Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi
ul. Ogrodowa 28d, 91-065 Łódź
email: lodz@rio.gov.pl e-Doręczenia: AE:PL-41784-50848-VHDVS-23
tel. (42) 306 70 60, 636 68 96, 636 69 11

WA 4120-35/2026-w
Łódź, 28 września 2026 roku

Burmistrz Wielunia

Urząd Miejski w Wieluniu
Plac Kazimierza Wielkiego 1
98-300 Wieluń

W odpowiedzi na pismo Pana Burmistrza z dnia 8 września 2026 r. zawierające wniosek o udzielenie wyjaśnienia odnośnie ewentualnego obowiązku dokonania przez samorządowy organ podatkowy odpisu z konta podatnika zaległości z tytułu podatków lokalnych, które uległy przedawnieniu w sytuacji, gdy zostały one zabezpieczone wpisem hipoteki przymusowej na nieruchomości dłużnika, z uwagi na powszechnie uznaną niekonstytucyjność art. 70 § 8 ustawy – Ordynacja podatkowa – uprzejmie informuję, że sprawa ta była już przedmiotem stanowiska Izby zajętego w odpowiedzi na zapytanie zgłoszone przez Burmistrza Głowna (pismo RIO w Łodzi z dnia 11 czerwca 2025 r. znak: WA 4120-25/2025-w). Stanowisko to pozostaje aktualne.

W uzupełnieniu tego stanowiska Izba zwraca uwagę na wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2026-02-10 (sygn. akt I SA/Gl 880/25, opublikowany na stronie: oczeczenia.nsa.gov.pl), w którym Sąd stwierdził, że stosowanie wykładni prokonstytucyjnej obowiązuje nie tylko sądy, ale też organy administracji publicznej oraz wyrok NSA z dnia 2024-04-23 (sygn. akt III FSK 291/22, opublikowany na stronie: oczeczenia.nsa.gov.pl), w którym Sąd stwierdził, że z uzasadnienia TK wynika, że cecha niekonstytucyjności odnosi się także do art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

Informuję jednocześnie, że stanowisko zawarte w niniejszym piśmie udzielone zostało w ramach prowadzonej działalności informacyjnej i nie ma mocy wiążącej.

Z poważaniem

Prezes
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Łodzi
Ryszard Paweł Krawczyk
/podpisano elektronicznie/

W załączeniu:
Pismo RIO w Łodzi z dnia 11 czerwca 2025 r. znak: WA 4120-25/2025-w

REGIONALNA IZBA
OBRACHUNKOWA W ŁODZI ul. Ogrodowa 28d, 91-065 Łódź
email:lodz@rio.gov.pl ePUAP: /RIOLODZ/SkrytkaESP
tel. (42) 306 70 60, 636 68 96, 636 69 11, fax (42) 636 74 24

Łódź, 11 czerwca 2025 r.

WA 4120-25/2025-w

Pan
Grzegorz Janeczek
Burmistrz Głowna

Urząd Miejski w Głownie
ul. Młynarska 15
95-015 Głowno

W odpowiedzi na pismo Pana Burmistrza zawierające wniosek u udzielenie wyjaśnienia w przedmiocie dokonywania odpisów zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką , które uległy przedawnieniu – uprzejmie informuję:

jak podniesiono w skierowanym do Izby piśmie, zgodnie z art. 70 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Z art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej wynika jednak, że nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, ale po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

W orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtował się pogląd, że art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej pozbawiony jest waloru konstytucyjności. Przepis ten bowiem w znaczący sposób różnicuje zakres czasowy odpowiedzialności podatników w zależności od tego, czy posiadają oni nieruchomości na których można ustanowić zabezpieczenie w formie hipoteki przymusowej. Również 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 wybranej kategorii podatników nigdy się nie przedawniają. Przedawnienie w odniesieniu do podatników, których należności zabezpieczono hipoteką przymusową staje się instytucją pozorną. Trybunał Konstytucyjny nie znalazł powodu tego, że akurat to właściciele nieruchomości mieliby dożywotnio odpowiadać za należności podatkowe - brak jest bowiem wartości konstytucyjnych przemawiających za bardziej rygorystycznym traktowaniem podatników posiadających nieruchomości. Sądy administracyjne podzielają stanowisko Trybunału i przyjmują przedawnienie zobowiązań podatkowych na zasadach ogólnych, tj. zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Pomimo zarekomendowania przez Trybunał konieczności niezwłocznego wyeliminowania z obrotu prawnego art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, prawodawca nadal nie podjął w tym celu stosowanych działań, w konsekwencji czego przepis ten nadal jest częścią obowiązującego porządku prawnego.

Mając na uwadze powyższe powstała wątpliwość, czy należy dokonać odpisów zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką, które uległy przedawnieniu.

W ocenie wnioskodawcy, w obecnym stanie prawnym wpis hipoteki przymusowej powoduje, że zobowiązania podatkowe nie ulegają przedawnieniu. Pojawiające się od lat wątpliwości związane z niekonstytucyjnością art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie spotkały się dotąd z reakcją ustawodawcy skutkującą uchyleniem tego przepisu. Organ podatkowy, w związku z niezgodnością przepisu art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP za zasadne uznaje dokonanie odpisów zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką, które uległy przedawnieniu.

Odnosząc się do powyższego Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi uprzejmie informuje:

Zgodnie z art. 70§8 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025r. poz. 111) 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 literaturze przedmiotu wskazuje się, że „[p]roblematyki 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 o.p., 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. Trybunał wskazał także, że aczkolwiek obowiązujący art. 70 § 8 o.p. 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. Orzecznictwo sądowe w tym zakresie jest zróżnicowane. Sprawą tego przepisu zajmował się ostatnio 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 o.p. powielał przepis art. 70 § 6 o.p. obowiązujący do 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 hipoteka 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".

Sprawa wydaje się prosta w odniesieniu do zobowiązań określonych w deklaracjach. Nawet te, które są zabezpieczone hipoteką, ulegają przedawnieniu na ogólnych zasadach z uwagi na „wtórną" niekonstytucyjność art. 70 § 8 o.p. „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" (wyrok NSA z 29.08.2017 r., II FSK 2048/15, LEX nr 2371400). „Wtórna" 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).

Na gruncie powołanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013r., SK 40/12, w literaturze przedmiotu wskazuje się również, że jego skutki „(...) dotyczące niezgodności art. 70 § 6 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1.01.1998 r. do 31.12.2002 r., z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, można jednak rozciągnąć na treść przepisu w brzmieniu, który nie był przedmiotem oceny Trybunału (por. wyroki NSA: z 8.05.2015 r., I FSK 185/14; z 16.09.2014 r., I FSK 317/14; z 13.12.2013 r., I FSK 1807/12 – wszyst. publ. CBOSA). Pytanie przedstawione Trybunałowi Konstytucyjnemu przez sąd dotyczyło bowiem art. 70 § 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym we wskazanym przedziale czasu. Porównując jednak treść tej normy w stanie prawnym w zakresie objętym zapytaniem oraz po nowelizacji tego przepisu, stwierdzić należy, że w zakresie, w jakim była ona przedmiotem badania, jej treść nie uległa zmianie, gdyż – choć badany przez Trybunał przepis od 1.01.2003 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 o.p. W uzasadnieniu powołanego wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ten ostatni przepis nie był wprawdzie formalnie przedmiotem orzekania, lecz w sposób oczywisty mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, które zostały podniesione w tym wyroku.

Skoro ustanowienie hipoteki przymusowej (zastawu skarbowego) na nieruchomości nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania podatkowego, zasadny jest wniosek, że w takim przypadku termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych wynikających z art. 70 § 1 o.p., chyba że został przerwany z powodów określonych w art. 70 § 3 lub 4 o.p. albo zawieszony z uwagi na zaistnienie sytuacji, o której mowa w art. 70 § 6 lub art. 70a o.p. W piśmiennictwie zauważa się też, że art. 70 § 8 o.p., wprowadzony 1.01.2003 r., stanowi w obecnych warunkach swoiste

superfluum legislacyjne (por. S. Bogucki, K. Winiarski, *Instytucja przerwania biegu terminu przedawnienia w ordynacji podatkowej (ewolucja poglądów judykatury)* [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 122). W świetle wyroku TK z 8.10.2013 r., SK 40/12, przyjąć należy, że ustanowienie hipoteki nie ma żadnego wpływu na bieg terminu przedawnienia zobowiązania. Z tych względów w okresie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych hipoteką przymusową biegnie termin przedawnienia i jeżeli nie został on przerwany czy też zawieszony w związku ze ziszczeniem się innych przesłanek, zobowiązanie podatkowe wygasa z mocy prawa (wyrok NSA z 24.11.2016 r., II FSK 2791/14, LEX nr 2177348)." (cyt. za: Jan Rudowski [w:] Stefan Babiarz i in., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, WKP 2024 – komentarz do art. 70, teza 20).

Mając na uwadze powyższe, w ocenie Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi możliwe jest przyjęcie stanowiska o istnieniu podstaw prawnych do dokonywania odpisów zobowiązań podatkowych, o których mowa wyżej, które uległy przedawnieniu. Tym samym Izba podziela przywołane w piśmie Pana Burmistrza stanowisko Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze wyrażone w piśmie z dnia 19 listopada 2024 r. znak: RIO.II.K.061.18.2024.

Przypominam jednocześnie, że stanowisko wyrażone w niniejszym piśmie udzielone zostało w ramach prowadzonej przez Izbę działalności informacyjnej i nie ma mocy wiążącej.

Z poważaniem

Prezes
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Łodzi
Ryszard Paweł Krawczyk
/podpisano elektronicznie/