

KU 246/14



Warszawa, 18 kwietnia 2014 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW



PK4/0310/22/BOO/2014/RD-37562

Pan  
**Piotr Zientarski**  
Przewodniczący Komisji Ustawodawczej  
w Senacie Rzeczypospolitej Polskiej

Odpowiadając na wystąpienie z dnia 31 marca 2014 r. znak: BPS/KU-034/596/1/14 w sprawie przedstawienia opinii oraz skutków finansowych dotyczących projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk senacki 596), uprzejmie przedstawiam następujące stanowisko:

### **I. Opinia do senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 596)**

Celem senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 596), zwanego dalej „projektem”, jest dostosowanie systemu prawa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 08 października 2013r., sygn. akt SK 40/12 dotyczącego ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012r. poz. 749, z późn. zm.<sup>1)</sup>).

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12 orzekł, że: „art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U z 2012r. poz. 749), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002r. jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.” Przepis art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998r. do 31 grudnia 2002r., stanowił: „Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki.” Trybunał wskazał, że całkowity brak przedawnienia należności zabezpieczonych hipoteką przymusową stanowi przekroczenie zakresu swobody regulacyjnej, przysługującego ustawodawcy w zakresie prawa podatkowego. Trybunał zwrócił także uwagę, że zakwestionowany art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu decyzją ustawodawcy utracił moc obowiązującą 31 grudnia 2002r. Trybunał Konstytucyjny zauważył, że obecnym odpowiednikiem zakwestionowanego przepisu jest art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, który budzi podobne wątpliwości i wymaga pilnej interwencji ustawodawcy.

<sup>1)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2012 r. poz. 848, poz. 1101, 1342 i 1529, z 2013 r. poz. 35, 985, 1027, 1036, 1145, 1149, 1289 i 1313 oraz z 2014 r. poz. 183.

Senacki projekt ustawy przewiduje nowelizację ustawy – Ordynacja podatkowa wyłącznie obejmującą uchylenie art. 70 § 8. Zdaniem projektodawców proponowana zmiana spowoduje, że przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym będzie następowało na takich samych zasadach, jak w przypadku pozostałych zobowiązań podatkowych. Przed upływem 5 – letniego terminu przedawnienia (który będzie mógł być również na zasadach ogólnych zawieszany lub przerywany), organy skarbowe będą mogły dochodzić należności podatkowych także z przedmiotu hipoteki czy zastawu skarbowego.

**Minister Finansów negatywnie opiniuje projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk senacki 596) polegający na uchyleniu w art. 70 § 8 tej ustawy.**

W ocenie Ministra Finansów w koncepcji wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013r. nr SK 40/12 przedstawionej w senackim projekcie ustawy brakuje, na płaszczyźnie prawnej, systemowego podejścia do kwestii ustanawiania zabezpieczeń rzeczowych i ich skutków. Drugim powodem krytycznej oceny tego projektu jest pominięcie w nim poważnych negatywnych skutków budżetowych.

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 (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 (wyrok TK z 11 kwietnia 2000 r., sygn. K 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86, pkt. III).

Trybunał Konstytucyjny prezentuje także linię orzeczniczą, zgodnie z którą gwarancją zachowania proporcjonalności w ograniczaniu praw w celu realizacji interesu publicznego jest za każdym razem właściwe zrównoważenie interesu prywatnego i publicznego (por. m.in. wyroki TK: z 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06, OTK z 13 lutego 2001 r., sygn. K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30, z 25 listopada 2003 r., sygn. K 37/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 96, z 8 października 2007 r., sygn. K 20/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 102).

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. Powyższej reguły nie stosuje się do roszczeń o świadczenia uboczne, a więc także do roszczeń o odsetki (art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece oraz art. 317 Kodeksu cywilnego). Senacki projekt ustawy spowoduje, że pozycja wierzyciela cywilnoprawnego będzie w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do wierzyciela publicznoprawnego – zatem nastąpi nierówne traktowanie według zasad konstytucyjnych. Ograniczenie się do uchylenia § 8 w art. 70 ustawy – Ordynacja podatkowa naruszałaby także podstawowe zasady konstytucyjne w zakresie równego traktowania podatników oraz byłoby w sprzeczności z zasadami wyrażonymi przez Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu do wyroku.

Mankamentem projektu senackiego jest też brak jakichkolwiek przepisów przejściowych. Trudno też bez zastrzeżeń przyjąć argument, że uchylenie § 8 w art. 70 ustawy – Ordynacja podatkowa wymusiłoby większą aktywność organów egzekucyjnych w zakresie zaspokojenia wierzyciela publicznoprawnego z przedmiotu hipoteki i zastawu skarbowego. Nie można zabezpieczenia rzeczowego traktować jako prostego wstępu do szybkiej egzekucji. Zabezpieczenie rzeczowe chroniąc skutecznie interesy wierzyciela, także odsuwając w czasie moment przedawnienia należności, z drugiej strony stwarza dłużnikowi możliwość zgromadzenia środków pieniężnych dla dobrowolnej zapłaty zaległości bez presji natychmiastowej egzekucji. Aktualnie celem tego przepisu jest wyłącznie zabezpieczenie interesu fiskalnego, a nie przymusowa i natychmiastowa egzekucja z rzeczy. Taki stan prawny daje podatnikom możliwość zapłacenia zobowiązania podatkowego z innych środków, bez bezwzględnego pozbawienia go składników majątkowych. Nie w każdej sytuacji natychmiastowa egzekucja z przedmiotu obciążenia jest pożądana, szczególnie wtedy gdy dotyczy to lokalów mieszkalnych lub rzeczy wykorzystywanych do bieżącej działalności gospodarczej. Z perspektywy interesu publicznego nie zawsze zatem bezwzględna, pilna egzekucja z nieruchomości lub rzeczy ruchomych jest optymalna. Taka egzekucja jest zwykle najbardziej dolegliwa, kosztowna i prowadzi do dużych napięć społecznych.

## **II. Ocena skutków finansowych wejścia w życie ustawy.**

Aktualnie w zakresie zaległości podatkowych i celnych pozostających w kompetencji organów podległych Ministrowi Finansów liczba hipotek przymusowych wynosi ok. 107 tys. na zabezpieczoną kwotę należności głównej ok. 6,2 mld zł, natomiast liczba zastawów skarbowych wynosi ok. 30 tys. na kwotę należności głównej ok. 2 mld zł. Kwoty te należałoby powiększyć o odsetki za zwłokę zabezpieczone wraz z należnością główną. Zakładając tylko, że odsetki za zwłokę wynoszą połowę należności głównej to należy stwierdzić, że w zakresie podatków stanowiących budżet państwa i ceł kwota zabezpieczona hipoteką przymusową i zastawem skarbowym na rzeczach wynosi ok. 12 mld zł. Rzecz jasna kwota możliwa do efektywnego uzyskania w toku egzekucji byłaby znacząco mniejsza mając na uwadze chociażby kwestię: wartości rzeczy i wpływów możliwych do pozyskania w wyniku jej egzekucyjnej sprzedaży, pokrycia kosztów egzekucyjnych oraz podziału wpływów na innych wierzycieli.

Ponadto skutki finansowe obejmą również inne daniny publiczne w odniesieniu do których zabezpieczenie hipoteką lub zastawem skarbowym odbywa się bezpośrednio lub pośrednio na podstawie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, w tym art. 70 § 8 ustawy – Ordynacja podatkowa. Przykładowo dotyczyć to będzie składek na ubezpieczenie społeczne, w związku z uregulowaniami art. 26 i art. 27 ustawy z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1442) oraz składek na PFRON w związku z uregulowaniami art. 49a i 49b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 127, poz. 721). Wskazana wyżej kwota nie obejmuje należności jednostek samorządu terytorialnego.

Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 70 § 8 ustawy – Ordynacja podatkowa; „Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.”. Nie ulega wątpliwości, że wprowadzenie proponowanej senackim projektem ustawy zmiany spowoduje natychmiastowe wygaśnięcie w wyniku przedawnienia części należności publicznoprawnych zabezpieczonych hipoteką i zastawem skarbowym. Trudno jednak wskazać jaka kwota byłaby objęta wygaśnięciem.

### III. Inicjatywa Ministra Finansów.

Nie ulega wątpliwości, że konieczne jest podjęcie inicjatywy legislacyjnej w kierunku zmiany obecnego stanu prawnego, mimo że wyrok Trybunału dotyczy przepisu już nieobowiązującego. Ministerstwo Finansów prowadzi prace legislacyjne nad odpowiednią zmianą przepisów zmierzających z jednej strony do limitowania biegu terminu przedawnienia w przypadku ustanowienia zabezpieczeń rzeczowych zgodnie z wytycznymi Trybunału Konstytucyjnego. Z drugiej jednak strony Ministerstwo Finansów mając na względzie potrzebę ochrony słusznych interesów fiskalnych będzie zmierzać do tego aby pozycja wierzyciela publicznoprawnego nie była gorsza niż wierzyciela cywilnoprawnego przy korzystaniu z tych samych form zabezpieczeń. Pakiet tych rozwiązań zostanie włączony do projektu ustawy zmieniającej ustawę Ordynacja podatkowa, który stanowi realizację przyjętych przez Radę Ministrów w dniu 18 marca 2014 r. założeń zmiany tej ustawy.

Negatywnie opiniując senacki projekt ustawy, Minister Finansów poddaje pod rozwagę pozostawienie kwestii wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12 w procedowanym projekcie rządowym.

Z upoważnienia Ministra Finansów  
SEKRETARZ STANU  
*Janusz Cichoń*  
Janusz Cichoń