



Regionalna Izba Obrachunkowa w Zielonej Górze

65-261 Zielona Góra, ul. Chmielna 13; tel. 68 329 19 00; fax: 68 329 19 03
www.zielonagora.rio.gov.pl e-mail: zielonagora@rio.gov.pl

Zielona Góra, dnia 19 listopada 2024 r.

RIO.II.K.061.18.2024

Pan

Sławomir Kowal

Burmistrz Miasta Żagań

W związku z wnioskiem Pana Burmistrza z dnia 09 października br. (data wpływu do Izby – 14 października br.) przekazanym do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze o udzielenie wyjaśnień dotyczących dokonania odpisów zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym, które uległy przedawnieniu – przedstawiam stanowisko Izby w tej sprawie.

Zgodnie z art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383) zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa - zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej – z mocy prawa łącznie z odsetkami za zwłokę.

Jednocześnie - na podstawie art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa - 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.

Do końca 2002 roku obowiązywał art. 70 § 6 ustawy Ordynacja podatkowa, który stanowił, że nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki.

Na podstawie wyroku z dnia 8 października 2013 r. o sygn. akt SK 40/12 Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 roku do 31 grudnia 2002 r. - z art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadniając wydany wyrok Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa 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 Konstytucyjny stwierdził, że obecnie (po zmianach dokonanych przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw /(Dz.U. Nr 169, poz. 1387/) odpowiednikiem tego przepisu jest art.70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego - nie ma powodu aby to właściciele nieruchomości mieli dożywotnio odpowiadać za należności podatkowe. Brak jest bowiem wartości konstytucyjnych przemawiających za bardziej rygorystycznym traktowaniem podatników posiadających nieruchomości.

Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że ustawodawca dysponuje dużym marginesem swobody decyzyjnej określania zasad i terminów przedawnienia należności podatkowych. Granice dla działań prawodawczych wyznaczają zasady, wartości i normy konstytucyjne, które zabraniają tworzenia instytucji pozornych, niesprawiedliwych, nadmiernie ograniczających prawa podatnika oraz podważających jego zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa. Warunków tych nie spełniałoby rozszerzenie zasad przewidzianych w zaskarżonym przepisie art. 70 § 6 ustawy Ordynacja podatkowa (a obecnie zawartych w art.70 §8 ustawy Ordynacja podatkowa) na wszystkie należności, które w toku kontroli podatkowej zostały zabezpieczone w jakikolwiek sposób. Taka operacja nie doprowadziłaby do zrównania sytuacji wszystkich podatników (w dalszym ciągu przedawniałyby się zobowiązania podatkowe osób nieposiadających żadnego majątku), z których część byłaby „dożywotnimi” dłużnikami państwa. Takie rozwiązania w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego należy ocenić jako niedopuszczalne (por. wyroki TK o sygn. akt: P 30/11 (OTK ZU 7/A/2012, poz. 81 oraz P 41/10 OTK ZU nr 6/A/2012 poz.65).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – art. 70 § 6 ustawy Ordynacja podatkowa powoduje, że przedawnienie w odniesieniu do podatników, których należności zabezpieczono hipoteką przymusową staje się instytucja pozorną i wydrążoną z treści, co w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego jest bezwzględnie niedopuszczalne (por. wyrok TK o sygn. akt P 41/10), w którym Trybunał Konstytucyjny krytycznie ocenił zbyt długie terminy przedawnienia). Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że skoro ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych (art. 70 Ordynacji podatkowej), przy określaniu zasad działania tej instytucji (w szczególności tych o charakterze gwarancyjnym, takich jak długość terminu przedawnienia, zasady jego zawieszania, przerywania i wyłączania) powinien przestrzegać standardów konstytucyjnych (por. wyrok TK o sygn. P 30/11), zwłaszcza, że Konstytucja zakłada powszechność i równość opodatkowania (por. art.84 Konstytucji RP).

Trybunał Konstytucyjny orzekł, że w sprawie o sygn. akt SK 40/12 - przysługujący ustawodawcy margines swobody ustalania rozwiązań z zakresu prawa daninowego został przekroczony.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego - ustalone naruszenie zasady równości ochrony praw majątkowych podatników ma charakter kwalifikowany i niebudzący wątpliwości, co powoduje konieczność uznania niekonstytucyjności art. 70 § 6 ustawy Ordynacja podatkowa w badanym brzmieniu. Trybunał Konstytucyjny krytycznie odniósł się do dwóch aspektów art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, a mianowicie tego, że całkowicie wyłącza on przedawnienie niektórych rodzajów należności podatkowych (w badanym stanie prawnym: zabezpieczonych hipoteka przymusową), a równocześnie czyni to na podstawie nieuzasadnionego i arbitralnego kryterium (formy zabezpieczenia należności podatkowych).

Trybunał Konstytucyjny stwierdził również, że chociaż przepis art. 70 § 6 ustawy Ordynacja podatkowa od 1 stycznia 2003 r. utracił moc obowiązującą – zawarta w nim norma prawna została powtórzona i rozszerzona (o zastaw skarbowy) w art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa.

Trybunał Konstytucyjny zauważył, że przepis art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa nie był wprawdzie formalnie przedmiotem orzekania (nie stanowił bowiem podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie, w której Trybunał Konstytucyjny wydał omawiany wyrok) lecz w sposób oczywisty mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, które zostały podniesione w wyroku wydanym w omawianej sprawie. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że 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.

W świetle stanowiska Trybunału Konstytucyjnego konieczne jest podjęcie przez ustawodawcę w ramach realizacji powołanego wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego pilnych działań zmierzających do wyeliminowania z systemu prawnego art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa z przyczyn wskazanych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego, powołanego wyżej.

Regionalna Izba Obrachunkowa w Zielonej Górze zwraca uwagę na stanowisko Trybunału Konstytucyjnego przedstawione w wyroku z dnia 22 maja 2007 r. w sprawie o sygn. akt SK 36/06 (OTK ZU 50/6/A/2007) zgodnie z którym cyt.: "stwierdzenie przez Trybunał niekonstytucyjności określonej normy prawnej nie pozostaje bez znaczenia dla stosowania normy zamieszczonej w przepisie tożsamym. W takim przypadku dochodzi bowiem do obalenia domniemania konstytucyjności przepisu, który nie podlegał rozpoznaniu przed Trybunałem".

Stanowisko to jest obecnie ugruntowane w orzecznictwie sądów administracyjnych, które uznają, że przepis art.70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa nie stwarza organom egzekucyjnym możliwości zaspakajania się z nieruchomości (udziału w nieruchomości) zabezpieczonej hipoteką po upływie terminu przedawnienia. W orzecznictwie sądowym mówi się w tym kontekście o „wtórnej niekonstytucyjności” art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. w sprawie o sygn. akt SK 40/12.

W tej kwestii wielokrotnie wypowiadał się Naczelny Sąd Administracyjny – m.in. w wyrokach: z dnia 13 grudnia 2013 r. w sprawie o sygn. akt II FSK 1807/12; z dnia 21 stycznia 2015 r. w sprawie o sygn. akt II FSK 1764/14; z dnia 6 czerwca 2018 r., w sprawie o sygn. akt II FSK 1454/16; z dnia 19 maja 2021 r. w sprawie o sygn. akt III FSK 3491/21; z dnia 28 października 2021 r., sygn. akt III FSK 3817/21; z dnia 4 stycznia 2023 r. sygn. akt III FSK 1413/21.

Oddalając skargę kasacyjną od wyroku WSA w Łodzi z dnia 3 grudnia 2021 r. sygn. akt I SA/Łd 700/21 Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 23 kwietnia 2024 r. o sygn. akt III FSK 291/22 (LEX nr 3718086) odwołał się do stanowiska Trybunału Konstytucyjnego przedstawionego w wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12 stwierdzając, między innymi, że uwagi Trybunału Konstytucyjnego krytycznie odnoszące się do art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, dotyczące tego, że przepis ten całkowicie wyłącza przedawnienie niektórych rodzajów należności podatkowych, a równocześnie czyni to na podstawie nieuzasadnionego i arbitralnego kryterium (formy zabezpieczania należności podatkowych) – należy odnieść także do treści art. art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa. Przepis ten bowiem w dalszym ciągu wyłącza przedawnienie zobowiązań podatkowych na podstawie nieuzasadnionego kryterium, tj. formy zabezpieczenia (hipoteka i zastaw skarbowy), dopuszczając przedawnienie zobowiązań podatkowych osób nieposiadających żadnego majątku. NSA stwierdził ponadto, że choć w znaczeniu formalnym kontroli Trybunału Konstytucyjnego podlega m.in. akt prawny bądź jego część (konkretny przepis), to faktycznie przedmiotem tej kontroli są określone w takim akcie normy prawne (zawarte w poszczególnych jednostkach redakcyjnych takiego aktu). Trybunał Konstytucyjny bada to, czy norma prawna zawarta w kontrolowanym akcie zawiera treści sprzeczne z aktem normatywnym wyższego rzędu. Z formalnego punktu widzenia stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu nie wywiera bezpośrednich skutków w stosunku do przepisów o tej samej, bądź analogicznej treści, niebędących wprost przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego, a więc zarówno istniejących już w systemie prawnym, jak i ponownie do niego wprowadzonych przez organy stanowiące prawo. Mimo, że przepis tożsamy treściowo nie jest bezpośrednio eliminowany z obrotu prawnego – to jednak nie można nie dostrzegać tego, że powstają uzasadnione wątpliwości co do zgodności z Konstytucją normy prawnej w nim wyrażonej, co nie powinno pozostawać bez znaczenia dla sądów oceniających możliwość zastosowania takiego przepisu.

NSA odwołał się także do stanowiska Sądu Najwyższego wyrażonego w wyroku z dnia 17 marca 2016 r., sygn. akt V CSK 377/15 (OSNC 2016/12/148), w którym Sąd Najwyższy zauważył, że traktując formalnie sprawę, należałoby powiedzieć, że uznanie za niekonstytucyjny art.70 § 6 Ordynacji podatkowej – nie oznacza niezgodności z Konstytucją art.70 § 8 tej ustawy.

Sąd Najwyższy zwrócił jednak uwagę, że nie można twierdzić, że kontynuator tego przepisu, nadal tkwiący w ustawie pod zmienionym numerem (art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa) obowiązuje tak, jakby go wyrok o niekonstytucyjności poprzednika w ogóle nie dotyczył. Niezgodność z Konstytucją RP dotyczy określonej normy prawnej, którą przepis wyraża, a nie

jednostek redakcyjnych, pełniących wyłącznie rolę porządkującą wewnątrz aktu prawnego, w którym się znajduje.

Stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności przepisu ma zatem istotne znaczenie dla oceny możliwości zastosowania przepisów o tożsamej bądź analogicznej treści. W takiej sytuacji dochodzi do wystąpienia, tzw. oczywistej niekonstytucyjności. Oczywista niekonstytucyjność zachodzi wówczas, gdy porównywane przepisy ustawy i Konstytucji RP dotyczą regulacji tej samej materii i są ze sobą sprzeczne. Tego typu założenie występuje również w przypadku, gdy ustawodawca wprowadził regulację identyczną, jak norma objęta już wyrokiem Trybunału (por. R. Hauser, J. Trzeciński, Prawotwórcze znaczenie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 2011, s. 266-268).

Oczywista niekonstytucyjność zachodzi zatem, gdy ustawodawca zmienia co prawda kontrolowany przepis, ale nie usuwa stwierdzonej przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności, stwarzając tylko pozory restytucji konstytucyjności.

W wyroku z dnia 2 lutego 2024 r. o sygn. akt III FSK 612/22 (LEX nr 3731752) Naczelny Sąd Administracyjny również podzielił stanowisko Trybunału Konstytucyjnego przedstawione w wyroku z dnia 8 października 2013 r., o sygn. akt SK 40/12 orzekając, że stwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny cecha niekonstytucyjności odnosi się także do art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa. W ocenie NSA - uprawnione jest stwierdzenie o oczywistej niezgodności art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP w zakresie, o którym mowa w wymienionym wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

W wyroku z dnia 24 listopada 2016 r., o sygn. akt II FSK 2791/14 (LEX nr 2177348) Naczelny Sąd Administracyjny również podzielał stanowisko Trybunału Konstytucyjnego przedstawione w wyroku z dnia 8 października 2013 r., o którym mowa wyżej orzekł, że ustanowienie hipoteki przymusowej na nieruchomości (zastawu skarbowego na nieruchomości) nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania podatkowego. W takim przypadku termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych wynikających z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, chyba że został przerwany z powodów określonych w art. 70 § 3 lub § 4 ustawy Ordynacja podatkowa albo zawieszony z uwagi na zaistnienie sytuacji, o której mowa w art. 70 § 6 lub art. 70a tej ustawy.

Również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wlkp. w wyroku z dnia 7 grudnia 2023 r., o sygn. akt I SA/Go 282/23 (LEX nr 3648130) powołując się na stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, o którym mowa wyżej oraz orzecznictwo sądów administracyjnych orzekł, że na gruncie art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa ustanowienie hipoteki nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania, przy czym termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych.

Mając na uwadze powyższe - w ocenie Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze możliwe jest dokonanie odpisów zobowiązań podatkowych, które uległy przedawnieniu.

Do terminu przedawnienia zastosowanie mieć będą zasady wynikające z art. 70 i art.70a ustawy Ordynacja podatkowa.

Jednocześnie informuję, że stanowisko przedstawione w niniejszym piśmie prezentuje wyłącznie pogląd Izby w sprawie objętej wnioskiem o udzielenie wyjaśnienia i nie ma charakteru wiążącej prawnie wykładni obowiązujących przepisów prawa.

Prezes Izby
Ryszard Zajączkowski