Zastaw skarbowy wygasa:

- 1) z mocy prawa z dniem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego albo
- 2) z dniem wykreślenia wpisu z rejestru zastawów skarbowych, albo
- 3) z dniem egzekucyjnej sprzedaży przedmiotu zastawu (art. 42 § 5 O.p.).

Naczelnik Urzędu Skarbowego jest obowiązany zawiadomić o dokonaniu wpisu zastawu skarbowego do rejestru oraz o jego wykreśleniu podatnika, płatnika lub inkasenta, następcę prawnego lub osobę trzecią odpowiadającą za zaległości podatkowe (art. 42 § 6 O.p.).

Zgodnie z art. 42 § 7 O.p., *zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.*

Zaspokojenie wierzyciela z tytułu zastawu skarbowego wymaga wszczęcia egzekucji administracyjnej na podstawie wystawionego przez owego wierzyciela tytułu wykonawczego (art. 26 § 1 ustawy egzekucyjnej).

Zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje na podstawie wydanego przeciwko podatnikowi administracyjnego tytułu wykonawczego także wtedy, gdy właścicielem tego przedmiotu nie jest podatnik (*vide* – uchwała Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 2010 r., sygn. III CZP 20/10, OSNC 2010/12/158).

Przyjmuje się, że, w zakresie nieuregulowanym w O.p., do zastawu skarbowego należy stosować odpowiednio przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r., poz. 380 ze zm., dalej: k.c.) dotyczące zastawu. Zgodnie z art. 326 k.c., przepisy rozdziału I Działu IV tegoż kodeksu (art. 306 – 325) stosuje się odpowiednio do zastawu, który powstał z mocy ustawy. Na podstawie zaś art. 328 k.c. do zastawu na prawach stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału I Działu IV k.c., z zastrzeżeniem przepisów rozdziału II tegoż działu. Przepisy O.p. regulujące zastaw skarbowy stanowią *lex specialis* w stosunku do przepisów k.c. normujących zastaw. Podkreśla się, iż nie sprzeciwia się temu natura stosunku prawnego zastawu skarbowego. Zastaw skarbowy jest bowiem w istocie instytucją prawa cywilnego, mimo że zabezpiecza wierzytelności, których źródłem nie jest stosunek cywilnoprawny, a administracyjnoprawny. Nie ma tu znaczenia, w jakim akcie normatywnym dokonano regulacji (*vide* – J. Gołaczyński, *Zastaw skarbowy na rzeczach ruchomych w prawie polskim*, Rejent z 2004 r., nr 10, str. 146; R. Mastalski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz, op. cit.*, str. 261; W. Stachurski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, J. Brolik, R. Dowgier, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Wydanie V, 2013 r., komentarz do art. 41 ustawy – Ordynacja podatkowa, Lex/el).

Jeśli chodzi o przedawnienie w prawie podatkowym, to, zgodnie z art. 70 § 1 O.p., *zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.*

Przedawnienie zobowiązania podatkowego dotyczy nie tylko należności głównej, lecz wszelkich roszczeń pieniężnych wierzyciela podatkowego, a więc także tych, które powstały jako odsetki za zwłokę. Przedawnienie zobowiązań podatkowych dotyczy wszystkich zobowiązań, bez względu na sposób ich powstania. Przedawnieniu podlegają więc na takich samych zasadach zarówno zobowiązania podatkowe powstałe po doręczeniu konstytutywnej decyzji ustalającej wymiar podatku, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 O.p., jak i zobowiązania podatkowe powstające z mocy prawa (*vide* – L. Etel, [w:] J. Brolik, C. Kosikowski, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wydanie V, 2013 r., komentarz do art. 70 ustawy – Ordynacja podatkowa, Lex/el).

Jak już wcześniej wskazano, kwestionowana przez RPO regulacja wprowadza wyjątek od określonej w art. 70 § 1 O.p. zasady przedawnienia zobowiązania podatkowego po upływie określonego czasu, wyłączając przedawnienie zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką przymusową i zastawem skarbowym.

Należy także zwrócić uwagę, że ustawodawca wprowadził w O.p. również uregulowania przewidujące zawieszenie oraz przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Na podstawie art. 70 § 2 O.p., bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu:

- od dnia wydania decyzji, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 (tj. o odroczeniu terminu płatności podatku lub rozłożeniu zapłaty podatku na raty bądź o odroczeniu lub rozłożeniu na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek) 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.

Zgodnie zaś z art. 70 § 6 O.p., *bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:*

1) *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;*

2) *wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania;*

3) *wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa;*

4) *doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;*

5) *doręczenia zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2014 r. poz. 1619, z późn. zm.).*

W przypadkach określonych w art. 70 § 6 O.p. bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej od dnia następującego – odpowiednio – po dniu:

1) *prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe;*

2) *doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności;*

3) uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa;

4) wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu;

5) zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 7 O.p.).

Przerwanie biegu terminu przedawnienia następuje w razie ogłoszenia upadłości (art. 70 § 3 O.p.) bądź wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony (art. 70 § 4 O.p.).

Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego biegnie on na nowo – odpowiednio – od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego lub od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny (art. 70 § 3 i § 4 O.p.). Jeżeli zaś ogłoszenie upadłości, o którym mowa w art. 70 § 3 O.p., nastąpiło przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego (art. 70 § 3a O.p.).

Zauważyć należy, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego problematyka przedawnienia początkowo była analizowana przede wszystkim na tle przepisów dotyczących penalizacji przestępstw lub odpowiedzialności za delikty cywilnoprawne. Wyrażano pogląd o braku konstytucyjnego prawa jednostki do przedawnienia, a nawet ekspektatywy takiego prawa. Wskazywano, że przedawnienie nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym i nawet, gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, iż jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone [*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 46; 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120; 13 października 2009 r., sygn. P 4/08, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 133].

W przedmiocie problematyki przedawnienia w prawie podatkowym w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowane było stanowisko, że zasadą jest płacenie podatków, a nie oczekiwanie na przedawnienie zobowiązania podatkowego. Z ustawy zasadniczej nie można więc wyprowadzić konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia w prawie podatkowym ani też ekspektatywy tego prawa. Wobec braku konstytucyjnej regulacji problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych samo wprowadzenie tej instytucji, jak również nadanie jej określonego kształtu, w tym też określenie terminu, w jakim przedawnienie to nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy. Ustawodawca może zatem wybierać między różnymi konstrukcjami instytucji przedawnienia oraz ustanawiać odrębne terminy przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się przez podatników z ciążącego na nich konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków i innych danin publicznych, jak również ustanawiać odrębne terminy dotyczące procedury egzekucji należności podatkowych. Równocześnie jednak wskazywano, że swoboda ustawodawcy w zakresie regulacji dotyczących podatków nie jest nieograniczona, zwłaszcza w odniesieniu do przepisów mających charakter gwarancyjny dla podatnika, jakimi są przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia. Jakkolwiek zatem przedawnienie nie jest konstytucyjnym prawem podmiotowym jednostki, to jednak ustanowienie przedawnienia wynikać ma z zasady demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65; 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, *op. cit.*).

W odniesieniu do kwestionowanej regulacji zauważyć trzeba, że, jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu kilkakrotnie przytaczanego wyroku w sprawie SK 40/12, samo wyłączenie przedawnienia zobowiązań podatkowych jest trudne do jednoznacznej oceny (*vide – op. cit.*).

W kontekście niniejszej sprawy, w odniesieniu do zarzutu naruszenia wzorca z art. 64 ust. 2 Konstytucji, zauważyć należy, że zaskarżony przepis istotnie prowadzi do różnicowania sytuacji prawnopodatkowej podmiotów, w stosunku do których zabezpieczono należności podatkowe na poczet ciężających na tych podmiotach zobowiązań podatkowych – w zależności od formy prawnej, w jakiej nastąpiło zabezpieczenie należności podatkowych na mieniu podatników.

W przypadku podmiotów, których należności podatkowe zostały zabezpieczone hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym, ich zobowiązania podatkowe nie ulegają bowiem przedawnieniu (art. 70 § 8 O.p.). W odniesieniu zaś do podmiotów, których należności podatkowe zostały zabezpieczone w inny sposób, przedawnienie zobowiązań podatkowych tej grupy ulega jedynie zawieszeniu na czas trwania zabezpieczenia, a po wygaśnięciu zabezpieczenia termin przedawnienia biegnie w dalszym ciągu (art. 70 § 6 pkt 4 i § 7 pkt 4 O.p.).

Okoliczność, że przepis art. 70 § 8 O.p. wyłącza możliwość przedawnienia zobowiązania podatkowego wobec tych podatników, na majątku których zobowiązania te zostały zabezpieczone hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym, nie oznacza jednak, że ta grupa podmiotów została potraktowana przez ustawodawcę w sposób naruszający konstytucyjne prawo do równej ochrony praw majątkowych poprzez zróżnicowanie ich sytuacji w stosunku do podatników, na majątku których nie zastosowano takiej formy zabezpieczenia zobowiązań podatkowych.

Prawo podmiotowe, wynikające z art. 64 ust. 2 Konstytucji, nie ma bowiem charakteru absolutnego i może podlegać ograniczeniom, z zachowaniem

zasady proporcjonalności. Innymi słowy, Konstytucja dopuszcza ustanawianie ograniczeń tego prawa, jeżeli jest to niezbędne dla zapewnienia ochrony innych wartości konstytucyjnych, przy czym ustanowione ograniczenia muszą mieścić się w granicach wyznaczonych przez art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą zatem 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 ponadto naruszać istoty wolności i praw. Ocena spełnienia przesłanki konieczności wymaga przeprowadzenia tzw. testu proporcjonalności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 października 2015 r., sygn. P 3/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 145).

Ze sformułowanej w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasady proporcjonalności wyprowadza się trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy: 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana, 2) nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków (celów), 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami, względnie niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli (proporcjonalność *sensu stricto*) [*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 marca 2003 r., sygn. P 14/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 22; 23 kwietnia 2008 r., sygn. SK 16/07, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 45; 13 października 2015 r., sygn. P 3/14, *op. cit.*).

Podnieść trzeba, że kwestionowane w niniejszej sprawie zabezpieczenie zobowiązań podatkowych zarówno w formie hipoteki przymusowej, jak i zastawu skarbowego, ma na celu zapewnienie uiszczenia owych zobowiązań – poprzez wyłączenie możliwości ich przedawnienia. Ustanowienie hipoteki przymusowej, a także zastawu skarbowego, służy bowiem przygotowaniu ewentualnego

przyszłego przymusowego wykonania zabezpieczonego zobowiązania podatkowego.

Należy w tym miejscu podkreślić, że przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje, iż, na skutek upływu czasu, zobowiązanie podatkowe wygasa z mocy prawa (art. 59 § 1 pkt 9 O.p.) i organ podatkowy nie może skutecznie domagać się od podatnika zapłaty tego zobowiązania. Zobowiązanie podatkowe przestaje bowiem istnieć. Przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje więc, że organy skarbowe tracą prawo do decyzyjnego określania wysokości tego zobowiązania, a także prawo do wydawania decyzji o zabezpieczeniu jego wykonania (*vide* – wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 2070/11, LEX nr 1218765).

Istotą instytucji przedawnienia jest więc wygaśnięcie – z mocy prawa – zobowiązania podatkowego po upływie określonego czasu, chociaż nie zostało ono uregulowane. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powoduje, iż, wraz z upływem terminu przedawnienia, stosunek prawny zobowiązania podatkowego wygasa z mocy prawa bez względu na to, czy dłużnik się na nie powoła (*vide* – B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski i J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2007*, Wrocław 2007, str. 370). W przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego wierzyciel, chociaż niezaspokojony, nie ma już podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Dobrowolne zaś spełnienie przedawnionego zobowiązania przez podatnika prowadzi do powstania nadpłaty, która podlega zwrotowi.

Przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje zatem, iż podatnik nie wywiązuje się z ciążącego na nim obowiązku podatkowego, także gdy jego sytuacja majątkowa pozwala mu na realizację tegoż obowiązku.

W związku z tym należy przypomnieć, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji RP. Przepisy prawa

podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103).

Jak już wcześniej stwierdzono, zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Kwestionowana regulacja zapewnia zatem wywiązywanie się przez obywateli z konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków. Pozwala przy tym na realizację wyrażonej w art. 84 Konstytucji zasady sprawiedliwości podatkowej, która polega na kształtowaniu podatków zgodnie z zasadami powszechności i równości. Podkreślić trzeba, że konsekwencją tych zasad jest obowiązek państwa w zakresie egzekwowania od wszystkich obywateli wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z podatków są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, *op. cit.*).

Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, z jego zadaniami i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Funkcją odpowiednio ukształtowanego systemu podatkowego jest zapewnienie państwu dochodów umożliwiających ponoszenie zakładanych wydatków. Pierwotnym celem opodatkowania jest wszak uzyskiwanie środków pieniężnych niezbędnych dla pokrycia potrzeb publicznych (cel fiskalny). Opodatkowanie ma zatem służyć w pierwszej kolejności zapewnieniu wpływów do budżetu, które, odpowiednio

wydatkowane, służyć mają dobru wspólnemu. Polityka podatkowa ma zapewnić należyty stan finansów publicznych i równowagę budżetową.

Równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są zaś wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej. Wynika to z całokształtu regulacji zawartych w rozdziale X Konstytucji, zwłaszcza zaś w jej art. 216 oraz art. 220, ale także z art. 1 ustawy zasadniczej, który stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. Odwołanie się do dobra wspólnego obywateli, związanego z prawidłowym kształtowaniem stanu finansów publicznych państwa, ma istotny wpływ na ocenę kwestionowanej regulacji. Podkreślić bowiem należy, że system podatkowy, obok funkcji fiskalnej lub z motywami fiskalnymi (stanowią one treść zasadniczej większości norm prawnopodatkowych), spełnia także funkcje społeczne oraz socjalne. Jak wskazywał Trybunał Konstytucyjny, *[z]adanie parlamentu polega (...) na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników (vide – orzeczenie z dnia 12 stycznia 1995 r., sygn. K. 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, str. 27)*. Pozwala to z kolei na realizację zasady solidarności współpartnerów społecznych, o której mowa w art. 20 Konstytucji. Zasada ta, na tle art. 1 Konstytucji, oznacza m.in., że wszyscy obywatele, w stopniu odpowiednim do swoich możliwości, zobowiązani są do poświęcenia pewnych interesów własnych dla dobra wspólnego (*vide – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4*).

W związku z tym państwo ma nie tylko prawo, lecz wręcz obowiązek wprowadzania rozwiązań zapewniających realizację konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych w postaci podatków. Przepis art. 84 Konstytucji nakłada na ustawodawcę wymóg wprowadzenia adekwatnych do potrzeb gwarancji instytucjonalnych, zapewniających organom władzy wykonawczej

kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 kwietnia 2000 r., sygn. K. 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86 i 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43). Państwo powinno wprowadzić takie gwarancje zarówno na etapie postępowań zabezpieczających zapłatę należności, jak i na etapie postępowań egzekucyjnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126).

W świetle zasady sprawiedliwości podatkowej nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciężącego na nich obowiązku, korzystając ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników. Pożądanym konstytucyjnie sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest bowiem szeroko rozumiana zapłata podatku (obejmująca także potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, które prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowego). Inne sposoby ustania więzi między wierzycielem podatkowym a dłużnikiem, które nie prowadzą do zaspokojenia roszczeń wierzyciela, powinny być traktowane w kategoriach wyjątku. Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości wyrażone w ustawie zasadniczej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*). Zasada sprawiedliwości podatkowej wymaga regulowania należnych zobowiązań podatkowych przez wszystkich podatników, także tych, którzy posiadają środki majątkowe, na których można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy zabezpieczające wykonanie tychże zobowiązań.

Jeszcze raz podkreślić trzeba, że płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, uzasadnionych tym, 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 zobowiązany przyczynić się do dobra wspólnego według własnych możliwości. Niewywiązywanie się z 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 (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, *op. cit.*).

Stwierdzić należy, że obywatel nie ma prawa oczekiwać konstytucyjnej ochrony korzyści, które mogłyby dla niego wynikać z niewywiązywania się z konstytucyjnego obowiązku uiszczania podatków. Dlatego w momencie powstania zobowiązania podatkowego nie można przesądzać, iż przedawnienie nastąpi. Nie można też wykluczać możliwości wyłączenia przedawnienia zobowiązania podatkowego, o ile dotychczas ono nie wygasło, gdyż wynika to z określonej polityki podatkowej państwa, która może ulegać zmianom.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że ustawodawca, określając rozwiązania dotyczące wygaśnięcia zobowiązań podatkowych w następstwie ich przedawnienia, powinien wziąć pod uwagę okoliczności faktyczne, związane z egzekwowaniem należności podatkowych, m.in. zachowania podatników uchylających się od opodatkowania. Nakładając podatki, ustawodawca szacuje bowiem 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 (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*).

Podnieść ponadto należy, że przyjęcie poglądu, zgodnie z którym niedopuszczalne konstytucyjnie jest wyłączenie możliwości przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy istnieje majątek pozwalający na wykonanie tegoż zobowiązania przez podatnika, prowadziłoby do aksjologicznie nieuzasadnionych i niezrozumiałych z punktu widzenia państwa prawnego normatywnych konstatacji, jako że w swoisty sposób promowałoby podatników

posiadających co prawda faktyczne możliwości wywiązania się z ciążących na nich zobowiązań podatkowych, ale co do których istnieje realna groźba nieuiszczenia tychże zobowiązań.

Prowadziłyby też do naruszenia szeregu fundamentalnych wartości, w tym – jak już wskazano – ważnego z punktu widzenia państwa prawnego poczucia sprawiedliwości podatkowej.

Podatnicy uchylający się od ponoszenia ciężarów publicznych naruszają zasadę dobra wspólnego, czyniąc to na koszt pozostałych podatników, płacących podatki (podkreślenie własne). Taki stan rzeczy w ramach demokratycznego państwa prawnego nie może mieć miejsca (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26).

Reasumując, kwestionowana regulacja, zapewniając wykonanie obowiązku podatkowego przez obywateli, służy realizacji interesu publicznego w postaci sprawnego funkcjonowania systemu podatkowego. Uzyskiwana dzięki temu równowaga budżetowa stanowi zaś jeden z aspektów bezpieczeństwa państwa, o którym mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, *op. cit.*).

Zauważyć ponadto trzeba, że kwestionowana regulacja ukształtowana jest w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonego celu, tj. realizację obowiązku podatkowego przez podatników. Zapewnia bowiem możliwość skutecznego wyegzekwowania należności podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym.

Wprowadzając tę regulację, ustawodawca zachował także proporcję między efektami wprowadzenia tej regulacji a ciężarami wynikającymi z niej dla obywateli.

Podnieść należy, że, zgodnie z kwestionowanym unormowaniem, upływ terminu przedawnienia dla zobowiązania zabezpieczonego hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym ma jedynie taki skutek, że zaległość podatkowa może

być egzekwowana tylko z przedmiotu zabezpieczenia. Upływ terminu przedawnienia ogranicza możliwość prowadzenia egzekucji do przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, gdyż następuje przekształcenie odpowiedzialności osobistej dłużnika w odpowiedzialność rzeczową (*vide* – wyroki WSA: w Lublinie – z dnia 11 stycznia 2011 r., sygn. I SA/Lu 317/11, LEX nr 1109636 i w Krakowie – z dnia 30 marca 2012 r., sygn. I SA/Kr 33/12, LEX nr 1137046 oraz wyroki NSA z dnia: 17 marca 2010 r., sygn. II FSK 13/10, LEX nr 686523; 26 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 2070/11, LEX nr 1218765 i 10 maja 2013 r., sygn. II FSK 2060/11, LEX nr 1329425).

Kwestionowana regulacja nie daje zatem podstaw do egzekwowania zabezpieczonych zobowiązań podatkowych, które uległy przedawnieniu, z innych składników majątkowych dłużnika.

Wskazać też trzeba na rozwiązanie przewidziane w § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które mogą być zawarte w rachunkach (Dz. U. Nr 165, poz. 1373 ze zm.), zgodnie z którym *odsetki za zwłokę od zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym są naliczane do dnia upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, włącznie z tym dniem.*

Naliczanie przez organ podatkowy odsetek za zwłokę od istniejącej nadal zaległości podatkowej po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego należy zatem uznać za bezpodstawne (*vide* – wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Kr 1431/09, LEX nr 599979).

Wskazany zakaz naliczania odsetek za zwłokę od zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką lub zastawem skarbowym po upływie terminu przedawnienia tegoż zobowiązania łagodzi skutki prawne wynikające z kwestionowanej regulacji dla dłużnika podatkowego.

Zauważyć ponadto trzeba, że przepis art. 70 § 8 O.p. stwarza podatnikowi możliwość uniknięcia egzekucji zobowiązań podatkowych z przedmiotu hipoteki

przymusowej lub zastawu skarbowego – jeżeli istnieją szanse na dobrowolne wywiązanie się dłużnika z tych zobowiązań.

Kwestionowane rozwiązanie, chroniąc skutecznie interesy wierzyciela podatkowego (poprzez wyłączenie przedawnienia należności podatkowych), stwarza równocześnie dłużnikowi podatkowemu możliwość zgromadzenia środków pozwalających na uiszczenie zaległych zobowiązań podatkowych, bez konieczności bezwzględnego pozbawienia go składników majątkowych poprzez egzekucję z przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Podatnik uzyskuje więc czas na wywiązanie się z zaległych zobowiązań podatkowych, bez dolegliwego dla niego uruchomienia mechanizmu egzekucji i zarazem – co ponownie należy podkreślić – bez dodatkowych odsetek za okres po terminie przedawnienia.

Wyłączenie w art. 70 § 8 O.p. przedawnienia zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym pozwala zatem w szerszym zakresie na stosowanie praktyki, w której nie wszczyna się niezwłocznie egzekucji, lecz oczekuje na dobrowolne uiszczenie przez podatnika zaległości podatkowych – bez narażenia finansów publicznych na ewentualne straty.

W tym kontekście podkreślić trzeba, że natychmiastowe przeprowadzenie egzekucji z majątku dłużnika podatkowego zobowiązania zabezpieczonego hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym nie zawsze jest optymalnym rozwiązaniem z perspektywy interesu publicznego. Taka egzekucja jest zwykle najbardziej dotkliwa, kosztowna i może prowadzić do dużych napięć społecznych, zwłaszcza w sytuacji, gdy dotyczy lokali mieszkalnych lub nieruchomości (w przypadku zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w formie hipoteki przymusowej) bądź ruchomości (przy zastawie skarbowym) wykorzystywanych w działalności gospodarczej przez dłużnika podatkowego.

Z drugiej strony, jak wskazano w raporcie Europejskiego Banku Odbudowy i Rozwoju oraz Narodowego Banku Polskiego, *paradoksem*

postępowania egzekucyjnego jest, że im jest ono skuteczniejsze, tym mniejsze jest prawdopodobieństwo jego stosowania. Dłużnik, który wie, że w przypadku jego niewypłacalności bezzwłocznie nastąpi postępowanie egzekucyjne, jest bardziej skłonny do poczynienia wszelkich starań, aby wykonać swoje zobowiązanie (F. Dahan, J.I. Simpson, *Raport Europejskiego Banku Odbudowy i Rozwoju oraz Narodowego Banku Polskiego. Wpływ systemu prawa na rynek zabezpieczeń rzeczowych w Polsce*, przyt. za M. Kućko, [w:] *Hipoteka po nowelizacji. Komentarz*, pod red. J. Pisulińskiego, Warszawa 2011 r., str. 291).

Spostrzeżenie to wydaje się mieć odpowiednie zastosowanie także do rozwiązania przewidzianego w kwestionowanej regulacji, które może wpływać na podjęcie przez dłużników podatkowych, mających świadomość wyłączenia przedawnienia ciężących na nich zobowiązań podatkowych, działań zmierzających do zapłacenia nieuiszczonych podatków.

Niezależnie do powyższego wskazać trzeba, że wyłączenie, w kwestionowanej regulacji, przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym jest zgodne, odpowiednio, ze specyfiką hipoteki oraz zastawu jako środków prawnych zabezpieczających wierzytelność.

Hipoteka jest ograniczonym prawem rzeczowym uregulowanym przepisami ustawy o księgach wieczystych.

Ustawą z dnia 26 czerwca 2009 r. o zmianie ustawy o księgach wieczystych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 131, poz. 1075), która weszła w życie z dniem 20 lutego 2011 r., dokonano reformy przepisów o hipotece. Wprowadzono m.in. jeden rodzaj hipoteki, opartej na konstrukcji dotychczasowej hipoteki kaucyjnej, tj. pozwalającej także na zabezpieczenie wierzytelności, której istnienie lub wysokość nie zostały jeszcze ostatecznie ustalone (*vide* – J. Pisuliński, [w:] *Hipoteka po nowelizacji. Komentarz*, pod red. J. Pisulińskiego, *op. cit.*, str. 20). Po wskazanej nowelizacji można wyróżnić

hipotekę umowną, łączną, przymusową oraz hipotekę na wierzytelności hipotecznej.

Zgodnie z art. 65 ustawy o księgach wieczystych, *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 jest zatem prawem rzeczowym zabezpieczającym wierzytelność pieniężną (w tym wierzytelność przyszłą) na nieruchomości, poprzez umożliwienie uprawnionemu zaspokojenia się z obciążonego przedmiotu hipoteki bez względu na to, do kogo ten przedmiot należy, i z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi tego podmiotu (art. 65 ust. 1 w zw. z art. 68 ustawy o księgach wieczystych). Celem hipoteki jest zabezpieczenie wierzytelności, czyli wzmocnienie sytuacji prawnej wierzyciela co do możliwości zaspokojenia. Hipoteka uprzywilejowuje zabezpieczone wierzytelności w toku egzekucji z obciążonej nieruchomości. Jak już wskazano, wierzyciel hipoteczny – odnośnie do zabezpieczonych wierzytelności – ma pierwszeństwo przed wierzycielami osobistymi właściciela.

Hipoteka jest prawem akcesoryjnym (niesamoistnym), gdyż – zgodnie z zasadą akcesoryjności – powstanie, wykonywanie, przeniesienie i wygaśnięcie hipoteki zależy od zabezpieczonej nią wierzytelności.

W polskim systemie prawnym hipoteka – jak już wskazano – jest instytucją prawa cywilnego, której zastosowanie powoduje, iż przedawnienie zabezpieczonych nią wierzytelności nie narusza prawa wierzyciela do uzyskania zaspokojenia z obciążonej nieruchomości. Zgodnie bowiem z art. 77 ustawy o księgach wieczystych, *przedawnienie wierzytelności zabezpieczonej hipoteką nie narusza uprawnień wierzyciela hipotecznego do uzyskania zaspokojenia z*

nieruchomości obciążonej. Przepisu tego nie stosuje się do roszczeń o świadczenia uboczne.

Przepis ten określa skutek nastąpienia przedawnienia wierzytelności dla odpowiedzialności właściciela przedmiotu hipoteki wobec wierzyciela wierzytelności zabezpieczonej tą hipoteką.

*Ratio legis art. 77 ustawy o księgach wieczystych stanowi wzmocnienie pozycji prawnej wierzyciela hipotecznego w stosunku do właściciela obciążonej nieruchomości. Przepis ten wyłącza skutki przedawnienia zabezpieczonej wierzytelności w takim zakresie, w jakim wierzycielowi na podstawie hipoteki przysługuje prawo do zaspokojenia z obciążonej nieruchomości. Wprowadza ogólną regułę, zgodnie z którą przedawnienie wierzytelności hipotecznej nie wpływa na uprawnienie wierzyciela dotyczące dochodzenia zaspokojenia z przedmiotu hipoteki (vide – Ł. Przyborowski, [w:] *Hipoteka po nowelizacji. Komentarz*, pod red. J. Pisulińskiego, *op. cit.*, str. 333, 334).*

Jak wskazał Sąd Apelacyjny w Katowicach w uzasadnieniu wyroku z dnia 29 maja 2015 r., sygn. I ACa 151/15 (LEX nr 1770669), *zgodnie z art. 77 u.k.w.h. przedawnienie wierzytelności zabezpieczonej hipoteką pociąga za sobą tylko skutki w sferze obligacyjnej. Nie pozbawia natomiast wierzyciela hipotecznego uprawnienia do zaspokojenia się z nieruchomości, co oznacza, że właścicielowi nieruchomości obciążonej nie przysługuje zarzut przedawnienia, i to niezależnie od tego, czy jest też dłużnikiem osobistym, czy tylko rzeczowym. Odpowiedzialność rzeczowa jest wyłączna i wzmacnia pozycję prawną wierzyciela hipotecznego w stosunku do właściciela obciążonej nieruchomości. W konsekwencji tego, nawet gdyby roszczenie uległo przedawnieniu, (...) dłużnikowi rzeczowemu nie przysługiwałaby możliwość obrony przed zaspokojeniem roszczenia wierzyciela z powołaniem na zarzut przedawnienia. Przepis art. 77 ustawy o księgach wieczystych stanowi wyjątek od przepisów k.c., które odmiennie regulują skutki przedawnienia roszczeń.*

W myśl bowiem art. 117 § 2 zdanie pierwsze k.c., po upływie terminu przedawnienia ten, przeciwko komu przysługuje roszczenie, może uchylić się od jego zaspokojenia, chyba że zrzeka się korzystania z zarzutu przedawnienia.

Hipoteka chroni natomiast wierzyciela przed negatywnymi skutkami przedawnienia wierzytelności zabezpieczonej hipoteką.

Jeżeli zatem właściciel nieruchomości jest zarazem dłużnikiem osobistym, przedawnienie nie pozbawia wierzyciela hipotecznego uprawnienia do zaspokojenia się z nieruchomości, przy czym właściciel będzie z niej odpowiadał tylko do wysokości sumy hipoteki. Jeżeli wierzytelność hipoteczna będzie od niej wyższa, w stosunku do nadwyżki właścicielowi nieruchomości obciążonej przysługuje zarzut przedawnienia. W przypadku zaś, gdy dłużnikiem hipotecznym jest osoba niebędąca dłużnikiem osobistym, to jego odpowiedzialność, po przedawnieniu roszczeń dłużnika osobistego, stanie się odpowiedzialnością wyłączną. Wierzyciel hipoteczny może bowiem żądać zapłaty przedawnionej wierzytelności jedynie od niego, jednakże tylko do wysokości sumy hipoteki. Nie może natomiast dochodzić nawet od dłużnika hipotecznego nadwyżki ponad tę sumę (*vide* – I. Heropolitańska, A. Drewicz-Tułodziecka, K. Hryćków-Mycka, P. Kuglarz, *Ustawa o księgach wieczystych i hipotece. Komentarz*, 2013 r., Legalis, komentarz do art. 77).

Podkreślić trzeba, że regulacje zawarte w art. 77 ustawy o księgach wieczystych w jednakowym stopniu odnoszą się do wierzycieli, na rzecz których ustanowiono hipotekę przymusową, jak i wierzycieli, których wierzytelność zabezpieczona jest hipoteką umowną.

W odniesieniu do zastawu skarbowego zauważyć należy, iż, tak jak hipoteka, jest to ograniczone prawo rzeczowe obciążające rzeczy ruchome i prawa zbywalne (*vide* – H. Dzwonkowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2011 r., str. 437).

W piśmiennictwie wskazuje się, że zastaw skarbowy jest konstrukcją prawną zbliżoną w swej istocie do tzw. zastawu zwykłego, uregulowanego

przepisami art. 306 – 335 k.c. Zastaw, a precyzyjnie – prawo zastawu, należy do grupy tzw. praw zastawniczych, służących zabezpieczeniu wierzytelności. Jego ustanowienie daje wierzycielowi (zastawnikowi) możliwość dochodzenia zaspokojenia swojej wierzytelności wobec dłużnika (zastawcy) z przedmiotu zastawu, bez względu na to, czyją w danym momencie jest on własnością. Zastaw jest prawem akcesoryjnym w stosunku do wierzytelności, którą zabezpiecza. Dlatego, co do zasady, warunkiem powstania i trwania zastawu jest istnienie zabezpieczanej wierzytelności. Cechą charakterystyczną zastawu skarbowego jest rodzaj zabezpieczanych nim wierzytelności. Ogólnie rzecz ujmując, są nimi należności podatkowe, a na mocy przepisów szczególnych – także inne należności publicznoprawne. Zastaw skarbowy należy do grupy zastawów, które, w przeciwieństwie do zastawu umownego (art. 307 § 1 k.c.), nie wymagają zawarcia umowy między właścicielem rzeczy lub prawa a zastawnikiem, lecz powstają na skutek zaistnienia okoliczności określonych przepisami ustawy. Zastaw skarbowy jest rodzajem zastawu bez posiadania, bowiem dla jego powstania nie wymaga się wydania rzeczy (prawa) zastawnikowi (*vide* – W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, op. cit.*, komentarz do art. 41 ustawy – Ordynacja podatkowa, LEX/el).

Jak już wskazano, zastaw zwykły uregulowany został w przepisach art. 306 – 335 k.c.).

Zgodnie z art. 306 § 1 k.c., w celu zabezpieczenia oznaczonej wierzytelności rzecz ruchomą można obciążyć prawem, na mocy którego wierzyciel będzie mógł dochodzić zaspokojenia z rzeczy bez względu na to, czyją stały się własnością, i z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi właściciela rzeczy, wyjąwszy tych, którym z mocy ustawy przysługuje pierwszeństwo szczególne. Zastaw taki może być także ustanowiony w celu zabezpieczenia wierzytelności przyszłej lub warunkowej (art. 306 § 2). Przedmiotem zastawu mogą być także prawa zbywalne (art. 327 k.c.).

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć trzeba, że, zgodnie z art. 317 k.c., *przedawnienie wierzytelności zabezpieczonej tym zastawem nie narusza uprawnienia zastawnika do uzyskania zaspokojenia z rzeczy obciążonej. Przepisu powyższego nie stosuje się do roszczenia o odsetki lub inne świadczenia uboczne.* Przepis ten jest wyjątkiem od zasady akcesoryjności zastawu. Istota tego wyjątku polega na tym, że zastaw nadal obciąża rzecz, mimo iż zabezpieczona wierzytelność stała się na skutek przedawnienia zobowiązaniem naturalnym, którego skuteczne dochodzenie jest ustawowo ograniczone (*vide* – S. Rudnicki, G. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 2009 r., str. 576). Przedawnienie wierzytelności nie narusza uprawnienia zastawnika (wierzyciela) do uzyskania zaspokojenia z rzeczy obciążonej zastawem. Przepis art. 317 k.c. ma zastosowanie także w przypadku ustanowienia zastawu na prawach (*vide* – Ł. Żelechowski, *Zastaw zwykły na prawach (art. 327 – 335 k.c.) – ogólna charakterystyka*, [w:] *Zastaw zwykły i rejestrowy na prawach własności przemysłowej*, 2011 r., LEX/el).

W zakresie dotyczącym skutków przedawnienia roszczenia zabezpieczonego hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym rozwiązanie przewidziane w kwestionowanej regulacji, dotyczące zobowiązań podatkowych, znajduje zatem odzwierciedlenie w regulacjach prawnych dotyczących hipoteki umownej i hipoteki przymusowej oraz zastawu ustanowionych w odniesieniu do należności innych niż zobowiązania podatkowe. Kwestionowana regulacja powoduje, iż, przy korzystaniu z hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego jako formy zabezpieczenia dochodzonych należności podatkowych, pozycja prawna wierzyciela publicznoprawnego (podatkowego) staje się taka sama jak wierzyciela cywilnoprawnego.

Stwierdzenie niekonstytucyjności kwestionowanej regulacji i jej usunięcie z porządku prawnego prowadziłyby więc do sytuacji, w której wierzyciel podatkowy znalazłby się w gorszej sytuacji niż wierzyciele cywilnoprawni korzystający z zabezpieczenia swoich roszczeń w formie hipoteki

lub zastawu, do których mają zastosowanie, odpowiednio, art. 77 ustawy o księgach wieczystych oraz art. 317 k.c.

W świetle przytoczonej argumentacji należy uznać, że ustanowione w kwestionowanej regulacji ograniczenie przewidzianego w art. 64 ust. 2 Konstytucji prawa do równej ochrony praw majątkowych jest niezbędne dla zapewnienia ochrony konstytucyjnej zasady sprawiedliwości podatkowej. Ograniczenie to jest zarazem konieczne i uzasadnione, a tym samym mieści się w granicach wyznaczonych przez art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Kwestionowana regulacja nie narusza zatem wzorca z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

W zakresie dotyczącym zarzutu naruszenia art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji z uzasadnienia wniosku wynika, iż Rzecznik Praw Obywatelskich upatruje niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu w tym, że dopuszcza do egzekwowania zobowiązań podatkowych bez ograniczeń czasowych, podczas gdy ustawodawca powinien dążyć do zapewnienia stabilnej sytuacji podatników poprzez ustanowienie gwarancji wygaśnięcia tychże zobowiązań po upływie określonego czasu. Kwestionowany przepis ma naruszać wyrażoną w art. 2 konstytucji zasadę bezpieczeństwa prawnego poprzez uniemożliwienie przewidywania działań państwa wobec podatników, którzy posiadają składniki majątkowe, na których można dokonać zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w formie hipoteki lub zastawu skarbowego. Ma być też niezgodny z art. 84 Konstytucji, gdyż *powoduje, iż przedawnienie w stosunku do podatników, wobec których dokonano wymiaru, stanowi także naruszenie konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania, w tym znaczeniu, że nie obejmuje „każdego” w rozumieniu art. 84 Konstytucji RP* (uzasadnienie wniosku RPO, str. 17).

W odniesieniu do tych zarzutów odpowiednie zastosowanie ma przytoczona wcześniej argumentacja dotycząca zapewnienia przez kwestionowany przepis realizacji przez podatników konstytucyjnego obowiązku

uiszczania podatków oraz ochrony innych wartości konstytucyjnych w postaci sprawiedliwości podatkowej, równowagi budżetowej i – przez to – stanu finansów publicznych państwa.

Zauważyć ponadto należy, że żadna z konstytucyjnych zasad nie powinna służyć za podstawę ochrony interesu wynikającego z uchylania się od obowiązku mającego swoje umocowanie w Konstytucji, a takowym interesem jest niewątpliwie interes finansowy podatnika uchylającego się od płacenia podatków. Prawo nie powinno bowiem chronić tych, którzy poszukują poprawy własnej sytuacji majątkowej w swoich bezprawnych działaniach, w tym także polegających na niewywiązywaniu się z obowiązku podatkowego.

Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz związana z nią zasada zapewnienia jednostce bezpieczeństwa prawnego nie powinny być interpretowane w taki sposób, aby ich stosowanie służyło unikaniu wykonania zobowiązań podatkowych.

Ustanowiony w prawie podatkowym **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* (podkreśl. własne) [wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65]. Zasadą jest płacenie podatków, a nie oczekiwanie, że nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81).

Podkreślić trzeba, że kwestionowana regulacja nie uniemożliwia podatnikowi przewidywania działań organów podatkowych w sytuacji, gdy tenże podatnik nie wywiązał się z zobowiązania podatkowego, które zostało zabezpieczone w formie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego – o których to zabezpieczeniach podatnik wiedział.

Nie można więc uznać, że kwestionowana regulacja prowadzi do naruszenia wymienionej konstytucyjnej zasady, stanowiąc – niedopuszczalną

konstytucyjnie – pułapkę dla podatnika, gdyż, nie wywiązując się w terminie z zobowiązania podatkowego, nie mógł on przewidzieć wyłączenia przedawnienia i, w konsekwencji, mogą go zaskoczyć działania organów podatkowych zmierzające do realizacji zobowiązania podatkowego.

Wydaje się, że, na gruncie prawa podatkowego, w konstytucyjnych standardach wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego oraz zasady sprawiedliwości podatkowej nie mieści się konieczność zagwarantowania podatnikom, unikającym wykonania konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, możliwości swobodnego podejmowania decyzji w przedmiocie rozporządzenia swoimi środkami finansowymi i majątkowymi w przekonaniu, że, po upływie określonego w ustawie czasu, nie będą narażeni na jakiegokolwiek działania ze strony organów podatkowych zmierzające do określenia i wyegzekwowania od nich należności podatkowych, które to należności zostały zabezpieczone hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym przed upływem terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 O.p.

Podstawowym celem zasady stabilności i pewności prawa podatkowego jest zapewnienie podatnikom jasnego i spójnego systemu podatkowego, tak aby mieli oni możliwość wykonania zobowiązań podatkowych.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że w sytuacji, gdy podatnik wywiązał się z konstytucyjnego obowiązku płacenia danin publicznych, uiszczając dobrowolnie należny podatek, w przewidzianym ustawą podatkową terminie i w należnej wysokości – nie miałyby do niego zastosowania kwestionowana regulacja.

Wskazać ponadto trzeba, że kwestionowana regulacja nie kreuje rozwiązania umożliwiającego dowolne stosowanie przez organy podatkowe zabezpieczenia zobowiązań podatkowych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym.

Przepis art. 70 § 8 O.p. nie określa bowiem przesłanek stosowania tej formy zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, która to materia jest unormowana innymi przepisami.

Zarazem trzeba pamiętać, że organy państwa, w tym organy podatkowe, uprawnione do stosowania zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika, związane są zasadą legalizmu, wyrażoną w art. 7 Konstytucji, tj. działają na podstawie i w granicach prawa. Nieuprawnione jest zatem założenie, że organy podatkowe będą dopuszczały się działań niezgodnych z przepisami prawa, dokonując bezpodstawnie, w sposób dowolny, zabezpieczenia zobowiązań podatkowych poprzez ustanowienie hipoteki lub zastawu skarbowego – celem uniknięcia ich przedawnienia. Ewentualnie – że będą ograniczały się tylko do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych hipoteką lub zastawem skarbowym, nie podejmując innych działań zmierzających do wyegzekwowania obowiązków podatkowych.

Brak jest podstaw do przyjęcia, iż organy podatkowe nadużywają w tym zakresie prawa i traktują wskazane formy zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w sposób instrumentalny, w szczególności aby uniknąć przedawnienia zabezpieczanych zobowiązań w następstwie przewlekłości działań administracji podatkowej. Należy w związku z tym zwrócić uwagę, że niekonstytucyjność norm prawnych nie polega na tym, że mogą zdarzyć się sytuacje, gdy ich stosowanie doprowadzi do naruszenia Konstytucji, lecz polega na tym, że możliwość tych naruszeń jest niejako wpisana w treść danej normy i powoduje w konsekwencji jej niezgodność z Konstytucją (vide – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 kwietnia 2006 r., sygn. SK 57/04, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 43). W niniejszej sprawie taka sytuacja zaś nie wystąpiła.

Zauważyć należy ponadto, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że, podejmując decyzję o wyborze zabezpieczenia, organ podatkowy ma obowiązek wyważyć skuteczność zabezpieczenia i jego uciążliwość dla podatnika (vide – wyrok NSA z 24 marca 2009 r., sygn. akt II

FSK 1875/07 oraz wyroki: WSA w Warszawie – z 4 marca 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2005/10 i III SA/Wa 2006/10 oraz WSA w Olsztynie – z 17 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Ol 688/12, Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych).

W odniesieniu do wzorca z art. 84 Konstytucji, jak już wcześniej podniesiono, zaskarżony przepis pozwala na realizacją wynikającej z tegoż wzorca kontroli zasady powszechności i równości opodatkowania. Nie prowadzi zaś do naruszenia tych zasad.

W tym kontekście przypomnieć należy, że, w rozumieniu art. 84 Konstytucji, *każdy* oznacza osobę fizyczną, zarówno obywatela jak i cudzoziemca, a także osobę prawną w znaczeniu precyzowanym w ustawodawstwie podatkowym. Po raz kolejny zauważyć trzeba, że pojęcie to odnosi się do powszechności opodatkowania rozumianej w ten sposób, że podatek jako świadczenie nieekwiwalentne spoczywa na wszystkich. Każdy musi zatem przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wszystkie podmioty są więc opodatkowane w sposób określony w ustawie. Podatkiem są objęte wszystkie stany faktyczne i prawne (przedmiot podatku), określone zjawiska (majątek, obrót, dochód), z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Obowiązek ten jest związany z pojęciem podstawy podatku rozumianej zwykle jako określenie przedmiotu podatku skonkretyzowane co do wielkości przedmiotu podatku. Powszechność opodatkowania polega więc na tym, że w prawidłowo konstruowanym systemie każdy powinien być objęty obowiązkiem podatkowym, jeżeli spełnione są warunki powstania stosunku podatkowego. Wynikająca zaś z art. 84 Konstytucji zasada równości opodatkowania polega na tym, że wszystkie podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości) powinny być opodatkowane równo. Obowiązek nałożony w art. 84 Konstytucji dopuszcza uzasadnione zróżnicowanie podmiotów, jeśli wiąże się ono z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na

regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne. Zasada równości – jako kształtująca obowiązek daninowy – oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego odpowiednio do zasady zdolności świadczenia. Podział ciężarów podatkowych powinien być dokonywany zgodnie ze zdolnością indywidualną, uwzględniającą czynniki ekonomiczne, finansowe i socjalne podmiotu, tak aby prowadzić do relatywnej równości opodatkowania. Obciążenie podatkiem powinno być ustanowione na poziomie umożliwiającym poniesienie tego ciężaru. Równomierność opodatkowania musi uwzględniać zdolność podatkową, a zatem możliwość poniesienia podatku (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152).

W świetle przytoczonej argumentacji uznać należy, iż kwestionowana regulacja jest zgodna z art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji.

Niezależnie od powyższego wskazać trzeba, że, według stanu na dzień 31 grudnia 2015 r., łączna kwota należności podatkowych zabezpieczonych przez urzędy skarbowe hipoteką przymusową i zastawem skarbowym na rzeczach wynosiła około 9 miliardów zł. W przypadku wyłączenia z porządku prawnego przepisu art. 70 § 8 O.p. istniałoby niebezpieczeństwo wygaśnięcia, na skutek przedawnienia, zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką oraz zastawem skarbowym w kwocie około 1,8 miliarda złotych [dane zawarte w stanowisku Rady Ministrów wobec poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 449), przekazanym Marszałkowi Sejmu w dniu 15 czerwca 2016 r.].

Ponadto, skutki budżetowe obejmowałyby również inne daniny publiczne, w odniesieniu do których zabezpieczenie hipoteką lub zastawem skarbowym odbywa się bezpośrednio lub pośrednio na podstawie przepisów O.p., w tym z zastosowaniem art. 70 § 8 tej ustawy. Przykładowo, dotyczy to składek na ubezpieczenie społeczne – w związku z uregulowaniami art. 26 i art. 27 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z

2015 r., poz. 121 ze zm.) – oraz składek na PFRON – w związku z uregulowaniami art. 49a i 49b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 127, poz. 721 ze zm.).

Usunięcie zaskarżonej regulacji z porządku prawnego mogłoby zatem spowodować znaczący spadek wpływów do budżetu państwa z tytułu poboru i egzekucji należności publicznoprawnych zabezpieczonych hipoteką.

W tym kontekście należy też zwrócić uwagę na fakt, iż w wystąpieniu pokontrolnym Najwyższej Izby Kontroli z dnia 28 kwietnia 2016 r. (kontrola P/16/001) *Wykonanie budżetu Państwa w 2015 r. w części 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu Państwa*, na str. 3 i 4, stwierdzono, że w 2015 r.:

- *pogorszyła się, podobnie jak w latach 2012-2014, skuteczność poboru podatków,*
- *gwałtownie, gdyż o 43,4%, wzrosły zaległości podatkowe, a tempo wzrostu zaległości podatkowych było wyraźnie wyższe niż w latach poprzednich,*
- *wysoki był poziom zaległości podatkowych – 59,0 mld zł, w tym zagrożonych przedawnieniem,*
- *zmniejszyła się kwota zaległości podatkowych wyegzekwowanych w trybie postępowania egzekucyjnego,*
- *zwiększyła się z 1,7 mld zł w 2014 r. do 2,2 mld zł kwota odpisanych z tytułu przedawnienia zaległych podatków (cytowane za stanowiskiem Rady Ministrów – op. cit.).*

Na marginesie jedynie zauważyć wypada, że uznanie konstytucyjności kwestionowanej regulacji nie wyłącza podjęcia przez ustawodawcę działań zmierzających do kompleksowego, jednolitego uregulowania problematyki dotyczącej przedawnienia zobowiązań podatkowych, w tym ewentualnego wydłużenia biegu terminu przedawnienia dla wszystkich zobowiązań

podatkowych, np. do lat 10 – niezależnie od formy, w jakiej zobowiązania te zostały zabezpieczone, tak aby – z jednej strony – zachować zasadę przedawnienia zobowiązań podatkowych z zagwarantowaniem równej ochrony praw majątkowych, ale zarazem możliwie najlepiej zabezpieczyć interes publiczny, jakim jest pozyskiwanie środków niezbędnych do realizacji zadań państwa, czemu służy konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych w połączeniu z konstytucyjną zasadą powszechności opodatkowania. Warto dodać, że postulat uregulowania wpływu hipoteki lub zastawu skarbowego na przedawnienie poboru podatku jest zawarty w *kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej*, opracowanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Kierunkowe założenia zostały przyjęte przez Radę Ministrów w dniu 13 października 2015 r. Szczegółowy harmonogram prac Komisji został ustalony przepisami § 8 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. poz. 1471). Na opracowanie projektu ustawy wyznaczono w rozporządzeniu termin do 2 lat od dnia przyjęcia kierunkowych założeń (*vide* – stanowisko Rady Ministrów, *op. cit.*).

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego