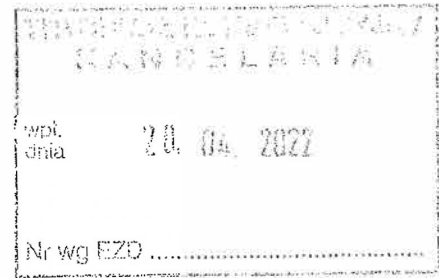




Warszawa, dnia 13 kwietnia 2022 r.

PK VIII TK 219.2020
(SK 134/20)



TRYBUNAŁ KONSTITUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną spółki M Spółka z o.o. z siedzibą w K. w sprawie zgodności art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa [tekst jednolity Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.] w zakresie, „w jakim stanowi on, że wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przez właściwy organ podatkowy wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy podatnik przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe dotyczące danego zobowiązania podatkowego i przed wydaniem decyzji organu podatkowego określającej wysokość zobowiązania podatkowego w wysokości innej niż wysokość wynikająca ze złożonej przed podatnika deklaracji podatkowej, wykonał zobowiązanie podatkowe wynikające ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej, organ podatkowy nie wydał decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wynikającego ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej, przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe dotyczące danego zobowiązania podatkowego ani przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe dotyczące danego zobowiązania podatkowego i upływ

terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nastąpiły w okresie istnienia domniemania prawidłowości wysokości zobowiązania podatkowego wynikającej ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej” z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) **przepis art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe, gdy podatnik złożył deklarację podatkową, w której wykazał zobowiązanie podatkowe w nieprawidłowej wysokości i uiścił określony w niej podatek – przed wydaniem przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość ciążącego na nim zobowiązania podatkowego w kwocie wyższej niż określona w deklaracji oraz przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, którego podejrzenie popelnienia wiąże się z niewykonaniem tegoż zobowiązania, jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;**
- 2) **w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.**

podjęte działania skutkujące zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (adres publikacyjny w dacie wydania decyzji przez organ odwoławczy: Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.; aktualny adres publikacyjny: tekst jednolity – Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: O.p.). W dniu października 2013 r. wszczęto bowiem śledztwo m.in. w sprawie podania nieprawdy w deklaracji CIT-8 Spółki złożonej w 2009 r. poprzez zawyżenie kosztów uzyskania przychodów, w związku z posłużeniem się fakturami, nieodzwierciedlającymi rzeczywistych transakcji gospodarczych lub poświadczającymi pozorne czynności prawne, sporządzonymi m.in. w celu rozliczenia dofinansowania, pochodzącego ze środków Unii Europejskiej, pozyskanego z Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa tj. o narażenie na uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r. wyczerpujące znamiona przestępstwa skarbowego ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (aktualny adres publikacyjny: tekst jednolity – Dz.U. z 2021 r., poz. 408 ze zm., dalej: k.k.s.). Organ odwoławczy wskazał ponadto, iż pismem z dnia 11 grudnia 2013 r. Spółka w trybie art. 70c w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. została powiadomiona o zawieszeniu, z dniem października 2013 r., biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r. w związku ze wszczęciem postępowania przygotowawczego w sprawie o podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego wiążącego się z niewykonaniem tegoż zobowiązania. Doreczenie przedmiotowego zawiadomienia nastąpiło w dniu grudnia 2013 r. W konsekwencji organ odwoławczy uznał, iż, na skutek wszczęcia tegoż postępowania, na podstawie art. 70 § 1 pkt 6 O.p. nastąpiło skuteczne zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego Skarżącej w podatku dochodowym za 2008 r. – z dniem października 2013 r.

Skarżąca złożyła skargę na omawianą decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w K z dnia marca 2017 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K , który, wyrokiem z dnia czerwca 2017 r., skargę tę oddalił.

W uzasadnieniu tego wyroku WSA w K wskazał m.in., iż, w rozpatrywanej sprawie zostały spełnione wymogi skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego wiążącego się z niewykonaniem tegoż zobowiązania przez Spółkę.

Od wyroku WSA w K Skarżąca wniosła skargę kasacyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z dnia września 2019 r., oddalił tę skargę kasacyjną.

W wyroku tym NSA uznał za niezasadne m.in. podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty dotyczące naruszenia art. 70 § 1 pkt 6 O.p. NSA podniósł, iż błędne jest stanowisko zaprezentowane przez Spółkę, zgodnie z którym w rozpatrywanej przez tenże sąd sprawie nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 1 pkt 6 O.p., *bowiem do chwili wydania decyzji określającej wysokość tego zobowiązania istniało domniemanie prawidłowości co do jego wysokości, wynikające z deklaracji podatkowej. Spółka wykonała zobowiązanie wynikające z deklaracji. Dopóki zobowiązanie to nie zostało skonkretyzowane w decyzji, nie można było Spółce zarzucić jego niewykonania.* W tym kontekście NSA wskazał m.in., iż zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 1 pkt 6 O.p., dotyczy zobowiązania istniejącego obiektywnie, a nie zobowiązania wynikającego z deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika. Zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych powstaje z mocy prawa, a podatnik zobowiązany jest do złożenia deklaracji podatkowej, w której powinien wykazać to zobowiązanie w prawidłowej wysokości. *Jeśli zobowiązanie podatkowe powstaje ex lege, tak jak w niniejszej sprawie, to decyzja*

określająca wysokość zobowiązania wskazuje jedynie na prawidłową wysokość tego zobowiązania. Jej wydanie nie oznacza wykreowania w ten sposób nowego zobowiązania podatkowego. Bez znaczenia w tej sprawie pozostaje zatem fakt, że Spółka wykonała zobowiązanie w wysokości wynikającej ze złożonej przez nią deklaracji CIT-8 za 2008 r., skoro wykazana w niej wysokość zobowiązania nie była zgodna z zobowiązaniem powstałym ex lege. Dlatego wszczęcie wobec Spółki postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r. jeszcze przed wydaniem decyzji określającej wysokość tego zobowiązania, skutkowało zawieszeniem biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania.

W skardze konstytucyjnej skierowanej do Trybunału Konstytucyjnego Skarżąca zarzuciła przepisowi art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w zakresie określonym w *petitum* tejże skargi, niezgodność z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji.

Uzasadniając podniesione zarzuty Skarżąca wskazała m.in., iż kwestionowana regulacja narusza Jej konstytucyjne prawo do własności gwarantowane przez art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, gdyż stanowi zbyt daleko idącą, niedopuszczalną ingerencję w Jej prawo własności. Jednocześnie zaś stwarza stan niepewności co do sytuacji prawnej (...) Spółki (...) w zakresie wysokości jej zobowiązania podatkowego i po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (...) Spółki (...), pozbawia (...) Spółkę (...) ochrony praw nabytych wynikającej ze wskazanego w art.21 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa domniemania prawidłowości wysokości zobowiązania podatkowego (...) wynikającej ze złożonej deklaracji podatkowej CIT-8, które to domniemanie istniało w dniu, w którym upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego (...) Spółki (...) wynikający z art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, a równocześnie podważa zaufanie (...) do organów państwa, a w konsekwencji narusza również narusza zasadę pewności sytuacji prawnej (...) Spółki (...), ochrony praw nabytych osób fizycznych i osób prawnych oraz

zaufania osób fizycznych i osób prawnych do organów państwa, które wynikają z zasady, iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej wskazanej w art. 2 Konstytucji RP, a wobec powyższego art. 70 § 6 ust. 1 ustawy-Ordynacja podatkowa we wskazanym powyżej zakresie narusza także art. 2 Konstytucji RP (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 8).

Skarżąca podniosła ponadto, iż, w Jej ocenie, przy kontroli konstytucyjności zaskarżonej regulacji należy m.in. uwzględnić, że z art. 21 O.p. wynika domniemanie prawidłowości wysokości zobowiązania podatkowego wynikającej ze złożonej deklaracji podatkowej. Spółka zapłaciła podatek dochodowy od osób prawnych za 2008 rok, wynikający ze złożonej przez Nią deklaracji podatkowej CIT-8, przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe dotyczące Jej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r. i przed wydaniem przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w K decyzji z dnia maja 2006 roku określającej wysokość tegoż zobowiązania podatkowego inną niż określona w złożonej deklaracji podatkowej. Skarżąca zwróciła przy tym uwagę, iż decyzja ta nie została wydana przed wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe związane z niewykonaniem zobowiązania podatkowego Spółki w podatku dochodowym za 2008 rok. Wskazała ponadto, iż *Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K nie wydał decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (...) Spółki (...) przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (...) Spółki (...) w zakresie podatku dochodowego za 2008 rok, to jest przed dniem grudnia 2014 roku* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9, 10). Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe dotyczące zobowiązania podatkowego Spółki w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 rok nastąpiło w okresie, gdy istniało, wynikające z art. 21 § 2 O.p., domniemanie prawidłowości wysokości tego zobowiązania podatkowego wskazanej w złożonej deklaracji podatkowej CIT-8.

Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego Spółki w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 rok przypadał na dzień grudnia 2014 roku, to jest także w okresie, gdy istniało wskazane domniemanie prawidłowości wysokości zobowiązania podatkowego wykazanej w złożonej deklaracji podatkowej.

W niniejszej sprawie na wstępie odnieść należy się do kwestii formalnej dotyczącej zakresu, w jakim dopuszczalne jest merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest bowiem do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania. Trybunału Konstytucyjnego rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte na etapie kontroli wstępnej w postanowieniu o przekazaniu skargi konstytucyjnej do rozpoznania merytorycznego lub postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączonego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznania tej skargi (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/18, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 82; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8; 16 lipca 2020 r., sygn. SK 15/18, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 29).

Podnieść należy, iż w niniejszej sprawie Skarżąca kwestionuje, w zakresie wskazanym w *petitum* skargi konstytucyjnej, przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w aktualnie obowiązującym brzmieniu.

Przepis ten stanowi:

Art. 70. (...).

§ 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:

1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. (...).

Z *petitum* skargi konstytucyjnej wynika, iż przepis ten został zaskarżony także w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe.

W związku z tym zauważyć należy, iż, na gruncie art. 79 ust. 1 Konstytucji, w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną możliwa jest kontrola jedynie regulacji, która znalazła faktyczne zastosowanie przy orzekaniu. Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy kwestionowany w skardze akt normatywny determinuje, w sensie normatywnym, treść orzeczenia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym podmiot skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Skuteczne wniesienie skargi konstytucyjnej uzależnione jest więc m.in. od wykazania przez wnoszący ją podmiot, że powołany w skardze przedmiot kontroli był podstawą wydania wobec niego ostatecznego orzeczenia, które narusza jego konstytucyjnie zagwarantowane prawa i wolności. Zależność ta musi mieć charakter bezpośredni w tym rozumieniu, że wyłącznie ten przepis lub nawet wyłącznie ta jego część, która była podstawą określenia sytuacji prawnej skarżącego, może następnie być kwestionowana w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012,

poz. 21; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 75; 26 sierpnia 2020 r., sygn. SK 44/20, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 44).

W stanie faktycznym sprawy, na kanwie której Skarżąca złożyła skargę konstytucyjną, przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia ciążącego na Niej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych było wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe a nie o wykroczenie skarbowe, związane z niewykonaniem tegoż zobowiązania.

W niniejszej sprawie nie można zatem przyjąć, że podstawą prawną wydania wobec Skarżącej ostatecznego orzeczenia, z którym wiąże Ona zarzuty naruszenia swoich konstytucyjnych praw, był przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w zakresie, w jakim zawiesza bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o wykroczenie skarbowe.

Z tych względów niedopuszczalne byłoby merytoryczne rozpoznanie zarzutów skargi konstytucyjnej dotyczących niekonstytucyjności przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w tym zakresie.

Postępowanie w tej części podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W niniejszej sprawie jako wzorce kontroli zostały wskazane przepisy art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji.

W odniesieniu do wzorca z art. 2 Konstytucji z uzasadnienia skargi konstytucyjnej i pisma Skarżącej z dnia 2 lipca 2020 r., skierowanego do Trybunału Konstytucyjnego i uzupełniającego braki formalne tejże skargi, wynika przy tym, iż Skarżąca zarzuca kwestionowanej regulacji przede wszystkim naruszenie wyrażonej w tymże przepisie zasady 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 da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm. Jednostka ma prawo oczekiwać od władzy, której zachowanie się ocenia, czytelności, przejrzystości, poszanowania zasad systemowych gwarantujących ochronę przysługujących tej jednostce praw. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wyraża się więc w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, aby obywatel mógł układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny. Przedmiotowa zasada opiera się na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiając jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa obejmuje także zakaz tworzenia prawa wprowadzającego pozorne instytucje prawne. Regulacje prawne powinny w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich

realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych. Uprawnienia przyznane obywatelowi przez państwo nie mogą mieć więc charakteru uprawnień pozornych czy też niemożliwych do realizacji ze względów prawnych lub faktycznych. Brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 28 lutego 2012 r., sygn. K 5/11, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 16; 5 grudnia 2013 r., sygn. K 27/13, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 13; 28 czerwca 2017 r., sygn. P 63/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 55; 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 28; 16 czerwca 2021 r., sygn. P 10/20, OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 40).

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 64 ust. 1 Konstytucji, przepis ten statuuje prawo podmiotowe jednostki do własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Nakłada na ustawodawcę obowiązek kształtowania poszczególnych praw podmiotowych o charakterze ekonomicznym w taki sposób, aby zapewnić możliwość czynienia z nich użytku oraz zapewnić im ochronę. Z przepisu tego wynikają obowiązki ustawodawcy: pozytywny, tj. ustanowienia procedur ochrony prawa własności i innych praw majątkowych, oraz negatywny, tj. powstrzymywania się od stanowienia regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub je ograniczać. Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być realna. Kryterium weryfikacji tej cechy jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 1 lipca 2014 r., sygn.

SK 6/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 68; 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 51; 9 marca 2017 r., sygn. P 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 14; 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 68; 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 14).

W oparciu o *petitum* skargi konstytucyjnej i argumentację powołaną w jej uzasadnieniu oraz piśmie skierowanym przez Skarżącą do Trybunału Konstytucyjnego zasadne wydaje się przyjęcie, iż zarzuca Ona niekonstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w zakresie, w jakim przepis ten wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe, gdy podatnik złożył deklarację podatkową, w której wykazał zobowiązanie podatkowe w nieprawidłowej wysokości i uiścił określony w niej podatek – przed wydaniem przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość ciążącego na nim zobowiązania podatkowego w kwocie wyższej niż wykazana w deklaracji podatkowej oraz przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, którego podejrzenie popełnienia wiąże się z niewykonaniem tegoż zobowiązania.

Skarżąca źródła niekonstytucyjności upatruje głównie w tym, iż kwestionowana regulacja umożliwia zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z powodu wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe w okresie, gdy działa, wynikające z art. 21 § 2 O.p., domniemanie prawidłowości wysokości tegoż zobowiązania podatkowego wykazanej przez podatnika w złożonej deklaracji podatkowej, a organ podatkowy nie wydał jeszcze, w trybie art. 21 § 3 O.p., decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w innej wysokości aniżeli zadeklarowana przez podatnika.

Zarzuty podniesione w skardze konstytucyjnej należy uznać za niezasadne.

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w zaskarżonym zakresie, istotnie prowadzi do sytuacji, w której podatnik ponosi prawnopodatkowe skutki w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe – pomimo, iż, przed wszczęciem tegoż postępowania, złożył deklarację podatkową i uiścił wykazany w niej podatek, zanim organ podatkowy wydał decyzję określającą ciążące na nim zobowiązanie podatkowe w kwocie wyższej niż zadeklarowana.

Brak jest jednak podstaw do przyjęcia, iż kwestionowana regulacja jest niezgodna z wzorcami z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji.

Na wstępie zauważyć należy, iż kwestionowany przepis stanowi część regulacji zawartej w art. 70 O.p., normującej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych powodującego wygaśnięcie tychże zobowiązań.

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.*

Określony w tym przepisie termin przedawnienia zobowiązania podatkowego zaczyna zatem biec od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, a kończy się z upływem 5 lat od tej daty – z zastrzeżeniem instytucji zawieszenia i przerwania biegu przedawnienia, które wpływają na końcowy termin przedawnienia.

Termin płatności podatku, czyli jego wymagalność, jest terminem, w którym dłużnik podatkowy powinien spełnić świadczenie podatkowe, a wierzyciel podatkowy ma prawo żądania podatku wynikającego z treści stosunku zobowiązaniowego (*vide* – B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski i J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2014*, Wrocław 2014 r., str. 398).

Termin z art. 70 § 1 O.p. dotyczy wszystkich zobowiązań podatkowych. Ma charakter materialnoprawny. Nie może być więc odroczony przez organ podatkowy (art. 48 O.p.) ani przedłużony przez Ministra Finansów (art. 50 O.p.). Nie znajduje również do niego zastosowania instytucja przywrócenia terminu (*vide* – L. Etel, komentarz do art. 70, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, System Informacji Prawnej LEX 2021 r.).

Przedawnienie zobowiązania podatkowego jest instytucją prawa materialnego powodującą skutki procesowe, określone w art. 208 § 1 O.p. Zgodnie z tym przepisem, gdy postępowanie podatkowe z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu tegoż postępowania.

W przepisie art. 70 § 6 O.p. zostały określone przypadki, w których bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu.

W wyniku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego termin ten nie biegnie. W konsekwencji następuje wydłużenie pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 1 O.p., o okres, w którym bieg tegoż terminu był zawieszony. W sytuacji, gdy okoliczność powodująca zawieszenie wystąpiła przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, bieg tegoż terminu się nie rozpoczyna.

W przepisie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. ustawodawca wprowadził regulację wiążącą skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Przepis ten modyfikuje pięcioletni termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, określony w art. 70 § 1 O.p. Prowadzi 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 skarbowe lub wykroczenie skarbowe. W myśl bowiem art. 70 § 7 pkt 1 O.p., bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, *od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.*

W świetle art. 70 § 6 pkt 1 O.p. dla ustalenia, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego istotne jest, czy przed upływem terminu przedawnienia tegoż zobowiązania doszło do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe (wykroczenie skarbowe). Zdarzeniem prawnym, powodującym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jest bowiem samo wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sprawie (*in rem*), gdy podatnik został zawiadomiony o jego wszczęciu najpóźniej z upływem, przewidzianego w art. 70 § 1 O.p., terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania. Nie jest więc konieczne do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wejście postępowania o przestępstwo skarbowe bądź wykroczenie skarbowe w fazę *in personam*, jeśli okoliczności sprawy wskazują, że podatnik posiada wiedzę o toczącym się postępowaniu w sprawie (*vide* – wyroki NSA z dnia: 20 czerwca 2013 r., sygn. I FSK 1799/12, LEX nr 1556127; 5 grudnia 2014 r., sygn. I FSK 1824/13, LEX nr 1598148; 17 kwietnia 2015 r., sygn. I FSK 1336/14, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 1 grudnia 2016 r., sygn. II FSK 3417/14, LEX nr 219004; 20 grudnia 2017 r. sygn. akt II FSK 1667/17, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 11 maja 2018 r., sygn. II FSK 1661/17, LEX nr 2503263; 1 sierpnia 2018 r., sygn. I FSK 1656/16, LEX nr 2547605; 28 lipca 2020 r., sygn. II FSK 587/20, LEX nr 3050007; 5 lutego 2020 r., sygn. II FSK 666/18, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Podnieść trzeba, iż mechanizm przedawnienia określony 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 (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*).

Z treści art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jednoznacznie przy tym wynika, iż skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wywołuje jedynie wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe (wykroczenie skarbowe) związane bezpośrednio z niewykonaniem tegoż zobowiązania podatkowego, czyli odnoszące się do niewywiązywania się przez podatnika z ciężących na nim obowiązków podatkowych. Przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest więc wszczęcie tylko takiego postępowania, którego przedmiotem jest podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego (wykroczenia skarbowego) wiążącego się z niewykonaniem określonego zobowiązania podatkowego przez konkretnego podatnika (*vide* – wyroki NSA z dnia: 15 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 619/13, LEX nr 1480689; 5 grudnia 2014 r., sygn. I FSK 1824/13, LEX nr 1598148; 23 marca 2017 r., sygn. I GSK 518/15, LEX nr 2291505; 18 maja 2018 r., sygn. I FSK 154/18, LEX nr 2525869; 29 sierpnia 2019 r., sygn. FSK 3283/17, LEX nr 2723671; 25 lutego 2020 r., sygn. II FSK 673/18, LEX nr 2973817).

Mechanizm zawieszenia przewidziany w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. ma zastosowanie zarówno w przypadku zobowiązań podatkowych powstających na skutek zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 O.p.), jak i zobowiązań podatkowych ustalonych w drodze tzw. decyzji ustalającej (wymiarowej), której doręczenie powoduje powstanie zobowiązania podatkowego i która ma charakter konstytutywny (art. 21 § 1 pkt 2 O.p.).

O tym, czy dane zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa czy też z chwilą doręczenia tzw. decyzji ustalającej, decydują przepisy podatkowego prawa materialnego dotyczące poszczególnych podatków.

Zauważyć należy, iż w stanie faktycznym sprawy, na tle której Skarżąca skierowała skargę konstytucyjną, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. dotyczyło zobowiązaniu podatkowego w podatku dochodowego od osób prawnych.

W świetle regulacji zawartych w u.p.d.o.p., zobowiązanie podatkowe w tym podatku powstaje z mocy prawa, tj. w sposób określony w art. 21 § 1 O.p.

Przepis ten stanowi:

Art. 21. § 1. 1. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

1) zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania; (...).

Przepis ten reguluje technikę przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Określony w nim sposób powstania zobowiązania podatkowego sprowadza się do zaistnienia określonego w ustawie regulującej konstrukcję danego podatku zdarzenia, z którym ustawa ta łączy powstanie zobowiązania podatkowego. Zdarzeniem tym jest np. osiągnięcie dochodu, przychodu. Jest to więc stan faktyczny, który musi wystąpić, aby mogło powstać zobowiązanie podatkowe.

Zauważyć należy, iż przewidziane w art. 21 § 1 pkt 1 O.p. powstanie zobowiązania podatkowego z chwilą zaistnienia określonego stanu faktycznego dokonuje się na mocy ustawy podatkowej, bez konieczności dokonywania jakichkolwiek czynności dodatkowych przez strony stosunku prawnopodatkowego.

Zobowiązania tego typu powstają więc z mocy prawa, bez względu na wolę i zamiar podatnika. Jediną przesłanką decydującą o ich powstaniu jest zaistnienie stanu faktycznego, z którym określona ustawa podatkowa (w niniejszej sprawie u.p.d.o.p.) łączy powstanie zobowiązania podatkowego.

Cechą charakterystyczną tego typu zobowiązań podatkowych, odróżniającą je od zobowiązań powstających poprzez doręczenie decyzji wymiarowej (tj. na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 O.p.), jest brak działania organów podatkowych. Zobowiązanie podatkowe powstaje bowiem na mocy ustawy i jeżeli zostanie prawidłowo obliczone i zapłacone przez podatnika, organ podatkowy nie jest zobowiązany do podejmowania jakichkolwiek działań związanych z jego realizacją.

W przypadku zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 1 O.p., podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia kwoty podatku, co określane jest mianem samoobliczenia (*vide* – E. Etel, komentarz do art. 21, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, 2019 r., LEX/el).

Co do zasady, jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji podatkowej, a zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa podatek wykazany w tejże deklaracji jest podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 O.p.).

W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych podatnik jest zobowiązany do określenia prawidłowej wysokości ciążącego na nim zobowiązania podatkowego z tytułu tegoż podatku w drodze samoobliczenia poprzez złożenie deklaracji (art. 27 u.p.d.o.p.).

Podkreślić trzeba, iż w przypadkach samoobliczania podatku mamy do czynienia z deklaracją w ścisłym tego słowa znaczeniu. Deklaracja podatkowa jest formą obowiązkowego przekazywania informacji przez zobowiązane do ich składania podmioty, w szczególności podatników. Konsekwencje prawne jej złożenia nie wynikają z natury deklaracji podatkowej, ale z przepisów prawa (*vide* – J. Rudowski, komentarz do art. 21, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Wolters Kluwer Polska 2019 r.).

Zauważyć należy, iż wysokość powstałego z mocy prawa zobowiązania podatkowego określona przez podatnika w drodze samoobliczenia i wykazana

w złożonej deklaracji może być niższa, aniżeli prawidłowa wysokość tegoż zobowiązania wynikająca z regulujących je przepisów prawa podatkowego. Nie zmienia tego okoliczność, iż podatnik wykonał zobowiązanie podatkowe w nieprawidłowej wysokości, wykazanej w złożonej deklaracji.

W przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, wystąpienie określonych zdarzeń (z którymi ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania), powoduje automatyczne powstanie zobowiązania podatkowego i to w prawidłowej (rzeczywistej) wysokości, gdyż z mocy prawa określone są wszystkie elementy zobowiązania podatkowego.

Deklaracja podatkowa złożona przez podatnika powinna odnosić się do zobowiązania podatkowego już istniejącego (powstałego z mocy prawa) w prawidłowej wysokości. Sporządzający deklarację winien więc wykazać w niej prawidłową wysokość już istniejącego zobowiązania.

Ustawodawca przewidział przy tym proceduralne sposoby doprowadzenia do stanu zgodności pomiędzy wysokością zobowiązania powstałego z mocy prawa, a jego nieprawidłową wysokością deklarowaną w deklaracji podatkowej.

Zgodnie z art. 21 § 3 O.p., [j]eżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego 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.

Organ podatkowy ma zatem obowiązek przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji określającej prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego, jeżeli zachodzi jedna z przesłanek wymienionych w tymże przepisie.

Podkreślić trzeba, iż wydanie decyzji na podstawie przepisu art. 21 § 3 O.p. oznacza jedynie, że organ podatkowy zakwestionował samoobliczenie podatku dokonane przez podatnika i – w ramach przysługujących temu organowi

uprawnień – określił wysokość zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa, zgodnie z dyspozycją przepisu, który ma zastosowanie z woli ustawodawcy w określonym stanie faktycznym.

Decyzja taka ma zatem charakter deklaratoryjny, ponieważ określa się w niej wysokość zobowiązania, które powstało wcześniej, z mocy prawa (*vide* – E. Etel, komentarz do art. 21, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, op. cit.*).

Jeśli zobowiązanie podatkowe powstaje *ex lege*, tak jak w niniejszej sprawie, to decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 21 § 3 O.p., wskazuje jedynie na realną, prawidłową wysokość tego zobowiązania. Jej wydanie nie oznacza wykreowania w ten sposób nowego zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie podatkowe nie powstaje bowiem z dniem jej doręczenia.

Decyzja wydana na podstawie art. 21 § 3 O.p. nie tworzy więc nowego zobowiązania podatkowego, a jedynie – co należy po raz kolejny podkreślić – określa prawidłową wysokość już istniejącego zobowiązania podatkowego (powstałego z mocy prawa na skutek zaistnienia określonego zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże jego powstanie), które podatnik jest obowiązany wykonać (*vide* – wyroki NSA z dnia 25 czerwca 2020 r., sygn. II FSK 765/20 i z dnia 29 czerwca 2021 r., sygn. III FSK 41/21 oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Ol 748/21, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Taka decyzja będzie konieczna w kontekście wymagalności roszczenia podatkowego, a nie w aspekcie istnienia stosunku prawnego zobowiązania podatkowego.

W przypadku wydania na podstawie art. 21 § 3 O.p. decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego źródłem powstania zobowiązania podatkowego jest nadal to samo zdarzenie, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego. W odniesieniu do podatku dochodowego

od osób prawnych jest to uzyskanie dochodu przez podatnika, którego siedziba lub zarząd położone są na terytorium Rzeczypospolitej (art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p.).

Źródłem powstania zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych nie jest więc złożenie przez podatnika deklaracji podatkowej dotyczącej tegoż podatku ani też wydana przez organ podatkowy, w trybie art. 21 § 3 O.p., decyzja określająca inną jego wysokość, aniżeli wykazana w przedmiotowej deklaracji.

Przypomnieć należy, iż zobowiązanie podatkowe to wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, terminie i miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5 O.p.).

Obowiązek podatkowy jest to wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach (art. 4 O.p.).

Jest to zatem stosunek prawnopodatkowy powstający na skutek zdarzeń, z którymi prawo wiąże powinność zapłaty należności podatkowej. Treścią tegoż stosunku prawnopodatkowego jest świadczenie podatku, tj. kwoty pieniężnej w wysokości określonej przepisami prawa publicznego.

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.).

Reasumując, niewykonanie przez podatnika zobowiązania podatkowego, które powstało *ex lege*, jest okolicznością obiektywną. Dla jej zaistnienia nie jest konieczne funkcjonowanie w obrocie prawnym decyzji, o której mowa w art. 21 § 3 O.p., tj. określającej prawidłową wysokość tegoż zobowiązania, do której uiszczenia zobowiązany jest podatnik w świetle obowiązujących przepisów prawa podatkowego. Decyzja ta ma charakter deklaratoryjny, koryguje a nie kreuje wartość istniejącego z mocy prawa zobowiązania podatkowego.

Wobec obiektywnie istniejącego (z mocy prawa) zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych zarówno złożona przez podatnika deklaracja podatkowa, jak i decyzja wydana przez organ podatkowy na podstawie art. 21 § 3 O.p. – mają charakter wtórny wobec tegoż zobowiązania podatkowego.

W przypadku zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa podatnik ma więc obowiązek jego wykonania w razie zajścia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże zaistnienie tegoż zobowiązania. Obowiązek ten musi być wykonany w wysokości, miejscu i terminie określonych w przepisach ustaw podatkowych.

Przy przyjętej w prawie podatkowym konstrukcji zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa, jego niewykonanie w istocie dotyczy zobowiązania istniejącego obiektywnie, w wysokości wynikającej z przepisów ustawy podatkowej. Nie zaś zobowiązania podatkowego w wysokości wykazanej przez podatnika w złożonej deklaracji podatkowej.

Dla stwierdzenia faktu niewykonania zobowiązania podatkowego wystarczające jest zatem stwierdzenie, że podatnik nie wykonał zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa w wysokości określonej w przepisach prawa podatkowego.

Wydanie decyzji wymiarowej nie jest zatem przesłanką stwierdzenia niewykonania zobowiązania podatkowego powstałego *ex lege*.

Złożenie zaś przez podatnika deklaracji podatkowej, w której określił w sposób nieprawidłowy ciążące na nim zobowiązanie podatkowe (zaniżył jego wysokość bądź go nie wykazał) nie oznacza wykonania owego zobowiązania w rozumieniu przepisów prawa podatkowego. Także w sytuacji, gdy podatnik zapłacił podatek w wysokości wadliwie określonej w złożonej deklaracji.

Jak wcześniej wskazano, przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jest

wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe (wykroczenie skarbowe), którego popełnienie wiąże się z niewykonaniem tegoż zobowiązania.

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie inkorporuje przepisów postępowania karnego skarbowego na grunt postępowania podatkowego. Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe nie jest zatem częścią postępowania podatkowego. W kwestionowanym przepisie ustawodawca wskazał jedynie czynność procesową w postępowaniu karnym skarbowym w postaci wszczęcia tego postępowania, z którą to czynnością powiązał określony skutek na gruncie O.p., tj. zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Postępowanie w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest odrębne od postępowania podatkowego prowadzonego w sprawie ustalenia istnienia obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Celem postępowania podatkowego jest wymiar należności podatkowych, zaś celem postępowania karnego skarbowego jest odpowiednio ustalenie, czy doszło do popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, ustalenie winy sprawcy oraz pociągnięcie go do odpowiedzialności karnej skarbowej (R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004 r., str. 454, J. Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, powołane za P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Wolters Kluwer 2007 r., str. 240, 241).

Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe prowadzone jest zasadniczo na podstawie przepisów k.k.s.

W myśl art. 113 § 1 k.k.s., w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r., poz. 534 ze zm., dalej: k.p.k.).

Zgodnie z art. 303 w zw. z art. 325a § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s postępowanie przygotowawcze o przestępstwo skarbowe wszczyna się, gdy istnieje uzasadnione podejrzenie jego popełnienia. Istnieją zatem dowody uprawdopodobniające jego popełnienie.

W przypadku uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego wiążącego się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa nie ma zatem żadnych przeszkód do wszczęcia postępowania karnego skarbowego o to przestępstwo, niezależnie od tego czy podatnik złożył deklarację podatkową, w której wykazał zaniżoną wysokość zobowiązania podatkowego i je wykonał, oraz od tego czy wydana została w stosunku do tegoż podatnika na podstawie art. 21 § 3 O.p. decyzja organu podatkowego określająca prawidłową wysokość ciążącego na nim zobowiązania podatkowego.

Nie oznacza to oczywiście, iż tego rodzaju decyzje nie są w konkretnych postępowaniach skarbowych traktowane jako istotny dowód pozwalający np. na stwierdzenie wysokości spowodowanego działaniem przestępczym uszczuplenia bądź narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej.

Na marginesie wskazać wypada, iż, zgodnie z art. 10 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., organy postępowania przygotowawczego w przypadku istnienia uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego mają prawny obowiązek wszczęcia i prowadzenia postępowania przygotowawczego.

Odnosząc się do kwestii dotyczącej wynikającego z art. 21 § 3 O.p. domniemania prawidłowości wysokości zobowiązania podatkowego wykazanej przez podatnika w złożonej przez niego deklaracji podatkowej podkreślić trzeba, iż w piśmiennictwie wskazuje się, iż domniemanie to dotyczy rzetelnie i prawidłowo wypełnionej deklaracji (*vide* – M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Rozdział 6 Postępowanie dowodowe w kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. Deklaracje podatkowe*, Wolters Kluwer Polska 2017 r.).

Podnieść ponadto należy, iż dopóki decyzja określająca prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego, wydana na podstawie art. 21 § 3 O.p., nie zniweczy domniemania wynikającego z art. 21 § 2 tej ustawy, organ podatkowy nie może żądać zapłaty podatku w innej wysokości, niż wynikająca z deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika. Wadliwa deklaracja podatkowa nie ma jednak wpływu na rzeczywistą wysokość powstałego z mocy prawa zobowiązania podatkowego i w tym zakresie nie wywołuje skutków prawnych.

Nie można zatem uznać, aby kwestionowana regulacja prowadziła do – naruszającej standardy konstytucyjne – ingerencji w prawa majątkowe podatników.

Przyjęcie tej tezy jest nie do zaakceptowania w świetle konstytucyjnych zasad dotyczących obowiązków podatkowych.

Zauważyć trzeba, iż zaskarżona regulacja dotyczy sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe już istnieje. Podatnik nie wywiązał się więc z ciążącego na nim konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków.

W sytuacji, gdy podatnik wywiązał się z konstytucyjnego obowiązku płacenia danin publicznych, uiszczając należny podatek w przewidzianej ustawą podatkową wysokości – nie ma do niego zastosowania kwestionowana regulacja. Nie jest ona bowiem skierowana przeciwko podatnikom, którzy rzetelnie wywiązują się z nałożonych na nich zobowiązań podatkowych, jak również podatnikom, którzy nie zrealizowali tych zobowiązań w sposób nieświadomy, na skutek błędu w rozliczeniach czy też niewłaściwej interpretacji przepisów prawa podatkowego (w tym ostatnim przypadku niezrealizowanie zobowiązania podatkowego samo przez się nie prowadzi do wszczęcia postępowania karnego skarbowego).

W tym miejscu odnieść należy się do stanu faktycznego sprawy, na tle której Skarżąca wniosła skargę konstytucyjną.

Przypomnieć należy, iż wyrok NSA, w związku z którym Skarżąca wniosła skargę konstytucyjną, dotyczył rozstrzygnięcia w przedmiocie ustalenia

wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych.

W stanie faktycznym sprawy, w której wyrok ten został wydany, Spółka zawiążyła koszty uzyskania przychodów w 2008 r. poprzez wliczanie do tychże kosztów wynikających z faktur VAT nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych lub poświadczających pozorne czynności prawne i dokonywanie nienależnych odpisów amortyzacyjnych – co w konsekwencji skutkowało podaniem nieprawdy w złożonej przez Spółkę deklaracji CIT-8 i zaniżeniem wysokości zobowiązania podatkowego spółki w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r.

Skarżąca istotnie wpłaciła podatek w wysokości wykazanej w złożonej deklaracji podatkowej. Zadeklarowana przez Spółkę wysokość zobowiązania podatkowego była jednak niższa od ciężącego na Niej z mocy ustawy (u.p.d.o.p.) zobowiązania podatkowego o kwotę

Skarżąca uchyliła się zatem od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r.

Skarżąca nie wywiązała się zatem z konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków. Zawiążyła bowiem koszty uzyskania przychodów, a co za tym idzie – obniżyła wysokość ciężącego na niej z tytułu uzyskanego dochodu podatku dochodowego od osób prawnych.

Z uwagi zaś na zaistnienie uzasadnionego podejrzenia, iż było to związane z popełnieniem przestępstwa skarbowego – spowodowało to, jak już wskazano, wszczęcie w tej sprawie postępowania karnego skarbowego, a w konsekwencji zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego – co należy wyraźnie podkreślić – spółka nie wykonała.

W niniejszej sprawie, w odniesieniu do podniesionych w skardze konstytucyjnej zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji, wskazać należy ponadto na istotę i charakter prawny zobowiązań podatkowych,

w szczególności w kontekście skutków ich przedawnienia dla budżetu państwa oraz szeroko rozumianego interesu publicznego.

W tym kontekście podkreślić trzeba, iż kwestionowana regulacja służy zapewnieniu wywiązywania się przez obywateli z konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, stanowiąc instrument zapobiegający przedawnieniu zobowiązania podatkowego – w sytuacji podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego – w stosunku do podatnika, który nie wykonał tegoż zobowiązania.

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14; OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152; 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85; 28 listopada 2018 r., sygn. SK 3/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 79).

Ocena konstytucyjności zaskarżonej regulacji powinna być zatem dokonywana przede wszystkim w perspektywie art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, oraz art. 217 Konstytucji, który ustanawia władztwo finansowe państwa. W perspektywie tych wzorców kontroli powinny być bowiem rozpatrywane zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*).

Zauważyć trzeba, że kwestionowana regulacja pozwala na realizację wyrażonej w art. 84 Konstytucji zasady sprawiedliwości podatkowej, która polega na kształtowaniu podatków zgodnie z zasadami powszechności i równości.

Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe (*vide* – E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, str. 389).

W znaczeniu przedmiotowym wymieniona zasada polega na objęciu podatkiem wszystkich zdarzeń faktycznych i prawnych, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Powszechność opodatkowania należy łączyć także z ustaleniem właściwej miary opodatkowania, tak aby rozkład ciężarów podatkowych był uzależniony od zdolności gospodarczej podatnika. Pojęcie równości w odniesieniu do prawa daninowego sytuuje się w ogólnej zasadzie równości. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*, 8 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83; 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79 oraz K. Działocha, A. Łukaszczuk, komentarz do art. 84, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom II, L. Garlicki, M. Zubik (red.), Warszawa 2016 r., str. 981, 982).

Konsekwencją konstytucyjnych zasad powszechności i równości opodatkowania jest obowiązek państwa w zakresie egzekwowania od wszystkich obywateli wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z podatków są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*; 29

lipca 2014 r., sygn. P 49/13, *op. cit.*). Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, z jego zadaniami i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Funkcją odpowiednio ukształtowanego systemu podatkowego jest zapewnienie państwu dochodów umożliwiających ponoszenie zakładanych wydatków. Pierwotnym celem opodatkowania jest wszak uzyskiwanie środków pieniężnych niezbędnych dla pokrycia potrzeb publicznych (cel fiskalny). Opodatkowanie ma zatem służyć w pierwszej kolejności zapewnieniu wpływów do budżetu, które, odpowiednio wydatkowane, służyć mają dobru wspólnemu.

Polityka podatkowa ma zapewnić należyty stan finansów publicznych i równowagę budżetową, które są wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej. Wynika to z całokształtu regulacji zawartych w rozdziale X Konstytucji, zwłaszcza zaś w art. 216 oraz art. 220 Konstytucji, ale także z art. 1 ustawy zasadniczej, który stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli.

Dodać należy, że konstytucyjny nakaz realizacji zasad sprawiedliwości społecznej wiąże się z pojmowaniem państwa jako dobra wspólnego oraz obowiązkiem solidarności jednostki z innymi (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 2005 r., sygn. P 13/04, OTK ZU nr 9/A/2005, poz. 102).

Odwołanie się do dobra wspólnego obywateli, związanego z prawidłowym kształtowaniem stanu finansów publicznych państwa, ma istotny wpływ na ocenę kwestionowanej regulacji. Podkreślić bowiem należy, że system podatkowy, obok wskazanej funkcji fiskalnej lub z motywami fiskalnymi (stanowią one treść zasadniczej większości norm prawnopodatkowych), spełnia także funkcje społeczne oraz socjalne. Polityka podatkowa ma być kształtowana w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania

podatników. Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14, *op. cit.* i z dnia 4 grudnia 2018 r., sygn. P 12/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 71). Pozwala to z kolei na realizację zasady solidarności współpartnerów społecznych, o której mowa w art. 20 Konstytucji. Zasada ta, na tle art. 1 Konstytucji, oznacza m.in., że wszyscy obywatele, w stopniu odpowiednim do swoich możliwości, zobowiązani są do poświęcenia pewnych interesów własnych dla dobra wspólnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4).

W związku z tym państwo ma nie tylko prawo, lecz wręcz obowiązek wprowadzania rozwiązań zapewniających realizację konstytucyjnej powinności ponoszenia ciężarów publicznych w postaci podatków (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 kwietnia 2000 r., sygn. K. 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86; 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*; 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, *op. cit.*).

W tym kontekście za konstytucyjnością kwestionowanego rozwiązania przemawia okoliczność, iż przedawnienie zobowiązania podatkowego należy do nieefektywnych sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdyż dochodzi do niego pomimo niespełnienia przez podatnika ciężącego na nim świadczenia podatkowego.

Istotą przedawnienia, o którym mowa w art. 70 O.p., jest wygaśnięcie – zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 O.p., z mocy prawa – zobowiązania podatkowego po upływie określonego czasu, chociaż nie zostało ono uregulowane. Dotyczy to nie tylko należności głównej, lecz wszelkich roszczeń pieniężnych wierzyciela podatkowego, a więc także tych, które powstały jako odsetki za zwłokę.

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powoduje, iż stosunek zobowiązaniowy pomiędzy dłużnikiem a wierzycielem podatkowym przestaje

istnieć. Wraz z upływem terminu przedawnienia stosunek prawny zobowiązania podatkowego wygasa bez względu na to, czy dłużnik się na nie powoła. W przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego wierzyciel, chociaż niezaspokojony, nie ma już podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy nie może skutecznie domagać się od podatnika zapłaty tego zobowiązania, przestaje ono bowiem istnieć. Dobrowolne zaś spełnienie przedawnionego zobowiązania przez podatnika prowadzi do powstania nadpłaty, która podlega zwrotowi (*vide* – B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski i J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2007*, Wrocław 2007 r., str. 370; L. Etel, komentarz do art. 70, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, *op. cit.* oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81).

Wygąśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia nie zaspokaja zatem roszczeń finansowych wierzyciela podatkowego.

Można je traktować jako nadzwyczajny sposób ustania stosunku prawnopodatkowego między podatnikiem a wierzycielem podatkowym (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*).

W tym miejscu trzeba podkreślić, iż, w świetle zasady powszechności opodatkowania i sprawiedliwości podatkowej, nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciężącego na nich obowiązku podatkowego, korzystając jednakże ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników. W szczególności nie uzasadnia takiej akceptacji – co do zasady – rzekoma konieczność zagwarantowania podatnikom, unikającym wykonania konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, możliwości swobodnego podejmowania decyzji w przedmiocie rozporządzenia swoimi środkami

finansowymi i majątkowymi w przekonaniu, że, po upływie określonego w ustawie czasu, nie będą narażeni na jakiegokolwiek działania ze strony organów podatkowych zmierzające do określenia i egzekwowania od nich należności podatkowych.

Najbardziej pożądanym konstytucyjnie sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest więc, szeroko rozumiana, zapłata podatku.

Inne sposoby ustania więzi między wierzycielem podatkowym a dłużnikiem, które nie prowadzą do zaspokojenia roszczeń wierzyciela (w tym wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek jego przedawnienia), powinny być traktowane w kategoriach wyjątku. Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości wyrażone w ustawie zasadniczej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*).

Podnieść należy, że niewywiązywanie się z 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 (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, *op. cit.*).

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, **[o]bywatele uchylający się od ponoszenia ciężarów publicznych naruszają zasadę dobra wspólnego, czyniąc to na koszt pozostałych podatników, płacących podatki** (podkreśl. własne). *Taki stan rzeczy w ramach demokratycznego państwa prawnego nie może mieć miejsca* [OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26].

Podkreślić w tym miejscu trzeba, że z przepisów art. 84 i art. 217 Konstytucji wynika, iż zasadą jest płacenie podatków, nie zaś unikanie ich zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie zobowiązania podatkowego (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 września 2009 r., sygn. Ts 389/08, OTK ZU nr 5/B/2009, poz. 431 oraz wyroki Trybunału

Konstytucyjnego z dnia: 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, *op. cit.*; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*; 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, *op. cit.*).

Ustanowiony mechanizm przedawnienia w prawie podatkowym nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania go instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po pewnym czasie (podkreśl. własne) [wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65].

Tymczasem taki charakter miałyby mechanizm przedawnienia zobowiązań podatkowych przy przyjęciu tezy, zgodnie z którą zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. byłoby konstytucyjnie niedopuszczalne w sytuacji wszczęcia postępowania karnego skarbowego o przestępstwo skarbowe, którego podejrzenie popełnienia wiąże się z niewykonaniem tegoż zobowiązania, lecz podatnik – przed wszczęciem owego postępowania i przed wydaniem przez organ podatkowy na podstawie art. 21 § 3 O.p. decyzji określającej prawidłową wysokość ciążącego na nim zobowiązania podatkowego złożył deklarację podatkową, w której nie wykazał owego zobowiązania podatkowego (wykazał je w niższej wysokości) i zapłacił podatek w kwocie wskazanej w deklaracji.

Mogłoby to prowadzić wręcz do stworzenia mechanizmu unikania wykonywania konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków.

Tym bardziej, jeśli – co należy ponownie podkreślić – zaniżenie w deklaracji podatkowej wysokości podatku, do uiszczenia którego podatnik jest zobowiązany zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wiąże się z podejrzeniem popełnienia przestępstwa skarbowego.

Oceniając konstytucyjność zaskarżonej regulacji, należy także uwzględnić, że, nakładając podatki, ustawodawca szacuje wysokość wpływów budżetowych, pozwalających sfinansować zaprogramowane wydatki. Efektywność egzekwowania należności podatkowych (o ile należności te

ustanowiono w zgodzie z Konstytucją), trzeba rozpatrywać na tle konstytucyjnego nakazu wykonywania budżetu, a więc m.in. zapewnienia Państwu przychodów w budżecie założonych. Realizacja strony dochodowej budżetu jest samoistną wartością konstytucyjną, a zarazem konstytucyjnym obowiązkiem organów stanowiących i wykonujących budżet, i nie można nie brać jej pod uwagę przy dokonywaniu ocen konstytucyjności ustawodawstwa daninowego. Ustawodawca, określając rozwiązania dotyczące wygaśnięcia zobowiązań podatkowych w następstwie ich przedawnienia, powinien więc wziąć pod uwagę okoliczności faktyczne, związane z egzekwowaniem należności podatkowych, m.in. zachowania podatników uchylających się od opodatkowania. Przedawnienie niewyegzekwowanych należności podatkowych, jeśli zjawisko to przybierze znaczne rozmiary, może w rezultacie skutkować trudnościami w realizacji zaplanowanych zadań państwa (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*).

*Państwo ma (...) obowiązek zabezpieczenia swoich praw związanych z daninami publicznymi. Są one istotnym elementem dobra wspólnego, którego strażnikiem są przede wszystkim właściwe organy państwa. Państwo chroni w ten sposób wartości najwyższe Rzeczypospolitej, a przez to prawa innych obywateli. Zabezpiecza przez to także realizację podstawowych zadań publicznych. Potrzeba ich realizacji może prowadzić do dalej idących ograniczeń w dysponowaniu składnikami majątku podatnika, które zresztą są prawu polskiemu znane (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, *op. cit.*).*

Podkreślić też trzeba, iż obywatel nie ma prawa oczekiwać korzyści, które mogłyby dla niego wynikać z niewywiązywania się z konstytucyjnego obowiązku uiszczania podatków. Prawo nie powinno chronić tych, którzy poszukują poprawy własnej sytuacji w swoich bezprawnych działaniach.

Akceptacja odmiennego rozumowania oznaczałaby tworzenie aksjologicznie nieuzasadnionych i niezrozumiałych z punktu widzenia państwa

prawnego normatywnych konstatacji i w swoisty sposób promowałaby podatników niewywiązujących się z zobowiązań podatkowych, a zwłaszcza czyniących to celowo. Nie przemawiają za tym żadne wartości i zasady konstytucyjne. Prowadziłoby to też do naruszenia szeregu fundamentalnych wartości, w tym ważnego z punktu widzenia państwa prawnego poczucia sprawiedliwości podatkowej, która wkracza – jak wcześniej wskazano – zarówno w wymiar dobra wspólnego, jak i dobra jednostkowego (połączonego z należytych zabezpieczeniem praw obywatela).

Podkreślić w tym miejscu trzeba, że kwestionowana regulacja pozwala także – poprzez umożliwienie wyegzekwowania ciążącego na podatniku zobowiązania podatkowego – na pozbawienie tegoż podatnika swoistej korzyści majątkowej, którą odniósłby w przypadku niemożności wyegzekwowania od niego owego zobowiązania ze względu na jego przedawnienie.

Żadna z konstytucyjnych zasad nie powinna przy tym służyć za podstawę ochrony interesu wynikającego z naruszenia obowiązku mającego swoje umocowanie w Konstytucji, a takowym jest niewątpliwie interes finansowy podatnika uchylającego się od płacenia podatków.

Konstytucyjne prawo do ochrony własności oraz zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz związana z nią zasada pewności i stabilności prawa podatkowego nie powinny więc być interpretowane w taki sposób, aby ich stosowanie służyło unikaniu wykonania zobowiązań podatkowych. Prowadziłoby to bowiem do zaprzeczenia, wymienionych wcześniej, funkcji spełnianych przez podatki.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, iż zaskarżona regulacja nie prowadzi do sytuacji, w której podatek pozostaje w niepewności co do terminu przedawnienia ciążącego na nim zobowiązania podatkowego.

Z treści art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jednoznacznie bowiem wynika, że niezbędnym warunkiem nierozpoczęcia bądź zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest zawiadomienie podatnika

o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przed upływem terminu przedawnienia tegoż zobowiązania.

Zgodnie zaś z art. 70c O.p., [o]rgan podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

Dla skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji przewidzianej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. konieczne jest zatem powiadomienie podatnika: o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie ich popełnienia wiązało się z niewykonaniem tego zobowiązania; o związku tego postępowania z niewykonaniem zobowiązania podatkowego; skutku dla postępowania podatkowego w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia oraz dacie, z jaką ten skutek nastąpił. Powiadomienie podatnika powinno nastąpić przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskazanego w art. 70 § 1 O.p. (*vide* – wyroki NSA z dnia: 12 marca 2014 r., sygn. I GSK 614/12, LEX nr 1487729; 15 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 619/13, LEX nr 1480689; 23 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 2025/13, LEX nr 1656010 oraz uchwała NSA w składzie 7 sędziów z dnia 18 czerwca 2018 r., sygn. I FPA 1/18, LEX nr 2503900).

Konieczne jest więc, aby podatnik wiedział, że jego zobowiązanie podatkowe nie przedawniło się z upływem ustawowego terminu oraz znał przyczynę takiego stanu rzeczy, tzn. miał świadomość, że jest to wynikiem wszczęcia, sprecyzowanego pod względem przedmiotowym, postępowania karnego skarbowego wiążącego się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Istniejące regulacje prawne (art. 70c O.p.) gwarantują także uzyskanie przez takiego podatnika informacji o ustaniu przyczyny zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i o rozpoczęciu lub dalszym biegu tegoż terminu po upływie okresu jego zawieszenia.

Wskazany wymóg zawiadomienia o zawieszeniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego został spełniony w sprawie, na tle której została skierowana skarga konstytucyjna.

Nie można zatem uznać, że kwestionowana regulacja narusza zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego obywateli, stanowiąc – niedopuszczalną konstytucyjnie – pułapkę dla podatnika, ponieważ nie mógł rzekomo przewidzieć zawieszenia biegu terminu przedawnienia w następstwie wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe związane z niewykonaniem ciążącego na nim zobowiązania podatkowego, gdyż wcześniej złożył deklarację podatkową, w której nie wykazał owego zobowiązania i zapłacił podatek w wysokości określonej przez niego w przedmiotowej deklaracji.

W świetle przedstawionej w niniejszym stanowisku argumentacji uznać należy, iż przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w kwestionowanym w niniejszej sprawie zakresie, nie kreuje rozwiązania, w którym organy państwa mają możliwość dowolnego, arbitralnego decydowania o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a tym samym o terminie przedawnienia tegoż zobowiązania – pozbawiając podatnika możliwości ochrony jego praw i czyniąc przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną. Nie prowadzi do sytuacji, w której termin przedawnienia zobowiązania podatkowego jest nieokreślony, zaś zobowiązanie to nie przedawnia się w rozsądnym terminie. Nie prowadzi również do pozbawienia podatnika posiadanych środków majątkowych w sposób naruszający obowiązujące w tym zakresie standardy konstytucyjne, poprzez bezpodstawne zawieszenie terminu przedawnienia jego zobowiązań podatkowych.

Zaskarżony przepis jest przepisem rangi ustawowej. Nie nakłada obowiązku podatkowego, lecz – co już kilkakrotnie wskazano w niniejszym stanowisku – służy realizacji tegoż obowiązku. Reguluje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a więc dotyczy jednej z określonych przez ustawodawcę zasad realizacji obowiązku podatkowego.

Jak już podniesiono, Konstytucja wyraźnie upoważnia ustawodawcę do stanowienia ograniczeń majątkowych, czy szerzej – ingerencji w majątek podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów publicznych. Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych ma więc wyraźną podstawę konstytucyjną i kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności. Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14; *op. cit.*; 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, *op. cit.*). Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być więc – co do zasady – oceniane w kategoriach niedopuszczalnego wpływu na stan majątkowy podatników i uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych chronionych na podstawie art. 64 Konstytucji. Innymi słowy, niedopuszczalne jest utożsamianie obowiązku podatkowego z niekonstytucyjnym naruszeniem prawa własności (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100; 28 listopada 2018 r., sygn. SK 3/14, *op. cit.*).

Zaskarżona regulacja, służąc realizacji wskazanego konstytucyjnego obowiązku, nie stanowi niedopuszczalnej konstytucyjnie ingerencji w konstytucyjnie chronione prawo własności.

Kwestionowana regulacja nie narusza zatem prawa do ochrony własności, gwarantowanego w art. 64 ust. 1 Konstytucji ani zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wyrażonej w art. 2 Konstytucji.

Zasadne jest więc przyjęcie, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w kwestionowanym zakresie, jest zgodny z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego