



**SENAT
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
VIII KADENCJA**

Warszawa, dnia 21 marca 2014 r.

Druk nr 596

**KOMISJA
USTAWODAWCZA**

**Pan
Bogdan BORUSEWICZ
MARSZAŁEK SENATU
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Na podstawie art. 85a ust. 3 pkt 1 Regulaminu Senatu Komisja Ustawodawcza wnosi o podjęcie postępowania w sprawie inicjatywy ustawodawczej dotyczącej projektu ustawy

o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa.

Do reprezentowania Komisji w dalszych pracach nad tym projektem ustawy upoważniony jest senator Bohdan Paszkowski.

W załączeniu przekazuję projekt ustawy wraz z uzasadnieniem.

Przewodniczący Komisji
Ustawodawczej
(-) Piotr Zientarski

U S T A W A

z dnia

o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa

Art. 1. W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.¹⁾) w art. 70 uchyla się § 8.

Art. 2. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.

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

UZASADNIENIE

1. Cel projektowanej ustawy

Celem projektu jest dostosowanie systemu prawa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) dotyczącego ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.).

Projekt przewiduje, że zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym będą podlegały przedawnieniu na takich samych zasadach, jak zobowiązania niezabezpieczone hipoteką lub zastawem rejestrowym.

2. Przedmiot i istota rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego

2.1. TK orzekł, że art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. - jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP. Choć przepis został zmieniony, to nadal może być podstawą orzeczeń i decyzji, stąd konieczność wydania wyroku przez TK.

Ordynacja podatkowa (art. 70) przewiduje, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku; w niektórych przypadkach dopuszcza zawieszenie lub przerwanie biegu terminu. Zakwestionowany § 6 przewidywał, że nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki. W związku z nowelizacją art. 70 kwestionowany § 6 ma zupełnie inną treść, natomiast norma w nim dotychczas wyrażona została, z modyfikacją, przeniesiona do § 8, który przewiduje obecnie, że nie ulegają także przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone zastawem skarbowym.

2.2. Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji, własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Z przepisu tego wynika, że o ile określenie samej treści chronionych praw należy do kompetencji ustawodawcy, to jednak zasady tej ochrony powinny być równe dla wszystkich. „[O]bowiązki ustawodawcy, wynikające z art. 64 ust. 2 (...), mają dwojaki charakter. W wymiarze pozytywnym, powinien on ustanowić przepisy i procedury udzielające równej ochrony prawnej prawom majątkowym, a w wymiarze negatywnym - jest on zobligowany powstrzymać się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawić ochrony prawnej lub też

ochronę tę ograniczać”. Z racji konstytucyjnego nakazu płacenia podatków, przepis ten nie może być stosowany do prawa daninowego w tym samym zakresie, co w pozostałych przypadkach, tym nie mniej **granice władztwa podatkowego państwa wyznacza zasada równości i zasada sprawiedliwości.**

Przewidziane przez art. 70 Ordynacji przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza, że po upływie określonego czasu niezapłacone zobowiązanie podatkowe wygasa. Organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może żądać zapłaty należności. Mechanizm przedawnienia uregulowany w art. 70 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.

Na warunkach określonych w Ordynacji bieg terminu przedawnienia może być zawieszany (po ustaniu przyczyny zawieszenia biegnie wtedy w dalszym ciągu) lub przerywany (po ustaniu przyczyny przerwania biegnie wtedy na nowo), a w niektórych wypadkach przedawnienie może zostać całkowicie wyłączone (nie następuje). Wyłączenie przedawnienia jest rezultatem zabezpieczenia zobowiązania podatkowego hipoteką lub (od 1 stycznia 2003 r.) zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu. Jest to wyjątek od ogólnej zasady, że skutkiem zabezpieczenia (bez względu na to, czy jest to zabezpieczenie „dobrowolne”, czy „przymusowe”) jest jedynie zawieszenie biegu przedawnienia.

Należy dodać, że samo wszczęcie kontroli podatkowej (bez zastosowania zabezpieczenia) - inaczej niż wszczęcie postępowania karnoskarbowego - nie ma żadnego skutku dla terminu przedawnienia roszczeń podatkowych - nie powoduje ani jego zawieszenia, ani przerwania, ani tym bardziej - wyłączenia.

TK nie kwestionuje tego, że „[z]asadą jest płacenie podatków, a nie oczekiwanie, że nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego” (...), wobec tego „przedawnienie (...) nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym i nawet, gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone”. „[R]ównocześnie jednak instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych - konieczności zachowania równowagi budżetowej oraz stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych - «Nie ma zatem wątpliwości, że

przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, **znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych**”.

„Wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak też określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy. Ustawodawca może równocześnie wybierać między różnymi konstrukcjami przedawnienia, ustanawiając odrębne terminy przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się podatników z ich obowiązków oraz odrębne terminy dla procedury egzekucji należności. Terminy te nie mogą jednak być zbyt krótkie, ponieważ wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie instytucją pozorną”. „Ograniczona swoboda ustawodawcy dotyczy zwłaszcza przepisów, które mają dla podatnika charakter gwarancyjny. Tego rodzaju przepisami są przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia”. „Mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia, (...) ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdy doszło już do zindywidualizowania i skonkretyzowania obowiązku podatkowego bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdyby w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość, nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należytym wysokości. W ocenie Trybunału, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków - jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym - nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecie. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wartość konstytucyjną, wymagającą uwzględnienia”.

TK zwrócił uwagę, iż w badanej sprawie, „modyfikacja zasad przedawnienia jest rezultatem ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na etapie kontroli podatkowej, a więc jeszcze przed wydaniem decyzji o wymiarze podatku, kiedy istnienie zobowiązania podatkowego i jego dokładna wysokość nie zostały jeszcze ostatecznie ustalone (a jedynie uprawdopodobnione), nie dotyczy zaś uchylania się od wykonania bezspornego obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 84 Konstytucji”. **„Istotą problemu konstytucyjnego w niniejszej sprawie nie jest (...) samo wyłączenie przedawnienia (...), lecz to, że o istnieniu lub nieistnieniu przedawnienia decyduje forma zabezpieczenia**

należności podatkowych, a właściwie - posiadanie lub nieposiadanie przez podatnika nieruchomości”. Kwestionowany przepis „stanowi podstawę podziału potencjalnych podatników (wobec których zastosowano zabezpieczenie podatkowe w toku kontroli podatkowej) na dwie grupy podmiotów podobnych w zależności od tego, czy posiadają oni składniki majątkowe, na których można ustanowić hipotekę”. „Bezsporne jest także to, że wskazane dwie grupy podmiotów podlegających kontroli podatkowej (których należności zostały zabezpieczone hipoteką przymusową oraz których należności zostały zabezpieczone w inny sposób) są na skutek zaskarżonego przepisu potraktowane w inny sposób: zobowiązania podatkowe pierwszej grupy nie podlegają przedawnieniu (...), podczas gdy przedawnienie zobowiązań podatkowych drugiej grupy na czas trwania zabezpieczenia ulega jedynie zawieszeniu (a po wygaśnięciu zabezpieczenia biegnie w dalszym ciągu (...)). **Omówione zróżnicowanie zasad przedawnienia prowadzi do odmiennego pod względem czasowym poziomu ochrony własności i praw majątkowych, z których po zakończeniu kontroli podatkowej egzekwowane będą należności podatkowe**”.

Stwierdzając niekonstytucyjność zaskarżonego przepisu TK zwrócił uwagę, że „wpływ zaskarżonej regulacji na czas kontroli podatkowej i dożywotniej egzekucji należności podatkowych nie jest jednoznacznie pozytywny, ponieważ może budzić zastrzeżenia z punktu widzenia nakazu sprawnego działania instytucji publicznych (...) oraz zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (...). Wprowadzenie sama możliwość nadużycia kompetencji przez organ państwa (np. wykorzystania hipoteki przymusowej dla uniknięcia skutków przewlekłości kontroli podatkowej) nie jest wystarczającą podstawą uznania przepisu za niekonstytucyjny, to jednak tego rodzaju obawy mogą rodzić wątpliwości co do zgodności art. 70 § 6 ordynacji podatkowej z ustawą zasadniczą. «[J]eżeli organy podatkowe w okresie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wykonywały w stosunku do podatnika żadnych czynności ukierunkowanych na kontrolę albo ewentualną egzekucję należności, upływ czasu może zasadnie wzmacniać domniemanie prawidłowości rozliczenia się podatnika ze zobowiązania podatkowego. (...) [D]ługi termin przedawnienia, wyznaczający jednocześnie horyzont czasowy prowadzenia przez organy podatkowe (...) postępowań względem podatników, może rodzić trudności w rzetelnym ich przeprowadzeniu, stając się w rezultacie swoistą pułapką również na uczciwych podatników. Z upływem lat coraz trudniej bowiem udowodnić pochodzenie majątku czy prawidłowość rozliczenia się z podatków»”. Po drugie, choć przepisy statuują zasadę stosowania egzekucji z nieruchomości tylko w ostateczności, to jednak nie obowiązuje ona na etapie ustanawiania

zabezpieczeń. Po trzecie, „nieprzekonująca jest też teza o niezbędnym charakterze zaskarżonej regulacji z powodów związanych z długotrwałością egzekucji administracyjnej z nieruchomości. Pomijając już sygnalizowane wyżej wady tego rozwiązania z punktu widzenia nakazu sprawności działania organów państwa i zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (...), należy zwrócić uwagę, że ten sam skutek w wypadku zabezpieczeń innych niż hipoteka przymusowa (i od 2003 r. - zastaw) jest osiągany za pomocą zawieszenia biegu przedawnienia”. „Przytoczony w tym kontekście argument Ministra Finansów o niewielkim wpływie organów skarbowych na sprawność prowadzenia egzekucji z nieruchomości po (...) nowelizacji ustawy egzekucyjnej z 2001 r. znacznie stracił na aktualności, a poza tym może uzasadniać raczej konieczność nowelizacji procedur egzekucyjnych i wydłużenia (w rozsądnych granicach) wszystkich terminów przedawnienia **(bez względu na rodzaj stosowanych zabezpieczeń, ponieważ to nie jest dopuszczalnym kryterium różnicowania (...))**, a nie całkowite wyłączenie przedawnienia należności zabezpieczonych hipoteką”. Po czwarte, „nie jest oczywiste, czy hipoteka przymusowa stanowi - jak twierdzi Minister Finansów - najkorzystniejszą dla podatników metodę zabezpieczania należności w toku kontroli podatkowej. Jej zalety są bowiem widoczne co najwyżej w krótkim horyzoncie czasowym i nie są jednoznaczne (np. pozwalają na dalsze korzystanie z nieruchomości do celów gospodarczych, najczęściej uniemożliwiają jednak dokapitalizowanie przedsiębiorstwa za pomocą kredytu hipotecznego albo czynszu z tytułu najmu lub dzierżawy nieruchomości)”. Ponadto, „hipoteka przymusowa jest stosowana przede wszystkim wobec przedsiębiorców, co może mieć wpływ na swobodę wykonywania działalności gospodarczej (...). Wydaje się, że skutkiem ubocznym zaskarżonego rozwiązania może być niekorzystne zjawisko pozbywania się nieruchomości przez przedsiębiorców w obawie przed dożywotnią odpowiedzialnością podatkową. Ryzyko to dotyczy w szczególności podmiotów prowadzących działalność gospodarczą - zbycie nieruchomości w pośpiechu z uwagi na wszczęcie kontroli podatkowej najczęściej jest nieopłacalne gospodarczo i może przyczynić się do upadłości przedsiębiorstwa”. Po piąte, „podatnik (którego zobowiązanie podatkowe nie zostało jeszcze ostatecznie ustalone) staje się potencjalnie «dożywotnim dłużnikiem państwa». Jego odpowiedzialność nie jest w żaden sposób ograniczona czasowo, podczas gdy podatnicy, których należności nie zostały zabezpieczone hipoteką, odpowiadają za swoje zobowiązania podatkowe co do zasady jedynie przez pięć lat (...), a ustanowienie zabezpieczenia w innej formie niż hipoteka (i od 2003 r. - zastaw) powoduje jedynie zawieszenie biegu tego terminu”.

Konkludując, TK stwierdził, że „[z]askarżone rozwiązanie różnicuje (...) w istotny sposób zakres czasowy odpowiedzialności podatników w zależności od arbitralnego i przypadkowego kryterium, tj. posiadania lub nieposiadania składników majątkowych pozwalających na ustanowienie zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej”. „[P]osiadanie majątku i jego forma (nadająca się do założenia hipoteki przymusowej lub nie) najczęściej nie ma związku z genezą zobowiązania podatkowego - stosowanie tej instytucji nie jest bowiem zastrzeżone dla należności z tytułu podatku od nieruchomości, podatku od czynności cywilnoprawnych w związku z nabyciem przedmiotu hipoteki, podatku spadkowego od odziedziczonej nieruchomości albo podatku dochodowego z tytułu najmu nieruchomości, lecz może służyć wykonaniu wszystkich bez wyjątku zobowiązań podatkowych zabezpieczanych na podstawie ordynacji podatkowej”. **Brak również powodu by akurat to właściciele nieruchomości mieli „dożywotnio odpowiadać za należności podatkowe.** Zdecydowanie nie można zgodzić się ze stanowiskiem (...), że dla zachowania zasady równości wystarczy, że «potencjalnie każdy podatnik może być właścicielem przedmiotu hipoteki» (...). **Brak jest bowiem wartości konstytucyjnych przemawiających za bardziej rygorystycznym traktowaniem podatników posiadających nieruchomości.** Nie do obrony jest np. teza, że są to podmioty szczególnie zamożne, wobec czego nie ma powodu do przyznawania im dobrodziejstwa przedawnienia. Ich ogólna sytuacja finansowa może być gorsza niż podmiotów, których należności są zabezpieczone gwarancją bankową czy zajęciem wierzytelności na rachunkach bankowych i wygasają po upływie ustawowych terminów (...). Kryterium różnicującym sytuację podatników nie jest ani źródło powstania obowiązku podatkowego (tutaj odmiennie można by było potraktować np. osoby obciążone podatkiem od nieujawnionych źródeł przychodów i osoby, które przez pomyłkę dokonały błędnego samoobliczenia podatku na podstawie skomplikowanych i często zmieniających się przepisów), ani wysokość podatku (większa lub mniejsza) czy postawa podatników w toku kontroli podatkowej i postępowania zabezpieczającego (współpraca z organami skarbowymi i dążenie do wyjaśnienia sprawy lub ukrywanie dowodów i sabotowanie postępowania)”.

Zdaniem TK kwestionowany przepis „powoduje, że przedawnienie w odniesieniu do podatników, których należności zabezpieczono hipoteką przymusową w toku kontroli podatkowej, staje się instytucją pozorną i wydrążoną z treści, co (...) jest bezwzględnie niedopuszczalne (...). Skoro już ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych (...), przy określaniu zasad działania tej instytucji (w szczególności tych o charakterze gwarancyjnym, takich jak długość terminu

przedawnienia, zasady jego zawieszania, przerywania i wyłączenia) powinien przestrzegać standardów konstytucyjnych (...), zwłaszcza że Konstytucja zakłada powszechność i równość opodatkowania”.

2.3. TK zaznaczył, że orzeczenie to „w żadnym stopniu nie powinno być rozumiane jako podważające dopuszczalność stosowania hipoteki dla zabezpieczenia należności podatkowych w toku kontroli podatkowej - ta forma w niektórych wypadkach jest bowiem niezbędna dla zapewnienia ściągальności podatków. W świetle niniejszej sprawy, nie ma więc podstaw do jej likwidacji”. **TK krytycznie odniósł się tylko do dwóch aspektów kwestionowanego przepisu**, „a mianowicie tego, że:

- **całkowicie wyłącza on przedawnienie niektórych rodzajów należności podatkowych** (w badanym stanie prawnym: zabezpieczonych hipoteką przymusową w czasie kontroli podatkowej), a równocześnie

- **czyni to na podstawie nieuzasadnionego i arbitralnego kryterium** (formy zabezpieczenia należności podatkowych)”.

Ponadto TK stwierdził, że wykonaniem wyroku nie byłoby „rozszerzenie zasad przewidzianych w zaskarżonym przepisie (...) na wszystkie należności, które w toku kontroli podatkowej zostały zabezpieczone w jakikolwiek sposób. Taka operacja nie doprowadziłaby bowiem do zrównania sytuacji wszystkich podatników (w dalszym ciągu przedawniałyby się zobowiązania podatkowe osób nieposiadających żadnego majątku), z których część byłaby «dożywotnimi» dłużnikami państwa”.

3. Różnice między dotychczasowym a projektowanym stanem prawnym

Choć zakwestionowany przepis już nie obowiązuje, to norma w nim wyrażona jest obecnie zawarta w § 8. Tego ostatniego z kolei TK formalnie zakwestionować nie mógł, ponieważ nie był zaskarżony. Wyrok zatem wymaga wykonania. TK, gdyby mógł, zakwestionowałby prawdopodobnie ów przepis w identyczny sposób, tzn. bezzakresowy przedmiotowo. Nie jest wykluczone, że Minister Finansów zechciałby utrzymać okrojona instytucję „dożywotniej odpowiedzialności podatnika”, np. w odniesieniu do zobowiązań podatkowych związanych z daną nieruchomością obciążoną hipoteką. W czasie posiedzenia komisji, na którym inicjowano projekt, takiego rozwiązania jednak nie zaproponował. Ponadto, na obecnym etapie postępowania ustawodawczego nie wiadomo czy w ogóle

miałoby to sens. Należałoby bowiem najpierw ustalić jakiego rodzaju zobowiązania podatkowe są w praktyce zabezpieczane hipoteką. Dlatego proponuje się uchylenie § 8.

Proponowana ustawa 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.

4. Skutki projektowanej ustawy

Skutkiem ustawy będzie prawdopodobnie zwiększenie skuteczności organów skarbowych w dochodzeniu należności podatkowych. Nie powinna ona powodować uszczuplenia dochodów podatkowych budżetu państwa, ponieważ nie odbiera ona w żadnym stopniu możliwości dochodzenia niezapłaconych zobowiązań, także z przedmiotu hipoteki lub zastawu skarbowego. Ustawa nie ogranicza zakresu stosowania hipoteki, jako zabezpieczenia podatku, nie ogranicza zakresu nieruchomości i innego mienia, które może być przedmiotem hipoteki lub zastawu. Przewiduje tylko, że jeśli organy skarbowe są w stanie ustalić konkluzywnie istnienie i wysokość zobowiązania podatkowego, powinny bez zwłoki przystąpić do jego wyegzekwowania, czy to dobrowolnego czy przymusowo, nie wyłączając przedmiotu hipoteki lub zastawu. Jeśli zaś organy skarbowe nie są w stanie, przed upływem terminu przedawnienia, udowodnić istnienia zobowiązania podatkowego, to wszyscy podatnicy będą traktowani tak samo. Ich zobowiązania będą się przedawniać po upływie 5 lat, niezależnie od tego czy dany podatnik jest właścicielem nieruchomości czy nie.

5. Oświadczenie o zgodności z prawem Unii Europejskiej

Przedmiot projektu jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.