



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 18 kwietnia 2023 r.

Pozycja 38

POSTANOWIENIE z dnia 30 marca 2023 r. Sygn. akt SK 100/19

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bartłomiej Sochański – przewodniczący
Julia Przyłębska
Piotr Pszczółkowski
Wojciech Sych – sprawozdawca
Rafał Wojciechowski,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 30 marca 2023 r., skargi konstytucyjnej P.R. o zbadanie zgodności:

art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306), w zakresie, w jakim „wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego”, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 11 stycznia 2017 r. P.R. (dalej: skarżący) wystąpił z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego postanowienia.

Skargę konstytucyjną wniesiono w związku z następującą sprawą:

1.1. Skarżący prowadził działalność gospodarczą oraz był współnikiem dwóch spółek cywilnych. Decyzją Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w S. z 29 czerwca 2011 r. określono skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2005 r. w kwocie 188 794 zł oraz ustalono zobowiązanie w tym podatku za 2005 r. w kwocie 133 741 zł tytułem różnicy między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a dochodem określonym przez organ kontroli skarbowej w związku z transakcjami zawartymi z podmiotami powiązanymi. Skarżący wniósł odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w S. (dalej: Dyrektor IS), zaskarżając decyzję w całości i wnosząc o przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

1.2. Przed rozpoznaniem odwołania skarżącego Inspektor Kontroli Skarbowej Urzędu Kontroli Skarbowej w S. 7 października 2011 r. wydał postanowienie o wszczęciu dochodzenia w sprawie uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego, polegającego na podaniu nieprawdy w zeznaniu PIT-36L o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) za 2005 r. W toku dochodzenia, 14 października 2011 r. wydano postanowienie o przedstawieniu skarżącemu zarzutu, że „prowadząc działalność gospodarczą (...) oraz będąc współnikiem spółek cywilnych (...) podał nieprawdę w zeznaniu PIT- 36L (...) tj. o czyn z art. 56 § 2 k.k.s.”. Postanowienie to ogłoszono skarżącemu 21 października 2011 r.

1.3. Po rozpoznaniu odwołania Dyrektor IS decyzją z 18 lipca 2013 r. uchylił zaskarżoną decyzję w całości i określił skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2005 r. w kwocie 188 778 zł oraz ustalił zobowiązanie w tym podatku za 2005 r. w kwocie 90 148 zł – tytułem różnicy między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez organy podatkowe w związku z transakcjami zawartymi z podmiotami powiązanymi. Skarżący zaskarżył powyższą decyzję w całości do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S., który wyrokiem z 20 marca 2014 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę. Skarga kasacyjna skarżącego została oddalona przez Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z 11 sierpnia 2016 r. (sygn. akt [...]). Odnosząc się do sformułowanego w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.; dalej: o.p.), NSA ocenił, że skarżącemu nie udało się postawić zarzutu pozwalającego na zbadanie, czy doszło do niewłaściwego zawieszenia biegu terminu przedawnienia. NSA nie znalazł także podstaw do wystąpienia z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności powołanego przepisu z Konstytucją, o co wniósł skarżący.

1.4. W skardze konstytucyjnej skarżący zakwestionował zgodność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. „w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego”, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

Skarżący zarzucił, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. „w sposób niedopuszczalny ogranicza prawo własności, pozbawiając podatnika środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego, które winno się przedawnić, a przedawnieniu nie uległo, wobec umożliwienia organom postępowania przygotowawczego arbitralnego zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego, poprzez wszczynanie postępowań przygotowawczych tylko i wyłącznie w tym celu w sytuacji, gdy brak jest uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego, nie przyznając jednocześnie podatnikowi żadnych środków kontroli prawi-

dłowości wszczęcia postępowania karnego bądź karnego skarbowego, co stoi w jaskrawej sprzeczności z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa i jednocześnie oznacza, że instytucja przewidziana w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest instrumentem konfiskaty mienia” (skarga, s. 2).

2. Postanowieniem z 15 lutego 2019 r., sygn. Ts 9/17 (OTK ZU B/2020, poz. 60), Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu. Zażalenie skarżącego na to postanowienie zostało uwzględnione przez Trybunał w postanowieniu z 11 grudnia 2019 r., sygn. jw. (OTK ZU B/2020, poz. 61).

3. W piśmie z 17 stycznia 2020 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że zgłasza udział w postępowaniu, i zajął stanowisko, że „art. 70 § 6 pkt 1 [o.p.] w brzmieniu nadanym art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz. U. 2013, poz. 1149) o treści: «bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania», w zakresie w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego”, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

4. W piśmie z 26 czerwca 2020 r. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, reprezentowany przez Marszałka, wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

5. W piśmie z 24 listopada 2020 r. Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Postanowieniem z 11 grudnia 2019 r., sygn. Ts 9/17 (OTK ZU B/2020, poz. 61), Trybunał Konstytucyjny uwzględnił zażalenie skarżącego P.R. (dalej: skarżący) na postanowienie Trybunału o odmowie nadania jego skardze dalszego biegu.

Skład orzekający merytorycznie nie jest związany postanowieniem o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu albo postanowieniem o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu, wydanymi na etapie kontroli wstępnej. Na każdym etapie postępowania – aż do wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie – istnieje bowiem konieczność badania, czy nie zachodzi którakolwiek z ujemnych przesłanek procesowych, pociągająca za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania (zob. np. postanowienia z: 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU A/2019, poz. 8; 13 lipca 2022 r., sygn. SK 33/19, OTK ZU A/2022, poz. 50; 28 czerwca 2022 r., sygn.

SK 2/21, OTK ZU A/2022, poz. 44; 23 czerwca 2022 r., sygn. SK 7/21, OTK ZU A/2022, poz. 47).

W związku z powyższym Trybunał w obecnym składzie dokonał w pierwszej kolejności analizy formalnej skargi konstytucyjnej.

2. Przedmiotem kontroli skarżący uczynił art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.; dalej: o.p.) w zakresie, w jakim „wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego”.

Trybunał zwrócił uwagę, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. został zakwestionowany „w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199 [dalej: ustawa z 30 czerwca 2005 r.]) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306 [dalej: ustawa z 24 września 2010 r.])” (*petitum* skargi).

Ustawa z 30 czerwca 2005 r. zmieniła pierwotne brzmienie kwestionowanego przepisu, ustalone ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387; dalej: ustawa z 12 września 2002 r.), zgodnie z którym „[b]ieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”. Po nowelizacji powołany przepis otrzymał treść: „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”. Następnie ustawą z 24 września 2010 r. zmieniono brzmienie części wstępnej art. 70 § 6 o.p. (pkt 1 tego przepisu pozostał niezmieniony), zgodnie z którą „[b]ieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu (...)” w wypadku zaistnienia którejkolwiek z przesłanek wymienionych w tym przepisie. Trybunał zwrócił w tym miejscu uwagę, mając na względzie zakres zaskarżenia określony w *petitum* skargi, że powyższa zmiana nie wpłynęła na treść zarzutu sformułowanego przez skarżącego.

Obecne brzmienie kwestionowanego przepisu zostało ustalone ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz. U. poz. 1149; dalej: ustawa z 30 sierpnia 2013 r.). Aktualnie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi, że „[b]ieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”.

Mając na względzie poczynione ustalenia, Trybunał zbadał, czy przedmiotem kontroli w analizowanej sprawie może być przepis w brzmieniu określonym w *petitum* skargi, a zatem w brzmieniu nieobowiązującym. Zgodnie bowiem z art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK), Trybunał umarza postępowanie, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Wyjątek od tej zasady został ustanowiony w art. 59 ust. 3 u.o.t.p.TK, stosownie do treści którego Trybunał nie umarza postępowania z powodu utraty mocy obo-

wiążącej zakwestionowanej regulacji, jeżeli wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

W sprawie, która legła u podstaw niniejszej skargi, ostateczne rozstrzygnięcie – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 11 sierpnia 2016 r. (i poprzedzający go wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S. z 20 marca 2014 r.) – dotyczyło postępowania podatkowego, które rozpoczęło się w 2011 r. i zakończyło decyzją z 18 lipca 2013 r. Zgodnie z wyrażoną w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 259; dalej: p.p.s.a.) zasadą *tempus regit actum* (zob. art. 133 § 1 zdanie pierwsze p.p.s.a.), sąd administracyjny rozpatruje sprawę na podstawie stanu faktycznego i prawnego istniejącego w dniu wydania zaskarżonego aktu prawnego. Niewątpliwie zatem, zdaniem Trybunału, skarżący prawidłowo określił brzmienie zakwestionowanego przepisu. Jego sytuację prawną ukształtowały bowiem przepisy o.p. obowiązujące w lipcu 2013 r. i one zostały zastosowane w sprawie, w związku z którą sformułował skargę.

3. Następnie Trybunał zbadał, czy art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie wskazanym w *petitum* skargi, był podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego, tj. czy skarga spełnia warunek formalny określony w art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK.

W analizowanej sprawie kwestia ta była przedmiotem odmiennej oceny na etapie wstępnej kontroli niniejszej skargi. Trybunał w postanowieniu z 15 lutego 2019 r., sygn. Ts 9/17 (OTK ZU B/2020, poz. 60), odmówił skardze nadania dalszego biegu, argumentując, że zakwestionowany przepis nie determinował treści wyroku NSA z 11 sierpnia 2016 r. (sygn. akt [...]), wskazanego jako ostateczne orzeczenie o prawach i wolnościach konstytucyjnych skarżącego, zaś postępowanie, w związku z którym została sformułowana skarga, dotyczyło prawidłowego określenia wysokości zobowiązania podatkowego, a nie kwestii, o których stanowi art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Wskutek zażalenia skarżącego, Trybunał, postanowieniem z 11 grudnia 2019 r., sygn. jw., uwzględnił je, wskazując, że NSA, odnosząc się do zarzutu skargi kasacyjnej skarżącego, dotyczącego naruszenia przez organ podatkowy art. 70 § 6 pkt 1 o.p., uznał się za właściwy do jego wykładni i zastosowania w sprawie, przyjąwszy, że skoro na podstawie tego przepisu doszło do skutecznego zawieszenia terminu przedawnienia, to skarżący jest zobowiązany do zapłaty podatku.

Analizując tę przesłankę formalną skargi, Trybunał Konstytucyjny w obecnym składzie uznał, że kwestionowany przepis, choć nie stanowił wprost podstawy prawnej ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego, wskazanej w sentencji wyroku NSA, to ukształtował ostatecznie jego sytuację prawną w ten sposób, iż przyjęcie przez NSA, że doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (pomimo podniesienia w tym zakresie zarzutu przez skarżącego w skardze kasacyjnej), spowodowało, że skarżący musiał spełnić świadczenie podatkowe.

4. Formułując zakres zaskarżenia, skarżący zażądał stwierdzenia niezgodności z Konstytucją art. 70 § 6 pkt 1 o.p. m.in. w zakresie, w jakim „wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego”. Kwestionowany przepis w brzmieniu zakwestionowanym w skardze (ani w obecnym brzmieniu) nie zawierał takiej treści, tj. nie przewidywał zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania karnego, lecz jedynie w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. W związku z tym rozpoznanie zarzutu skarżącego jest w tym zakresie niedopuszczalne, co stanowi przesłankę umorzenia postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

Ponadto skarżącemu postawiono zarzut popełnienia przestępstwa skarbowego, a zatem tylko w tym zakresie skarżący może formułować zarzuty względem art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Po-

stępowanie w zakresie dotyczącym wykroczenia skarbowego, o którym także stanowi kwestionowany przepis, zostało umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

5. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. był już przedmiotem kontroli w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, który w wyroku z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81) orzekł, że przepis ten, „w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 [ustawy z 12 września 2002 r.], w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Wyrok ten nie ma jednak wpływu na dopuszczalność orzekania przez Trybunał w niniejszej sprawie. Przedmiotem kontroli był bowiem art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w innym brzmieniu, a wyrok dotyczył innej kwestii niż podniesiona w analizowanej sprawie. Nie zachodzi zatem przesłanka *ne bis idem*, pociągająca za sobą umorzenie postępowania ze względu na zbędność wydania wyroku.

6. Kontynuując analizę formalną przedmiotu niniejszej skargi konstytucyjnej, Trybunał przypomniał, że w tym trybie można zakwestionować wyłącznie unormowanie wykazujące dwojaką kwalifikację. Po pierwsze, powinno być ono podstawą ostatecznego orzeczenia, z wydaniem którego skarżący wiąże zarzut naruszenia swoich konstytucyjnych praw lub wolności. Po drugie zaś, to w treści kwestionowanego przepisu musi tkwić bezpośrednia przyczyna niedozwolonej ingerencji organów stosujących prawo w sferę konstytucyjnie chronionych praw podmiotowych skarżącego (zob. np. postanowienia TK z: 13 października 2004 r., sygn. Ts 55/04, OTK ZU nr 5/B/2004, poz. 299, 28 października 2008 r., sygn. Ts 177/08, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 51; wyrok z 28 października 2015 r., sygn. SK 59/13, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 162). Skarga konstytucyjna jest zatem, co do zasady, niedopuszczalna w sprawach, w których źródłem naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności skarżącego jest nie tyle treść kwestionowanych przepisów, ile niewłaściwy sposób ich stosowania (zob. np. wyroki TK z: 6 grudnia 2004 r., sygn. SK 29/04, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 114, 2 czerwca 2010 r., sygn. SK 38/09, OTK ZU nr 5/A/2010, poz. 46). Polski sąd konstytucyjny jest bowiem nie „sądem faktów”, lecz „sądem prawa”, a to znaczy, że kontroluje wyłącznie normy prawne o charakterze generalnym i abstrakcyjnym, a nie normy indywidualne i konkretne (akty stosowania prawa).

6.1. W kontekście powyższych rozważań wątpliwości Trybunału wzbudziła już treść *petitum* skargi, w którym skarżący zarzucił niezgodność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim prowadzi do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania „również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego”. Tak sformułowany zarzut nie ma bowiem źródła w treści kwestionowanego przepisu, lecz opiera się na twierdzeniu, że postępowanie karnoskarbowe wszczynane jest mimo braku podstaw ku temu. Jako źródło naruszenia swoich konstytucyjnych praw skarżący wskazuje zatem sposób stosowania zaskarżonego przepisu, przy czym już w tym miejscu Trybunał zwraca uwagę, że byłaby to praktyka – w świetle obowiązujących przepisów – niezgodna z prawem. Uzasadnienie skargi konstytucyjnej potwierdza powyższą konkluzję. Skarżący twierdzi bowiem, że wszczęcie przeciwko niemu postępowania karnoskarbowego miało na celu wyłącznie „spowodowanie spoczywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego” (uzasadnienie skargi, s. 3), gdyż „wiadomym było, iż organ podatkowy nie będzie w stanie zakończyć decyzją ostateczną po-

stępowania podatkowego przed upływem terminu przedawnienia tego zobowiązania” (*ibidem*). Skarżący wskazał, że „[z] treści pism składanych w toku sprawy, odwołań i skarg wynika jednoznacznie, iż (...) kwestionował [on] zobowiązanie podatkowe, a zatem znajdował się w sporze z organem podatkowym. Nie istniało jakiegokolwiek uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego” (uzasadnienie skargi, s. 4), a to znaczy, że wszczęcie postępowania było bezprawne. Skarżący argumentuje ponadto, że „silną przesłanką wskazującą na możliwość instrumentalnego wykorzystywania postępowań karnych, jest fakt, iż organem podatkowym prowadzącym postępowanie podatkowe jest Naczelnik Urzędu Skarbowego, zaś finansowym organem postępowania przygotowawczego jest Urząd Skarbowy, którym kieruje Naczelnik (...)”, co znaczy, że „pracownicy (...) podejmujący czynności w postępowaniu podatkowym jak i pracownicy (...) podejmujący czynności w postępowaniu karnym skarbowym są podwładnymi tej samej osoby (...). Z opisanego powyżej stanu nietrudno wysnuć wniosek, iż istnieje nieformalny nacisk na «zapobieganie» przedawnieniom zobowiązań podatkowych, poprzez wszczynanie postępowań karnych skarbowych tym bardziej, że postanowienie o wszczęciu dochodzenia bądź śledztwa pozostaje poza jakąkolwiek kontrolą z punktu widzenia legalności” (uzasadnienie skargi, s. 12). „Tajemnicą poliszynela jest, iż pracownicy organów kontroli i organów podatkowych znają się, niejednokrotnie współpracują i pomagają sobie nawzajem w tej pracy” (*ibidem*).

W ocenie Trybunału, tak sformułowany zarzut i jego uzasadnienie jednoznacznie wskazują, że źródłem naruszenia konstytucyjnych praw skarżącego nie jest normatywna treść art. 70 § 6 pkt 1 o.p., lecz wadliwe, a wręcz niezgodne z prawem, jego stosowanie przez organy prawa podatkowego i sądy. Skarżący zarzuca, że wszczęcie przeciwko niemu postępowania karnoskarbowego było bezpodstawne i miało na celu jedynie zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tymczasem ze stosowanego odpowiednio w postępowaniu karnym skarbowym art. 303 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2022 r. poz. 1375, ze zm.; dalej: k.p.k.) jednoznacznie wynika, że postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe może być wszczęte tylko wtedy, gdy istnieje uzasadnione podejrzenie jego popełnienia, co implikuje konieczność oparcia się przez organ procesowy wszczynający postępowanie na konkretnych dowodach. Działaniem *contra legem* byłoby więc wszczynanie postępowań w sytuacji, gdy brak jest uzasadnionych podstaw ku temu.

Podsumowując dotychczasowe ustalenia, Trybunał uznał, że zarzut skarżącego nie odnosi się do treści regulacji prawnych, lecz dotyczy sposobu stosowania prawa przez finansowe organy postępowania przygotowawczego.

6.2. W orzecznictwie Trybunału przyjmuje się, iż w zakresie kognicji polskiego sądu konstytucyjnego mieści się dokonywanie kontroli zgodności z Konstytucją treści normatywnej przepisu uzyskanej w wyniku jednolitej, powszechnej i stałej wykładni (zob. np. wyroki TK z: 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85; 30 października 2012 r., sygn. SK 8/12, OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 111; 22 listopada 2016 r., sygn. SK 2/16, OTK ZU A/2016, poz. 92). Wówczas, w ramach wyjątku, przedmiotem kontroli konstytucyjności może stać się norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką (zob. np. wyroki TK z: 2 czerwca 2009 r., sygn. SK 31/08, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83; 3 kwietnia 2019 r., sygn. SK 13/16, OTK ZU A/2019, poz. 14; 15 grudnia 2020 r., sygn. SK 12/20, OTK ZU A/2021, poz. 2).

W analizowanej sprawie skarżący nie powołał żadnych argumentów przedstawiających istnienie takiej wykładni art. 70 § 6 pkt 1 o.p., która pozwoliłaby Trybunałowi uznać, że zaprezentowany w skardze sposób stosowania kwestionowanego przepisu to praktyka powszechna i utrwalona. Wobec powyższego w niniejszym postępowaniu nie aktualizuje się kompetencja orzecznicza Trybunału.

6.3. Dodatkowo Trybunał zwrócił uwagę, że skarżący nie wykazał, że w jego sprawie wszczęcie postępowania karnoskarbowego nastąpiło „wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego”. W postanowieniu Inspektora Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w S. z 7 października 2011 r., jako podstawa prawna wszczęcia dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe został wskazany art. 303 k.p.k. i art. 305 k.p.k. w związku z art. 113 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2022 r. poz. 859, ze zm.), zaś w uzasadnieniu wskazano, że [a]naliza przekazanych materiałów prowadzi do wniosku, iż istnieje uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego”. Co więcej, Trybunał z urzędu ustalił, że w wyniku prowadzonego przeciwko skarżącemu postępowania karnoskarbowego 31 listopada 2016 r. został wydany wyrok nakazowy, a wobec złożenia sprzeciwu, 14 marca 2017 r. postanowienie o umorzeniu postępowania z uwagi na przedawnienie karalności. Okoliczności sprawy skarżącego wskazują jednoznacznie, że nie tylko nie wykazał on, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego w jego sprawie nastąpiło bezprawnie, lecz że zaistniały wszystkie przesłanki przewidziane prawem do wszczęcia takiego postępowania.

7. Do postępowania w niniejszej sprawie przyłączył się Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik). W związku z tym Trybunał zwrócił uwagę, że Rzecznik wniósł o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu ustalonym ustawą z 30 sierpnia 2013 r. Jest to inne brzmienie powołanego przepisu niż zakwestionowane przez skarżącego, jednak wywiedziona z niego norma, wyrażona w *petitum* wniosku, jest tożsama z normą zaskarżoną w analizowanej skardze.

Niezależnie jednak od powyższego, Trybunał przypomniał (por. postanowienia TK z: 12 października 2022 r., sygn. P 4/22, OTK ZU A/2022, poz. 58; 12 października 2022 r., sygn. P 5/22, OTK ZU A/2022, poz. 61; 14 grudnia 2022 r., sygn. SK 32/21, OTK ZU A/2023, poz. 7), że przyłączenie się do postępowania przez Rzecznika i zajęcie stanowiska o niezgodności kwestionowanego przepisu z Konstytucją nie sanuje braków formalnych pisma inicjującego postępowanie przed Trybunałem.

Trybunał zwrócił ponadto uwagę, że przed Trybunałem toczy się postępowanie w sprawie zainicjowanej przez Rzecznika, w którym przedmiotem kontroli jest art. 70 § 6 pkt 1 o.p. „w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie”. Ocena skargi, dokonana przez Trybunał w niniejszym postępowaniu, pomimo tożsamości zakwestionowanego przepisu, nie ma wpływu na ocenę zarzutów sformułowanych w tamtej sprawie.

8. Podsumowując, postępowanie zainicjowane niniejszą skargą konstytucyjną, z uwagi na to, że w kompetencji Trybunału nie ma kontroli sposobu stosowania prawa, zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.