

II FSK 3295/15, Niekonstytucyjność art. 70 § 8 o.p. - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie

LEX nr 2424158

Wyrok

Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z dnia 1 grudnia 2017 r.

II FSK 3295/15

Niekonstytucyjność art. 70 § 8 o.p.

Status:

orzeczenie prawomocne

TEZA aktualna

Z punktu widzenia Konstytucji RP nie jest dozwolone ani uzależnianie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych od tego, w jaki sposób zostały one zabezpieczone, ani dopuszczenie do sytuacji, w której zobowiązania wyodrębnionej kategorii podatników nigdy się nie przedawniają. Nie powinno więc budzić wątpliwości, że stwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie SK 40/12 cecha niekonstytucyjności odnosi się także do art. 70 § 8 o.p.

UZASADNIENIE

Skład orzekający

Przewodniczący: Sędzia NSA Jacek Brolik.

Sędziowie: NSA Sławomir Presnarowicz (spr.), del. WSA Bogusław Woźniak.

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 1 grudnia 2017 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 25 czerwca 2015 r. sygn. akt I SA/Po 395/15 w sprawie ze skargi A. S. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 18 grudnia 2014 r. nr (...) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązań spadkodawcy w podatku od towarów i usług, w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz orzeczenia o odpowiedzialności za zaległości podatkowe spadkodawcy

- 1) oddala skargę kasacyjną,
- 2) zasądza od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu na rzecz A. S. kwotę 1800 (słownie: tysiąc osiemset) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie faktyczne

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 25 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Po 395/15, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (dalej: "WSA") po rozpoznaniu skargi A. S. (dalej: "Skarżąca") uchylił zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu (dalej: "Dyrektor IS") z dnia 18 grudnia 2014 r. w przedmiocie określenia wysokości zobowiązań spadkodawcy w podatku od towarów i usług, w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz orzeczenia o odpowiedzialności za zaległości podatkowe spadkodawcy. Podstawą powyższego orzeczenia był art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270, z późn. zm., dalej: "p.p.s.a.").

Z uzasadnienia wyroku WSA wynika, że po kolejnym rozpoznaniu sprawy, Naczelnik Urzędu Skarbowego w N. (dalej: "organ I instancji") decyzją z dnia 5 września 2014 r. określił wysokość zobowiązań spadkodawcy, zmarłego w dniu 21 kwietnia 2010 r. J. S., w podatku od towarów i usług oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych łącznie w kwocie 44.484,80 zł wraz z odsetkami od zaległości podatkowych obliczonymi do dnia otwarcia spadku, tj. 21 kwietnia 2010 r., w kwocie 26.390 zł, i orzekł o solidarnej odpowiedzialności Skarżącej za zaległości podatkowe:

- w podatku od towarów i usług w kwocie 32.707 zł wraz z odsetkami w wysokości 19.133 zł;

- w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwocie 8.782,80 zł wraz z odsetkami w wysokości 6.495 zł, należnych od zmarłego w dniu 21 kwietnia 2010 r. J. S. oraz umorzył postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązań spadkodawcy w podatku od towarów i usług za miesiące: 09/2001, 10/2001, 01/2002, 06/2002, 11/2002, 12/2002, 01/2003, 03/2003, 04/2003, 05/2003, 06/2003, 07/2003, 11/2003, 01/2004, 02/2004, 03/2004, 04/2004, 05/2004, 06/2004, 07/2004, 08/2004, 09/2004, 10/2004, 11/2004, 01/2005, 02/2005, 03/2005, 04/2005, 05/2005, 06/2005, 07/2005, i umorzył postępowanie podatkowe w zakresie odpowiedzialności spadkobiercy A. S. za zaległości podatkowe spadkodawcy wraz z odsetkami w podatku od towarów i usług za miesiące: 09/2001, 10/2001, 01/2002, 06/2002, 11/2002, 12/2002, 01/2003, 03/2003, 04/2003, 05/2003, 06/2003, 07/2003, 11/2003, 01/2004, 02/2004, 03/2004, 04/2004, 05/2004, 06/2004, 07/2004, 08/2004, 09/2004, 10/2004, 11/2004, 01/2005, 02/2005, 03/2005, 04/2005, 05/2005, 06/2005, 07/2005, 12/2007, 01/2008, 10/2008 i w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2007 r.

W odwołaniu od powyższej decyzji Skarżąca zarzuciła naruszenie art. 70 § 1, art. 97 § 1, art. 100 § 1 i § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm., dalej: "o.p."), a także art. 70 § 8 o.p., który jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP.

Dyrektor IS decyzją z dnia 18 grudnia 2014 r. utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

W skardze złożonej do WSA Skarżąca zarzuciła naruszenie prawa materialnego poprzez:

- niewłaściwe zastosowanie art. 97 § 1 o.p.;

- niezastosowanie art. 20 § 2 ustawy z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387);

- niezastosowanie art. 70 o.p. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. w odniesieniu do zobowiązań podatkowych zmarłego J. S. powstałych do tego dnia;

Skarżąca podniosła także zarzuty naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 100 § 1 i § 2,

art. 120 i art. 122 o.p., przez niezasadne orzeczenie o jej odpowiedzialności za przedawnione zobowiązania zmarłego J. S. oraz prowadzenie postępowania przez organy z naruszeniem zasad ogólnych postępowania.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor IS podtrzymał w całości stanowisko i argumentację zaprezentowaną w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji i wniósł o oddalenie skargi.

W uzasadnieniu wyroku WSA rozstrzygnął o zasadności najdalej idącego zarzutu przedawnienia zaległości podatkowych spadkodawcy, za które na mocy zaskarżonej decyzji, odpowiadać ma Skarżąca. Chodzi przede wszystkim o zaległości zabezpieczone hipotecznie (wpis hipoteki nastąpił w dniu 21 grudnia 2005 r.). Zdaniem Skarżącej art. 70 § 8 o.p. nie powinien znaleźć zastosowania w okolicznościach faktycznych sprawy, wobec wyników kontroli konstytucyjnej poprzednio obowiązującego w tej materii do dnia 31 stycznia 2002 r., art. 70 § 6 o.p., dokonanej przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 października 2013 r. (SK 40/12). Według przeciwnego stanowiska organów podatkowych, treść art. 70 § 8 nie stanowiła dotąd przedmiotu kontroli TK, a sygnalizowane przez Trybunał Konstytucyjny wątpliwości konstytucyjne dotyczące art. 70 § 8 o.p. nie oznaczają zawieszenia stosowania przepisu lub ograniczenia jego stosowania przez organy podatkowe. W ocenie WSA rozstrzygnięcie tej spornej kwestii wymagało uprzedniego ustalenia, czy upłynął termin przedawnienia przedmiotowych zobowiązań (zabezpieczonych hipotecznie) na zasadach ogólnych. Jak wynika bowiem z uzasadnienia decyzji organu I instancji, w stosunku do zaległości w podatku od towarów i usług za okresy od grudnia 2001 r. do grudnia 2005 r. oraz w podatku dochodowym za lata 2001, 2003, 2004, 2005 i 2006, w dniu 19 grudnia 2007 zastosowano skuteczny środek egzekucyjny w postaci zajęcia ruchomości, co skutkowało przerwaniem biegu terminu przedawnienia. Na tę kwestię słusznie zwrócił uwagę Dyrektor IS uchylając po raz pierwszy decyzję organu I instancji. W toku ponownego rozpoznania sprawy organ I instancji poczynił w tej kwestii dodatkowe ustalenia, z których wynika, że przerwa biegu przedawnienia nie objęła zaległości w podatku od towarów i usług za sierpień i listopad 2001 r., dotyczyła natomiast pozostałych miesięcy zaległości w tym podatku we wskazanym wyżej okresie. Po przerwaniu biegu przedawnienia termin ten, liczony na zasadach ogólnych, upłynął z dniem 13 lipca 2013 r., co oznacza, że decyzja organu I instancji oraz zaskarżona decyzja wydane zostały po upływie tego terminu. Wyjaśnienie powyższej kwestii pozwala przejść do rozważenia kluczowego w sprawie zagadnienia dotyczącego podstaw zastosowania w sprawie art. 70 § 8 o.p. Przepis ten obowiązuje od 1 stycznia 2003 r., a w okresie od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., odnośnie zobowiązań zabezpieczonych hipoteką obowiązywała analogiczna regulacja zawarta w art. 70 § 6 o.p., który był przedmiotem kontroli konstytucyjnej w sprawie SK 40/12.

W ocenie WSA nie zasługuje na uwzględnienie zarzut naruszenia przepisu przejściowego art. 20 § 2 ustawy z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387), albowiem wpisu hipoteki przymusowej dokonano 21 grudnia 2005 r., a zatem w okresie obowiązywania art. 70 § 8 o.p., a nie art. 70 § 6 o.p. W takiej sytuacji zastosowanie reguły intertemporalnej odwołującej się do kryterium korzyści podatnika, nie może co do zasady dotyczyć regulacji z art. 70 § 6, a tym samym skutków wyroku TK wydanego w sprawie SK 40/12, nie można na podstawie art. 20 § 2 ustawy nowelizującej stosować bezpośrednio do zobowiązań podatkowych spadkodawcy

powstałych do dnia 31 grudnia 2002 r. Oceny zasadności zastosowania do tych zobowiązań oraz zobowiązań powstałych od dnia 1 stycznia 2003 r. art. 70 § 8 o.p. dokonać należy, przy uwzględnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. w sprawie o sygn. akt SK 40/12, w którym Trybunał Konstytucyjny orzekł m.in., że art. 70 § 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji (punkt 2 sentencji). Dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy kluczowe znaczenie ma stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w uzasadnieniu cytowanego wyroku, zgodnie z którym, choć zakwestionowany przepis od 1 stycznia 2003 r. nie miał już zastosowania do nowych zabezpieczeń należności podatkowych z uwagi na utratę mocy obowiązującej, zawarta w nim norma prawna została powtórzona i rozszerzona (o zastaw skarbowy) w art. 70 § 8 o.p. Ten ostatni przepis nie był formalnie przedmiotem orzekania, lecz w sposób oczywisty mają do niego zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, które zostały podniesione w tym wyroku. Z punktu widzenia Konstytucji RP, podczas kontroli podatkowej nie jest dozwolone ani uzależnianie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych od tego, w jaki sposób zostały one zabezpieczone, ani dopuszczenie do sytuacji, w której zobowiązania tak wyodrębnionej kategorii podatników nigdy się nie przedawniają. Mając powyższe na uwadze WSA uznał, że w sprawie nie znajdzie zastosowania zawarta w art. 70 § 8 o.p. regulacja w odniesieniu do zabezpieczonych hipotecznie zobowiązań spadkodawcy, co do których upłynął termin przedawnienia liczony na zasadach ogólnych, co z kolei uzasadnia korektę decyzji wydanych przez organy podatkowe w zakresie określenia zobowiązania podatkowego, a w konsekwencji także w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności Skarżącej za zaległości podatkowe J. S. Ponadto zmianie ulegnie rozstrzygnięcie o umorzeniu postępowania, które dodatkowo objąć musi także zaległości zabezpieczone hipotecznie, które uległy przedawnieniu.

WSA nie podzielił argumentacji co do naruszenia art. 97 § 1 o.p. Zaznaczyć należy, że śmierć jednego z małżonków, po zakończeniu wspólnie rozliczanego roku podatkowego skutkuje tym, że brak jest podstaw prawnych umożliwiających przypisanie tylko jednemu z małżonków obowiązku podatkowego dotyczącego obojga, z pominięciem spadkobierców małżonka zmarłego. W ocenie WSA organy nie naruszyły zasad ogólnych wynikających z art. 120 i 122 o.p., albowiem zastosowały obowiązujące przepisy, prawidłowo zgromadziły materiał dowodowy, ustalając istotne w sprawie okoliczności faktyczne, które nie były przedmiotem sporu stron. Nieuwzględnienie natomiast upływu terminu przedawnienia w przypadku zaległości podatkowych spadkodawcy zabezpieczonych hipotecznie, niewątpliwie narusza zasadę zaufania do organów podatkowych, o której mowa w art. 121 § 1 o.p.

Przedstawiona wyżej argumentacja w kwestii odstąpienia od stosowania art. 70 § 8 o.p., przy uwzględnieniu wyroku TK wydanego w sprawie SK 40/12, uzasadnia także, w ocenie WSA, brak podstaw do uwzględnienia wniosku Skarżącej o skierowanie pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego.

W skardze kasacyjnej wywiedzionej od powyższego orzeczenia, organ wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie skargi, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA, a także zasądzenie kosztów postępowania w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono:

I. naruszenie przepisów postępowania, tj.: - art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. i w zw. z art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, poprzez błędną ocenę stanu faktycznego polegającą na uznaniu przez WSA, że w niniejszej sprawie nie zachodzi konieczność skierowania pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego, w sytuacji gdy jest to konieczne ze względu na prawidłowość rozstrzygnięcia sprawy; - art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. i w zw. z art. 187 § 1 p.p.s.a., poprzez błędną ocenę stanu faktycznego polegającą na uznaniu, że w niniejszej sprawie nie zachodzi zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, które skutkować winno - wobec braku skierowania sprawy do Trybunału Konstytucyjnego - odroczeniem rozpoznania sprawy i przedstawić to zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego; - art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. i w zw. z art. 121 § 1 o.p., poprzez błędną ocenę stanu faktycznego polegającą na przyjęciu przez WSA, że organ podatkowy naruszył powyższy przepis o.p., a tym samym działał wbrew zasadzie wyrażającej budowanie zaufania obywateli do organów podatkowych; - art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. oraz w zw. z art. 106 § 3 p.p.s.a., poprzez nieuwzględnienie przez WSA całości zgromadzonego materiału oraz błędną interpretację materiału uwzględnionego w rozstrzygnięciu, w szczególności przez wskazanie, że organy nie uwzględniły terminu przedawnienia zaległości podatkowych, w sytuacji gdy przedawnienie to nie nastąpiło; - art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a., poprzez brak dostatecznego wskazania przyczyn i podstaw uchylecia zaskarżonej decyzji poprzedzającej zaskarżone orzeczenie; - art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. oraz w zw. z art. 134 § 1 p.p.s.a., poprzez błędną ocenę stanu faktycznego, polegającą na tym, że WSA w ramach obowiązku rozpoznania wszystkich aspektów sprawy, nie rozpoznał ich i nie ocenił stanowiska stron; - art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. oraz w zw. z art. 133 § 1 p.p.s.a., poprzez wydanie wyroku, który nie oparł się na aktach sprawy i zgromadzonym tam materiale dowodowym; - art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. oraz w zw. z art. 106 § 3 p.p.s.a. w zw. z art. 122 o.p., poprzez błędną ocenę stanu faktycznego, polegającą na przyjęciu przez WSA, że organy podatkowe błędnie założyły, że nie doszło do przedawnienia zaległości podatkowych spadkodawcy, w sytuacji gdy stanowisko organów podatkowych jest prawidłowe; - art. 141 § 4 p.p.s.a. polegające na tym, że WSA naruszył ten przepis, przez wydanie orzeczenia, które w uzasadnieniu wyroku zawiera wskazania sprzeczne z normami prawa i wskazanymi przez organ podatkowy przepisami;

II. naruszenie przepisów postępowania, tj.: - art. 141 § 4 p.p.s.a., poprzez wydanie orzeczenia, które nie spełnia wymogów tego przepisu; - art. 135, art. 145 § 1 pkt 1 lit. c oraz art. 151 p.p.s.a., poprzez uwzględnienie skargi, chociaż rozstrzygnięcie organów podatkowych nie było dotknięte żadną z wad wskazanych przez WSA w zaskarżonym wyroku, w rezultacie nieuwzględnienie przy rozpatrywaniu sprawy, zgromadzonego w aktach sprawy materiału - wskazanego jednak jako prawidłowo zgromadzony, co znalazło wyraz w wadliwym uzasadnieniu wyroku i braku oddalenia skargi;

II. naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 70 § 8 o.p., przez jego niezastosowanie polegające na nieuzasadnionym uznaniu przez WSA, że pomimo zabezpieczenia zobowiązań podatkowych spadkodawcy hipoteką, zobowiązania te uległy przedawnieniu.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej zostały uszczegółowione powyższe zarzuty.

Uzasadnienie prawne

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna, jako pozbawiona usprawiedliwionych podstaw, nie zasługuje na uwzględnienie.

Pomimo sformułowania w skardze kasacyjnej licznych zarzutów o charakterze procesowym i jednego o charakterze materialnoprawnym, istota sporu sprowadza się do kwestii, czy skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12 (Dz. U. z 2013 r. poz. 1313), dotyczącego niezgodności art. 70 § 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP można rozciągnąć na treść art. 70 § 8 o.p., który formalnie nie był przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego. Zasadniczą kwestią sporną jest więc, czy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. SK 40/12, dotyczące art. 70 § 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., odnosi się również do art. 70 § 8 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 2003 r. W konsekwencji chodzi o rozstrzygnięcie, czy ustanowienie hipoteki przymusowej na podstawie art. 70 § 8 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. dawało organowi podatkowemu uprawnienie do nieograniczonego w czasie dochodzenia od podatnika zaległości podatkowych objętych tą hipoteką. Dyrektor IS za błędne uznał stanowisko WSA, że art. 70 § 8 o.p. nie obowiązuje.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę podzielił stanowisko WSA, nieaprobując zarazem poglądu prezentowanego przez organ. W wyroku z 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny stwierdził niezgodność art. 70 § 6 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP. W judykaturze utrwalone jest stanowisko, że skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 października 2013 r., SK 40/12, dotyczące niezgodności art. 70 § 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP można jednak rozciągnąć na treść przepisu w brzmieniu, który nie był formalnie przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego (m.in. wyroki NSA z: 13 grudnia 2013 r., II FSK 1807/12; 17 kwietnia 2014 r., II FSK 1197/12; 18 lipca 2014 r., I FSK 1042/13; 10 stycznia 2017 r., II FSK 3552/14; 30 maja 2017 r., II FSK 1245/15; z 31 sierpnia 2017 r., II FSK 806/17, opublikowane w: www.orzeczenia.nsa.gov.pl). Pytanie przedstawione Trybunałowi Konstytucyjnemu przez sąd pytający dotyczyło art. 70 § 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym we wskazanym przedziale czasu. Porównując jednak treść tej normy w stanie prawnym w zakresie objętym zapytaniem oraz po nowelizacji tego przepisu stwierdzić należy, że w zakresie, w jakim była ona przedmiotem badania, treść tej normy nie uległa zmianie, gdyż, choć badany przez Trybunał Konstytucyjny przepis od 1 stycznia 2003 r. nie miał już zastosowania do nowych zabezpieczeń należności podatkowych z uwagi na utratę mocy obowiązującej, to zawarta w nim norma prawna została powtórzona i

rozszerzona (o zastaw skarbowy) w art. 70 § 8 o.p. W uzasadnieniu powołanego wyroku Trybunał Konstytucyjny 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.

Z punktu widzenia Konstytucji RP, podczas kontroli podatkowej nie jest dozwolone ani uzależnianie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych od tego, w jaki sposób zostały one zabezpieczone, ani dopuszczenie do sytuacji, w której zobowiązania tak wyodrębnionej kategorii podatników nigdy się nie przedawniają. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego uzasadnia to konieczność podjęcia przez ustawodawcę w ramach realizacji wyroku pilnych działań zmierzających do wyeliminowania z systemu prawnego art. 70 § 8 o.p. Nie powinno więc budzić wątpliwości, że stwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny cecha niekonstytucyjności odnosi się także do art. 70 § 8 o.p. w brzmieniu obowiązującym na dzień ustanowienia hipoteki. Można więc w tej sytuacji mówić o oczywistej niezgodności z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP także art. 70 § 8 o.p. w zakresie, o którym mowa w omawianym orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego. W piśmiennictwie i orzecznictwie przyjmuje się, że oczywistość niezgodności przepisu z Konstytucją RP oraz z uprzednią wypowiedzią Trybunału Konstytucyjnego stanowią wystarczające przesłanki do odmowy przez sąd zastosowania przepisów ustawy. W tak bowiem oczywistych sytuacjach trudno oczekiwać, by sądy uruchomiły procedurę pytań prawnych (vide R. Hauser, A. Kabat, glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 lutego 2002 r., sygn. akt I PA/Po 461/01- OSP z 2003/2 s. 73-75, M. Wiącek, Pytania prawne do Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 20011, s. 269, uchwała NSA z 16 października 2006 r., sygn. akt I FPS 2/06, ONSAiWSA 2007/1/3). Myśl tę w sposób niezmiernie trafny wyraził Sąd Najwyższy w wyrok z dnia 17 marca 2016 r., sygn. akt V CSK 377/15. Sąd ten stwierdził, że formalnie traktując sprawę należałoby powiedzieć, iż uznanie za niekonstytucyjny art. 70 § 6 o.p. nie oznacza niezgodności z Konstytucją art. 70 § 8 o.p. Po pierwsze, przepis ten obowiązuje tak długo, jak nie zostanie podważony konstytucyjnie. Po drugie do orzekania o niekonstytucyjności ustaw i ich poszczególnych przepisów jest powołany wyłącznie Trybunał Konstytucyjny. Podzielając tę zasadę Sąd Najwyższy wskazał dalej, że nie można kwestii sprowadzać do czystego formalizmu i przedkładać go ponad racjonalne rozumienie prawa w całości jego systemu. Z niego zaś wynika, że orzekając o niezgodności konkretnego przepisu z Konstytucją chodzi o wyeliminowanie go z porządku prawnego, które powstało w rozpatrywanym wypadku dotyczącym wprost art. 70 § 6 o.p. Nie można zatem twierdzić, że kontynuator tego przepisu, nadal tkwiący w ustawie pod zmienionym numerem (art. 70 § 8 o.p.) obowiązuje tak, jakby go wyrok o niekonstytucyjności poprzednika w ogóle nie dotyczył. Niezgodność z Konstytucją RP dotyczy określonej normy prawnej, którą przepis wyraża, a nie jednostek redakcyjnych, pełniących wyłącznie rolę porządkującą wewnątrz aktu prawnego, w którym się znajduje. Powinnością ustawodawcy jest przepis ten z ustawy usunąć wraz z ogłoszeniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego, gdyż w przeciwnym wypadku doszłoby się do karkołomnego wniosku o możliwości dowolnego zmieniania numeracji przepisów w ustawach, np. w razie tworzenia tekstu jednolitego i omijania w ten sposób (nie wykonywania) wyroków Trybunału Konstytucyjnego.

Przedstawioną wyżej ocenę co do możliwości uznania za niekonstytucyjny przepisu, który

formalnie nie był przedmiotem badania Trybunału Konstytucyjnego, ale którego treść normatywna jest tożsama z brzmieniem przepisu, którego niezgodność z Konstytucją RP została przez Trybunał Konstytucyjny orzeczona dzielają także przedstawiciele piśmiennictwa. Wskazać tutaj należy na komentarze do art. 70 § 8 o.p. autorstwa L. Etela (Etel L. Ordynacja podatkowa. Komentarz. Warszawa 2017, s. 599 oraz J. Zubrzyckiego (Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J. Ordynacja podatkowa. Komentarz. 2016, Wrocław 2016, s. 442 - 443).

Skoro więc ustanowienie hipoteki przymusowej na nieruchomości nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania podatkowego, zasadny jest wniosek, że w takim przypadku termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych wynikających z art. 70 § 1 o.p., chyba że został przerwany z powodów określonych w art. 70 § 3 lub § 4 o.p., albo zawieszony z uwagi na zaistnienie sytuacji, o której mowa w art. 70 § 6 lub art. 70a o.p. W piśmiennictwie zauważa się też, że art. 70 § 8 o.p., wprowadzony do tej ustawy z dniem 1 stycznia 2003 r. stanowi w obecnych warunkach swoiste *superfluum* legislacyjne (S. Bogucki, K. Winiarski, Instytucja przerwania biegu terminu przedawnienia w ordynacji podatkowej (ewolucja poglądów judykatury) (w:) Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2015, s. 122). Trafnie zatem WSA konkludował, że w świetle wskazanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego przyjęć należy, że ustanowienie hipotek nie miało żadnego wpływu na bieg terminu przedawnienia zobowiązania z tytułu podatków, o odpowiedzialności za które, orzekano w decyzji Dyrektora IS.

Wbrew zatem twierdzeniom autora skargi kasacyjnej zaskarżony wyrok nie narusza wskazanych w skardze kasacyjnej przepisów, w szczególności zaś art. 70 § 8 o.p., gdyż WSA ze wskazanych powodów nie wykroczył poza granice prawa. Odmienna wykładnia naruszałaby konstytucyjne zasady wyrażone w art. 2, 32 ust. 1 oraz 64 ust. 2 Konstytucji RP, przez wprowadzenie zróżnicowanej sytuacji prawnej podatników, w zależności od tego czy podstawą prawną zabezpieczenia była norma prawna ujęta w art. 70 § 8 o.p. czy w art. 70 § 6 o.p. (w dawnym brzmieniu).

Z powyżej wskazanych względów Naczelny Sąd Administracyjny orzekł jak w sentencji, stosownie do art. 184 p.p.s.a.

O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono stosownie do art. 204 pkt 2, art. 205 § 4 oraz art. 209 p.p.s.a.