



Białystok, 23 lipca 2026 r.

RIO.II.025-16/26

**Pan
Tomasz Rogowski
Wójt Gminy Filipów
ul. Garbarska 2
16-424 Filipów**

Odpowiadając na wniosek z dnia 24 czerwca 2026 r., o udzielenie wyjaśnień Regionalna Izba Obrachunkowa w Białymstoku przedstawia następujący pogląd w sprawie.

W myśl art. 70 § 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 111) 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, chociaż nie zapłacone, wygasa – zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej – z mocy prawa łącznie z odsetkami za zwłokę.

Z kolei na podstawie art. 70 § 8 Ordynacji 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 stanowiący, iż nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki.

Kwestii tej dotyczył wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8.10.2013 r. (SK 40/12, OTK-A 2013/7, poz. 97). W wyroku tym Trybunał stwierdził, że identycznie brzmiący przepis art. 70 § 6 Ordynacji, obowiązujący od 1.01.1998 r. do 31.12.2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP. Niezgodność wynika z bezpodstawnego różnicowania sytuacji prawnej podatników w zależności od tego, czy posiadają oni majątek, na którym można zabezpieczyć zobowiązanie podatkowe, czy też nie. Jeżeli posiadają, to ich zobowiązania w istocie rzeczy nie przedawniają się, o ile zostały zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym. Wyrok wskazywał, iż nie ma powodu aby to właściciele nieruchomości dożywotnio mieli odpowiadać za należności podatkowe Trybunał wskazał także, że aczkolwiek obowiązujący art. 70 § 8 ustawy nie był przedmiotem jego kontroli, to z uwagi na jego brzmienie odnoszą się do niego te same zastrzeżenia konstytucyjne. Nie mogło to być zawarte w sentencji wyroku ze względu na związanie Trybunału granicami zaskarżenia. Formalnie jednak Trybunał nie stwierdził niekonstytucyjności komentowanego przepisu. Wywołuje to problemy dotyczące tego, czy w takiej

sytuacji może on być stosowany. Należy zauważyć, iż orzecznictwo sądowe w tym zakresie jest zróżnicowane. Sprawą tego przepisu zajmował się także Sąd Najwyższy. W wyroku z 17.03.2016 r. (V CSK 377/15, LEX nr 2025769) SN, oddalając skargę Skarbu Państwa, stwierdził, że art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej powielał przepis art. 70 § 6 o.p. obowiązujący do końca 2002 r. Trybunał Konstytucyjny 8.10.2013 r. uznał wspomniany przepis Ordynacji podatkowej za niezgodny z Konstytucją RP. Przyczyną uznania tego przepisu za niekonstytucyjny była nierówność podmiotów, które zyskują zabezpieczenie. Zdaniem Sądu Najwyższego z wyroku Trybunału wynika jednoznacznie, że przepis, na który powołał się powód – Skarb Państwa, jest niekonstytucyjny, przestaje wywierać skutki prawne i powinien być traktowany jako nieistniejący. Podobne stanowisko w tej sprawie prezentuje NSA w wyroku z 12.04.2016 r. (II FSK 330/15, LEX nr 2064805), uznając, że organy powinny dokonać prokonstytucyjnej wykładni art. 70 § 8 o.p., uwzględniając poglądy sformułowane w powołanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego. W sposób bezpośredni wyraził to NSA w wyroku z 23.10.2020 r. (II FSK 1744/18, LEX nr 3093886). „Przyjęcie, że zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką nie ulegają przedawnieniu, oznacza niezgodność z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, co w konsekwencji powoduje przedawnienie tych zobowiązań na ogólnych zasadach określonych w art. 70 § 1 o.p., a wcześniej w art. 30 ust. 1 u.z.p., jeżeli nie doszło do przerwania lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia”. Także NSA w wyroku z 29.08.2017 r., II FSK 2048/15, LEX nr 2371400 zauważa: „Wprawdzie stwierdzona niekonstytucyjność dotyczy art. 70 § 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jednak analogiczna treść tego przepisu w obecnie obowiązującym art. 70 § 8 o.p. powoduje niekonstytucyjność wtórną tego ostatniego. Przepis oceniony jako niekonstytucyjny, nie może zostać uznany za zgodną z prawem podstawę rozstrzygnięcia spraw podatkowych oraz podstawę ich kontroli przez sądy administracyjne; ponadto – nie może stanowić podstawy prawnej wszczynania i kontynuowania postępowań podatkowych”.

Jednak wada „wtórnej” niekonstytucyjność analizowanego przepisu nie stanowi podstawy do wzruszenia decyzji ostatecznych w trybie wznowienia postępowania. „Warunkiem koniecznym spełnienia przesłanki z art. 240 § 1 pkt 8 o.p. jest, by decyzja ostateczna została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją orzekł Trybunał Konstytucyjny. Nie wystarczy stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że wprawdzie art. 70 § 8 o.p. nie był formalnie przedmiotem orzekania, lecz w sposób oczywisty mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, jakie zostały podniesione odnośnie do art. 70 § 6 o.p. Moc wiążącą ma tylko rozstrzygnięcie zawarte w sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego, a nie w jego uzasadnieniu. Dla określenia przedmiotu oceny konstytucyjności dokonywanej przez Trybunał Konstytucyjny znaczenie ma to, co Trybunał zawarł w sentencji swojego orzeczenia” (wyrok NSA z 5.07.2017 r., II FSK 1674/15, LEX nr 2346679).” (cyt. za: Leonard Etel [w:] Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1 – 119zzk. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2024 – komentarz do art. 70, teza 11).

Zważyć wreszcie należy także i to, co podnoszone jest również przez wnioskodawcę, że omawiany przepis art. 70 § 8 stanowi element obowiązującego w Polsce systemu prawa a próby jego usunięcia z obiegu są nieskuteczne. Z tego względu Izba Obrachunkowa nie może kwestionować stanowiska Pana Wójta, wyrażonego we wniosku o udzielenie wyjaśnień w rozpatrywanej sprawie, iż przepis art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej formalnie obowiązuje i winien być stosowany.

Jednocześnie podkreślić trzeba, że regionalna izba obrachunkowa nie jest organem właściwym do rozstrzygania indywidualnych spraw podatkowych. Przedstawione poglądy nie mają charakteru wiążącego i mogą być jedynie pomocniczo wykorzystywane przez organy zobowiązane do rozstrzygania konkretnych stanów faktycznych. Wydawanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego odbywa się na zasadach określonych w rozdziale 1a ustawy Ordynacja podatkowa.

Prezes
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Białymstoku

Dariusz Renczyński