



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
VII kadencja
Prezes Rady Ministrów
DKRM.ZK.140.71(6).2016.MN

Warszawa, 15 czerwca 2016 r.

Pan
Marek Kuchciński
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku

Przekazuję przyjęte przez **Radę Ministrów** stanowisko wobec poselskiego projektu ustawy

**- o zmianie ustawy - Ordynacja
podatkowa (druk nr 449).**

Jednocześnie informuję, że Rada Ministrów upoważniła Ministra Finansów do reprezentowania Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych.

(-) Beata Szydło

Stanowisko Rządu
wobec poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa
(druk nr 449)

I. Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 449) przewiduje uchylenie art. 70 § 8 w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.) - dalej „Ordynacja podatkowa”.

U podstaw potrzeby uchwalenia przedmiotowej ustawy projektodawcy wskazują wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, w którym Trybunał orzekł, że: *„art. 70 § 6 ustawy – Ordynacja podatkowa, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.”*. Projektodawcy zwracają uwagę, że norma prawna zawarta uprzednio w zakwestionowanym przez Trybunał art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej została w art. 70 § 8 powtórzona i jedynie uzupełniona o uwzględnienie zabezpieczenia w postaci zastawu skarbowego. Projektodawcy odwołują się do fragmentu uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, gdzie Trybunał 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. Jednocześnie w uzasadnieniu projektu przytoczono sygnatury licznych orzeczeń sądowych, w których sądy odmówiły zastosowania art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, uznając jego wtórną niekonstytucyjność.

Zdaniem projektodawców, projekt ustawy wywoła pozytywne skutki społeczne. Uchylenie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej projektodawcy uważają za zgodne z zasadą budowania zaufania do organów władzy publicznej oraz z zasadą równością wszystkich obywateli wobec prawa. W związku z uchyleniem art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej projektodawcy nie przewidują żadnych negatywnych skutków dla budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego wychodząc z założenia, że *„...sądy nie stosują art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, a w budżecie nie ujmuje się zaległych należności podatkowych”*.

II. W ocenie Rady Ministrów, propozycja uchylenia art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie zasługuje na akceptację.

W koncepcji przedstawionej w poselskim projekcie brak jest na płaszczyźnie prawnej systemowego podejścia do kwestii ustanowienia zabezpieczeń rzeczowych i ich skutków. Skutkiem zmian zaproponowanych w poselskim projekcie, będzie prawnie uprzywilejowana pozycja wierzyciela cywilnoprawnego w stosunku do wierzyciela publicznoprawnego, co oznacza nierówne traktowanie według zasad konstytucyjnych.

W wyniku prostego uchylenia art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nastąpi wygaśnięcie zobowiązań podatkowych wskutek przedawnienia, pomimo zachowania staranności wierzyciela publicznoprawnego i dokonania zabezpieczenia w postaci hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Wskutek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego nastąpi wygaśnięcie prawa zastawniczego (hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego). W konsekwencji wierzyciele publicznoprawni nie będą uprawnieni do skorzystania z zabezpieczenia rzeczowego. Tym samym nie zostaną im zagwarantowane takie same uprawnienia, z których korzystają wierzyciele cywilnoprawni.

Przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje jego wygaśnięcie z mocy prawa na podstawie przepisu art. 59 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej. Po wygaśnięciu ustają więzi prawne między podatnikiem a wierzycielem zobowiązania podatkowego. Ponadto wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia skutkuje zwolnieniem z odpowiedzialności za to zobowiązanie.

Przepisy prawa cywilnego przewidują, że przedawnienie wierzytelności zabezpieczonej hipoteką albo zastawem nie narusza uprawnienia odpowiednio wierzyciela hipotecznego albo zastawnika do uzyskania zaspokojenia z nieruchomości obciążonej albo rzeczy obciążonej.

Zgodnie z art. 77 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2013 r. poz. 707, z późn. zm.) przedawnienie wierzytelności zabezpieczonej hipoteką nie narusza uprawnienia wierzyciela hipotecznego do uzyskania zaspokojenia z nieruchomości obciążonej. Przepisu tego nie stosuje się do roszczeń o świadczenia uboczne. Przepis art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece jest wyjątkiem od przepisów art. 117 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r. poz. 380) – dalej: K.c., które odmiennie regulują skutki przedawnienia roszczeń. Zgodnie z art. 117 § 2 zdanie pierwsze K.c. dłużnik osobisty może, po upływie terminu przedawnienia, uchylić się od zaspokojenia roszczeń, chyba że zrzeknie się korzystania z zarzutu przedawnienia. Natomiast hipoteka chroni wierzyciela przed negatywnymi skutkami przedawnienia wierzytelności zabezpieczonej hipoteką. Jeżeli właściciel nieruchomości jest zarazem dłużnikiem osobistym, przedawnienie nie pozbawia wierzyciela hipotecznego uprawnienia do zaspokojenia się z nieruchomości, przy czym właściciel będzie z niej odpowiadał tylko do wysokości sumy hipoteki. Jeżeli wierzytelność hipoteczna będzie od niej wyższa, w stosunku do nadwyżki właścicielowi nieruchomości obciążonej przysługuje zarzut przedawnienia. W przypadku, gdy dłużnikiem hipotecznym jest osoba niebędąca dłużnikiem osobistym, to jego odpowiedzialność, po przedawnieniu roszczeń dłużnika osobistego, stanie się odpowiedzialnością wyłączną. Wierzyciel hipoteczny może bowiem żądać zapłaty przedawnionej wierzytelności jedynie od niego, jednakże tylko do wysokości sumy hipoteki. Natomiast nie może dochodzić nawet od dłużnika hipotecznego nadwyżki ponad tę sumę (I. Heropolitańska, A. Drewicz-Tułodziecka, K. Hrycków-Mycka, P. Kuglarz - ustawa o księgach wieczystych i hipotece. Komentarz, Legalis 2013, komentarz do art. 77, tezy 2-4). Natomiast według art. 317 K.c. przedawnienie wierzytelności zabezpieczonej zastawem nie narusza uprawnienia zastawnika do uzyskania zaspokojenia z rzeczy obciążonej. Przepisu powyższego nie stosuje się do roszczenia o odsetki lub inne świadczenia uboczne.

Pozycja wierzyciela publicznoprawnego nie powinna być gorsza niż wierzyciela cywilnoprawnego przy korzystaniu z tych samych form zabezpieczeń. Projekt poselski nie zawiera uregulowań, które służyłyby zniwelowaniu tych różnic.

Nie bez znaczenia pozostaje również kwestia stanowienia wewnątrznie spójnego systemu prawa (art. 2 Konstytucji RP). Zarówno hipoteka przymusowa, jak i zastaw skarbowy są instytucjami prawa cywilnego, które służą zabezpieczeniu wierzytelności mających swoje źródło w stosunkach administracyjnoprawnych. Jednak regulacje prawne w tym zakresie nie powinny być sprzeczne z ukształtowanym systemem prawa. W przypadku hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie ma znaczenia charakter wierzytelności, którą zabezpiecza to prawo zastawnicze, ani rodzaj tej hipoteki. Regulacje zawarte w art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece oraz art. 317 K.c. w jednakowym stopniu odnoszą się bowiem do wierzycieli, na rzecz których ustanowiono hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, jak i wierzycieli, których wierzytelność zabezpieczona jest hipoteką umowną lub zastawem umownym bądź rejestrowym.

Istotą hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie jest jednak niezwłoczne prowadzenie egzekucji z rzeczy obciążonej. „Hipoteka przymusowa, analogicznie jak umowna, jest środkiem zabezpieczenia wierzytelności. Służy uzyskaniu przez wierzyciela silnego zabezpieczenia oraz pierwszeństwa w zaspokojeniu w podziale sumy uzyskanej z egzekucji bez względu na wolę dłużnika, nie zmuszając zarazem wierzyciela dysponującego tytułem do uruchomienia mechanizmu egzekucji z nieruchomości.” (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 grudnia 2006 r. sygn. akt III CZP 108/06).

Ograniczenie się do prostego uchylenia art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej czyniłoby iluzorycznym zabezpieczenie w postaci hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Wierzyciel publicznoprawny uprawniony będzie do dochodzenia swoich wierzytelności, co do zasady, w okresie 5 lat, licząc od dnia końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku – niezależnie od tego, czy zobowiązanie podatkowe było zabezpieczone prawem zastawniczym, czy też zabezpieczenia takiego nie było. Prowadziłoby to do braku możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę, określonego w art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece oraz art. 317 K.c., co byłoby przejawem utworzenia instytucji pozornej dla zabezpieczenia wierzytelności publicznoprawnych.

Zabezpieczenia rzeczowego nie można traktować jako prostego wstępu do szybkiej egzekucji. Zabezpieczenie rzeczowe, chroniąc skutecznie interesy wierzyciela i odsuwając w czasie moment przedawnienia należności, stwarzają także dłużnikowi możliwość zgromadzenia środków, bez bezwzględnego pozbawienia go składników majątkowych. Nie w każdej sytuacji natychmiastowa egzekucja z przedmiotu obciążenia jest pożądana, szczególnie wtedy, gdy dotyczy to lokali mieszkalnych lub rzeczy wykorzystywanych do bieżącej działalności gospodarczej. Z perspektywy interesu publicznego nie zawsze bezwzględna, pilna egzekucja z nieruchomości lub rzeczy ruchomych jest optymalna. Taka egzekucja jest zwykle najbardziej dotkliwa, kosztowna i prowadzi do dużych napięć społecznych.

III. 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 RP, który ustanawia władztwo finansowe państwa. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji RP. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTKZU nr 8/2001, poz. 257; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTKZU nr 9/A/2007, poz. 103).

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że adresaci Konstytucji korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, z jego zadaniami i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Art. 84 Konstytucji RP wprowadza zasadę powszechności i równości opodatkowania. Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe (E. Fojcik - Mastalska, R. Mastalski,

Zasada zupełności ustawowej wprawie podatkowej, [w:] Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999 r., str. 389).

Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (L. Garlicki, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, tom III, Warszawa 2003 r., uwagi do art. 84, str. 10). Płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, wynikającą z faktu, że każdy - korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo - powinien też partycypować w ich finansowaniu.

W świetle zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciążącego na nich obowiązku, korzystając ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników. 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 (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10 i przytoczone tam wcześniejsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

Podkreślić należy ogromne znaczenie hipotek przymusowych i zastawów skarbowych dla poboru i egzekucji wszystkich danin publicznych, nie tylko podatków, ale też np. składek ZUS.

Trzeba też zauważyć, że w wystąpieniu pokontrolnym Najwyższej Izby Kontroli z dnia 28 kwietnia 2016 r. (kontrola P/16/001 – *„Wykonanie budżetu państwa w 2015 r. w części 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa”*), na str. 3-4 zwrócono uwagę m.in., *„że w 2015 r.:*

- *pogorszyła się, podobnie jak w latach 2012-2014, skuteczność poboru podatków,*
- *gwałtownie, gdyż o 43,4%, wzrosły zaległości podatkowe, a tempo wzrostu zaległości podatkowych było wyraźnie wyższe niż w latach poprzednich,*
- *wysoki był poziom zaległości podatkowych - 59,0 mld zł, w tym zagrożonych przedawnieniem,*
- *zmniejszyła się kwota zaległości podatkowych wyegzekwowanych w trybie postępowania egzekucyjnego,*
- *zwiększyła się z 1,7 mld zł w 2014 r. do 2,2 mld zł kwota odpisanych z tytułu przedawnienia zaległych podatków.”*

Wyeliminowanie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej z systemu prawa naruszałoby zasadę sprawiedliwości podatkowej, ponieważ prowadziłoby do niczym nieuzasadnionego uprzywilejowania pewnej grupy podatników, która dysponuje ściśle określonymi składnikami majątkowymi. Regulacja zawarta w art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej zapewnia możliwość skutecznego zakończenia egzekucji z nieruchomości. Zabezpieczenie w postaci hipoteki i zastawu skarbowego, przy braku jego powiązania z nieprzedawnianiem zobowiązania podatkowego stałoby się instytucją fasadową (pozorną). Trudno byłoby zaakceptować

sytuację, w której istnieje majątek podatnika, ale na skutek upływu pięcioletniego terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, nie dochodzi do zaspokojenia zobowiązania podatkowego. Brak ochrony wierzytelności hipotecznych przed przedawnieniem prowadzi do tego, że hipoteka - jako taka – traci swój sens, staje się transparentna w zakresie zabezpieczenia. Znaczenie zyskuje tylko egzekucyjne zajęcie nieruchomości, ale bez znaczenia będzie to, czy zajęcie poprzedzało ustanowienie hipoteki, czy nie. Wydaje się, że egzekucja z nieruchomości w demokratycznym państwie prawa powinna być ostatecznością i nie ma potrzeby jej podejmowania jeżeli istnieją szanse na dobrowolne wywiązanie się dłużnika z obowiązku. Taką szansę stwarza dłużnikowi instytucja hipoteki przymusowej. Hipoteka chroni słuszny interes wierzyciela, chroniąc wierzytelność przed wygaśnięciem w wyniku przedawnienia, a z drugiej strony daje dłużnikowi dodatkowy czas na wywiązanie się z obowiązku w inny sposób niż zajęcie i egzekucja z nieruchomości. W rezultacie powyższego, sytuacja podatników posiadających składniki majątkowe, na których można ustanowić takie zabezpieczenie, byłaby znacznie korzystniejsza niż sytuacja podatników, na majątku których można stosować środki egzekucyjne np. dotyczące pieniędzy, wynagrodzenia lub zajęcia rachunku bankowego. Każdorazowe zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony, skutkuje bowiem - na podstawie art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej - przerwaniem biegu pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W wyroku z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że przepis art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 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 Konstytucją RP.

Zasada sprawiedliwości podatkowej wymaga regulowania należnych zobowiązań przez wszystkich podatników, także tych, którzy posiadają majątek, na którym można ustanowić hipotekę i zastaw skarbowy. Trudną do akceptacji – na tle zasady sprawiedliwości społecznej – byłaby sytuacja, w której o terminie przedawnienia będzie decydować nie to, czy podatnik posiada majątek, z którego można uzyskać zaspokojenie wierzytelności, ale postać majątku podatnika. Nie trzeba bowiem dowodzić, że egzekucja z nieruchomości jest trudna do realizacji, kosztowna i długotrwała, a potencjalne skutki społeczno-gospodarcze jej podjęcia są znaczenie poważniejsze dla jednostki (np. w przypadku lokali mieszkalnych) niż skutki egzekucji z innych składników majątkowych. Należy więc przewidywać sytuacje, gdy w danej chwili nie jest właściwe podejmowanie egzekucji z nieruchomości i wskazane byłoby, przy utrzymaniu zabezpieczenia hipotecznego, odczekanie aż dłużnik wykona obowiązek dobrowolnie. Brak ochrony wierzytelności hipotecznej przed przedawnieniem, którą powodowałoby uchylene art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, oznaczać będzie dla organu potrzebę niezwłocznego wszczęcia egzekucji z nieruchomości, bez względu na sytuację dłużnika, albo konieczność zaakceptowania przedawnienia się zobowiązania podatnika posiadającego majątek w postaci nieruchomości. Oba te skutki będą niepożądane i sprzeczne z zasadą sprawiedliwości społecznej.

IV. W projekcie dokonano niewłaściwej oceny skutków budżetowych wejścia w życie projektowanej ustawy, wychodząc z błędnego założenia, że takie skutki nie wystąpią.

Według stanu na dzień 31 grudnia 2015 r. kwota zaległości pozostających w kompetencji urzędów skarbowych, zabezpieczonych hipoteką i zastawem skarbowym wynosi ponad 6 mld zł i dotyczy ok. 50 tys. podatników. Powyższą kwotę należałoby powiększyć o odsetki za zwłokę zabezpieczone wraz z należnością główną. Zakładając tylko, że odsetki za zwłokę

wynoszą połowę należności głównej, należy stwierdzić, że łączna kwota należności urzędów skarbowych, zabezpieczona hipoteką przymusową i zastawem skarbowym na rzeczach, wynosi ponad 9 mld zł. Wskazana wyżej kwota nie obejmuje zaległości w podatku akcyzowym, celnym oraz jednostek samorządu terytorialnego.

Ponadto, skutki budżetowe obejmowałyby również inne daniny publiczne w odniesieniu do których zabezpieczenie hipoteką lub zastawem skarbowym odbywa się bezpośrednio lub pośrednio na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, w tym art. 70 § 8. Przykładowo, dotyczy to składek na ubezpieczenie społeczne, w związku z uregulowaniami art. 26 i art. 27 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 121, z późn. zm.) oraz składek na PFRON w związku z uregulowaniami art. 49a i 49b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 127, poz. 721, z późn. zm.).

Uchylenie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej spowodowałoby wygaśnięcie, wskutek przedawnienia, części należności publicznoprawnych zabezpieczonych hipoteką i zastawem skarbowym. Szacunkowa kwota zaległości stanowiących dochód budżetu państwa, zagrożona wygaśnięciem na skutek przedawnienia, stanowi około 1,8 mld zł. Uchylenie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej wymusiłoby więc na wierzycielach publicznoprawnych niezwłoczne wszczęcie egzekucji z rzeczy obciążonych hipoteką lub zastawem, ponieważ będzie to jedyny sposób uniknięcia przedawnienia zabezpieczonych hipoteką zobowiązań. Z posiadanych przez Ministerstwo Finansów danych wynika, że w 2015 r. w ramach egzekucji administracyjnej miało miejsce 4.121 zajęć egzekucyjnych nieruchomości, dokonano 275 opisów i oszacowań przygotowujących egzekucję, miały miejsce 52 sprzedaży nieruchomości, z czego została uzyskana kwota w wysokości ok. 6,8 mln zł.

Projektodawcy zdają się nie dostrzegać skutków negatywnych odczuć społecznych związanych z dolegliwościami wszczętych i przyspieszonych, na masową skalę, postępowań egzekucyjnych, dotkliwych dla tych podmiotów, dla których przedmiotem egzekucji stanie się jedyny posiadany przez nich lokal mieszkalny oraz rzeczy ruchome niezbędne do prowadzonej działalności gospodarczej będącej jedynym źródłem dochodu. W razie uchylenia przepisu art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej część zobowiązań podatkowych stanie się automatycznie zagrożona przedawnieniem wtedy, gdy upłynie termin obliczony zgodnie z art. 70 § 1-7 Ordynacji podatkowej a zobowiązanie istnieje tylko dlatego, że jest zabezpieczone hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym. Zagrożona wygaśnięciem na skutek przedawnienia, w związku z uchyleniem art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, byłaby szacunkowa kwota zaległości podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa w wysokości ok. 1,8 mld zł.

Ryzyko przedawnienia zobowiązania podatkowego powodować będzie konieczność natychmiastowego wszczęcia egzekucji z nieruchomości nawet w przypadkach, gdy stanowi ona jedyne miejsce zamieszkania podatnika i jego rodziny. Wszczęcie egzekucji z nieruchomości przerwie bieg terminu przedawnienia zgodnie z art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej i w terminie 5 lat konieczne będzie przeprowadzenie egzekucji z zabezpieczonej hipoteką nieruchomości. Przepisy ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2015 r. poz. 599) nie przewidują bowiem możliwości odstąpienia od egzekucji z nieruchomości, jeżeli jest to jedyny składnik majątku podatnika, z którego możliwe jest skuteczne przeprowadzenie egzekucji administracyjnej. Konsekwencją proponowanego rozwiązania będzie więc bardzo dolegliwa eksmisja podatnika i jego rodziny, której skutki ponosić będzie państwo (jednostki samorządu terytorialnego). Takie działania organów egzekucyjnych, masowe i skumulowane w krótkim czasie, jakkolwiek konieczne z punktu widzenia interesu publicznego, muszą wywołać poważne napięcia społeczne. Te napięcia będą przede wszystkim wynikiem realizacji hipotek wcześniej ustanowionych. Nie

mniej jednak proste uchylenie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej także na przyszłość oznaczać będzie, że ustanowienie i istnienie hipoteki przymusowej dla poboru zobowiązania publicznoprawnego nie będzie miało żadnego znaczenia, poza możliwością zaspokojenia od każdorazowego właściciela obciążonej rzeczy. Organy egzekucyjne, stojąc przed ryzykiem przedawnienia zobowiązania, będą więc wszczynać egzekucję z nieruchomości znacznie szybciej i częściej, niż to się dzieje pod rządami art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

V. Niezależnie od merytorycznych zastrzeżeń, jakie budzi poselski projekt ustawy, należy wskazać na okoliczności natury formalnej, które są istotne dla oceny poselskiego projektu.

Próby wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12 były podejmowane w ramach senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 2605) oraz prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018). W projektach tych proponowano wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego poprzez uchylenie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Propozycja uchylenia tego przepisu nie została ostatecznie przyjęta przez Sejm. Nie zostały też przyjęte żadne inne rozwiązania wykonujące przedmiotowy wyrok.

Warto dodać, że postulat uregulowania wpływu hipoteki lub zastawu skarbowego na przedawnienie poboru podatku jest zawarty w *kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej*, opracowanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Kierunkowe założenia zostały przyjęte przez Radę Ministrów w dniu 13 października 2015 r. Szczegółowy harmonogram prac Komisji został ustalony przepisami § 8 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. poz. 1471). Na opracowanie projektu ustawy wyznaczono w rozporządzeniu termin do 2 lat od dnia przyjęcia kierunkowych założeń.

Podkreślić należy, że wnioskiem z dnia 1 października 2015 r. Nr BAS-WPTK-1908/15, BAS-WPTK-1686/12 Marszałek Sejmu wystąpił o wyjaśnienie wątpliwości co do treści pkt 2 wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12. W treści wniosku stwierdzono:

„Skutek hipoteki przymusowej oraz zastawu skarbowego można rozpatrywać na dwóch płaszczyznach: procesowej i windykacyjnej. Nie budzi żadnych wątpliwości konkluzja i uzasadnienie wyroku TK z 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) w zakresie relacji hipoteki z procedurami podatkowymi. W wykonaniu wyroku wszelkie relacje występujące na tej płaszczyźnie muszą zostać zerwane. Hipoteka przymusowa powinna być transparentna i neutralna dla zakresu, wyniku i czasu prowadzenia kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego. Nie jest jednak dostatecznie klarowna sentencja wyroku oraz jego uzasadnienie w odniesieniu do płaszczyzny windykacyjnej hipoteki przymusowej, w szczególności czy ustanowienie hipoteki ma wpływ na istnienie zabezpieczenia wymagalnego zobowiązania. Wątpliwości nasuwa, czy niekonstytucyjność przepisu art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej regulującego nieprzedawnianie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką (obecny art. 70 § 8 o.p.) dotyczy wyłącznie etapu wymiaru podatku i procedur podatkowych (postępowania podatkowego i kontroli podatkowej), czy również etapu poboru i egzekucji ostatecznie ustalonego lub określonego podatku (w decyzji lub deklaracji).”

Ponadto Marszałek Sejmu zauważył: *„Należy uznać, że wyjaśnienie wątpliwości co do treści sentencji wyroku może mieć istotny wpływ na kształt propozycji legislacyjnych dotyczących aktualnej regulacji. Pominięcie w rozważaniach TK hipotek przymusowych ustanowionych poza kontrolą podatkową lub postępowaniem podatkowym rodzi wątpliwości, czy sentencja*

wyroku dotyczy tylko hipotek przymusowych ustanowionych w toku kontroli podatkowej lub w toku postępowania podatkowego, czy także hipotek ustanowionych w innych sytuacjach.”

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na podkreślany przez Trybunał Konstytucyjny ścisły związek między postępowaniem w sprawie wykładni orzeczenia a zakończonym wcześniej postępowaniem głównym. W postanowieniu z dnia 21 marca 2000 r. K 4/99 Trybunał stwierdził: *„Postępowanie w sprawie wykładni orzeczenia stanowi jedno z postępowań uzupełniających w stosunku do zakończonego wcześniej "postępowania głównego", także postępowania w przedmiocie zgodności aktu normatywnego z konstytucją, podobnie jak postępowanie w sprawie sprostowania oczywistych niedokładności, błędów pisarskich lub rachunkowych albo innych oczywistych omyłek”*. *„Wykładnia orzeczenia dokonana w trybie art. 74 ustawy o TK jest integralną częścią orzeczenia, którego dotyczy i ma taką samą jak ono moc wiążącą. Nikt nie może pojmować orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w sposób sprzeczny z dokonaną w tej formie jego wykładnią.”*.

W pierwszym rzędzie Trybunał Konstytucyjny powinien zatem rozstrzygnąć wątpliwości Marszałka Sejmu co do treści wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12. Dopiero wykładnia tego orzeczenia otworzy drogę do przesądzenia kwestii zgodności z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP przepisu art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej w zakresie ustanowienia hipoteki lub zastawu skarbowego po dokonaniu wymiaru podatku.

Należy też wskazać na toczące się równolegle przed Trybunałem Konstytucyjnym postępowania w sprawach zainicjowanych:

- wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie niezgodności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 2 oraz art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji RP (sygn. akt K 10/16);
- pytaniem prawnym Sądu Rejonowego Poznań-Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu V Wydział Cywilny z dnia 29 lutego 2016 r., uzupełnionym w dniu 29 marca 2016 r., czy art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. jest zgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP (sygn. akt P 6/16).

Dopiero orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w trzech wskazanych wyżej sprawach wyznaczą właściwy kierunek zmian legislacyjnych art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

VI. Rada Ministrów wyraża negatywną ocenę poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk 449) w przedłożonym kształcie.

Niecelowe jest prowadzenie prac nad wykonaniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12 przed zakończeniem toczących się przed Trybunałem Konstytucyjnym postępowań w sprawach wykładni tego wyroku oraz zgodności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej z Konstytucją RP.

W związku z powyższym, **Rada Ministrów wnosi o zawieszenie prac nad projektem do czasu zakończenia postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym.**