DOI: 10.5604/01.3001.0014.4127

Przedawnienie się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową – zgodność regulacji z Konstytucją RP

Statute of limitations for tax liabilities secured by a forced mortgage – compliance of regulations with the Polish Constitution

Przemysław Szot

Konsultant w Małopolskim Instytucie Studiów Podatkowych

Streszczenie

Tematem artykułu jest kwestia niekonstytucyjności przepisu art. 70 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa [1, dalej „Ordynacja podatkowa"], uniemożliwiającego przedawnienie się zobowiązania podatkowego w zakresie, w jakim zostało zabezpieczone hipoteką przymusową. Autor odwołuje się przede wszystkim do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. [2], który stanowił na późniejszym etapie podstawę do ugruntowania się jednolitej linii orzeczniczej. Odnosząc się do bogatego orzecznictwa, autor wskazuje przyczyny niekonstytucyjności wspomnianego przepisu oraz omawia zarzuty, które można podnieść przed sądem, w przypadku gdyby organ podatkowy zastosował dyspozycję zawartą w tym uregulowaniu.

Słowa kluczowe: przedawnienie, zobowiązanie podatkowe, hipoteka przymusowa, konstytucyjność.

Abstract

The article discusses the unconstitutionality of the provision of the article 70 § 8 of the Tax Ordinance, which prevents a tax liability from expiring to the extent that it has been secured by a compulsory mortgage. The author refers primarily to the judgment of the Constitutional Court of 8 October 2013, SK 40/12, which was at a later stage the basis for the establishment of a uniform line of judgement. Referring to a wealth of case law, the author indicates the reasons for the unconstitutionality of this provision and discusses the charges that may be raised before the court if the tax authority applies the disposition contained in this provision.

Key words: expiration of tax liability, compulsory mortgage, constitutionality.

1. WPROWADZENIE

W wyroku z dnia 8 października 2013 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. [3, dalej „Konstytucja RP"] przepisu art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. (obecnie art. 70 § 8 tej ustawy). Zgodnie z ówczesnym brzmieniem rozpatrywanego uregulowania wyłączona została możliwość przedawnienia się zobowiązania podatkowego, wobec którego ustanowione zostało zabezpieczenie hipoteczne (od nowelizacji z 2003 r. – również wobec zabezpieczonego zastawem skarbowym [4]), gdyż po upływie terminu przedawnienia egzekucja zobowiązania podatkowego mogła być wciąż prowadzona wyłącznie z przedmiotu zabezpieczenia.

Z tego narzędzia chętnie korzystają organy podatkowe – traktują go jako środek o charakterze ostatecznym w razie przewlekłości prowadzonych przez nie kontroli i postępowań podatkowych. Prowadzi to do sytuacji, że podatnicy, których majątek został zabezpieczony hipoteką lub zastawem skarbowym, nie mogą żyć w przeświadczeniu, że ciążące na nich zobowiązania ulegną przedawnieniu. Takie zobowiązania powinny w każdym przypadku wygasnąć na zasadach ogólnych, czyli po upływie standardowych 5 lat liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym powstało zobowiązanie podatkowe. W podobnym duchu wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku przywołanym na wstępie, co ostatecznie dało podstawę do ukształtowania się korzystnej dla podatników linii orzeczniczej.

Przed przejściem do bardziej szczegółowej analizy tego wyroku oraz omówienia działania przepisu art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej w praktyce należy zwięźle objaśnić instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz czym tak naprawdę jest zabezpieczenie hipoteczne.

Podstawą prawną wygaśnięcia zobowiązań podatkowych w drodze przedawnienia jest art. 59 § 1 pkt 9 w związku art. 70 § 1 przywołanej ustawy, w myśl którego zobowiązanie wygasa w całości wskutek przedawnienia z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Co do zasady upływ terminu przedawnienia powoduje wygaśnięcie zobowiązania głównego wraz z odsetkami. Zgodnie z dalszymi przepisami art. 70 Ordynacji podatkowej upływ terminu może być przerywany i zawieszany w określonych sytuacjach. Przerwanie przedawnienia (w razie ogłoszenia upadłości albo zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnika zawiadomiono) skutkuje tym, że po jego wznowieniu termin przedawnienia liczony jest od nowa. Odmienne skutki prawne rodzi zawieszenie terminu przedawnienia – po ustąpieniu przyczyn zawieszenia termin biegnie dalej z zachowaniem dotychczasowego upływu czasu. Zgodnie z art. 70 § 7 Ordynacji podatkowej zawieszenie biegu przedawnienia aktualizuje się m.in. w sytuacjach:

1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe czy też
2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą zobowiązania.

Odnośnie do kwestii zabezpieczenia hipoteką przymusową należy natomiast zauważyć, że jest to jedna z form zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, przewidziana w art. 34 Ordynacji podatkowej. Co do zasady ustanowienie hipoteki na gruncie prawa cywilnego jest czynnością prawną dokonywaną z woli zainteresowanego podmiotu.

Jednakże hipoteka przymusowa nie wymaga zgody właściciela rzeczy, jest bowiem nakładana przez sąd celem zabezpieczenia interesu wierzyciela, np. zobowiązania podatkowego. W postępowaniu podatkowym podstawą wpisu hipoteki przymusowej do księgi wieczystej jest prawidłowe doręczenie decyzji podatkowej (np. określającej) lub tytułu wykonawczego, który został wydany bez decyzji. Jest to zabezpieczenie o wysokiej skuteczności, a jednocześnie o wysokim stopniu uciążliwości dla podatnika.

2. NIEKONSTYTUCYJNOŚĆ ART. 70 § 8 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. (od dnia 1 stycznia 2003 r. – art. 70 § 8 tej ustawy [4]), stanowi wyłom w systemie ogólnych zasad przedawnienia zobowiązań podatkowych. Zgodnie z uzasadnieniem wspomnianego wyroku Trybunału Konstytucyjnego narusza on wynikającą z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP gwarancję prawa własności i innych praw majątkowych. Już na podstawie tej przesłanki można samodzielnie stwierdzić utratę mocy obowiązującej tego przepisu.

Powyższe – mimo że przedmiotem oceny był przepis w starym brzmieniu – wtórnie znajduje zastosowanie w drodze analogii do nowej jednostki art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie zarówno w opracowaniach doktrynalnych, jak i w licznych orzeczeniach sądów administracyjnych. Warto zacytować w tym miejscu przykładowo dwa wyroki NSA:

1) wyrok z dnia 14 grudnia 2017 r., zgodnie z którym: „[…] stwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny cecha niekonstytucyjności odnosi się także do art. 70 § 8 O.p. [tj. Ordynacji podatkowej – przyp. red.] w brzmieniu obowiązującym na dzień ustanowienia hipoteki. Można więc w tej sytuacji mówić o oczywistej niezgodności z art. 64 ust. 2 Konstytucji także w odniesieniu do art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej w zakresie, o którym mowa w […] orzeczeniu Trybunału" [5];
2) wyrok z dnia 1 grudnia 2017 r., w którego uzasadnieniu znaleźć można następujący fragment: „Z punktu widzenia Konstytucji RP […] 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. […] Nie powinno więc budzić wątpliwości, że stwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny [w wyroku z dnia 8 października 2013 r. – przyp. red.] cecha niekonstytucyjności odnosi się także do art. 70 § 8 o.p." [6].

W myśl art. 64 ust. 2 Konstytucji RP „własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej". Naruszenie powyższego przepisu o charakterze gwarancyjnym w Ordynacji podatkowej różnicuje sytuację podatników pod kątem posiadanych składników majątkowych.

Podatnik ma prawo oczekiwać, że zobowiązanie w rozsądnym czasie przestanie być wymagalne – bądź to na skutek jego zrealizowania po zindywidualizowaniu i skonkretyzowaniu, bądź to na skutek wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. Jak podkreślił wcześniej Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 19 czerwca 2012 r.: „[…] naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków – jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym – nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecia" [7]. Rozróżnienie takie w ocenie Trybunału jest niedopuszczalne i doprowadza do sytuacji, w której część podatników wyłącznie z powodu posiadania majątku mogącego podlegać obciążeniu zabezpieczeniem hipotecznym staje się bezterminowymi dłużnikami organu podatkowego.

3. PRAKTYKA SĄDOWA W KONTEKŚCIE ART. 70 § 8 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Praktyka działania organów podatkowych w zakresie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej jako wstrzymującego bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległa zmianie, chociaż Trybunał jasno zaznaczył, że tego rodzaju sytuacja jest niedopuszczalna.

Stan taki może rodzić po stronie podatników istotne wątpliwości co do realizacji zasady pogłębiania zaufania obywateli, a konsekwencji samej legalności postępowania podatkowego. Warto przy tym zauważyć, że w niektórych wyrokach sądy administracyjne wprost wskazują, że organy podatkowe nie mogą się powoływać na postanowienia art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej (tak m.in. [8]).

W świetle powyższych uwag nie do obrony wydaje się stanowisko, na podstawie którego organy nadal stosują komentowany przepis. Przykładem takiej aktywności organów

może być spór rozstrzygnięty wyrokiem WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 czerwca 2020 r. [9]. W tej sprawie Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Gorzowie Wielkopolskim odmówiło uznania niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Argumentowało przy tym, że: „[…] wyłączenie z obrotu prawnego jako niekonstytucyjnego przepisu art. 70 § 8 O.p., może nastąpić wyłącznie w drodze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, co w obecnym stanie prawnym nie nastąpiło. Organ nie jest uprawniony do oceny ważności przepisu na podstawie orzeczeń sądów administracyjnych w innych sprawach, na dodatek na podstawie analogii wywodzonej z motywów uzasadnienia orzeczenia dotyczącego innego jednak przepisu prawa, choćby i w treści analogicznego do art. 70 § 8 O.p.” [9].

WSA w Gorzowie Wielkopolskim nie zgodził się z takim stanowiskiem i zaznaczył, że: „[…] stwierdzenie przez TK niekonstytucyjności określonej normy prawnej nie pozostaje bez znaczenia dla stosowania normy tożsamej. **Wyrok obalający domniemanie konstytucyjności normy poddanej kontroli TK nie deroguje normy powielonej w innym z przepisów, lecz wymusza nowy sposób interpretowania jej treści** [podkreślenie – P.S.]” [9].

Podsumowując zatem – bezsprzeczne pozostaje, że stosowanie hipoteki przymusowej czy też zastawu skarbowego w celu całkowitego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest działaniem niekonstytucyjnym. W szczególności praktyka ta wielokrotnie była przedmiotem orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych czy też NSA, w których wskazywano, że organy podatkowe nie są uprawnione do stosowania art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Tym samym w świetle przedstawionej argumentacji prawnej należy mieć jedynie nadzieję, że do prezentowanej przez sądy wykładni dołączą również organy podatkowe, które odstąpią od stosowania tej bezprawnej praktyki.

Artykuł do redakcji wpłynął: 11.09.2020 r.
Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 24.09.2020 r.
Adres autora: p.szot@misp-modzelewski.pl

Bibliografia:

[1] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.
[2] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=9552&dokument=9877, dostęp: 17.09.2020.
[3] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
[4] Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 169, poz. 1387.
[5] Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2017 r., I FSK 1597/17, http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F5AE05062E, dostęp: 17.09.2020.
[6] Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2017 r., II FSK 3295/15, http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/573DEB1E24, dostęp: 17.09.2020.
[7] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r., P 41/10, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=7924&sprawa=6539, dostęp: 17.09.2020.
[8] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 marca 2020 r., I SA/Po 416/19, http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A7F25C8FF2, dostęp: 17.09.2020.
[9] Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 czerwca 2020 r., I SA/Go 199/20, http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D85BAA6B7A, dostęp: 17.09.2020.