

Warszawa, 9 lutego 2021 r.

BAS-WAP-2165/20

Pan Poseł
Sławomir Jan Piechota
Przewodniczący Komisji
do Spraw Petycji

Opinia prawna
na temat petycji nr BKSP-145-IX-189/20
w sprawie nowelizacji Ordynacji podatkowej

I. Treść i cel petycji

Petycja została wniesiona w interesie publicznym. Postuluje się w niej zmianę ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm.; dalej: o.p. lub Ordynacja podatkowa), poprzez uchylenie art. 70 § 8 o.p. Na poparcie swojego żądania autor petycji przywołuje argumentację zawartą w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12), w którym TK stwierdził niezgodność z Konstytucją art. 70 § 6 o.p., przewidującego, że „[n]ie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki”. Jak wskazuje „zakresem normowania tego przepisu [art. 70 § 8 o.p. – uwaga własna] objęto również zobowiązania podatkowe zabezpieczone zastawem skarbowym, jego treść jest tożsama z uregulowaniem uznanym za sprzeczne z Konstytucją”.

II. Czy petycja mieści się w zakresie zadań i kompetencji adresata petycji (art. 2 ust. 3 ustawy o petycjach)?

Petycja dotyczy zmiany ustawy przez Sejm. Zgodnie z art. 95 ust. 1 Konstytucji RP władzę ustawodawczą w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sejm i Senat. Natomiast stosownie do art. 118 ust. 1 Konstytucji RP inicjatywa ustawodawcza przysługuje m.in. posłom. Artykuł 32 ust. 2 Regulaminu Sejmu, w związku z art. 112 Konstytucji RP, precyzuje, że poselskie projekty ustaw mogą być

wnoszone przez komisje sejmowe lub grupę co najmniej 15 posłów podpisujących projekt. Uwzględniając powyższe należy uznać, iż petycja mieści się w zakresie zadań i kompetencji Sejmu.

III. Wymogi formalne (art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o petycjach)

Petycja spełnia wymogi formalne określone w art. 4 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 870).

IV. Kwestie, które ekspert uznaje za istotne w związku z petycją

1. Zgodnie z art. 70 § 8 o.p.: „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”.

Odpowiednikiem art. 70 § 8 o.p. był art. 70 § 6 o.p. zmieniony ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹. Przepis ten zawierał normę prawną o takim samym zakresie normowania jak art. 70 § 8 op. (odnoszącą się wyłącznie do hipoteki)². Wyrokiem z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 70 § 6 o.p. jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji. W wyroku tym TK stwierdził, m.in. że istota problemu konstytucyjnego wychodzi poza problem przedawnienia jako instytucji prawa podatkowego. W zasadzie chodzi o zróżnicowanie sytuacji prawnej dłużnika podatkowego w zależności od formy zabezpieczenia należności podatkowych, a właściwie od posiadania lub nieposiadania przez niego nieruchomości, na których może być ustanowiona hipoteka przymusowa. wskazane dwie grupy podatników są różnie traktowane przez prawo. Zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką przymusową się nie przedawniają, podczas gdy pozostałe zobowiązania podatkowe ulegają przedawnieniu. W ocenie TK nie ma powodu, dla którego właściciele nieruchomości mieliby dożywotnio odpowiadać za należności podatkowe. Ich zobowiązania nie podlegają wygaśnięciu. Z kolei zobowiązania podatkowe właścicieli innych praw

¹ Dz. U. Nr 169 poz. 1387, ze zm.

² Przepis art. 70 § 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. stanowił, że: „Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki”.

wygasają wskutek przedawnienia. Wobec tego „[b]rak jest [...] wartości konstytucyjnych przemawiających za bardziej rygorystycznym traktowaniem podatników posiadających nieruchomości”. W konkluzjach uzasadnienia TK wskazał, 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”.

Trybunał podkreślił także konieczność nowelizacji art. 70 § 8 o.p. i podjęcia działań zmierzających do wyeliminowania niekonstytucyjnej normy z systemu prawnego. Jednocześnie należy odnotować, że wielokrotnie podejmowano próby wykonania wyroku TK w sprawie o sygn. akt SK 40/12 w sferze legislacyjnej. Jak wskazano w przedstawionej przez NIK informacji: „Minister Finansów w kolejnych wersjach projektów ustaw przedstawiał propozycje rozwiązań legislacyjnych stanowiących wykonanie tego wyroku. Początkowo zaproponowano likwidację wpływu hipoteki lub zastawu skarbowego na bieg terminu przedawnienia. Aby możliwe było po przedawnieniu zobowiązania podatkowego uzyskanie zaspokojenia z przedmiotu hipoteki lub zastawu, w projektowanym art. 59a § 2 Ordynacji podatkowej przewidziano zasadę, zgodnie z którą dla potrzeb zaspokojenia zobowiązania z przedmiotu hipoteki lub zastawu zobowiązanie nie wygasa. Następnie przyjęto koncepcję, na podstawie której w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zamierzano umieścić art. 110c, zgodnie z którym do zaspokojenia zobowiązań podatkowych z przedmiotu hipoteki przymusowej miano stosować odpowiednio art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, mimo ich wygaśnięcia na skutek przedawnienia, a do zaspokojenia zobowiązań podatkowych z przedmiotu zastawu skarbowego miano stosować odpowiednio art. 317 Kodeksu cywilnego, mimo ich wygaśnięcia na skutek przedawnienia. Żadna z tych koncepcji nie została uznana za właściwą przez Rządowe Centrum Legislacji. W ocenie RCL rozwiązania zaproponowane przez Ministerstwo Finansów «w większym stopniu stanowią obejście wyroku Trybunału niż jego rzeczywistą implementację». RCL wskazało również, że «celem zmiany normy prawnej wyrażonej obecnie w art. 70 § 8

Ordynacji podatkowej powinno być wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego, a nie sugerowane przez Ministra Finansów zbliżenie rozwiązań prawnych zawartych w Ordynacji podatkowej do art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece». Także koncepcje zawarte w senackim projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 2605) i prezydenckim projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018) nie zostały uznane na poszczególnych etapach prac legislacyjnych jako odpowiednie dla realizacji wyroku (w obu projektach proponowano wykonanie wyroku Trybunału poprzez uchylenie art. 70 § 8 ustawy – Ordynacja podatkowa)”³.

W Sejmie VIII kadencji toczyło się postępowanie zainicjowane poselskim projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa. Przewidywał on uchylenie art. 70 § 8 o.p. (zob. druk sejmowy nr 449/VIII kad.) Po pierwszym czytaniu, projekt został przekazany Komisji Finansów Publicznych. Pismem z 15 czerwca 2016 r. Rada Ministrów wyraziła negatywną opinię w sprawie uchylenia zaskarżonego przepisu, wnioskując o zawieszenie prac nad zmianą ordynacji podatkowej do czasu zakończenia postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym, zainicjowanych wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich (sygn. akt K 10/16) oraz pytaniem prawnym Sądu Rejonowego Poznań-Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu (sygn. akt P 6/16) ⁴. W dniu 26 października 2017 r. Podkomisja stała do monitorowania systemu podatkowego po rozpatrzeniu ww. projektu wniosła o jego odrzucenie. Ponadto rządowy projekt ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa i ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika (zob. druk sejmowy nr 3518/VIII kad.) także zawierał propozycje zmian w zakresie przepisów dotyczących instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką i zastawem skarbowym⁵. Po pierwszym czytaniu na posiedzeniu Sejmu projekt został przekazany Komisji Finansów Publicznych. Prace nad projektem nie zostały dokończone.

Na trudności z wykonaniem wyroku TK w sprawie o sygn. akt SK 40/12 wpływ miały także wątpliwości co do treści rozstrzygnięcia zgłoszone przez Ministra Finansów, a odnoszące się do kwestii, „czy sentencja wyroku dotyczy tylko hipotek

³ *Przedawnianie się zobowiązań podatkowych. Informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli* <https://www.nik.gov.pl/plik/id,11019,vp,13366.pdf>, s. 27 i 28).

⁴ Zob. stanowisko rządu z dnia 15 czerwca 2016 r. do druku sejmowego nr 449/VIII kad., nr pisma: DKRM.ZK.140.71(6).2016.MN, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/14D208B7BA589FD5C1257FD400459808/%24File/449-s.pdf>).

przymusowych ustanowionych w toku kontroli podatkowej lub w toku postępowania podatkowego, czy także hipotek ustanowionych w innych sytuacjach, tj. na podstawie decyzji wymiarowej lub tytułu wykonawczego, a więc 97% ogółu ustanowionych hipotek przymusowych. W związku z wątpliwościami Ministra Finansów, a także Sejmowej Komisji Finansów Publicznych co do treści wyroku Trybunału sygn. akt SK 40/12 i na wniosek tych organów, Marszałek Sejmu w dniu 1 października 2015 r. wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego o wyjaśnienie wątpliwości co do treści wyroku SK 40/12”⁶. Trybunał uznał, że rozpoznanie wniosku Marszałka Sejmu jest niedopuszczalne ze względu na brak jego legitymacji i umorzył postępowanie⁷.

W praktyce sądów administracyjnych za dominujący należy z kolei uznać pogląd (w odniesieniu do wykonania wyroku TK w sprawie o sygn. akt SK 40/12), w myśl którego art. 70 § 8 o.p. nie może stanowić materialnoprawnej podstawy decyzji lub innego rozstrzygnięcia. Składy orzekające Naczelnego Sądu Administracyjnego uzasadniają swoje stanowisko dalszym utrzymywaniem się stanu niekonstytucyjności, ponieważ niezgodna z ustawą zasadniczą norma prawna została powtórzona i rozszerzona w tym przepisie⁸.

2. Rozstrzygnięcie zapadłe w sprawie o sygn. akt SK 40/12 nie dotyczy, bezpośrednio wskazanego w petycji przepisu. Tezy tego wyroku zachowują jednak swoją aktualność – istnieje tożsamość treściowa pomiędzy art. 70 § 8 o.p. a przepisem, wobec którego orzeczono niezgodność z Konstytucją w przywołanej sprawie. Ponadto, norma prawa uznana wyrokiem TK za niekonstytucyjną nadal obowiązuje w obrocie prawnym. Została bowiem derogowana przez TK w określonym zakresie czasowym, tj. od 1999 r. do 31 grudnia 2002 r.

⁵ <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=A2166AB4E86AFC24C1258417003990DA>

⁶ *Przedawnianie ...*, op. cit., s. 28.

⁷ Postanowienie TK z dnia 7 listopada 2016 r., sygn. akt SK 40/12.

⁸ Odmawiając jego stosowania, NSA powołuje się z kolei na wyrok TK z dnia 22 maja 2007 r. (sygn. akt SK 36/06), z którego wynika, że jeśli stwierdzono niekonstytucyjność danej normy prawnej w jednym przepisie, a ta sama konstrukcja funkcjonuje w innym przepisie (co do którego TK się nie wypowiedział) to mamy do czynienia z oczywistą niekonstytucyjnością tego przepisu, zawierającego tożsamą regulację (wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3652/14). Dalej NSA podnosi, że „stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności z Konstytucją art. 70 § 6 Op w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., nie wyeliminowało formalnie z obrotu prawnego art. 70 § 8 Op, jednak, w świetle jednoznacznych motywów tego orzeczenia, odnoszących się również do walorów konstytucyjnych tego ostatniego przepisu, uzasadnia powyższą jego wykładnię, prowadzącą do wniosku, że nie może on stanowić materialnoprawnej przesłanki wydanej decyzji, gdyż godziłoby to w normy art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji” (wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2015 r., sygn. akt FSK 918/14; zob. też wyroki NSA z: 21 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 1764/14; 16 września 2014 r., sygn. akt I FSK 317/14; 22 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 316/14).

Co istotne należy wskazać, że na rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny czekają sprawy, w których przedmiotem kontroli jest art. 70 § 8 o.p. Sąd Rejonowy Poznań Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu skierował do TK pytanie prawne czy przepis art. 70 § 8 o.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. jest zgodny z przepisem art. 64 ust. 2 Konstytucji, w zakresie w jakim odnosi się do braku przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką i możliwości egzekwowania tych zobowiązań tylko z przedmiotu hipoteki (sygn. akt P 6/16). Również Rzecznik Praw Obywatelskich wystąpił z wnioskiem do TK o zbadanie zgodności art. 70 § 8 o.p. („z art. 64 ust. 2 oraz art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji RP”). Należy natomiast odnotować, że zgodnie z przedstawionym w ww. sprawach stanowiskiem Sejmu art. 70 § 8 o.p. „w zakresie, w jakim odnosi się do zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką”, jest zgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji oraz z zasadą bezpieczeństwa prawnego wywodzoną z art. 2 Konstytucji w związku z art. 84 Konstytucji⁹.

Na dzień sporządzenia niniejszej opinii Trybunał Konstytucyjny nie wydał rozstrzygnięcia odnośnie do konstytucyjności (niekonstytucyjności) art. 70 § 8 o.p.

3. Odnosząc się do postulatu zawartego w petycji warto także wskazać na następujące kwestie.

Istotą regulacji art. 70 § 8 o.p. jest to, że zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym nie ulegają przedawnieniu, jednakże po upływie terminu przedawnienia mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu. Nieprzedawnianie się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym wyklucza ich wygaśnięcie na podstawie art. 59 § 1 pkt 9 o.p. (przedawnienie jest jednym ze sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego). Dopiero po wygaśnięciu zobowiązania ustają więzi prawne między podatnikiem a wierzycielem podatkowym i następuje zwolnienie podatnika z odpowiedzialności za jego zobowiązanie. Niemniej ograniczenie zawarte w treści art. 70 § 8 o.p. powoduje, że po upływie terminu, w jakim zobowiązanie podatkowe przedawnia się na zasadach ogólnych, zobowiązanie zabezpieczone hipoteką może być egzekwowane wyłącznie z przedmiotu hipoteki lub zastawu skarbowego.

⁹ Zob. stanowiska Sejmu z dnia 14 września 2017 r. w sprawie o sygn. akt K 10/16 i P 6/16 <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?&pokaz=dokumenty&sygnatura=P%206/16>, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?&pokaz=dokumenty&sygnatura=K%2010/16>.

Jak wskazano powyżej po wydaniu przez TK wyroku o sygn. akt SK 40/12, w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowało się stanowisko „o niekonstytucyjności” art. 70 § 8 o.p. Rozstrzygnięcia organów podatkowych wydawane w oparciu o art. 70 § 8 o.p., w razie ich zaskarżenia do sądów administracyjnych, są konsekwentnie uchylane przez sądy, co pociąga za sobą konieczność zwrotu przez organy podatkowe kosztów postępowania sądowego.

Wyrok TK o sygn. akt SK 40/12 dotyczył hipoteki przymusowej kaucyjnej (mającej charakter tymczasowy) ustanowionej w toku kontroli podatkowej na podstawie zarządzenia zabezpieczenia sporządzonego w związku z decyzją o zabezpieczeniu. Podkreślenia wymaga, że nowelizacja ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece¹⁰, dokonana ustawą z dnia 26 czerwca 2009 r. o zmianie ustawy o księgach wieczystych i hipotece oraz niektórych innych ustaw¹¹, zniósła – z dniem 20 lutego 2011 r. – dotychczasowy podział hipoteki na hipotekę zwykłą i hipotekę kaucyjną, zastępując te dwa rodzaje hipoteki jedną nową hipoteką przymusową. Nie można zatem odnosić twierdzeń TK do wszystkich hipotek przymusowych ustanawianych w obowiązującym stanie prawnym.

Ponadto zastrzeżenia konstytucyjne odnoszące się do hipoteki przymusowej ustanawianej w postępowaniu kontrolnym na podstawie zarządzenia zabezpieczenia wystawionego stały się w obecnym stanie prawnym bezprzedmiotowe. Ustawą z dnia 13 kwietnia 2018 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego, ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz ustawy o księgach wieczystych i hipotece¹² dokonano bowiem stosownych zmian poprzez wprowadzenie ograniczenia czasowego zabezpieczenia w postaci hipoteki przymusowej, ustanowionej na podstawie zarządzenia zabezpieczenia wystawionego w związku z decyzją o zabezpieczeniu.

Warto także wskazać na konsekwencje wyeliminowania art. 70 § 8 o.p. z systemu prawa. Skutkiem uchylenia art. 70 § 8 o.p. byłoby wygaśnięcie należności budżetowych wskutek ich przedawnienia na zasadach ogólnych, bez możliwości ich

¹⁰ Dz. U. z 2019 r. poz. 2204.

¹¹ Dz. U. poz. 1075.

¹² Dz. U. poz. 1009. Ustawa ta stanowiła wykonanie wyroku TK z dnia 25 października 2016 r. (sygn. akt SK 71/13). W wyroku tym Trybunał orzekł, że art. 754¹ § 1 k.p.c. w zakresie, w jakim odnosi się do zabezpieczenia przez obciążenie nieruchomości obowiązanego hipoteką przymusową jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji. W uzasadnieniu tego wyroku wskazano, że przepis ten „wprowadzając termin, po upływie którego – ustanowiona w postępowaniu zabezpieczającym - hipoteka przymusowa wygasa z mocy ustawy, prawodawca ograniczył realizację prawa majątkowego wierzyciela, na którego wniosek ustanowiono zabezpieczenie”.

zaspokojenia z przedmiotu hipoteki lub zastawu skarbowego (zaległości, których termin przedawnienia upłynął i które mogą być zaspokojone z przedmiotu hipoteki lub zastawu skarbowego). Usunięcie ww. przepisu może mieć zatem poważne konsekwencje finansowe zarówno dla budżetu państwa jak i budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Jakkolwiek konieczne wydaje się podjęcie prac legislacyjnych w zakresie zmiany art. 70 § 8 o.p., to przedstawione powyżej uwagi wskazują – jedynie sygnalizacyjnie – na złożoność przedstawionego w petycji problemu.

V. Wnioski końcowe

Pomimo konieczności nowelizacji art. 70 § 8 o.p. działania legislacyjne w tym zakresie powinny zostać poprzedzone odpowiednimi analizami i konsultacjami. Komisja do Spraw Petycji wielokrotnie wskazywała, że podejmowana przez nią inicjatywa ustawodawcza ma charakter uzupełniający w stosunku do inicjatywy poselskiej czy inicjatywy komisji resortowych i co do zasady dotyczy spraw drobnych, pojedynczych przepisów czy też niemających charakteru zmian systemowych (zob. np. posiedzenie komisji z dnia 22 lutego 2017 r., 7 marca 2017 r., 20 czerwca 2018 r.). Stanowisko odmawiające podjęcia przez Komisję do Spraw Petycji prac polegających na zmianach systemowych należy uznać za słuszne. Biorąc powyższe pod uwagę należy uznać, że podjęcie przez Komisję do Spraw Petycji prac nad przedmiotową petycją nie jest zasadne.

Autor:

Agnieszka Tomaszewska
ekspert ds. legislacji
w Biurze Analiz Sejmowych

Akceptował:
Wicedyrektor Biura Analiz Sejmowych

Jacek Krawczyk

Deskryptory bazy REX: Podatki, Hipoteka, Petycja.

Weryfikacja: Adam Karczmarek