



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 12 stycznia 2024 r.

Pozycja 7

## WYROK

z dnia 12 grudnia 2023 r.

Sygn. akt SK 110/20\*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Wojciech Sych – przewodniczący  
Piotr Pszczółkowski  
Bartłomiej Sochański  
Jakub Stelina  
Bogdan Świączkowski – sprawozdawca,

po rozpoznaniu w trybie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), na posiedzeniu niejawnym w dniu 12 grudnia 2023 r., skargi konstytucyjnej spółki [...] sp. z o.o. z siedzibą w W. o zbadanie zgodności:

- 1) art. 70 § 6 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306), w zakresie, w jakim „przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania, w sytuacji, gdy na skutek tej skargi sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność (z mocą *ex tunc*) tejże decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji I instancji ze względu na to, że obie zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa z uwagi na to, iż osoby, które je podpisały nie były umocowane do działania w imieniu tych organów”;
- 2) art. 70 § 7 pkt 2 ustawy powołanej w punkcie 1 w zakresie, w jakim „przewiduje, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wniesieniem skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania trwa do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności w sytuacji, gdy na skutek tej skargi sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność (z mocą *ex tunc*) tejże decyzji oraz poprzedzającej ją

\* Sentencja została ogłoszona dnia 21 grudnia 2023 r. w Dz. U. poz. 2741.

decyzji I instancji ze względu na to, że obie zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa z uwagi na to, iż osoby, które je podpisały nie były umocowane do działania w imieniu tych organów”

- z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 7, art. 64 ust. 2 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1-2 i art. 7, art. 64 ust. 3 w związku z art. 2, art. 7 i art. 31 ust. 3, art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 7 oraz art. 77 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 7 Konstytucji,

o r z e k a:

**1) art. 70 § 6 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383) w zakresie, w jakim przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym z dniem wniesienia do sądu administracyjnego skargi na decyzję organu podatkowego dotyczącą tego zobowiązania również wtedy, gdy w postępowaniu zainicjowanym tą skargą sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji, z uwagi na to, że została wydana przez organ podatkowy z rażącym naruszeniem prawa, polegającym na podpisaniu jej przez osobę, która nie była umocowana do działania w imieniu tego organu,**

**2) art. 70 § 7 pkt 2 ustawy powołanej w punkcie 1 w zakresie, w jakim przewiduje, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym spowodowane wniesieniem do sądu administracyjnego skargi na decyzję organu podatkowego dotyczącą tego zobowiązania trwa do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, również wtedy, gdy w postępowaniu zainicjowanym tą skargą sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji, z uwagi na to, że została wydana przez organ podatkowy z rażącym naruszeniem prawa, polegającym na podpisaniu jej przez osobę, która nie była umocowana do działania w imieniu tego organu**

– są zgodne z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto p o s t a n a w i a:

**umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.**

**Orzeczenie zapadło jednogłośnie.**

## UZASADNIENIE

### I

1. W *petitum* skargi konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 21 kwietnia 2020 r. (data nadania) spółka [...] sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej: skarżąca) wystąpiła z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego wyroku.

1.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą:

Postanowieniem Naczelnika Urzędu Skarbowego w R. (dalej: Naczelnik PUS w R.) z 8 maja 2009 r. – podpisanym przez p.o. Zastępcy Naczelnika – wobec skarżącej wszczęto

z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r.

W wyniku przeprowadzonego postępowania Naczelnik PUS w R. 30 października 2009 r. wydał decyzję – podpisaną w jego imieniu przez p.o. Zastępcy Naczelnika – określającą zobowiązanie podatkowe skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r. w kwocie 229 480 zł.

Skarżąca wniosła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w R., który decyzją z 20 stycznia 2010 r. uchylił decyzję organu pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Naczelnik PUS w R. wydał 20 kwietnia 2010 r. decyzję – podpisaną przez p.o. Zastępcy Naczelnika – w której ponownie określił zobowiązanie podatkowe skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r. w kwocie 229 480 zł.

Rozpoznawszy sprawę, Dyrektor Izby Skarbowej w R. decyzją z 1 lipca 2010 r. – podpisaną w jego imieniu przez p.o. Wicedyrektora – utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji z 20 kwietnia 2010 r.

Skarżąca wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w R. (dalej: WSA w R.), domagając się stwierdzenia nieważności decyzji obu instancji z uwagi na wydanie ich z rażącym naruszeniem prawa, polegającym na podpisaniu decyzji przez osoby nieupoważnione do działania w imieniu tych organów.

WSA w R. wyrokiem z 25 listopada 2010 r. oddalił skargę.

Od wyroku sądu pierwszej instancji skarżąca wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), który wyrokiem z 16 kwietnia 2013 r. uchylił w całości zaskarżony wyrok i przekazał sprawę WSA w R. do ponownego rozpoznania. NSA podzielił stanowisko skarżącej, że decyzje organów obu instancji zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa ze względu na podpisanie ich przez osoby nieupoważnione do działania w imieniu tych organów.

Wskutek ponownego rozpoznania sprawy WSA w R. wyrokiem z 28 maja 2013 r. stwierdził nieważność decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w R. z 1 lipca 2010 r. oraz poprzedzającej ją decyzji Naczelnika PUS w R. z 20 kwietnia 2010 r.

Postanowieniem z 12 maja 2014 r. Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w W. (dalej: Naczelnik US w W.) wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w zakresie prawidłowości rozliczeń skarżącej z budżetem państwa z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2006 r. W wyniku przeprowadzonego postępowania, decyzją z 23 lipca 2014 r., określił zobowiązanie podatkowe skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r. w wysokości 229 480 zł. W ocenie Naczelnika US w W. wniesienie przez skarżącą skargi do sądu administracyjnego na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w R. z 1 lipca 2010 r. skutkowało zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Wobec wniesienia przez skarżącą odwołania Dyrektor Izby Skarbowej w W. decyzją z 17 listopada 2014 r. uchylił decyzję Naczelnika US w W. z 23 lipca 2014 r. Pomimo uchylenia decyzji wydanej w pierwszej instancji, organ odwoławczy podzielił stanowisko Naczelnika US w W. w zakresie dotyczącym oceny braku przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2006 r. i określił kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 225 577 zł. Skarżąca – w celu uniknięcia postępowania egzekucyjnego – uiszcza (25 listopada 2014 r.) określony w tej decyzji podatek. Nadto skarżąca wniosła skargę na decyzję z 17 listopada 2014 r.

Wyrokiem z 14 października 2015 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. (dalej: WSA w W.) z przyczyn niezwiązanych z przedawnieniem zobowiązania podatkowego uchylił zaskarżoną decyzję z 17 listopada 2014 r. Sąd uznał, że została wydana przez organ niewłaściwy miejscowo. Następnie NSA wyrokiem z 19 czerwca 2018 r. uchylił wyrok WSA w W.

z 14 października 2015 r. i przekazał sprawę temu sądowi do ponownego rozpoznania, uznając, że organ wydający był miejscowo właściwy.

Wskutek ponownego rozpoznania sprawy WSA w W. wyrokiem z 27 września 2018 r. oddalił skargę skarżącej. W uzasadnieniu sąd przychylił się do ustaleń organu odwoławczego, że wniesienie skargi do WSA w R. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w R. z 1 lipca 2010 r. stanowiło skuteczny środek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r.

Od powyższego wyroku skarżąca wniosła skargę kasacyjną, którą Naczelny Sąd Administracyjny oddalił wyrokiem z 13 listopada 2019 r. (sygn. akt [...]). Orzeczenie zostało doręczone skarżącej 21 stycznia 2020 r. Następnie skarżąca wniosła niniejszą skargę konstytucyjną.

1.2. Zdaniem skarżącej kwestionowane regulacje w sposób niekonstytucyjny naruszyły przysługujące jej prawo własności, przez pozbawienie środków pieniężnych z tytułu zobowiązania podatkowego, które powinno ulec przedawnieniu. Do przedawnienia jednak nie doszło z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia, które zostało wywołane wniesieniem wobec decyzji wymiarowej skargi do sądu administracyjnego. Zaskarżone normy naruszają zdaniem skarżącej także: prawo do równej ochrony własności postrzegane w związku z nakazem równego traktowania oraz zakazem dyskryminacji; prawo do nieingerowania we własność w sposób mogący naruszyć jej istotę; a także prawo do sądu oraz prawo do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

Według poglądu skarżącej niedopuszczalne konstytucyjnie jest, aby wniesienie skargi do sądu administracyjnego wobec decyzji dotyczących zobowiązania podatkowego prowadziło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania, gdy skutek rozpoznania tej skargi sąd administracyjny stwierdził nieważność zaskarżonych decyzji, z uwagi na to, że zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa polegającym na podpisaniu ich przez osoby nieumocowane do działania w imieniu organu podatkowego. Zdaniem skarżącej w razie sądowego stwierdzenia wystąpienia takiej wady, wniesienie skargi nie powinno prowadzić do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

2. Postanowieniem z 3 września 2020 r. (sygn. Ts 82/20, OTK ZU B/2020, poz. 369) Trybunał Konstytucyjny nadał skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

3. W piśmie procesowym z 6 października 2020 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

4. W piśmie procesowym z 28 września 2022 r. Prokurator Generalny wniósł o stwierdzenie, że:

1) art. 70 § 6 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.; dalej: o.p.) w zakresie, w jakim „przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wniesienia do sądu administracyjnego skargi na decyzję dotyczącą tego zobowiązania, gdy w wyniku rozpoznania skargi sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji ze względu na to, że została wydana przez organ podatkowy z rażącym naruszeniem prawa polegającym na podpisaniu przedmiotowej decyzji przez osobę, któr[a] nie była umocowana do działania w imieniu tegoż organu”, jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 oraz art. 7 Konstytucji,

2) art. 70 § 7 pkt 2 o.p. w zakresie, w jakim „przewiduje, iż zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wniesieniem do sądu administracyj-

nego skargi na decyzję dotyczącą tego zobowiązania trwa do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu wyroku sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, gdy w wyroku tym sąd administracyjny stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji ze względu na to, że została wydana przez organ podatkowy z rażącym naruszeniem prawa polegającym na jej podpisaniu przez osobę, która nie była umocowana do działania w imieniu tegoż organu”, jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 oraz art. 7 Konstytucji.

Zdaniem Prokuratora Generalnego zaskarżone normy prawne – służące spełnieniu konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków – nie mogły zostać zakwalifikowane jako niedopuszczalna konstytucyjnie ingerencja w prawo własności podatnika, której wystąpienie uzasadniałoby stwierdzenie, że są one niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Prokurator Generalny nie podzielił także stanowiska skarżącej, że zaskarżone normy są niezgodne z art. 2 Konstytucji. Jego zdaniem podmiot występujący do sądu administracyjnego może prawidłowo ocenić, że wniesienie skargi skutkuje wystąpieniem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, niezależnie od rodzaju rozstrzygnięcia wydanego następnie przez sąd administracyjny. Prokurator Generalny przedstawił także pogląd, że kwestionowane normy są zgodne z art. 7 Konstytucji. W opinii uczestnika postępowania nie można uznać, że organy stosujące zaskarżone normy działały bez podstawy prawnej lub z przekroczeniem kompetencji.

W pozostałym zakresie postępowanie zdaniem Prokuratora Generalnego powinno zostać umorzone 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), z uwagi na to, że skarżąca nie uzasadniła w należyty sposób występującej jej zdaniem niezgodności zaskarżonych norm z pozostałymi wzorcami kontroli.

5. W piśmie procesowym z 16 czerwca 2023 r. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, działając w imieniu Izby, zajął stanowisko w sprawie, wnosząc o umorzenie postępowania w całości na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK. Zdaniem Sejmu skarga konstytucyjna nie spełnia wymogów należytego uzasadnienia przedstawionych zarzutów niezgodności zaskarżonych norm z wskazanymi wzorcami kontroli, co skutkuje niedopuszczalnością wydania wyroku w sprawie.

## II

Zgodnie z art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) Trybunał może rozpoznać skargę konstytucyjną na posiedzeniu niejawnym, jeżeli pisemne stanowiska wszystkich uczestników postępowania oraz pozostałe dowody zgromadzone w sprawie stanowią wystarczającą podstawę do wydania orzeczenia. Trybunał Konstytucyjny uznał, że w niniejszej sprawie przesłanka ta została spełniona.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

### 1. Przedmiot kontroli oraz wzorce konstytucyjne.

1.1. Art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383; dalej: o.p. lub ordynacja podatkowa) były na przestrzeni lat nowelizowane, a spółka [...] sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej: skarżąca) w *petitum* skargi konstytucyjnej zakwestionowała normy prawne wywodzone z konkretnego ich

brzmienia, nadanego przez ustawy zmieniające wskazane w komparycji wyroku. Wobec powyższego pierwszym zadaniem Trybunału Konstytucyjnego było ustalenie brzmienia art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 o.p., odpowiadającego wskazanym przez skarżącą w *petitum* skargi konstytucyjnej oznaczeniom promulgacyjnym.

Ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199), z mocą obowiązującą od 1 września 2005 r., art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p. uzyskały następujące brzmienie (odpowiednio):

„[b]ieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem: (...) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania (...)”;

„[t]ermin przedawnienia biegnie dalej od dnia następującego po dniu: (...) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności (...)”.

Ustawa 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), określiła z mocą od 9 listopada 2010 r. nowe brzmienie wprowadzeń do wyliczeń w art. 70 § 6 i 7.

Ostatecznie obie wskazane nowelizacje doprowadziły do ukształtowania następującego brzmienia przepisów:

1) art. 70 § 6 pkt 2 o.p.: „[b]ieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: (...) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania (...)”;

2) art. 70 § 7 pkt 2 o.p.: „[b]ieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu: (...) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności (...)”.

Powyższe brzmienie przepisów zachowało aktualność do chwili orzekania w niniejszej sprawie, w związku z tym w tenorze wyroku art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p. oznaczono z wykorzystaniem tekstu jednolitego ordynacji podatkowej stanowiącego załącznik do obwieszczenia Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z 11 października 2023 r. (Dz. U. poz. 2383).

1.2. Wskazane przepisy ordynacji podatkowej nie zostały zaskarżone wprost. Skarżąca w *petitum* skargi konstytucyjnej wykorzystała formułę zarzutu zakresowego. Uwzględniając *petitum* skargi konstytucyjnej, jej uzasadnienie oraz ostateczny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej także: NSA) wydany w sprawie skarżącej, Trybunał dokonał rekonstrukcji zakresu zaskarżenia i uznał, że przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie są:

– art. 70 § 6 pkt 2 o.p. w zakresie, w jakim przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym z dniem wniesienia do sądu administracyjnego skargi na decyzję organu podatkowego dotyczącą tego zobowiązania również wtedy, gdy w postępowaniu zainicjowanym tą skargą sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji, z uwagi na to, że została wydana przez organ podatkowy z rażącym naruszeniem prawa polegającym na podpisaniu jej przez osobę, która nie była umocowana do działania w imieniu tego organu,

– art. 70 § 7 pkt 2 o.p. w zakresie, w jakim przewiduje, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym spowodowane wniesieniem do sądu administracyjnego skargi na decyzję organu podatkowego dotyczącą tego zobowiązania trwa do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, również wtedy, gdy w postępowaniu zainicjowanym tą skargą sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność zaskarżonej

decyzji, z uwagi na to, że została wydana przez organ podatkowy z rażącym naruszeniem prawa polegającym na podpisaniu jej przez osobę, która nie była umocowana do działania w imieniu tego organu.

Powyższy zakres zaskarżenia odpowiada – co do istoty – literalnemu zakresowi wskazanemu w *petitum* skargi konstytucyjnej. Jednakże sprawa, na tle której wystąpiono do Trybunału, była związana z zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w konkretnym typie podatku, tj. podatku dochodowym. Dlatego, mimo że art. 70 § 6 pkt 2 o.p. w swoim brzmieniu stanowi ogólnie o zobowiązaniu podatkowym, Trybunał w tenorze wyroku uściślił, że zakres zaskarżenia poddany kontroli powinien dotyczyć wyłącznie zobowiązań podatkowych powstających w podatku dochodowym. Zawężenie zakresu zaskarżenia do „zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym” ma swoje uzasadnienie w konkretnym charakterze kontroli zainicjowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej. Zakres zaskarżenia powinien ograniczać się do sytuacji odpowiadających stanowi faktycznemu, w którym zapadło rozstrzygnięcie dotyczące praw i wolności skarżącej.

Nadto w tenorze wyroku Trybunał wykorzystał formułę: „gdy w postępowaniu zainicjowanym tą skargą sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji (...)”, mimo że skarżąca w *petitum* skargi konstytucyjnej wskazywała na stwierdzenie nieważności decyzji pierwszej i drugiej instancji, z uwagi na to, że obie zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa. Trybunał zwrócił uwagę, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje na skutek wniesienia skargi do sądu administracyjnego, niezależnie od tego, czy zarzuty skargi dotyczą wyłącznie jednej, czy też – jak w sprawie skarżącej – obu decyzji wydanych w toku postępowania podatkowego. Dlatego dla rozstrzygnięcia przedstawionego problemu konstytucyjnego wystarczające było zbadanie, czy wystąpienie skutku zawieszającego bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym prowadzi do naruszenia wskazanych wzorców kontroli, gdy zawieszenie zostało spowodowane wniesieniem skargi wobec (przynajmniej jednej) decyzji podatkowej, a sąd administracyjny prawomocnie stwierdził jej nieważność z uwagi na wyżej wskazaną wadę.

1.3. Wzorce konstytucyjne w odniesieniu do obydwu punktów *petitum* skargi konstytucyjnej zostały przedstawione w następujących konfiguracjach:

- art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 7 Konstytucji,
- art. 64 ust. 2 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1-2 i art. 7 Konstytucji,
- art. 64 ust. 3 w związku z art. 2, art. 7 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,
- art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 7 Konstytucji,
- art. 77 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 7 Konstytucji.

## 2. Analiza formalna.

2.1. Trybunał Konstytucyjny w każdym stadium postępowania – aż do wydania orzeczenia kończącego sprawę – zobligowany jest do kontroli, czy w sprawie nie zachodzi którakolwiek z ujemnych przesłanek procesowych, implikująca konieczność umorzenia postępowania. Orzekając na etapie kontroli merytorycznej, Trybunał nie jest związany postanowieniami wydanymi w fazie tzw. kontroli wstępnej (zob. np. postanowienie TK z 17 października 2023 r., sygn. SK 27/22, OTK ZU A/2023, poz. 77).

Skarga konstytucyjna powinna spełniać wymogi określone w art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz w ustawie 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).

Zgodnie z art. 53 ust. 1 u.o.t.p.TK skarga konstytucyjna powinna zawierać: 1) 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; 2) wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone; 3) 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; 4) przedstawienie stanu faktycznego; 5) udokumentowanie daty doręczenia wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia, o których mowa w art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK; 6) informację, czy od wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia, o których mowa w art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK, został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.

2.2. Trybunał nie dostrzegł przeszkód procesowych związanych ze wskazanym przez skarżącą przedmiotem kontroli. Zakwestionowane normy prawne wywodzone z przytoczonych przepisów ordynacji podatkowej zostały zastosowane przez Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie skarżącej (zob. wyrok z 13 listopada 2019 r., sygn. akt [...]), czego potwierdzeniem jest treść uzasadnienia tego orzeczenia.

2.3. Zbadania wymagały wskazane wzorce kontroli. Wobec tego przed przystąpieniem do merytorycznego rozpoznania sprawy Trybunał ocenił, które spośród powołanych przez skarżącą przepisów Konstytucji mogły odgrywać rolę wzorców w tej sprawie.

2.3.1. Wzorcami głównymi skarżąca uczyniła wszystkie ustępy art. 64 Konstytucji. Dopuszczalność uznania tego artykułu jako wzorca w sprawach dotyczących kontroli norm prawa podatkowego została potwierdzona m.in. w wyrokach Trybunału z: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04 (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110), 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06 (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103), 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06 (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105).

Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji: „[k]ażdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”. Przepis ten zdaniem Trybunału Konstytucyjnego jest adekwatnym punktem odniesienia do zbadania konstytucyjności kwestionowanych przez skarżącą norm prawnych. Po przeprowadzeniu analizy uzasadnienia zarzutu naruszenia wskazanego wzorca Trybunał uznał, że zbadanie zgodności przedmiotu kontroli z art. 64 ust. 1 Konstytucji jest dopuszczalne. Skarżąca wskazała adekwatny wzorzec kontroli oraz przedstawiła uzasadnienie, które umożliwia merytoryczne rozpoznanie sprawy w tym zakresie. Trybunał uznał również, że skarżąca dostatecznie uargumentowała dopuszczalność uczynienia wzorcem związkowym art. 2 Konstytucji, w kontekście wywodzonej z niego zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W odniesieniu zaś do art. 7 Konstytucji Trybunał stwierdził, że nie może odgrywać w niniejszej sprawie roli wzorca związkowego. Skarżąca nie wyjaśniła wystarczająco, w jaki sposób – wedle jej opinii – powołanie tego przepisu wzmacnia argumentację dotyczącą naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji. Wobec powyższego Trybunał, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, umorzył postępowanie w tym zakresie.

2.3.2. Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji: „[w]łasność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej”. Wskazany wzorzec został powiązany z konstytucyjną zasadą równości (zob. art. 32 ust. 1 Konstytucji), a także z zakazem dyskryminacji (zob. art. 32 ust. 2 Konstytucji) oraz z art. 2 i art. 7 Konstytucji.

Orzekanie co do *meritum* w tym zakresie było niedopuszczalne, ponieważ w skardze konstytucyjnej nie przedstawiono wystarczającej argumentacji popierającej zarzut niezgodności kwestionowanych regulacji z powyższymi wzorcami – zwłaszcza w perspektywie naruszenia art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.



Trybunał uznał, że skarżąca wskazała jedynie na występowanie jej zdaniem dwóch kategorii podmiotów podobnych, tj. podatników, którzy na gruncie zaskarżonych regulacji są traktowani w sposób nierówny. Zdaniem Trybunału skarżąca nie wyjaśniła, na czym miałyby polegać naruszenie równej ochrony własności, a także nie wykazała, że występujące jej zdaniem nierówne traktowanie nie ma uzasadnienia i prowadzi do naruszenia wskazanych wzorców kontroli. Tymczasem należy pamiętać, że zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych jest dopuszczalne, jeżeli zostanie przeprowadzone w oparciu o kryterium, które spełnia następujące warunki. Po pierwsze – musi ono mieć charakter relewantny, czyli musi pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których jest kontrolowana norma oraz ma służyć realizacji tego celu i treści; wprowadzone zróżnicowania muszą być racjonalnie uzasadnione. Po drugie – musi mieć charakter proporcjonalny; waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Po trzecie – musi pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (zob. np. wyroki TK z: 15 lipca 2010 r., sygn. K 63/07, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 60; 12 lipca 2012 r., sygn. P 24/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 79).

Należało także zauważyć, że skarżąca *de facto* nie przedstawiła osobnej analizy dotyczącej zarzucanego naruszenia zakazu dyskryminacji kreowanego przez art. 32 ust. 2 Konstytucji. Uczynienie tego przepisu wzorcem kontroli wymagało przedstawienia osobnych argumentów, które nie mogły być powtórzeniem wywodów dotyczących art. 32 ust. 1 Konstytucji – w niniejszej sprawie i tak bardzo lakonicznych. Stawianie tezy, że prawodawca naruszył zakaz dyskryminacji, wymaga przedstawienia innych argumentów niż twierdzenie, że naruszono nakaz równego traktowania podmiotów podobnych (zob. np. postanowienie TK z 31 stycznia 2023 r., sygn. K 10/20, OTK ZU A/2023, poz. 26).

Zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji: „[w]łasność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”. Skarżąca nie uzasadniła należycie naruszenia wskazanego wzorca głównego oraz wzorców akcesoryjnych. W skardze konstytucyjnej w lakoniczny sposób stwierdzono, że kwestionowane normy prawne skutkowały pozbawieniem skarżącej własności środków pieniężnych – w istocie w drodze konfiskaty – naruszając w sposób oczywisty istotę własności (zob. skarga konstytucyjna, s. 16). W uzasadnieniu jednak nie nawiązano szerzej do problematyki naruszenia istoty własności, tym samym nie uzasadniono należycie zarzucanego naruszenia wzorca w perspektywie kryterium materialnego. Trybunał przypomniał, że nie może zastępować podmiotu inicjującego postępowanie w uzasadnieniu – występującej jego zdaniem – niezgodności przedmiotu kontroli z wzorcem konstytucyjnym.

Wobec wskazanych niedostatków uzasadnienia zarzutów Trybunał na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK umorzył postępowanie w zakresie badania zgodności przedmiotu kontroli z art. 64 ust. 2 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1-2 i art. 7 Konstytucji oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2, art. 7 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2.3.3. Kolejnym głównym wzorcem skarżąca uczyniła art. 45 ust. 1 Konstytucji przewidujący prawo do sądu. Zgodnie z tym przepisem: „[k]ażdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny bezstronny i niezawisły sąd”. Konstytucyjne prawo do sądu składa się z następujących elementów: 1) prawa dostępu do właściwego, niezależnego, bezstronnego i niezawisłego sądu; 2) prawa do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności; 3) prawa do wyroku sądowego, tj. prawa do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia danej sprawy przez sąd; 4) prawa do odpowiedniego ukształtowania ustroju

i pozycji organów rozpoznających sprawy (zob. np. wyrok TK z 26 września 2023 r., sygn. SK 14/19, OTK ZU A/2023, poz. 76).

Wskazany wzorzec na gruncie niniejszej sprawy jest nieadekwatny, ponieważ zdaniem Trybunału kwestionowane normy prawne nie stanowiły naruszenia prawa do sądu. Art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p. określają konsekwencje przysługiwania prawa do sądu w sprawach podatkowych, nie dotyczą zaś zagadnień bezpośrednio związanych z wniesieniem skargi do sądu administracyjnego. Przepisy te określają skutki prawne występujące na gruncie przedawnienia zobowiązań podatkowych, wywołane zachowaniem podatnika, który jako adresat decyzji podatkowej skorzystał ze swojego konstytucyjnego prawa i wniósł skargę do sądu administracyjnego przeciwko decyzji podatkowej. Zatem w ocenie Trybunału kwestionowane normy prawne potwierdzają istnienie prawa do sądu w tego typu sprawach i nie stanowią ingerencji w żaden element prawa regulowanego przez art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Ostatnim głównym wzorcem skarżąca uczyniła art. 77 ust. 1 Konstytucji (*verba legis*: „[k]ażdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej”). Trybunał uznał, że przedstawiony wzorzec również jest nieadekwatny. Zaskarżone normy nie dotyczą problematyki wynagradzania szkód powstałych wskutek niezgodnego z prawem działania organów władzy publicznej, a skarżąca nie wyjaśniła, w jaki sposób – według jej zapatrywania – normy prawne regulujące zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego mogły naruszyć jej prawo do wynagrodzenia szkody ewentualnie wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

Wobec uznania, że wskazane wzorce główne są nieadekwatne, postępowanie należało umorzyć na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p. TK również w zakresie badania zgodności zaskarżonych norm z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 7 oraz art. 77 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 7 Konstytucji.

### **3. Problem konstytucyjny.**

Problem konstytucyjny występujący w niniejszej sprawie dotyczył oceny zgodności z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji norm prawnych przewidujących, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym, spowodowane wniesieniem wobec deklaratoryjnej decyzji wymiarowej skargi do sądu administracyjnego, występuje także wówczas, gdy w postępowaniu zainicjowanym wskazaną skargą sąd administracyjny stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji, z uwagi na to, że została wydana z rażącym naruszeniem prawa polegającym na podpisaniu jej przez osobę nieumocowaną do działania w imieniu organu podatkowego. Tym samym dla rozstrzygnięcia wskazanego problemu konieczne było zbadanie, czy konstytucyjnie dopuszczalne jest występowanie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego również wtedy, gdy – z uwagi na zaistnienie wskazanej wady prawnej – sąd administracyjny stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji, określającej kwotę zaległego zobowiązania podatkowego. Podzielenie zarzutów skargi konstytucyjnej oznaczałoby, że w razie stwierdzenia nieważności decyzji z uwagi na wystąpienie wskazanej wady prawnej, wniesienie skargi nie skutkowałoby zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

### **4. Przedawnienie zobowiązania podatkowego oraz zawieszenie biegu terminu przedawnienia.**

4.1. W dotychczasowym orzecznictwie zaskarżone w niniejszej sprawie normy prawne nie stanowiły przedmiotu merytorycznej oceny Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał nie zbadał także konstytucyjności art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p. w ich literalnym brzmieniu, a także w innych zakresach. W orzecznictwie trybunalskim zajmowano się jednak

instytucją przedawnienia zobowiązań podatkowych (zob. wyroki z: 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65; 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97). W uzasadnieniach wskazanych wyroków dokonano rekapitulacji dotychczasowej linii orzeczniczej dotyczącej przedawnienia zobowiązań podatkowych.

4.2. Przedawnienie zobowiązania podatkowego kwalifikowane jest powszechnie jako tzw. nieefektywny sposób wygaszania zobowiązań podatkowych. Definicję legalną zobowiązania podatkowego ustawodawca zawarł w art. 5 o.p., stwierdzając, że zobowiązanie podatkowe jest wynikającym z obowiązku podatkowego zobowiązaniem podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Od zobowiązania podatkowego należy odróżnić obowiązek podatkowy w rozumieniu art. 4 o.p., tj. wynikającą z ustaw podatkowych nieskonkretyzowaną powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania albo z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania (zob. art. 21 § 1 o.p.).

W art. 59 § 1 pkt 9 o.p. ustawodawca przesądził, że zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek przedawnienia. Zgodnie z art. 70 § 1 o.p. „[z]obowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku”. Po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego organ podatkowy traci prawo dochodzenia zapłaty należności podatkowej, nawet jeśli przed upływem okresu przedawnienia wydał decyzję wymiarową. Zapłata podatku po dniu przedawnienia zobowiązania wywołuje skutek polegający na powstaniu nadpłaty podatkowej, która podlega zwrotowi (zob. wyrok TK o sygn. SK 40/12).

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego kończy stosunek prawny łączący podatnika oraz związek publicznoprawny (Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego). Wierzyciel podatkowy zostaje pozbawiony – przewidzianych przez ustawę podatkową – należności podatkowych, a dłużnik podatkowy zostaje uwolniony od spełnienia zobowiązania podatkowego na rzecz związku publicznoprawnego (zob. R. Oktaba, *Prawo podatkowe. 4. wydanie*, Warszawa 2019, s. 92).

4.3. W orzecznictwie trybunalskim wskazywano, że w polskim porządku konstytucyjnym nie istnieje podmiotowe prawo jednostki do przedawnienia zobowiązania podatkowego (zob. np. wyrok o sygn. P 30/11). Konstytucyjną zasadą – wynikającą z art. 84 Konstytucji – jest płacenie podatków na rzecz Skarbu Państwa albo jednostek samorządu terytorialnego, a nie unikanie zapłaty zobowiązań podatkowych przy wykorzystaniu instytucji przedawnienia (zob. np. wyrok TK o sygn. P 26/10). Przedawnienie nie powinno być postrzegane przez podatników instrumentalnie jako narzędzie pozwalające uniknąć zapłaty podatku. Płacenie podatków stanowi bowiem jedną z powinności jednostki względem państwa, wynikającą z tego, że każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo – powinien też partycypować w ich finansowaniu (zob. *ibidem*).

W poglądach trybunalskich – pomimo braku istnienia konstytucyjnego prawa do przedawnienia zobowiązań podatkowych – wskazywano jednak, że „ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego” (wyrok o sygn. P 41/10).

Instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego służy realizacji dwóch wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest potrzeba zagwarantowania równowagi budżetowej.

Przedawnienie zobowiązania podatkowego wpływa dyscyplinująco na organy podatkowe, zmuszając je do egzekwowania istniejących zobowiązań podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych. Drugą wartością konstytucyjną jest stabilizacja stosunków społecznych przez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych (zob. wyrok TK o sygn. P 30/11).

4.4. Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 2 o.p. wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą zobowiązania podatkowego wywołuje z dniem wniesienia skutek o charakterze materialnoprawnym, polegający na zawieszeniu biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania. Stan zawieszenia biegu terminu trwa do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności (zob. art. 70 § 7 pkt 2 o.p.). Od dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia, ze stwierdzeniem jego prawomocności, zawieszony termin biegnie dalej. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego prowadzi do wydłużenia ustawowego terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 o.p., o okres, w którym bieg terminu był zawieszony.

## **5. Prawo do własności oraz zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.**

5.1. Art. 64 ust. 1 Konstytucji statuuje prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Przepis ten przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez prawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony (zob. wyrok TK z 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU A/2017, poz. 85).

W swoim orzecznictwie Trybunał wskazywał, że „[a]rt. 64 ust. 1 Konstytucji, podobnie jak następujące po nim ust. 2 i 3, przewiduje konstytucyjną gwarancję ochrony własności od strony podmiotowej (tzn. przez ujęcie ochrony konkretnego prawa będącego w dyspozycji konkretnej osoby)” (wyrok z 29 lipca 2013 r., sygn. SK 12/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 87). Przepis ten wyraża prawo podmiotowe obejmujące wolność nabywania mienia, dysponowania nim i zachowania go (zob. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5). Prawo własności zagwarantowane w art. 64 ust. 1 Konstytucji „traktowane jest w naszym systemie prawnym jako prawo podmiotowe o najszerszej treści i w porównaniu z innymi prawami – jako prawo najsilniejsze w stosunku do rzeczy. Obejmuje ono szereg uprawnień, na które składają się w szczególności możliwość korzystania z rzeczy, pobierania pożytków, bezpośredniego lub pośredniego eksploatowania przedmiotu własności, a także swoboda rozporządzenia rzeczą” (wyrok z 7 listopada 2006 r., sygn. SK 42/05, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 148).

W perspektywie niniejszej sprawy należało przypomnieć o zależności występującej między konstytucyjnym prawem do własności oraz konstytucyjnym obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznych – zwłaszcza podatków. W tym kontekście należy zauważyć, że „[n]ałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń publicznych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych” (wyrok TK o sygn. SK 70/06). Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe, szczególnie w prawo do własności statutowane przez art. 64 ust. 1 Konstytucji. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną (wyrażoną w art. 84 Konstytucji), jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana wyłącznie w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyj-

nych wolności i praw określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi i ochroną konstytucyjnych wolności i praw (zob. wyrok TK z 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94).

5.2. Ze wskazanego jako wzorzec związkowy art. 2 Konstytucji wywiedziono zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada ta – zwana także zasadą lojalności państwa względem obywateli – jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego. Istotę zasady lojalności państwa względem obywateli należy postrzegać jako „zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia, bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania” (wyrok TK z 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/08, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 157). W orzecznictwie zwrócono również uwagę, że: „[z]asada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych” (wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138).

## **6. Analiza zgodności zaskarżonych norm prawnych z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.**

6.1. Trybunał Konstytucyjny, uwzględniając ogół okoliczności niniejszej sprawy, nie podzielił zarzutów skargi konstytucyjnej i orzekł, że zaskarżone normy prawne są zgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Swoje stanowisko Trybunał poparł następującymi argumentami.

6.1.1. Trybunał przypomniał, że sprawa skarżącej dotyczyła podatku dochodowego uregulowanego w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, ze zm.). Zobowiązanie podatkowe powstaje w tym podatku z dniem zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie podatkowej. Obowiązek podatkowy ulega zatem przekształceniu w zobowiązanie podatkowe w trybie określonym w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. Zgodnie z zasadą samoobliczenia podatnik zobowiązany jest do obliczenia kwoty zobowiązania podatkowego i uiszczenia należności. W art. 21 § 3 o.p. ustawodawca przewidział, że: „[j]eżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego”. Wydana w powyższym trybie decyzja ma charakter wyłącznie deklaratoryjny, a nie konstytutywny. Doręczenie jej adresatowi nie skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego, lecz wskazaniem właściwej wysokości już istniejącego zobowiązania powstałego *ipso iure* (zob. K. Cień, [w:] *Prawo finansowe. Wydanie drugie*, red. A. Hanusz, Warszawa 2022, s. 238). Analogiczny sposób powstawania zobowiązań podatkowych występuje także na gruncie podatku dochodowego uregulowanego w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, ze zm.).

Uchylenie zaskarżonych norm skutkowałoby wykreowaniem stanu prawnego, który rozszerzałby możliwość wygaszenia niespełnionego zobowiązania podatkowego w drodze przedawnienia. Utrzymanie w mocy zaskarżonych norm z kolei ograniczałoby możliwość

wystąpienia przedawnienia i – podobnie jak w sprawie skarżącej – służyłoby doprowadzeniu do spełnienia przez podatnika należnego zobowiązania podatkowego.

Ponadto należało przypomnieć, że orzeczenie sądu administracyjnego stwierdzające nieważność decyzji eliminuje ją z mocą wsteczną z obrotu prawnego wraz z aktami administracyjnymi wydanymi na podstawie takiej decyzji. *De lege lata* stwierdzenie nieważności decyzji nie ma wpływu na stan zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, trwa on od dnia wniesienia skargi na decyzję dotyczącą zobowiązania podatkowego do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności. Podzielenie zarzutu skarżącej prowadziłoby do wykreowania stanu, w którym stwierdzenie nieważności decyzji znosi (i to z mocą wsteczną) również materialnoprawny skutek polegający na zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, spowodowany wniesieniem wobec deklaratoryjnej decyzji wymiarowej skargi do sądu administracyjnego.

6.1.2. Trybunał zgodził się z poglądem, że art. 70 § 6 pkt 2 o.p. został wprowadzony do systemu prawnego, „aby czas rozpoznawania spraw przed sądami administracyjnymi nie wpływał negatywnie na możliwość dokonania przez organ podatkowy ewentualnego ponownego, poprawnego wymiaru zobowiązania podatkowego, z uwagi na upływ terminu przedawnienia tego zobowiązania. Stwierdzono bowiem, że traciłaby sens kontrola legalności decyzji przez sąd administracyjny, skoro kontrola ta pozbawiałaby organy podatkowe możliwości wydania nowej, prawidłowej decyzji i zakończenia postępowania” (J. Zubrzycki, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, Wrocław 2016, s. 434).

Art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p. uniemożliwiają upłynięcie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w czasie postępowania sądownoadministracyjnego. Sąd administracyjny może zatem przeprowadzić kontrolę legalności decyzji podatkowej, o którą wystąpił sam podatnik, a w razie zakwestionowania zaskarżonej decyzji możliwe jest wydanie przez organ podatkowy nowej, zgodnej z prawem decyzji.

Dzięki zaskarżonym normom, po stwierdzeniu nieważności pierwotnych decyzji (tj. wyeliminowaniu ich z obrotu prawnego jako wydanych z rażącym naruszeniem prawa polegającym na podpisaniu przez osoby nieuprawnione do działania w imieniu organów podatkowych), w sprawie skarżącej możliwe było wydanie nowej decyzji wymiarowej, a zatem osiągnięcie stanu zgodności z prawem, a w konsekwencji wyegzekwowanie spełnienia przez skarżącą zaległego zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym. Tym samym nastąpiło efektywne wygaszenie zobowiązania podatkowego, stanowiące standard konstytucyjny. Zaskarżone normy prowadziły zatem do osiągnięcia skutku pożądanego z perspektywy interesu publicznego, tj. wierzyciel publiczny uzyskał należne zobowiązanie podatkowe stanowiące źródło dochodowe, wykorzystywane następnie do finansowania zadań publicznych.

Kwestionowane w skardze konstytucyjnej normy prawne umożliwiały spełnienie zobowiązania podatkowego skarżącej, przez wydłużenie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r., prolongując tym samym okres, w którym organy podatkowe mogły dochodzić spełnienia przez skarżącą należnego zobowiązania podatkowego. Tym samym zaskarżone normy odgrywały rolę pomocniczą względem regulacji wprowadzających konkretne ciężary podatkowe oraz umożliwiały organom administracji podatkowej dochodzenie spełnienia przez podatnika należnego zobowiązania podatkowego. Brak zaskarżonych regulacji uniemożliwiłby efektywne wygaszenie zobowiązania podatkowego, ponieważ z uwagi na upłynięcie terminu określonego w art. 70 § 1 o.p., zaległe zobowiązanie podatkowe uległoby przedawnieniu, a tym samym wygaśnięciu nieefektywnemu.

6.1.3. Trybunał musiał ocenić, czy doprowadzenie do spełnienia zaległego zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym stanowiło niedopuszczalną ingerencję w prawo

własności skarżącej, której wystąpienie uzasadniałoby stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p. w zakresach wskazanych w tenorze wyroku są niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Na tak przedstawioną wątpliwość Trybunał udzielił odpowiedzi negatywnej. Trybunał przypomniał, że Konstytucja wyraźnie upoważnia ustawodawcę do nakładania ciężarów publicznych (w tym podatków) oraz do normatywnego określania zasad spełniania przez jednostki obowiązków związanych z ciężarami publicznymi.

Zaskarżone normy są regulacjami, które służą realizacji spełnienia zobowiązania podatkowego. Trybunał zauważył, że Konstytucja upoważnia ustawodawcę do przyjmowania rozwiązań normatywnych, które stanowią ingerencję w sferę prawa własności podmiotów objętych konstytucyjnym obowiązkiem ponoszenia ciężarów podatkowych. Obowiązek ten ma wyraźną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji: „[k]ażdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”) i powinien być uwzględniany przez Trybunał Konstytucyjny w toku oceniania zgodności zaskarżonych norm prawa podatkowego z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

W ocenie Trybunału istnienie obowiązku podatkowego określonego w art. 84 Konstytucji wyklucza możliwość zapewnienia jednostce pełnej ochrony prawa do własności. Prawidłowo ustanowione podatki nie mogą być zatem postrzegane jako niekonstytucyjna ingerencja w prawo własności podatnika. Trybunał uznał, że podobnie normy prawne, które nie nakładają konkretnych ciężarów podatkowych, lecz służą spełnieniu zobowiązania podatkowego, nie mogą być uznane za niedopuszczalną ingerencję w prawo własności podatnika. Przyjęcie odmiennego stanowiska wyłączałoby możliwość dochodzenia zobowiązań od podatników, którzy pomimo wyraźnego wymogu wynikającego z materialnego prawa podatkowego nie spełnili obowiązku samoobliczenia kwoty zobowiązania podatkowego i nie uiszcili go bądź dokonali tego w sposób nieprawidłowy, w tym przez zawyżenie kosztów uzyskania przychodu.

W związku z powyższym Trybunał uznał, że nie ma podstaw do stwierdzenia, iż zaskarżone normy prawne są niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Nie każde ograniczenie majątkowe wywołane przez normy prawa podatkowego może być zakwalifikowane jako niedopuszczalne godzenie w prawo własności jednostki. Trybunał zauważył, że uwzględnienie stanowiska skarżącej doprowadziłoby do zrównania działania państwa polegającego na egzekwowaniu uiszczenia zaległego zobowiązania podatkowego (z wykorzystaniem instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego) z nieuprawnionym konstytucyjnie naruszeniem prawa do własności.

Trybunał nie neguje wystąpienia w niniejszej sprawie ingerencji w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku skarżącej, która to ingerencja doprowadziła do umniejszenia substancji tego majątku przez przekazanie z niego kwoty wyrażonej w pieniądzu stanowiącej równowartość należnego zobowiązania podatkowego na rzecz podmiotu publicznoprawnego. Jednakże wystąpienie takiej ingerencji nie stanowi, zdaniem Trybunału, wystarczającej podstawy do stwierdzenia niekonstytucyjności zaskarżonych norm. Tym samym Trybunał nie mógł zgodzić się z twierdzeniem skarżącej, że: „kwestionowane (...) przepisy (...) w zaskarżonym (...) zakresie prowadzą do niedopuszczalnego naruszenia przysługującego podatnikowi konstytucyjnego prawa własności (...)” (skarga konstytucyjna, s. 14).

Trybunał uznał, że zaskarżone normy prawne stanowią regulację pożądaną w perspektywie konstytucyjnego standardu wygaszania zaległych zobowiązań podatkowych, a także są rozwiązaniem konstytucyjnie dopuszczalnym w kontekście prawa własności jednostki. Wskazany pogląd wynika z uwzględnienia treści art. 84 Konstytucji w toku dokonywania oceny zgodności zaskarżonych norm z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

W tym kontekście Trybunał podzielił pogląd Prokuratora Generalnego zakładający, że: „[z]askarżona regulacja, służąc realizacji wskazanego konstytucyjnego obowiązku [podat-

kowego], nie stanowi niedopuszczalnej konstytucyjnie ingerencji w konstytucyjnie chronione prawo własności. Przyjęcie odmiennej tezy jest nie do zaakceptowania, w szczególności w świetle (...) konstytucyjnych zasad dotyczących obowiązków podatkowych” (stanowisko Prokuratora Generalnego, s. 60).

Kreowany przez art. 84 Konstytucji obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych kształtuje konstytucyjne ramy pojmowania prawa własności na gruncie regulacji prawno-podatkowych. Regulacja konstytucyjna statuująca prawo do własności nie występuje w normatywnej próżni, w związku z tym powinna być postrzegana z uwzględnieniem przepisu wprowadzającego obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Tym samym realizowanie konstytucyjnego obowiązku ze swej istoty musi prowadzić do występowania ingerencji w prawo własności, jednakże wystąpienie owej ingerencji nie może co do zasady stanowić podstawy do stwierdzenia, że norma prawa podatkowego jest niezgodna z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Trybunał raz jeszcze przypomniał, że normy prawne objęte zaskarżeniem regulują problematykę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego spowodowanego wniesieniem do sądu administracyjnego skargi przeciwko decyzji dotyczącej zobowiązania podatkowego. Zaskarżone normy nie dotyczą więc wprost samego obowiązku podatkowego, lecz określonych przez ustawodawcę zasad realizacji konstytucyjnego obowiązku podatkowego, tym samym zostały ukierunkowane na doprowadzenie do spełnienia jednego z najważniejszych obowiązków jednostki względem państwa, tj. płacenia podatków, które zapewniają źródło środków pieniężnych koniecznych do finansowania zadań publicznych.

Nadto Trybunał zauważył, że zaskarżone normy prawne nie służyły nieuzasadnionemu konstytucyjnie pozbawieniu podatnika przysługującego mu prawa własności, lecz – co należy wyartykułować – służyły spełnieniu zaległego zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r., w sytuacji, gdy obowiązana do dokonania samoobliczenia skarżąca nie wywiązała się właściwie z tegoż obowiązku. Bez zaskarżonych norm prawnych zobowiązanie podatkowe skarżącej uległoby przedawnieniu, a tym samym wierzyciel podatkowy nie uzyskałby kwoty zaległego zobowiązania podatkowego. Zatem derogacja kwestionowanych regulacji doprowadziłaby do naruszenia konstytucyjnego standardu w przedmiocie wygaszania zobowiązań podatkowych.

W tym kontekście Trybunał zwrócił także uwagę, że: „[n]iewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej. W świetle zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciężącego na nich obowiązku, korzystając jednakże ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników” (wyrok TK o sygn. P 26/10). Trybunał ocenił, że zaskarżone normy zapobiegły uchyleniu się skarżącej od opłacenia zaległego zobowiązania podatkowego. Tym samym utrzymanie ich w systemie prawnym umożliwi również w przyszłości efektywne wygaszanie zaległych zobowiązań podatkowych.

6.1.4. Uwzględnivszy powyższe argumenty, Trybunał orzekł, że art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p., w zakresach wskazanych w tenorze wyroku, są zgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

6.2. Trybunał nie podzielił także zarzutu skargi konstytucyjnej, że art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p., w zakresach wskazanych w tenorze wyroku naruszają zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wywodzoną z art. 2 Konstytucji.

6.2.1. Trybunał zauważył, że podatnik może decydować o swoim postępowaniu (polegającym na wystąpieniu do sądu administracyjnego ze skargą) na podstawie pełnej znajomo-



ści przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych wynikających z wystąpienia do sądu. Zaistnienie oraz dalsze trwanie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wynika wprost z art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p. i nie zostało przez ustawodawcę obwarowane szczególnymi warunkami, w tym związanymi z treścią przysłego orzeczenia sądu administracyjnego. Tym samym zaskarżone normy prawne nie narażają podatnika (podmiotu wnoszącego skargę do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą zobowiązania podatkowego) na wystąpienie skutków prawnych, których nie był on w stanie przewidzieć w chwili występowania do sądu ze skargą.

Trybunał uznał, że utrzymanie w systemie prawnym zaskarżonych norm wpłynie korzystnie na stabilność prawa, a tym samym zagwarantuje bezpieczeństwo prawne jednostki oraz pewność obrotu prawnego – co należy ocenić jako pożądane w perspektywie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Należy zgodzić się z poglądem NSA wyrażonym w sprawie skarżącej, że: „[p]rzepis ten [art. 70 § 6 pkt 2 o.p.] nie jest ograniczony żadnymi warunkami, a w szczególności jego zastosowanie nie jest uzależnione od wyników postępowania sądowoadministracyjnego. Nawet najdalej idące rozstrzygnięcie sądu administracyjnego, stwierdzające nieważność zaskarżonego aktu, pozostaje bez wpływu na długość zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Trwa on[o] mianowicie od dnia wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 70 § 6 pkt 2 [o.p.]) do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności (art. 70 § 7 pkt 2 [o.p.]). Jakkolwiek stwierdzenie nieważności decyzji wywołuje skutek *ex tunc* to jednak wyłącznie w odniesieniu do zaskarżonej decyzji i aktów administracyjnych wydanych na jej podstawie (...)” (wyrok NSA z 13 listopada 2019 r., sygn. akt [...] – w aktach sprawy).

Trybunalskie derogowanie zaskarżonych norm prawnych uczyniłoby zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, uregulowane w art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p., instytucją warunkową. W efekcie wydania wyroku podzielającego zarzuty skarżącej, wniesienie skargi wobec decyzji podatkowej dotyczącej zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego wywoływałoby skutek zawieszający, którego istnienie zostałoby uzależnione od rodzaju wydanego następnie rozstrzygnięcia sądu administracyjnego. Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej z uwagi na wydanie jej z rażącym naruszeniem prawa, polegającym na podpisaniu przez osobę nieumocowaną do działania w imieniu organu podatkowego znosiłoby z mocą wsteczną materialnoprawny skutek polegający na zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Należałoby wówczas przyjąć, że termin przedawnienia w istocie nigdy nie uległ zawieszeniu, mimo że skarga do sądu administracyjnego została skutecznie wniesiona. Gdyby zaś sąd administracyjny wydał inne orzeczenie niż stwierdzające nieważność (np. oddaliłby skargę), wówczas należałoby przyjmować, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego było skuteczne.

W ocenie Trybunału podzielenie zarzutu skarżącej i stwierdzenie zakresowej niezgodności art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p. z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji skutkowałoby istotnym podważeniem zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Ewentualny wyrok stwierdzający niekonstytucyjność wprowadziłby do systemu prawnego element niepewności. Zmiana stanu normatywnego wywołana negatoryjnym wyrokiem Trybunału wykreowałaby sytuację, w której podatnik wnoszący skargę, w chwili wystąpienia do sądu, nie mógłby w sposób pewny ocenić, czy wniesienie skargi wywoła trwale skutek polegający na zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Trybunał uznał, że możliwość pewnej, tj. wolnej od błędu, oceny sytuacji prawnej podatnik zachowuje w obowiązującym stanie prawnym, w którym już samo wniesienie skargi na decyzję dotyczącą zobowiązania (niezależnie od tego, jakie zarzuty przeciwko decyzji w niej przedstawiono) wywołuje skutek zawieszający, trwający do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, bez względu na treść zapadłego orzeczenia sądu administracyjnego. Zdaniem Trybunału bezwa-

runkowy charakter zaskarżonych regulacji stanowi element stabilizujący sytuację prawną podatnika, co w perspektywie art. 2 Konstytucji jest pożądane oraz stanowi konsekwencję działania racjonalnego prawodawcy, który nie zdecydował o wprowadzaniu do art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 o.p. wyjątków.

6.2.2. W ocenie Trybunału zaskarżone normy prawne nie doprowadziły również do sformułowania przez prawodawcę obietnic bez pokrycia, a także nie stanowią przejawu nagle wycofania się przez państwo z obietnic złożonych jednostkom lub z ustalonych reguł postępowania. Art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p. obowiązują w swoim aktualnym brzmieniu od wielu lat i nie były zmieniane w sposób arbitralny. Zmiany następujące do 2010 r. w zakresie redakcji art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p. były merytorycznie uzasadnione.

Trybunał zwrócił także uwagę, że wystąpienie jednostkowego wypadku, w którym konkretne zobowiązanie podatkowe nie uległo przedawnieniu, nie może stanowić samodzielnego argumentu popierającego tezę, że zaskarżone regulacje czynią przedawnienie zobowiązań podatkowych instytucją pozorną, a tym bardziej nie może prowadzić do zakwestionowania ich zgodności z art. 2 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny przyznaje, że w określonych stanach faktycznych zastosowanie zaskarżonych norm prawnych może być dla podatników niekorzystne w perspektywie prawa własności środków pieniężnych, ponieważ pomimo upływu ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przedawnienie w konkretnych sprawach nie nastąpi. W ocenie Trybunału nie oznacza to jednak, że ustawodawca wprowadził do systemu prawnego rozwiązanie, które narusza standard konstytucyjny związany z zasadą zaufania, albowiem w perspektywie ogólnosystemowej zaskarżone normy gwarantują pewność prawa oraz bezpieczeństwo prawne jednostki.

6.2.3. Reasumując, po rozważeniu wskazanych argumentów Trybunał nie podzielił stanowiska skarżącej, że zaskarżone normy prawne prowadzą do naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionej przez nie prawa wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

6.3. Uwzględniając wszystkie zaprezentowane argumenty, Trybunał orzekł, że art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p., w zakresach wskazanych w tenorze wyroku, są zgodne z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji. W pozostałym zakresie postępowanie zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

Z przedstawionych racji Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.