



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa, 22 lutego 2016 r.

Adam Bodnar

V.511.996.2014.EG

**Trybunał Konstytucyjny
Al. Jana Christiana Szucha 12a
00-918 Warszawa**

**Wniosek
Rzecznika Praw Obywatelskich**

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm. – dalej: „*Konstytucja RP*”) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2014 r., poz. 1648 z późn. zm.)

wnoszę o:

stwierdzenie niezgodności art. 70 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm. – dalej: „*op*”) z art. 64 ust. 2 oraz art. 2 w związku z art. 84 *Konstytucji RP*.

Uzasadnienie

I. Warunki dopuszczalności orzekania przez Trybunał Konstytucyjny

Przedmiotem wątpliwości konstytucyjnych Rzecznika Praw Obywatelskich jest przepis art. 70 § 8 *op*, zgodnie z którym 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, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., nadanym ustawą z dnia

12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387 z późn. zm.).

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r. odpowiednikiem obecnego art. 70 § 8 *op* był art. 70 § 6 *op*, który stanowił, iż nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki.

Zgodność przywołanego art. 70 § 6 *op* z *Konstytucją RP* była przedmiotem badania Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) Trybunał orzekł w pkt I, że art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 *op* w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r., w zakresie, w jakim uzależnia zabezpieczenie należności podatkowej w toku kontroli podatkowej od przesłanki „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego, jest zgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 *Konstytucji RP*. Natomiast w pkt II Trybunał stwierdził, że art. 70 § 6 *op* w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. jest niezgodny z art. 64 ust. 2 *Konstytucji RP*.

Orzeczenie to zapadło w wyniku rozpoznania połączonych skarg konstytucyjnych dotyczących ustanawiania hipoteki przymusowej podczas kontroli podatkowej. Z perspektywy niniejszego wniosku istotne znaczenie ma rozstrzygnięcie zawarte w pkt II ww. wyroku.

Trybunał stanął na stanowisku, iż domniemanie konstytucyjności art. 70 § 6 *op* w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. nie mogło zostać utrzymane, bowiem instytucja ta różnicuje w istotny sposób zakres czasowy odpowiedzialności podatników, w zależności od arbitralnego i przypadkowego kryterium, tj. posiadania lub nieposiadania składników majątkowych pozwalających na ustanowienie zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej. Trybunał stanął na stanowisku, iż nie do zaakceptowania z punktu widzenia zasady równej ochrony własności jest wprowadzenie rozwiązań przewidujących bardziej rygorystyczne traktowanie podatników posiadających nieruchomości. W tym bowiem przypadku organy mogą w nieograniczonym czasie dochodzić zobowiązań podatkowych, ponieważ po uprzednim ustanowieniu hipoteki, a następnie po upływie terminu przedawnienia, zaległość może być egzekwowana z przedmiotu hipoteki. Trybunał podkreślił, iż nie znajduje powodów, uzasadniających dożywotnią odpowiedzialność właścicieli nieruchomości za należności podatkowe, argumentując, iż ich ogólna sytuacja finansowa może być gorsza niż podmiotów, których należności zostały zabezpieczone w inny sposób (gwarancja bankowa, zajęcie wierzytelności na rachunkach bankowych) i wygasają po upływie ustawowych terminów przedawnienia.

Jednocześnie Trybunał wskazał, iż całkowity brak przedawnienia należności zabezpieczonych hipoteką przymusową podczas kontroli podatkowej powoduje wyrażenie z treści instytucji przedawnienia i jej pozorność, co zostało uznane za bezwzględnie

niedopuszczalne w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału dotyczącego instytucji przedawnienia. W uzasadnieniu do omawianego wyroku Trybunał stwierdził, iż dożywotnia egzekucja należności podatkowych może również budzić zastrzeżenia z punktu widzenia zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzonej z art. 2 *Konstytucji RP*. Zdaniem Trybunału, jeżeli ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, to przy określaniu zasad regulujących funkcjonowanie tej instytucji (w szczególności tych o charakterze gwarancyjnym, tj. długość terminu przedawnienia, zasady jego zawieszania, przerywania, wyłączenia) powinien przestrzegać standardów konstytucyjnych, mając na uwadze, iż *Konstytucja RP* zakłada powszechność i równość opodatkowania (art. 84 *Konstytucji RP*). Wyłączenie przedawnienia należności zabezpieczonych hipoteką przymusową stanowi – w ocenie Trybunału – przekroczenie zakresu swobody regulacyjnej, przysługującego ustawodawcy w zakresie prawa podatkowego.

Ponadto, w końcowej części uzasadnienia Trybunał odniósł się do obecnie obowiązującego art. 70 § 8 *op*. Przepis ten wprawdzie nie był przedmiotem orzekania, gdyż nie stanowił podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia (sprawa o sygn. akt SK 40/12 została zainicjowana skargami konstytucyjnymi), niemniej jednak Trybunał stwierdził, iż do art. 70 § 8 *op* w sposób oczywisty znajdują zastosowanie zastrzeżenia konstytucyjne podniesione względem art. 70 § 6 *op* w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. Trybunał wyraźnie podkreślił, iż 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*.

Rzecznik Praw Obywatelskich z niepokojem odnotował fakt, iż podejmowane próby dostosowania przepisów *op* do ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego nie przyniosły dotąd oczekiwanych rezultatów.

Nadmienić należy, iż kwestia wykonania wyroku z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) początkowo była przedmiotem prac toczących się w ramach rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (nr UD154). Ostatecznie jednak zagadnienie to zostało wyłączone z projektu (por. wyciąg z protokołu ustaleń nr 43/2014 posiedzenia Stałego Komitetu Rady Ministrów z dnia 27 listopada 2014 r.). Postanowiono, iż w związku z usunięciem z projektu zagadnień dotyczących art. 70 § 8 *op* Minister Finansów przygotowuje i ponownie skieruje pod obrady projekt stanowiska Rządu do senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (nr druku 2605). W konsekwencji uchwalona z inicjatywy Rządu ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1649) nie zawiera rozwiązań w kwestii przedawnienia zobowiązań zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym.

Ponadto, toczyły się prace zmierzające do uchylecia art. 70 § 8 *op* w ramach wspólnie rozpatrywanego senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 2605) oraz prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018). W obu projektach proponowano uchylenie art. 70 § 8 *op*. Wobec ww. projektów Rada Ministrów nie przedstawiała swojego stanowiska w dokumencie rządowym. Ostatecznie, zmiana polegająca na wyeliminowaniu z porządku prawnego art. 70 § 8 *op* nie została zaakceptowana. W konsekwencji, uchwalona w dniu 5 sierpnia 2015 r. ustawa o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1197) nie dotyczy art. 70 § 8 *op*.

Z wyjaśnień Ministerstwa Finansów udzielonych Rzecznikowi Praw Obywatelskich wynika, iż zagadnienie uregulowania kwestii wpływu hipoteki lub zastawu skarbowego na przedawnienie poboru podatku aktualnie jest przedmiotem prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. Przy czym, konkretne propozycje w tym zakresie zostaną przygotowane dopiero na dalszym etapie. Natomiast zgodnie z przyjętym harmonogramem prac Komisji Kodyfikacyjnej, określonym w § 8 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Podatkowego (Dz. U. z 2014 r., poz. 1471), Komisja została zobowiązana do opracowania projektu nowej Ordynacji podatkowej oraz projektu aktów wykonawczych o podstawowym znaczeniu dla proponowanej regulacji w ciągu dwóch lat od dnia przyjęcia kierunkowych założeń przez Ministra Finansów i Radę Ministrów. Kierunkowe założenia nowej *op*, w ostatecznej wersji z dnia 24 września 2015 r., zostały w dniu 13 października 2015 r. przyjęte przez Radę Ministrów.

Mając na uwadze powyższe, Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie zauważyć, iż ustawodawca nie respektuje wskazań sformułowanych przez Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu do wyroku z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) o konieczności pilnego uchylecia art. 70 § 8 *op*. Stąd konieczne stało się przedstawienie tej sprawy Trybunałowi.

Podkreślić należy, iż art. 70 § 8 *op* nadal jest częścią obowiązującego porządku prawnego i w związku z tym jest stosowany przez organy podatkowe. Dotyczy to zarówno stanów faktycznych, w których po zakończonym postępowaniu podatkowym ustanowiono zabezpieczenie, jak i sytuacji, w których zabezpieczenie zobowiązania podatkowego zostało ustanowione wcześniej, m.in. na etapie kontroli podatkowej (tak jak w sprawie o sygn. akt SK 40/12). Dopóki więc w przepisach *op* formalnie będzie istniała podstawa prawna umożliwiająca egzekwowanie zobowiązania po upływie terminu przedawnienia, dotąd organy podatkowe będą z tego mechanizmu korzystać.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę na korzystne dla podatników stanowisko sądów administracyjnych, które w odniesieniu do spraw w toku prowadzonych w trybie

zwykłym dokonują prokonstytucyjnej wykładni art. 70 § 8 *op* i w ramach kontroli legalności decyzji konsekwentnie odmawiają zastosowania ww. przepisu. Zdaniem sądów w tym przypadku mamy do czynienia z tzw. niekonstytucyjnością wtórną art. 70 § 8 *op*. Jest to sytuacja na tyle oczywista, że w ocenie sądów, nie stanowi podstawy do uruchomienia procedury pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego. W konsekwencji sądy przyjmują, iż 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 *op* – por. przykładowo wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „*NSA*”) z dnia 19 czerwca 2015 r. (sygn. akt I FSK 918/14), z dnia 3 czerwca 2015 r. (sygn. akt I FSK 383/14), z dnia 16 września 2014 r. (sygn. akt I FSK 317/14), z dnia 18 lipca 2014 r. (sygn. akt I FSK 1410/13, I FSK 1175/13, I FSK 1044/13), z dnia 4 czerwca 2014 r. (sygn. akt I FSK 491/14 i I FSK 535/14), z dnia 17 kwietnia 2014 r. (sygn. akt II FSK 1197/12), a także prawomocne wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych (dalej: „*WSA*”) w Gliwicach z dnia 9 stycznia 2015 r. (sygn. akt I SA/Gl 619/14), w Krakowie z dnia 18 grudnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Kr 1809/14), we Wrocławiu z dnia 9 grudnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Wr 1158/14), w Olsztynie z dnia 13 listopada 2014 r., (sygn. akt I SA/Ol 777/14), w Lublinie z dnia 25 września 2014 r. (sygn. akt I SA/Lu 385/14), w Poznaniu z dnia 23 lipca 2014 r. (sygn. akt I SA/Po 925/13) oraz w Łodzi z dnia 24 kwietnia 2014 r. (sygn. akt III SA/Łd 579/13).

Z punktu widzenia organu stojącego na straży wolności i praw obywateli, ugruntowanie się linii orzeczniczej, która w istocie obala domniemanie konstytucyjności obecnie obowiązującego art. 70 § 8 *op*, z pewnością zasługuje na aprobatę. Niemniej jednak, wydaje się, iż 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.

Podsumowując, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, choć wspomniany wyrok Trybunału zawiera argumentację świadczącą o oczywistej niezgodności art. 70 § 8 *op* z *Konstytucją RP*, to nie sposób uznać, iż w związku z jego wydaniem doszło do wyeliminowania z porządku prawnego kwestionowanego przepisu. Podkreślić należy, iż moc wiążącą ma tylko rozstrzygnięcie zawarte w sentencji wyroku Trybunału, a to w sprawie o sygn. akt SK 40/12 dotyczyło poprzednio obowiązującego stanu prawnego. Skoro zatem art. 70 § 8 *op* nadal obowiązuje, to należy uznać, iż nie zostały spełnione przesłanki z art. 77 ust. 3 pkt 4 i 5 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. z 2015 r., poz. 1064 z późn. zm.), pozwalające na odmowę nadania

biegu niniejszemu wnioskowi. Tym samym, w przedstawionej sprawie możliwe jest wydanie orzeczenia merytorycznego przez Trybunał.

II. Instytucja zabezpieczenia zobowiązań podatkowych hipoteką lub zastawem skarbowym – przedawnienie zobowiązań zabezpieczonych rzeczowo

Instytucja zabezpieczenia służy ochronie interesów wierzyciela podatkowego. W doktrynie podnosi się, iż celem zabezpieczenia jest nie tyle pobór podatku, ile zagwarantowanie środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych – tak też *K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych (w:) System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, (red.) L. Etel, Warszawa 2010, s. 538.*

Postępowanie zabezpieczające może być prowadzone na podstawie przepisów *op*, a także w oparciu o regulacje wynikające z ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2014 r., poz. 1619 z późn. zm. – dalej: „*upea*”).

Zagadnienia dotyczące zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych zostały uregulowane w przepisach działu III, rozdział 3 *op*, art. 33 *op* i nast. Zabezpieczenie dokonywane w trybie przywołanych przepisów *op* dotyczy zobowiązań, dla których nie upłynął jeszcze termin płatności. Zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone, 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 (art. 33 § 1 *op*). W literaturze zabezpieczenie to określa się jako zabezpieczenie przedwymiarowe lub jurysdykcyjne, ponieważ dotyczy ono zobowiązania jeszcze nie wymierzonego – por. (red.) *H. Dzwonkowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 396.* Wymiar wyznacza więc granicę, po przekroczeniu której nie będzie podstaw do ustanowienia zabezpieczenia jurysdykcyjnego, a jedynie możliwe będzie zastosowanie zabezpieczenia egzekucyjnego.

Zabezpieczenie egzekucyjne dokonywane jest w trybie i na zasadach wynikających z art. 154 i nast. *upea*. Stanowi ono wstępną fazę postępowania egzekucyjnego. Nie jest to jednak postępowanie egzekucyjne – por. prawomocny wyrok WSA z Bydgoszczy z dnia 26 maja 2009 r. (sygn. akt I SA/Bd 232/09). Ustanowienie zabezpieczenia egzekucyjnego zasadniczo możliwe jest po upływie terminu płatności zobowiązania, po dokonaniu wymiaru. Stosownie do treści art. 154 *upea* przesłanką zastosowania zabezpieczenia egzekucyjnego jest uzasadniona obawa, że jego brak mógłby utrudnić lub udaremnić egzekucję, w szczególności jeżeli stwierdzono: brak płynności finansowej zobowiązanego, unikanie wykonania przez

zobowiązanego obowiązku przez nieujawnianie zobowiązań powstających z mocy prawa lub nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych, dokonywanie przez zobowiązanego wyprzedaży majątku, niezłożenie oświadczenia dotyczącego wyjawienia majątku (art. 39 *op*), mimo wezwania do jego złożenia albo niewykazanie w złożonym oświadczeniu wszystkich rzeczy lub praw podlegających ujawnieniu.

W trybie *upea* zabezpieczenie może być dokonane także przed terminem płatności należności pieniężnej lub przed terminem wykonania obowiązku o charakterze niepieniężnym (art. 154 § 2 *upea*). Wyjątkowo, stosownie do treści art. 155 *upea* zabezpieczenie może być dokonane również przed ustaleniem albo określeniem kwoty należności pieniężnej lub obowiązku o charakterze niepieniężnym, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne przeprowadzenie egzekucji, a przepisy odrębne zezwalają na takie zabezpieczenie. Przepisem odrębnym zezwalającym na dokonanie takiego zabezpieczenia jest art. 33 § 2 *op*, zgodnie z którym zabezpieczenia można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, określającej wysokość zobowiązania podatkowego bądź określającej wysokość zwrotu 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.

Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych może mieć charakter dobrowolny, co oznacza, że następuje na wniosek strony. Takie zabezpieczenie korzysta z pierwszeństwa przed zabezpieczeniem dokonywanym w trybie przepisów *upea*. Jeżeli został złożony wniosek o zabezpieczenie dobrowolne, to zabezpieczenie w trybie przepisów *upea* możliwe jest dopiero po wydaniu postanowienia o odmowie przyjęcia zabezpieczenia wnioskowanego przez podatnika (art. 33d § 3 *op*). Katalog form zabezpieczenia na wniosek został enumeratywnie wskazany w § 2 art. 33d *op* i obejmuje zabezpieczenie w formie gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej, poręczenia banku, weksla z poręczeniem wekslowym banku, czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku, zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej, uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego, pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

Oprócz ww. form zabezpieczenia, w przepisach *op* ustawodawca przewidział możliwość zabezpieczenia rzeczowego, tj. ustanowienia hipoteki przymusowej (art. 34-38 *op*) albo zastawu skarbowego (art. 41-46 *op*), mających charakter przymusowy. Natomiast na gruncie *upea* do środków zabezpieczenia należności pieniężnych, zaliczanych do środków przymusu,

ustawodawca zaliczył: zajęcie pieniędzy, wynagrodzenia za pracę, wierzytelności z rachunków bankowych, innych wierzytelności i praw majątkowych lub ruchomości, obciążenie nieruchomości zobowiązanego hipoteką przymusową, w tym przez złożenie dokumentów do zbioru dokumentów w przypadku nieruchomości, która nie ma urządzonej księgi wieczystej, obciążenie statku morskiego lub statku morskiego w budowie zastawem wpisanym do rejestru okrętowego (hipoteka morska przymusowa), ustanowienie zakazu zbywania i obciążania nieruchomości, która nie ma urządzonej księgi wieczystej albo której księga wieczysta zginęła lub uległa zniszczeniu, ustanowienie zakazu zbywania spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego lub prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej (art. 164 § 1 *upea*).

Hipoteka jest ograniczonym prawem rzeczowym, które zabezpiecza wierzytelność pieniężną poprzez umożliwienie uprawnionemu zaspokojenie się z obciążonego przedmiotu hipoteki bez względu na to, do kogo ten przedmiot należy, i z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi tego podmiotu – tak też: *W. Stachurski (w:) Ordynacja podatkowa. Komentarz (red.) C. Kosikowski, L. Etel, Lex 2013*. Możliwość ustanowienia hipoteki przymusowej przewidziana jest na podstawie przepisów *op* (przepisy szczególne), jak i regulacji wynikających z *upea* (przepisy ogólne). W zakresie nieuregulowanym w ww. przepisach do hipoteki znajdują także zastosowanie przepisy ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2013 r., poz. 707 z późn. zm. – dalej: „*ukih*”).

Zgodnie z art. 34 § 1 *op* 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 (tj. po doręczeniu decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania), a także z tytułu zaległości podatkowych w podatkach stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości¹.

Zasadniczo hipoteka powstaje przez dokonanie wpisu do księgi wieczystej (art. 35 § 1 *op*). Wpis hipoteki do księgi wieczystej ma charakter konstytutywny. Ma on jednak moc wsteczną od chwili złożenia wniosku o dokonanie wpisu (art. 29 *ukih*). Skutek wsteczny związany jest z wpisem już dokonany i występuje dopiero od daty dokonania (uprawomocnienia się) wpisu. Dopóki nie nastąpi wpis hipoteki, dopóty nikt nie może powoływać się na uprawnienia wynikające z przyszłego wpisu, nawet jeżeli wniosek o wpis

¹ Wskazać należy, iż zmiany dotyczące hipoteki przymusowej, mające obowiązywać od dnia 1 stycznia 2016 r., w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1649) nie będą miały wpływu na skutki zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w formie hipoteki przymusowej z punktu widzenia art. 70 § 8 *op*.

już został złożony – tak też postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 21 września 2011 r. (sygn. akt I CSK 32/11).

Zgodnie z art. 35 § 2 pkt 1 *op* podstawą wpisu hipoteki przymusowej jest doręczona decyzja (ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego, określająca wysokość zobowiązania podatkowego, określająca wysokość odsetek za zwłokę, o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, o odpowiedzialności spadkobiercy, określająca wysokość zwrotu podatku). Stosownie zaś do treści art. 35 § 2 pkt 2 *op* podstawą dokonania wpisu hipoteki przymusowej może być tytuł wykonawczy wystawiony w postępowaniu egzekucyjnym lub zarządzenie zabezpieczenia, jeżeli może być wystawione, na podstawie przepisów *upea* bez wydawania jednej z decyzji, o których mowa w art. 35 § 2 pkt 1 *op*.

Z powyżej przywołanych przepisów wynika, iż co do zasady dla ustanowienia hipoteki przymusowej konieczne jest przeprowadzenie postępowania podatkowego. W tym więc przypadku mamy do czynienia z zabezpieczeniem dokonywanym w odniesieniu do zobowiązania, którego wartość wynika z decyzji podatkowej. Zdarzenia uprawniające do wystąpienia z wnioskiem o wpis hipoteki przymusowej to zdarzenia prawne związane z decyzjami wymiarowymi (szczegółowo wymienionymi w powyższej przytoczonym art. 35 § 2 pkt 1 *op*) – doręczonymi, więc niekoniecznie ostatecznymi – por. *M. Kalinowski: Hipoteka zabezpieczająca należności podatkowe, PP 2002, nr 5, s. 47.*

Od tej reguły ustawodawca przewiduje jednak pewne wyjątki. Ustanowienie hipoteki możliwe jest także w oparciu o tytuł wykonawczy wystawiony w postępowaniu egzekucyjnym lub o wydanie zarządzenia zabezpieczenia (art. 155a i nast. *upea*). Podstawą wystawienia zarządzenia zabezpieczenia może być między innymi deklaracja lub zeznanie podatkowe, z których wynika obowiązek podlegający egzekucji administracyjnej, którego termin płatności jeszcze nie minął, ale także decyzja o zabezpieczeniu wydana na podstawie art. 33 *op*, która może być wykonywana w postępowaniu zabezpieczającym, o ile nie zostało przyjęte tzw. dobrowolne zabezpieczenie, określone w art. 33d § 2 *op*. W przypadku wydania zarządzenia zabezpieczenia organ może dokonać zabezpieczenia należności pieniężnej przez obciążenie nieruchomości zobowiązanego hipoteką przymusową, a także obciążenie statku morskiego lub statku morskiego w budowie tzw. hipoteką morską przymusową (art. 164 § 1 pkt 2 i *upea*). Tym samym, możliwe jest ustanowienie hipoteki przymusowej nawet w czasie trwania postępowania podatkowego czy kontroli podatkowej, a więc jeszcze przed wydaniem podatnikowi decyzji.

Jeśli zaś chodzi o instytucję zastawu skarbowego, to należy wskazać, iż stanowi ona konstrukcję prawną zbliżoną w swej istocie do tzw. zastawu zwykłego, uregulowanego przepisami art. 306 i nast. ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny

(Dz. U. z 2014 r., poz. 121 z późn. zm. – dalej: „*kc*”). Prawo zastawu należy do grupy tzw. praw zastawniczych, służących zabezpieczeniu wierzytelności. Tak jak hipoteka, zastaw jest ograniczonym prawem rzeczowym. 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 i co do zasady z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi właściciela tego przedmiotu. Przedmiotem zastawu mogą być rzeczy ruchome i zbywalne prawa majątkowe. Zastaw jest prawem akcesoryjnym w stosunku do wierzytelności, którą zabezpiecza. Dlatego, co do zasady, warunkiem powstania i trwania zastawu jest istnienie zabezpieczanej wierzytelności – tak też *W. Stachurski (w:) Ordynacja podatkowa. Komentarz (red.) C. Kosikowski, L. Etel, Lex 2013.*

W świetle art. 41 § 1 *op* Skarbowi Państwa i jednostkom samorządu terytorialnego z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 (tj. po doręczeniu decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania), a także z tytułu zaległości podatkowych stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości przysługuje zastaw skarbowy na wszystkich będących własnością podatnika oraz stanowiących współwłasność łączną podatnika i jego małżonka rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, jeżeli wartość poszczególnych rzeczy lub praw wynosi w dniu ustanowienia zastawu co najmniej 12.400 zł². Ww. kwota dotyczy 2015 r. i wynika z obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 18 sierpnia 2014 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 41 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa (M.P. z 2014 r., poz. 709). Zastawem skarbowym nie mogą być obciążone rzeczy lub prawa majątkowe niepodlegające egzekucji oraz mogące być przedmiotem hipoteki (§ 2). Zastaw skarbowy zabezpiecza również należności przypadające od płatników lub inkasentów, następców prawnych oraz osób trzecich odpowiadających za zaległości podatkowe (§ 3).

Do powstania zastawu skarbowego niezbędny jest wpis do rejestru zastawów skarbowych (art. 42 § 1 *op*). Natomiast podstawą wpisu zastawu skarbowego do rejestru jest – w świetle art. 44 § 1 *op* – doręczona decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego; określająca wysokość zobowiązania podatkowego, określająca wysokość odsetek za zwłokę, o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, o odpowiedzialności spadkobiercy;

² Odnotać należy, iż z dniem 1 stycznia 2017 r. regulacja dotycząca instytucji zastawu skarbowego ulegnie istotnemu preredagowaniu (m.in. zostanie zniesiony dualizm w systemie zastawów skarbowych i zostanie utworzony jeden Rejestr Zastawów Skarbowych prowadzony w systemie teleinformatycznym przez organ wyznaczony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych). Zmiany wprowadzone na mocy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1649) pozostają jednak bez wpływu na skutki zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w formie zastawu skarbowego z punktu widzenia art. 70 § 8 *op*.

określającej wysokość zwrotu podatku. Wymienione decyzje stanowią podstawę do dokonania wpisu zastawu skarbowego, nawet jeśli nie są ostateczne, o ile tylko zostały doręczone stronom.

Ponadto, zgodnie z art. 44 § 2 *op* podstawą dokonania wpisu zastawu skarbowego jest także deklaracja podatkowa, z której wynika kwota zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa. Dokonanie wpisu zastawu możliwe jest, jeżeli wykazane w deklaracji zobowiązanie podatkowe nie zostało wykonane. Wpis zastawu skarbowego nie może być dokonany wcześniej niż po upływie 14 dni od upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego.

Powyżej przedstawione formy zabezpieczania zobowiązań podatkowych (hipoteka przymusowa oraz zastaw skarbowy) mają istotne znaczenie dla organów podatkowych ze względu na nadal obowiązującą regulację zawartą w treści art. 70 § 8 *op*. Przepis ten wprowadza odstępstwo od ogólnych zasad przedawniania się zobowiązań podatkowych. W odniesieniu bowiem do zobowiązań zabezpieczonych rzeczowo ustawodawca wyłączył możliwość przedawnienia, z takim skutkiem, iż po upływie terminu, który w innych przypadkach powodowałby przedawnienie, zobowiązania podatkowe mogą być egzekwowane z przedmiotu hipoteki lub zastawu (dobrowolne wykonanie takich zobowiązań nie jest obwarowane żadnymi ograniczeniami) – *tak też A. Huchla (w:) C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2004, s. 260).*

Początkowo ustawodawca zdecydował o wprowadzeniu regulacji wyłączającej możliwość przedawnienia zobowiązania podatkowego tylko w stosunku do zobowiązań zabezpieczonych hipoteką (art. 70 § 6 *op* w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r.). Następnie na mocy ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387 ze zm.) wprowadzono art. 70 § 8 *op*, w którym rozszerzono możliwość stosowania wyjątku o nieprzedawnialności do zobowiązań zabezpieczonych zastawem skarbowym.

W praktyce oznacza to, iż w odniesieniu do podatników posiadających składniki majątkowe, na których można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, organy podatkowe mają nieograniczone w czasie możliwości dochodzenia zobowiązań podatkowych. Jednocześnie podkreślić należy, iż art. 70 § 8 *op* znajduje zastosowanie zarówno do sytuacji, gdy doszło do ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego w wyniku doręczenia podatnikowi enumeratywnie wymienionych decyzji (art. 35 § 2 pkt 1 *op* oraz art. 44 § 1 *op*), ale również do innych przypadków zabezpieczenia (art. 35 § 2 pkt 2 *op* oraz art. 44 § 2 *op*).

III. Uzasadnienie zarzutu niezgodności art. 70 § 8 *op* z art. 64 ust. 2 *Konstytucji RP*

Kluczowym punktem odniesienia dla rozważań co do konstytucyjności art. 70 § 8 *op* jest wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) – przytoczony w pierwszej części niniejszego wniosku. Orzeczenie to zostało wydane w wyniku rozpoznania połączonych skarg konstytucyjnych, których stan faktyczny dotyczył ustanowienia, w oparciu o poprzednio obowiązujący stan prawny, zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w formie hipoteki przymusowej w toku kontroli podatkowej (a więc przed wydaniem decyzji o wymiarze podatku). Na tę kwestię wyraźnie wskazywał Trybunał Konstytucyjny.

W uzasadnieniu do ww. wyroku Trybunał analizował konstytucyjność art. 70 § 6 *op* (tj. w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r.) w świetle przepisów o równej ochronie własności, uznając w tym zakresie art. 64 ust. 2 *Konstytucji RP* za adekwatny wzorzec kontroli. Trybunał zwrócił uwagę, iż w sytuacji, kiedy zabezpieczenie jest dokonywane jeszcze przed wydaniem decyzji wymiarowej, gdy istnienie zobowiązania podatkowego nie zostało ustalone (lecz tylko uprawdopodobnione), majątek podatnika powinien być objęty minimalną ochroną wynikającą z art. 64 *Konstytucji RP*.

W tym kontekście – zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich – należy uznać, iż w sytuacji, gdy mamy do czynienia z ustanowieniem zabezpieczenia przed dokonaniem wymiaru, aktualnie obowiązujący art. 70 § 8 *op* również może być poddany ocenie co do zgodności z art. 64 ust. 2 *Konstytucji RP* (konstytucyjne prawo do równej ochrony praw majątkowych). Przywołany przepis stanowi, iż własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

Jednocześnie należy mieć na uwadze, iż w zakresie prawa daniowego, treść normatywna art. 64 ust. 2 *Konstytucji RP* nabiera szczególnego znaczenia, na co wskazywał Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie. Zdaniem Trybunału ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku – por. przykładowo wyrok z dnia 14 września 2001 r. (sygn. akt SK 11/00). Tym samym, ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych – por. wyroki z 20 listopada 2000 r. (sygn. akt K 41/02) oraz z dnia 30 listopada 2004 r. (sygn. akt SK 31/04). Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności – zob. wyrok z dnia 30 stycznia 2001 r. (sygn. akt K 17/00). Innymi słowy, treść normatywna pojęcia prawa własności zawiera w sobie obowiązki, które wynikają z konieczności ponoszenia ciężarów publicznych, bez których nie byłoby możliwe

ukształtowanie normatywnego układu odniesienia umożliwiającego zabezpieczenie tychże praw – tak też Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 października 2008 r. (sygn. akt K 16/07).

Co istotne jednak, przywołane rozumienie art. 64 ust. 2 *Konstytucji RP* w odniesieniu do prawa daninowego nie stanowi zasady bezwzględnej. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, a w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia – por. wyroki dotyczące obowiązku płacenia podatku, np. z dnia 11 grudnia 2001 r. (sygn. akt SK 16/00), z dnia 7 czerwca 1999 r. (sygn. akt K 18/98), z dnia 5 stycznia 1999 r. (sygn. akt K 27/98), z dnia 25 listopada 1997 r. (sygn. akt K 26/97), z dnia 17 listopada 2010 r. (SK 23/07).

Tym samym, należy uznać, iż w wyjątkowych wypadkach dopuszczalna jest ocena instytucji podatkowej przez pryzmat prawa własności w aspekcie równościowym, co też zostało uczynione przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12). W konsekwencji zastrzeżenia konstytucyjne poczynione w ww. orzeczeniu w odniesieniu do ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w toku kontroli podatkowej, należy odpowiednio zastosować do treści art. 70 § 8 *op.*

Przepis ten – analogicznie jak art. 70 § 6 *op* 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, traktując ich w gorszy sposób z punktu widzenia zasad przedawnienia zobowiązań podatkowych, niż pozostałych.

W pierwszym przypadku w wyniku ustanowienia zabezpieczenia w formie hipoteki czy zastawu skarbowego, podatnicy zostają pozbawieni ochrony swoich praw, gdyż po upływie terminu przedawnienia, ich zobowiązanie może być nadal egzekwowane. W sytuacji podatników, wobec których zastosowano inne formy zabezpieczenia, przedawnienie zobowiązań nastąpi na zasadach ogólnych, z uwzględnieniem zawieszenia biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 6 pkt 4 oraz § 7 pkt 4 *op.*).

Taka sytuacja prowadzi do nieuprawnionego przeniesienia ciężaru nieprzedawnialności zobowiązań podatkowych tylko na jedną z kategorii podatników, tj. na właścicieli nieruchomości, czy też rzeczy lub praw, na których możliwe jest ustanowienie zastawu skarbowego. Rzecznik Praw Obywatelskich nie znajduje argumentów przemawiających za bardziej rygorystycznym traktowaniem ww. grupy podatników. Tak jak stwierdził Trybunał

w uzasadnieniu do wyroku z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) w tym przypadku kryterium różniącym sytuację podatników nie jest, ani źródło powstania obowiązku podatkowego, ani wysokość podatku, ani też postawa podatników w toku kontroli podatkowej.

Powyższe naruszenie zasady równości ochrony praw majątkowych implikuje konieczność stwierdzenia niekonstytucyjności art. 70 § 8 *op.*

IV. Uzasadnienie zarzutu niezgodności art. 70 § 8 *op.* z art. 2 w związku z art. 84 *Konstytucji RP*

Zważywszy, że ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego może również służyć zabezpieczeniu zobowiązań powstałych na skutek doręczonych podatnikowi decyzji (a więc w sytuacji, gdy wysokość zobowiązania została już skonkretyzowana), w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, zagadnienie to należy poddać odrębnej analizie w odniesieniu do innych wzorców konstytucyjnych, a mianowicie art. 2 w zw. z art. 84 *Konstytucji RP*.

W dotychczasowym orzecznictwie odnoszącym się do instytucji przedawnienia wyrażany jest pogląd, iż nie istnieje konstytucyjne prawo do przedawnienia, jak również ekspektatywa takiego prawa – por. wyrok z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11). W związku z tym Trybunał uznaje, iż wprowadzenie do systemu prawnego tej instytucji, jak również nadanie jej konkretnego kształtu, w tym określenie terminu przedawnienia, pozostaje w sferze uznania ustawodawcy – por. wyrok z dnia 23 maja 2005 r. (sygn. akt SK 44/04).

Co jednak istotne, swoboda ustawodawcy w tym zakresie nie ma charakteru nieograniczonego ze względu na konieczność respektowania zasady państwa prawnego i obowiązek ochrony wolności i praw obywateli. Jak wskazał Trybunał w wyroku z dnia 19 czerwca 2012 r. (sygn. akt P 41/10) ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego, o której mowa w art. 2 *Konstytucji RP*, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. Zdaniem Trybunału, jednym z przejawów bezpieczeństwa prawnego jest stabilizacja sytuacji prawnej jednostki, przekładająca się w efekcie na stabilizację sytuacji stosunków społecznych. Z art. 2 *Konstytucji RP* wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności.

Oznacza to, iż ograniczona swoboda ustawodawcy w sposób szczególny aktualizuje się w odniesieniu do przepisów mających dla podatnika charakter gwarancyjny. We wspomnianym wyroku z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11) Trybunał stwierdził,

iż tego rodzaju przepisami są przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia. Trybunał wyraźnie podkreśla, iż zbyt krótkie terminy przedawnienia pozostawałyby w sprzeczności z zasadami powszechności i sprawiedliwości podatkowej, natomiast terminy zbyt długie czyniłyby przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną.

Ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdy doszło już do zindywidualizowania i skonkretyzowania obowiązku podatkowego bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdyby w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość, nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należnej wysokości. W ocenie Trybunału, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków – jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym – nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecia. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wartość konstytucyjną, wymagającą uwzględnienia. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 *Konstytucji RP* – tak też w wyroku z dnia 19 czerwca 2012 r. (sygn. akt P 41/10).

Jednocześnie zważyć należy, iż powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych (w tym podatków), określonych w ustawie, ma podstawę w art. 84 *Konstytucji RP*. Przepis ten jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki mają nie tylko konstytucyjne obowiązki, ale również mają prawo do sprawiedliwego rozłożenia ciężarów publicznych.

Z przywołanego przepisu wywodzona jest zasada powszechności ponoszenia danin publicznych i równości opodatkowania, która oznacza, że wszyscy na równych zasadach powinni przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Trybunał Konstytucyjny wskazuje, iż sprawiedliwość podatkowa jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady powszechności i równości.

Z zasady powszechności wynika, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Powszechność opodatkowania oznacza opodatkowanie wszystkich podatników danym podatkiem na tych samych zasadach, z czego wynika również, że zasady wygasania przez przedawnienie zobowiązań podatkowych powinny być określone dla wszystkich podatników w sposób jednolity. Powszechność ponoszenia ciężaru podatkowego stanowi zatem element sprawiedliwości podatkowej, jeden z filarów, na których oparta jest zasada sprawiedliwości, wyprowadzana z zasady demokratycznego państwa

prawnego, zawartej w art. 2 *Konstytucji RP*. Drugim filarem, na którym opiera się zasada sprawiedliwości jest równość opodatkowania – por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 stycznia 1999 r. (sygn. akt K 27/98). Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej powinny być opodatkowane równo – por. wyrok z dnia 8 października 2011 r. (sygn. akt SK 2/10).

Konsekwencją powyższych zasad jest obowiązek państwa w zakresie egzekwowania od wszystkich podatników wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z podatku są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa, które jest dobrem wszystkich obywateli – por. wyrok z dnia 29 lipca 2014 r. (sygn. akt P 49/13).

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, powyższe rozważania należy odnieść do normy zawartej w art. 70 § 8 *op* wyłączającej przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych rzeczowo po dokonaniu wymiaru. 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*.

Ustawodawca powinien dążyć do ustabilizowania sytuacji podatników poprzez ustanowienie jasnych gwarancji, iż upływ określonego czasu będzie skutkował wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, niezależnie od tego, na jakim etapie doszło do zabezpieczenia. Biorąc pod uwagę okoliczność, iż to organ podejmuje decyzję, o tym kiedy będzie korzystał ze swoich uprawnień do zabezpieczenia (czy jeszcze przed wydaniem decyzji, czy też dopiero po dokonaniu wymiaru), a także okoliczność, iż zabezpieczenie powymiarowe dotyczy decyzji doręczonych, a więc niekoniecznie ostatecznych, nie ma podstaw do uznania w tym przypadku dopuszczalności egzekwowania zobowiązania bez ograniczeń czasowych.

Instytucja przedawnienia na gruncie prawa podatkowego powinna też w sposób dyscyplinujący oddziaływać na wierzyciela podatkowego poprzez wytyczenie maksymalnych granic do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Natomiast przy braku istnienia obiektywnych przyczyn ograniczających możliwość wydłużania terminu przedawnienia, może dochodzić do sytuacji, w których organy będą w sposób instrumentalny korzystały z art. 70 § 8 *op*. Analiza skarg napływających do Rzecznika Praw Obywatelskich potwierdza, iż w praktyce zdarzają się przypadki, gdy po wydaniu decyzji wymiarowych, organy tuż przed upływem terminu przedawnienia decydowały się na ustanowienie hipoteki przymusowej, aby w konsekwencji osiągnąć skutek w postaci wyłączenia przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zapewnienie bezpieczeństwa prawnego obywatelowi, w rozumieniu zasady wywodzonej z art. 2 *Konstytucji RP*, zakłada umożliwienie przewidywalności działań organów

państwa, a także prognozowanie działań własnych – por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2000 r. (sygn. akt P 3/00). Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich konstrukcja omawianego art. 70 § 8 *op* nie stwarza takich możliwości podatnikom. W demokratycznym państwie prawa nie może dochodzić do sytuacji, w których na skutek niekonstytucyjnych regulacji prawnych obywatel może stać się tzw. dożywotnim dłużnikiem państwa, jeżeli posiada określone składniki majątku, na których można dokonać zabezpieczenia rzeczowego. Podatnik ma prawo oczekiwać, że po upływie oznaczonego czasu dojdzie do wygaśnięcia zobowiązania. Utrzymywanie zaś stanu nieprzedawnialności zobowiązań podatkowych musi być postrzegane jako naruszenie poczucia bezpieczeństwa podatnika, które nie sprzyja poszanowaniu jego godności – por. wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r. (sygn. akt P 41/10).

Jednocześnie należy podnieść, iż art. 70 § 8 *op* 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*. Kwestionowany przepis wprowadza szczególnie restrykcyjne rozwiązania w odniesieniu do wyodrębnionej kategorii podatników, posiadających określone składniki majątkowe, na których możliwe jest dokonanie zabezpieczenia. Oznacza to, iż ustawodawca różnicuje zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych w zależności od majątku podatnika w ten sposób, iż korzystniej kształtuje sytuację prawną obywatela nie posiadającego 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 ww. 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*.

Podsumowując, Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, iż obecnie obowiązujący art. 70 § 8 *op* w odniesieniu do podatników, których należności zabezpieczono hipoteką lub zastawem skarbowym zarówno przed, jak i po dokonaniu wymiaru, niweczy sens i cel instytucji przedawniania zobowiązań podatkowych.

Z tych też względów, wnoszę jak na wstępie wniosku.