

43/5/A/2011

**WYROK**

z dnia 21 czerwca 2011 r.

**Sygn. akt P 26/10\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Teresa Liszcz – przewodniczący

Stanisław Biernat

Zbigniew Cieślak

Andrzej Rzepliński

Marek Zubik – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 21 czerwca 2011 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu: czy art. 70 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., w zakresie, w jakim w wyniku możliwości stosowania nieograniczonej liczby środków egzekucyjnych dopuszcza za każdym razem do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bez jednoczesnego wyznaczenia końcowego terminu biegu przedawnienia, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

**Art. 70 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199, z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590 i Nr 225, poz. 1635, z 2007 r. Nr 105, poz. 721, Nr 112, poz. 769, Nr 120, poz. 818, Nr 192, poz. 1378, Nr 195, poz. 1414 i Nr 225, poz. 1671, z 2008 r. Nr 118, poz. 745, Nr 141, poz. 888, Nr 180, poz. 1109 i Nr 209, poz. 1316, 1318 i 1320, z 2009 r. Nr 18, poz. 97, Nr 44, poz. 362, Nr 57, poz. 466, Nr 131, poz. 1075, Nr 157, poz. 1241, Nr 166, poz. 1317, Nr 168, poz. 1323, Nr 213 poz. 1652 i Nr 216, poz. 1676, z 2010 r. Nr 40, poz. 230, Nr 57, poz. 355, Nr 127, poz. 858, Nr 142, poz. 961, Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1306 oraz z 2011 r. Nr 34, poz. 173) jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**UZASADNIENIE**

**I**

1. Postanowieniem z 20 kwietnia 2010 r. (sygn. akt I SA/Po 616/09) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego, w trybie art. 193 Konstytucji, z pytaniem prawnym: czy art. 70 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. –

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 7 lipca 2011 r. w Dz. U. Nr 140, poz. 825.

Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: o.p.), w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. w zakresie, w jakim – w wyniku możliwości stosowania nieograniczonej liczby środków egzekucyjnych – dopuszcza za każdym razem do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bez jednoczesnego wyznaczenia końcowego terminu biegu przedawnienia, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

1.1. Pytanie prawne zostało wniesione w toku ponownego rozpoznawania sprawy Piotra G. (podatnik) przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w związku z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 maja 2009 r. (sygn. akt II FSK 1711/08), uchylającym wyrok WSA w Poznaniu z 27 czerwca 2008 r. (sygn. akt I SA/Po 268/08) i przekazującym sprawę do ponownego rozpoznania.

Stan faktyczny związany z wniesionym przez sąd pytaniem prawnym przedstawiał się następująco. W dniu 14 czerwca 2007 r. Piotr G. wniósł – powołując się na art. 30 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486, ze zm.; dalej: u.z.p.) – o umorzenie postępowania egzekucyjnego z tytułu niezapłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych za 1996 r. z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu odmówił umorzenia postępowania egzekucyjnego. Uznał, że wobec podatnika – w związku z decyzją Inspektora Kontroli Skarbowej z 26 kwietnia 2000 r., wydaną po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego, którą określono wysokość zobowiązania podatkowego – wszczęto postępowanie egzekucyjne oraz zastosowano środek egzekucyjny, o którym podatnik został powiadomiony 20 lipca 2001 r. Spowodowało to przerwanie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ponadto w latach 2002-2004, organy egzekucyjne zajmowały wierzytelności z tytułu nadpłat w podatku dochodowym u tego podatnika. Naczelnik uznał równocześnie, że egzekwowane zobowiązanie przedawnia się na zasadach określonych w przepisach ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199, dalej: ustawa nowelizująca), a nie – jak twierdził podatnik – na podstawie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Przedawnienie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, biegło na nowo od 1 września 2005 r., czyli od wejścia w życie ustawy nowelizującej.

Powyższe stanowisko podzielił dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, rozpoznając zażalenie podatnika na postanowienie naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego. Uznał jednak, że przedawnienie zaczęło swój bieg na nowo nie od momentu wejścia w życie ustawy nowelizującej w dniu 1 września 2005 r., lecz od dnia zastosowania ostatniego ze środków egzekucyjnych, tj. 19 maja 2005 r.

Na skutek skargi podatnika Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, wyrokiem z 27 czerwca 2008 r., uchylił postanowienie dyrektora Izby Skarbowej i poprzedzające je postanowienie naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu. Odnosząc się do przerwania biegu przedawnienia w tej sprawie, Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził, że wykładnia językowa art. 70 § 4 o.p. prowadzi do nielogicznego wniosku, ponieważ po zastosowaniu każdego środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony, bieg terminu przedawnienia zostałby przerwany. W skrajnej zatem sytuacji, zastosowanie w toku postępowania egzekucyjnego chociażby jednego środka egzekucyjnego w okresach nieprzekraczających 5 lat, może w ogóle nie doprowadzić do przedawnienia zobowiązania. Zdaniem WSA wolą ustawodawcy nie było pogorszenie sytuacji podatnika po uchyleniu ustawy o zobowiązaniach podatkowych, która w art. 30 ust. 3 zdanie drugie stanowiła, że przedłużenie terminu przedawnienia nie mogło być dłuższe niż dalsze 5 lat. Wobec braku analogicznego rozwiązania w ordynacji

podatkowej, odwołując się do *ratio legis* unormowania zawartego w art. 70 § 4 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą. Wojewódzki Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że jedynie pierwszy zastosowany środek egzekucyjny, o którym podatnik został zawiadomiony, przerywa bieg przedawnienia.

Na powyższy wyrok skargę kasacyjną wniósł dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 6 maja 2009 r. nie podzielił stanowiska sądu pierwszej instancji co do wykładni art. 70 § 4 o.p. Uchylił zaskarżony wyrok oraz przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. NSA stwierdził, po pierwsze, że do oceny skuteczności przerwania biegu terminu przedawnienia w niniejszej sprawie ma zastosowanie ordynacja podatkowa w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą. W myśl bowiem art. 21 ustawy nowelizującej, do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed wejściem w życie tej ustawy, stosuje się art. 70 § 4 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą. Po drugie, organy egzekucyjne dokonywały kilkakrotnie czynności egzekucyjnych w stosunku do podatnika – ostatniej 19 maja 2005 r. Tym samym nie nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatnika przed wejściem w życie ustawy nowelizującej.

W tej sytuacji, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, rozpoznając ponownie sprawę, zwrócił się z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego.

1.2. Uzasadniając powstałe wątpliwości, pytający sąd podniósł następujące argumenty.

Celem przedawnienia jest ukształtowanie stabilnego stanu prawnego, gwarantującego bezpieczeństwo prawne podatnika, „który zyskuje pewność, że po upływie określonego czasu od powstania zobowiązania nie będzie nękany żądaniem zapłaty”. Znika zatem ryzyko dochodzenia przez państwo świadczenia podatkowego w momencie najmniej dogodnym dla dłużnika. Przedawnienie pełni funkcję stabilizującą stosunki prawne. Pełni ono też funkcję motywującą do dochodzenia długów podatkowych przez organy władzy publicznej w ściśle określonym terminie. Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych jest – w ocenie pytającego sądu – korzystna również dla interesu publicznego. Z biegiem czasu ustaje konieczność rozstrzygania przez powołane do tego organy potencjalnych sporów powstałych w związku z przedawnionym roszczeniem, w tym rozstrzygania trudności dowodowych.

Brzmienie art. 70 § 4 o.p. pozostaje, zdaniem pytającego sądu, w sprzeczności z samą ideą przedawnienia. Przez możliwość wielokrotnego przerywania jego biegu może stać się fikcją, gdyż przedawnienie może nigdy nie nastąpić. Godzi to z kolei w wynikający z zasady zaufania obywateli do państwa „zakaz formułowania obietnic bez pokrycia”.

Zdaniem pytającego sądu faktyczne pozbawienie podatnika możliwości skorzystania z instytucji przedawnienia (mimo stworzenia formalnie takiej instytucji przez ustawodawcę) „powoduje, iż nie może on, powołując się na swoją autonomię woli, decydować o swojej sytuacji życiowej”. Podatnika nie ma bowiem pewności prawa, rozumianej jako pewność, że na podstawie obowiązującego prawa może kształtować swoje stosunki życiowe, nie będąc zaskakiwanym zmianą prawa na jego niekorzyść. Zmiana zasad przedawniania się zobowiązań pozbawia wobec tego działania organów państwa cechy przewidywalności.

2. W piśmie z 30 listopada 2010 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny. Wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 4 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, możliwość wielokrotnego przerywania biegu terminu przedawnienia wskutek każdorazowego zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony, nie prowadzi do eliminacji instytucji przedawnienia w prawie podatkowym. Dochodzi jedynie do swoistej modyfikacji przedawnienia, pozwalającej egzekwować istniejące i wymagalne należności podatkowe. Przerwanie biegu przedawnienia następuje bowiem dopiero wówczas, gdy podatnik nie wywiązał się ze swego obowiązku podatkowego, a organy podatkowe, w celu doprowadzenia do przymusowej realizacji obowiązku, wszczęły postępowanie egzekucyjne i zastosowały jeden ze środków egzekucyjnych przewidzianych w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954, ze zm.; dalej: u.p.e.a.), powiadamiając o tym podatnika.

Instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego jest elementem polityki fiskalnej państwa i nie może być uznana za konstytucyjnie chronione prawo obywatela. Skoro bowiem ustrojodawca wyraził w art. 84 Konstytucji zasadę powszechności i sprawiedliwości obowiązku podatkowego, z której wynika obowiązek uiszczania podatków przez każdego podatnika, to należy uznać, że brak jest konstytucyjnych podstaw do oczekiwania przez tego podatnika ochrony korzyści, jakie mogłyby wynikać z niewywiązywania się z obowiązku podatkowego. Inaczej mówiąc, nie istnieje konstytucyjne prawo jednostki do przedawnienia. Zdaniem Prokuratora Generalnego, w takim stanie rzeczy, nie można wykluczyć możliwości wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, które jeszcze nie wygasły.

W ocenie Prokuratora Generalnego, zaskarżony przepis nie narusza zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady bezpieczeństwa prawnego wynikających z art. 2 Konstytucji. Nie stanowi bowiem zaskakującej oraz nieoczekiwanej dla podatnika zmiany prawa, jak też nie ma wpływu na wiedzę podatnika o treści ciążących na nim obowiązków podatkowych i wysokości istniejących zobowiązań. Egzekucja podejmowana jest w momencie, kiedy wysokość zobowiązania jest podatnikowi dobrze znana. Ponadto kwestionowana regulacja nie daje organom podatkowym możliwości swobodnego niweczenia przedawnienia i nadużywania swej pozycji. Podatnikowi, przeciwko któremu toczy się postępowanie egzekucyjne, przysługują środki zaskarżenia na podejmowane czynności egzekucyjne lub na bezczynność organu.

Prokurator Generalny stwierdził w konkluzji, że kwestionowany przepis umożliwia organom podatkowym skuteczne egzekwowanie należności podatników względem państwa. Przeciwdziała tym samym przerzucaniu przez podatników uchylających się od dobrowolnego spełnienia zobowiązania odpowiedzialności za zaległości podatkowe na osoby płacące regularnie podatki. Kwestionowany przepis uwiarygodnia zatem podstawowe zasady państwa prawa, stanowiąc przejaw uchwalania norm racjonalnych i sprawiedliwych.

Przedawnienie zobowiązania podatkowego, prowadzące do uniknięcia wykonania przez podatnika ciążącego na nim i legitymowanego konstytucyjnie obowiązku, bez względu na jego przyczyny, osłabia poczucie konieczności wywiązywania się z niego. Brak regulacji umożliwiającej wydłużenie okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych w określonych warunkach, a w efekcie prowadzenie skutecznej ich egzekucji, może stanowić – zdaniem Prokuratora Generalnego – zachętę dla podatników do kalkulowania ryzyka uchylania się od obowiązku przy uwzględnieniu stałego okresu przedawnienia zobowiązania.

3. W piśmie z 3 grudnia 2010 r. stanowisko w imieniu Sejmu zajął Marszałek Sejmu. Wniósł on o stwierdzenie, że art. 70 § 4 o.p., w zakresie, w jakim przerwanie biegu

przedawnienia wiąże z każdym zastosowaniem środka egzekucyjnego bez jednoczesnego wyznaczenia końcowego terminu biegu przedawnienia, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Marszałek Sejmu wskazał na konieczność rozpatrywania problemu przedawnienia zobowiązań podatkowych w perspektywie art. 84 Konstytucji, który ustanawia powszechny obowiązek płacenia podatków. Daniny publiczne – jak wynika z przywołanego orzecznictwa TK – mają charakter wierzytelności państwa, od których podatnik nie może się w zasadzie uwolnić. Dlatego też przedawnienia w prawie podatkowym nie można rozumieć podobnie jak w prawie prywatnym, którego głównym celem jest bezpieczeństwo prawne czy uniemożliwienie spóźnionego poszukiwania ochrony prawnej.

Powołując się na bogate orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Marszałek Sejmu podkreślił, że przedawnienia nie można traktować jako prawa podmiotowego jednostki ani jako ekspektatywy takiego prawa, które byłyby konstytucyjnie chronione. Ustawodawcy w tym względzie przysługuje swoboda kształtowania przedawnienia i obowiązujących w tym zakresie terminów. Zasadą jest bowiem konieczność zapłacenia podatku, a nie oczekiwanie przedawnienia zobowiązania podatkowego. Co więcej, zasada ochrony praw nabytych służy ochronie tylko praw dobrze nabytych, nie zaś ochronie naruszania prawa przez unikanie opodatkowania.

Marszałek Sejmu uznał konieczność postrzegania regulacji zawartej w art. 70 § 4 o.p. jako instrumentu działania administracji podatkowej. Jest on niezbędny do efektywnego dochodzenia zobowiązań podatkowych przez władze publiczne. Osoba niewywiązująca się z konstytucyjnych obowiązków musi liczyć się z tym, że państwo podejmie działania w celu restytucji prawa. Przyjęte przez ustawodawcę instrumenty, pozwalające na wyegzekwowanie należności, muszą być ponadto efektywne. Według przywołanego przez Marszałka Sejmu raportu Najwyższej Izby Kontroli po kontroli w Ministerstwie Finansów i niektórych urzędach skarbowych przeprowadzonej w latach 2007 i 2008 oraz w pierwszej połowie roku 2009 odsetek zaległości, od których wymagalności upłynęło ponad 5 lat, wzrósł aż o 41,4%, z czego prawie dwie trzecie stanowiły zaległości osób prowadzących działalność gospodarczą.

Mechanizm przedawnienia, uregulowany w art. 70 o.p., odnosi się do już istniejących zobowiązań podatkowych, a więc sytuacji, w której wysokość należnego podatku i powinność jego zapłaty jest podatnikowi wiadoma. Nie ma zatem mowy o zaskakiwaniu go nieprzewidzianą aktywnością organów podatkowych. Trudno także przyjąć, że w następstwie kwestionowanej regulacji doszło do naruszenia bezpieczeństwa prawnego obywateli, które polegać ma według pytającego sądu na dochodzeniu świadczenia w momencie najmniej dogodnym dla dłużnika. Organy egzekucyjne mogą uwzględnić trudną sytuację majątkową podatnika, np. odraczając płatność lub rozkładając na raty zaległość podatkową z odsetkami, a nawet umorzyć zobowiązanie. Co więcej, egzekucja nie może prowadzić do pozbawienia podatnika minimum egzystencji.

4. W piśmie z 28 lutego 2011 r. opinię w sprawie przedstawił Minister Finansów. Nie jest on uczestnikiem postępowania przez Trybunałem w niniejszym postępowaniu, jednakże z uwagi na znaczenie sprawy przedstawił on – z własnej inicjatywy – pogląd na temat instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz praktyki organów podatkowych.

W ocenie Ministra Finansów postępowanie powinno być umorzone na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z uwagi na niedopuszczalność orzekania. Jak zaznaczył, pytanie prawne zostało skierowane na etapie ponownego rozpatrywania sprawy przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w związku z wyrokiem NSA uchylającym wyrok sądu pierwszej instancji i przekazującym sprawę do ponownego rozpoznania. Ocena prawna

oraz wskazania co do dalszego postępowania sformułowane przez NSA są wiążące dla sądu niższej instancji i organu, którego działanie lub bezczynność były przedmiotem zaskarżenia. Pytający sąd jest zatem związany wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego w niniejszej sprawie. W ocenie Ministra Finansów udzielenie odpowiedzi przez Trybunał Konstytucyjny stanowiłoby w tej sytuacji niedopuszczalną ingerencję w sferę wykładni przepisów, a więc w stosowanie prawa przez sądy.

Niezależnie od powyższego, Minister Finansów obszernie wyjaśnił, że kształtowanie zasad oraz terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych stanowi przejaw uprawnienia ustawodawcy do swobodnego kształtowania prawa daninowego. Jest on władny określać je z uwzględnieniem interesu publicznego i konstytucyjnego obowiązku uiszczania podatków. Dotyczy to także zagadnień intertemporalnych. Uznał ponadto, że pytający sąd nie wykazał związku między poszczególnymi elementami zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zakwestionowanymi przepisami o przedawnianiu zobowiązań podatkowych. W ocenie Ministra Finansów, prowadzi to do konkluzji, że art. 70 § 4 o.p. jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

## II

Na rozprawę 21 czerwca 2011 r. nie stawił się przedstawiciel Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, który wystąpił z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego. W związku z tym zasadnicze motywy pytania prawnego zreferował sędzia sprawozdawca. Przedstawiciele Sejmu oraz Prokuratora Generalnego podtrzymali stanowiska zajęte na piśmie.

Na wezwanie przewodniczącego składu orzekającego na rozprawę stawili się również przedstawiciele Ministra Finansów i Najwyższej Izby Kontroli.

Po uzyskaniu odpowiedzi na pytania do uczestników postępowania i wezwanych do uczestnictwa w rozprawie podmiotów, Trybunał Konstytucyjny uznał sprawę za dostatecznie wyjaśnioną do rozstrzygnięcia i zamknął rozprawę.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

### 1. Dopuszczalność orzekania.

Zgodnie z art. 193 Konstytucji, każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na to pytanie zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed tym sądem. Przesłanki odnoszące się do wymogów pytania prawnego zostały szczegółowo objaśnione w postanowieniach Trybunału Konstytucyjnego (zob. zamiast wielu: postanowienie z 27 marca 2009 r., sygn. P 10/09, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 40, pkt 1.4). Pytanie prawne winno spełniać przesłanki: 1) podmiotową – z pytaniem prawnym może wystąpić tylko sąd, 2) przedmiotową – przedmiotem pytania prawnego może być wyłącznie ocena zgodności kwestionowanego aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą oraz 3) funkcjonalną – musi zachodzić związek między rozstrzygnięciem Trybunału a rozstrzygnięciem konkretnej sprawy, którą rozpatruje sąd zadający pytanie prawne. Należy zauważyć, że w świetle art. 193 Konstytucji nie jest jednak konieczne, by podmiotem odmiennie rozstrzygającym sprawę był pytający sąd. Z punktu widzenia wymogów art. 193 Konstytucji wystarczające jest bowiem, aby to

rozstrzygnięcie samej sprawy toczącej się przed pytającym sądem było uzależnione od odpowiedzi Trybunału, bez względu na to, jaki organ ostatecznie tę sprawę rozstrzygnie.

Trybunał Konstytucyjny uznaje, że powyższe przesłanki zostały w niniejszej sprawie spełnione. Jak wyjaśnił pytający sąd, orzeczenie o niekonstytucyjności zakwestionowanego art. 70 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: o.p.) będzie skutkowało uznaniem przedawnienia zobowiązania podatnika z tytułu podatku dochodowego za 1996 r. W konsekwencji sąd uchylił zaskarżone postanowienia organów podatkowych. Natomiast stwierdzenie zgodności art. 70 § 4 o.p. z Konstytucją będzie oznaczało, że do przedawnienia zobowiązania nie doszło, przez co skarga podatnika zostanie oddalona.

Trybunał Konstytucyjny nie podziela poglądu wyrażonego przez Ministra Finansów co do zaistnienia przesłanki umorzenia postępowania. Rozstrzygnięcie przedstawionego problemu nie stanowi ingerencji w wykładnię prawa dokonywaną przez sądy administracyjne, jak również nie podważa wynikającej z art. 190 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.) zasady związania sądu pierwszej instancji ocenami oraz wskazówkami zawartymi w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. Ocena prawna wyrażona przez NSA w wyroku z 6 maja 2009 r. (sygn. akt II FSK 1711/08) dotyczyła naruszenia art. 21 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199; dalej: ustawa nowelizująca) w związku z art. 70 § 4 o.p. Jak zaznaczył NSA w powyższym wyroku, nie jest dopuszczalne przyjęcie takiej wykładni art. 70 § 4 o.p. – jak uczynił sąd niższej instancji – zgodnie z którą tylko pierwsza czynność egzekucyjna, o której podatnik został zawiadomiony, przerywa bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego. Art. 21 ustawy nowelizującej przewiduje bowiem wyraźnie, że do przedawnienia zobowiązań podatkowych po wejściu w życie tej ustawy stosuje się przepisy ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą.

Pytający sąd nie zakwestionował w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym wykładni przepisu dokonanej przez NSA, lecz – uwzględniając stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego – podważył konstytucyjność przyjętego w art. 70 § 4 o.p. rozwiązania, jakim jest dopuszczalność wielokrotnego przerywania biegu przedawnienia oraz nieokreślenie ostatecznego terminu przedawnienia. Dlatego też nie można mówić, że wydanie orzeczenia w niniejszej sprawie przez TK stanowiłoby ingerencję w kompetencje sądownictwa. Ponadto związanie sędziów Konstytucją i ustawami, w myśl art. 178 ust. 1 Konstytucji, oznacza konieczność uwzględnienia – na każdym etapie rozpatrywania spraw – skutków prawnych wynikających z orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego.

Niedopuszczalność wystąpienia z pytaniem prawnym w trybie art. 193 Konstytucji na tym etapie rozpatrywania sprawy przez Wojewódzki Sąd Administracyjny pozostawałaby w sprzeczności z treścią tego przepisu ustawy zasadniczej. Nie uzależnia on dopuszczalności skierowania pytania prawnego od etapu postępowania sądowego. Co więcej, prowadziłoby to do osłabienia efektywności mechanizmu kontroli konstytucyjności prawa, godziło w zasadę demokratycznego państwa prawa oraz zasadę legalizmu. Jeżeli bowiem sąd ma wątpliwości co do zgodności z Konstytucją określonego przepisu, a od ich wyjaśnienia przez Trybunał zależy rozstrzygnięcie sprawy, którą właśnie rozpatruje, jest on zobowiązany wystąpić z pytaniem prawnym. Im szybciej wątpliwości zostaną ostatecznie rozwiane, tym mniejsze jest prawdopodobieństwo naruszenia praw i wolności jednostki przez wydanie orzeczenia naruszającego prawo, a w konsekwencji – uniknięcie przez Skarb Państwa ewentualnego obowiązku odszkodowawczego. Jak trafnie zauważa się w literaturze, nawet w razie związania sądu niższej instancji poglądem prawnym sądu

wyższej instancji, nie można odbierać temu sądowi „możliwości zweryfikowania swoich wątpliwości konstytucyjnych w drodze pytania prawnego do TK, zmuszając go do wydania orzeczenia, które w jego przekonaniu pozostawałoby w sprzeczności z Konstytucją” (zob. M. Wiącek, *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, s. 212).

Mając powyższe na względzie, Trybunał postanowił przejść do rozpoznania *meritum* sprawy.

## 2. Przedmiot i zakres zaskarżenia.

2.1. Przedmiotem zaskarżenia jest art. 70 § 4 o.p., w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą. Przepis ten stanowi:

„Bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny”.

Będący przedmiotem pytania prawnego przepis ordynacji podatkowej stanowi część szerszej regulacji normującej zasady przedawniania się zobowiązań podatkowych. Musi być on zatem rozpatrywany w szerszym kontekście normatywnym.

Uwzględniając sposób wygaśnięcia zobowiązań podatkowych, ustawodawca przewidział dwojakiemu rodzajowi mechanizmy skutkujące ustaniem prawnopodatkowej więzi między podatnikiem a wierzycielem podatkowym z tytułu określonego zobowiązania. Po pierwsze, efektywnym, a przez to i najbardziej pożądanym sposobem jest dobrowolna zapłata podatku przez podatnika bądź też wystąpienie innych zdarzeń przewidzianych w ustawach podatkowych, które prowadzą do wywiązania się z obowiązku przez podatnika i zaspokojenia wierzyciela podatkowego. Po drugie, zobowiązanie podatkowe może wygasnąć na skutek zaistnienia innych zdarzeń przewidzianych przez ustawodawcę. Do tej grupy zalicza się m.in. przedawnienie zobowiązania (art. 59 § 1 pkt 9 o.p.). Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia ma jednak charakter nieefektywny, gdyż nie zaspokaja roszczeń finansowych wierzyciela. Można je potraktować jako nadzwyczajny sposób ustania stosunku prawnopodatkowego między podatnikiem a wierzycielem podatkowym (zob. A. Gomułowicz, *Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” nr 3/2008, s. 63 i n.).

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia następuje z mocy prawa. Przedawnienie zobowiązań podatkowych – jeżeli chodzi o normatywną konstrukcję – ma zasadniczo odmienny charakter, aniżeli przedawnienie zobowiązań cywilnoprawnych (zob. J. Zubrzycki, uwaga 1 do art. 70, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2009, s. 370-371). Niezapłacone zobowiązanie podatkowe wraz z należnościami ubocznymi (odsetkami za zwłokę) przestaje istnieć bez potrzeby wydawania odrębnych decyzji (zob. np. wyrok NSA z 5 lipca 2001 r., sygn. akt SA/Łd 750/99, ONSA nr 3/2002, poz. 129). Organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może skutecznie żądać zapłaty należności, zaś dobrowolna zapłata podatku po upływie terminu przedawnienia skutkuje powstaniem u podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi (zob. np. R. Kubacki, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” nr 9/1999, s. 22-25).

Mechanizm przedawnienia uregulowany w art. 70 o.p. odnosi się do zobowiązań podatkowych, a zatem do sytuacji, w której wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Powinność świadczenia jest zatem skonkretyzowana i zaktualizowana. Przedawnienie uregulowane w art. 70 o.p. dotyczy zarówno zobowiązań powstałych z



mocy prawa, jak też ustalonych w drodze konstytucyjnej decyzji wymiarowej, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Przedawnienie zobowiązań podatkowych należy zatem konsekwentnie odróżniać od upływu terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie przez organy podatkowe. Bezskuteczny upływ terminu wydania oraz doręczenia konstytucyjnej decyzji wymiarowej (3-letni lub 5-letni – w zależności od okoliczności – *vide*: art. 68 o.p.) sprawia, że zobowiązanie podatkowe, rozumiane jako skonkretyzowana i zaktualizowana powinność zapłaty określonej kwoty na rzecz skarbu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w ogóle nie powstaje, a więc nie może się również przedawnić w trybie określonym w art. 70 o.p. (zob. B. Gruszczyński, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Warszawa 2010, s. 406).

Zgodnie z art. 70 § 1 o.p., zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Termin ten – jak podkreśla się w doktrynie – ma charakter materialnoprawny, a zatem nie może być odroczony przez organ podatkowy (*vide*: art. 48 o.p.), ani przedłużony przez Ministra Finansów (*vide*: art. 50 o.p.). Nie znajduje również do niego zastosowania instytucja przywrócenia terminu (zob. L. Etel, uwaga 2 do art. 70, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex 2009). Może natomiast nastąpić wstrzymanie bądź zawieszenie jego biegu, w sytuacjach określonych w art. 70 § 2, 6 i 7 o.p.

Jednocześnie ustawodawca przewidział w art. 70 § 8 o.p., że nie przedawniają się zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, z tym jednak zastrzeżeniem, że po upływie terminu, w jakim zobowiązanie powinno się przedawnić, mogą być one egzekwowane wyłącznie z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

2.2. Przerwanie biegu przedawnienia zobowiązania oznacza, że czas, jaki upłynął od początku biegu przedawnienia do zaistnienia przyczyny powodującej jego przerwanie, uważa się za niebyły, a przedawnienie rozpoczyna swój bieg na nowo. Nie może nastąpić przerwanie biegu przedawnienia w okresie zawieszenia, jak i kiedy zobowiązanie skutecznie przedawniło się wcześniej.

Ustawodawca wiąże przerwanie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego z zaistnieniem dwóch sytuacji: po pierwsze, z dniem ogłoszenia upadłości (art. 70 § 3 o.p.), a precyzyjniej mówiąc, z dniem wydania postanowienia sądu o ogłoszeniu upadłości – zgodnie z art. 52 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz. U. z 2009 r. Nr 175, poz. 1361, ze zm.), po wtóre zaś – co stanowi przedmiot postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w niniejszej sprawie – z zastosowaniem środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony (art. 70 § 4). Jeżeli daty zastosowania środka egzekucyjnego i zawiadomienia podatnika są różne, przerwanie biegu przedawnienia następuje w tej drugiej dacie (zob. B. Gruszczyński, *op.cit.*, s. 412).

Katalog środków egzekucyjnych odnoszących się do należności pieniężnych, którymi są m.in. należności podatkowe, określa art. 1a pkt 12 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954, ze zm.; dalej: u.p.e.a.). Są nimi: egzekucja z pieniędzy, z wynagrodzenia za pracę, ze świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego oraz ubezpieczenia społecznego, a także z renty socjalnej, z rachunków bankowych, z innych wierzytelności pieniężnych, z praw z instrumentów finansowych w rozumieniu przepisów o obrocie instrumentami finansowymi, zapisanych na rachunku papierów wartościowych lub innym rachunku, oraz z wierzytelności z rachunku pieniężnego służącego do obsługi takich rachunków, z papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych, z weksla, z autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz z praw własności przemysłowej, z

udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, z pozostałych praw majątkowych, z ruchomości, z nieruchomości.

Powyższy katalog środków egzekucyjnych, których stosowanie – w myśl art. 70 § 4 o.p. – przerywa bieg przedawnienia, ma charakter zamknięty. Oznacza to, że inne sposoby redukcji zaległości podatkowej stosowane przez organy podatkowe, np. zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowej (*vide*: art. 75 § 1 o.p.), nie mogą być uznane za stosowanie środka egzekucyjnego. Nie prowadzą zatem do przerywania biegu przedawnienia (zob. wyrok NSA z 29 października 2003 r., sygn. akt I SA/Gd 235/03, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” z. 4/2004, poz. 75).

Przepis art. 70 § 4 o.p. umożliwia wielokrotne przerywanie biegu przedawnienia. Każdorazowe zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony, skutkuje bowiem przerywaniem biegu pięcioletniego terminu (zob. np. wyrok NSA z 13 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 476/08, niepubl.; wyrok NSA z 14 października 2010 r., sygn. akt III FSK 1000/09, niepubl.; uwaga 12 do art. 70, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Toruń 2007, s. 542-543). Należy równocześnie dodać, że środki egzekucyjne, które przerywają bieg przedawnienia zobowiązań podatkowych muszą być środkami realnymi i prowadzić do zajęcia składników majątkowych pozostających w dyspozycji dłużnika. Ponadto w sytuacji, gdy organ podatkowy stosuje środek egzekucyjny w celu zaspokojenia należności podatkowej, przerywa on bieg przedawnienia jedynie na pięć lat. Do ponownego przerywania biegu przedawnienia konieczne jest zastosowanie kolejnego środka egzekucyjnego, skierowanego do innego składnika majątkowego dłużnika. Jeśli jednak dłużnik nie ma takiego majątku, zobowiązanie podatkowe, choćby niespełnione, wygaśnie.

2.3. Kwestie przedawnienia zobowiązań podatkowych przed wejściem w życie ordynacji podatkowej w 1998 r. regulował art. 30 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486, ze zm.; dalej: u.z.p.). Zgodnie z art. 30 ust. 1 tej ustawy, zobowiązania podatkowe przedawniały się z upływem 5 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przerywanie biegu przedawnienia – w myśl art. 30 ust. 2 – następowało przez odroczenie płatności, rozłożenie zaległości na raty oraz przez czynność egzekucyjną, o której podatnik został zawiadomiony. Stosownie do art. 30 ust. 3 u.z.p., po każdym przerywaniu – przedawnienie bieg miało na nowo. Jednakże w razie odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zaległości na raty przedawnienie miało bieg na nowo od dnia, do którego odroczone płatność podatku lub od terminu ostatniej niewpłaconej raty. Przedłużenie terminu przedawnienia nie mogło ponadto być dłuższe niż dalsze 5 lat. W tym stanie prawnym przedawnienie następowało zatem maksymalnie po upływie 10 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku.

Począwszy od 1 stycznia 1998 r., zasady przedawniania zobowiązań podatkowych określa art. 70 ordynacji podatkowej. Przepis ten w pierwotnym brzmieniu – obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. – przewidywał analogiczny, jak w poprzednio obowiązującej u.z.p. pięcioletni termin przedawnienia. Odmienne natomiast regulował przerywanie biegu terminu przedawnienia. Zgodnie z art. 70 § 3 o.p.: „Bieg terminu przedawnienia zostaje przerywany wskutek pierwszej czynności egzekucyjnej, o której podatnik został powiadomiony”. Stosownie do art. 70 § 4 o.p.: „Po przerywaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zakończono postępowanie egzekucyjne”. Art. 70 § 5 stanowił zaś, że: „Kolejne wszczęcie postępowania egzekucyjnego nie przerywa biegu terminu przedawnienia”. W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., bieg przedawnienia przerywała więc

pierwsza czynność egzekucyjna (czyli nawet czynność, która nie prowadziła bezpośrednio do zaspokojenia wierzyciela podatkowego, jak choćby spisanie protokołu), a okres, w którym przedawnienie nie biegło, trwał do zakończenia postępowania egzekucyjnego. Aby nie dopuścić do przedawnienia zobowiązania podatkowego, wystarczyło jedynie wszcząć postępowanie egzekucyjne, nawet jeżeli organy podatkowe nie podejmowały później żadnych działań zmierzających do wyegzekwowania świadczenia.

Istotną zmianę zasad przedawniania zobowiązań podatkowych przyniosła nowelizacja ordynacji podatkowej z 2005 r., która nadała nowe, aktualnie obowiązujące brzmienie art. 70 § 4 o.p. i uchyliła art. 70 § 5 o.p. Celem tej zmiany było uchronienie podatników przed narastaniem długu podatkowego. Jak bowiem wskazano, w poprzednio obowiązującym stanie prawnym przerwanie biegu przedawnienia następowało już z momentem pierwszej czynności egzekucyjnej, przy czym przerwa ta trwała aż do zakończenia postępowania egzekucyjnego, które mogło być prowadzone latami. Nowa regulacja uzależniła natomiast przerwanie biegu przedawnienia od aktywności organów podatkowych, polegającej na stosowaniu określonych prawem środków egzekucyjnych. Ponadto bieg przedawnienia rozpoczynał się na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

2.4. Zakwestionowany art. 70 § 4 o.p. budzi wątpliwości pytającego sądu w zakresie, w jakim – wiążąc z każdorazowym zastosowaniem środka egzekucyjnego przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – prowadzi do sytuacji, w której przedawnienie może okazać się iluzoryczne. Wystarczy bowiem zastosowanie chociażby jednego środka egzekucyjnego w odstępach nieprzekraczających pięciu lat oraz powiadomienie o tym fakcie podatnika, aby przedawnienie nie nastąpiło. Zdaniem pytającego sądu, narusza to wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa, a także zasadę bezpieczeństwa prawnego jednostek (art. 2 Konstytucji). Jednocześnie – jak zdaje się wynikać z treści uzasadnienia pytania prawnego – pytający sąd podnosi, że niedopuszczalne konstytucyjnie jest dokonywanie zmiany zasad przedawnienia zobowiązań na niekorzyść obywatela. Nie wskazuje on jednakże, jako przedmiotu kontroli, przepisu międzyczasowego regulującego stany prawne po wejściu w życie ustawy nowelizującej z 2005 r., a precyzyjnie mówiąc – art. 21 tej ustawy, zgodnie z którym do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed wejściem w życie tej ustawy stosuje się art. 70 § 4 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą.

### 3. Wzorzec konstytucyjny.

Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasada bezpieczeństwa prawnego, chociaż nie zostały *expressis verbis* wysłowione w tekście Konstytucji, to jednak niewątpliwie należą do kanonu zasad składających się na koncepcję państwa prawnego w znaczeniu, w jakim to pojęcie pojawia się w art. 2 Konstytucji (por. wyrok TK z 20 grudnia 1999 r., sygn. K 4/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 165, pkt III.2). Adresatami zasady wynikającej z art. 2 Konstytucji są wszystkie organy władzy publicznej, zarówno tworzące, jak i stosujące prawo.

Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, określana też mianem zasady lojalności państwa wobec obywatela, ściśle wiąże się z bezpieczeństwem prawnym jednostki. Wyraża się ona w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, „by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania

podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny” (wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29, pkt III.9). Opierają się one zatem na pewności prawa, czyli takim zespole cech przysługujących prawu, które gwarantuje jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiając jej decydować o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwa, a zarazem znajomości konsekwencji prawnych, jakie postępowanie to może za sobą pociągnąć (zob. wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138, pkt III.2).

Z zasady demokratycznego państwa prawa Trybunał wywiódł jednocześnie wymóg respektowania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, która „obejmuje zakaz tworzenia prawa, które wprowadzałoby pozorne instytucje prawne. (...) Brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji” (wyrok TK z 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97, pkt III.1).

#### 4. Ogólna ocena mechanizmu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

4.1. W pierwszej kolejności Trybunał pragnie zauważyć, że argumentacja pytającego sądu wydaje się opierać na mylnie zidentyfikowanej hierarchii wartości. Pytający sąd wysuwa bowiem na pierwszy plan argumenty związane z celami przedawnienia i jego znaczeniem dla sytuacji prawnej podatnika, nie odnosząc się natomiast do istoty oraz charakteru prawnego zobowiązania podatkowego. Przedawnienie zobowiązań podatkowych, jak podnosi pytający sąd, sprzyjać ma zapewnieniu bezpieczeństwa prawnego, dzięki czemu podatnik „po upływie określonego czasu od powstania zobowiązania nie będzie nękany żądaniem zapłaty”, nawet gdy nie spełnił w całości ciążącego na nim obowiązku.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, rozumowanie pytającego sądu – o ile mogłoby być w pewnym stopniu usprawiedliwione w wypadku zobowiązań cywilnoprawnych – o tyle nie może być zaakceptowane na gruncie prawa podatkowego. Jak trafnie podkreślają Marszałek Sejmu i Prokurator Generalny, zasady przedawniania się zobowiązań podatkowych należy rozpatrywać w perspektywie art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, a także art. 217 Konstytucji, który ustanawia władztwo finansowe państwa.

W swym dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wielokrotnie odnosił się do istoty powszechnego obowiązku podatkowego wyrażonego w art. 84 Konstytucji. Podkreślał on, że płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, wynikającą z faktu, że każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) – powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobligowany do przyczyniania się do dobra wspólnego według własnych możliwości. Art. 84 Konstytucji, z jednej strony, zobowiązuje więc każdego do posłuszeństwa i podporządkowania się nałożonym na niego ciężarom publicznym (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83, pkt IV.12), z drugiej zaś strony, nakłada na ustawodawcę wymóg wprowadzenia adekwatnych do potrzeb gwarancji instytucjonalnych, zapewniających organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych (zob. wyrok TK z 11 kwietnia 2000 r., sygn. K 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86, pkt III).

Nie bez znaczenia dla oceny rozwiązań określających zasady wygasania zobowiązań podatkowych wskutek upływu czasu pozostają także inne wartości

konstytucyjne, a zwłaszcza konieczność zachowania równowagi budżetowej oraz planowego wykonywania budżetu. Nakładając podatki, ustawodawca szacuje wysokość wpływów budżetowych, pozwalających sfinansować zaprogramowane wydatki. Przedawnienie niewyegzekwowanych należności podatkowych, jeśli zjawisko to przybierze znaczne rozmiary, może w rezultacie skutkować trudnościami w realizacji zaplanowanych zadań państwa. Jeszcze przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r. Trybunał stwierdził, że „efektywność egzekwowania należności podatkowych (o ile należności te ustanowiono w zgodzie z Konstytucją), trzeba rozpatrywać na tle konstytucyjnego nakazu wykonywania budżetu (...), a więc m.in. zapewnienia Państwu przychodów w budżecie założonych. Realizacja strony dochodowej budżetu jest samoistną wartością konstytucyjną, a zarazem konstytucyjnym obowiązkiem organów stanowiących i wykonujących budżet, i nie można nie brać jej pod uwagę przy dokonywaniu ocen konstytucyjności ustawodawstwa daninowego” (zob. orzeczenie z 18 października 1994 r., sygn. K 2/94, OTK w 1994 r., poz. 36, pkt III.3).

Niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej. W świetle zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciążącego na nich obowiązku, korzystając jednakże ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników.

Trybunał Konstytucyjny nie podziela poglądu pytającego sądu, że przedawnienie zobowiązań podatkowych jest korzystne nie tylko dla podatnika, ale również dla interesu publicznego, ponieważ „z biegiem czasu ustaje konieczność rozstrzygania przez powołane do tego organy wszelkich potencjalnych sporów w związku z przedawnionym roszczeniem”. Trybunał pragnie raz jeszcze podkreślić, że otrzymanie środków finansowych pochodzących z podatków pozwala na finansowanie realizacji zadań publicznych. Pożądanym konstytucyjnie sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest szeroko rozumiana zapłata podatku (obejmująca także potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, które prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowego). Inne sposoby ustania więzi między wierzycielem podatkowym a dłużnikiem, które nie prowadzą do zaspokojenia roszczeń wierzyciela, powinny być traktowane w kategoriach wyjątku. Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości wyrażone w ustawie zasadniczej.

Wobec powyższego należy uznać, że umocowany konstytucyjnie obowiązek płacenia podatków, gdy nie jest spełniany dobrowolnie, powinien podlegać przymusowej egzekucji. W rezultacie rodzi to potrzebę wyposażenia organów władzy wykonawczej w takie instrumenty, które pozwolą – z jednej strony – wyegzekwować od dłużnika należne świadczenie, z drugiej zaś – udaremnić próby ukrywania majątku przez dłużników.

4.2. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny analizował instytucję przedawnienia w prawie karnym. Uznał, że przedawnienie stanowi wyłącznie wyraz polityki ustawodawcy, przez co nie może być traktowane jako prawo podmiotowe jednostki chronione konstytucyjnie ani jako ekspektatywa takiego prawa (zob. wyrok TK z 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 46, pkt IV). Jednostka nie może bowiem oczekiwać korzyści, które mogłyby wynikać dla niej w związku z naruszeniem prawa, gdyż prawo nie ochrania tych, którzy poszukują poprawy własnej sytuacji w swoich bezprawnych działaniach (*nemo ex suo delicto meliorem suam conditionem facere potest*). Potwierdził to również TK w odniesieniu do prawa daninowego, podkreślając, że konstytucyjną zasadą jest płacenie podatków, nie zaś

unikanie zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie (zob. postanowienie TK z 7 września 2009 r. sygn. akt Ts 389/08, OTK ZU nr 5/B/2009, poz. 431).

Trybunał w obecnym składzie w pełni podziela wyżej wyrażone poglądy. Decyzja, czy w ogóle wprowadzić do systemu prawa przedawnienie zobowiązań podatkowych, mieści się w szerokim marginesie swobody regulacyjnej ustawodawcy.

Zdaniem Trybunału, nie ma konstytucyjnych przeszkód, by ustawodawca modyfikował zasady przedawniania zobowiązań podatkowych, a nawet wydłużał pierwotnie ustalone terminy, z tym jednak zastrzeżeniem, że nie może to odnosić się do zobowiązań już wygasłych na podstawie przepisów dotychczas obowiązujących. Innymi słowy, dopóki zobowiązanie skutecznie nie wygasło, dopóty prawodawca władny jest określić nową, nawet dłuższą, barierę czasową wymagalności świadczenia. Taka modyfikacja nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w prawa nabyte, chronione przez art. 2 Konstytucji (zob. wyrok TK z 13 października 2009 r., sygn. P 4/08, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 133, pkt III.4; wyrok TK z 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120, pkt III.7; postanowienie TK z 7 września 2009 r., sygn. Ts 389/08).

4.3. Ustawodawca dysponuje szerokim marginesem swobody ustalenia końcowego terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, po nastaniu którego, dochodzenie roszczeń przez wierzyciela podatkowego będzie nieskuteczne. Może przy tym równocześnie wybierać między różnymi konstrukcjami przedawnienia w prawie podatkowym, w tym ustanawiać odrębne terminy przeprowadzenia czynności kontrolnych oraz samej egzekucji należności. Terminy te nie mogą być jednakże zbyt krótkie, wykluczające zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani też zbyt długie – czyniące przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją nierealną. Ocena adekwatności terminu może zostać przeprowadzona z uwzględnieniem wszystkich towarzyszących danej regulacji okoliczności. Równocześnie Trybunał Konstytucyjny nie może – jako sąd prawa – wyznaczać ustawodawcy, jaki konkretnie termin jest odpowiedni.

Określając procedurę wygaśnięcia zobowiązań podatkowych na skutek upływu czasu, ustawodawca musi wziąć pod uwagę wiele czynników. Po pierwsze, organy państwa powinny dysponować realną możliwością egzekwowania niezapłaconych należności, tak aby zapewnić realizację zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej oraz równowagę budżetową. Po drugie, ocena adekwatności długości terminu przedawnienia powinna uwzględniać okresy zawieszenia, gdy przedawnienie nie biegnie, a ponadto inne okoliczności, związane choćby z prowadzeniem różnego rodzaju kontroli podatkowych, które nie powodują zawieszenia bądź przerwania biegu przedawnienia. Po trzecie, należy uwzględnić okoliczności faktyczne, towarzyszące egzekwowaniu należności podatkowych, jak chociażby zachowania podatników uchylających się od opodatkowania czy też ukrywających majątek przed egzekucją. Nie bez znaczenia dla określenia długości terminu przedawnienia pozostaje wreszcie faktyczna wydolność organów administracji podatkowej, chociaż słabość instytucjonalna państwa nie może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia. Wreszcie, kształtując mechanizm przedawnienia, ustawodawca nie powinien bagatelizować zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej (*vide*: art. 84 w związku z art. 2 Konstytucji). Mechanizm przedawnienia nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania go instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego po pewnym czasie uniknąć zapłaty podatku. Z drugiej strony, zasady przedawniania zobowiązań podatkowych nie mogą prowadzić do zróżnicowania sytuacji podatników, wobec których prowadzona jest egzekucja administracyjna i

podatników, którzy nie zapłacili podatku, lecz uniknęli odpowiedzialności jedynie przez niesprawność działania organów podatkowych.

## 5. Ocena zgodności art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej z art. 2 Konstytucji.

5.1. Ocena konstytucyjności zakwestionowanego w pytaniu prawnym art. 70 § 4 o.p. musi być przeprowadzona, z jednej strony, w kontekście regulacji normatywnej mechanizmu przedawnienia zobowiązań podatkowych wynikającego z przepisów ordynacji podatkowej, z drugiej zaś – w świetle przepisów procedury egzekucji administracyjnej. Dopiero bowiem po analizie całokształtu stanu prawnego odnoszącego się do przerywania biegu przedawnienia, w tym praw przysługujących podatnikowi, w stosunku do którego prowadzona jest egzekucja, jak również kompetencji organów podatkowych, można stwierdzić, czy zakwestionowany w pytaniu prawnym mechanizm odpowiada standardowi konstytucyjnemu, wynikającemu z art. 2 Konstytucji.

5.2. Przede wszystkim Trybunał Konstytucyjny zauważa, że art. 70 § 4 o.p. odnosi się do sytuacji, w której prowadzona jest już egzekucja niezapłaconych w terminie należności podatkowych. Postępowanie egzekucyjne stanowi bowiem konsekwencję niewywiązania się podatnika z ciążącego na nim, skonkretyzowanego oraz zaktualizowanego już powszechnego obowiązku konstytucyjnego ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Należy mieć jednocześnie na względzie, że jeśli podatnik zapłaciłby podatek dobrowolnie w oznaczonym terminie, nie byłoby potrzeby uruchamiania przymusowej egzekucji należności. Nie doszłoby zatem do podnoszonych przez sąd w pytaniu prawnym ujemnych następstw dla podatnika związanych z niemożliwością stabilizacji jego stosunków życiowych.

5.3. Zakwestionowany przepis *de facto* wydłuża termin, w którym nastąpi definitywne wygaśnięcie zobowiązania przez przedawnienia. Modyfikuje tym samym ogólną regułę wyrażoną w art. 70 § 1 o.p., że po upływie pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym minął termin płatności podatku, zobowiązanie podatkowe przedawnia się. Regulacja ta pozwala organom administracji podatkowej prowadzić postępowanie zmierzające do finansowego zaspokojenia wierzyciela podatkowego tak długo, jak długo podatnik dysponuje jakimś nowym, nieznanym lub nieistniejącym wcześniej majątkiem, z którego można egzekwować kwotę niezapłaconej należności.

Trybunał stwierdza, że pięcioletni termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p. – jeśliby wyłączyć możliwość przerwania jego biegu wskutek zastosowania środków egzekucyjnych – wydaje się terminem zbyt krótkim, utrudniającym prawidłową egzekucję należności. Należy mieć bowiem na uwadze, że termin, po upływie którego zobowiązanie wygasa przez przedawnienie, obejmuje nie tylko prowadzenie samego postępowania egzekucyjnego, ale wyznacza także ramy czasowe stwierdzania ewentualnych nieprawidłowości w wywiązywaniu się przez podatników ze zobowiązań względem państwa. Prowadzenie szeroko rozumianego postępowania kontrolnego nie skutkuje w obecnym stanie normatywnym zawieszeniem biegu przedawnienia. Organy prowadzące kontrolę muszą więc generalnie „zmieścić się” w terminie, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p., pozostawiając równocześnie organom egzekucyjnym szansę przymusowego wyegzekwowania należności, jeśli wykazano, że podatek nie został zapłacony, zaś podatnik dobrowolnie go nie uiszcza. Zawieszenie biegu przedawnienia następuje bowiem dopiero w sytuacji, gdy decyzja organów podatkowych określająca wysokość należnego zobowiązania zostanie zaskarżona do sądu administracyjnego albo gdy przeciwko podatnikowi wszczęto postępowanie o

przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, a ponadto w sytuacji wniesienia powództwa o ustalenie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia prawa albo stosunku prawnego. W powyższych wypadkach bieg przedawnienia – zgodnie z art. 70 § 6 o.p. – nie rozpoczyna się, a już rozpoczęty ulega zawieszeniu.

Wyłączenie możliwości przerywania biegu przedawnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych, które podlegają aktualnie przymusowej egzekucji, skutkowałoby niewątpliwie naruszeniem zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Pozwalałoby to bowiem podatnikom, w stosunku do których organy państwa wciąż wykonują czynności egzekucyjne, uniknąć realizacji konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych skonkretyzowanego w ustawach podatkowych. Mając na względzie powyższe okoliczności, Trybunał nie podziela tym samym poglądu zawartego w pytaniu prawnym o jakoby konstytucyjnie niedopuszczalnym wielokrotnym przerywaniu biegu przedawnienia. Nie przemawiają bowiem za tym żadne konstytucyjne argumenty. Ustawodawca może zatem swobodnie rozstrzygać, czy przerywanie biegu przedawnienia następować będzie jedno- czy wielokrotnie.

5.4. Konstrukcja przerywania biegu przedawnienia opisana w zakwestionowanym art. 70 § 4 o.p. zależy w rzeczywistości od aktywności organów egzekucyjnych. Przerywanie biegu przedawnienia nastąpi dopiero, gdy wszczęto postępowanie egzekucyjne i zastosowano jeden ze środków egzekucyjnych przewidzianych w art. 1a pkt 12 u.p.e.a., o którym podatnik został zawiadomiony. W przeciwieństwie do poprzednio obowiązującego stanu prawnego, organy muszą wykazać się aktywnością polegającą na stosowaniu środków egzekucyjnych, tj. zajęciu określonych aktywów majątkowych dłużnika. Do przerywania biegu przedawnienia niezbędne jest spełnienie dwóch przesłanek: zastosowanie środka egzekucyjnego i powiadomienie podatnika o tej czynności.

Stosowanie środków egzekucyjnych wiąże się z istnieniem składników majątkowych dłużnika, z których może być prowadzona egzekucja. Jak nakazuje przyjąć doświadczenie życiowe, dłużnicy często dokonują transferu składników majątkowych na osoby trzecie albo w inny sposób starają się stworzyć pozór pozostawania bez majątku. Jedynym celem takiego działania wydaje się uniknięcie odpowiedzialności za długi i uniemożliwienie egzekucji należności, przez doprowadzenie do umorzenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. (umorzenie postępowania egzekucyjnego ze względu na niemożliwość uzyskania kwoty przewyższającej koszt egzekucji). Niekiedy jednak właśnie po umorzeniu postępowania i upływie czasu, pierwotnie wyprowadzone z majątku dłużnika aktywa, powracają do niego lub pojawiają się nowe, nieistniejące wcześniej aktywa. W takiej sytuacji możliwe jest wszczęcie kolejnego postępowania i zajęcie nowych, ujawnionych składników majątkowych lub – gdy postępowanie egzekucyjne nie uległo zawieszeniu – zastosowanie nowych środków egzekucyjnych. Usprawiedliwia to przerywanie biegu przedawnienia po zastosowaniu kolejnych środków egzekucyjnych.

Do przerywania biegu przedawnienia konieczne jest również powiadomienie podatnika o zastosowaniu środka egzekucyjnego, co zwykle polega na doręczeniu pisma urzędowego z informacją dla podatnika o zajęciu prawa majątkowego. Jak wynika z informacji przedstawionych w trakcie rozprawy przez przedstawiciela Najwyższej Izby Kontroli, częstą praktyką jest unikanie przez dłużników potwierdzenia odbioru tytułów wykonawczych czy informacji o zajęciu prawa majątkowego, jak również zmiana miejsca pobytu i niezaktualizowanie danych adresowych. Utrudnia to poszukiwanie majątku dłużnika przez organy podatkowe, a niekiedy także może prowadzić do przedawnienia



zobowiązania, gdyż nie jest w tej sytuacji możliwe skuteczne przerwanie biegu przedawnienia.

Nie wolno jednocześnie tracić z pola widzenia, że organy egzekucyjne – jako organy państwa – są związane zasadą legalizmu, zgodnie z którą czynności tych organów muszą mieścić się w granicach prawa. Ponadto organ egzekucyjny – stosownie do art. 7 § 2 u.p.e.a. – nie ma absolutnej dowolności wyboru i stosowania środków egzekucyjnych. Jest on bowiem zobowiązany stosować tylko takie środki egzekucyjne, które prowadzą bezpośrednio do wykonania obowiązku, a spośród kilku dostępnych środków – najmniej uciążliwe dla zobowiązanego. Jednocześnie ustawodawca sprecyzował w art. 59 § 1 u.p.e.a. przesłanki, po zaistnieniu których postępowanie egzekucyjne jest obligatoryjnie umarzane, a także dopuścił możliwość umorzenia postępowania, jeżeli wyegzekwowanie kwoty wyższej niż koszty postępowania okazuje się być nierealne (art. 59 § 2 u.p.e.a.). Organ prowadzący postępowanie może także z urzędu – w myśl art. 67d o.p. – umorzyć w całości albo w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną, jeśli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne, albo kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym, bądź też kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym, jak również kiedy podatnik zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

Warto również zauważyć, że podatnikowi przeciwko któremu toczy się postępowanie egzekucyjne, przysługują rozmaite środki ochrony jego praw. Może on, w terminie siedmiu dni od dnia doręczenia odpisu tytułu wykonawczego, zgłosić zarzut w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej (art. 33 u.p.e.a.). Podstawą zarzutu może być niedopuszczalność środka egzekucyjnego czy zastosowanie środka zbyt uciążliwego. Jeżeli więc zarzuty okażą się uzasadnione, organ egzekucyjny wydaje postanowienie o umorzeniu postępowania lub zastosowaniu mniej uciążliwego środka egzekucyjnego. Podatnik ma prawo kwestionować działania organów w toku samego postępowania, w postaci skargi na czynności egzekucyjne oraz skargi na przewlekłość postępowania (art. 54 § 1 u.p.e.a.). Ustawodawca przewidział więc różnorakie możliwości obrony przed potencjalnymi nieprawidłowościami organów podatkowych. Co więcej, podatnikowi – na każdym etapie postępowania – jeżeli tylko chce dobrowolnie spełnić świadczenie – przyznano możliwość ubiegania się o odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie zapłaty podatku na raty, odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami, a także umorzenie w całości lub części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej.

Na marginesie tych rozważań warto zaznaczyć, że przepisy regulujące przedawnienie zobowiązań cywilnoprawnych także pozwalają wierzycielowi doprowadzenie do przerwania biegu przedawnienia. Zgodnie bowiem z art. 123 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, ze zm.), bieg przedawnienia przerywa się przez każdą czynność przed sądem lub innym organem powołanym do rozpoznawania spraw, bądź też egzekwowania roszczeń określonego rodzaju albo przed sądem polubownym, przedsięwziętą bezpośrednio w celu dochodzenia, ustalenia, zaspokojenia lub zabezpieczenia roszczenia.

5.5. Mając na uwadze, że egzekucja podatkowa jest następstwem niewywiązania się podatnika z jego konstytucyjnego obowiązku, a obowiązujące instrumenty prawne zapewniają podatnikowi możliwość ochrony jego interesów przed nieuzasadnioną lub zbyt intensywną egzekucją, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że art. 70 § 4 o.p. jest zgodny z art. 2 Konstytucji. Pytający sąd nie przedstawił dostatecznie umotywowanych dowodów, które pozwalałyby obalić domniemanie konstytucyjności tego przepisu w zakwestionowanym zakresie.

Uwzględnivszy powyższe, Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.