



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 6 lutego 2025 r.

Pozycja 15

POSTANOWIENIE z dnia 23 stycznia 2025 r. Sygn. akt SK 50/20

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bartłomiej Sochański – przewodniczący
Krystyna Pawłowicz
Wojciech Sych – sprawozdawca
Michał Warciński
Andrzej Zielonacki,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 23 stycznia 2025 r., skargi konstytucyjnej T.M., prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą [...], o zbadanie zgodności:

art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym 8 lipca 2009 r., ustanawiającego „*ex lege* podstawy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pomimo wyłączenia postępowania w sprawie o przestępstwo albo wykroczenie skarbowe, a nie przeciwko konkretnej podejrzanej osobie”, z art. 2 w związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 4 października 2019 r., uzupełnionej w pismach procesowych z 22 stycznia 2020 r. i 19 marca 2020 r., T.M., prowadzący działalność gospodarczą pod firmą [...] (dalej: skarżący), wniósł o stwierdzenie niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.; dalej: o.p.) „w brzmieniu właściwym dla momentu, w którym zostało wszczęte postępowanie w sprawie podejrzenia popełnienia przez skarżącego przestępstwa skarbowego, to jest w dniu 8 lipca 2009 r.” (pismo procesowe z 22 stycznia 2020 r., s. 1), z art. 2 w związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji.

1.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującymi sprawami:

Skarżący jest przedsiębiorcą budowlanym i prowadzi działalność gospodarczą z zakresu budownictwa i robót kamieniarskich. W lipcu 2009 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K. wszczął postępowanie w sprawie ustalenia wysokości zapłaty przez skarżącego podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od listopada 2008 r. do marca 2009 r. w związku z podejrzeniem, że skarżący zawyżył zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług.

Inspektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K., postanowieniem z 8 lipca 2009 r., wszczął śledztwo w sprawie o przestępstwo skarbowe, polegające na tym, że skarżący – posługując się w 2008 r. nierzetelnymi fakturami za rzekomy zakup towarów i usług – naraził Skarb Państwa na uszczuplenie zobowiązań podatkowych. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w K. (dalej: Naczelnik US), zawiadomieniem z 16 grudnia 2013 r., poinformował skarżącego, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do listopada 2008 r. uległ zawieszeniu od 8 lipca 2009 r. w związku z wystąpieniem przesłanki określonej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., tj. od dnia wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Pismo zostało doręczone na adres skarżącego 23 grudnia 2013 r.

1.2. Decyzją z 23 grudnia 2014 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K. (dalej: Dyrektor UKS) określił skarżącemu w podatku od towarów i usług nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym za styczeń, luty, marzec, maj, czerwiec i lipiec 2008 r. (w tym kwoty zwrotu różnicy podatku i kwoty do przeniesienia) oraz zobowiązanie podatkowe podlegające wpłacie do urzędu skarbowego za miesiące kwiecień, sierpień i wrzesień 2008 r. Dyrektor Izby Skarbowej w K. (dalej: Dyrektor IS), decyzją z 28 października 2016 r., utrzymał w mocy powyższe rozstrzygnięcie. Wyrokiem z 9 lutego 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w K. (dalej: WSA) oddalił skargę na decyzję Dyrektora IS. Skarga kasacyjna skarżącego na powyższe orzeczenie została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 kwietnia 2019 r. (sygn. akt [...]).

1.3. Decyzją z 13 sierpnia 2015 r. Naczelnik US określił skarżącemu w podatku od towarów i usług za październik 2008 r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu oraz kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Dyrektor IS, decyzją z 28 października 2016 r., utrzymał w mocy powyższe rozstrzygnięcie. Wyrokiem z 9 lutego 2017 r. WSA oddalił skargę na decyzję Dyrektora IS. Skarga kasacyjna skarżącego na powyższe orzeczenie została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 kwietnia 2019 r. (sygn. akt [...]).

1.4. Decyzją z 9 września 2015 r. Dyrektor UKS określił skarżącemu nadwyżkę w podatku od towarów i usług podatku naliczonego nad należnym za miesiąc grudzień 2008 r. (w tym kwotę zwrotu różnicy podatku i kwotę do przeniesienia) oraz zobowiązanie podatkowe podlegające wpłacie do urzędu skarbowego za listopad 2008 r. oraz styczeń, luty, i marzec 2009 r. Dyrektor IS, decyzją z 26 stycznia 2017 r. utrzymał w mocy powyższe rozstrzygnięcie. Wyrokiem z 8 czerwca 2017 r. WSA oddalił skargę na decyzję Dyrektora IS. Wskutek skargi kasacyjnej skarżącego na powyższe orzeczenie Naczelnny Sąd Administracyjny wyrokiem z 26 kwietnia 2019 r. (sygn. akt [...]):

- uchylił wyrok WSA z 8 czerwca 2017 r. w części dotyczącej podatku od towarów i usług za styczeń, luty i marzec 2009 r. (punkt 1 sentencji);
- uchylił decyzję Dyrektora IS z 26 stycznia 2017 r. w części dotyczącej podatku od towarów i usług za styczeń, luty i marzec 2009 r. (punkt 2 sentencji);
- oddalił skargę kasacyjną w pozostałym zakresie (punkt 3 sentencji).

1.5. Zdaniem skarżącego, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. narusza wywodzone z art. 2 w związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji: „zasadę zaufania obywateli do państwa, zasadę bezpieczeństwa prawnego jednostki, zasadę ustanawiając[ą] zakaz tworzenia uprawnień pozornych, jak i pozostając[ą] w związku z powyższymi zasadami, zasad[ę] prawa do obrony w toku toczącego się postępowania karnego, poprzez ustanowienie *ex lege* podstawy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pomimo wyłącznie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo albo wykroczenie skarbowe, a nie przeciwko konkretnej podejrzanej osobie” (*petitum* skargi).

Skarżący zarzucił zatem, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. naruszył jego konstytucyjne prawa przez to, że stanowił podstawę zawieszenia biegu terminu przedawnienia jego zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług już na etapie wszczęcia postępowania przygotowawczego o przestępstwo albo wykroczenie skarbowe wyłącznie „w sprawie”, a nie przeciwko niemu, jako osobie podejrzanej. Wskazał, że w związku z tym, iż nie był wówczas stroną postępowania karnoskarbowego, gdyż toczyło się ono „w sprawie”, kwestionowany przepis uniemożliwił mu w toku postępowania karnoskarbowego podjęcie czynności zmierzających do ochrony jego praw w postępowaniu podatkowym, takich jak: prawo do wyboru i sposobu obrony, prawo do znajomości stawianych zarzutów, prawo do odpowiedniego czasu i możliwości przygotowania obrony lub prawo do udziału w czynnościach procesowych. W ocenie skarżącego, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. narusza zasadę zaufania obywatela do państwa w ten sposób, że „zawieszenie biegu terminu przedawnienia, pomimo braku przedstawienia zarzutów w związku z podejrzeniem popełnienia przestępstwa skarbowego, stanowi przekroczenie władczej pozycji państwa, przewidując negatywne konsekwencje względem podatnika pomimo tego, że nie przedstawiono mu zarzutów w związku z podejrzeniem popełnienia przestępstwa skarbowego” (skarga, s. 10). Naruszenie zasad bezpieczeństwa prawnego i lojalności państwa względem obywateli polega na tym, że, zdaniem skarżącego, kwestionowana regulacja, stanowiąc o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego już w momencie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, „uniemożliwia podejmowanie istotnych, w szczególności dla przedsiębiorcy, którym jest Skarżący, decyzji gospodarczy[ch] w związku ze znacznymi nakładami finansowymi na prowadzoną działalność gospodarczą, ponieważ obywatel (...) ma świadomość (...), że w perspektywie wielu lat może być nałożony obowiązek zapłaty podatku, który powinien już być przedawniony” (*ibidem*).

2. W postanowieniu z 29 kwietnia 2020 r., sygn. Ts 151/19 (OTK ZU B/2020, poz. 204), Trybunał Konstytucyjny postanowił nadać skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

3. W piśmie z 8 czerwca 2020 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że zgłasza udział w niniejszym postępowaniu oraz zajął stanowisko, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. „o treści «bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania», w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z samym wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, to jest z zaistnieniem fazy *in rem* tychże postępowań, i nie zawiera, dla wywołania rzeczzonego skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wymogu postawienia sprawy zarzutów”, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji.

3.1. Uzasadnienie stanowiska Rzecznik poprzedził szerokim odwołaniem się do swego wniosku do Trybunału Konstytucyjnego z 22 października 2014 r. w sprawie niezgodności z Konstytucją art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.) oraz art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, rozpoznawanego pod sygn. K 31/14, a także pism procesowych złożonych w tamtej sprawie przez różne podmioty jako *amici curiae* i swego stanowiska do postępowania przed Trybunałem w sprawie skargi konstytucyjnej o sygn. SK 100/19, do którego Rzecznik się przyłączył. W konkluzji podtrzymał swoje stanowisko, iż „niezgodne z [Konstytucją] jest takie ukształtowanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., że można z niego wyprowadzić normę, w ramach której istotnym z punktu widzenia zakresu jej zastosowania jest wszczęcie postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe w sprawie, a nie przeciwko osobie, gdyż pozbawia to podatnika jakichkolwiek środków ochrony prawnej” (pismo, s. 8). Rzecznik zwrócił uwagę, że wszczęte postępowanie w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe może zostać umorzone w fazie *in rem* albo zostać przekształcone w fazę *ad personam*, ale zarzuty zostaną postawione innej osobie niż podatek, wobec którego zawieszono bieg terminu zobowiązania podatkowego, albo zostanie umorzone w fazie *ad personam*, albo po skierowaniu aktu oskarżenia do sądu, sąd umorzy postępowanie albo uniewinni oskarżonego. W każdej z wymienionych sytuacji nastąpi skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, mimo że podatnikowi nie udowodniono popełnienia przestępstwa lub wykroczenia karnoskarbowego. Znaczący to, że skutki błędnej oceny prawnokarnej dokonanej przez organy państwa zostają przerzucone na podatnika, a w kontekście przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnik niewinny jest traktowany tak samo jak podatek, wobec którego zapadł wyrok skazujący.

3.2. Odnosząc się do wskazanego w niniejszej skardze wzorca kontroli wynikającego z art. 2 Konstytucji, Rzecznik zwrócił uwagę, że związkowo powinny być jeszcze przywołane art. 32 ust. 1 (zasada równości) i art. 64 ust. 2 Konstytucji (prawo własności). Zdaniem Rzecznika, „[p]odatnik, który nie popełnił ani wykroczenia, ani przestępstwa skarbowego powinien móc liczyć na różne traktowanie ze strony organów państwa niż podatek, który dopuścił się przynajmniej jednego z takich czynów w związku ze zobowiązaniem podatkowym, którego biegu przedawnienia dotyczy art. 70 § 6 pkt 1 o.p.” stanowisko, s. 10). Odnosząc się do zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa Rzecznik wskazał, że opiera się ona na pewności prawa rozumianej w orzecznictwie Trybunału jako pewien zespół cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne. Tymczasem zaskarżony przepis wykorzystywany jest przez państwo w stosunku do jednostki instrumentalnie – nie pozwala na przedawnienie się zobowiązania podatkowego nawet wówczas, gdy podatek faktycznie nie popełnił przestępstwa skarbowego związanego z tym zobowiązaniem. Tym samym instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych staje się normą pustą, pozbawioną *de lege lata* swojej rzeczywistej funkcji. Rozwiązanie zawarte w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z jednej strony, nakłada na podatnika ciężar w postaci obowiązku trwania w niepewności co do terminu egzekucji jego zobowiązania, którego termin przedawnienia został zawieszony, a z drugiej strony, nie zapewnia mu żadnych gwarancji. Zdaniem Rzecznika, rozwiązanie to ingeruje w dobra i interesy jednostki, która nie jest jeszcze stroną postępowania karnego, ale w świetle art. 70 § 6 pkt 1 o.p. już jest traktowana jak podejrzany, skoro zostaje zawieszony wobec niej bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

3.3. Rzecznik zwrócił ponadto uwagę, że zaskarżony przepis pozbawia podatnika także gwarancji z tytułu powagi rzeczy osądzonej, która aktualizuje się w razie prawomocnego zakończenia postępowania, w którym doszło do przedstawienia zarzutów, a więc w fazie *ad personam*. „[P]ostępowanie w fazie *in rem* może zostać swobodnie umorzone i ponownie podjęte, a podatek ponownie stać się przedmiotem dochodzenia organów podatkowych w tej samej sprawie, jak poprzednio” (stanowisko, s. 19). Ponadto podatek nie dysponuje indywidualnymi środkami ochrony przed przewlekłością tego postępowania, gdyż skarga na przewlekłość postępowania przysługuje wyłącznie jego stronie. W ocenie Rzecznika, rozwiązanie przyjęte w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest „klasycznym przykładem pułapki zastawionej na podatnika” (*ibidem*). „Czyni bowiem zobiektywizowaną kategorię prawną w postaci terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego kategorią zrelatywizowaną, w całości pozostawioną w niekontrolowanej zewnętrznie dyspozycji organów administracji skarbowej” (stanowisko, s. 20).

4. W piśmie z 11 czerwca 2021 r. Prokurator Generalny (dalej: Prokurator) wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4.1. Po analizie stanu faktycznego, w związku z którym została wniesiona niniejsza skarga oraz sformułowanych w niej zarzutów, Prokurator odniósł się do wskazanego jako wzorzec kontroli art. 42 ust. 2 Konstytucji. Powołując się na orzecznictwo Trybunału wskazał, że przewidziane w tym przepisie gwarancje związane z odpowiedzialnością represyjną mają zastosowanie nie tylko do postępowania karnego w ścisłym tego słowa znaczeniu, ale również do innych postępowań związanych z wymierzaniem kar i środków represyjnych, m.in. do postępowania w sprawach o wykroczenia lub postępowania dyscyplinarnego, a zatem do takich postępowań, których celem jest poddanie obywatela jakiejś formie ukarania lub jakiejś sankcji. Zdaniem Prokuratora, w niniejszej sprawie dla oceny, czy art. 42 ust. 2 Konstytucji jest adekwatnym wzorcem kontroli, konieczne jest określenie charakteru zaskarżonej normy, tj. czy przewidziane w niej zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ze względu na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, którego podejrzenie popełnienia wiąże się z niewykonaniem tegoż zobowiązania, może być uznane za karę, sankcję czy też innego rodzaju represję zaliczaną do odpowiedzialności karnej w rozumieniu art. 42 Konstytucji. Innymi słowy, czy art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zaskarżonym zakresie ustanawia odpowiedzialność represyjną, do której mogą mieć zastosowanie gwarancje określone w art. 42 ust. 2 Konstytucji.

4.2. Prokurator wyjaśnił m.in., że zakwestionowany przepis, wprowadzając zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, modyfikuje pięcioletni termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, określony w art. 70 § 1 o.p. Prowadzi zatem do wydłużenia terminu, w którym nastąpi ostateczne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego przez przedawnienie o okres od wszczęcia do prawomocnego (w dowolnej instancji) zakończenia postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Prokurator podkreślił, że wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia ma charakter nieefektywny, gdyż nie zaspokaja roszczeń finansowych wierzyciela podatkowego. Kwestionowana regulacja, zawieszając bieg terminu przedawnienia, służy zatem zapewnieniu wywiązywania się przez obywateli z konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków. Dotyczy ona sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe już istnieje, a wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane, zaś podatek nie wywiązał się z ciążącego na nim skonkretyzowanego, konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków. Niewypełnienie tego obowiązku ma przy tym

związek z podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, uzasadniającym wszczęcie postępowania karnego skarbowego.

4.3. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, jest zgodnie z art. 84 Konstytucji, obowiązkiem każdego. Zaskarżona regulacja pozwala, zdaniem Prokuratora, na realizację wyrażonej w powołanym przepisie zasady sprawiedliwości podatkowej, której konsekwencją jest m.in. obowiązek państwa egzekwowania od wszystkich obywateli wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych. Zdaniem Prokuratora, realizacja przez podatnika obowiązku podatkowego w żadnym wypadku nie może być oceniana w kategoriach dotyczącej go sankcji czy jakiegokolwiek represji. W ocenie Prokuratora, przewidziany w zaskarżonym unormowaniu mechanizm zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie stanowi więc kary lub odpłaty za niewykonanie obowiązków typu administracyjnego. Nie ma też charakteru środka represji zbliżonego w swym charakterze i dolegliwości do środków represji karnej w rozumieniu art. 42 Konstytucji. W szczególności kwestionowana regulacja nie należy do szerszej kategorii prawa represyjnego, odpowiadającego autonomicznemu pojęciu „postępowanie karne” z art. 42 ust. 2 Konstytucji. W związku z tym nie odnoszą się do niej gwarancje określone w tym przepisie, co czyni go nieadekwatnym wzorcem kontroli w niniejszej sprawie i w konsekwencji pociąga za sobą konieczność umorzenia postępowania z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

4.4. Odnosząc się do drugiego wzorca kontroli – art. 2 Konstytucji – Prokurator przypomniał, że przepis ten (i wyrażone w nim zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz sprawiedliwości społecznej) tylko wyjątkowo może stanowić samodzielny wzorzec kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną. W niniejszej sprawie zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji został wprawdzie powiązany z zarzutem naruszenia art. 42 ust. 2 Konstytucji, jednak ten ostatni przepis nie jest adekwatnym wzorcem kontroli. Zarazem skarżący nie sprecyzował zarzutu naruszenia innego prawa podmiotowego, chronionego art. 2 Konstytucji, wobec czego Prokurator wniósł w tym zakresie o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

5. W piśmie z 15 lipca 2021 r. Sejm, reprezentowany przez swego Marszałka, wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

5.1. W ocenie Sejmu, postępowanie w zakresie zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 2 Konstytucji (zasadami zaufania obywateli do państwa i bezpieczeństwa prawnego jednostki będącymi pochodnymi zasady demokratycznego państwa prawa) powinno zostać umorzone z powodu braku wymaganego uzasadnienia lub lakoniczności przeprowadzonych przez skarżącego wywodów, który ograniczył swą argumentację do postawienia tez o niezgodności z kwestionowanego przepisu z poszczególnymi gwarancjami wynikającymi z zasady demokratycznego państwa prawa.

5.2. Odnosząc się do zarzutu naruszenia prawa do obrony, Sejm zwrócił uwagę, że aby możliwe było rozważanie zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 42 ust. 2 Konstytucji, przepis ten musiałby być przepisem karnym *sensu stricto* lub chociażby normą o charakterze represyjnym. Jedynie bowiem normy ingerujące w prawa lub obowiązki podejrzanego w szeroko rozumianych procesach karnych (represyjnych) objęte są zakresem gwarancji zawartych w art. 42 ust. 2 Konstytucji. Tymczasem zaskarżony przepis ma znaczenie ściśle podatkowe i ingeruje wyłącznie w sytuację prawną jednostki jako podatnika, inkasenta lub płatnika podatku. Nie ma on natomiast żadnego znaczenia dla sytuacji prawnej jednostki w procesie kar-

nym. „[N]awet całkowite wyeliminowanie [art. 70 § 6 pkt 1 o.p.] z systemu prawnego [byłoby] obojętne dla jednostki, jako podmiotu zaangażowanego w proces w sprawie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (nie zmieniałoby w żaden sposób jej praw lub obowiązków)” (stanowisko, s. 17-18). Celem zaskarżonego przepisu, zdaniem Sejmu, jest bowiem przyznanie organom podatkowym dodatkowego czasu na skorygowanie błędnego rozliczenia podatnika, gdyż postępowanie podatkowe, wbrew twierdzeniom skarżącego, nie zmierza do ukarania podatnika, lecz do obliczenia prawidłowej podstawy opodatkowania i wysokości należnego od niego podatku.

Ponadto ze stanu faktycznego przedstawionego przez skarżącego wynika, że postępowanie karne skarbowe, wszczęte w zakresie zobowiązań podatkowych prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa, nie wyszło poza fazę *in rem*, a co za tym idzie, nie był on w żadnym momencie tego postępowania jego stroną (postępowanie nie weszło w fazę *ad personam*). Wbrew temu, co twierdzi skarżący, pierwszym i nadrzędnym celem postępowania przygotowawczego, także w sprawach o przestępstwa skarbowe, jest ustalenie, czy w ogóle doszło do popełnienia czynu zabronionego, a nie wykrycie jego sprawcy. Dopiero przejście postępowania przygotowawczego z fazy *in rem* w fazę *ad personam* ukierunkowuje organy ścigania do prowadzenia postępowania karnego przeciwko konkretnej osobie, co automatycznie winno uruchamiać wobec tej osoby wszelkie prawa gwarantowane przez art. 42 ust. 2 Konstytucji. Skoro w sprawie o przestępstwo skarbowe nie postawiono skarżącemu zarzutów, to nie był on osobą, przeciwko której prowadzone jest lub było postępowanie karne, a tym samym nie obejmowały go gwarancje wynikające z prawa do obrony.

W konkluzji Sejm stwierdził, że art. 42 ust. 2 Konstytucji nie jest adekwatnym wzorcem kontroli względem zaskarżonej regulacji. Skarżący nie był w żadnym momencie przedstawionej przez niego sprawy podmiotem praw wynikających z tego przepisu, bowiem nie toczyło się wobec niego postępowanie karne (ani inne postępowanie o charakterze represyjnym), lecz był wyłącznie stroną postępowania podatkowego mającego na celu ustalenie wymiaru należnego od jego firmy podatku od towarów i usług. Tym samym konstytucyjne prawo do obrony skarżącego nie mogło zostać naruszone przez art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Postępowanie w tym zakresie podlega zatem umorzeniu z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. W sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną na każdym etapie postępowania – aż do wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie – Trybunał Konstytucyjny bada, czy nie zachodzi którakolwiek z ujemnych przesłanek procesowych, pociągająca za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania. Dotyczy to wszelkich kwestii wstępnych, jak również przesłanek formalnych, wspólnych dla kontroli inicjowanej w trybie skargi konstytucyjnej, wniosku lub pytania prawnego. Merytoryczne rozpoznanie zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej jest uzależnione od spełnienia wszystkich warunków jej dopuszczalności (zob. np. postanowienie TK z 1 marca 2010 r., sygn. SK 29/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 29 i powołane tam orzecznictwo). Podkreślić również należy, że Trybunał nie jest związany postanowieniem o nadaniu skardze dalszego biegu wydanym na etapie wstępnej kontroli (zob. np. wyrok pełnego składu TK z 25 września 2019 r., sygn. SK 31/16, OTK ZU A/2019, poz. 53 oraz postanowienie TK z 17 października 2023 r., sygn. SK 27/22, OTK ZU A/2023, poz. 77 i powołane tam orzecznictwo).

Mając powyższe na uwadze, Trybunał rozpoczął analizę skargi konstytucyjnej T.M., prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą [...] (dalej: skarżący) od zbadania, czy spełniła ona przesłanki formalne warunkujące dopuszczalność jej merytorycznej kontroli,

wynikające z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 53 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).

2. Zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK, będącym ustawowym rozwinięciem normy wyrażonej w art. 79 ust. 1 Konstytucji, skarga konstytucyjna zawiera 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.

2.1. W odniesieniu do przytoczonego wymogu formalnego skarżący jako przedmiot kontroli wskazał art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.; dalej: o.p.). W piśmie procesowym z 22 stycznia 2020 r., w odpowiedzi na zarządzenie sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 9 stycznia 2020 r. w sprawie usunięcia braków formalnych skargi, wyjaśnił, że przedmiotem skargi konstytucyjnej jest art. 70 § 6 pkt 1 o.p. „w brzmieniu właściwym dla momentu, w którym zostało wszczęte postępowanie w sprawie podejrzenia popełnienia przez skarżącego przestępstwa skarbowego, to jest w dniu 8 lipca 2009 r.” (s. 1). Przepis ten, o treści nadanej przez art. 1 pkt 34 lit. d ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199, ze zm.), stanowił wówczas: „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem (...) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania (...)”. Przepis w powołanym brzmieniu obowiązywał od 1 września 2005 r. do 8 listopada 2010 r. 9 listopada 2010 r. weszła bowiem w życie 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), w wyniku której kwestionowany przepis otrzymał brzmienie: „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem (...) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania (...)”. Kolejna nowelizacja art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nastąpiła ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz. U. poz. 1149), która weszła w życie 15 października 2013 r. i obowiązuje do dziś.

Skarżący zakwestionował zatem uchylone brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., jednak przepis w takim brzmieniu został zastosowany w jego sprawie, w związku z czym utrata przezeń mocy obowiązującej nie zaktualizowała obligatoryjnej przesłanki umorzenia postępowania, o której mowa w art. 59 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK. Trybunał bowiem nie umarza postępowania z przyczyny, o której mowa w powołanym przepisie, jeżeli wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw (art. 59 ust. 3 u.o.t.p.TK).

Należy ponadto zwrócić uwagę, że pomimo wskazania jako przedmiotu kontroli art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym 8 lipca 2009 r., w uzasadnieniu zarówno skargi konstytucyjnej (s. 9), jak i pisma procesowego z 22 stycznia 2020 r. (s. 1) skarżący powołał obecnie obowiązujące brzmienie tego przepisu, zgodnie z którym „[b]ieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem (...) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia prze-

stępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania (...)”. W ocenie Trybunału, rozbieżność ta jest wynikiem omyłki, której korekta była dopuszczalna przez zastosowanie zasady *falsa demonstratio non nocet*. Nie było bowiem wątpliwości co do zamiaru skarżącego, które brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. uczynił przedmiotem kontroli, skoro wskazał konkretną datę obowiązywania zaskarżonego przepisu, a ze stanu faktycznego sprawy wynikało, że we wskazanym dniu zostało wszczęte wobec skarżącego postępowanie karne skarbowe, wskutek czego doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia jego zobowiązań podatkowych.

2.2. Trybunał stwierdził ponadto, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. był już przedmiotem kontroli w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, który w wyroku z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81) orzekł, że przepis ten, „w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw [Dz. U. Nr 169, poz. 1387, ze zm.], w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Pomimo że przedmiotem kontroli w tamtej sprawie był art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu zakwestionowanym również w niniejszej sprawie, to nie zaszła formalna przeszkoda wydania wyroku w postaci ujemnej przesłanki procesowej *ne bis in idem*, która obliguje Trybunał do umorzenia postępowania z uwagi na zbędność wydania wyroku, jeśli mamy do czynienia z tożsamością przedmiotu oraz wzorców kontroli powołanych przez inicjatora postępowania przed Trybunałem. W sprawie o sygn. P 30/11 Trybunał badał art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim wywoływał on skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie był informowany do momentu uznania go za podejrzanego. Rozpatrywana obecnie skarga dotyczy natomiast innego problemu konstytucyjnego: skarżący zakwestionował art. 70 § 6 pkt 1 o.p. ze względu na to, że przewidziany w nim skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje „pomimo wyłącznie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo albo wykroczenie skarbowe, a nie przeciwko konkretnej podejrzanemu osobie” (*petitum* skargi konstytucyjnej). Ponadto inne są wzorce kontroli konstytucyjnej w obu sprawach.

Mając na uwadze powyższe, Trybunał stwierdził, że w sprawie nie zaszła ujemna przesłanka procesowa *ne bis in idem*, powodująca konieczność umorzenia postępowania ze względu na zbędność wydania wyroku.

3. Pozytywna weryfikacja formalna przedmiotu kontroli nie przesądza *per se* o spełnieniu przez skargę pozostałych warunków formalnych. Zgodnie bowiem z art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p. TK skarga konstytucyjna zawiera ponadto wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone. W tym zakresie skarżący jako wzorce kontroli powołał art. 2 w związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji, wskazując w *petitum* skargi, że kwestionowany przepis – przez to, iż wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego już w momencie wszczęcia postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, to jest w fazie *in rem*, a nie w chwili, gdy zostaną postawione zarzuty sprawcy, tj. w fazie *ad personam* – narusza zasadę zaufania obywateli do państwa, zasadę bezpieczeństwa prawnego jednostki, zasadę ustanawiającą zakaz tworzenia uprawnień pozornych oraz pozostającą w związku z wymienionymi zasada-

mi – zasadę prawa do obrony w toku postępowania karnego. Pomimo wskazania art. 42 ust. 2 Konstytucji jako jedynie pomocniczego wzorca kontroli, kluczowy problem konstytucyjny w sprawie dotyczy naruszenia prawa do obrony, bowiem, jak zarzucił skarżący, „kwestionowany przepis uniemożliwił mu w toku toczącego się postępowania karnoskarbowego podjęcie czynności procesowych zmierzających do ochrony jego praw w toku postępowania podatkowego (...), ponieważ (...) nie był [on] wówczas stroną postępowania karnoskarbowego, albowiem toczyło się ono (...) «w sprawie»” (skarga, s. 9-10). Wskazał także, że „[b]rak obowiązku przedstawienia zarzutów podejrzanemu oraz zawieszenie *ex lege* biegu terminu przedawnienia sprawia, że jednostka nie ma możliwości podejmowania czynności procesowych, które mają na celu obronę jej praw i wznowienie biegu terminu przedawnienia” (skarga, s. 11). W związku z tym Trybunał rozpoczął analizę formalną od tego wzorca.

3.1. Zgodnie z art. 42 ust. 2 Konstytucji, „[k]ażdy, przeciw komu prowadzone jest postępowanie karne, ma prawo do obrony we wszystkich stadiach postępowania. Może on w szczególności wybrać obrońcę lub na zasadach określonych w ustawie korzystać z obrońcy z urzędu”.

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie odwoływał się do prawa do obrony statutowanego w art. 42 ust. 2 Konstytucji. Podnosił, że prawo to należy rozumieć szeroko, jest ono bowiem nie tylko fundamentalną zasadą procesu karnego, ale też elementarnym standardem demokratycznego państwa prawnego. Przysługuje każdemu od chwili wszczęcia przeciwko niemu postępowania karnego (w praktyce od chwili przedstawienia zarzutów) aż do wydania prawomocnego wyroku, obejmuje również etap postępowania wykonawczego (zob. szczegółową analizę w tym zakresie dokonaną przez TK w postanowieniu z 15 lutego 2024 r., sygn. SK 103/20, OTK ZU A/2024, poz. 24). Prawo do obrony w procesie karnym ma wymiar materialny i formalny. Obrona materialna to możliwość bronięcia przez oskarżonego jego interesów osobiście (np. możliwość odmowy składania wyjaśnień, prawo wglądu w akta i składania wniosków dowodowych). Obrona formalna to prawo do korzystania z pomocy obrońcy z wyboru lub z urzędu (zob. np. wyrok TK z 17 lutego 2004 r., sygn. SK 39/02, OTK ZU nr 2/A/2004, poz. 7). Ustrojodawca powiązał gwarancję określoną w art. 42 ust. 2 Konstytucji z postępowaniem karnym. W tym aspekcie Trybunał przyjął, że pojęcie odpowiedzialności karnej użyte w art. 42 Konstytucji musi być rozumiane autonomicznie. Wielokrotnie wskazywał, że konstytucyjne pojęcie „odpowiedzialności karnej” ma szersze znaczenie od tego, jakie przyjmuje kodeks karny. Ustawowe znaczenie pojęcia „odpowiedzialność karna” nie może rzutować na treść tego samego pojęcia użytego w Konstytucji (zob. wyrok TK z 26 listopada 2003 r., sygn. SK 22/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 97). „[K]onstytucyjne znaczenie tego pojęcia nie może być ustalane poprzez odwołanie się do obowiązującego ustawodawstwa, w przeciwnym przypadku analizowany przepis utraciłby swoje znaczenie gwarancyjne. Z tego względu należy przyjąć, że zakres stosowania art. 42 Konstytucji obejmuje nie tylko odpowiedzialność karną w ścisłym tego słowa znaczeniu, a więc odpowiedzialność za przestępstwa, ale również inne formy odpowiedzialności prawnej związane z wymierzaniem kar wobec jednostki” (wyrok TK z 8 lipca 2003 r., sygn. P 10/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 62). Innymi słowy, zakres stosowania art. 42 Konstytucji obejmuje wszelką odpowiedzialność represyjną, nie tylko zatem odpowiedzialność karną w ścisłym tego słowa znaczeniu, a więc odpowiedzialność za przestępstwa. W związku z tym, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, gwarancje przewidziane w art. 42 ust. 2 Konstytucji związane z odpowiedzialnością represyjną mają zatem zastosowanie nie tylko do postępowania karnego w ścisłym tego słowa znaczeniu, ale również do innych postępowań związanych z wymierzaniem kar i środków represyjnych, m.in. do postępowania w sprawach o wykroczenia, postępowania dyscyplinarnego, postępowania w przedmiocie odpowiedzialności podmiotów zbiorowych. Gwarancje te odnoszą się zatem do wszelkich postępowań represyjnych, tzn. takich,

których celem jest poddanie obywatela jakiejś formie ukarania lub jakiejś sankcji. Prawo do obrony przysługuje zaś każdemu, przeciwko komu jest lub może być prowadzone jakiegokolwiek postępowanie o charakterze represyjnym (zob. np. wyroki TK z: 8 lipca 2003 r., sygn. P 10/02; 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103; 8 stycznia 2008 r., sygn. P 35/06, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 1; 18 listopada 2010 r., sygn. P 29/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 104).

3.2. W świetle powyższego w niniejszej sprawie dla oceny adekwatności wzorca kontroli wynikającego z art. 42 ust. 2 Konstytucji najistotniejsze znaczenie ma więc kwestia, czy regulacja zawarta w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. może być uznana za szeroko rozumianą represję zaliczaną do odpowiedzialności karnej w rozumieniu art. 42 Konstytucji. Odpowiedź na to pytanie pozwoli ustalić, czy gwarancje wynikające z konstytucyjnego prawa do obrony mogą mieć zastosowanie względem skarżącego w sprawie, w związku z którą wniesiona została niniejsza skarga.

3.2.1. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi część regulacji prawnej określającej zasady przedawniania się zobowiązań podatkowych. Problematyka instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego została szczegółowo przedstawiona w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10 (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43), w którym oceniana była zgodność art. 70 § 4 o.p. dotyczącego przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony, z art. 2 Konstytucji oraz w powołanym wyżej wyroku o sygn. P 30/11, w którym Trybunał kontrolował przepis zaskarżony w niniejszej sprawie. W związku z tym Trybunał ograniczył swoje wywody do kwestii najistotniejszych w związku z rozpatrywaną aktualnie skargą.

Zgodnie z art. 70 § 1 o.p., zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązania podatkowego znaczy, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa – zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 o.p. – 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, zaś dobrowolna zapłata podatku po tym terminie powoduje powstanie po stronie podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi. Mechanizm przedawnienia uregulowany w art. 70 o.p. 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 o.p. dotyczy zarówno zobowiązań powstałych z mocy prawa, jak też ustalonych w drodze konstytucyjnej decyzji wymiarowej, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

Bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych może ulec zawieszeniu lub przerwaniu w sytuacjach określonych w art. 70 o.p. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego znaczy, że termin przedawnienia przez czas zawieszenia nie biegnie, przez co ulega wydłużeniu. W praktyce daje to organom podatkowym dodatkowy czas na skorygowanie błędnego rozliczenia należności publicznoprawnych Skarbu Państwa dokonanego przez podatnika. Jedną z przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, której dotyczy rozpatrywana skarga, jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Do wywołania skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia wystarczające jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, a zatem nie jest konieczne wszczęcie postępowania karnego skarbowego przeciwko osobie.

3.2.2. Niewątpliwie zatem postępowanie karne skarbowe ingeruje w sferę zobowiązania podatkowego, gdyż jego wszczęcie aktualizuje przewidziane w zakwestionowanym prze-

pisie zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania, jednakże okoliczność ta nie determinuje charakteru art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w taki sposób, że ustanawia go przepisem statuującym odpowiedzialność karną albo jakkolwiek inną normą o charakterze represyjnym, do których zastosowanie mają gwarancje prawa do obrony przewidziane w art. 42 ust. 2 Konstytucji. Zaskarżony przepis jest przepisem prawa podatkowego; ma znaczenie w postępowaniu podatkowym i ingeruje w sytuację prawną jednostki (podatnika) wyłącznie w postępowaniu podatkowym. Innymi słowy, nie ma on wpływu na uprawnienia jednostki w postępowaniu karnym skarbowym. Nie uniemożliwia również podatnikowi podejmowania czynności zmierzających do obrony jego praw w postępowaniu podatkowym dotyczącym ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego ani w postępowaniu sądownoadministracyjnym, w ramach którego kontrolowane są decyzje podatkowe, w szczególności, gdy podatnik był poinformowany o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia przed upływem tegoż terminu.

W tym kontekście należy przypomnieć, że konstytucyjnym obowiązkiem każdego jest ponoszenie ciężarów i innych świadczeń publicznych określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Podatek jest publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, województwa, gminy lub powiatu, o zakresie którego decyduje ustawa podatkowa (art. 6 o.p.). Obowiązek jego zapłaty ma charakter obiektywny, a realizacja tego obowiązku uzależniona jest od zaistnienia konkretnych okoliczności określonych w ustawach podatkowych. Państwo ma zaś obowiązek egzekwowania od wszystkich obywateli wywiązywania się z obowiązku podatkowego, zgodnie z zasadami powszechności i równości, w ramach swego władztwa finansowego, którego źródłem jest art. 217 Konstytucji. W żadnym wypadku obowiązek podatkowy nie może być postrzegany w kategoriach kary lub represji. Postępowanie podatkowe, którego elementem jest zaskarżony przepis, nie ma charakteru odpowiedzialności represyjnej, do której odnoszą się gwarancje przewidziane w art. 42 Konstytucji, w tym prawo do obrony określone w jego ustępie 2. Analizując charakter instytucji uregulowanej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., nie można tracić z pola widzenia tego, że przedawnienie zobowiązania podatkowego jako sposób jego wygaśnięcia ma charakter nieefektywny, gdyż nie zaspokaja roszczeń wierzyciela podatkowego (tu: Skarbu Państwa), dlatego należy je traktować jako nadzwyczajny sposób ustania stosunku prawopodatkowego (zob. wyrok TK o sygn. P 26/10). Najbardziej pożądanym konstytucyjnie sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest więc zapłata podatku. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. dotyczy sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe już istnieje, a wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Podatnik nie wywiązał się z ciężącego na nim zobowiązania podatkowego, a ma to dodatkowo związek z podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, dotyczącego tego zobowiązania.

3.2.3. Reasumując, Trybunał stwierdził, że mechanizm zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie stanowi kary ani jakiegokolwiek innej represji w rozumieniu art. 42 Konstytucji, do których mogłyby mieć zastosowanie gwarancje przewidziane w tym przepisie. Kwestionowanej regulacji nie można bowiem przypisać cech i funkcji, które pozwoliłyby uznać ją za element szeroko rozumianego postępowania karnego, o którym mowa w art. 42 ust. 2 Konstytucji. Prawo do obrony jest zatem nieadekwatnym wzorcem kontroli względem zakwestionowanej regulacji, bowiem wynikające z niego gwarancje odnoszą się wyłącznie do postępowań represyjnych, do których nie zalicza się postępowanie podatkowe. Ponadto, co *expressis verbis* wynika z art. 42 ust. 2 Konstytucji, gwarancje w nim wskazane materializują się w stosunku do „każdego, przeciw komu prowadzone jest postępowanie karne”, czyli do określonej osoby, przeciwko której prowadzone jest postępowanie karne (na gruncie niniejszej sprawy: postępowanie karne skarbowe). Przepisy postępowania karnoskarbowego nie były zaś przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej.

W tym świetle postępowanie w zakresie kontroli zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 42 ust. 2 Konstytucji – wobec nieadekwatności tego wzorca kontroli – zostało umorzone

na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3.3. Wobec stwierdzenia nieadekwatności wzorca kontroli wynikającego z art. 42 ust. 2 Konstytucji niedopuszczalna stała się ocena kwestionowanej regulacji z perspektywy naruszenia wynikających z art. 2 Konstytucji zasad zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz pewności prawa. Art. 2 Konstytucji może być bowiem samodzielnym wzorcem kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną wyłącznie wtedy, gdy skarżący skonkretyzował naruszenie prawa podmiotowego (zob. wyrok TK z 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 258). W niniejszej sprawie skarżący powiązał zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji z zarzutem naruszenia art. 42 ust. 2 Konstytucji, który został uznany za nieadekwatny wzorzec kontroli. Skarżący nie wskazał zaś – poza ogólnym powołaniem się na zasady wynikające z art. 2 Konstytucji – innego prawa podmiotowego chronionego przez ten przepis. W związku z tym postępowanie w tym zakresie zostało umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3.4. Podsumowując, skarga konstytucyjna nie spełniła wymogu formalnego wskazania konstytucyjnej wolności lub prawa, które zostały naruszone przez kwestionowaną regulację (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK), co pociągało za sobą konieczność umorzenia postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4. Do postępowania w niniejszej sprawie przyłączył się Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik). W związku z tym Trybunał zauważył, że Rzecznik wniósł o stwierdzenie niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wyłącznie z art. 2 Konstytucji, nie odnosząc się ani w *petitum* swego stanowiska, ani w jego uzasadnieniu do drugiego ze wskazanych przez skarżącego wzorców, tj. art. 42 ust. 2 Konstytucji.

Niezależnie jednak od powyższego, Trybunał przypomniał (por. postanowienia TK z: 12 października 2022 r., sygn. P 4/22, OTK ZU A/2022, poz. 58; 12 października 2022 r., sygn. P 5/22, OTK ZU A/2022, poz. 61; 14 grudnia 2022 r., sygn. SK 32/21, OTK ZU A/2023, poz. 7, 30 marca 2023 r., sygn. SK 100/19, OTK ZU A/2023, poz. 38), że przyłączenie się do postępowania przez Rzecznika i zajęcie stanowiska o niezgodności kwestionowanego przepisu z Konstytucją nie sanuje braków formalnych pisma inicjującego postępowanie przed Trybunałem.

Trybunał zwrócił ponadto uwagę, że przed Trybunałem toczy się postępowanie w sprawie zainicjowanej przez Rzecznika, w którym przedmiotem kontroli jest art. 70 § 6 pkt 1 o.p. „w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie” (sygn. K 31/14). Ocena skargi, dokonana przez Trybunał w niniejszym postępowaniu, pomimo tożsamości zakwestionowanego przepisu, nie ma wpływu na ocenę zarzutów sformułowanych w tamtej sprawie.