



Warszawa, 14.04.26

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.996.2014.EG

Trybunał Konstytucyjny

al. Jana Chrystiana Szucha 12A
00-918 Warszawa

Wnioskodawca

Rzecznik Praw Obywatelskich

Uczestnicy postępowania:

Sejm Rzeczypospolitej Polskiej
Prokurator Generalny

sygn. akt K 10/16

Pismo procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich

W odpowiedzi na pismo Przewodniczącego składu orzekającego z dnia 17 marca 2026 r. (sygn. akt K 10/16), doręczone do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich w dniu 18 marca 2026 r., na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1264 ze zm., dalej: „ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich”) w zw. z art. 69 ust. 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393, dalej: „ustawa o TK”), uprzejmie zawiadamiam, że **podtrzymuję wniosek** złożony w dniu 22 lutego 2016 r. o stwierdzenie niezgodności art. 70 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.

– Ordynacja podatkowa (aktualny t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa”) z art. 64 ust. 2 oraz art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji

Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm.,

dalej: „Konstytucja”) oraz **przedstawiam uaktualnioną argumentację,**

popierającą zarzuty świadczące o niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji.

Uzasadnienie

1. Dotychczasowy przebieg postępowania

Wnioskiem abstrakcyjnym z dnia 22 lutego 2016 r. Rzecznik Praw Obywatelskich wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego, kwestionując konstytucyjność art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169 poz. 1387 ze zm.). Przepis ten stanowi, że *„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”*.

W uzasadnieniu wniosku Rzecznik powołał się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. w sprawie zainicjowanej skargą konstytucyjną (sygn. akt SK 40/12), w którym w pkt II Trybunał orzekł, iż **„art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji”**. Ponadto w orzeczeniu tym Trybunał wprost stwierdził, że pomimo tego, iż art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie był przedmiotem orzekania (nie stanowił bowiem podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie skarżącej), to *„w sposób oczywisty mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne”*, które zostały podniesione w wyroku zapadłym w sprawie (sygn. akt SK 40/12). Jednocześnie w przywołanym orzeczeniu z dnia 8 października 2013 r. Trybunał wskazał, że w jego ocenie, w ramach realizacji niniejszego wyroku, istnieje konieczność podjęcia przez ustawodawcę **„pilnych działań zmierzających do wyeliminowania z systemu prawnego art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej”**.

Pismem z dnia 30 stycznia 2017 r. (nr PK VIII TK 40.2016) Prokurator Generalny przedstawił stanowisko w niniejszym postępowaniu (sygn. akt K 10/16) wskazując, że art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej jest zgodny z art. 64 ust. 2 oraz art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji.

W ww. postępowaniu stanowisko przedstawił także Sejm RP w piśmie z dnia 14 września 2017 r. (nr BAS-WPTK-745/16) wnosząc o stwierdzenie, że art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim odnosi się do zobowiązań podatkowych, jest zgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji i jest zgodny z zasadą bezpieczeństwa prawnego, wywodzoną z art. 2 Konstytucji w zw. z art. 84 Konstytucji.

W tym miejscu dodać należy, że w Trybunale Konstytucyjnym zawisła podobna tematycznie sprawa, zainicjowana także w 2016 r. pytaniem prawnym Sądu Rejonowego Poznań - Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu, V Wydział Cywilny (sygn. akt P 6/16). W postanowieniu z dnia 29 lutego 2016 r. ww. sąd przedstawił Trybunałowi pytanie o to, czy art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. jest zgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji, w zakresie w jakim odnosi się do braku przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką i możliwości egzekwowania tych zobowiązań tylko z przedmiotu hipoteki. Rzecznik Praw Obywatelskich zgłosił udział w tym postępowaniu, wnosząc o stwierdzenie niekonstytucyjności regulacji zawartej w art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Sprawa nadal oczekuje na rozpoznanie przez Trybunał¹.

Pomimo wyraźnych zaleceń sformułowanych przez Trybunał Konstytucyjny w 2013 r. w wyroku zapadłym w sprawie (sygn. akt SK 40/12) o pilnej potrzebie podjęcia interwencji legislacyjnej w tym obszarze, regulacja zawarta w art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nadal jest częścią obowiązującego porządku prawnego, jest stosowana przez organy podatkowe i korzysta z domniemania konstytucyjności przez przeszło dekadę. Dlatego też omawiana sprawa, wszczęta na skutek wniosku

abstrakcyjnego Rzecznika Praw Obywatelskich (sygn. akt K 10/16) pozostaje w pełni aktualna, co uzasadnia wydanie przez Trybunał Konstytucyjny merytorycznego rozstrzygnięcia. Nie ustały zatem przesłanki uzasadniające jej rozpoznanie, w szczególności nie doszło do definitywnego usunięcia wątpliwości konstytucyjnych przez właściwy do tego organ, ani do uchylecia kwestionowanego przepisu na drodze legislacyjnej.

2. Prace legislacyjne w sprawie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej

W tym kontekście podkreślić należy, że ustawodawca wielokrotnie podejmował próby uregulowania kwestii wpływu hipoteki lub zastawu skarbowego na instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego (szerzej opisane we wniosku abstrakcyjnym Rzecznika z dnia 22 lutego 2016 r.), jednak żadna z nich dotychczas nie została ostatecznie sfinalizowana.

¹ <https://trybunal.gov.pl/sprawy-w-trybunale/art/8904-przedawnienie-zobowiazan-podatkowych-zabezpieczonych-hipoteka>

W związku z powyższym, Rzecznik Praw Obywatelskich systematycznie i konsekwentnie kierował na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich wystąpienia do Ministra Finansów, w których apelował o podjęcie prac legislacyjnych, mających na celu m.in. rozwiązanie problemu nieprzedawnialności zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym². Rzecznik podkreślał, że wobec braku rozpoznania spraw przez Trybunał Konstytucyjny (tj. wniosku abstrakcyjnego, sygn. akt K 10/16 oraz pytania prawnego Sądu Rejonowego Poznań - Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu, sygn. akt P 6/16), zmiana prawodawcza w tym obszarze jest konieczna, gdyż oczywiście niekonstytucyjna regulacja nie może stanowić podstawy prawnej dla działań podejmowanych przez organy.

Ostatecznie w 2025 r. doszło do zainicjowania kolejnych prac legislacyjnych, odzwierciedlonych w treści projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (UD196)³. Początkowo projekt ten zakładał uchylenie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej i wprowadzenie zastępczego mechanizmu, który skutkuje przerwaniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, o którym podatnik został zawiadomiony przez organ podatkowy (projektowany art. 70 § 4a i 4b Ordynacji podatkowej). Finalnie ustawodawca postanowił jednak zastąpić instytucję nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym – instytucją zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (projektowany art. 70 § 7a Ordynacji podatkowej). Zaproponowano także dodatkowe ograniczenie czasowe zawieszenia biegu przedawnienia na podstawie tej przesłanki do 5 lat od dnia wpisu hipoteki lub ustanowienia zastawu skarbowego.

Następnie decyzją z dnia 3 lutego 2026 r. Rada Ministrów zobowiązała Ministra Finansów i Gospodarki do dokonania podziału projektu (UD196) na dwie części, w tym na część dotyczącą zmian w zakresie przedawnienia. W konsekwencji doszło do wyodrębnienia projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa

² Por. wystąpienia z dnia 29 stycznia 2024 r., z dnia 9 grudnia 2024 r. (V.511.128.2020). Więcej informacji pod linkiem: <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-ordynacja-podatkowa-koniecznosc-zmian-mf-odpowiedz-nastepna>

³ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12396201/katalog/13119151>

oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy (UD367)⁴. W dniu 25 lutego 2026 r. projekt ten wpłynął do Sejmu (druk nr 2288) i został skierowany na posiedzenie Komisji Finansów Publicznych, która w dniu 25 marca 2026 r. przekierowała go do Podkomisji stałej do monitorowania systemu podatkowego⁵.

Z powyższego wynika, że na chwilę obecną nie wyeliminowano z porządku prawnego zaskarżonej przez Rzecznika regulacji, zawartej w art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Tym samym, uznać należy, że nie doszło do spełnienia przesłanki uzasadniającej umorzenie postępowania przez Trybunał, o której mowa w art. 59 ust. 1 pkt 4) ustawy o TK.

3. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie przedawnienia należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne zabezpieczonych hipoteką (sygn. P 2/18)

W kontekście analizy przesłanek dopuszczalności merytorycznego rozpoznania wniosku abstrakcyjnego Rzecznika Praw Obywatelskich (sygn. akt K 10/16), nie sposób nie odnieść się do tez wynikających z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 maja 2020 r. (sygn. P 2/18) w sprawie zainicjowanej w 2018 r. pytaniem prawnym Sądu Okręgowego w Gliwicach, VIII Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych. Podniesione przez sąd zagadnienie sprowadzało się do rozstrzygnięcia wątpliwości, czy wyłączenie przedawnienia składek na ubezpieczenia społeczne zabezpieczonych hipoteką zawarte w art. 24 ust. 5 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 963 ze zm. dalej: „u.s.u.s.”)⁶ narusza art. 64 ust. 2 Konstytucji w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji. W ww. postępowaniu swój udział zgłosił Rzecznik Praw Obywatelskich, wnosząc o uznanie, że art. 24 ust. 5 u.s.u.s. jest niezgodny z art. 64 ust. 2 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Finalnie Trybunał stwierdził, że **„art. 24 ust. 5 u.s.u.s. w zakresie, w jakim wyłącza przedawnienie należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne zabezpieczonych hipoteką, jest zgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji”**.

⁴ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12407203>

⁵ <https://www.sejm.gov.pl/Sejm10.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=2288>

⁶ Przepis ten stanowi, że „nie ulegają przedawnieniu należności z tytułu składek zabezpieczone hipoteką lub zastawem, jednakże po upływie terminu przedawnienia należności te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu do wysokości zaległych składek i odsetek za zwłokę liczonych do dnia przedawnienia”.

W uzasadnieniu Trybunał m.in. podkreślił, że „(...) zakwestionowany przepis służy ochronie nie tylko konstytucyjnego prawa wierzyciela hipotecznego realizującego obowiązki wynikające z art. 67 Konstytucji, ale także ochronie praw podmiotowych beneficjentów funduszu. Natomiast niedofinansowanie funduszu wynikające z nieuiszczania składek przekłada się na wysokość i dostępność wypłacanych świadczeń. Niewywiązywanie się z obowiązków w postaci uiszczenia należności składkowych przez płatników spowoduje przerzucenie ciężaru finansowania wypłacanych z niego świadczeń na inne podmioty. Jeżeli zatem istnieje majątek dłużnika, pozwalający na pokrycie zaległych świadczeń, uchylenie się od ich spełnienia z powołaniem na przedawnienie, zdaniem Trybunału jest nie do pogodzenia z zasadą sprawiedliwości społecznej (...)”. Ponadto Trybunał uznał, że wyeliminowanie zaskarżonego przepisu ograniczyłoby w znacznym stopniu tzw. ściągalność zaległych składek na ubezpieczenia społeczne, których skala jest wysoka.

Co istotne, **do ww. orzeczenia zostało zgłoszone zdanie odrębne**, w którym stwierdzono, że „**art. 24 ust. 5 u.s.u.s. stanowi takie ograniczenie korzystania z konstytucyjnej ochrony własności i praw majątkowych, które nie spełnia przesłanek konieczności (proporcjonalności), wynikających z art. 64 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji**”. Zdaniem sędziego zgłaszającego zdanie odrębne nie można także wskazać dostatecznie silnych podstaw konstytucyjnych w świetle art. 64 ust. 2 Konstytucji uzasadniających odmienne i mniej korzystne (gorsze) traktowanie dłużników Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (dalej: „ZUS”) poprzez objęcie ich surowszymi zasadami egzekwowania należności, wyłączającymi przedawnienie, wyłącznie z uwagi na zastosowanie przez organ zabezpieczenia w postaci hipoteki przymusowej. Jednocześnie powołano się na pogląd Trybunału Konstytucyjnego przedstawiony w sprawie (sygn. akt SK 40/12), który w ocenie sędziego zgłaszającego zdanie odrębne, można odnieść odpowiednio do rozpoznawanej sprawy zainicjowanej pytaniem prawnym Sądu Okręgowego w Gliwicach. W konsekwencji podkreślano, że „**art. 24 ust. 5 u.s.u.s. nie daje się uzasadnić w świetle zasad i wartości konstytucyjnych już choćby z tego względu, że rodzi ryzyko nadużywania przez ZUS instytucji hipoteki przymusowej w celu uniknięcia – negatywnych dla bilansu Funduszu Ubezpieczeń Społecznych – przewlekłości w ściągalności zaległych składek**”.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich wydanie ww. orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 maja 2020 r. (sygn. P 2/18) nie stoi na przeszkodzie merytorycznego rozpoznania wniosku abstrakcyjnego złożonego w niniejszej sprawie (sygn. K 10/16).

Przypomnieć należy, że zgodnie z regulacją wynikającą z art. 59 ust. 1 ustawy o TK, Trybunał Konstytucyjny wydaje na posiedzeniu niejawnym postanowienie o umorzeniu postępowania, jeżeli wydanie orzeczenia jest niedopuszczalne (pkt 2) lub zbędne (pkt 3). Zasadniczo ze zbędnością orzekania mamy do czynienia w sytuacji, gdy kwestionowana norma była już w innej sprawie przedmiotem kontroli co do zgodności z Konstytucją. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jeżeli w danej sprawie zachodzi tożsamość podmiotowa (dotyczy podmiotu inicjującego postępowanie) oraz tożsamość przedmiotowa (dotyczy przedmiotu i wzorców kontroli), ziszcza się ujemna przesłanka procesowa w postaci powagi rzeczy osądzonej – „*res iudicata*”. Natomiast jeżeli w sprawie zachodzi tylko tożsamość przedmiotowa, ziszcza się przesłanka „*ne bis in idem*”.

Wobec powyższego stwierdzić należy, iż nie ma wątpliwości co do tego, że w obu sprawach nie zachodzi tożsamość podmiotowa. Nie ma również mowy o tożsamości dotyczącej przedmiotu kontroli, gdyż sprawa (sygn. akt P 2/18) dotyczy art. 24 ust. 5 u.s.u.s., a sprawa (sygn. akt K 10/16) odnosi się do art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

Sam Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 20 maja 2020 r. (sygn. P 2/18) zwrócił szczególną uwagę na różnice pomiędzy podatkiem a składką na ubezpieczenie społeczne, wskazując, iż „(...) *To, co odróżnia składki od podatków, to przede wszystkim ich celowy i wzajemny charakter. Podatki, choć stanowią dochody budżetowe (samorządowe), z których realizowane są zadania i funkcje publiczne, nie mają charakteru ekwiwalentnego. Podatnik w zamian za uiszczony podatek nie uzyskuje bezpośrednio żadnego świadczenia wzajemnego. Co do zasady, całość dochodów budżetowych, niezależnie od tytułu stanowiącego podstawę ich poboru, przeznaczana jest na ogół wydatków planowanych w danym roku. Składki, w przeciwieństwie do podatków, nie zasilają budżetu państwa czy jednostek samorządu terytorialnego, których cała suma dochodów przeznaczana jest na wydatki, lecz wpływają bezpośrednio na konto ZUS. Stanowią jeden z zasadniczych przychodów tego funduszu. Wywierają znaczący wpływ na jego kondycję finansową, która przekłada się na sytuację finansową ubezpieczonych, uprawnionych do wypłaty świadczeń. Natomiast ekwiwalentny charakter składki oznacza jej powiązanie ze wzajemnym świadczeniem ze strony funduszu. Nie jest to pełna ekwiwalentność o charakterze kapitałowym, lecz ustalona w ustawie z uwzględnieniem zasad równości i solidarności. W związku z tym nieuiszczanie składek przez płatników powoduje przerzucenie ciężaru*

⁷ Por. np. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2024 r. (sygn. akt SK 2/24), z dnia 23 czerwca 2022 r. (sygn. SK 52/20).

wypłaty świadczeń na fundusz, a tym samym pośrednio na tych, którzy wywiązują się z ciężących na nich obowiązków (...)”.

Z powyższego wynika, że składki na ubezpieczenia społeczne – podobnie jak podatki należą do kategorii danin publicznych, a więc mają charakter publicznoprawny⁸. Mimo jednak tej wspólnej cechy istnieje między nimi istotna różnica – jest nią cecha ekwiwalentności świadczenia. Podatki charakteryzują się nieekwiwalentnością, co oznacza, że podmiot, który je płaci, nie otrzymuje w zamian świadczenia wzajemnego. Odmienny charakter mają składki na ubezpieczenia społeczne, które zasadniczo cechują się ekwiwalentnością (opłacanie składek jest powiązane z możliwością uzyskania w przyszłości określonych świadczeń z systemu ubezpieczeń społecznych).

Argumentacja ta legła także u podstaw stanowiska Sądu Najwyższego, który uznał, że nie można wprost przyjąć, że zachodzi sytuacja tzw. oczywistej niekonstytucyjności art. 24 ust. 5 u.s.u.s. tylko z uwagi na argumentację uzasadniającą zakwestionowanie przez Trybunał Konstytucyjny zgodności tożsamo brzmiącego art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 2 Konstytucji⁹. Innymi słowy, chociaż art. 24 ust. 5 u.s.u.s. zawiera formułę zbieżną z brzmieniem art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, będącego przedmiotem oceny przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie (sygn. akt SK 40/12), to materia regulowana tymi aktami normatywnymi nie jest tożsama¹⁰.

Podsumowując, zdaniem Rzecznika okoliczność, że przedmiotem badania przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie (sygn. akt P 2/18) był art. 24 ust. 5 u.s.u.s. w zakresie, w jakim wyłącza przedawnienie należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne zabezpieczonych hipoteką, co do zgodności z art. 64 ust. 2 Konstytucji, nie ma wpływu na dopuszczalność wydania orzeczenia merytorycznego zarówno w sprawie (sygn. akt K 10/16), jak i w sprawie (sygn. akt P 6/16).

⁸ Por. uchwałę składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 5 kwietnia 2006 r. (sygn. akt III CZP 121/05) oraz wyroki z dnia: 4 czerwca 2008 r. (sygn. akt II UK 12/08), 24 stycznia 2013 r. (sygn. akt V CSK 63/12).

⁹ Por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia: 8 sierpnia 2017 r. (sygn. akt I UK 325/16), 6 lutego 2020 r. (sygn. akt II UK 264/18), 16 grudnia 2021 r. (sygn. akt II UKSP 162/21), 16 lutego 2022 r. (sygn. akt III USKP 110/21).

¹⁰ Tak też Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 28 listopada 2023 r. (sygn. akt III USKP 25/23).

4. Oczywista niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej

Niezależnie od powyższego wskazać należy, że wobec braku wydania orzeczeń przez Trybunał Konstytucyjny w niniejszej sprawie (sygn. akt K 10/16), a także w sprawie pytania prawnego Sądu Rejonowego Poznań - Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu (sygn. P 6/16) oraz w związku z niesfinalizowanymi pracami legislacyjnymi, mającymi na celu usunięcie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej z porządku prawnego, obywatele w dalszym ciągu zmuszani są do kierowania spraw na drogę postępowania sądowego, aby móc uzyskać należną im ochronę prawną.

Co istotne podkreślić należy, że stanowisko prezentowane w judykaturze, szerzej opisane we wniosku abstrakcyjnym Rzecznika Praw Obywatelskich z 2016 r., nadal pozostaje aktualne. **Sądy administracyjne konsekwentnie powołują się bezpośrednio na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) i uwagi zawarte w tym orzeczeniu odnoszą do treści obecnie obowiązującego art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej¹¹.**

Zdaniem sądów przepis ten wyłącza przedawnienie zobowiązań podatkowych na podstawie nieuzasadnionego konstytucyjnie kryterium, tj. formy zabezpieczenia (hipoteka i zastaw skarbowy), dopuszczając przedawnienie zobowiązań podatkowych osób nieposiadających majątku rzeczowego. W tym kontekście sądy, odwołując się do wydanego przez Trybunał orzeczenia w sprawie (sygn. akt SK 40/12), akcentują, że niezgodność z Konstytucją dotyczy określonej normy prawnej, wyrażonej przez przepis, a nie jednostki redakcyjnej, która pełni wyłącznie rolę porządkującą wewnątrz aktu prawnego. Dlatego też wskazują, że ustawodawca powinien taki przepis usunąć, gdyż w przeciwnym wypadku mogłoby dojść do możliwości dowolnego zmieniania numeracji przepisów

¹¹ Por. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”) z dnia: 23 kwietnia 2024 r. (sygn. akt III FSK 291/22), 28 kwietnia 2022 r. (sygn. akt III FSK 280/22), 2 lutego 2022 r. (sygn. akt III FSK 3333/21), 4 listopada 2021 r. (sygn. akt II FSK 2068/16), 21 października 2021 r. (sygn. akt III FSK 196/21), 25 sierpnia 2021 r. (sygn. akt III FSK 197/21), 20 lipca 2021 r. (sygn. akt II FSK 1832/16), 19 maja 2021 r. (sygn. akt III FSK 3491/21), 24 stycznia 2019 r. (sygn. akt II FSK 271/17), 19 października 2018 r. (sygn. akt I GSK 758/16), 15 lutego 2018 r. (sygn. akt I FSK 1523/17), 30 stycznia 2018 r. (sygn. akt I FSK 1976/17), 14 grudnia 2017 r. (sygn. akt I FSK 1597/17), 30 maja 2017 r. (sygn. akt II FSK 1242/15), 30 marca 2017 r. (sygn. akt II FSK 562/15), 9 lutego 2017 r. (sygn. akt II FSK 3236/16).

w ustawach, np. w razie tworzenia tekstu jednolitego i omijania w ten sposób niewykonywania wyroków Trybunału Konstytucyjnego.

W ocenie sądów „(...) stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu ma istotne znaczenie dla oceny możliwości zastosowania przepisów o tożsamej bądź analogicznej treści. W takiej sytuacji dochodzi do wystąpienia, tzw. oczywistej niekonstytucyjności. Oczywista niekonstytucyjność zachodzi wówczas, gdy porównywane przepisy ustawy i Konstytucji RP dotyczą regulacji tej samej materii i są ze sobą sprzeczne. Tego typu założenie występuje również w przypadku, gdy ustawodawca wprowadził regulację identyczną, jak norma objęta już wyrokiem Trybunału¹². Oczywista niekonstytucyjność zachodzi zatem, gdy ustawodawca zmienia co prawda kontrolowany przepis, ale nie usuwa stwierdzonej przez TK niezgodności, stwarzając tylko pozory restytucji konstytucyjności (...)”¹³.

Jednocześnie sądy wskazują, że w tak jednoznacznych przypadkach nie ma podstaw do wszczynania procedury kierowania kolejnych pytań prawnych. Sama oczywistość sprzeczności przepisu z Konstytucją może stanowić wystarczającą podstawę do odmowy jego zastosowania na zasadzie bezpośredniego stosowania Konstytucji (art. 8 ust. 1 i 2 oraz art. 178 ust. 1 Konstytucji). Dodatkowo w judykaturze zauważa się, że „(...) sąd odmawia zastosowania niekonstytucyjnego przepisu tylko w jednej sprawie, natomiast orzeczenie Trybunału może doprowadzić do jego eliminacji z systemu prawa, stanowić będzie podstawę do ewentualnego wznowienia postępowań administracyjnych i sądowych. Skoro ustawodawca nie podjął działań zmierzających do derogacji art. 70 § 8 O.p. skierowanie wniosku do Trybunału Konstytucyjnego było działaniem podjętym w celu ochrony praw jednostki. Biorąc pod uwagę, że sprawa K 10/16 została wszczęta w 2016 r. i do tej pory nie została rozpoznana, skierowanie pytania prawnego przez sąd pierwszej instancji w sytuacji oczywistej niekonstytucyjności, byłoby tylko zbędnym przedłużaniem postępowania sądowego (...)”¹⁴.

Reasumując, sądy stwierdzają, że skoro w wyroku z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 70 § 6 Ordynacji

¹² Por. R. Hauser, J. Trzeciński, *Prawotwórcze znaczenie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2010, s. 266-268, M. Wiącek, *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, s. 266-268.

¹³ Tak też w wyroku NSA z dnia 23 kwietnia 2024 r. (sygn. akt III FSK 291/22).

¹⁴ Por. wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r. (sygn. akt II FSK 2068/16).

podatkowej w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r. był niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji, ponieważ w istotny sposób różnicował czasowy zakres odpowiedzialności podatników na podstawie arbitralnego i przypadkowego kryterium, jakim było posiadanie bądź brak składników majątkowych umożliwiających ustanowienie hipoteki przymusowej, to należy przyjąć, że ponowne wprowadzenie tej samej regulacji od dnia 1 stycznia 2003 r. w art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej powoduje, iż przepis ten również nie spełnia wskazanego standardu konstytucyjnego. W tym przypadku zachodzi bowiem tożsamość co do treści między przepisem art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, a przepisem art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r.).

Ukształtowane w tym zakresie orzecznictwo sądów administracyjnych zasadniczo należy uznać za ugruntowane. Stanowiska tego nie zmienia również pogląd wyrażony w części orzeczeń NSA, zgodnie z którym w postępowaniu o wydanie zaświadczenia organ nie jest uprawniony do badania skutków wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) dla biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką¹⁵. Jest on bowiem oparty na twierdzeniu, że wydanie zaświadczenia jest czynnością materialno-techniczną i urzędowym potwierdzeniem określonych faktów lub stanu prawnego, ale takich, o których informacje znajdują się w dyspozycji organu. Innymi słowy, stanowisko to zakłada, że w postępowaniu dotyczącym wydania zaświadczenia i w samym zaświadczeniu nie mogą być rozstrzygane kwestie sporne. Dlatego też, w ramach tego rodzaju postępowania, zdaniem niektórych sądów administracyjnych nie jest w ogóle możliwa analiza przypadków tzw. oczywistej niekonstytucyjności przepisu oraz określanie na tej podstawie sytuacji prawnej podmiotu wnioskującego o wydanie zaświadczenia. Orzeczenia te dotyczą jednak wyłącznie kwestii proceduralnej, a więc zakresu kompetencji organu w postępowaniu o wydanie zaświadczenia, a nie samej oceny niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Przy czym zaznaczyć należy, że pogląd ten nie jest jednolity, gdyż część sądów uznaje, że rozstrzygnięcie

¹⁵ Por. np. wyroki NSA z dnia: 1 lipca 2025 r. (sygn. akt III FSK 44/25), 27 sierpnia 2024 r. (sygn. akt III FSK 385/24), z 12 czerwca 2024 r. (sygn. akt II FSK 164/24), 26 marca 2024 r. (sygn. akt III FSK 4691/21), z 5 października 2023 r. (sygn. akt III FSK 2927/21), 30 stycznia 2019 r. (sygn. akt I FSK 2276/18).

w sprawie odmowy wydania zaświadczenia jest możliwe dopiero po przeprowadzeniu prawidłowej wykładni art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej¹⁶.

W tym kontekście wyeksponować także należy okoliczność, że sam ustawodawca w uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz ustawy - Kodeks karny skarbowy (druk nr 2288) stwierdził, że w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowało się stanowisko o niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. W efekcie prowadzi to do sytuacji, w której „(...) rozstrzygnięcia organów podatkowych wydawane w oparciu o art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, w razie ich zaskarżenia do sądów administracyjnych, są konsekwentnie uchylane przez sądy, co pociąga za sobą konieczność zwrotu przez organy podatkowe wysokich kosztów postępowania sądowego. Problem negowania przez sądy administracyjne konstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej przekłada się również na działanie organów egzekucyjnych (...)”. Taki stan według projektodawcy uzasadnia zastąpienie zasady nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym – instytucją zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego (str. 7 uzasadnienia projektu druk nr 2288).

Pogląd o oczywistej niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej prezentowany jest także w orzecznictwie Sądu Najwyższego¹⁷. W wyroku z dnia 17 marca 2016 r. (sygn. akt V CSK 377/15) Sąd Najwyższy uznał, że traktując formalnie sprawę należałoby stwierdzić, iż uznanie za niekonstytucyjny art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej nie oznacza niezgodności z Konstytucją art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Zdaniem Sądu Najwyższego nie można jednak twierdzić, że kontynuator tego przepisu, nadal tkwiący w ustawie pod zmienionym numerem (art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej) obowiązuje tak, jakby go wyrok o niekonstytucyjności poprzednika w ogóle nie dotyczył. Dalej Sąd Najwyższy wskazał, że wprawdzie Trybunał Konstytucyjny posiada wyłączną kompetencję do badania zgodności ustaw z Konstytucją na podstawie art. 188 i art. 193 Konstytucji, niemniej jednak może wystąpić sytuacja wyjątkowa.

¹⁶ Por. np. wyrok NSA z dnia 4 sierpnia 2021 r. (sygn. akt III FSK 3865/21), prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 29 czerwca 2022 r. (sygn. akt I SA/Po 159/22).

¹⁷ Por. np. postanowienia Sądu Najwyższego z dnia: 20 grudnia 2024 r. (sygn. akt I CSK 3338/23), 22 czerwca 2023 r. (sygn. akt I CSK 3215/22), wyrok Sądu Najwyższego z dnia 17 marca 2016 r. (sygn. akt V CSK 377/15).

„(...) zatem Sąd Najwyższy - w związku z wydanym już wcześniej wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności przepisu ustawy z Konstytucją - może uznać taką niezgodność za oczywistą w odniesieniu do identycznie brzmiącego przepisu nadal zawartego w ustawie i odmówić jego zastosowania (...)”. Dodatkowo podkreślono, że nie jest też bez znaczenia, że w uzasadnieniu do wyroku Trybunał Konstytucyjny w sprawie (sygn. akt SK 40/12) wprost stwierdził, iż uznanie za niekonstytucyjny art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej odnosi się do brzmienia art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej obowiązującego w chwili orzekania.

Jednocześnie wskazać należy, że w przypadkach, gdy nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką na zasadach ogólnych, obywatele występowali do sądów powszechnych o ustalenie nieistnienia ograniczonego prawa rzeczowego, a także o uzgodnienie treści księgi wieczystej z rzeczywistym stanem prawnym poprzez wykreślenie wpisanej w niej hipoteki przymusowej. W swoich orzeczeniach sądy powszechne, odwołując się do niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, nakazywały wykreślenie hipotek przymusowych z ksiąg wieczystych w sytuacji, gdy podstawą braku przedawnienia zobowiązań zabezpieczonych tymi hipotekami był właśnie ten przepis. Sądy podkreślały, że oczywistość niezgodności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej z Konstytucją wraz z wypowiedzią Trybunału Konstytucyjnego zawartą w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) stanowią wystarczające przesłanki do odmowy zastosowania przez sąd przepisów ustawy¹⁸.

W literaturze przedmiotu podejmowana jest również problematyka możliwości uznania za niekonstytucyjny przepisu, który formalnie nie był przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego, jednak którego treść normatywna pozostaje tożsama z treścią przepisu uprzednio uznanego przez Trybunał za niezgodny

¹⁸ Por. np. wyroki: Sądu Okręgowego w Łodzi z dnia 17 listopada 2022 r. (sygn. akt III Ca 1632/21), Sądu Okręgowego w Gliwicach z dnia 1 czerwca 2022 r. (sygn. akt III Ca 56/22), Sądu Okręgowego w Białymstoku z dnia 26 maja 2022 r. (sygn. akt II Ca 62/22), Sądu Okręgowego w Łodzi z dnia 14 października 2020 r. (sygn. akt III Ca 2256/19), Sądu Okręgowego w Olsztynie z dnia 18 czerwca 2019 r. (sygn. akt IX Ca 144/19), Sądu Rejonowego w Pieszku z dnia 4 listopada 2024 r. (sygn. akt I C 196/23), Sądu Rejonowego w Kaliszu z dnia 10 kwietnia 2024 r. (sygn. akt I C 115/24).

z Konstytucją¹⁹. Zauważa się, że art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej wprowadzony z dniem 1 stycznia 2003 r., stanowi w obecnych warunkach swoiste „*superfluum legislacyjne*”²⁰. W konsekwencji w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) przyjmuje się, że ustanowienie hipoteki pozostaje bez wpływu na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tym samym w okresie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych hipoteką przymusową termin przedawnienia biegnie i jeżeli nie zostanie przerwany czy też zawieszony w związku ze ziszczeniem się innych przesłanek, zobowiązanie podatkowe wygaśnie z mocy prawa²¹. Jednocześnie podkreśla się, że „*utrzymywanie w nieskończoność zobowiązania podatkowego oznacza permanentne utrzymanie rozbieżności między stanem prawnym a faktycznym oraz nie prowadzi do stabilizacji stosunków społecznych*”²².

Podsumowując, powyższe rozważania stwierdzić należy, że **wystąpienie tzw. oczywistej niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie stanowi podstawy do wzruszenia decyzji ostatecznych poprzez wznowienie postępowania. Zastosowanie przesłanki określonej w art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej możliwe jest wyłącznie wtedy, gdy decyzja ostateczna została oparta na przepisie, którego niezgodność z Konstytucją została wprost stwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny.** Tym samym, dla ochrony praw podatników nie jest wystarczające wskazanie zawarte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12), że mimo iż art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie był formalnie przedmiotem kontroli, to odnoszą się do niego takie same zastrzeżenia konstytucyjne jak do art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r.

¹⁹ Por. L. Etel [w:] E. Bobrus-Nowińska, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2025, art. 70.

²⁰ Por. S. Bogucki, K. Winiarski, *Instytucja przerwania biegu terminu przedawnienia w Ordynacji podatkowej (ewolucja poglądów judykatury)* [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 122.

²¹ Por. J. Rudowski [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII*, Warszawa 2024, art. 70, wyrok NSA z dnia 24 listopada 2016 r. (sygn. akt II FSK 2791/14).

²² Por. S. Bogucki, K. Winiarski, *op. cit.*, s. 121.

Z tych względów należy uznać, że wniosek abstrakcyjny Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej pozostaje nadal uzasadniony. Nie wystąpiły okoliczności, które mogłyby prowadzić do uznania, że kwestia zgodności wskazanego przepisu z Konstytucją została ostatecznie przesądzona. W konsekwencji – w ocenie Rzecznika – istnieją podstawy do wydania merytorycznego rozstrzygnięcia przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie (sygn. akt K 10/16).

5. Uaktualniona argumentacja popierająca zarzuty niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich aktualna pozostaje także argumentacja wskazana we wniosku abstrakcyjnym świadcząca o tym, że zaskarżona regulacja narusza wzorce konstytucyjne z art. 64 ust. 2 Konstytucji, art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji.

W świetle tez wynikających z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12), a także w kontekście wyroku Trybunału z dnia 20 maja 2020 r. (sygn. P 2/18) oraz orzecznictwa sądów stwierdzającego tzw. oczywistą niekonstytucyjność art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, adekwatność wzorca kontroli zawartego w art. 64 ust. 2 Konstytucji nie powinna wzbudzać żadnych wątpliwości. W orzeczeniu stwierdzającym niekonstytucyjność art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r.) Trybunał wprost wskazał, że w sytuacji gdy zabezpieczenie jest stosowane jeszcze przed wydaniem decyzji o wymiarze podatku, kiedy istnienie zobowiązania podatkowego i jego dokładna wysokość nie zostały jeszcze ustalone (lecz tylko uprawdopodobnione), majątek potencjalnego podatnika powinien zostać objęty minimalną ochroną, jaką gwarantuje art. 64 Konstytucji.

Przypomnieć należy, że na gruncie art. 64 ust. 2 Konstytucji można zasadniczo wyodrębnić dwa aspekty ochrony konstytucyjnych praw majątkowych²³.

W aspekcie podmiotowym ochroną objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na posiadane cechy osobowe i przymioty²⁴. Natomiast

²³ L. Garlicki, S. Jarosz-Żukowska [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, wyd. II*, red. M. Zubik, Warszawa 2016, art. 64, a także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 maja 2020 r. (sygn. P 2/18) i przywołane tam orzecznictwo.

²⁴ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2001 r. (sygn. P 4/99).

w aspekcie przedmiotowym równość, o której mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji, nie oznacza tożsamej intensywności ochrony w odniesieniu do poszczególnych kategorii praw majątkowych. Zależy ona od treści i ujęcia konstrukcyjnego tych praw, odnosi się zatem jedynie do praw majątkowych należących do tej samej kategorii²⁵.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego za uzasadniony można uznać zarzut naruszenia zasady równej dla wszystkich ochrony własności i innych praw majątkowych w sytuacji, w której ustawodawca formalnie wyodrębnia określony typ prawa i zapewnia zasadniczo odmienną ochronę temu prawu w stosunku do innego, ale treściowo, konstrukcyjnie i funkcjonalnie zbliżonego z prawem, któremu przyznawana jest ochrona znacznie silniejsza²⁶. W związku z tym, jeżeli ustawodawca przekracza granice swobody w różnicowaniu sytuacji podmiotów podobnych, może to zostać zweryfikowane w drodze kontroli konstytucyjnej. Z orzecznictwa trybunalskiego wynika również, że nakaz równej dla wszystkich ochrony własności bądź praw majątkowych należących do tej samej kategorii podmiotów nie jest absolutny w tym sensie, że pewne odstępstwa od zasady równości są dopuszczalne, ale tylko pod warunkiem, iż *„różnicowanie ochrony znajduje oparcie w argumentach relewantności, proporcjonalności i powiązania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi”*²⁷.

Ponadto zasadę równej dla wszystkich ochrony własności (innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia) wyrażoną w art. 64 ust. 2 Konstytucji uznaje się nie tylko za uszczegółowienie zasady równości z art. 32 ust. 1 Konstytucji, ale także za odrębne prawo podmiotowe²⁸. Nakłada ono na ustawodawcę pozytywny obowiązek ustanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, *„(...) ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać”*²⁹. Za sprzeczne ze standardem konstytucyjnym uznaje się rozwiązania normatywne, których skutkiem jest *„wydrążenie”* konkretnego prawa podmiotowego z uprawnień składających się na jego istotę,

²⁵ Por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 kwietnia 2007 r. (sygn. SK 49/05), 13 października 2015 r. (sygn. P 3/14), z dnia 27 lutego 2018 r. (sygn. SK 25/15).

²⁶ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 czerwca 1999 r. (sygn. akt K 34/98).

²⁷ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r. (sygn. akt SK 18/05).

²⁸ L. Garlicki, S. Jarosz-Żukowska [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, wyd. II*, red. M. Zubik, Warszawa 2016, art. 64.

²⁹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 grudnia 2002 r. (sygn. K 33/02).

albo takie unormowania, które tworzą instytucje pozorne. Trybunał wskazuje, że z punktu widzenia zasad konstytucyjnych nie może być utrzymywany mechanizm, który prowadzi do stworzenia „pozornego prawa majątkowego”, a koncepcja kreacji swoistego *nudum ius* (tłum. gołe prawo) „wprowadza w błąd ewentualnych beneficjentów prawa, tworząc złudzenie istnienia na danym odcinku skutecznych instrumentów ochrony prawnej”³⁰.

Dopuszczalność zastosowania art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli w sprawach daninowych (podatkowych) jest w pewien sposób ograniczona, ponieważ do zasadniczej treści podatku i innych danin publicznych należy ingerencja w sferę prawa własności. Ma ona podstawę konstytucyjną w art. 84 i art. 217 Konstytucji, które ustanawiają tzw. zasadę władztwa daninowego. Z zasady tej wynika legitymacja dla działań państwa, w wyniku których następuje obciążanie określonych podmiotów daninami, umożliwiającymi realizację zadań publicznych³¹. Jednakże z uwagi na to, że „(...) regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność należy rozpatrywać w kategorii relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony”³². Podstawową zaś zasadą wyznaczającą granice ingerencji organów władzy publicznej w sferę konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela jest zasada proporcjonalności, która nakazuje miarkowanie tej ingerencji. Zasada ta została wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Konstytucyjna zasada proporcjonalności wywodzona jest także z art. 2 Konstytucji. W tym przypadku zasada ta ma zastosowanie przede wszystkim do regulacji nakładających określone powinności oraz – wyjątkowo

³⁰ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 września 2006 r. (sygn. akt SK 14/05) i zawarte tam uwagi.

³¹ Tak też np. w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r. (sygn. P 80/08).

³² Por. np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r. (sygn. SK 11/00) 11 grudnia 2001 r. (sygn. SK 16/00).

– do regulacji, które ograniczają wprowadzenie prawa lub wolności konstytucyjne, ale nie podlegają kontroli z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że „(...) Konstytucja nie zawiera żadnych postanowień dotyczących wielkości nakładanych obowiązków daninowych. Nie znaczy to jednak, iż w tym zakresie ustawodawcy przysługuje całkowita swoboda. Musi on bowiem respektować – poza wymogiem nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych – również wszelkie zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej. Wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu, a pośrednio również zasada sprawiedliwości społecznej i zasada równości (...)”³³.

Mając na uwadze powyższe, podkreślić należy, że zasada proporcjonalności szczególnie nacisk kładzie na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. Tym samym, ustawodawca postępując w zgodzie z zasadą proporcjonalności, powinien spośród dopuszczalnych środków działania wybierać możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane lub dolegliwe w stopniu nie większym, niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu.

W tym miejscu warto także przywołać dotychczasowy dorobek orzecniczy Trybunału Konstytucyjnego odnoszący się do instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, który ostatnio trafnie podsumował NSA w postanowieniu sygnalizacyjnym z dnia 14 kwietnia 2025 r. (sygn. akt I FSK 1078/24)³⁴. Zasadniczo podkreśla się, że w polskim porządku konstytucyjnym nie istnieje podmiotowe „prawo do przedawnienia” zobowiązania podatkowego. Przedawnienie nie może być więc traktowane jako uprawnienie przysługujące jednostce, podlegające szczególnej ochronie konstytucyjnej. Przyjmuje się, że w związku z brakiem konstytucyjnej regulacji problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych, wprowadzenie tej instytucji do systemu prawnego pozostaje w sferze uznania ustawodawcy, która nie ma jednak charakteru nieograniczonego³⁵. Trybunał

³³ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 13/15).

³⁴ W ww. postanowieniu NSA poinformował Ministra Finansów o tym, że praktyka stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji.

³⁵ Tak też w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 (sygn. akt P 30/11).

Konstytucyjny wprost wskazuje, że „ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. (...) Z art. 2 Konstytucji wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności”³⁶.

W judykaturze nie ma wątpliwości co do tego, że przedawnienie zobowiązań podatkowych znajduje swoje silne oparcie w dwóch wartościach konstytucyjnie chronionych³⁷. Pierwszą z nich jest potrzeba zagwarantowania równowagi budżetowej. W tym zakresie przedawnienie zobowiązania podatkowego powinno wpływać „dyscyplinująco na organy podatkowe, zmuszając je do egzekwowania istniejących zobowiązań podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych”. Drugą wartością konstytucyjną uzasadniającą instytucję przedawnienia na gruncie podatkowym jest „stabilizacja stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych”.

Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że „naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków – jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym – nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecie”³⁸. Trybunał wskazuje tym samym na obowiązujące w tym zakresie granice swobody ustawodawcy podatkowego wyjaśniając, iż terminy przedawnienia zobowiązania podatkowego nie mogą być ani zbyt krótkie, gdyż wówczas wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną. Podkreśla również, że „słabość instytucjonalna państwa nie może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia”³⁹.

Co istotne, w orzecznictwie trybunalskim bardzo wyraźnie eksponuje się gwarancyjną funkcję przedawnienia zobowiązania podatkowego, związaną z bezpieczeństwem prawnym jednostki, a determinowaną konstytucyjną zasadą lojalności państwa wobec obywatela (art. 2 Konstytucji), wyrażającą się w takim

³⁶ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r. (sygn. akt P 41/10).

³⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 (sygn. akt P 30/11) i powołane tam orzecznictwo.

³⁸ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r. (sygn. akt P 41/10).

³⁹ Tak też w wyroku z dnia 21 czerwca 2011 r. (sygn. P 26/10).

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 decyzji⁴⁰. Z tego też względu Trybunał wskazuje, że wymogi konstytucyjne zakazują działań zmierzających do ograniczania mechanizmu stabilizującego sytuację podatnika. Tego rodzaju praktyka może bowiem skutkować naruszeniem zakazu tworzenia instytucji jedynie pozornych oraz wynikającego z art. 2 Konstytucji obowiązku zapewnienia stabilności stosunków prawnych⁴¹.

W oparciu o przywołane tezy Rzecznik Praw Obywatelskich wyraża stanowisko, zgodnie z którym regulacja zawarta w art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, dopuszczająca możliwości braku przedawnienia się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym, istotnie narusza konstytucyjną zasadę równej ochrony praw majątkowych z art. 64 ust. 2 Konstytucji. Zdaniem Rzecznika, ustawodawca w sposób nieuprawniony doprowadził do wyłączenia ustawowych skutków przedawnienia w odniesieniu do podatników posiadających określone składniki mienia, traktując ich „w gorszy” sposób w porównaniu do pozostałych, w przypadku których doszło do innej formy zabezpieczenia. Pozwolił zatem w obowiązującym stanie prawnym na odmienne potraktowanie podatników w zależności od tego, w jaki sposób doszło do zabezpieczenia należności podatkowej. W praktyce oznacza to, że wobec części podmiotów w przypadku których doszło do zabezpieczenia, zobowiązania podatkowe mogą ulec przedawnieniu na zasadach ogólnych z uwzględnieniem m.in. przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia na czas trwania zabezpieczenia (art. 70 § 6 pkt 4 oraz art. 70 § 7 pkt 4 Ordynacji podatkowej), podczas gdy wobec innych – mimo porównywalnych okoliczności – skutek ten może w ogóle nie nastąpić (art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej). Prowadzi to do stanu, w którym zobowiązania podatkowe części obywateli będą mogły istnieć w zasadzie bezterminowo, sprawiając, iż staną się oni „dożywotnimi dłużnikami państwa”.

Tak daleko idące zróżnicowanie sytuacji podatników – w ocenie Rzecznika – należy uznać za niedopuszczalne. Co więcej, podkreślić należy, że regulacja wprowadzona przez ustawodawcę w art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zabezpieczenia zobowiązań, których wysokość została już skonkretyzowana

⁴⁰ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lutego 2001 r. (sygn. K 27/00).

⁴¹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. SK 18/09).

w drodze decyzji pozostaje w sprzeczności z art. 2 Konstytucji w zw. z art. 84 Konstytucji. Prowadzi bowiem do istotnego naruszenia gwarancyjnej funkcji przedawnienia, które stanowi jedną z podstawowych instytucji chroniących podatnika przed nieograniczonym w czasie dochodzeniem przez państwo należności publicznoprawnych. W konsekwencji dochodzi do zachwiania równowagi pomiędzy interesem fiskalnym państwa a ochroną praw jednostki, a także do podważenia zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji). Podatnik ma prawo oczekiwać, że po upływie oznaczonego czasu, dojdzie do wygaśnięcia jego zobowiązania. Utrzymywanie zaś stanu, w którym zobowiązanie podatkowe w zasadzie nigdy się nie przedawni oznacza istotnie naruszenie poczucia bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności. Także w świetle konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania nieuzasadnione jest, aby norma prawna wynikająca z art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej wprowadzała asymetrię w ochronie prawnej podatników, w tym znaczeniu, że nie obejmuje ona „każdego” w rozumieniu art. 84 Konstytucji. Wyłączenie przedawnialności zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem powoduje, że nie wszyscy podatnicy mogą powołać się na instytucję przedawnienia.

Dodać również należy, że brak jest możliwości wskazania jednoznacznych, obiektywnych i proporcjonalnych przesłanek, które mogłyby uzasadniać tak głęboką ingerencję w prawa arbitralnie wyodrębnionej grupy podatników, posiadających składniki majątku, na których możliwe jest ustanowienie hipoteki lub zastawu. W rezultacie na skutek wprowadzenia regulacji wyłączającej przedawnienie zobowiązań podatkowych dochodzi do istotnego zachwiania równowagi pomiędzy interesem publicznym a prawem obywatela i w konsekwencji do osłabienia zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego, która powinna towarzyszyć regulacjom z zakresu prawa podatkowego (art. 2 Konstytucji). Innymi słowy, także w tym przypadku mamy do czynienia z nieproporcjonalnym uprzywilejowaniem interesu fiskalnego państwa kosztem konstytucyjnie chronionych praw podatnika, poprzez usankcjonowanie stanu, w którym dochodzi do całkowitego wyłączenia skutku przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym. Zróżnicowanie, jakie wynika z art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, nie da się uzasadnić w świetle konstytucyjnej zasady proporcjonalności, zakotwiczonej w art. 2 Konstytucji właśnie przez to, że pozwala na utrzymywanie zobowiązania podatkowego w zasadzie bez ograniczenia czasowego powodując u podatnika stan długotrwałej niepewności.

W konsekwencji interes fiskalny państwa zostaje uprzywilejowany w stopniu nieproporcjonalnym wobec ochrony praw jednostki.

Zdaniem Rzecznika za stwierdzeniem konstytucyjności zaskarżonej regulacji nie może przemawiać argument podniesiony zarówno przez Prokuratora Generalnego, jak i Sejm (por. pisma z dnia 30 stycznia 2017 r. oraz z dnia 14 września 2017 r.) o tym, że wyeliminowanie z porządku prawnego art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej mogłoby w efekcie utrudnić bądź uniemożliwić tzw. ściągalność podatków, powodując tym samym znaczący spadek wpływów do budżetu państwa z tytułu zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym. Z perspektywy organu stojącego na straży konstytucyjnych praw, obywatele nie powinni być obciążani negatywnymi konsekwencjami wadliwych rozwiązań legislacyjnych, ani ponosić ciężaru nieefektywności działania organów państwa, zwłaszcza mając na uwadze szeroki wachlarz instrumentów prawnych pozostających w dyspozycji organów podatkowych, które umożliwiają skuteczne dochodzenie należności publicznoprawnych (np. uprawnienia w zakresie zawieszania czy przerywania biegu terminu przedawnienia, szczegółowo określone w art. 70 i nast. Ordynacji podatkowej).

Dodać należy, że pogląd wskazujący na naruszenie zasady proporcjonalności wobec celu, jakim jest ochrona interesu publicznego eksponowany jest również w doktrynie prawa podatkowego, gdzie wprost podkreśla się, że *„(...) regulacja art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej jawi się jako nadmierne i nieadekwatne dążenie do zabezpieczenia interesu publicznego. Wyłączenie w tym przepisie stosowania przedawnienia do konkretnych wierzytelności podatkowych powoduje również, że na podstawie wspomnianego art. 86 § 1 o.p. pewne kategorie jednostek będą musiały przechowywać dokumenty podatkowe przez nieokreślony czas. Ustawodawca wprowadził tym samym obowiązek publiczny, który nie podlega jakimkolwiek ograniczeniom czasowym (...)”*⁴². Co więcej wskazuje się na to, że w sytuacjach, gdy przepisy prawa podatkowego są nieczytelne, często zmieniane i dopuszczają różne interpretacje, nie sposób wykluczyć, że podatnik może nieprawidłowo obliczyć swoje zobowiązanie podatkowe. Dlatego też należy mieć także na uwadze, iż niewywiązanie się z konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków może wynikać z niewłaściwego zinterpretowania przez jednostkę niejasnych przepisów

⁴² A. Krzywoń, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego - analiza konstytucyjna*, ZNSA 2013, nr 2, s. 21-33.

prawa podatkowego, błędnego wypełnienia deklaracji podatkowej czy mylnego nieujawnienia wszystkich informacji wymaganych przez przepisy prawa podatkowego. Można zatem przyjąć, że „(...) część podatników korzysta z instytucji przedawnienia w dobrej wierze, nie mając świadomości działania niezgodnego z prawem (...)”⁴³.

Podsumowując, Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, zgodnie z którym zaskarżona regulacja nie zapewnia obywatelom rzeczywistej ochrony wynikającej z instytucji przedawnienia, nie gwarantuje zakończenia stanu niepewności co do istnienia zobowiązania podatkowego po upływie określonego czasu. Tym samym nie realizuje ona w pełni funkcji stabilizacyjnej tej instytucji, która powinna prowadzić do definitywnego uregulowania sytuacji prawnej podatnika i wyeliminowania długotrwałego stanu niepewności w relacjach między jednostką a państwem.

Rzecznik Praw Obywatelskich wskazuje, że zarówno na podstawie tez wynikających z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12), jak i utrwalonego orzecznictwa sądów, które odmawiają stosowania zaskarżonego przepisu, istnieją uzasadnione podstawy do pilnego stwierdzenia przez Trybunał niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Zdaniem Rzecznika, nie do zaakceptowania jest stan, w którym w związku z długotrwałym brakiem skutecznej interwencji ustawodawczej⁴⁴, a także wobec nierozpoznawania spraw zawisłych w Trybunale (sygn. akt K 10/16) oraz (sygn. akt P 6/16), obywatele wciąż zmuszani są do wykazania aktywnej postawy procesowej poprzez inicjowanie różnych postępowań, w których to finalnie sądy orzekają o tzw. oczywistej niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. W takich okolicznościach – w ocenie Rzecznika – trudno oczekiwać, aby Trybunał Konstytucyjny mógł przyjąć odmienne stanowisko niż wyrażone w sprawie (sygn. akt SK 40/12), w której stwierdzono niekonstytucyjność tożsamego treściowo przepisu art. 70 § 6 Ordynacji

⁴³ Tamże, s. 21-33.

⁴⁴ W piśmiennictwie wprost podnosi się, że „(...) Mimo że przez te ponad 11 lat, które minęły od wyroku Trybunału Konstytucyjnego, wiele regulacji zostało wprowadzonych bardzo szybko, to w stosunku do Ordynacji podatkowej – w tym także do instytucji przedawnienia w prawie podatkowym – ustawodawca działa dość opieszale, jakby nie dostrzegając istniejących mankamentów obowiązującego prawa (...)” – por. A. Giedrojc, *Przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym – niegasnący spór z organami i wieloletnia bierność ustawodawcy*, PP 2025, nr 5, s. 8-13.

podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r.

Mając na uwadze powyższe, za konieczne uznać należy podjęcie przez Trybunał Konstytucyjny niezwłocznych działań w analizowanej sprawie, zmierzających do przywrócenia stanu zgodnego ze standardami państwa prawnego, wynikającymi z art. 2 Konstytucji.

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak na wstępie.

Załączniki: 5 odpisów pisma

Marcin Wiącek
(-) podpis na oryginale