

126/10/A/2007

WYROK

z dnia 26 listopada 2007 r.

Sygn. akt P 24/06*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Wojciech Hermeliński – przewodniczący
Zbigniew Cieślak
Marian Grzybowski
Marek Kotlinowski – sprawozdawca
Ewa Łętowska,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 26 listopada 2007 r., pytania prawnego Sądu Rejonowego w Starogardzie Gdańskim: czy art. 36 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) w zakresie, w jakim przyznaje pierwszeństwo hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego zabezpieczającym zobowiązania podatkowe, zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę w zaspokojeniu przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności, jest zgodny z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 36 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199, z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590 i Nr 225, poz. 1635 oraz z 2007 r. Nr 112, poz. 769 i Nr 120, poz. 818) w zakresie, w jakim przyznaje pierwszeństwo zaspokojenia hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego zabezpieczającym zobowiązania podatkowe, zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności, jest niezgodny z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 26 kwietnia 2006 r. (sygn. akt I Co 1027/04) Sąd Rejonowy w Starogardzie Gdańskim, Wydział I Cywilny, zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy art. 36 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: o.p.) w zakresie, w jakim przyznaje pierwszeństwo hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego zabezpieczającym zobowiązania podatkowe, zaległości

* Sentencja została ogłoszona dnia 3 grudnia 2007 r. w Dz. U. Nr 225, poz. 1671.

podatkowe i odsetki za zwłokę w zaspokojeniu przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności, jest zgodny z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Pytanie prawne zostało sformułowane w związku z następującym stanem faktycznym.

Wierzyciel Zbigniew Nagórski, którego wierzytelność była zabezpieczona hipoteką przymusową kaucyjną na nieruchomości stanowiącej własność dłużników, złożył do Komornika Sądowego przy Sądzie Rejonowym w Starogardzie Gdańskim wniosek o wszczęcie egzekucji z tej nieruchomości. Uczestnikami postępowania egzekucyjnego – poza wierzycielem egzekwującym i dłużnikami – byli także inni wierzyciele hipoteczni: Bank Spółdzielczy w Skórczu, Bank Gospodarki Żywnościowej SA w Warszawie, Skarb Państwa – Naczelnik Urzędu Skarbowego w Starogardzie Gdańskim oraz Zakład Ubezpieczeń Społecznych (dalej: ZUS). W toku postępowania egzekucyjnego nieruchomość dłużników została sprzedana, a z sumy uzyskanej z egzekucji zostały zaspokojone koszty postępowania egzekucyjnego oraz wierzytelność Banku Gospodarki Żywnościowej SA z siedzibą w Warszawie, która była zabezpieczona najwcześniej wpisaną hipoteką. Dokonując podziału reszty kwoty uzyskanej z egzekucji, sąd zastosował wyrażoną w art. 36 § 1 o.p. zasadę, wedle której hipotekom przymusowym Skarbu Państwa zabezpieczającym ich należności podatkowe przysługuje pierwszeństwo zaspokojenia przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności. W rezultacie wierzytelność Skarbu Państwa – Urzędu Skarbowego w Starogardzie Gdańskim została zaspokojona w całości, a reszta sumy uzyskanej z egzekucji przypadła ZUS, do którego zasada pierwszeństwa zaspokojenia stosuje się odpowiednio z mocy art. 26 ust. 3-4 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 137, poz. 887, ze zm.). W ten sposób cała kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości dłużników została rozdysponowana, zaś wierzycielowi Zbigniewowi Nagórskiemu, którego hipoteka była wpisana wcześniej od hipotek Skarbu Państwa – Urzędu Skarbowego i ZUS, przypadły jedynie poniesione koszty egzekucji. Wierzyciel ten wniósł zarzuty przeciwko sporządzonemu planowi podziału. W toku ich rozpoznawania Sąd Rejonowy w Starogardzie Gdańskim powziął wątpliwość co do konstytucyjności art. 36 § 1 o.p. i skierował do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne inicjujące postępowanie w niniejszej sprawie.

Uzasadniając swoje wątpliwości, sąd wskazał, że zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 1025 § 1 ustawy z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (dalej: k.p.c.) należności zabezpieczone hipotecznie są zaspokajane w kolejności piątej, zaś należności, do których stosuje się przepisy działu III o.p. – w kolejności siódmej, o ile nie zostały zaspokojone w kolejności piątej. Zaskarżony art. 36 § 1 o.p. wprowadza wyjątek od tej reguły, który pozostaje jednak w sprzeczności z zasadami równości i niedyskryminacji wynikającymi z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji. Zdaniem sądu, bezzasadne jest uprzywilejowywanie jednej kategorii należności, tj. należności Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego z tytułu zobowiązań podatkowych, zaległości podatkowych i odsetek za zwłokę zabezpieczonych hipoteką przymusową, przed innymi należnościami, także zabezpieczonymi hipotecznie. Wszystkie wierzytelności zabezpieczone hipotecznie powinny być zaspokajane wedle przysługującego im pierwszeństwa, a zatem prawo powstałe później nie może być wykonywane z uszczerbkiem dla prawa powstałego wcześniej (art. 249 § 1 k.c.), przy czym o pierwszeństwie ograniczonych praw rzeczowych wpisanych do księgi wieczystej rozstrzyga dzień złożenia wniosku o dokonanie tego wpisu (art. 12 ust. 1 w związku z art. 29 ustawy z 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece). Odejście przez ustawodawcę od tych zasad w treści zaskarżonego przepisu narusza nie tylko zasadę równości i zakaz dyskryminacji, ale również zasadę zaufania obywatela do państwa i

prawa. Strona, która zabezpieczyła swoją wierzytelność hipoteką na nieruchomości dłużnika w sytuacji, gdy w momencie wpisu hipoteki nie było innych wierzytelności zabezpieczonych hipotecznie, powinna móc liczyć na to, że w wypadku egzekucji z nieruchomości uzyska zaspokojenie swojej wierzytelności.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 27 lutego 2007 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 36 § 1 o.p. jest zgodny z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Uzasadniając zajęte stanowisko, Marszałek wskazał, że punktem wyjścia dla oceny zaskarżonej regulacji prawnej ze względu na zasadę równości powinno być ustalenie, czy zachodzi podobieństwo jej adresatów, a więc czy istnieje wspólna dla nich cecha faktyczna lub prawna uzasadniająca ich równe traktowanie. Taką cechą istotną (relewantną) dla wierzycieli hipotecznych uczestniczących w postępowaniu egzekucyjnym jest charakter ich wierzytelności, a nie sam fakt, że mają oni status wierzyciela. Skoro zatem charakter wierzytelności podlegających zaspokojeniu w postępowaniu egzekucyjnym jest zróżnicowany, gdyż wierzytelnością taką może być zarówno należność o charakterze publicznoprawnym (zobowiązania podatkowe lub składki na ubezpieczenia społeczne), jak i należność niemająca takiego charakteru (świadczenie cywilnoprawne), to stwierdzić należy, że nie ma cechy relewantnej rodzącej konieczność jednakowego traktowania tych wierzycieli. Zdaniem Marszałka, uprzywilejowanie w toku postępowania egzekucyjnego wierzycieli wykonujących zadania władzy publicznej, którzy domagają się zaspokojenia wierzytelności o charakterze publicznoprawnym, jest uzasadnione koniecznością stworzenia mechanizmu pozwalającego na bardziej skuteczną egzekucję środków budżetowych pochodzących z podatków i innych świadczeń publicznych. Mechanizm taki ma służyć ochronie dobra wspólnego, jakim jest właściwe funkcjonowanie systemu finansów publicznych. Marszałek przypomniał przy tym, że już w trakcie prac ustawodawczych nad zaskarżonym przepisem podnoszono, że nie można stawiać interesu publicznego na równi z interesem prywatnym. Interes publiczny powinien być uprzywilejowany w takim stopniu, by państwo skutecznie mogło realizować swoje zadania.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 4 stycznia 2007 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 36 § 1 o.p. w zaskarżonym zakresie jest zgodny z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Uzasadniając zajęte stanowisko, Prokurator przypomniał, że art. 84 Konstytucji ustanawia powszechny obowiązek ponoszenia przez obywateli ciężarów i świadczeń publicznych, w tym ustawowo określonych podatków. Na skutek tego właśnie publicznego charakteru wierzytelności z zobowiązań podatkowych ustawodawca stworzył prawo do ich zabezpieczenia najpierw hipoteką ustawową, a obecnie hipoteką przymusową na nieruchomości dłużnika. Zaskarżony przepis przyznaje owej hipotece przymusowej pierwszeństwo zaspokojenia przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności. Przepis ten faktycznie uprzywilejowuje zatem Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego względem innych wierzycieli, których wierzytelności nie mają charakteru świadczeń publicznoprawnych. Uprzywilejowanie jest jednak uzasadnione tym, że środki finansowe pozyskiwane z należności podatkowych służą realizacji zadań publicznych, w tym realizacji praw ekonomicznych obywateli przewidzianych ustawą zasadniczą. Nie ulega zaś wątpliwości, że prawidłowe wykonywanie zadań publicznych przez państwo uzależnione jest od dysponowania zaplanowaną uprzednio w ustawie budżetowej określoną kwotą środków pieniężnych, pozyskaną m.in. z poboru podatków. Prokurator Generalny wskazał również, że celem ordynacji podatkowej jest m.in. zapewnienie skuteczności wypełniania zobowiązań podatkowych. Pośrednio więc przyjęte

w niej regulacje, w tym również art. 36 § 1, służą ochronie interesów majątkowych i praw Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego.

Prokurator Generalny zwrócił także uwagę, że w treści art. 36 § 2 o.p., który nie został zaskarżony w ramach niniejszego postępowania, ustawodawca dość arbitralnie dokonał dalszego zróżnicowania sytuacji prawnej pozostałych wierzycieli hipotecznych, uprzywilejowując wierzycieli z tytułu kredytu bankowego oraz wierzycieli z tytułu takiego kredytu, które zostały zbyte na rzecz funduszu sekurytyzacyjnego. Nie są jasne kryteria, którymi kierował się ustawodawca, uprzywilejowując tę grupę wierzycieli hipotecznych, a nadto można domniemywać, że wyłączenie, o którym mowa w art. 36 § 2 o.p. oznacza stosunkowo duży uszczerbek w dochodach Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Prokurator Generalny podkreślił, że choć oba paragrafy art. 36 o.p. stanowią pewną całość normatywną w zakresie uregulowania kwestii pierwszeństwa hipotek przymusowych przed innymi hipotekami i oba są wobec siebie komplementarne, to jednak krytyczna ocena art. 36 § 2 o.p. nie może stanowić podstawy do kwestionowania konstytucyjności art. 36 § 1 o.p. Pytanie prawne Sądu Rejonowego w Starogardzie Gdańskim dotyczy bowiem tylko i wyłącznie tego ostatniego przepisu.

II

W rozprawie w dniu 26 listopada 2007 r. udział wzięli umocowani przedstawiciele Prokuratora Generalnego oraz Sejmu. Uczestnicy podtrzymali stanowiska zajęte w pismach procesowych.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny kwestionowanej regulacji, należy stwierdzić, czy pytanie prawne spełnia przesłanki sformułowane w art. 193 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem, każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na to pytanie zależy rozstrzygnięcie toczącej się przed nim sprawy. Pytanie prawne uruchamia konkretną kontrolę konstytucyjności zaskarżonej regulacji, stąd też pytający sąd ma obowiązek wskazania w jego treści, w jakim zakresie odpowiedź na pytanie może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą pytanie zostało postawione (art. 32 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Stwierdzenie, że pytanie prawne nie spełnia wskazanych wyżej przesłanek, rodzi konieczność umorzenia postępowania przez Trybunał z uwagi na niedopuszczalność wydania orzeczenia (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK).

W niniejszej sprawie Sąd Rejonowy w Starogardzie Gdańskim zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy art. 36 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: o.p.) w zakresie, w jakim przyznaje pierwszeństwo zaspokojenia hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego zabezpieczającym zobowiązania podatkowe, zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności, jest zgodny z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji. Pytanie prawne pochodzi zatem od sądu i dotyczy problemu zgodności z Konstytucją przepisu rangi ustawowej. Konieczne jest jedynie ustalenie, czy spełnia ono również przesłankę

funkcjonalną, tj. czy od odpowiedzi na pytanie zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

W uzasadnieniu pytania prawnego Sąd Rejonowy w Starogardzie Gdańskim podniósł, że treść udzielonej przez Trybunał odpowiedzi będzie miała wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w ramach której wierzyciel egzekwujący zgłosił zarzuty przeciwko planowi podziału sumy uzyskanej z egzekucji. Wierzyciel ten nie uzyskał zaspokojenia swojej wierzytelności zabezpieczonej hipoteką kaucyjną, gdyż na skutek zastosowania art. 36 § 1 o.p. w pierwszej kolejności zostali zaspokojeni wierzyciele, którym przysługiwała podatkowa hipoteka przymusowa. Derogacja tego przepisu w zakresie, w jakim przyznaje on pierwszeństwo zaspokojenia wierzycielom, których należności podatkowe zabezpieczone są hipoteką przymusową, spowodowałaby, iż zgłoszone zarzuty przeciwko planowi podziału sumy uzyskanej z egzekucji mogłyby zostać przez pytający sąd uwzględnione.

Przedstawiona przez Sąd Rejonowy w Starogardzie Gdańskim argumentacja prowadzi do wniosku, że zaskarżony przepis może znaleźć zastosowanie w sprawie, w związku z którą pytanie prawne zostało sformułowane. Trybunał uznał zatem, że pytanie prawne jest dopuszczalne i może zostać rozpoznane merytorycznie.

2. Zaskarżony w ramach niniejszego postępowania art. 36 § 1 o.p. ma następujące brzmienie: „Hipoteka przymusowa jest skuteczna wobec każdorazowego właściciela przedmiotu hipoteki i przysługuje jej pierwszeństwo zaspokojenia przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności”. Pytanie prawne dotyczy problemu zgodności tego przepisu z art. 32 Konstytucji w zakresie, w jakim przyznaje on pierwszeństwo zaspokojenia hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego zobowiązaniom podatkowym, zaległości podatkowej i odsetki za zwłokę przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności. Trybunał, rozstrzygając problem konstytucyjności art. 36 § 1 o.p., jest związany tak wyznaczonymi granicami pytania prawnego (art. 66 ustawy o TK).

2.1. Przed przystąpieniem do oceny konstytucyjności zaskarżonego przepisu celowe wydaje się przybliżenie ogólnej charakterystyki hipoteki w systemie rzeczowego zabezpieczenia wierzytelności. Podstawowa regulacja prawna tej instytucji znajduje się, poza kodeksem cywilnym, w ustawie z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2001 r. Nr 124, poz. 1361, ze zm.; dalej: u.k.w.h.). Poza tym istnieje wiele innych ustaw, których przepisy przewidują zabezpieczenie określonych wierzytelności hipoteką. Jednym z takich przepisów jest zakwestionowany w pytaniu prawnym art. 36 § 1 o.p., stanowiący podstawę tzw. podatkowej hipoteki przymusowej.

W systemie rzeczowych zabezpieczeń wierzytelności hipoteka zajmuje miejsce szczególne, bo (wraz z zastawem, z którym tworzą tzw. prawa zastawnicze) zaliczona została przez ustawodawcę do praw rzeczowych ograniczonych (zob. art. 244 k.c.). W odróżnieniu od innych zabezpieczeń rzeczowych, hipoteka (również zastaw), jako mająca swe źródło w ustawie, ma charakter prawa bezwzględnego, skutecznego *erga omnes*. Konsekwencje tego są widoczne w art. 65 ust. 1 u.k.w.h. określającym podstawową treść hipoteki. Wynikają z niej dwa podstawowe uprawnienia wierzyciela hipotecznego: pierwszeństwo zaspokojenia się z nieruchomości przed wierzycielami osobistymi oraz skuteczność zabezpieczenia względem każdego właściciela nieruchomości (zob. J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2006, s. 263 i n.). Cechy te sprawiają, że hipoteka jako prawo zastawnicze zapewnia w miarę pewne i stabilne zabezpieczenie wierzytelności, niezależne od zmian podmiotowych (w tym zmian właściciela obciążonej rzeczy) i powstawania później dalszych praw, których istnienie z

pewnością wpływa na zakres szeroko rozumianej wypłacalności dłużnika (więcej zob. *System prawa prywatnego*, t. 4, *Prawo rzeczowe*, pod red. Edwarda Gniewka, Warszawa 2007, s. 670 i n.).

2.2. W doktrynie prawnej przyjmuje się różne kryteria podziału hipoteki. W zależności od wybranego kryterium wskazywane są więc różne jej rodzaje. Bez względu jednak na specyfikację, istnieją pewne zasady określające istotę każdej hipoteki, wspólne dla wszystkich systemów prawnych znających to zabezpieczenie.

Z ustawowej definicji hipoteki i z reguł konstrukcyjnych obowiązującego w Polsce systemu ksiąg wieczystych wynika pięć zasad, na których opiera się instytucja hipoteki: szczególności, pierwszeństwa, jawności, akcesoryjności i niepodzielności. Mając na uwadze treść pytania prawnego, szczególne znaczenie mają dwie zasady: jawności i pierwszeństwa. Są one bezpośrednią konsekwencją ustawowego wymogu wpisu hipoteki do księgi wieczystej. Zasada jawności w znaczeniu formalnym oznacza, że hipoteka nie może powstać i istnieć bez ujawnienia w księdze wieczystej, dzięki czemu każdy może zapoznać się ze stanem obciążeń nieruchomości. W znaczeniu materialnym zasada jawności hipoteki oznacza, że każdemu wpisowi hipoteki przysługuje domniemanie, iż hipoteka jest wpisana i wykreślona z księgi wieczystej zgodnie z rzeczywistym stanem prawnym (art. 3 u.k.w.h.). Z kolei zasada pierwszeństwa oznacza uprzywilejowaną kolejność zaspokajania wierzytelności zabezpieczonej hipoteką z przedmiotu obciążenia przed wierzycielami osobistymi każdego właściciela i według kolejności złożenia przez wierzycieli hipotecznych wniosku o dokonanie wpisu (art. 12 w związku z art. 29 u.k.w.h.). Zasady powyższe określają istotę każdej hipoteki, a zatem w jednakowym stopniu powinny odnosić się zarówno do hipoteki umownej, jak i hipoteki przymusowej.

2.3. Zaspokojenie zabezpieczonych hipotecznie praw wierzycieli następuje według przepisów o sądowym postępowaniu egzekucyjnym, chyba że z nieruchomości dłużnika jest prowadzona egzekucja przez administracyjny organ egzekucyjny (art. 75 u.k.w.h.). W obu wypadkach wierzytelność zabezpieczona hipotecznie jest wierzytelnością uprzywilejowaną; zaspokajana jest przed wierzytelnościami zabezpieczonymi w inny sposób.

Reguła pierwszeństwa, do której ustawodawca odwołał się zarówno w art. 1025 k.p.c., jak i w art. 115 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954, ze zm.; dalej: u.p.e.a.), służy ustaleniu kolejności zaspokojenia wierzytelności zabezpieczonych hipotecznie w ramach tej samej kategorii. Ogólnie regułę tę wyraża art. 249 Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym jeżeli kilka ograniczonych praw rzeczowych obciąża tę samą rzecz, prawo powstałe później nie może być wykonywane z uszczerbkiem dla prawa powstałego wcześniej (*priori tempore potior iure*), co nie uchybia jednak przepisom, które określają pierwszeństwo w sposób odmienny. Ograniczone prawo rzeczowe na nieruchomości, ujawnione w księdze wieczystej, ma przy tym pierwszeństwo przed takim prawem nieujawnionym w księdze (art. 11 u.k.w.h.). Zasadę pierwszeństwa w odniesieniu do należności zabezpieczonych hipotecznie precyzuje art. 12 w związku z art. 29 u.k.w.h., zgodnie z którym o pierwszeństwie ograniczonych praw rzeczowych wpisanych do księgi wieczystej rozstrzyga chwila złożenia wniosku o dokonanie wpisu, zaś prawa wpisane na podstawie wniosków złożonych równocześnie mają równe pierwszeństwo. Porządek pierwszeństwa może być zmieniony w drodze umowy pomiędzy tym, czyje prawo ma ustąpić pierwszeństwa, a tym, czyje prawo ma uzyskać pierwszeństwo ustępującego prawa (art. 250 k.c.). Zmiana taka nie może naruszać praw, które mają być zaspokojone później niż prawo ustępujące, ale wcześniej niż prawo, które uzyskuje pierwszeństwo. Wymaga ona

wpisu do księgi wieczystej, jeżeli chociaż jedno z praw, których dotyczy, jest w niej ujawnione. Zmiana pierwszeństwa staje się bezskuteczna z chwilą wygaśnięcia prawa, które ustąpiło pierwszeństwa.

Podsumowując powyżej opisaną regulację prawną odnoszącą się do kolejności zaspokajania wierzycieli hipotecznych, należy zauważyć, że art. 1025 § 1 k.p.c. i art. 115 § 1 u.p.e.a. zaliczają należności zabezpieczone hipotecznie do jednej kategorii, tj. odpowiednio kategorii piątej (w sądowym postępowaniu egzekucyjnym) oraz trzeciej (w postępowaniu egzekucyjnym w administracji). Skonstruowana w ten sposób regulacja prawna nie stwarza jakichkolwiek podstaw do preferencyjnego traktowania należności podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową w stosunku do innego rodzaju należności zabezpieczonych hipotecznie. Zasada pierwszeństwa zaspokojenia, do której art. 1025 § 1 k.p.c. i art. 115 § 1 u.p.e.a. odsyłają wówczas, gdy suma uzyskana z egzekucji nie wystarcza na zaspokojenie w całości wszystkich wierzytelności zabezpieczonych hipotecznie i zaliczonych do tej samej kategorii, stanowi, że hipoteki wpisane wcześniej mają pierwszeństwo przed hipotekami wpisanymi później (art. 12 w związku z art. 29 u.k.w.h.), i tym samym koresponduje z zasadą, że ograniczone prawo rzeczowe, które powstało później, nie może być wykonywane z uszczerbkiem dla prawa powstałego wcześniej (art. 249 k.c.). Ustawodawca również na gruncie tych przepisów stosuje jednolite zasady zaspokajania należności hipotecznych do wierzycieli, którym przysługuje hipoteka przymusowa, oraz wierzycieli, którym przysługuje hipoteka umowna. Zasada pierwszeństwa porządkuje kolejność zaspokajania tych należności w związku z kryterium, jakim jest czas powstania hipoteki (a dokładniej czas zgłoszenia wniosku o jej wpis do księgi wieczystej), a nie w związku z kryterium, jakim jest charakter należności zabezpieczonych hipotecznie czy też rodzaj ustanowionej hipoteki.

3. Na tle hipoteki jako ograniczonego prawa rzeczowego, obciążającego nieruchomości w celu zabezpieczenia oznaczonej wierzytelności, podatkowa hipoteka przymusowa – jako odmiana hipoteki przymusowej – pełni również funkcje szczególnego rodzaju środka egzekucyjnego w szerokim znaczeniu. Jego celem jest nie tylko zabezpieczenie realizacji wierzytelności stwierdzonej tytułem wykonawczym, a także – w wypadkach przewidzianych w odrębnych przepisach – określonych należności publicznoprawnych, przez obciążenie wszystkich nieruchomości stanowiących własność dłużnika (zob. S. Rudnicki, *Hipoteka jako zabezpieczenie wierzytelności*, Warszawa 2005, s. 131).

Obecna treść art. 36 § 1 o.p. jest konsekwencją zmiany charakteru hipoteki zabezpieczającej należności podatkowe; wcześniej funkcjonująca hipoteka ustawowa została 5 czerwca 2001 r. zastąpiona hipoteką przymusową. Hipoteka ustawowa powstawała z dniem doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego albo z dniem wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej bądź decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta. Takie uregulowanie powodowało, że podatnik mógł pozostawać w nieświadomości co do powstania hipoteki w oparciu o wydaną, a jeszcze niedoręczoną mu decyzję. Nabywcy obciążonej nieruchomości nie chroniła rękojmia wiary publicznej ksiąg wieczystych, ponieważ wpis hipoteki ustawowej w księdze wieczystej nie miał charakteru konstytutywnego. Hipoteka ustawowa wygasła dopiero wówczas, gdy organ podatkowy nie złożył wniosku o jej wpis w terminie miesiąca od dnia jej powstania. Hipoteka ta była powszechnie krytykowana w doktrynie prawnej i stąd zastąpiona została hipoteką przymusową, która w założeniu swym miała w większym stopniu chronić interesy podatnika i nabywcy nieruchomości, a także wpływać na zwiększenie pewności obrotu nieruchomościami. Podkreślano przy tym, że „kierunek zmian przepisów dotyczących

zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, w takim zakresie, w jakim wykorzystuje się do tego celu instytucję hipoteki, prowadzi do konstatacji, że prawodawca zaczyna dostrzegać oprócz interesu fiskalnego państwa czy jednostki samorządu terytorialnego – także inne wartości, takie jak słuszny interes obywateli czy pewność obrotu gospodarczego” (B. Brzeziński, W. Morawski, *Hipoteka przymusowa zabezpieczająca zobowiązania podatkowe*, „Monitor Podatkowy” nr 7/2001, s. 35).

Podstawą uzyskania podatkowej hipoteki przymusowej są przepisy zamieszczone w rozdziale 3 działu III o.p. zatytułowanym „Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych”, wśród których znajduje się zaskarżony w ramach niniejszego postępowania art. 36 § 1. Przepisy te modyfikują krąg podmiotów, którym przysługuje hipoteka przymusowa, jej przedmiot, zabezpieczone należności oraz kwestię pierwszeństwa zaspokajania wierzycieli.

3.1. Zgodnie z powyższym podatkowa hipoteka przymusowa – ogólnie rzecz ujmując – przysługuje tylko i wyłącznie Skarbowi Państwa oraz jednostce samorządu terytorialnego na wszystkich nieruchomościach podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania, a także z tytułu zaległości podatkowych w podatkach stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości.

Podatkowa hipoteka przymusowa powstaje przez dokonanie wpisu do księgi wieczystej, a wyjątkowo – gdy przedmiot tej hipoteki nie ma księgi wieczystej – zabezpieczenie zobowiązań podatkowych dokonywane jest przez złożenie wniosku o wpis do zbioru dokumentów (art. 38 § 2 o.p.). Podstawą wpisu podatkowej hipoteki przymusowej jest doręczona decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego, określająca wysokość odsetek za zwłokę lub wysokość zwrotu podatku, a także dotycząca odpowiedzialności płatnika, inkasenta, osoby trzeciej lub spadkobiercy oraz tytuł wykonawczy lub zarządzenie zabezpieczenia, jeżeli może być wystawione, na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji bez wydawania jednej ze wspomnianych wyżej decyzji.

Należy zauważyć, że z mocy przepisów szczególnych zamieszczona w ordynacji podatkowej regulacja prawna hipoteki przymusowej stosuje się również – wprost lub odpowiednio – do innych należności publicznoprawnych. Ewentualne stwierdzenie niekonstytucyjności art. 36 § 1 o.p. będzie miało zatem bezpośrednie znaczenie nie tylko dla bytu prawnego tego przepisu, ale również dla treści normatywnej tych innych szczególnych uregulowań.

I tak ustawodawca odesłał do bezpośredniego stosowania przepisów dotyczących hipoteki podatkowej, normując problematykę hipoteki przymusowej przysługującej Skarbowi Państwa z tytułu warunkowych wierzytelności wynikających z wypłacenia zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług (art. 94 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.). Odpowiednie zastosowanie przepisy dotyczące hipoteki podatkowej mają natomiast do hipoteki przymusowej przysługującej Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych (dalej: ZUS) dla zabezpieczenia należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne (art. 26 ust. 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz. U. 2007 Nr 11, poz. 74, ze zm.) oraz hipoteki przymusowej zabezpieczającej należności z tytułu wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (art. 49a ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych, Dz. U. Nr 123, poz. 776, ze zm.).

3.2. Z punktu widzenia niniejszego pytania prawnego główny problem dotyczy modyfikacji w zaskarżonym art. 36 § 1 o.p. zasad dotyczących pierwszeństwa zaspokajania wierzycieli hipotecznych przez uprzywilejowanie tych, których wierzytelność zabezpieczona jest podatkową hipoteką przymusową, i to niezależnie od tego, kiedy owa podatkowa hipoteka przymusowa powstała. Przepis ten przełamuje bowiem wszystkie jednolite zasady wskazane w dotychczasowych rozważaniach na temat istoty zabezpieczenia hipotecznego.

Jednak samo przełamanie ustalonej w innych przepisach zasady pierwszeństwa nie oznacza jeszcze niekonstytucyjności art. 36 § 1 o.p. Ustawodawca na mocy art. 15 u.k.w.h. uzyskał bowiem przyzwolenie na uregulowanie w przepisach szczególnych w sposób odmienny pierwszeństwa ograniczonych praw rzeczowych, w tym również hipoteki.

Należy zatem rozważyć, czy w świetle zasady równości, którą pytający sąd stawia jako wzorzec kontroli zaskarżonej regulacji, konstytucyjnie uzasadnione jest zróżnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych poprzez uprzywilejowanie w zakresie pierwszeństwa zaspokojenia Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, których należności podatkowe zabezpieczone są hipoteką przymusową, w stosunku do innych wierzycieli.

4. Zasada równości oznacza, że wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (zob. wyrok TK z 5 listopada 1997 r., sygn. K 22/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 41). Jeżeli prawodawca różnicuje podmioty prawa, które charakteryzują się wspólną cechą istotną, to wprowadza odstępstwo od zasady równości. Takie odstępstwo nie musi jednak oznaczać naruszenia art. 32 Konstytucji. Jest ono dopuszczalne, jeżeli zostały spełnione następujące warunki: 1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania; 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Podstawowe znaczenie dla rozważania zasady równości ma zatem ustalenie „cechy istotnej”, która przesądza o uznaniu porównywalnych podmiotów za podobne lub odmienne. Uznanie podobieństwa podmiotów pozwala na podjęcie badania, czy są one traktowane podobnie przez przepisy prawa. Dopiero zaś stwierdzenie, że prawo wprowadza zróżnicowanie w ich traktowaniu, prowadzi do postawienia pytania, czy takie zróżnicowanie jest dopuszczalne w świetle zasady równości.

4.1. Zdaniem pytającego sądu, naruszenie zasady równości przez art. 36 § 1 o.p. polega na tym, że przepis ten bezzasadnie uprzywilejowuje wierzycieli, którym przysługują należności podatkowe zabezpieczone hipoteką przymusową, dyskryminując tym samym innych wierzycieli hipotecznych. Tymczasem wszystkie wierzytelności zabezpieczone hipotecznie, zaspokajane z sumy uzyskanej z egzekucji w ramach jednej i tej samej kategorii, powinny podlegać tej samej zasadzie pierwszeństwa zaspokojenia wyrażonej w art. 12 ust. 1 u.k.w.h. O pierwszeństwie zaspokojenia wszelkich wierzytelności zabezpieczonych hipotecznie powinien zatem rozstrzygać dzień, od którego liczą się skutki dokonanego wpisu hipoteki do księgi wieczystej, tj. dzień złożenia wniosku o dokonanie tego wpisu. Stąd też wierzytelności zabezpieczone hipoteką, co do której wcześniej wpłynął wniosek o dokonanie jej wpisu, powinny być zaspokajane przed wierzytelnościami zabezpieczonymi hipoteką, co do której taki wniosek wpłynął później.

4.2. Rozstrzygając tak sformułowany zarzut niekonstytucyjności art. 36 § 1 o.p., należy ustalić krąg podmiotów będących adresatami powyższego przepisu, a następnie stwierdzić, czy podmioty te charakteryzują się w równym stopniu cechą istotną (relewantną) uzasadniającą ich równe traktowanie.

Kwestionowany przepis modyfikuje zasadę pierwszeństwa zaspokajania należności zabezpieczonych hipotecznie, a zatem jego adresatami są nie tylko wierzyciele, którzy na mocy tego przepisu zyskują pierwszeństwo zaspokojenia swoich należności, tj. Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego, ale również wierzyciele, którzy na mocy tego przepisu tracą pierwszeństwo zaspokojenia wynikające z art. 12 ust. 1 u.k.w.h., tj. inni wierzyciele hipoteczni, którzy wcześniej aniżeli Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego złożyli wnioski o dokonanie wpisu hipotek zabezpieczających ich wierzytelności. Innymi słowy, adresatami art. 36 § 1 o.p. są wszyscy wierzyciele, których wierzytelności są zabezpieczone hipotecznie i w związku z tym zaliczone są do tej samej kategorii wierzytelności podlegających zaspokojeniu z sumy uzyskanej z egzekucji.

Stwierdzenie, czy określone w ten sposób adresaci kwestionowanego przepisu charakteryzują się w równym stopniu cechą istotną (relewantną), wymaga obecnie ustalenia cechy, która spełnia owe kryterium istotności (relewantności). Nie chodzi tu przy tym o jakąkolwiek cechę podobieństwa pozwalającą na porównanie tych podmiotów, lecz o cechę istotną (relewantną) z punktu widzenia celu i treści badanej regulacji prawnej (zob. wyrok TK z 4 stycznia 2000 r., sygn. K. 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1; wyrok TK z 4 grudnia 2000 r., sygn. K. 9/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 294). W niniejszej sprawie taką cechą istotną wszystkich adresatów kwestionowanej regulacji prawnej jest status wierzyciela, którego wierzytelność jest zabezpieczona hipotecznie i zaliczona do tej samej kategorii wierzytelności. Nie ma przy tym znaczenia ani charakter wierzytelności, którą hipoteka zabezpiecza, ani rodzaj tej hipoteki, gdyż – jak wyżej wskazano – kwestionowana regulacja odnosi się w jednakowym stopniu do wierzycieli, na rzecz których ustanowiono hipotekę przymusową, jak i wierzycieli, których wierzytelność zabezpieczona jest hipoteką umowną.

Art. 36 § 1 o.p. wprowadza zasadę pierwszeństwa zaspokajania należności podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową przed należnościami zabezpieczonymi innymi hipotekami. Niewątpliwie zatem przepis ten różnicuje sytuację prawną wierzycieli hipotecznych charakteryzujących się w równym stopniu cechą istotną (relewantną), uprzywilejowując tych, którym przysługuje podatkowa hipoteka przymusowa, kosztem tych, których wierzytelność zabezpieczona jest innego rodzaju hipoteką. Nasuwa się jednak pytanie, czy takie zróżnicowanie podmiotów podobnych jest konstytucyjnie uzasadnione, a tym samym, czy zawarta w tym przepisie zasada pierwszeństwa zaspokajania wierzycieli hipotecznych została skonstruowana w sposób prawidłowy. Takie uprzywilejowanie byłoby konstytucyjnie uzasadnione w szczególności wówczas, gdyby miało na celu zmniejszenie nierówności w zakresie możliwości uzyskania zabezpieczenia i przymusowego zaspokojenia swojej należności występujących pomiędzy Skarbem Państwa i jednostkami samorządu terytorialnego a innymi wierzycielami.

5. Zdaniem TK, konstytucyjnie uzasadnione jest wprowadzenie pewnego zróżnicowania w zakresie możliwości uzyskania zabezpieczenia i przymusowego zaspokojenia należności publicznych i należności prywatnych. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych określonych w ustawie, w tym podatków, ma bowiem swoje konstytucyjne umocowanie. Art. 84 Konstytucji, wprowadzający zasadę powszechności i równości opodatkowania, z jednej strony zobowiązuje każdego do posłuszeństwa i podporządkowania się nałożonym na niego ciężarom publicznym (zob.

wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83), a z drugiej strony zobowiązuje państwo do wprowadzenia gwarancji instytucjonalnych, które zapewniają organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych (zob. wyrok TK z 11 kwietnia 2000 r., sygn. K. 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86). Tego rodzaju gwarancje instytucjonalne tworzone są zarówno na etapie postępowań zabezpieczających zapłatę należności podatkowych, jak i na etapie postępowań egzekucyjnych. W obu tych płaszczyznach ustawodawca uprzywilejował Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego w stosunku do innych wierzycieli.

5.1. Wyrazem uprzywilejowania wierzycieli publicznych w ramach postępowania zabezpieczającego jest możliwość uzyskania przez nich zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 33 § 5 o.p.), a więc w sposób znacznie bardziej uproszczony, aniżeli następuje zabezpieczenie wierzytelności w ramach postępowania sądowego. Zabezpieczenia należności pieniężnej w ramach postępowania egzekucyjnego w administracji dokonuje bowiem organ egzekucyjny na wniosek wierzyciela i na podstawie wydanego przez niego zarządzenia zabezpieczenia. W postępowaniu zmierzającym do zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych organ egzekucyjny jest jednocześnie wierzycielem, a zatem dokonuje zabezpieczenia na podstawie wystawionego przez siebie zarządzenia zabezpieczenia. Inni wierzyciele, chcąc uzyskać zabezpieczenie swojej wierzytelności, muszą natomiast złożyć stosowny wniosek do właściwego sądu, uprawdopodobniając w nim roszczenie oraz interes prawny w uzyskaniu zabezpieczenia. Co więcej, w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej podatnik, płatnik, inkasent, wspólnik spółki cywilnej lub inna osoba trzecia odpowiadająca za zaległości podatkowe na żądanie organu podatkowego obowiązani są do wyjawienia nieruchomości oraz przysługujących im praw majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki (art. 39 § 1 o.p.). Inni wierzyciele nie mogą natomiast w skuteczny sposób żądać wyjawienia przed dłużnika jego majątku, lecz muszą w tym celu zainicjować stosowne postępowanie sądowe. Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego mają również do swojej dyspozycji znacznie bardziej zróżnicowane formy zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Poza podatkową hipoteką przymusową oraz zastawem skarbowym zabezpieczenie należności podatkowych może być bowiem dokonane także w różnych formach – w zależności od wielkości należności – przewidzianych w art. 33d o.p. W razie niewykonania zobowiązania egzekucja będzie mogła być prowadzona w stosunku do podmiotów, które udzieliły gwarancji lub poręczenia, lub w stosunku do przedmiotów zabezpieczenia. Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego mają również większe aniżeli pozostali wierzyciele możliwości zabezpieczenia wykonania należności pieniężnych na majątku innych osób aniżeli podatnik. W szczególności zabezpieczeniem wykonania zobowiązań podatkowych objęty został *ex lege* majątek współmałżonka, który pozostaje we wspólności majątkowej z podatnikiem (art. 33 § 1 o.p.), a nadto za zaległości podatkowe podatnika mogą również odpowiadać całym swoim majątkiem i solidarnie z podatnikiem osoby trzecie wskazane w rozdziale 15 działu III o.p. Odpowiedzialność tych ostatnich ma charakter posiłkowy, gdyż egzekucja przeciwko nim może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okaże się w całości lub w części bezskuteczna.

5.2. Ustawodawca uprzywilejował Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego również w stosunku do innych wierzycieli w ramach postępowania egzekucyjnego. W szczególności należy zauważyć, że podatki, opłaty i inne należności

publicznoprawne podlegają zarówno egzekucji administracyjnej, jak i sądowej. Egzekucja sądowa, z której muszą skorzystać pozostali wierzyciele, dążąc do egzekucyjnego zaspokojenia swojego roszczenia, jest niewątpliwie bardziej sformalizowana, czasochłonna i kosztowna aniżeli egzekucja administracyjna. Wierzyciel musi bowiem najpierw uzyskać tytuł egzekucyjny, następnie wystąpić do sądu o nadanie tytułowi egzekucyjnemu klauzuli wykonalności i dopiero wówczas przejść do fazy ostatniej, którą stanowi właściwe postępowanie egzekucyjne. Według danych zawartych w raportach Banku Światowego Polska jest zaliczana do krajów o największej przewlekłości w dochodzeniu roszczeń. Przeciętny czas niezbędny do wyegzekwowania zobowiązania (szacowany przez Bank Światowy na 1000 dni) jest ponad 4 razy dłuższy od średniego dla krajów Unii Europejskiej (212,5 dnia), a ponad 20 razy dłuższy niż w Holandii (średnio 48 dni), gdzie dochodzenie zobowiązań trwa najkrócej. Uzyskanie zaspokojenia swoich roszczeń przez wierzycieli trwa dłużej niż w Polsce jedynie w dwóch krajach UE, we Włoszech i Słowenii (odpowiednio 1390 i 1003 dni; szerzej na ten temat zob.: *Polska – prawne bariery dochodzenia praw z umów. Raport Banku Światowego przygotowany we współpracy z Narodowym Bankiem Polskim*, 2006 r., *Wpływ systemu prawa na rynek zabezpieczeń rzeczowych w Polsce. Raport Europejskiego Banku Odbudowy i Rozwoju*, 2005 r., *Formalne i praktyczne aspekty windykacji należności bankowych w Polsce. Raport Narodowego Banku Polskiego*, 2004 r.).

Stąd też dużym przywilejem dla Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego jest możliwość skorzystania z egzekucji administracyjnej. Organ egzekucyjny wszczyna tę egzekucję na wniosek wierzyciela i na podstawie wystawionego przez niego tytułu wykonawczego, przy czym jeżeli wierzyciel jest jednocześnie organem egzekucyjnym, przystępuje z urzędu do egzekucji na podstawie tytułu wykonawczego przez siebie wystawionego. Tak ukształtowany mechanizm egzekucji administracyjnej pozwala szybciej i bez dodatkowych kosztów uzyskać zaspokojenie należności publicznoprawnej.

Pokreślić w końcu należy, że interes fiskalny i porządek finansowy państwa chronią również różne sankcje podatkowe, a nawet sankcje karnoskarbowe, w wypadku gdy zachowania podatnika lub innych osób zobowiązanych do zapłaty podatku wypełniają znamiona przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Za działania przestępcze ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.) uznaje m.in. nieujawnienie przedmiotu opodatkowania (art. 54), oszustwo podatkowe (art. 56), naruszenie terminu wpłaty podatku (art. 57), narażenie na nienależny zwrot podatku (art. 76) czy niewpłacenie pobranego podatku (art. 77).

5.3. W ocenie TK, konstytucyjnie uzasadnione jest wprowadzenie przez ustawodawcę na rzecz Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego instrumentów prawnych ułatwiających zabezpieczenie i egzekucję należności publicznoprawnych. W ocenie Trybunału katalog przywilejów Skarbu Państwa, których zarys został przedstawiony wyżej, jest wystarczający, aby państwo mogło skutecznie zabezpieczyć i wyegzekwować swoje należności. Nasuwa się więc pytanie, czy konstytucyjnie uzasadnione w tym świetle jest również wprowadzenie zasady pierwszeństwa zaspokojenia należności podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową przed innymi należnościami zabezpieczonymi hipotecznie. Tego rodzaju uprzywilejowanie Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, chroniąc interes fiskalny państwa, narusza jednocześnie interesy innych wierzycieli, pozbawiając ich zaspokojenia należności zabezpieczonych wcześniej wpisaną hipoteką. Innymi słowy, odpowiedzi wymaga pytanie, czy uprzywilejowanie w art. 36 § 1 jest konieczne dla realizacji celu, dla którego zostało ustanowione, i czy nie stanowi nadmiernego uprzywilejowania Skarbu Państwa w

stosunku do pozostałych wierzycieli, prowadzącego w konsekwencji do naruszenia zasady równości.

6. W ocenie TK, konieczne w niniejszej sprawie jest poczynienie kilku uwag dotyczących powołanego przez pytającego sąd wzorca kontroli. Bez wątpienia ma on podstawowe znaczenie dla oceny zgodności z Konstytucją analizowanego przepisu. Jednak w ocenie TK problem konstytucyjności art. 36 § 1 o.p. dotyczy nie tylko wskazanego w pytaniu prawnym wzorca.

Po pierwsze, wyrażona w art. 32 Konstytucji zasada równości nie jest jedyną regulacją konstytucyjną dotyczącą równości. W odniesieniu do praw majątkowych konkretyzacja generalnie wyrażonej w art. 32 zasady równości zawarta jest w art. 64 ust. 2 Konstytucji, który ustanawia ich równą ochronę.

Po drugie, już dotychczasowa analiza problemu prowadzi do wniosku, że prawodawca przyjął w art. 36 § 1 o.p. konstrukcję ograniczającą ochronę praw majątkowych. W związku z tym „zróżnicowanie ochrony praw majątkowych, stanowiąc wyłom od zasady wyrażonej w art. 64 ust. 2, a tym samym również w art. 32, powinno być z całą pewnością skonfrontowane z kryteriami przyjętymi w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Przepis ten wskazuje zarówno na sposób rozumienia przesłanki konieczności (a tym samym i proporcjonalności) ograniczenia określonego prawa, jak i na inne wartości konstytucyjne, które mogą przeważać na rzecz utrzymywania takiego ograniczenia, w tym wypadku więc uzasadnić odstępianie od zasady równej ochrony praw majątkowych” (tak TK w wyroku z 2 czerwca 1999 r., sygn. K. 34/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 94). Zasadna jest więc ocena art. 36 § 1 o.p. również na tle art. 31 ust. 3 Konstytucji, z uwzględnieniem ciężącego na ustawodawcy zakazu tworzenia regulacji prawnych ograniczających ochronę praw podmiotowych (art. 2 Konstytucji).

Po trzecie, zabezpieczenie wiarygodności jest nieodłącznym elementem obrotu gospodarczego i ma szczególne znaczenie dla gospodarki rynkowej. Z tego punktu widzenia istotna jest analiza wpływu uprzywilejowania Skarbu Państwa na reguły wyznaczające standardy gospodarki rynkowej i funkcjonowania mechanizmów gospodarczych, a w konsekwencji na zasadę swobody działalności gospodarczej. Innymi słowy, w rozważaniach TK nie można pominąć kontekstu art. 20 i art. 22 Konstytucji. Jednocześnie zakwestionowana w pytaniu prawnym regulacja musi być poddana analizie z perspektywy zasady pewności obrotu (art. 2 Konstytucji).

Po czwarte, konstytucyjność art. 36 § 1 o.p. musi być badana w odniesieniu do rozwiązań ogólnosystemowych, zwłaszcza zawartych w przepisach prawa cywilnego dotyczących hipoteki. Zasadne wydaje się więc pytanie, czy wyłom od modelowych zasad konstruujących zabezpieczenie hipoteczne mieści się w granicach zasad rzetelnej legislacji, zaufania obywatela do państwa i tworzonego przez nie prawa oraz racjonalnego działania ustawodawcy, zobowiązanego do stanowienia wewnątrznie spójnego systemu prawa (art. 2 Konstytucji).

Jednocześnie TK podkreśla, że, wobec tak wąsko określonego w pytaniu prawnym wzorca i związania TK granicami pytania prawnego (art. 66 ustawy o TK), ewentualne uchybienia powołanym wyżej wzorcom kontroli podniesione mogą zostać jedynie sygnalizacyjnie. TK w obecnym składzie uznaje jednak za wskazane dla pełnego zbadania problemu – z uwagi na złożoną problematykę sprawy, związanej z podstawowymi zasadami prawa rzeczowego – uwzględnienie przy analizie art. 36 § 1 o.p. powołanych wyżej przepisów Konstytucji.

7. W doktrynie prawnej podkreśla się, że państwo powinno „przestrzegać zasady «podatkowego» wkraczania w gospodarkę w takim zakresie, jaki jest niezbędny dla

finansowania wspólnych potrzeb, oraz w takich granicach, jakie wyznacza ekonomiczna zdolność do świadczenia podatkowego. Chodzi [...] o to, by «pobranie» podatkowe uwzględniało ekonomiczne zasady funkcjonowania gospodarki. Granicą opodatkowania powinno być zachowanie sprawności (wydajności) gospodarczej” (R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, s. 559). Ową zasadę „podatkowego” wkraczania w gospodarkę z uwzględnieniem reguł jej funkcjonowania w jednakowym stopniu należy odnieść do procedury nakładania podatków i innych danin publicznych, jak i procedury późniejszego ich ściągania. Egzekwowanie należności podatkowych powinno zatem następować w sposób uwzględniający wszelkie wynikające z tego skutki gospodarcze, w tym także skutki dla innych podmiotów gospodarczych.

Kwestionowany w ramach niniejszego postępowania art. 36 § 1 o.p. narusza tak rozumianą zasadę „podatkowego” wkraczania w gospodarkę z uwzględnieniem reguł jej funkcjonowania. Praktyczne znaczenie tego przepisu ujawnia się bowiem w sytuacji, gdy suma uzyskana z egzekucji z nieruchomości obciążonej kilkoma hipotekami nie wystarcza na zaspokojenie wszystkich wierzycieli, a dokładnie rzecz ujmując – na zaspokojenie wierzycieli, którzy wcześniej aniżeli Skarb Państwa czy jednostka samorządu terytorialnego uzyskali zabezpieczenie hipoteczne swojej wierzytelności na tej nieruchomości. Taka właśnie sytuacja miała miejsce w sprawie, w związku z którą sąd wystąpił z pytaniem prawnym, inicjując niniejsze postępowanie. Skarb Państwa i jednostka samorządu terytorialnego, korzystając z pierwszeństwa zaspokojenia się z nieruchomości obciążonej podatkową hipoteką przymusową, najczęściej czynią to kosztem innych wierzycieli, którzy w ten sposób zostają pozbawieni jedyne (z reguły) zabezpieczenia swojej wierzytelności. Wierzyciele ci działają w zaufaniu do treści ksiąg wieczystych i mają prawo oczekiwać, że obciążenia hipoteczne nieruchomości istniejące w chwili dokonywania wpisu ich hipotek są jedynymi tego rodzaju obciążeniami ciężącymi na nieruchomości oraz mają prawo już wówczas przewidywać kolejność, w której zostaną zaspokojeni. Kierując się tymi oczekiwaniami, wierzyciele ci z reguły nie ustanawiają innego zabezpieczenia swej wierzytelności. Regulacja prawna przyznająca Skarbowi Państwa czy jednostce samorządu terytorialnego pierwszeństwo zaspokojenia z nieruchomości obciążonej później ustanowioną podatkową hipoteką przymusową skutecznie oczekiwania te przekreśla.

7.1. Co więcej, art. 36 § 1 o.p. umożliwia pasywność Skarbu Państwa czy jednostek samorządu terytorialnego w egzekwowaniu swoich należności. Widoczne jest to na przykładzie sprawy będącej tłem niniejszego pytania prawnego. Jak wynika z akt sądowych o sygn. I Co 1027/04, pierwsza z wierzytelności ZUS stała się wymagalna już w 1999 r. Tymczasem stosowny wpis w księdze wieczystej o zabezpieczeniu wierzytelności hipoteką przymusową dokonany został, na podstawie wniosku ZUS z 25 maja 2005 r., dopiero 4 sierpnia 2005 r. (odpis z księgi wieczystej nr KW 21840 z 8 listopada 2005 r.) Hipoteka wierzyciela Z. Nagórskiego została wpisana do księgi wieczystej wcześniej (wpisu dokonano 16 maja 2001 r. na podstawie wniosku z 15 marca 2001 r.; por. powołany wyżej odpis z księgi wieczystej) od hipotek ZUS. Działając w zaufaniu do treści księgi wieczystej, Z. Nagórski zasadnie sądził, że nie istnieją inne obciążenia hipoteczne nieruchomości, poza ujawnionymi w księdze wieczystej. Nie widział w związku z tym potrzeby ustanawiania dodatkowego zabezpieczenia swej wierzytelności, bo zasadnie oczekiwał zaspokojenia się w całości w wyniku przeprowadzanego postępowania egzekucyjnego. W efekcie po podziale sumy uzyskanej z egzekucji, ze względu na pierwszeństwo zaspokojenia hipotek przymusowych Skarbu Państwa, Z. Nagórskiemu przypadły jedynie koszty postępowania egzekucyjnego. W taki sposób państwo, dla

wyegzekwowania należności podatkowych, wkracza w gospodarkę, nie uwzględniając reguł jej funkcjonowania i naruszając zasadę pewności obrotu, między innymi przez podważenie zaufania do treści ksiąg wieczystych oraz naruszenie zasad, na których opiera się instytucja hipoteki.

W tym świetle uprzywilejowanie Skarbu Państwa prowadzi do istotnego zniekształcenia mechanizmów gospodarczych rządzących społeczną gospodarką rynkową, opartą na swobodzie działalności gospodarczej. Pośrednio więc dochodzi do naruszenia art. 20 i art. 22 Konstytucji, wyznaczających standardy w tym zakresie. Art. 36 § 1 o.p. skutkuje tym, że arbitralne rozwiązanie ustawowe dezintegruje relacje cywilnoprawne.

7.2. Efektem jest nie tylko naruszenie zasady pewności obrotu, ale i utrata zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji). Wielu przedsiębiorcom brakuje bowiem wiary w możliwość szybkiego i skutecznego dochodzenia praw z umów, co w efekcie zmniejsza możliwość konkurowania nowych podmiotów gospodarczych z tymi, które działają dłużej. Nie ulega wątpliwości, że zabezpieczenia rzeczowe mają szczególne znaczenie dla gospodarki rynkowej. Kredyt funkcjonuje nienagannie tylko wtedy, gdy znajduje odpowiednie zabezpieczenie (zob. J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *op.cit.*, s. 256 i n.). Korzyści z istnienia sprawnego mechanizmu dochodzenia praw z umów są nie do przecenienia. Bardzo szczegółowa analiza tego zagadnienia, zawarta w powołanym już raporcie Banku Światowego przygotowanym we współpracy z Narodowym Bankiem Polskim z 2006 r., *Polska – prawne bariery dochodzenia praw z umów*, dowodzi, że wiara w skuteczność instytucji prawnych służących egzekwowaniu zobowiązań pozwala w szczególności poszerzać i dywersyfikować działalność gospodarczą, rozszerzać dostępne możliwości finansowania i wspierać pogłębianie sektora finansowego, a przez to efektywność polityki pieniężnej. Każda z tych cech uzupełnia pozostałe, gdyż pogłębianie sektora finansowego prowadzi do większej dostępności finansowania, co znowu przekłada się na intensywniejszą działalność gospodarczą (por. *tamże*, s. 5 i n.).

Granice władczego wpływania państwa na sytuację podmiotów podlegających jego władztwu kształtuje Konstytucja. Przepisy konstytucyjne limitują również interwencję państwa w stosunki pomiędzy uczestnikami podmiotu prawnego. Trybunał Konstytucyjny w niniejszym składzie kontynuuje linię orzeczniczą, zgodnie z którą gwarancją zachowania proporcjonalności w ograniczaniu praw w celu realizacji interesu publicznego jest za każdym razem właściwe zrównoważenie interesu prywatnego i publicznego (por. m.in. wyroki TK: z 13 lutego 2001 r., sygn. K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30, z 25 listopada 2003 r., sygn. K 37/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 96, z 8 października 2007 r., sygn. K 20/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 102). Wkroczenie państwa w sferę działania właściwą dla podmiotów prywatnoprawnych nakłada znaczne ograniczenia na możliwości państwa. W wyroku z 7 maja 2001 r. w sprawie K. 19/00 (OTK ZU nr 4/2001, poz. 82), Trybunał stwierdził między innymi, że „jeżeli państwo pośrednio lub bezpośrednio uczestniczy w życiu gospodarczym w formie kooperacji z podmiotami prywatnymi i dopuszcza tę kooperację w formach właściwych dla prawa prywatnego, winno przestrzegać zasad ustanowionych dla analogicznej kooperacji podmiotów prywatnych”.

8. Reasumując powyższe wnioski, uprzywilejowanie Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego w stosunku do innych wierzycieli nie mieści się w konstytucyjnych granicach dopuszczających ograniczenia zasady równości – a ściśle – zasady równej ochrony praw majątkowych, ustanowionej w art. 64 ust. 2 Konstytucji. Problematyka ograniczania prawa własności zawarta jest w art. 64 ust. 3 Konstytucji. Zakres przedmiotowy tego przepisu nie obejmuje jednak „innych praw majątkowych”, o

których mowa w ust. 1 i ust. 2 art. 64. Dlatego zasadna jest analiza art. 36 § 1 o.p. z punktu widzenia generalnie sformułowanej zasady proporcjonalności ograniczeń praw i wolności, zawartej w art. 31 ust. 3 Konstytucji, który spełnia w tym zakresie rolę podstawową. Art. 64 ust. 3 Konstytucji należy zaś traktować jako konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności wprowadzania ograniczeń tego prawa. Stwierdzić należy, że omawiane uprzywilejowanie, jakkolwiek służy realizacji obowiązku Państwa w zakresie egzekwowania należności publicznoprawnych, nie spełnia innej przesłanki zawartej w art. 31 ust. 3 Konstytucji – przesłanki konieczności. Ustanawiając dane ograniczenie prawa czy wolności ustawodawca zobowiązany jest za każdym razem badać, czy za pomocą danego ograniczenia uda się osiągnąć zamierzone skutki, czy dane unormowanie jest niezbędne dla ochrony interesu publicznego, któremu ma służyć, i czy efekty owego ograniczenia pozostają w proporcji do ciężaru nałożonego na obywatela (por. m.in. wyroki TK: z 29 czerwca 2001 r., sygn. K 23/00, OTK ZU nr 5/2001, poz. 124, powołany wyżej wyrok w sprawie o sygn. K 20/07). Dotychczasowa analiza problemu dowodzi, że uprzywilejowanie ustanowione w art. 36 § 1 o.p. w szczególności nie jest konieczne z punktu widzenia ochrony interesu fiskalnego państwa, posiadającego szereg innych, „neutralnych” dla interesów osób trzecich, instrumentów prawnych, z których może ono skorzystać na etapie postępowania kontrolnego, zabezpieczającego, a następnie egzekucyjnego. Instrumenty te, o ile zostaną uruchomione w odpowiednim momencie, stwarzają wystarczające gwarancje służące wymuszeniu realizacji przez podatników ich obowiązków fiskalnych. W tym kontekście dalsze uprzywilejowanie Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego w stosunku do innych wierzycieli, o którym mowa w art. 36 § 1 o.p., nie jest konieczne. Z punktu widzenia interesów Skarbu Państwa kryterium, na którym opiera się ocena administracji podatkowej, stanowi jej efektywność. Administracja podatkowa jest efektywna między innymi wówczas, gdy „bez zbędnej zwłoki ustala i określa zobowiązania podatkowe (...) prawidłowo stosuje środki zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych i ich zaległości (...) skutecznie dokonuje egzekucji zobowiązań podatkowych (...)” (C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 180). Wierzyciele publiczni, mając na uwadze dobro finansów publicznych, powinni więc zawsze działać racjonalnie i z należytą starannością, korzystając – we właściwym czasie – z wszelkich pozostawionych w ich dyspozycji instrumentów prawnych umożliwiających bieżącą kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych.

Uprzywilejowanie Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, o którym mowa w art. 36 § 1 o.p., jest ponadto nadmierne, gdyż odnosi się do każdej należności zabezpieczonej podatkową hipoteką przymusową, bez względu na jej związek z obciążoną nieruchomością oraz czas powstania zabezpieczającej ją hipoteki. W innych systemach prawnych podobne przywileje wierzycieli publicznych wprowadzane są jedynie w niezbędnym zakresie. Przykładowo w prawie niemieckim uprzywilejowanej egzekucji przed pozostałymi wierzytelnościami podlegają jedynie należności publicznoprawne związane z samą nieruchomością i powstałe w ciągu ostatnich 4 lat (zob. *Hipoteka przymusowa w prawie polskim oraz instytucje podobne w wybranych europejskich systemach prawnych*, opinia Zespołu Orzecznictwa i Studiów Biura Trybunału Konstytucyjnego, kwiecień 2007 r., s. 21).

Uprzywilejowanie Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, wyrażające się w przyznanej im pierwszeństwie zaspokojenia z nieruchomości obciążonej podatkową hipoteką przymusową, dokonywane jest z pokrzywdzeniem innych wierzycieli, którzy w ten sposób tracą możliwość zaspokojenia własnej wierzytelności zabezpieczonej wcześniej wpisaną hipoteką. Ci ostatni wybierają zabezpieczenie hipoteczne, działając w zaufaniu do treści ksiąg wieczystych i ujawnionego tam stanu

obciążenia nieruchomości. Zasada pierwszeństwa opisana w art. 12 w związku z art. 29 u.k.w.h. gwarantuje im bowiem zaspokojenie wówczas, gdy w momencie wpisu ich hipoteki do księgi wieczystej nieruchomość nie jest obciążona hipoteką wpisaną wcześniej albo jest obciążona w stopniu umożliwiającym zaspokojenie kolejnemu wierzycielowi hipotecznemu w razie ewentualnego uruchomienia postępowania egzekucyjnego. Zaufanie wierzycieli do tak ukształtowanego mechanizmu działania zabezpieczenia hipotecznego podważa art. 36 § 1 o.p., który umożliwia Skarbowi Państwa i jednostkom samorządu terytorialnego skuteczne pozbawienie innych wierzycieli – w każdym czasie i w sposób niemożliwy do przewidzenia – zaspokojenia wierzytelności zabezpieczonych wcześniej ustanowionymi hipotekami. Tym samym, mimo dopełnienia wszelkich aktów staranności wymaganych do uzyskania zabezpieczenia hipotecznego, wierzyciele ci mogą zostać zaskoczeni faktem ustanowienia hipoteki przymusowej na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, wyprzedzającej ich hipotekę i tym samym niweczącej skuteczność zabezpieczenia ich wierzytelności. Regulacja taka, której zastosowanie w praktyce niejednokrotnie wywołuje nieodwracalne dla wierzycieli skutki prawne, nie znajduje żadnego uzasadnienia konstytucyjnego.

9. Na marginesie zasadniczych rozważań dotyczących zgodności zakwestionowanej regulacji z art. 32 Konstytucji, TK sygnalizuje, że uprzywilejowanie Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, o którym mowa w art. 36 § 1 o.p., godzi również w zasadę rzetelnej legislacji wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Po pierwsze, narusza ono systemowe zasady zabezpieczenia hipotecznego. Przypomnieć bowiem należy, że hipoteka jest instytucją prawa cywilnego, która zasadniczo służy zabezpieczeniu wierzytelności, a zatem świadczeń mających swe źródło w stosunkach cywilnoprawnych. Oczywiście dopuszczalne jest wykorzystanie jej przez ustawodawcę dla zabezpieczenia należności podatkowych, czyli świadczeń mających swe źródło w stosunkach administracyjnoprawnych, jednak regulacje prawne w tym zakresie powinny odstępować od ogólnych zasad tylko na tyle, na ile jest to niezbędne dla osiągnięcia ich celu. Racjonalny ustawodawca nie może w szczególności tworzyć przepisów sprzecznych z ukształtowanym systemem prawnym, naruszających istotę danej instytucji prawnej. To podważa także zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

Po drugie, ustawodawca zobowiązany jest do powstrzymania się od tworzenia prawa naruszającego albo ograniczającego prawa majątkowe w zakresie wykraczającym poza granice z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Art. 36 § 1 o.p. jest wyrazem naruszenia tego obowiązku, którego źródłem jest art. 2 Konstytucji.

Po trzecie, regulacja zawarta w art. 36 § 1 o.p. nie jest skorelowana ze zmianami legislacyjnymi, które w przepisach egzekucyjnych nastąpiły 30 listopada 2001 r., tj. z dniem wejścia w życie ustawy z dnia 6 września 2001 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 125, poz. 1368). Wcześniej ustawodawca w sposób uprzywilejowany traktował wszelkie podatki i inne należności, do których stosowało się przepisy o zobowiązaniach podatkowych, bez względu na to, czy były one zabezpieczone hipotecznie. Należności publicznoprawne przez lata zaliczane były bowiem w postępowaniu sądowym do wyższej kategorii wierzytelności podlegających zaspokojeniu z sumy uzyskanej z egzekucji aniżeli należności zabezpieczone hipotecznie. Stan ten został utrzymany nawet wówczas, gdy w 1997 r. do systemu prawnego została wprowadzona hipoteka ustawowa zabezpieczająca wykonanie zobowiązań podatkowych. Z dniem wejścia w życie wspomnianej ustawy z dnia 6 września 2001 r. kolejność zaspokajania obu tych rodzajów należności została jednak diametralnie zmieniona; wszelkie należności zabezpieczone hipotecznie

przesunięto bowiem do wyższej kategorii wierzytelności aniżeli należności podatkowe niekorzystające z zabezpieczenia hipotecznego. Rozwiązanie takie konsekwentnie zostało przyjęte zarówno w ramach egzekucji sądowej, jak i administracyjnej. Należności podatkowe należą obecnie do wyższej kategorii wierzytelności (odpowiednio: piątej w sądowym postępowaniu egzekucyjnym oraz trzeciej w postępowaniu egzekucyjnym w administracji) nie ze względu na swój charakter, lecz sposób zabezpieczenia przez Skarb Państwa bądź jednostkę samorządu terytorialnego. Utrzymywanie przywileju tych podmiotów w postaci pierwszeństwa zaspokojenia przysługujących im należności podatkowych z nieruchomości obciążonej hipoteką przymusową przed innymi należnościami zabezpieczonymi w ten sam sposób, tj. poprzez ustanowienie hipoteki, nie znajduje zatem dalszego uzasadnienia konstytucyjnego z punktu widzenia art. 2 Konstytucji, z którego wynikają dla ustawodawcy liczne obowiązki w zakresie wymogów, jakim powinno odpowiadać tworzone przez niego prawo. Jednym z nich jest nakaz stanowienia przepisów spójnych z przyjętymi przez ustawodawcę ogólnymi założeniami systemowymi.

10. Zakresowy charakter niniejszego wyroku wynika ze sposobu sformułowania pytania prawnego. Granice wyznaczone przez pytanie sądu są dla orzekającego w sprawie Trybunału wiążące. Skutkiem orzeczenia w sprawie o sygn. P 24/06 jest zatem derogacja zapisanej w art. 36 § 1 o.p. normy prawnej, zgodnie z którą ustanowionej na rzecz Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego hipotece przymusowej zabezpieczającej zobowiązania podatkowe, zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę przysługuje pierwszeństwo zaspokojenia przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności. Art. 36 § 1 o.p. pozostaje natomiast w mocy w pozostałym zakresie, tj. w części, w jakiej stanowi, że hipoteka przymusowa jest skuteczna wobec każdorazowego właściciela przedmiotu hipoteki.

To znaczy, że z dniem opublikowania wyroku w Dzienniku Ustaw hipoteki wpisane na rzecz Skarbu Państwa przestaną korzystać z pierwszeństwa zaspokojenia przed hipotekami innych wierzycieli. Innymi słowy, jeśli w toku egzekucji okaże się, że ze środków ze sprzedaży nieruchomości nie wystarczy na zaspokojenie wszystkich wierzycieli hipotecznych, będą oni spłacani w takiej kolejności, w jakiej zostały ustanowione zabezpieczenia hipoteczne.

10.1. W odniesieniu do prawomocnie zakończonych postępowań egzekucyjnych wyrok nie stanowi podstawy ich wznowienia. Skorzystanie z instrumentów wskazanych w art. 190 ust. 4 Konstytucji nie zawsze jest bowiem możliwe. Jak stwierdził TK w wyroku z 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06 (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108), „niektóre zaszłości są nieodwracalne [...]”. W niniejszej sprawie prawa nabyte w wyniku prawomocnie zakończonych postępowań egzekucyjnych podlegają ochronie gwarantowanej przez przepisy Konstytucji dotyczące własności i innych praw majątkowych. Ochronę tych praw uzasadniają także oparte na art. 2 Konstytucji zasady ochrony bezpieczeństwa prawnego i zaufania do prawa (zob. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5). Dlatego Trybunał uznał za uzasadnione zminimalizowanie oddziaływania wydanego w niniejszej sprawie wyroku na ukształtowane już stosunki prawne. Rozważając tę kwestię, wziął też pod uwagę konsekwencje praktyczne stwierdzonej niezgodności z Konstytucją, co jest istotne zwłaszcza w sytuacji, gdy już doszło do sprzedaży zajętej nieruchomości w drodze licytacji publicznej (zob. art. 952 k.p.c.) i w konsekwencji wydania przez sąd bezpośrednio po zamknięciu przetargu postanowienia o przybicciu na rzecz licytanta, który zaoferował

najwyższą cenę (zob. art. 987-988 k.p.c. oraz inne o postępowaniu egzekucyjnym, zwłaszcza dotyczące egzekucji z nieruchomości, część trzecia k.p.c.).

Jeśli zaś chodzi o postępowania, które właśnie się toczą, w tym postępowanie przed sądem, który w niniejszej sprawie zadał pytanie prawne, to sądy, w ramach dokonywanej oceny stanu faktycznego i prawnego w poszczególnych sprawach, powinny uwzględniać niniejszy wyrok Trybunału.

10.2. TK podkreśla jednocześnie, że niniejsze orzeczenie nie przesądza pozycji zobowiązań publicznoprawnych względem zobowiązań prywatnoprawnych. Ponadto ocena dokonana przez TK dotyczy wyłącznie instytucji zawartej w art. 36 § 1 o.p. i nie ma odniesienia do innych form uprzywilejowania Skarbu Państwa w zakresie zabezpieczania i egzekwowania należności publicznoprawnych.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.