



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 29 sierpnia 2023 r.

Pozycja 70

POSTANOWIENIE z dnia 28 czerwca 2023 r. Sygn. akt SK 52/21

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Justyn Piskorski – przewodniczący
Piotr Pszczółkowski – sprawozdawca
Bartłomiej Sochański
Jakub Stelina
Wojciech Sych,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 28 czerwca 2023 r., skargi konstytucyjnej K.W. o zbadanie zgodności:

art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz. U. poz. 1149), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego wydany został wobec oskarżonego czy obwinionego wyrok uniewinniający od zarzutów popełnienia przez niego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub umorzenia takiego postępowania w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego, z art. 64 ust. 1 oraz 2 i 3 w związku z art. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło większością głosów.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 16 kwietnia 2020 r. (data wpływu: 20 kwietnia 2020 r.) K.W. (dalej: skarżący) wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926; dalej: o.p., ordynacja podatkowa), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podat-

kowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz. U. poz. 1149; dalej: ustawa zmieniająca z 2013 r.), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego wydany został wobec oskarżonego czy obwinionego wyrok uniewinniający od zarzutów popełnienia przez niego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub umorzenia takiego postępowania w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 oraz ust. 2 i 3 w związku z art. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

1.1. Skargę konstytucyjną wniesiono na tle poniżej opisanego stanu faktycznego:

Na mocy decyzji z 17 lutego 2011 r. dyrektor urzędu kontroli skarbowej ustalił skarżącemu zobowiązanie w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów za 2007 r. Decyzji tej nadano rygor natychmiastowej wykonalności i na jej podstawie naczelnik urzędu skarbowego wystawił tytuł wykonawczy.

7 listopada 2011 r. urząd kontroli skarbowej wszczął postępowanie przygotowawcze, w toku którego (24 listopada 2011 r.) przedstawiono skarżącemu zarzut podania nieprawdy co do wysokości dochodu w zeznaniu podatkowym za rok 2007. Sąd rejonowy w wyroku z 15 listopada 2012 r. uznał skarżącego winnym popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s., natomiast wyrokiem z 12 marca 2013 r. sąd okręgowy uniewinnił skarżącego od zarzucanych mu czynów w postępowaniu karnym skarbowym.

Na podstawie art. 70c o.p. organ podatkowy pismem z 29 września 2016 r. poinformował skarżącego, że w związku z prowadzonym postępowaniem karnym skarbowym bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącego rozpoczął się 17 kwietnia 2013 r.

We wniosku z 8 lutego 2017 r. skarżący wystąpił o umorzenie postępowania egzekucyjnego prowadzonego na podstawie wcześniej wymienionego tytułu wykonawczego z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Naczelnik urzędu skarbowego – uznawszy że termin przedawnienia zobowiązania podatkowego nie upłynął ze względu na prowadzone przeciwko skarżącemu postępowanie karne skarbowe – postanowieniem z 8 marca 2017 r. odmówił umorzenia postępowania. Skarżący złożył zażalenie na to postanowienie, podnosząc, że uniewinnienie w postępowaniu karnym skarbowym powoduje brak zawieszenia terminu przedawnienia.

Postanowieniem z 22 maja 2017 r. dyrektor izby administracji skarbowej utrzymał w mocy postanowienie naczelnika urzędu skarbowego z 8 marca 2017 r. Uzasadniając swoje stanowisko, organ odwoławczy wskazał, że wyrok sądu okręgowego uprawomocnił się 16 kwietnia 2013 r. Organ odwoławczy uznał, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego za 2007 r. był zawieszony od 1 stycznia 2012 r. do 16 kwietnia 2013 r. (czyli na czas trwania postępowania karnego skarbowego), a zatem okres przedawnienia przedłużył się do 16 kwietnia 2018 r.

Wyrokiem z 18 października 2017 r. wojewódzki sąd administracyjny oddalił skargę skarżącego na postanowienie dyrektora izby administracji skarbowej z 22 maja 2017 r. Sąd ten stwierdził, że zgodnie z art. 70 § 1 pkt 6 o.p. wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia wiąże się z samym wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, a nie z jego zakończeniem. Sąd zaznaczył, że także z żadnego innego przepisu nie wynika, że kończący postępowanie karne skarbowe wyrok uniewinniający powoduje, iż bieg terminu przedawnienia należy liczyć tak, jakby postępowanie to w ogóle nie zostało wszczęte. Następnie wyrokiem z 12 grudnia 2019 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną.

1.2. Skarżący zarzucił, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p.:

a) w niedopuszczalny sposób ogranicza prawo własności oraz nierówno je chroni, gdyż uniemożliwiając „w sposób rozsądny” upływ terminu przedawnienia, pozbawia podatnika środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego bez względu na fakt popełnienia czynu zabronionego, a ponadto nie różnicuje podatników skazanych oraz nieskazanych za przestępstwa (wykroczenia) skarbowe, przez co narusza także zasadę równości;

b) narusza zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę demokratycznego państwa prawa, ponieważ destabilizuje stosunki społeczne i stwarza pewnego rodzaju pułapkę na obywatela, ograniczając możliwość skorzystania przez niego z instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego, nawet gdy proces sądowy doprowadzi do uniewinnienia lub zakończy się umorzeniem.

Uzasadniając postawione zarzuty, skarżący podniósł, że zakwestionowany przepis powszechnie jest wykładany w ten sposób, że umożliwia nierozpoczęcie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego także, gdy brak podstaw faktycznych uzasadniających wszczęcie postępowania karnego w przedmiocie przestępstwa (wykroczenia) skarbowego oraz bez względu na jego wynik.

Odwoławszy się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (zob. wyroki z: 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81), skarżący zaznaczył, że egzekwowanie długu podatkowego i towarzysząca temu niepewność podatnika nie mogą trwać dziesięciolecia. Tymczasem art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie daje żadnej pewności co do zastosowania instytucji przedawnienia w sytuacji wszczęcia i prowadzenia postępowania karnego skarbowego. Skarżący zaznaczył, że bez względu bowiem na wynik postępowania bieg terminu przedawnienia zależy tylko od woli organu postępowania przygotowawczego, który nie musi się martwić o skutki ewentualnego zweryfikowania prawidłowości podjętych czynności przez sąd. Zdaniem skarżącego, treść kwestionowanej regulacji jest sprzeczna z celami instytucji przedawnienia, gdyż pozwala, by każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego, nawet przy braku podstaw materialnoprawnych lub procesowych, wywołało skutek w zakresie biegu terminu przedawnienia.

W ocenie skarżącego, uniewinniony obywatel w zakresie biegu terminu przedawnienia nie może być w gorszej sytuacji od osoby, wobec której nigdy nie wszczęto postępowania karnego skarbowego. Skarżący stwierdził, że ustawodawca nie zróżnicował należycie także sytuacji prawnej podatników, którzy nie popełnili przestępstwa (wykroczenia) skarbowego wiążącego się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, oraz sytuacji prawnej podatników, którzy popełnili czyn zabroniony.

Skarżący zaznaczył, że podatnik w obecnym stanie prawnym nie ma narzędzi do kształtowania swojej sytuacji prawnej w zakresie normatywnych konsekwencji art. 70 § 6 pkt 1 o.p. – nawet przez udowodnienie swojej niewinności.

2. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik) w piśmie z 15 listopada 2021 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z 2013 r., 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.

Na wstępie swojego stanowiska Rzecznik, zwróciwszy uwagę na związek przedmiotowej skargi konstytucyjnej z toczącą się przed Trybunałem Konstytucyjnym sprawą z wniosku Rzecznika rozpoznawaną pod sygn. K 31/14, zaznaczył, że argumentacja podniesiona w tamtym wniosku nadal zachowuje aktualność. Rzecznik dodał, że we wniosku rozpozna-

wanym pod sygn. K 31/14 zakwestionował nie tylko art. 70 § 6 pkt 1 o.p., lecz również art. 114a k.k.s., które to przepisy łącznie tworzą mechanizm prowadzący do naruszenia zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

Odwoławszy się do argumentów przedstawionych w swoim wcześniejszym wniosku do Trybunału Konstytucyjnego, Rzecznik zaznaczył, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wykorzystywany jest przez państwo w stosunku do jednostki w sposób instrumentalny. Nie pozwala on bowiem na przedawnienie zobowiązania podatkowego nawet wówczas, gdy podatnik faktycznie nie popełnił przestępstwa skarbowego w związku z tym zobowiązaniem. W ocenie Rzecznika, określona w kwestionowanym przepisie instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych staje się normą pustą, pozbawioną *de lege lata* swojej rzeczywistej funkcji.

Rzecznik wskazał także, że gdy postępowanie karne skarbowe, które było przyczyną zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zostaje zawieszony, to powstaje swoista pętla niekończących się postępowań: zarówno karnego skarbowego, jak i administracyjnego. Zdaniem Rzecznika, może to narażać na szwank interesy majątkowe podatnika i jego plany gospodarcze. Rzecznik podkreślił, że podatnik nie ma narzędzi do kształtowania swojej sytuacji prawnej w zakresie konsekwencji normatywnych art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Rzecznik zauważył, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z jednej strony nakłada na podatnika ciężar w postaci niepewności co do terminu egzekucji jego zobowiązania, którego termin przedawnienia został zawieszony, z drugiej – nie zapewnia podatnikowi żadnych gwarancji. Zdaniem Rzecznika, zaskarżony przepis wprowadza rozwiązanie, które silnie ingeruje w dobra i interesy jednostki, która nie jest jeszcze stroną postępowania i jest pozbawiona gwarancji, które przysługują podejrzanemu. Jak wskazał, bieg przedawnienia jest zawieszony, a postępowanie przygotowawcze jest nadal w fazie *in rem*. Podniósł, że pozostaje to w sprzeczności z celem tej fazy postępowania, którym jest wykrycie sprawcy przestępstwa. Choć zatem prowadzenie postępowania w sprawie (*in rem*) świadczy o tym, że sprawca nie został jeszcze wykryty, to regulacja wynikająca z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. traktuje jednostkę jak podejrzanego.

Rzecznik stwierdził, że kwestionowany przepis pozbawia jednostkę gwarancji z tytułu powagi rzeczy osądzonej. W postępowaniu przygotowawczym przeszkoda procesowa, o której mowa w art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k., aktualizuje się bowiem w razie prawomocnego zakończenia postępowania, w którym doszło do przedstawienia zarzutów, a więc postępowania toczącego się w fazie *in personam*. W ocenie Rzecznika, brak tej gwarancji oznacza, że postępowanie w fazie *in rem* może zostać swobodnie umorzone i ponownie podjęte, a podatnik ponownie może stać się przedmiotem dochodzenia organów podatkowych w tej samej sprawie.

Rzecznik dodał, że gdy postępowanie toczy się jedynie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a nie przeciwko konkretnej osobie, to podatnik nie dysponuje indywidualnymi środkami ochrony przed przewlekłością tego postępowania (por. art. 2 ust. 1 i art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki, Dz. U. z 2018 r. poz. 75, ze zm.).

Konkludując, Rzecznik stwierdził, że zawieszenie biegu przedawnienia powinno mieć uzasadnienie w stanie faktycznym, a nadto powinno się traktować podatników, którzy nie popełnili czynu zabronionego, odmiennie od tych, którzy takiego czynu się dopuścili. Przychylił się do stanowiska w doktrynie, że „w demokratycznym państwie prawnym, respektującym zasadę bezpieczeństwa prawnego jednostki, powinna obowiązywać «reguła lustrzanego odbicia», sankcjonująca bezpośredni funkcjonalny związek instytucji przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego i instytucji przedłużenia terminu karalności deliktu skarbowego związanego z niewykonaniem tego zobowiązania podatkowego. Niedopuszczalne jest bowiem, aby ten sam stan faktyczny był różnie oceniany przez ustawodawcę na grun-

cie różnych dziedzin prawa. Tymczasem, jeśli przyjmemy, że samo wszczęcie postępowania karnoskarbowego w sprawie niewykonania zobowiązania podatkowego z zawiadomieniem jedynie podatnika o toczącym się postępowaniu w fazie *in rem* przed upływem podstawowego terminu zobowiązania podatkowego daje prawo do uznania, iż nastąpiło przerwanie biegu przedawnienia tego zobowiązania, to oznacza to zgodę właśnie na takie działanie państwa” (A. Chorążewska, L. Wilk, *Przedawnienie karalności przestępstw skarbowych oraz zobowiązań podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” nr 2/2016, s. 142, 151-152).

3. Prokurator Generalny w piśmie z 17 grudnia 2021 r. (data wpływu: 27 grudnia 2021 r.) przedstawił stanowisko, że 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 o przestępstwo skarbowe, gdy podatnik oskarżony o to przestępstwo został prawomocnie uniewinniony od jego popełnienia, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji. W pozostałym zakresie 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.

Prokurator Generalny przede wszystkim odniósł się do kwestii formalnych i przesłanek dopuszczalności przedmiotowej skargi konstytucyjnej.

W tej części stanowiska Prokurator Generalny stwierdził, że ze względu na konkretny charakter kontroli konstytucyjności, przedmiotem zaskarżenia może być tylko taka regulacja, która determinuje w sensie normatywnym treść ostatecznego orzeczenia w sprawie, w związku z którą skarżący wystąpił ze skargą konstytucyjną. W ocenie Prokuratora, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim zawiesza bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze wszczęciem postępowania o wykroczenie skarbowe oraz w związku ze wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sytuacji, gdy sąd prawomocnie umorzył postępowanie, nie był podstawą prawną orzeczenia, z którym skarżący wiąże naruszenie konstytucyjnych praw i wolności. To znaczy, że w tej części postępowanie powinno być umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, przedmiotowa skarga konstytucyjna nie spełnia ustawowych wymogów w zakresie dotyczącym uzasadnienia zarzutów niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Odnosząc się do postawionego przez skarżącego zarzutu równego traktowania podmiotów znajdujących się w różnej sytuacji (tj. podatników prawomocnie uniewinnionych od zarzutów popełnienia przestępstwa czy wykroczenia skarbowego oraz podatników oskarżonych o takie czyny i prawomocnie skazanych), Prokurator Generalny podniósł, że z konstytucyjnej zasady równości nie wynika zakaz równego traktowania podmiotów odmiennych, wobec czego art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji nie jest adekwatnym wzorcem kontroli. Jeśli chodzi z kolei o zarzut dotyczący różnicowania sytuacji prawnopodatkowej podatników, wobec których zawieszono bieg terminu przedawnienia w związku ze wszczęciem postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, oraz podatników, których następnie uniewinniono, Prokurator Generalny zauważył, że skarżący nie wskazał wspólnej cechy istotnej wyróżnionych podmiotów i nie wykazał, że są one podmiotami podobnymi. W jego ocenie, nawet gdyby przyjąć, że podmioty te są podobne, to w skardze konstytucyjnej nie przedstawiono dowodów, że owo zróżnicowanie nie ma charakteru relewantnego, nie spełnia warunku proporcjonalności albo nie pozostaje w związku z zasadami i normami konstytucyjnymi usprawiedliwiającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Ustaliwszy, że skarga konstytucyjna w zakresie, w jakim może być przedmiotem merytorycznego rozpoznania, dotyczy zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 64 ust. 1 i 3

w związku z art. 2 Konstytucji, Prokurator Generalny odniósł się do postawionych w niej zarzutów.

Prokurator Generalny, omówiwszy kwestionowaną regulację i jej otoczenie normatywne, stwierdził, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. rzeczywiście może prowadzić do sytuacji, w której podatnik ponosi prawopodatkowe skutki w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, pomimo iż od zarzutu ich popełnienia został prawomocnie uniewinniony. Zdaniem Prokuratora Generalnego, to nie znaczy, że ustawodawca wprowadził rozwiązanie dające organom podatkowym całkowitą swobodę lub dowolność w wykorzystaniu instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Prokurator Generalny podniósł, że w świetle obowiązujących regulacji prawnych, decyzja o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe nie zależy od dowolnego, arbitralnego uznania organów postępowania przygotowawczego. Nie może być ona podjęta niezależnie od istniejących w konkretnej sprawie okoliczności faktycznych i prawnych. Prokurator Generalny zauważył, że na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. do spraw o przestępstwa (wykroczenia) skarbowe odpowiednie zastosowanie mają art. 303 i art. 325a § 2 k.p.k. Wynika z nich jednoznacznie, że postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe może być wszczęte tylko wtedy, gdy istnieje uzasadnione podejrzenie popełnienia takiego czynu, przy czym nie wystarczy samo przypuszczenie jego popełnienia. Organ procesowy wszczynający postępowanie powinien opierać się na konkretnych informacjach i dowodach.

Prokurator Generalny dodał, że wszczynanie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe bez istnienia ku temu jakichkolwiek podstaw faktycznych i prawnych – wyłącznie w celu zapobieżenia przedawnieniu zobowiązania podatkowego – jest sprzeczne z przepisami prawa. Omówiwszy dalej regulacje dotyczące nadzoru procesowego nad postępowaniami przygotowawczymi, Prokurator Generalny zaznaczył, że nie ma przeszkód, by w ramach nadzoru organ ten nadzór sprawujący mógł uchylić postanowienie o wszczęciu postępowania przygotowawczego. Dodatkowo wskazał, że wszczynanie postępowania karnego skarbowego wyłącznie w celu zapobieżenia przedawnieniu zobowiązania podatkowego, będące następstwem nieuzasadnionej opieszałości organów skarbowych, może powodować odpowiedzialność dyscyplinarną, a w skrajnych sytuacjach nawet odpowiedzialność karną osób podejmujących takie działania.

Prokurator Generalny podniósł także, że ustawodawca w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wprowadził ograniczenia dotyczące dopuszczalności stosowania określonej w nim przesłanki. Skutek w postaci zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wywołuje bowiem wszczęcie postępowania o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe związane bezpośrednio z tymże zobowiązaniem.

W kontekście zarzutów podniesionych w skardze konstytucyjnej Prokurator Generalny zauważył, że prawomocne uniewinnienie podatnika oskarżonego o przestępstwo skarbowe nie jest równoznaczne ze stwierdzeniem, iż wszczęcie tego postępowania było całkowicie nieuzasadnione i miało na celu tylko i wyłącznie umożliwienie organom podatkowym zawieszenie biegu terminu przedawnienia.

Następnie Prokurator Generalny wskazał, że zaskarżony przepis nie inkorporuje przepisów postępowania karnego skarbowego na grunt postępowania podatkowego. Dodał, że odpowiedzialność za przestępstwa (wykroczenia) skarbowe oparta jest na innych zasadach niż odpowiedzialność podatkowa, a także ma inne cele. W prawie podatkowym elementy obiektywne (przedmiotowe) dominują nad stroną subiektywną, np. dobrą wiarą lub zawinieniem. Obowiązek podatkowy ciąży na podatniku niezależnie od jego wiedzy i przekonania, nawet jeśli błędne przekonanie o niepodleganiu obowiązkowi podatkowemu może być usprawiedliwione. W świetle okoliczności istniejących w momencie wszczęcia postępowania karnego

skarbowego, wszczęcie będzie zasadne, gdy spełnia prawne wymogi pozwalające na podjęcie takiej decyzji, lecz okoliczności znane organowi postępowania przygotowawczego wymagają procesowej weryfikacji.

Odnosząc się jeszcze do problematyki wpływu prawomocnego wyroku uniewinniającego podatnika od zarzutu popełnienia przestępstwa (wykroczenia) skarbowego na ocenę zasadności zastosowania wobec tego podatnika art. 70 § 6 pkt 1 o.p., Prokurator Generalny zwrócił uwagę na art. 11 p.p.s.a. Z przepisu tego wynika, że związanie sądu administracyjnego nie dotyczy ustaleń prawomocnego wyroku uniewinniającego, orzeczeń umarzających postępowanie i postanowień wydanych w postępowaniu karnym (karnym skarbowym). W ocenie Prokuratora Generalnego, mechanizm, w którym wyrok uniewinniający powodowałby automatycznie stwierdzenie nieskuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia, nie znajduje dostatecznego uzasadnienia. W tym kontekście Prokurator Generalny zauważył, że w sprawie, w związku z którą wniesiono przedmiotową skargę konstytucyjną, sąd administracyjny stwierdził, że podstawą wydania wyroku uniewinniającego był brak dostatecznych ustaleń faktycznych pozwalających na określenie źródła nieujawnionych dochodów, a nie przesądzenie o braku podstaw do wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Prokurator Generalny wskazał następnie na ewolucję orzecznictwa sądów administracyjnych w przedmiocie kontrolowania prawidłowości stosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p., przywołując w szczególności uchwałę NSA z 24 maja 2021 r., sygn. akt I FPS 1/21. Na tej podstawie wywiódł, że w orzecznictwie sądowoadministracyjnym ukształtowała się linia, zgodnie z którą sądy administracyjne kontrolują prawidłowość uznania wszczęcia postępowania o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe jako przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W ocenie Prokuratora Generalnego, stwarza to podatnikowi gwarancję eliminowania sytuacji, na które wskazano w skardze konstytucyjnej.

Prokurator Generalny na zakończenie zaznaczył, przywoławszy orzecznictwo sądów administracyjnych i wskazawszy na kolejne nowelizacje zaskarżonego przepisu, że konieczne jest, by podatnik wiedział, że jego zobowiązanie podatkowe nie przedawniło się z upływem terminu ustawowego, oraz znał przyczynę takiego stanu rzeczy, tzn. miał świadomość, że jest to wynikiem wszczęcia, sprecyzowanego pod względem przedmiotowym, postępowania karnego skarbowego wiążącego się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Konkludując, Prokurator Generalny stwierdził, że kwestionowana regulacja nie narusza zasady ochrony zaufania do państwa i prawa, gdyż nie stanowi „pułapki” na podatnika. Regulacja ta służy zapewnieniu wywiązywania się przez obywateli z konstytucyjnego obowiązku płacenia podatku, stanowiąc instrument zapobiegający przedawnieniu zobowiązania podatkowego – w sytuacji podejrzenia popełnienia przestępstwa (wykroczenia) skarbowego – w stosunku do podatnika, który nie wykonał tego zobowiązania. Prokurator Generalny podkreślił, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w kwestionowanym zakresie, dotyczy sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe już istnieje. Podatnik nie wywiązał się więc z ciężącego na nim, skonkretyzowanego, konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków.

4. Sejm, w piśmie swojego Marszałka z 3 marca 2022 r., przedstawił stanowisko, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe w sytuacji, gdy w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego wydany został wobec oskarżonego wyrok uniewinniający, jest zgodny z art. 64 w związku z art. 2 (zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa) i art. 32 ust. 1 Konstytucji. W pozostałym zakresie wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Sejm przede wszystkim poddał analizie spełnienie przez przedmiotową skargę konstytucyjną przesłanek jej dopuszczalności.

Wziąwszy pod uwagę, że skarżący był stroną (oskarżonym) w sprawie o przestępstwo skarbowe, a nie o wykroczenie, Sejm uznał, że postępowanie powinno być umorzone w części dotyczącej niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim skutkuje on zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania o wykroczenie skarbowe w sytuacji, gdy w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego wydany został wobec oskarżonego wyrok uniewinniający lub postępowanie zostało umorzone przez sąd.

Sejm dalej stwierdził, że podobnie ze względu na stan faktyczny sprawy, niedopuszczalna jest kontrola zaskarżonego przepisu w zakresie, w jakim skutkuje on zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe w sytuacji, gdy postępowanie zostało umorzone przez sąd. Skarżący został bowiem uniewinniony od zarzutu popełnienia przypisywanego mu czynu, a zatem w jego sprawie nie miało miejsca umorzenie postępowania.

Przechodząc do analizy materialnoprawnej, Sejm zaznaczył, że nie podziela stanowiska skarżącego, iż kwestionowana regulacja jest swoistą pułapką na podatnika, która uniemożliwia mu skorzystanie z instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Sejm podkreślił, że zapłata podatku, a nie jego przedawnienie, jest pożądanym sposobem wygaśnięcia zobowiązania. Dodał, że skarżący, wobec którego wydano decyzję podatkową, miał świadomość ciężącego na nim zobowiązania oraz jego wysokości. W ocenie Sejmu, dodatkowa ochrona jednostki, która wie, jakie ma zobowiązania podatkowe, i uchyla się od ich wypełnienia, licząc na przedawnienie roszczenia, nie ma uzasadnienia w żadnych wartościach konstytucyjnych.

Sejm zaznaczył, że skarżący nie udowodnił, iż zaskarżona regulacja wynika z powszechnego, jednolitego i stałego orzecznictwa. Odnosząc się do twierdzenia, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. pozwala finansowym organom postępowania przygotowawczego arbitralnie wszczynać postępowania karne skarbowe, Sejm wskazał, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p., mimo usytuowania w przepisach materialnych prawa podatkowego, znajduje zastosowanie, gdy spełni się warunek określony w prawie karnym skarbowym. Analiza tego przepisu powinna być zatem prowadzona z uwzględnieniem celów i zasad tego ostatniego. Decyzja o wszczęciu postępowania karnego skarbowego nie jest arbitralną decyzją organów ścigania, lecz jest podejmowana, gdy zrealizują się określone przesłanki, a mianowicie wówczas, gdy istnienie uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego. Sejm dodał, że organ ścigania nie jest w stanie ocenić, w jaki sposób skończy się postępowanie przygotowawcze.

Sejm podkreślił, że system podatkowy ma swoje umocowanie w Konstytucji i jego celem jest realizacja obowiązków wynikających z art. 84 Konstytucji. Zadaniem organów podatkowych jest ustalenie prawidłowej wysokości i ewentualne wyegzekwowanie zobowiązania podatkowego, nie jest nim natomiast badanie zawinienia podmiotu, który nie dokonał prawidłowego rozliczenia. Z kolei zadaniem organów prowadzących postępowanie karne skarbowe jest ustalenie, czy doszło do przestępstwa. Sejm zauważył, że często ma miejsce sytuacja, w której organy podatkowe ustalą nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych, a organy karne nie stwierdzą wystąpienia przestępstwa (wykroczenia) skarbowego np. z uwagi na okoliczności wyłączające bezprawność czynu lub winę sprawcy. W ocenie Sejmu, w takim wypadku uniewinnienie oskarżonego lub umorzenie postępowania karnego nie może być utożsamiane z faktem nieistnienia zobowiązania podatkowego.

Konkludując tę część rozważań, Sejm stwierdził, że zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa chroni jednostkę przed nadużyciami państwa, polegającymi na działaniach, których jednostka nie mogła przewidzieć, podejmując decyzje. Tymczasem art. 70 § 6 pkt 1 o.p. obowiązywał już w chwili działań skarżącego, zakres jego zastosowania był znany i utrwalony w praktyce, a nadto przepis ten nie oddziaływał *ex tunc* na sytuację prawną podatnika.

Jeśli chodzi o zarzut naruszenia zasady równej ochrony własności dotyczący nierównego traktowania osób, wobec których toczyło się postępowanie karne skarbowe oraz które zostały uniewinnione, oraz osób, wobec których takie postępowanie nie toczyło się, Sejm zauważył, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w istocie ustanawia jednakowy status tych dwóch grup osób. W ocenie Sejmu, skarżący błędnie identyfikuje cechy podmiotów, które miałyby być podstawą równego traktowania. Status jednostki będącej stroną w postępowaniu podatkowym nie zmienia się bowiem w zależności od tego, czy toczy się wobec niej postępowanie karne skarbowe, ani od tego, czy podatnik został w takim postępowaniu uniewinniony. Sejm stwierdził, że oznacza to nieadekwatność jako wzorca art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji, co ewentualnie może pociągać za sobą umorzenie postępowania w zakresie analizowanego zarzutu.

Jeśli chodzi o zarzut niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, Sejm wskazał przede wszystkim na wątpliwości w zakresie tego, czy zarzut ten został przez skarżącego uzasadniony w sposób wymagany przez art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK. Niezależnie od tego, Sejm stwierdził, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest zgodny ze wskazanym wzorcem konstytucyjnym, i w tym zakresie podniósł: „Realizacja konstytucyjnych obowiązków rodząca *de facto* po stronie jednostki konieczność «podzielenia» się swoim majątkiem ze Skarbem Państwa lub samorządem terytorialnym nie może być utożsamiana z naruszeniem wyrażonego w art. 64 Konstytucji prawa własności tej jednostki”. Zdaniem Sejmu, zaskarżona regulacja stanowi gwarancję realizacji przez obywateli obowiązku partycypacji w ciężarach utrzymania państwa i nie narusza konstytucyjnego prawa własności jednostki.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. W skardze konstytucyjnej K.W. przedmiotem zaskarżenia uczyniono art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, obecnie: Dz.U. z 2022 r. poz. 2651; dalej: o.p., ordynacja podatkowa), w brzmieniu nadanym 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 zmieniająca z 2013 r.).

Zakwestionowane brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest następujące:

„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”.

Z przywołanym przepisem koresponduje art. 70 § 7 o.p., stanowiący, że bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Regulację tę dopełnia art. 70c o.p., stanowiąc, że „[o]rgan podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia”.

1.1. Wziąwszy pod uwagę, że zakwestionowany przepis był kilkakrotnie nowelizowany, a nadto że jego treść w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września

2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387, ze zm.; dalej: ustawa zmieniająca z 2002 r.) była przedmiotem wyroku Trybunału z 17 lipca 2012 r. w sprawie o sygn. P 30/11 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81), Trybunał Konstytucyjny przed przystąpieniem do dalszych rozważań przeszedł zmiany kwestionowanej regulacji.

W pierwotnym tekście ordynacji podatkowej do przesłanek uzasadniających zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ustawodawca w ogóle nie zaliczył wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Przesłanka ta pojawiła się w związku z nowelizacją ordynacji podatkowej, dokonaną ustawą zmieniającą z 2002 r., w której do ordynacji podatkowej dodano art. 70 § 6 pkt 1 w następującym brzmieniu: „Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”. W uzasadnieniu projektu tej nowelizacji wyjaśniono: „Wszczęcie procesu cywilnego przerywa bieg przedawnienia roszczenia (art. 123 K.c.). Postępowanie dotyczące należności celnych powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia (art. 230 § 5 i 6 Kodeksu celnego). Analogicznie do tych niekwestionowanych rozwiązań, proponuje się więc zamiast dotychczasowego przerywania biegu terminu przedawnienia przez wszczęcie postępowania egzekucyjnego (zobowiązania będące przedmiotem egzekucji nigdy nie ulegną przedawnieniu), wprowadzenie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na okres prowadzenia postępowania podatkowego oraz postępowania przed sądem administracyjnym, a także postępowania karnego i karnego-skarbowego” (druk sejmowy nr 414/IV kadencja).

Kolejna modyfikacja art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wiązała się z wejściem w życie ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199). Analizowanemu przepisowi nadano wówczas następujące brzmienie: „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”.

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) przeformułowano treść art. 70 § 6 pkt 1 o.p., uzupełniając ten przepis o instytucję tzw. spoczywania biegu terminu przedawnienia. Zgodnie z nadanym mu w tej ustawie brzmieniem „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”.

Następnie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy zmieniającej z 2002 r., był przedmiotem kontroli Trybunału w sprawie o sygn. P 30/11. Trybunał uznał, że zakwestionowany przepis, „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 wynikającej z art. 2 Konstytucji”.

Po wyroku Trybunału ustawodawca po raz kolejny znowelizował brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Zmiana dokonana ustawą zmieniającą z 2013 r. polegała na tym, że zawieszenie przedawnienia zobowiązania podatkowego powiązано 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 nie-

wykonaniem tego zobowiązania”. Ustawa zmieniająca z 2013 r. nie zawierała przepisów przejściowych i weszła w życie 15 października 2013 r. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z 2013 r. nadal obowiązuje, i to tę wersję przepisu skarżący uczynił przedmiotem skargi konstytucyjnej.

1.2. Trybunał zbadał następnie, czy art. 70 § 6 pkt 1 o.p. był podstawą ostatecznego orzeczenia w sprawie, na tle której skarżący wystąpił ze skargą konstytucyjną i czy wywieziona z niego regulacja była źródłem naruszenia praw konstytucyjnych. Jak wynika z art. 79 Konstytucji oraz z art. 53 ust. 1 pkt 1 i 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) zasadniczą przesłanką dopuszczalności występowania ze skargą konstytucyjną jest uczynienie jej przedmiotem przepisów (ustawy lub innego aktu normatywnego) wykazujących podwójną kwalifikację. Będąc podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie skarżącego przez sąd lub organ administracji publicznej, muszą one prowadzić jednocześnie do naruszenia wskazywanych przez skarżącego konstytucyjnych wolności lub praw. Skarżący, który jest zobligowany do prawidłowego oznaczenia w skardze konstytucyjnej przedmiotu kontroli, musi wykazać, że zaskarżone przepisy posiadają taką podwójną kwalifikację, a więc, po pierwsze, że były podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie skarżącego, oraz po drugie, że to w treści normatywnej tych przepisów tkwi bezpośrednia przyczyna naruszenia określonych w Konstytucji wolności i praw skarżącego. Innymi słowy, istnieć musi ścisły, merytoryczny związek między treścią normatywną zaskarżonej regulacji, treścią wydanego na podstawie tej regulacji ostatecznego rozstrzygnięcia organu władzy publicznej dotyczącego sfery wolności i praw konstytucyjnych skarżącego oraz określonym przez skarżącego w skardze konstytucyjnej naruszeniem przysługujących mu wolności lub praw konstytucyjnych.

Skarżący K.W. jako ostateczne orzeczenie wskazał wyrok NSA z 12 grudnia 2019 r. oddalający skargę kasacyjną od wyroku WSA z 18 października 2017 r., w którym sąd administracyjny oddalił skargę na postanowienie dyrektora izby administracji skarbowej w przedmiocie odmowy umorzenia postępowania egzekucyjnego dotyczącego zobowiązania w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów za 2007 r. Skarżący podnosił, że organy skarbowe błędnie przyjęły, że jego zobowiązanie podatkowe nie uległo przedawnieniu ze względu na prowadzone postępowanie karne skarbowe, podczas gdy uniewinniono go od zarzutów w tym postępowaniu. We wszystkich rozstrzygnięciach wydanych w następstwie rozpatrzenia wniosku skarżącego o umorzenie postępowania egzekucyjnego, toczącego się na podstawie tytułu wykonawczego dotyczącego zobowiązania w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów za 2007 r., organy podatkowe oraz sądy administracyjne zastosowały art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu wskazanym w *petitum* skargi konstytucyjnej. Uznały, że wpływ postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powiązany został ze wszczęciem postępowania karnego skarbowego, a nie z jego wynikiem, co znaczy, że uniewinnienie skarżącego nie zniweczyło skutków wynikających z zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Z dokumentów dołączonych do skargi konstytucyjnej wynika, że zobowiązanie podatkowe skarżącego zostało ustalone decyzją dyrektora urzędu kontroli skarbowej z 17 lutego 2011 r., postępowanie przygotowawcze zostało wszczęte przez urząd kontroli skarbowej 7 listopada 2011 r., z kolei wyrok sądu okręgowego uniewinniający skarżącego zapadł 12 marca 2013 r. (wyrok uprawomocnił się 16 kwietnia 2013 r.). Organ podatkowy – na podstawie art. 70c o.p. – pismem z 29 września 2016 r. poinformował skarżącego, że w związku z prowadzonym

postępowaniem karnym skarbowym bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącego rozpoczął się 17 kwietnia 2013 r.

Choć art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie był *sensu stricto* podstawą prawną wyroku NSA w sprawie skarżącego, niemniej jednak jego zastosowanie przez ten sąd (a także przez WSA i przez organy podatkowe) ukształtowało sytuację prawną skarżącego w zakresie podnoszonego przez niego zarzutu dotyczącego przedawnienia zobowiązania podatkowego. Trybunał Konstytucyjny uznał zatem, że pomiędzy ostatecznym orzeczeniem a zaskarżonym przepisem istnieje związek wymagany przez art. 79 Konstytucji. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wielokrotnie zaznaczał, że pojęcie „podstawy ostatecznego orzeczenia” nie może być interpretowane formalnie. Sposób rozumienia tego kryterium był w szczególności przedmiotem uzasadnienia wydanego w pełnym składzie wyroku TK z 24 października 2007 r. o sygn. SK 7/06 (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108). W wyroku tym Trybunał wskazał w szczególności, że o statusie zaskarżonego przepisu z tego punktu widzenia rozstrzyga „związek między normą będącą przedmiotem kontroli a prawną podstawą ostatecznego orzeczenia”, przy czym granicznym kryterium tego związku jest konstrukcja *sine qua non*: bez zastosowania zaskarżonego przepisu orzeczenie o kwestionowanej treści nie mogłoby być wydane.

1.3. Kolejnym podstawowym elementem skargi konstytucyjnej jest naruszenie konstytucyjnych praw i wolności, z czego wynika, że wzorcem kontroli w postępowaniu w sprawie skargi konstytucyjnej może być przepis Konstytucji, który jest źródłem takich wolności lub praw. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego chodzi o przepisy Konstytucji, które wyrażają publiczne prawo podmiotowe.

K.W., jako wzorce kontroli art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wskazał art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, zarzucając, że zaskarżony przepis:

- prowadzi do pozbawienia podatnika środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego, które powinno się przedawnić, a do czego nie dochodzi, mimo że wszczęcie postępowania karnego okazało się bezzasadne wobec umorzenia postępowania sądowego lub uniewinnienia oskarżonego (obwinionego);

- w sposób niedopuszczalny ogranicza prawo własności i nierówno je chroni, nie różnicując sytuacji podatników skazanych za przestępstwa (wykroczenia) skarbowe i podatników, którzy nie zostali skazani, a także różnicując sytuację podatnika, którego uniewinniono (umorzono przed sądem postępowanie karne skarbowe), i podatnika, wobec którego postępowania karnego skarbowego nigdy nie wszczęto);

- narusza zasadę zaufania do państwa i prawa, zastawiając pułapkę na podatnika i ograniczając możliwość skorzystania przez niego z przedawnienia zobowiązania podatkowego, a nadto prowadzi do destabilizacji stosunków społecznych.

Tylko jeden spośród wzorców wskazanych przez skarżącego jest bezpośrednio źródłem konstytucyjnych praw, a mianowicie art. 64 Konstytucji gwarantujący ochronę prawa własności i innych praw majątkowych. Dlatego analizę dopuszczalności skargi konstytucyjnej należało zacząć od tego wzorca kontroli.

Formułując zarzut niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 64 Konstytucji, skarżący w żaden sposób nie uzasadnił, w jaki sposób kwestionowany przepis narusza art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej; podobnie skarżący nie wskazał żadnych argumentów na poparcie zarzutu naruszenia art. 64 ust. 3 Konstytucji. W istocie w tym zakresie skarżący poprzestał na stwierdzeniu, że kwestionowany przepis jest niedopuszczalną ingerencją w przysługujące podatnikowi prawa majątkowe. Należy zauważyć, że każdy z trzech ustępów art. 64 Konstytucji reguluje odmienny zakres zagadnień związanych z prawem własności. Art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia

z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym jej art. 64 ust. 2 doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. Zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności zostało uregulowane z kolei w art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty. Granice możliwych ograniczeń pozostałych praw majątkowych wynikają z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, z zastrzeżeniem, że omawiany przepis, w zakresie nieuregulowanym w jej art. 64 ust. 3, odnosi się również – jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – do ingerencji w prawo własności. Co więcej, w dotychczasowym orzecznictwie Trybunał podnosił – co do zasady – brak adekwatności art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do regulacji daninowych, zaznaczając jednocześnie, że daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Trybunał wskazywał, że art. 84 i art. 217 Konstytucji stanowią samodzielną podstawę ograniczania prawa własności i praw majątkowych przez regulacje daninowe oraz pełnią podwójną funkcję: 1) z perspektywy obowiązków jednostki przewidują powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, 2) z perspektywy praw i wolności jednostki przewidują możliwość ograniczania tych praw i wolności, które mogą doznać uszczerbku w wyniku realizacji czy egzekucji obowiązków daninowych, w zasadzie wyłączając w tym wypadku gwarancje wynikające z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji. Trybunał podnosił, że art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej stanowią – podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń – samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w wypadku kontroli zainicjowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej; podmioty wnoszące taką skargę są uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich praw lub wolności przez regulację daninową przez odwołanie się do zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, podobnie jak w odniesieniu do innych regulacji dopuszczalne jest przedstawienie zarzutu niezgodności z zasadą wyłączności ustawy w wypadku ograniczania praw i wolności konstytucyjnych lub zasadą szczególnej określoności regulacji ustanawiających takie ograniczenia (zob. w szczególności wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80 i przywołane w nim orzeczenie wcześniejsze).

W niniejszej sprawie Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę, że choć w *petitum* skargi skarżący przywołał jako przepis związkowy art. 2 Konstytucji, to jednak w odniesieniu do niego ograniczył się jedynie do wskazania zasady zaufania do państwa i prawa, bezpieczeństwa prawnego i stabilności stosunków prawnych. Nie rozważył w ogóle – mimo że przedmiotem skargi konstytucyjnej uczynił regulację z zakresu prawa daninowego – możliwości użycia wzorca z art. 2 Konstytucji jako źródła zasady określoności lub zasady proporcjonalności odnoszącej się do regulacji nakładających określone powinności.

Konkretyzując art. 79 Konstytucji, ustawodawca nałożył na skarżącego obowiązek wskazania, które konstytucyjne wolność lub prawo i w jaki sposób – zdaniem skarżącego zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK). W niniejszej sprawie, skarżący, choć zatem formalnie wskazał art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, czyli regulację konstytucyjną będącą źródłem prawa konstytucyjnego, to jednak nie określił, w jaki sposób doszło do naruszenia tego wzorca w jego sprawie, w której rozstrzygano w kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącego.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny – na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK – umorzył postępowanie w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności kwestionowanego unormowania z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Jeśli chodzi o art. 64 ust. 2 Konstytucji, skarżący wywiódł, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z jednej strony nierówno traktuje podmioty podobne, z drugiej – zrównuje sytuację podmiotów różnych. Zasada równej ochrony praw majątkowych stanowi konkretyzację ogólnej zasady równości, dlatego skarżący trafnie jako wzorzec związkowy przywołał art. 32 ust. 1 Konstytucji. Związki treściowe pomiędzy tymi zasadami powodują, że przy ustalaniu treści zasady równej ochrony praw majątkowych, wyrażonej w art. 64 ust. 2 Konstytucji, należy odwołać się do interpretacji ogólnej zasady równości – wyrażonej w art. 32 Konstytucji. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada równości nakazuje jednakowe traktowanie podmiotów prawa w obrębie określonej klasy (kategorii). Wszystkie podmioty prawa 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. Oceniając regulację prawną z punktu widzenia zasady równości, w tym również z punktu widzenia zasady równej ochrony praw majątkowych, należy przede wszystkim rozważyć, czy można wskazać wspólną cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa. Ustalenie to wymaga analizy celu i treści aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna. Trybunał Konstytucyjny przypomniał jednak, że to do podmiotu inicjującego postępowanie przed Trybunałem należy wykazanie, albo choćby uprawdopodobnienie, że podmioty, których odmienne potraktowanie rodzi naruszenie konstytucyjnej zasady równości, muszą być uznane za podmioty „podobne” z punktu widzenia celu i treści kwestionowanej regulacji (zob. wyrok z 15 kwietnia 2021 r., sygn. SK 97/19, OTK ZU A/2021, poz. 33; postanowienia z 16 czerwca 2020 r., sygn. SK 38/19, OTK ZU A/2020, poz. 25; z 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU A/2019, poz. 8). Innymi słowy – w wypadku sformułowania zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równości – prawidłowe jego uzasadnienie wymaga, po pierwsze, określenia klasy tzw. podmiotów podobnych oraz, po drugie, wskazania kryterium (lub kryteriów), według którego klasa ta została wyodrębniona. Inicjator postępowania przed Trybunałem powinien przy tym wyjaśnić, dlaczego – z uwagi na określoną sytuację prawną – wskazana przez niego cecha ma być cechą istotną (relewantną, doniosłą), ze względu na którą określona klasa podmiotów musi być potraktowana równo.

Tymczasem w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej, na podstawie której wszczęto postępowanie w niniejszej sprawie, skarżący ograniczył się jedynie do wskazania, jakie podmioty powinny być potraktowane tak samo (lub różnie), nie określając „cechy istotnej”, ani nie podając argumentów dowodzących, że wyróżnione przez niego podmioty są lub nie są „podmiotami podobnymi”, ani nie uzasadniając, dlaczego powinny być potraktowane tak samo lub różnie w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zrekonstruowanie postawionego przez skarżącego zarzutu naruszenia zasady równej ochrony praw majątkowych było dodatkowo utrudnione w jeszcze jednej płaszczyźnie. Skarżący przywołał bowiem dodatkowo jako wzorzec związkowy art. 2 Konstytucji, przy czym – jak wyżej wskazano – wymienił spośród zasad mających swoją podstawę w tym przepisie zasadę zaufania do państwa i prawa, zasadę bezpieczeństwa prawnego i stabilności stosunków prawnych. Tymczasem art. 2 Konstytucji, w powiązaniu z zasadą równości, ma znaczenie ze względu na inną zasadę – zasadę sprawiedliwości społecznej, co dodatkowo wymagało podkreślenia, gdyż skarżący wskazał na nierówne potraktowanie podmiotów równych i takie same potraktowanie podmiotów różnych. Jak wyjaśniał Trybunał Konstytucyjny w dotychczasowym orzecznictwie, konstytucyjna zasada równości wobec prawa nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej, a podmioty należące do istotnie różnych kategorii mogą być traktowane różnie. Natomiast nie w każdym wypadku ustawodawca jest legitymowany traktować identycznie podmioty znajdujące się w różnej sytuacji. Takiemu rozwiązaniu może bowiem sprzeciwiać się właśnie wzgląd na zasadę sprawiedliwości społecznej, proklamowaną w art. 2 ustawy zasad-

niczej. Trybunał w wyroku z 19 kwietnia 2011 r. (sygn. P 41/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 25) wyjaśnił: „Nie sposób wprawdzie szczegółowo ująć występujące w tym zakresie ograniczenia swobody ustawodawcy, można wszak przyjąć, że z naruszeniem omawianej zasady w razie równego potraktowania podmiotów o odmiennych cechach mielibyśmy do czynienia tylko wyjątkowo. Przykładem takiego uchybienia zasadzie sprawiedliwości społecznej byłaby sytuacja, w której określone podmioty charakteryzowałyby cechy – z prawnie relewantnego punktu widzenia – istotnie przeciwstawne, a sama regulacja nie dałaby się uzgodnić z wartościami konstytucyjnymi. Zdecydowanie trudniej natomiast dopatrzeć się naruszenia wskazanej zasady, gdy pewne podmioty odznaczają się tą samą cechą istotną, chociaż w różnym stopniu (nasileniu). Akceptacja przeciwnego stanowiska zmusiłaby prawodawcę do tworzenia prawa w sposób nadmiernie kazuistyczny, co sprzeciwia się standardom państwa prawa, zgodnie z którymi przepisy prawne powinny być wprawdzie formułowane precyzyjnie, ale jednocześnie możliwie syntetycznie”.

Trybunał, mając na uwadze, że uzasadnienie skargi konstytucyjnej K.W. w analizowanym zakresie nie ma charakteru argumentacyjnego, raz jeszcze podkreślił, że zarzut naruszenia określonej zasady lub wartości konstytucyjnej czy prawa konstytucyjnego zawsze wymaga odpowiedniego uzasadnienia przez podmiot inicjujący to postępowanie. Określony w przepisach ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem wymóg uzasadnienia skargi (pytania prawnego lub wniosku) należy rozumieć bowiem jako nakaz odpowiedniego udowodnienia lub co najmniej uprawdopodobnienia zarzutów w kontekście każdego przywołanego wzorca kontroli. Merytoryczne rozpoznanie sprawy jest uzależnione nie tylko od precyzyjnego oznaczenia wzorców konstytucyjnych przez inicjatora postępowania przed Trybunałem, ale także zgodnej z orzecznictwem konstytucyjnym interpretacji tych wzorców i odpowiedniego (adekwatnego) ich przyporządkowania do przedmiotu kontroli. Takich warunków skarżący nie spełnił w odniesieniu do zarzutu niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 64 ust. 2 (w związku z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji), co znaczy, że także w tym zakresie wydanie wyroku było niedopuszczalne, a zatem postępowanie podlegało umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

Z analizy uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że skarżący wskazuje jeszcze na naruszenie zasady zaufania do państwa i prawa, mającej swe źródło w art. 2 Konstytucji. Choć Trybunał w dotychczasowym orzecznictwie nie wykluczał, że w pewnych wypadkach art. 2 Konstytucji może stanowić podstawę skargi konstytucyjnej, to jednocześnie podkreślał, iż jest to możliwe wówczas, gdy skarżący wskaże na naruszenie takiego prawa, które wyrażenie nie zostało wysłowione w treści innych przepisów konstytucyjnych. Tymczasem w niniejszej sprawie skarżący odwołał się do art. 2 Konstytucji jedynie dla uzupełnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w art. 64 Konstytucji, przy czym – jak wyżej oceniono – formułując zarzuty w tym zakresie, nie spełnił warunków wymaganych przez art. 79 Konstytucji i art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 u.o.t.p.TK. Trybunał Konstytucyjny nie znalazł zatem podstaw, by w niniejszym postępowaniu ocenić zgodność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 2 Konstytucji jako odrębnym i samodzielny wzorcem kontroli. Wykraczałoby to bowiem poza zakres zaskarżenia wyznaczony w skardze konstytucyjnej K.W.

2. Trybunał Konstytucyjny, zauważył dodatkowo, że sposób prowadzenia argumentacji przez skarżącego spowodował dodatkowe poważne trudności w określeniu rzeczywistego przedmiotu tej skargi.

Całościowa analiza skargi konstytucyjnej K.W., doprowadziła Trybunał do wniosku, że skarżący w istocie nie kwestionuje treści normatywnej wynikającej z określonego przez skarżącego zakresu normowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p., lecz przedmiotem zarzutów czyni akt należący do sfery stosowania prawa, a mianowicie wykładnię tego przepisu, na której oparły

się organy rozstrzygające sprawę skarżącego, oraz sposób jego zastosowania w konkretnej sprawie.

2.1. Skarżący, w *petitum* skargi, nie zakwestionował art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w całości, lecz użył dość rozbudowanej formuły zakresowej, podnosząc, że przepis ten jest niekonstytucyjny „w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego wydany został wobec oskarżonego czy obwinionego wyrok uniewinniający od zarzutów popełnienia przez niego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub umorzenia takiego postępowania w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego”.

Niezależnie nawet od tego – co zauważyli uczestnicy postępowania, tj. Sejm i Prokurator Generalny – że zakresem zaskarżenia skarżący objął także sytuacje, która nie miała miejsca w sprawie, w związku z którą wystąpił ze swą skargą konstytucyjną, tj. wszczęcie postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe oraz umorzenie postępowania sądowego, należało zauważyć, że użyta przez skarżącego formuła zaskarżenia ściśle rzecz biorąc dotyczy nie zakresu normowania, czyli określonego fragmentu treści normatywnej wyrażonej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., lecz określonego zakresu jego stosowania. Zarzuty skarżącego i ich uzasadnienie koncentrują się przy tym nie na wyodrębnionym fragmencie unormowania odzwierciedlanego z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., lecz dotyczą bardziej generalnego problemu – instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych (por. np. raport Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka, *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej*, zob. także w najnowszej literaturze D. Strzelec, *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023, s. 148 i nast.). Jest to jednak problem, który leży w większym stopniu w sferze stosowania prawa, a jego rozwiązanie w drodze kontroli konstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wymagałoby wykazania, że jego źródło wynika z treści normatywnej tego przepisu, czego w skardze konstytucyjnej leżącej u podstaw niniejszej sprawy nie uczyniono. Co prawda, w niektórych fragmentach uzasadnienia skarżący podnosi argumenty, które można by zakwalifikować jako dotyczące całego mechanizmu przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., niemniej jednak Trybunał Konstytucyjny nie odnalazł w nich dostatecznych podstaw, by tak zrekonstruować zakres zaskarżenia.

W tym miejscu należy zauważyć, że wobec tego, iż mechanizm z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest formalnie niezależny od wyniku postępowania karnego skarbowego, to znajduje zastosowanie także wówczas, gdy podatnikowi nie udowodniono popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego. W zależności od okoliczności sprawy mogą to być sytuacje następujące: a) postępowanie w fazie *in rem* zostanie umorzone, tj. nie zaistnieją przesłanki pozwalające na postawienie zarzutów konkretnej osobie; b) postępowanie w fazie *in rem* zostanie przekształcone w fazę *in personam*, lecz zostanie następnie umorzone; c) postępowanie w fazie *in rem* zostanie przekształcone w fazę *in personam*, następnie zostanie skierowany akt oskarżenia do sądu, sąd zaś wyda wyrok uniewinniający lub umorzy postępowanie. W sprawie skarżącego miała miejsce jedna z sytuacji opisanych w pkt c. Skarżący nie wyjaśnił przy tym, że wyrok uniewinniający (lub umorzenie postępowania karnego skarbowego przed sądem) zawsze oznacza, że nie powinno dojść do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, a postępowanie karne skarbowe zostało wszczęte „arbitralnie” (w sposób instrumentalny).

Co więcej, ważką część argumentacji skarżącego odnosi się w tym zakresie bezpośrednio do treści rozstrzygnięć, które zapadły w jego sprawie, oraz do dokonywanej przez

sądy kwalifikacji konkretnych okoliczności. W tym miejscu Trybunał Konstytucyjny przypominał, że postępowanie w sprawie kontroli konstytucyjności dotyczy norm prawnych rozumianych w sposób abstrakcyjny w tym znaczeniu, że przedmiotem kontroli nie jest sposób ich zastosowania w konkretnej sprawie. Okoliczności faktyczne konkretnej sprawy, będącej podłożem wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego, są analizowane w toku kontroli sądowokonstytucyjnej w celu zbadania spełnienia przesłanek dopuszczalności skargi konstytucyjnej, natomiast Trybunał nie jest powołany do oceny prawidłowości lub wadliwości procesu stosowania prawa. Trybunał nie jest instancją odwoławczą od orzeczeń sądów ani nie sprawuje nadzoru judykacyjnego nad sądami, a skarga konstytucyjna nie jest kolejnym środkiem zaskarżenia ostatecznych rozstrzygnięć sądowych. Choć nie można wykluczyć, że określone przepisy będą w pewnych sytuacjach stosowane w sposób niezgodny z zasadami, normami i wartościami konstytucyjnymi, to jednak ocena konstytucyjności prawa nie polega na wykazaniu, że takie sytuacje mogą wystąpić, ale że ich przyczyną jest sama treść określonych przepisów. Niekonstytucyjność norm prawnych nie polega bowiem na tym, że mogą zdarzyć się sytuacje, gdy ich stosowanie doprowadzi do naruszenia Konstytucji, lecz polega na tym, że możliwość tych naruszeń jest niejako wpisana w treść danej normy i powoduje w konsekwencji jej niezgodność z Konstytucją (por. wyrok TK z 11 kwietnia 2006 r., sygn. SK 57/04, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 43).

2.2. Uzasadniając postawione zarzuty, skarżący podniósł, że „[a]rt. 70 § 6 pkt 1 [o.p.] w sposób stały, powszechny i jednoznaczny wykładany jest w ten sposób, że umożliwia rozpoczęcie albo zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego także przy braku podstaw faktycznych uzasadniających wszczęcie postępowania karnego w przedmiocie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego oraz bez względu na wynik ewentualnego procesu karnego przed sądem”. Z fragmentem tym koresponduje jeszcze jedno stwierdzenie skarżącego, gdy wskazuje, że zaskarżony przepis pozwala finansowym organom postępowania przygotowawczego w sposób arbitralny wszczynać postępowania karne skarbowe. Skarżący stawiając takie tezy, nie rozbudował jednak tych fragmentów uzasadnienia.

W tym miejscu Trybunał przypominał, że zgodnie z treścią art. 79 Konstytucji, skarga konstytucyjna może być wniesiona wyłącznie w sprawie zgodności z Konstytucją „ustawy lub innego aktu normatywnego”, z czego wynika, że jej przedmiotem nie może być akt stosowania prawa. Skarga konstytucyjna w polskim systemie prawnym jest zatem zawsze „skargą na przepis”, a nie na jego konkretne, nawet wadliwe zastosowanie. W kompetencji Trybunału nie leży zatem ani sprawowanie kontroli sposobu wykładni obowiązujących przepisów, ani prawidłowości ich stosowania (lub niestosowania) przez sądy orzekające w indywidualnych sprawach. Trybunał jest uprawniony do kontroli zgodności aktów normatywnych o różnej randze w hierarchicznie zbudowanym systemie prawa, podczas gdy stosowanie przepisów prawa pozostaje domeną innych niż Trybunał organów władzy publicznej, w szczególności sądów.

Jednocześnie, ażeby ochrona konstytucyjna, której podmioty mogą dochodzić w trybie skargi konstytucyjnej określonym w art. 79 ust. 1 Konstytucji, była realna i efektywna, skarżący muszą mieć możliwość zakwestionowania nie tylko norm prawnych ustalonych na podstawie samego literalnego brzmienia przepisów, ale także norm prawnych, które zostały z tych przepisów wywiedzione w drodze wykładni i stosowania prawa przez sądy. Jednakże, jak wynika z konsekwentnego orzecznictwa Trybunału, kontrola w tym drugim wypadku jest dopuszczalna dopiero wówczas, gdy w drodze orzecznictwa sądowego, zwłaszcza popartego wypowiedziami orzeczniczymi Sądu Najwyższego lub Naczelnego Sądu Administracyjnego, dojdzie do utrwalenia się jednolitej wykładni treści normatywnej określonego przepisu. Innymi słowy, „kontrola prawidłowości wykładni zaskarżonego przepisu przez sąd mogłaby jednak wyjątkowo być przeprowadzona [przez Trybunał], gdyby zaskarżoną interpretację

można było uznać za utrwaloną i jednolitą, akceptowaną także przez doktrynę, i w związku z tym określającą treść norm rzeczywiście stosowanych na podstawie danego przepisu” (zob. w nowszym orzecznictwie TK postanowienie z 26 października 2021 r., sygn. SK 136/20, OTK ZU A/2021, poz. 61 oraz przywołane w nim postanowienie z 27 listopada 2019 r., sygn. SK 17/19, OTK ZU A/2019, poz. 65). Wykazanie utrwalenia się w orzecznictwie sądów takiej jednolitej wykładni jest – w świetle art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK – obowiązkiem skarżącego (tamże).

W niniejszej sprawie skarżący nie przedstawił w zasadzie żadnej analizy orzecznictwa sądowego dotyczącego art. 70 § 6 pkt 1 o.p., skupiając się na przedstawieniu orzeczeń wydanych w jego sprawie i na analizie stanu faktycznego tej sprawy. Rozstrzygające tę sprawę organy i sądy stanęły na stanowisku, że zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia wiąże się z samym wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, a nie z jego zakończeniem. Tymczasem już wówczas w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane było także stanowisko, zgodnie z którym art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie może być tak odczytywany, że stanowi podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z każdym wszczęciem postępowania karnoskarbowego. Sądy administracyjne zaczęły przyjmować, że są upoważnione do oceny, czy organ podatkowy odwołał się do wszczęcia postępowania karnoskarbowego w sposób stanowiący nadużycie prawa. Stanowisko takie znalazło wreszcie swoje potwierdzenie w uchwale (7) NSA z 24 maja 2021 r. (sygn. akt I FPS 1/21), w której stwierdzono, że – w świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2492) oraz art. 1-3 i art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 259; dalej: p.p.s.a.) – ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności decyzji. W uchwale tej NSA odniósł się między innymi do wyroku TK o sygn. P 30/11, podnosząc, że choć Trybunał nie podważył wówczas w całości konstytucyjności rozwiązania pozwalającego na przedłużenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, to wskazał jednak na normatywne warunki, wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego, niezbędne do uznania go za zgodne z Konstytucją. Zdaniem NSA, uwagi poczynione przez Trybunał, a przede wszystkim wartości, do których się odwołał, powinny być uwzględniane w procesie wykładni art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. W tym miejscu Trybunał postanowił przytoczyć *in extenso* fragment przywołanej uchwały: „Analiza dokonywana w ramach rozpatrywania sprawy sądowoadministracyjnej powinna w pierwszym rzędzie koncentrować się na zbadaniu kwestii formalnych związanych z wydaniem we właściwym czasie przez odpowiedni organ postępowania przygotowawczego postanowienia na podstawie art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. o treści, z której wynika związek podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia z niewykonaniem zobowiązania podatkowego.

Nie można jednak w jej ramach pomijać zagadnienia merytorycznego – czy na tle okoliczności danej sprawy podatkowej, związanych z bytem zobowiązania podatkowego, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dokonanie takiej oceny powinno być wcześniej przeprowadzone przez organ podatkowy, stosujący art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c [o.p.] przy rozpatrywaniu sprawy podatkowej. W przypadkach wątpliwych, w szczególności wówczas gdy moment wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jest bliski dacie przedawnienia zobowiązania podatkowego, wyjaśnienie tej kwestii powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej, stosownie do art. 210

§ 4 [o.p.]. Taka informacja jest konieczna aby z jednej strony zagwarantować podatnikowi, że postępowanie podatkowe jest prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zgodnie z art. 121 § 1 tej ustawy. Z drugiej zaś jej zamieszczenie umożliwi następnie dokonanie oceny prawidłowości zastosowania tej instytucji przez sąd administracyjny kontrolujący akt wydany przez organ podatkowy.

Sądy administracyjne pierwszej instancji w ramach określonych przez art. 134 § 1 p.p.s.a. mają obowiązek badać czy proceduralna czynność wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie została wykorzystana tylko w celu nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Przeprowadzenie takiego badania jest w istocie możliwe na gruncie sprawy podatkowej. Dopiero bowiem w świetle wszechstronnej analizy okoliczności konkretnej sprawy podatkowej, związanych najczęściej ze zbliżającym się upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, podejmowanymi wcześniej w postępowaniu podatkowym czynnościami dowodowymi i aktywnością prowadzącego je organu podatkowego, można ustalić czy instytucji wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie wykorzystano jedynie do instrumentalnego wywołania skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Taki wniosek może potwierdzić fakt wszczęcia tego postępowania w sytuacji gdy z oczywistego braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 k.k.s.) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k., jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane. O braku woli realizowania celów postępowania karnego skarbowego, a tym samym sztucznym wykorzystaniu instrumentu z tego postępowania do przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, może świadczyć również brak realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania.

Przyjęcie w takich przykładowo opisanych stanach faktycznych, że poprzez samo wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (przy zaistnieniu pozostałych przesłanek wymienionych wyżej) nastąpił skutek przewidziany w art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c [o.p.], stanowiłoby nadużycie tej instytucji, godzące w zasadę zaufania do organów państwa, a także zasadę praworządności, wynikające z art. 2 i art. 7 ustawy zasadniczej (por. B. Brzeziński, «O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową», *Kwartalnik Prawa Podatkowego* z 2014 r. Nr 1 s. 9-16).

Mając na uwadze konstrukcję analizowanego przepisu, gdzie w sposób niejako mechaniczny powiązано ograniczenie uprawnień podatnika do stabilizacji jego stosunków prawnych, jakie gwarantuje mu instytucja przedawnienia, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, konieczne jest w demokratycznym państwie prawnym zapewnienie temu podatnikowi podstawowej ochrony prawnej polegającej na zbadaniu czy w okolicznościach konkretnej sprawy nie stoi to w sprzeczności z zasadami wynikającymi z Konstytucji RP, Ordynacji podatkowej, a w przypadku podatków zharmonizowanych także z prawa Unii Europejskiej”.

W świetle powyższego, Trybunał stwierdził, że skarżący zakwestionował jeden z możliwych rezultatów interpretacyjnych, przyjęty przez organy podatkowe i sądy w jego sprawie. Nie wykazał przy tym, że taki sposób rozumienia kwestionowanej regulacji ma charakter utrwalony bądź jednolity lub że źródłem takiego naruszającego standard konstytucyjny stosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest w istocie przyjęta w tym przepisie konstrukcja wiążąca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z każdym wszczęciem postępowania karnego skarbowego.

2.3. Okoliczności, do których Trybunał odniósł się powyżej, stanowią dodatkowe przesłanki stwierdzenia, że skarga konstytucyjna K.W. nie spełnia warunków określonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji.

Zważywszy powyższe okoliczności, Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.

Zdanie odrębne

sędziego TK Bartłomieja Sochańskiego
do postanowienia Trybunału Konstytucyjnego
z 28 czerwca 2023 r., sygn. SK 52/21

Na podstawie art. 106 ust. 3 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) zgłaszam zdanie odrębne do postanowienia z 28 czerwca 2023 r., sygn. SK 52/21.

28 czerwca 2023 r. Trybunał Konstytucyjny, orzekając w składzie 5 sędziów na posiedzeniu niejawnym umorzył postępowanie zainicjowane skargą konstytucyjną K.W., przytoczoną w komparycji orzeczenia, z powodu niedopuszczalności wydania wyroku na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

U podstaw rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego legło stwierdził, że skarżący nie wskazał, w jaki sposób kwestionowany przepis narusza art. 64 ust. 1 oraz 3 Konstytucji. Odnośnie do zarzutu niezgodności przedmiotu zaskarżenia z art. 64 ust. 2 Konstytucji Trybunał zauważył, że skarżący ograniczył się jedynie do wskazania, jakie podmioty powinny być potraktowane tak samo (lub różnie), nie określił „cechy istotnej” ani nie podał argumentów dowodzących, że wyróżnione przez niego podmioty są lub nie są „podmiotami podobnymi”, nie uzasadnił, dlaczego podmioty te powinny być potraktowane tak samo lub różnie w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ponadto Trybunał stwierdził, że skarżący nie przytoczył odpowiedniej argumentacji odnośnie do powołanego związkowo art. 2 Konstytucji. Dodatkowo Trybunał Konstytucyjny skonstatował, że całościowa analiza skargi konstytucyjnej prowadzi do wniosku, że skarżący nie kwestionuje treści normatywnej wynikającej z określonego przez skarżącego zakresu normowania art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.; dalej: o.p.), lecz przedmiotem zarzutów czyni akt należący do sfery stosowania prawa, a mianowicie wykładnię tego przepisu, nie przytaczając jednak przykładów odpowiednio utrwalonej linii orzeczniczej sądów.

Z powyższym orzeczeniem się nie zgadzam. Uważam, że Trybunał powinien wydać w tej sprawie wyrok rozstrzygający, czy 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 o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego wydany został wobec oskarżonego/obwinionego wyrok uniewinniający od zarzutów popełnienia przez niego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo umorzono takie postępowanie w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego, jest zgodny czy też jest niezgodny z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Co do zasady, uważam, że zgłaszanie zdania odrębnego do postanowienia umarzającego postępowanie powinno być wyjątkowe. Zdanie odrębne służyć ma bowiem przedstawie-

niu odmiennego poglądu wobec istotnych rozbieżności co do *meritum* sprawy. Natomiast w przypadku umorzenia postępowania nie chodzi o odmienny pogląd w sprawach zasadniczych, lecz w sprawach proceduralnych. Jednak w wypadku kwestionowanego orzeczenia uznałem, iż rozbieżność poglądów dotyczy fundamentalnego zagadnienia dla skarżącego, które zostało ostatecznie rozstrzygnięte w ten sposób, że pozbawiło skarżącego prawa do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny jego skargi.

Zgadzam się z kwestionowanym rozstrzygnięciem w tej części, w jakiej Trybunał umorzył postępowanie w zakresie zgodności przedmiotu zaskarżenia z art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 2 Konstytucji. W istocie uważam, że skarżący nie uzasadnił w skardze, dlaczego określony przez niego przedmiot zaskarżenia miałby być niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 2 Konstytucji. Nie mogę natomiast zgodzić się z kwestionowanym rozstrzygnięciem w pozostałym zakresie. Uzasadniając skargę, skarżący wyraźnie wskazał (s. 6 pkt VII skargi), iż „w przypadku uniewinnienia sytuacja prawna takiego obywatela [czyli skarżącego – dopisek mój] jest taka sama jak obywatela, wobec którego nigdy postępowania karnego nie wszczęto – to ich sytuacja z punktu widzenia Ordynacji podatkowej i przepisu art. 70 § 6 pkt. 1 Ordynacji podatkowej – jest bezpodstawnie różna – co stoi w sprzeczności ze wskazaną w art. 32 ust. 1 Konstytucji – zasadą równości wobec prawa oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji – zasadą równej ochrony prawa własności”. W dalszej części uzasadnienia (s. 10) skarżący podkreślił, iż „[r]ówne traktowanie osób wymaga, by organy stosujące prawo dokonywały konkretyzacji norm generalno-abstrakcyjnych w normy konkretno-indywidualne bez nieuzasadnionego różnicowania. Innymi słowy, by nie traktowały odmiennie osób ze względu na takie ich cechy, które nie są prawnie relewantne”.

W mojej ocenie tak sformułowane zarzuty, chociaż lapidarnie, to jednak wystarczająco jasno i wyraźnie wskazują problem konstytucyjny, jakim jest odmienne traktowanie przez ustawodawcę tych podatników, wobec których wszczęto postępowanie karne o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe zakończone uniewinnieniem lub umorzeniem postępowania oraz podatników, wobec których takich postępowań nie wszczęto. Różnica pomiędzy dwoma wyżej wymienionymi grupami podatników, należącymi niewątpliwie do tej samej kategorii podmiotów, polega na tym, że drugiej grupie przyznawany jest określony ustawą okres przedawnienia, natomiast wobec podmiotów z grupy pierwszej okres przedawnienia jest wydłużany. Z całego wywodu skargi wynika zaś, dlaczego skarżący uważa takie odmienne traktowanie za niesprawiedliwe i krzywdzące. W szczególności skarżący wywodzi, że jego prawa majątkowe zostały ograniczone przez niemożność korzystania z dobrodziejstwa przedawnienia.

W tym stanie rzeczy uważam, że skarżący ma prawo korzystać z art. 79 ust. 1 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny zaś ma obowiązek przewidziany w art. 188 pkt 5 Konstytucji wydania orzeczenia rozstrzygającego jego skargę. Tymczasem, wydając kwestionowane przeze mnie orzeczenie, Trybunał faktycznie uchylił się od rozstrzygnięcia skargi *ad meritum*.

Przeszkodą do wydania wyroku przez Trybunał Konstytucyjny nie może być także fakt, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych można znaleźć i taką wykładnię zaskarżonej normy, która zdaje się odpowiadać pewnym zarzutom skargi konstytucyjnej, na co zwrócił uwagę Trybunał *in fine* uzasadnienia kwestionowanego orzeczenia. Skarżący nie kwestionuje bowiem wykładni sądowej, lecz określony zakres art. 70 § 6 pkt 1 o.p., którego językowe brzmienie jest oczywiste i przewiduje jednoznacznie i bez wyjątków zawieszanie postępowań podatkowych wobec wszystkich podatników, w stosunku do których postępowania odpowiednio wszczęto. Zatem skarżący, nie miał ani obowiązku, ani interesu w tym, aby wywodzić przed Trybunałem, jakiej wykładni teleologicznej dokonywały sądy w innych sprawach.

Z powyższych względów nie mogłem zaakceptować kwestionowanego orzeczenia, a moje zastrzeżenia uważam za tak poważne, że zdecydowałem się złożyć zdanie odrębne.