



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 6 października 2023 r.

Pozycja 71

POSTANOWIENIE z dnia 26 września 2023 r. Sygn. akt SK 122/20

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bartłomiej Sochański – przewodniczący
Stanisław Piotrowicz
Justyn Piskorski
Julia Przyłębska
Bogdan Świączkowski – sprawozdawca,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 26 września 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/obwinionego wyrok uniewinniający od zarzutów popełnienia przez niego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub umorzenia takie[go] postępowania w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego”, z art. 64 ust. 1, 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 jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 13 maja 2020 r. K.W. (dalej: skarżący) wystąpił o zbadanie zgodności art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926; dalej: ordynacja podatkowa), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skar-

bowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz. U. poz. 1149; dalej: ustawa nowelizująca) „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 lub umorzenia takie[go] postępowania w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego”, z art. 64 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

1.1. Skarga została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego:

W lutym 2011 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej wydał w stosunku do skarżącego decyzję, określającą zobowiązanie podatkowe z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych od nieujawnionych źródeł przychodów za 2007 r., której nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Na podstawie wskazanej decyzji podatkowej Naczelnik Urzędu Skarbowego wystawił tytuł wykonawczy. Jednocześnie w związku z nieuregulowaniem wymienionego zobowiązania podatkowego w listopadzie 2011 r. wszczęto wobec skarżącego postępowanie karnoskarbowe. Wyrokiem sądu pierwszej instancji z listopada 2012 r. skarżący został uznany za winnego zarzucanych mu przestępstw skarbowych. Wyrok ten, na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę skarżącego, został zmieniony w marcu 2013 r. przez sąd drugiej instancji, który prawomocnie uniewinnił skarżącego od popełnienia zarzucanych mu przestępstw skarbowych.

W czerwcu 2018 r. skarżący wystąpił o umorzenie prowadzonego wobec niego postępowania egzekucyjnego, motywując to przedawnieniem zobowiązania podatkowego. W tym zakresie skarżący podniósł, że w sytuacji zakończenia prowadzonego postępowania karnoskarbowego prawomocnym wyrokiem uniewinniającym, nie powinno się uwzględniać tego postępowania jako przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Złożony przez skarżącego wniosek o umorzenie postępowania egzekucyjnego nie został uwzględniony przez organy podatkowe. Odmowa umorzenia postępowania egzekucyjnego została następnie utrzymana w mocy przez Wojewódzki Sąd Administracyjny oraz Naczelny Sąd Administracyjny, który wyrokiem z grudnia 2019 r. prawomocnie oddalił skargę kasacyjną skarżącego.

1.2. W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej skarżący stwierdził, że art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej narusza konstytucyjnie chronione prawo do własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1 Konstytucji), jest sprzeczny z zasadą równej ochrony własności (art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji), jak również wykracza poza dopuszczalne konstytucyjnie ograniczenie prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji). Ponadto w ocenie skarżącego zakwestionowany przepis jest niezgodny z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Naruszenia konstytucyjnego prawa własności skarżący upatruje w pozbawieniu podatnika własności środków pieniężnych na skutek wyegzekwowania ich na poczet zobowiązania podatkowego, którego termin przedawnienia został wstrzymany z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, pozostające w związku z tymże zobowiązaniem, także w sytuacji, gdy postępowanie karnoskarbowe zakończyło się prawomocnym wyrokiem uniewinniającym lub umarzającym postępowanie. Zakwestionowany w skardze przepis – w ocenie skarżącego – wykracza poza konstytucyjnie dopuszczalne ograniczenia prawa własności podatnika, albowiem pozwala na wyłączenie przedawnienia zobowiązań podatkowych na skutek wszczęcia postępowania karnoskarbowego, które kończy się prawomocnym uniewinnieniem podatnika lub umorzeniem postępowania. Ponadto, zdaniem skarżącego zaskarżony przepis narusza zasadę równej ochrony własności.

ści, po pierwsze, przez zróżnicowanie sytuacji prawnopodatkowej osób niewinnych oraz osób, wobec których nie prowadzono postępowania karnoskarbowego, a po drugie, przez brak zróżnicowania w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego sytuacji podatników skazanych za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe oraz podatników, którzy od zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego zostali niewinni lub wobec których postępowanie umorzono. Skarżący zarzuca wreszcie art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej sprzeczność z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającą z ograniczenia możliwości skorzystania przez podatnika z instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zdaniem skarżącego zakwestionowany przepis umożliwia organom ścigania wszczynanie postępowań o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe jedynie w celu doprowadzenia do wstrzymania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bez faktycznych podstaw do prowadzenia takich postępowań, co prowadzi w konsekwencji do sytuacji, w której podatek nie ma pewności, kiedy nastąpi przedawnienie jego zobowiązania podatkowego.

2. Trybunał Konstytucyjny postanowieniem z 6 października 2020 r. (sygn. Ts 86/20, OTK ZU B/2020, poz. 382) nadał skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

3. W piśmie z 21 grudnia 2020 r. Rzecznik Praw Obywatelskich zgłosił swój udział w niniejszym postępowaniu oraz wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą, 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 obwinienie lub oskarżenie było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne, a okoliczność ta znalazła potwierdzenie w ustaleniach poczynionych przez sąd w uzasadnieniu wyroku uniewinniającego od popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo wyroku umarzającego to postępowanie, jest niezgodny z art. 64 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

4. W piśmie z 15 lipca 2021 r. Prokurator Generalny wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe, gdy podatek 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. Jednocześnie Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie 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 15 grudnia 2021 r. Marszałek Sejmu wniósł, w imieniu Sejmu, o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej 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 i art. 32 ust. 1 Konstytucji. Jednocześnie Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie 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. Przedmiotem skargi konstytucyjnej jest 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, ze zm.; dalej: 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). Przepis ten stanowi, że 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.

Art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej stanowi część regulacji prawnej określającej zasady przedawniania się zobowiązań podatkowych. Zgodnie z art. 70 § 1 ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa – zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 ordynacji podatkowej – z mocy prawa łącznie z odsetkami za zwłokę, bez potrzeby wydawania odrębnych decyzji. Organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może skutecznie żądać zapłaty należności, a dobrowolna zapłata podatku po tym terminie skutkuje powstaniem u podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi. Mechanizm przedawnienia uregulowany w art. 70 ordynacji podatkowej odnosi się do zobowiązań podatkowych, a zatem do sytuacji, w której wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Powinność świadczenia jest zatem skonkretyzowana i zaktualizowana. Przedawnienie uregulowane w art. 70 ordynacji podatkowej dotyczy zarówno zobowiązań powstałych z mocy prawa, jak i ustalonych w drodze decyzji wymiarowej, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej.

Jako wzorce kontroli zostały w skardze wskazane art. 64 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Zdaniem skarżącego zakwestionowany przepis, po pierwsze, narusza konstytucyjnie chronione prawo do własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1 Konstytucji), jest sprzeczny z zasadą równej ochrony własności (art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji), jak również wykracza poza dopuszczalne konstytucyjnie ograniczenie prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji). Po drugie, w ocenie skarżącego zakwestionowany przepis jest niezgodny z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

2. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, „[k]ażdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”. W powołanym przepisie ustawy zasadniczej ustrojodawca wprowadził wymóg istnienia bezpośredniego związku między treścią wskazanych w skardze konstytucyjnej norm i naruszeniem przysługujących skarżącemu konstytucyjnych wolności lub praw.

Trybunał przypomina, że zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 1-3 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) skarga konstytucyjna powinna zawierać: określenie kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd

lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (pkt 1); wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone (pkt 2); uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (pkt 3). Należy podkreślić, że prawidłowe wykonanie przez skarżącego obowiązku przedstawienia, jakie konstytucyjne prawa lub wolności (i w jaki sposób) zostały naruszone przez przepisy stanowiące przedmiot wnoszonej skargi konstytucyjnej, polegać musi nie tylko na wskazaniu (numerycznym) postanowień Konstytucji i zasad z nich wyprowadzanych, z którymi – zdaniem skarżącego – niezgodne są kwestionowane przepisy, lecz także na przedstawieniu treści prawa lub wolności wywodzonych z tych postanowień, a naruszonych przez normodawcę. Powinna temu towarzyszyć stosowna argumentacja prawna, uprawdopodobniająca stawiane zarzuty. Z powyższego obowiązku nie może zwolnić skarżącego, działający *ex officio*, Trybunał Konstytucyjny. W konsekwencji poprzestanie przez skarżącego na lakonicznym uzasadnieniu zarzutu albo na całkowitym nieuzasadnieniu sformułowanych zarzutów stanowi niewykonanie dyspozycji ustawowej, co skutkuje umorzeniem postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK. Niedopuszczalne jest bowiem samodzielne precyzowanie przez Trybunał, a tym bardziej uzasadnianie, jedynie ogólnikowo sformułowanych zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów (zob. wyrok TK z 28 czerwca 2018 r., sygn. SK 4/17, OTK ZU A/2018, poz. 43 i powołane tam orzecznictwo).

Podstawy umorzenia postępowania prowadzonego przed Trybunałem ustawodawca uregulował w art. 59 ust. 1 u.o.t.p.TK. Zgodnie ze wskazanym przepisem Trybunał na posiedzeniu niejawnym wydaje postanowienie o umorzeniu postępowania: 1) na skutek cofnięcia wniosku, pytania prawnego albo skargi konstytucyjnej; 2) jeżeli wydanie orzeczenia jest niedopuszczalne; 3) jeżeli wydanie orzeczenia jest zbędne; 4) jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał, a także 5) w przypadku zakończenia kadencji Sejmu i Senatu, w niezakończonych sprawach wszczętych na podstawie wniosku grupy posłów albo grupy senatorów, o którym mowa w art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, konieczność badania, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek procesowych, pociągająca za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, istnieje na każdym etapie postępowania (por. postanowienia z: 21 października 2003 r., sygn. SK 41/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 89; 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 21 marca 2006 r., sygn. SK 58/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 35 i cytowane tam orzecznictwo). Powyższe oznacza, że wydane w sprawie postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej biegu nie wyklucza wydania postanowienia o umorzeniu postępowania na dalszym etapie sprawy. Uwzględniając przedstawione wywoły, Trybunał był zobowiązany – również na obecnym etapie postępowania – zbadać, czy nie zachodzą ujemne przesłanki rozpoznania niniejszej skargi. Przekazanie skargi konstytucyjnej po zakończeniu jej wstępnej kontroli do rozpoznania przez odpowiedni skład Trybunału nie przesądza bowiem ostatecznie o dopuszczalności jej merytorycznego rozpatrzenia (zob. postanowienie z 3 grudnia 2020 r., sygn. SK 27/17, OTK ZU A/2020, poz. 68).

3. Analizując treść skargi, Trybunał w pierwszej kolejności stwierdził, że postępowanie karnoskarbowe przeprowadzone wobec skarżącego dotyczyło rozstrzygnięcia o odpowiedzialności za czyny stypizowane w art. 56 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2023 r. poz. 654, ze zm.), stanowiące przestępstwa skarbowe związane w niewykonaniem zobowiązania podatkowego. Skarżący nie był natomiast podmiotem

postępowania o wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem zobowiązania podatkowego. Z tych też względów należało uznać, że ewentualna kontrola konstytucyjności zaskarżonego przepisu 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 został wydany wobec oskarżonego wyrok uniewinniający lub postępowanie zostało umorzone, miałyby charakter kontroli abstrakcyjnej, niedopuszczalnej do przeprowadzenia w trybie postępowania zainicjowanego skargą konstytucyjną. W postępowaniu toczącym się w przedmiocie rozpoznania skargi konstytucyjnej możliwa jest bowiem kontrola jedynie tych regulacji normatywnych, które miały zastosowanie przy orzekaniu o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego. Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy zakwestionowany w skardze przepis stanowił bezpośrednią podstawę rozstrzygnięcia wydanego w sprawie skarżącego. Trybunał jest więc każdorazowo zobowiązany zweryfikować, czy w świetle zarzutów skargi konstytucyjnej kwestionowany przepis w istocie stanowił podstawę orzeczenia, którym orzeczono ostatecznie o wolnościach lub prawach skarżącego. Ustalenie, że ostateczne orzeczenie sądu lub organu władzy publicznej nie zapadło na podstawie zaskarżonego przepisu, skutkuje umorzeniem postępowania ze względu na niedopuszczalność orzekania (zob. postanowienia z: 27 maja 2008 r., sygn. SK 18/07, OTK ZU nr 4/A/2008, poz. 74; 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 21; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 70; 26 sierpnia 2020 r., sygn. SK 44/20, OTK ZU A/2020, poz. 44). Z analogicznych powodów wykluczone jest przeprowadzenie w niniejszej sprawie merytorycznej kontroli 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 to zostało umorzone. Postępowanie karnoskarbowe przeprowadzone wobec skarżącego zakończyło się bowiem wyrokiem uniewinniającym, a nie umarzającym postępowanie.

Mając powyższe na uwadze, skoro art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim prowadzi do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o wykroczenie skarbowe oraz w zakresie, w jakim prowadzi do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy sąd prawomocnie umorzył to postępowanie, nie stanowił podstawy prawnej orzeczenia, którym rozstrzygnięto ostatecznie o wolnościach lub prawach skarżącego, postępowanie w tym zakresie należało umorzyć na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4. W rozpatrywanej skardze konstytucyjnej jako główny wzorzec kontroli wskazano art. 64 ust. 1, 2 i 3 Konstytucji. Jako wzorce związkowe powołano natomiast art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Artykuł 64 ust. 1 Konstytucji przewiduje obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym art. 64 ust. 2 Konstytucji doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. W art. 64 ust. 3 Konstytucji zostało uregulowane zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty.

Analizując treść uzasadnienia rozpatrywanej skargi konstytucyjnej, Trybunał stwierdził, że postawione w niej zarzuty nie dotyczą konstrukcji prawa własności i innych praw majątkowych, czy też braku ich należytego zabezpieczenia, lecz jedynie ich ograniczeń, wo-

bec czego Trybunał przyjął, że skarżący nie uzasadnił zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Podobnie, skarżący nie uzasadnił, w jaki sposób kwestionowany przepis narusza art. 64 ust. 3 Konstytucji. W tym bowiem zakresie skarżący nie wskazał żadnych konkretnych argumentów, świadczących o zasadności sformułowanego zarzutu, ograniczając się li tylko do lapidarnego stwierdzenia, że kwestionowany przepis stanowi niedopuszczalną ingerencję w przysługujące podatnikowi prawa majątkowe.

W kontekście powyższego Trybunał przypomina, że obowiązek ponoszenia ciężarów fiskalnych ma oparcie bezpośrednio w Konstytucji. Podstawowymi przepisami Konstytucji regulującymi możliwość nakładania na jednostki podatków są art. 84 i art. 217, z których to przepisów – ujmowanych samodzielnie lub łącznie – wywodzi się szereg zasad konstytucyjnych, w tym przede wszystkim zasadę władztwa daninowego państwa, upoważniającą organy władzy publicznej do stanowienia i egzekwowania regulacji podatkowych oraz zasadę powszechności opodatkowania, nakazującą wszystkim podporządkowanie się takim regulacjom. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, upoważniającą jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących obowiązki daninowy (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152; 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU A/2017, poz. 85; 28 listopada 2018 r., sygn. SK 3/14, OTK ZU A/2018, poz. 79). Powołane powyżej przepisy Konstytucji stanowią podstawę ograniczania chronionych konstytucyjnie prawa własności i innych praw majątkowych, wyłączając w rozważanym zakresie, przynajmniej co do zasady, stosowanie art. 64 ust. 3 Konstytucji, z zastrzeżeniem dwóch wyjątków od tak sformułowanej zasady ogólnej, gdy: 1) prawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym lub 2) badane zagadnienie nie dotyczy nałożenia na jednostki obowiązku pewnych świadczeń czy ustalenia ich wielkości lub wysokości, lecz takich spraw jak – na przykład – określenie warunków zwrotu podatku, wskazanie wymogów formalnych umożliwiających obniżenie jego kwoty, czy też ustanowienie obowiązku złożenia deklaracji majątkowych (zob. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). Skarżący, chcąc zatem wykazać sprzeczność art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 3 Konstytucji, powinien był przedstawić argumentację uzasadniającą tezę, że zaskarżony przepis narusza konstytucyjny standard nakładania ciężarów fiskalnych na jednostki, a tym samym wykracza poza dopuszczalne granice władztwa daninowego państwa. Powyższe wymagałoby wyjaśnienia, w jaki sposób art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej, w zakwestionowanym przez skarżącego zakresie, prowadzi do ustanowienia nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego, naruszającego zasady i wartości wyrażone w Konstytucji (por. wyrok o sygn. SK 18/09). Tymczasem argumentacji takiej próżno szukać w rozpoznawanej skardze konstytucyjnej.

Przedstawione powyżej okoliczności implikują zatem konieczność umorzenia niniejszego postępowania w zakresie badania zgodności art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadniając zajęte w akapicie poprzedzającym stanowisko, Trybunał raz jeszcze przypomina, że w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną to na skarżącym spoczywa, po pierwsze, obowiązek wskazania, która konstytucyjna wolność lub prawo i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone, a po drugie, obowiązek uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (art. 53 ust. 1 pkt 2-3 u.o.t.p.TK). Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być przy tym traktowana powierzchownie i instrumentalnie.

Skarżący powinien każdorazowo wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone zakwestionowaną w skardze regulacją, a także opisać sposób tego naruszenia. Argumenty przedstawione przez skarżącego muszą odnosić się do problemu niezgodności zachodzącej między regulacjami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz tymi, które określone są w niej jako wzorce kontroli. Ze względu na powyższe, nie wystarczy, że skarżący wskaże w skardze określone kwestionowane przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Musi on bowiem także wyjaśnić, na czym owa niezgodność polega. Jest to przesłanka konieczna do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej (zob. zamiast wielu postanowienie z 2 lutego 2012 r., sygn. SK 14/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 17). W niniejszej sprawie skarżący, mimo że formalnie powołał jako wzorzec kontroli 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 sprawie, na kanwie której wywiódł skargę konstytucyjną, co wyklucza możliwość merytorycznego rozpoznania przez Trybunał podniesionych w tym zakresie zarzutów.

5. Przechodząc do analizy zarzutu naruszenia zasady równej ochrony prawa własności, Trybunał przypomina, że zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji „[w]szyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”. Powołany przepis ustawy zasadniczej wyraża konstytucyjną zasadę równości. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, mimo że zasadę równości można ujmować w kategoriach prawa podmiotowego, to ma ono charakter prawa drugiego stopnia (metaprawa), co oznacza, że przysługuje ono w związku z konkretnymi normami prawnymi lub innymi działaniami organów władzy publicznej, a nie w oderwaniu od nich. Jeżeli normy te lub działania nie mają odniesienia do konkretnych, określonych w Konstytucji wolności i praw, prawo do równego traktowania nie ma w pełni charakteru prawa konstytucyjnego, a tym samym nie może być ono chronione za pomocą skargi konstytucyjnej. Dopuszcza to powoływanie zasady równości w skardze konstytucyjnej tylko w związku z innymi konkretnymi prawami i wolnościami wskazanymi w Konstytucji (zob. spośród wielu postanowienie pełnego składu z 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225). W rozpatrywanej skardze wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasada równości nie została powołana jako samodzielny wzorzec kontroli, albowiem skarżący powiązał ją z art. 64 ust. 2 Konstytucji, który konkretyzuje zasadę równości w odniesieniu do prawa własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia.

Pomimo prawidłowego zrekonstruowania przez skarżącego kształtu normatywnego wzorca kontroli, Trybunał stwierdza, że treść skargi uniemożliwia merytoryczne rozpoznanie zarzutu niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, ze względu na brak należytego uzasadnienia wskazanego zarzutu.

W kontekście powyższego Trybunał podkreśla, że powinnością skarżącego, który kwestionuje zgodność przedmiotu kontroli z zasadą równej ochrony prawa własności, statutowaną w art. 64 ust. 2 Konstytucji, jak i z ogólną zasadą równości, wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji, jest obalenie domniemania zgodności zaskarżonego przepisu z ustawą zasadniczą przez wykazanie, że w danej sytuacji doszło do arbitralnego i nieznajdującego uzasadnienia w innych wartościach konstytucyjnych zróżnicowania sytuacji prawnej podmiotów podobnych (zob. przykładowo wyrok z 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, OTK ZU A/2019, poz. 68). W konsekwencji należy przyjąć, że to na skarżącym spoczywa obowiązek: 1) wykazania jaka grupa podmiotów podobnych występuje w danym wypadku oraz jakie kryteria uzasadniają zakwalifikowanie określonych podmiotów do tejże grupy; 2) wyjaśnienia, na czym polega zróżnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych przez zakwestionowany przepis; 3) przedstawienia przekonujących argumentów na poparcie tezy, że w świetle norm, zasad i wartości konstytucyjnych zaistniałe zróżnicowanie sytuacji prawnej podmiotów po-

dobnych jawi się jako nieusprawiedliwione. Lektura skargi jasno wskazuje, że przedstawionym wymogom skarżący nie sprostał.

Z uzasadnienia skargi można wywnioskować, że sprzeczności art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji skarżący upatruje, po pierwsze, w braku zróżnicowania – w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – sytuacji podatników prawomocnie skazanych za przestępstwo skarbowe i podatników, którzy od zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego zostali prawomocnie uniewinnieni, a po drugie, w zróżnicowaniu – w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – sytuacji osób prawomocnie uniewinnionych od zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego oraz osób, wobec których postępowanie karne skarbowe w ogóle nie było prowadzone. Skarżący nie wykazał jednak ani w jednym, ani w drugim wypadku, by porównywane podmioty mogły zostać zakwalifikowane do grupy podmiotów podobnych, a nie jest rolą Trybunału poszukiwać takiego uzasadnienia *ex officio*.

Odnosząc się do podniesionego przez skarżącego zarzutu związanego z brakiem zróżnicowania sytuacji prawopodatkowej podatników prawomocnie skazanych za przestępstwo skarbowe oraz podatników prawomocnie uniewinnionych od zarzutu popełnienia takiego przestępstwa, należy podkreślić, że w świetle konstytucyjnej zasady równości czym innym jest odmienne traktowanie podmiotów podobnych, a czym innym podobne traktowanie podmiotów odmiennych. Zasada równości obejmuje zakresem normowania wyłącznie pierwszą z wyróżnionych sytuacji. Z zasady równości nie wynika natomiast zakaz równego traktowania podmiotów odmiennych (zob. wyroki TK z: 19 kwietnia 2011 r., sygn. P 41/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 25; 6 kwietnia 2016 r., sygn. P 2/14, OTK ZU A/2016, poz. 8; 8 czerwca 2016 r., sygn. K 37/13, OTK ZU A/2016, poz. 28). Skoro zatem art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej – w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – nie różnicuje sytuacji prawnej podatników prawomocnie uniewinnionych od zarzutu popełnienia przestępstwa karnoskarbowego oraz podatników prawomocnie skazanych za przestępstwo skarbowe, czyli traktuje podobnie podmioty odmienne, to art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji nie stanowi w tym zakresie adekwatnego wzorca kontroli. Dodatkowo należy stwierdzić, że w skardze nie przedstawiono argumentacji, która uzasadniałaby tezę, iż tożsame potraktowanie tych dwóch grup podmiotów znajdujących się w odmiennej sytuacji prawnej prowadzi do naruszenia zasady równości. W omawianym zakresie w skardze ograniczono się bowiem li tylko do stwierdzenia, że zakwestionowana regulacja prowadzi do równego traktowania podmiotów należących do wskazanych grup, co – jak już wskazano uprzednio – nie może prowadzić samo w sobie do uznania zakwestionowanej regulacji za niezgodną z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Jeżeli chodzi natomiast o zarzut dotyczący różnicowania sytuacji prawnej podatników prawomocnie uniewinnionych od zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego oraz podatników, wobec których postępowanie karne skarbowe w ogóle się nie toczyło, w skardze nie przedstawiono argumentacji wskazującej na posiadanie przez powołane podmioty jakiegokolwiek prawnie relewantnej cechy wspólnej, a tym samym nie wykazano, że podatnicy należący do obu tych grup powinni być uznani za podmioty podobne. Co więcej, sam skarżący wskazał na kryterium różnicujące obie te grupy podatników, którym jest okoliczność wszczęcia postępowania karnoskarbowego, prowadząca do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Niezależnie od powyższego należy stwierdzić, że nawet w wypadku uznania, iż wskazane grupy podatników mogłyby zostać zaliczone do grupy podmiotów podobnych, należyte uzasadnienie skargi wymagałoby przytoczenia argumentów przemawiających za przyjęciem, że kwestionowane zróżnicowanie podmiotów podobnych nie spełnia choćby jednego z wymogów stanowiących konstytucyjne usprawiedliwienie owego zróżnicowania. Konieczne byłoby zatem wykazanie przez skarżącego, że wprowadzone przez ustawodawcę kryterium różnicowania podmiotów podobnych nie pozostaje w racjonalnym

związku z celem i treścią regulacji lub że waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, nie pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostają naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania bądź też, że kryterium różnicowania nie pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (zob. wyroki TK z: 20 października 1998 r., sygn. K 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88; 10 marca 2015 r., sygn. P 38/12, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 29; 12 lipca 2016 r., sygn. SK 40/14, OTK ZU A/2016, poz. 57; 16 marca 2017 r., sygn. Kp 1/17, OTK ZU A/2017, poz. 28; 26 czerwca 2019 r., sygn. SK 2/17, OTK ZU A/2019, poz. 36). Argumentacji w tym zakresie próżno jednak szukać w uzasadnieniu skargi.

Mając powyższe na względzie, Trybunał stwierdził, że wobec braku należytego uzasadnienia zarzutu niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej z zasadą równej ochrony prawa własności, wywodzoną przez skarżącego z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, zachodzi konieczność umorzenia postępowania we wskazanym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

6. Trybunał stwierdził, że treść skargi uniemożliwia także merytoryczne rozpoznanie zarzutu niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. W ślad za swoim dotychczasowym orzecznictwem Trybunał wskazuje, że w pewnych wypadkach art. 2 Konstytucji może stanowić podstawę skargi konstytucyjnej, choć możliwość tę należy traktować jako wyjątkową i subsydiarną. Po pierwsze, jeżeli skarżący wskaże wywiedzione z art. 2 Konstytucji prawa lub wolności, które wyraźnie nie zostały wysłowione w treści innych przepisów konstytucyjnych, to ten przepis będzie pełnił funkcję samodzielnego wzorca kontroli konstytucyjności prawa. Po drugie, jeżeli skarżący odwoła się do jednej z zasad wyrażonych w art. 2 Konstytucji dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym, to art. 2 Konstytucji będzie pełnił funkcję pomocniczego wzorca kontroli występującego w powiązaniu z innym przepisem konstytucyjnym (zob. np. wyrok z 10 lipca 2007 r., sygn. SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75 i powoływane tam orzecznictwo). 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 formalnych pozwalających na ich merytoryczne rozpoznanie. Jednocześnie Trybunał nie znalazł podstaw, by w niniejszym postępowaniu ocenić zgodność art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej z art. 2 Konstytucji jako odrębnym i samodzielnym wzorcem kontroli. Wykraczałoby to bowiem poza zakres zaskarżenia wyznaczony treścią skargi, skoro skarżący powołał w niej art. 2 Konstytucji jako związkowy wzorzec kontroli.

Mając powyższe na względzie, Trybunał postanowił umorzyć postępowanie w zakresie zarzutu niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej z art. 2 Konstytucji na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

7. Jedynie na marginesie Trybunał zauważa, że zbliżona do obecnej sprawa skarżącego, zakończyła się 28 czerwca 2023 r. postanowieniem o umorzeniu postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK (sygn. SK 52/21, OTK ZU A/2023, poz. 70), z przyczyn analogicznych do przedstawionych w uzasadnieniu niniejszego postanowienia. Uprzednie rozstrzygnięcie sprawy o sygn. SK 52/21 nie oznacza jednak, że w aktualnej sprawie zachodzi niedopuszczalność wydania orzeczenia ze względu na powagę rzeczy osądzonej. Trybunał orzekający w tym składzie podziela bowiem stanowisko zajęte w postanowieniu Trybunału z 13 kwietnia 2021 r. (sygn. SK 55/19, OTK ZU A/2021, poz. 19), w którym trafnie wskaza-

no, że „[z]godnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego w sytuacjach, gdy zaskarżony przepis był już wcześniej przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału oraz gdy postępowanie zostało zainicjowane przez ten sam podmiot, zachodzi niedopuszczalność wydania orzeczenia ze względu na powagę rzeczy osądzonej (zasadę *res iudicata*; zob. np. postanowienie z 18 lipca 2011 r., sygn. SK 5/11, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 66). Jeżeli natomiast ten sam przepis został już wcześniej zakwestionowany przez inny podmiot w oparciu o te same zarzuty niezgodności z Konstytucją (a zatem w sytuacji wyłącznie tożsamości przedmiotowej) znajduje zastosowanie zasada *ne bis in idem*, czyli zakaz ponownego orzekania o tym samym (w tej samej sprawie). (...) [W] rozpoznawanej sprawie, pomimo tożsamości przedmiotowej skarg konstytucyjnych o sygn. SK 54/19 i SK 54/20, nie zachodzi jednak ujemna przesłanka procesowa w postaci *ne bis in idem*. Dla jej zaistnienia (podobnie jak przesłanki *res iudicata*) konieczne jest bowiem uprzednie wydanie przez Trybunał Konstytucyjny rozstrzygnięcia o charakterze merytorycznym (wyroku). Postanowienie o umorzeniu postępowania, a takie zapadło w sprawie o sygn. SK 54/20, z którą jest tożsama przedmiotowo obecnie rozpoznawana sprawa o sygn. SK 54/19, nie aktualizuje zakazu ponownego orzekania o tym samym. (...) [P]ostanowienia, inaczej niż wyroki, nie wiążą Trybunału w nowej, nawet «identycznej» sprawie. Z uwagi na brak związania Trybunału swoimi postanowieniami, w każdej sprawie Trybunał musi ponownie weryfikować wymogi formalne, których spełnienie warunkuje dopuszczalność merytorycznej oceny zarzutów”. Niezależnie od powyższego należy zwrócić uwagę, że sprawy o sygn. SK 122/20 i o sygn. SK 52/21 różnią się decyzjami podatkowymi, na kanwie których skarżący wywiódł skargi konstytucyjne. Ponadto, uzasadnienie zarzutów przedstawione przez skarżącego w skardze oraz piśmie procesowym z 21 września 2020 r. w sprawie o sygn. SK 52/21 nie jest identyczne z uzasadnieniem zarzutów w sprawie o sygn. SK 122/20.

Z tych wszystkich względów Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.