



PK VIII TK 157.2019

(SK 100/19)

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną P R. o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306), „ w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego” – jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. 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 (Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) –

przedstawiam następujące stanowisko:

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.

UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna w niniejszej sprawie została złożona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w S , postanowieniem z dnia kwietnia 2010 r., wszczął z urzędu postępowanie kontrolne wobec P R. (dalej: Skarżący lub P R.) w zakresie dotyczącym rzetelności deklarowanych przez Niego podstaw opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz prawidłowości obliczenia tegoż podatku za 2005 r.

W przedmiotowym postępowaniu ustalono m.in., iż należny podatek dochodowy od osób fizycznych (dalej: podatek dochodowy) za 2005 r. wynosi zł i jest o zł wyższy niż kwota tego podatku wykazana przez Skarżącego w zeznaniu podatkowym.

Decyzją z dnia czerwca 2011 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w S określił P R. wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym za 2005 r. w kwocie zł oraz ustalił Jego zobowiązanie podatkowe w tymże podatku z tytułu różnicy między dochodem zadeklarowanym przez P R. a określonym przez organ kontroli skarbowej, w związku z transakcjami podatnika zawartymi z podmiotami powiązanymi, w kwocie zł.

P R. złożył odwołanie od tej decyzji.

Przed rozpoznaniem tego odwołania, Inspektor Kontroli Skarbowej Urzędu Kontroli Skarbowej w S. , postanowieniem z dnia października 2011 r., wszczął dochodzenie w sprawie o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (aktualny adres publikacyjny: Dz.U. z 2020 r., poz. 19 ze zm., dalej: k.k.s.), polegające na *podaniu nieprawdy w zeznaniu PIT – 36L o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych za 2005 r. złożonym w dniu .05.2006 Naczelnikowi Drugiego Urzędu Skarbowego w S. , co spowodowało uszczuplenie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2005 rok w kwocie zł* (postanowienie Inspektora Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w S. o wszczęciu dochodzenia w sprawie).

W toku tego dochodzenia, w dniu października 2011 r. wydano postanowienie o przedstawieniu P R. zarzutu, że, prowadząc działalność gospodarczą pod firmą F. z siedzibą w S. oraz będąc współnikiem spółek cywilnych R i S , *podał nieprawdę w zeznaniu PIT – 36L o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w 2005 r. złożonym w dniu 4 maja 2006 r. Naczelnikowi Drugiego Urzędu Skarbowego w S. , czym spowodował uszczuplenie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2005 rok w kwocie zł*, tj. popełnił przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s.

Postanowienie to ogłoszono P R. w dniu . października 2011 r.

Dyrektor Izby Skarbowej w S. , po rozpoznaniu odwołania P R., decyzją z dnia lipca 2013 r. uchylił w całości zaskarżoną decyzję i orzekł w tym zakresie co do istoty sprawy – określając P R. wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym za 2005 r. w kwocie zł i ustalając wysokość Jego zobowiązania podatkowego w tymże podatku z tytułu różnicy między dochodem zadeklarowanym przez P R. a określonym przez organ kontroli skarbowej, w związku z transakcjami podatnika zawartymi z podmiotami powiązаныmi, w kwocie zł.

W uzasadnieniu swojej decyzji Dyrektor Izby Skarbowej w S. , odnosząc się do kwestii nieprzedawnienia zobowiązania podatkowego P R. w podatku dochodowym za 2005 r. z uwagi na zastosowanie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p., podniósł m.in., że w dniu października 2011 r. zostało wszczęte dochodzenie w sprawie o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s. w związku z podaniem nieprawdy w zeznaniu PIT- 36 za 2005 r., a w dniu października 2011 r. P R(...) został przedstawiony zarzut oraz przesłuchano go w charakterze podejrzanego. (...). Dotychczas postępowanie to nie zostało ukończone, zatem zobowiązanie podatkowe za rok 2005 nie uległo przedawnieniu [decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w S. z dnia lipca 2013 r., str. 67].

Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. , wyrokiem z dnia marca 2014 r., oddalił skargę P R. na wskazaną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w S. z dnia lipca 2013 r.

Od wyroku tego P R. złożył skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

NSA, wyrokiem z dnia sierpnia 2016 r., skargę tę oddalił.

W uzasadnieniu tegoż wyroku NSA, odnosząc się do podniesionego w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (aktualny adres publikacyjny: Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm., dalej: O.p.), stwierdził m.in., że przepis ten jest przepisem prawa materialnego. *Skarżącemu nie udało się natomiast postawić zarzutu, pozwalającego badać, że miało dojść do niewłaściwego zawieszenia biegu terminu przedawnienia.* NSA stwierdził ponadto, iż nie znalazł podstaw do wystąpienia z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego dotyczącym m.in. zgodności z art. 2 Konstytucji przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu nadanym temu przepisowi ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji

podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306), rozumianego w ten sposób, iż wszczęcie postępowania karnego skarbowego zawiesza bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego także w sytuacji, gdy wszczęto je celem przerwania tegoż terminu – o co wnosił Skarżący w piśmie z dnia 1 lutego 2014 r. skierowanym do sądu I instancji. NSA powołał się przy tym na sentencję wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81).

W skardze konstytucyjnej Skarżący zakwestionował konstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu nadanym mu ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306), w zakresie, w jakim przepis ten *wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego (petitum skargi konstytucyjnej).*

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżący podniósł m.in., że w wyroku NSA wydanym w sprawie, na kanwie której skierował tę skargę, *naruszono Jego prawo do własności środków pieniężnych, określone w art. 64 ust 1 i 3 Konstytucji, pozbawiając go tych środków na podstawie zaskarżonego przepisu, poprzez bezprawne i arbitralne zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, do czego doszło na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sytuacji, gdy brak było uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego, zaś samo wszczęcie nastąpiło tylko i wyłącznie celem zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego, tj.*

w rażącej sprzeczności z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji (skarga konstytucyjna, str. 3).

Skarżący podkreślił, iż, w stanie faktycznym sprawy, na tle której skierował skargę konstytucyjną, decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w S. z dnia czerwca 2011 r. (w skardze konstytucyjnej błędnie wskazano, iż była to decyzja Dyrektora Izby Skarbowej), określająca zobowiązanie podatnika w podatku dochodowym za 2005 r., została mu doręczona w dniu 14 lipca 2011 r. W ocenie Skarżącego, *po doręczeniu przedmiotowej decyzji wiadomym było, iż organ podatkowy nie będzie w stanie zakończyć decyzją ostateczną postępowania podatkowego przed upływem terminu przedawnienia tego zobowiązania, który upływał wraz z 31 grudnia 2011 roku* (skarga konstytucyjna, str. 3). W związku z tym organ podatkowy wszczął postępowanie karne skarbowe, a następnie niezwłocznie przedstawił Skarżącemu zarzut popełnienia czynu zabronionego z art. 56 § 2 k.k.s. *Oczywistym jest, iż brak było jakichkolwiek podstaw do podjęcia takich działań, a miały one na celu jedynie spowodowanie spoczywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (tamże). Według Skarżącego, z analizy akt przedmiotowego postępowania karnego skarbowego w sposób niezbity wynika, iż zostało ono wszczęte tylko i wyłącznie celem zawieszenia biegu terminu przedawnienia Jego zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym. Z uwagi zaś na to, że organ nie planował żadnych innych czynności, a jedynie zamierzał uciec przed zbliżającymi się terminami przedawnień, postępowanie karne skarbowe zawieszono (...) (art. 114a k.k.s.)* [skarga konstytucyjna, str. 4]. Skarżący stwierdził, że, Jego zdaniem, nie istniało jakiegokolwiek uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego, co oznacza, iż *celem wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie było ściganie przestępstwa, lecz potrzeba zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego. Takie zaś wszczęcie jest bezprawne, bowiem może ono nastąpić tylko na skutek powzięcia uzasadnionego podejrzenia*

popęlnienia przestępstwa, którego wszak nie powzięto (tamże). Tym samym, ciężące na Nim zobowiązanie podatkowe nie uległo przedawnieniu tylko i wyłącznie wobec bezprawnego wszczęcia przez finansowy organ postępowania przygotowawczego.

Zdaniem Skarżącego, przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. narusza wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa *w ten sposób, iż pozwala finansowym organom postępowania przygotowawczego w sposób arbitralny wszczynać dochodzenia, a w konsekwencji w sposób dowolny zawieszać bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie przyznając jednocześnie podatnikowi żadnych środków obrony jego praw, a w szczególności kontroli legalności postanowienia o wszczęciu dochodzenia bądź śledztwa, w tym kontroli istnienia podejrzenia popełnienia przestępstwa w rozumieniu art. 303 k.p.k. i 325a § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 8). Wskazana wada zaskarżonej regulacji prowadzić ma do naruszenia prawa własności Skarżącego (art. 64 ust 1 i 3 Konstytucji) *w ten sposób, iż doszło do bezprawnego zapobieżenia przedawnieniu zobowiązania podatkowego, które uległoby przedawnieniu, gdyby zaskarżony przepis nie naruszał zasad wywodzonych z art. 2 Konstytucji. Wobec faktu, że w sposób bezprawny zapewniono spoczywanie biegu terminu przedawnienia – Skarżący został pozbawiony środków pieniężnych, czym naruszono jego prawo własności (tamże).*

Skarżący zwrócił ponadto uwagę, iż w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że przedawnienie zobowiązania podatkowego, choć wprost nieuregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych. Powołał się przy tym m. in. na wyroki Trybunału Konstytucyjnego w sprawach o sygn. P 26/10 i P 41/10.

W skardze konstytucyjnej podniesiono też, iż w postępowaniu karnym skarbowym wszczęcie dochodzenia bądź śledztwa już w fazie *in rem* powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a więc w

istotny sposób kreuje sferę obowiązków podatnika. Podatnik nie ma zaś możliwości zaskarżenia postanowienia o wszczęciu postępowania ani żadnej innej drogi uchylenia tejże decyzji bądź też spowodowania postępowania mającego na celu kontrolę jej legalności. W związku z tym oraz uwzględniając, iż organy podatkowe powołane są do skutecznego egzekwowania zobowiązań podatkowych, według Skarżącego istnieje potencjalna możliwość wykorzystywania postępowań karnych skarbowych tylko i wyłącznie do spowodowania spoczywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Skarżący, w kontekście zarzutu dotyczącego możliwości instrumentalnego wykorzystywania postępowań karnych skarbowych, wskazał na *więź służbową* istniejącą pomiędzy pracownikami Urzędu Skarbowego prowadzącymi postępowania podatkowe oraz pracownikami prowadzącymi postępowania karne skarbowe, będącymi podwładnymi tej samej osoby, czyli Naczelnika Urzędu Skarbowego, *który z kolei ponosi odpowiedzialność służbową za zobowiązania podatkowe, które uległy przedawnieniu w wyniku jego bezczynności jako organu podatkowego. Analogiczna sytuacja może występować w przypadku Urzędów Kontroli Skarbowej. Z opisanego powyżej stanu nietrudno wysnuć wniosek, iż istnieje nieformalny nacisk na „zapobieganie” przedawnieniom zobowiązań podatkowych, poprzez wszczynanie postępowań karnych skarbowych, tym bardziej że postanowienie o wszczęciu dochodzenia bądź śledztwa pozostaje poza jakąkolwiek kontrolą z punktu widzenia legalności* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 12). Skarżący ponownie przy tym stwierdził, że, w Jego ocenie, w sprawie, na tle której złożył skargę konstytucyjną, *wszczęcie dochodzenia nastąpiło tylko i wyłącznie celem zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego i umożliwienia organowi podatkowemu wydanie decyzji ostatecznej* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 13).

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej (str. 13 – 18) Skarżący przedstawił też obszerną argumentację stanowiącą polemikę ze stanowiskiem Prokuratora Generalnego przedstawionym w postępowaniu toczącym się przed Trybunałem

Konstytucyjnym w sprawie o sygn. K 31/14, zgodnie którym *art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.)*, w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a nie przeciwko osobie, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Postępowanie w tej sprawie nie zostało dotychczas zakończone.

Skarżący stwierdził ponadto, iż, w przypadku uznania, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w zaskarżonym w niniejszej sprawie brzmieniu, *rozumiany w ten sposób, iż wszczęcie postępowania karnego skarbowego przerywa bieg terminu przedawnienia także w sytuacji, gdy nie ma podejrzenia popełnienia przestępstwa w rozumieniu art. 303 k.p.k. i 325a § 2 k.p.k., zaś dochodzenie bądź śledztwo wszczęto celem przerwania biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego, jest niezgodny z przywołanym konstytucyjnym wzorcem kontroli spowoduje, iż tego rodzaju wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie zawiesi biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Pozwoli to powoływać się podatnikowi na zarzut przedawnienia zarówno w postępowaniu podatkowym jak i postępowaniu sądowno-administracyjnym (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 19)*. W Jego ocenie, problem niekonstytucyjności kwestionowanej regulacji może zostać zatem skutecznie rozwiązany poprzez wydanie wyroku, zgodnie z którym niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji jest przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. *rozumiany w ten sposób, iż umożliwi organom postępowania przygotowawczego arbitralne zawieszanie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego, poprzez wszczynanie postępowań przygotowawczych tylko i wyłącznie w tym celu w sytuacji, gdy brak jest uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego, nie przyznając jednocześnie podatnikowi żadnych środków kontroli prawidłowości wszczęcia postępowania karnego (tamże)*.

W niniejszej sprawie udział w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym zgłosił Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO), który wniósł o orzeczenie, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz. U., poz. 1149) *w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego – jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji.*

Przedawnienie zobowiązań podatkowych zostało uregulowane w art. 70 O.p.

Istotą tegoż przedawnienia jest wygaśnięcie – z mocy prawa – zobowiązania podatkowego po upływie określonego czasu, chociaż nie zostało ono uregulowane. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powoduje, iż stosunek zobowiązaniowy pomiędzy dłużnikiem i wierzycielem podatkowym przestaje istnieć. Wraz z upływem terminu przedawnienia stosunek prawny zobowiązania podatkowego wygasa bez względu na to, czy dłużnik się na nie powoła (*vide* – B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski i J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2007*, Wrocław 2007 r., str. 370).

W przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego wierzyciel, chociaż niezaspokojony, nie ma już podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Dobrowolne zaś spełnienie przedawnionego zobowiązania przez podatnika prowadzi do powstania nadpłaty, która podlega zwrotowi.

Przedawnienie zobowiązania podatkowego dotyczy nie tylko należności głównej, lecz wszelkich roszczeń pieniężnych wierzyciela podatkowego, a więc także tych, które powstały jako odsetki za zwłokę.

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia ma przy tym charakter nieefektywny, gdyż nie zaspokaja 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, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43).

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.

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.*).

Mechanizm ten ma zastosowanie zarówno w przypadku zobowiązań 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 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.) [*vide* – wyrok NSA z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. I GSK 297/13, LEX nr 1590880).

Jeżeli 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, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 O.p.). Decyzja taka określa realną wysokość już istniejącego zobowiązania podatkowego i ma charakter deklaratoryjny. W takim przypadku zatem stosuje się reguły dotyczące przedawnienia zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa. Sytuacja taka ma miejsce w stanie faktycznym sprawy, w związku z którą Skarżący skierował skargę konstytucyjną.

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. Termin początkowy i końcowy przedawnienia zobowiązania podatkowego wyznacza więc termin płatności podatku, którego dotyczy to zobowiązanie – 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. 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:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2013 r., Lex/el).

Przewidziany w tym przepisie termin przedawnienia dotyczy wszystkich zobowiązań podatkowych.

W przepisie art. 70 § 6 O.p. ustawodawca określił sytuacje, 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 art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w pierwotnym brzmieniu stanowił:

Art. 70. (...).

§ 6. 1. *Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.*

Został wprowadzony do O.p. ustawą 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.). Wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2003 r. i w cytowanym brzmieniu obowiązywał do dnia 31 sierpnia 2005 r.

Zauważyć w tym miejscu należy, iż Trybunał Konstytucyjny, wyrokiem z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81), orzekł, że [a]rt. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749), 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 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650), 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.

Przedmiotowy wyrok został ogłoszony w Dzienniku Ustaw RP z dnia 24 lipca 2012 r. i dotyczył przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r.

Ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) przepisowi art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nadano brzmienie:

Art.70 (...)

§ 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem:

- 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.*

W brzmieniu tym przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. obowiązywał od dnia 1 września 2005 r.

W wyniku kolejnej zmiany, wprowadzonej ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306), która weszła w życie z dniem 9 listopada 2010 r., przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. otrzymał brzmienie:

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, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

W cytowanym brzmieniu przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. obowiązywał do dnia 14 października 2013 r.

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć należy, że zmiana wprowadzona w art. 1 pkt 5 lit. a powołanej ustawy z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, dotyczyła nadania nowego brzmienia zdaniu wstępnemu w przepisie art. 70 § 6 O.p. i polegała na wprowadzeniu dodatkowego unormowania, zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczynał się w przypadku zaistnienia którejsz z przesłanek wymienionych tymże przepisie (w tym także wymienionej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p.).

Zmiana ta – uwzględnivszy zakres zaskarżenia w niniejszej sprawie przepisu 70 § 6 pkt 1 O.p. – pozostaje bez wpływu na kwestię oceny konstytucyjności kwestionowanej przez Skarżącego regulacji.

Ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz. U. z 2013 r., poz. 1149), z dniem 15 października 2013 r. przepisowi art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nadano brzmienie:

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

podejrzanie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

W tym brzmieniu przepis 70 § 6 pkt 1 O.p. obowiązuje do dnia dzisiejszego.

W niniejszej sprawie przedmiotem kontroli jest przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w cytowanym wcześniej brzmieniu, nadanym mu ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306) – w zakresie określonym w *petitum* skargi konstytucyjnej, przytoczonym na wstępie niniejszego stanowiska.

Zgodnie bowiem z art. 133 § 1 zdanie pierwsze ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm., dalej: p.p.s.a.), *sąd wydaje wyrok po zamknięciu rozprawy na podstawie akt sprawy, chyba że organ nie wykonał obowiązku, o którym mowa w art. 54 § 2.*

Sąd administracyjny rozpatruje zatem sprawę na podstawie stanu faktycznego i prawnego istniejącego w dniu wydania zaskarżonego aktu (czynności). Ma obowiązek ocenić, czy zebrany w postępowaniu administracyjnym materiał dowodowy jest pełny, został prawidłowo zebrany i jest wystarczający do ustalenia stanu faktycznego, jaki stan faktyczny sprawy wynika z akt sprawy i czy w świetle istniejącego wówczas stanu prawnego podjęte przez organ rozstrzygnięcie sprawy jest zgodne z obowiązującym prawem (*vide* – wyroki NSA z dnia: 25 maja 2005 r., sygn. OSK 1660/04, LEX nr 238563; 23 stycznia 2007 r., sygn. II FSK 72/06, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 3 czerwca 2009 r., sygn. II FSK 258/08, LEX nr 511306; 24 sierpnia 2010 r., sygn. II FSK 586/09, LEX nr 737633; 5 lipca 2016 r., sygn. II

GSK 357/15, LEX nr 2101967; 17 marca 2020 r., sygn. II GSK 1523/19, LEX nr 2906085 oraz T. Woś, komentarz do art. 133, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, T. Woś (red), H. Knysiak – Sudyka, M. Romańska, 2016 r., Wolters Kluwer).

Omawiany wcześniej wyrok NSA z dnia sierpnia 2016 r., będący, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, orzeczeniem ostatecznie rozstrzygającym o konstytucyjnych prawach Skarżącego, w związku z którym skierował On skargę konstytucyjną, dotyczył – jak już wskazano – rozpoznania skargi kasacyjnej od wyroku sądu I instancji oddalającego skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w S. z dnia lipca 2013 r., w której uchylił on decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w S. z dnia czerwca 2011 r. dotyczącą zobowiązania podatkowego Skarżącego w podatku dochodowym za 2005 r.

Zgodnie z zasadą *tempus regit actum*, wyrażoną w cytowanym przepisie p.p.s.a., podstawą wydania tegoż wyroku (w tym aspekcie, w którym Skarżący zarzucił naruszenie swoich konstytucyjnych praw) był więc przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym w dniu lipca 2013 r., tj. nadanym mu ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306).

Skarżący prawidłowo zatem określił jako przedmiot kontroli w niniejszej sprawie przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w tymże brzmieniu (zaskarżając go w zakresie wskazanym w *petitum* skargi konstytucyjnej).

Niniejsze stanowisko w dalszej części będzie odnosiło się do przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w brzmieniu wskazanym przez Skarżącego w *petitum* skargi konstytucyjnej.

W świetle wskazanego w niniejszej sprawie przedmiotu kontroli zauważyć należy, iż z treści pisma RPO, zgłaszającego swój udział w niniejszym postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, wynika, że w swoim wystąpieniu organ ten kwestionuje, w określonym zakresie, przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz. U., poz. 1149). Stanowisko RPO dotyczy zatem przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 października 2013 r.

W tymże brzmieniu przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie jest jednak – jak już podniesiono – przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie i w tym brzmieniu nie został zaskarżony w skardze konstytucyjnej sformułowanej przez Skarżącego.

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., wprowadzając zawieszenie biegu terminu przedawnienia w razie wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, modyfikuje pięcioletni termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, określony w art. 70 § 1 tej ustawy. 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.*

Zdarzeniem prawnym, powodującym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p., jest samo wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sprawie (*in rem*), o którym podatnik został powiadomiony. Nie jest

więc konieczne do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wejście postępowania o przestępstwo skarbowe bądź wykroczenie skarbowe w fazę *in personam*, tj. przedstawienie danej osobie zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, jeśli okoliczności sprawy wskazują, że podatnik posiada wiedzę o toczącym się postępowaniu w sprawie (tj. o prowadzonym postępowaniu będącym w fazie *in rem*). Początkową datę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. wyznacza więc wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

W świetle kwestionowanego przepisu, przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie jest przy tym wszczęcie postępowania o jakiegokolwiek przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, lecz wszczęcie takiego postępowania, którego przedmiotem jest podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wiążącego się z niewykonaniem tego zobowiązania. Podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego powinno odnosić się do strony podmiotowej zobowiązania, tj. konkretnego podatnika. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powoduje zatem jedynie wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane bezpośrednio z danym zobowiązaniem podatkowym, czyli odnoszące się do niewywiązywania się przez podatnika z ciążących na nim obowiązków podatkowych (*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).

W niniejszej sprawie konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności jej merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

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. Trybunał Konstytucyjny rozpoznający 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; 1 marca 2010 r., sygn. SK 29/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 29; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 15 listopada 2018 r., sygn. SK 5/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 66; 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/18, OTK ZU z 2018, seria A. poz. 82; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8).

Źgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, [k]ażdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji.

Na gruncie art. 79 ust. 1 Konstytucji przedmiotem skargi konstytucyjnej może być zatem tylko unormowanie wykazujące złożoną (dwojaką) kwalifikację. Po pierwsze – powinno być ono podstawą prawną ostatecznego orzeczenia, z wydaniem którego podmiot wnoszący tę skargę wiąże zarzut naruszenia przysługujących mu konstytucyjnych praw lub wolności. Po drugie – to w treści unormowania kwestionowanego w skardze konstytucyjnej powinna tkwić bezpośrednia przyczyna niedozwolonej ingerencji organów stosujących prawo w sferę konstytucyjnie chronionych praw podmiotowych skarżącego (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 lipca 2007 r., sygn. Ts 153/06, OTK ZU nr 6/B/2007, poz. 273 i 22 października 2007 r., sygn. Ts 291/06, OTK ZU nr 5/B/2007, poz. 241 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. SK 59/13, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 162). W postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną możliwa jest więc 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 skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Rozstrzygnięcie Trybunału, zainicjowane skargą konstytucyjną, choć wywiera skutki *erga omnes*, to w szczególności dotyczy podmiotu, który postępowanie zainicjował. U materialnych podstaw modelu skargi konstytucyjnej leży osobisty interes prawny, a nie interes obiektywny – jak w modelu skargi powszechnej. 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. Uznanie zaskarżonego przepisu za niekonstytucyjny – wskutek orzeczenia Trybunału – ma bowiem prowadzić do wyeliminowania tego przepisu z systemu prawa, a ponowne rozpoznanie przez odpowiednie organy sprawy, w związku z którą wniesiono skargę, do usunięcia istniejącego naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 21; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 75; 26 sierpnia 2020 r., sygn. SK 44/20, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 44).

Oceniając w niniejszej sprawie merytoryczną dopuszczalność rozpoznania skargi konstytucyjnej, na wstępie zauważyć należy, iż w *petitum* tejże skargi Skarżący kwestionuje zaskarżoną regulację także w zakresie, w jakim wywołuje ona skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z *wszczęciem postępowania karnego* oraz *wszczęciem postępowania o wykroczenie skarbowe*.

Wskazać trzeba, że w stanie faktycznym sprawy, na kanwie której Skarżący złożył skargę konstytucyjną, przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia ciążącego na nim zobowiązania podatkowego było wszczęcie – przez finansowy organ postępowania przygotowawczego – dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe w trybie przepisów k.k.s.

Zauważyć ponadto należy, iż w przepisie art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w zaskarżonym w niniejszej sprawie brzmieniu, mowa jest o *wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe*.

W treści normatywnej tego przepisu nie ma zaś odrębnej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w postaci *wszczęcia postępowania karnego*.

W niniejszej sprawie nie można zatem przyjąć, że kwestionowany w skardze konstytucyjnej przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w zakresie, w jakim

zawieszać ma bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o wykroczenie skarbowe, był podstawą prawną wydania wobec Skarżącego ostatecznego orzeczenia, z którym wiąże On zarzuty naruszenia swoich konstytucyjnych praw.

Skarżący nie wykazał istnienia merytorycznego związku pomiędzy treścią zakwestionowanego przepisu we wskazanym zakresie a podjętym na jej podstawie rozstrzygnięciem oraz zarzucanym temu rozstrzygnięciu naruszeniem praw konstytucyjnych.

Z tych względów niedopuszczalne jest merytoryczne rozpoznanie skargi konstytucyjnej w części dotyczącej zarzutów niekonstytucyjności przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w zakresie, w jakim przepis ten zawieszać ma bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o wykroczenie skarbowe.

Podnieść trzeba, iż, przy przyjętej w polskim systemie prawnym konstrukcji skargi konstytucyjnej, jej przedmiotem może być wyłącznie przepis aktu normatywnego. Skarga konstytucyjna jest zawsze *skargą na przepis*, a nie na jego konkretne, wadliwe zastosowanie, nawet jeśli prowadziłyby ono do niekonstytucyjnego skutku. Kontrola stosowania prawa przez sądy – choćby nawet błędnego – pozostaje poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego.

W zakresie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie mieści się ocena i weryfikacja zasadności orzeczeń sądowych zapadłych w konkretnych sprawach.

Trybunał Konstytucyjny nie prowadzi postępowania w celu samodzielnego wyjaśnienia stanu faktycznego i dokonania subsumpcji, a także nie koryguje okoliczności ustalonych w postępowaniu przed sądem, z którego orzeczeniem podmiot wnoszący skargę konstytucyjną wiąże naruszenie przysługujących mu konstytucyjnych praw lub wolności. Przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego nie są akty stosowania prawa, a więc orzeczenia lub ostateczne decyzje zapadłe w indywidualnych sprawach, lecz akty normatywne,

na podstawie których rozstrzygnięcia te zostały wydane. Trybunał Konstytucyjny jest, co do zasady, powołany do orzekania w sprawach zgodności z Konstytucją aktów normatywnych, w celu wyeliminowania z systemu prawnego niekonstytucyjnych przepisów prawa.

Wykluczone jest zatem merytoryczne rozpoznanie skargi konstytucyjnej, której zarzuty dotyczą postępowania organów orzekających w sprawie i koncentrują się na wykazaniu błędnego zastosowania zaskarżonego przepisu przez te organy czy wykazaniu innych uchybień, do których doszło w procesie wydawania rozstrzygnięcia. Skarga konstytucyjna służy bowiem ochronie praw lub wolności konstytucyjnych w sytuacjach, w których źródłem ich naruszenia jest przepis ustawy bądź innego aktu normatywnego, a nie w sytuacjach, w których naruszenie jest rezultatem wydania indywidualnego aktu stosowania prawa, krytycznie ocenianego przez podmiot wnoszący skargę konstytucyjną. Trybunał Konstytucyjny jest *sądem prawa*, a nie *sądem faktów*. Trybunał Konstytucyjny nie jest także uprawniony do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115; 13 października 2008 r., sygn. SK 20/08, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 146; 2 grudnia 2010 r., sygn. SK 11/10, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 131; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 27/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 20; 29 czerwca 2016 r., sygn. SK 26/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 48; 27 czerwca 2017 r., sygn. Ts 261/16, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 179; 20 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 12; 16 października 2018 r., sygn. SK 2/18, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 57 ; 29 października 2018 r., sygn. Ts 17/18, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 7; 17 grudnia 2019 r., sygn. SK 22/19, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 3).

Skarga konstytucyjna jest więc niedopuszczalna w takich sprawach, w których źródłem naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności wnoszącego ją podmiotu nie jest treść normatywna zaskarżonych przepisów, lecz niewłaściwa

praktyka ich stosowania. Skarga konstytucyjna – co należy ponownie podkreślić – pozwala dochodzić ochrony konstytucyjnych praw i wolności każdemu, jeżeli zostały one naruszone przez zastosowanie w jego indywidualnej sprawie przepisu niezgodnego z Konstytucją, a naruszenie ma źródło w treści normatywnej zakwestionowanej regulacji

Podmiot wnoszący skargę konstytucyjną, formułując zarzut naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw, obowiązany jest zatem wykazać, że źródłem tego naruszenia jest treść zaskarżonego przepisu, a nie jego stosowanie (*vide* - postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 sierpnia 2020 r., sygn. SK 44/20, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 44 oraz powołane tam wcześniejsze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego).

W tym kontekście zauważyć należy, iż analiza treści skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie wskazuje, że Skarżący, kwestionując konstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 O.p., opiera się przede wszystkim na założeniu, iż przepis ten umożliwiać ma arbitralne zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w postępowaniu podatkowym, poprzez wszczynanie postępowań przygotowawczych tylko i wyłącznie w tym celu w sytuacji, gdy brak jest uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego.

Skarżący w skardze konstytucyjnej zarzucił naruszenie wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji polegające na tym, że zaskarżony przepis w *sposób niedopuszczalny ogranicza prawo własności, pozbawiając podatnika środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego, które winno się przedawnić, a przedawnieniu nie uległo, wobec umożliwienia organom postępowania przygotowawczego arbitralnego zawieszania biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego, poprzez wszczynanie postępowań przygotowawczych tylko i wyłącznie w tym celu w sytuacji, gdy brak jest uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego, nie przyznając jednocześnie podatnikowi żadnych środków kontroli prawidłowości wszczęcia postępowania karnego bądź karnego skarbowego, co stoi w jaskrawej*

sprzeczności z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa i jednocześnie oznacza, że instytucja przewidziana w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest instrumentem konfiskaty mienia (skarga konstytucyjna, str. 2).

Ze sposobu sformułowania zarzutów w skardze konstytucyjnej oraz powołanej w niej argumentacji wynika, że źródła niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji Skarżący w istocie upatruje w tym, iż, Jego zdaniem, postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe może być wszczynane przez finansowe organy postępowania przygotowawczego bez jakiegokolwiek uzasadnienia podejrzenia popełnienia takiego czynu, tylko i wyłącznie w celu zapobieżenia przedawnieniu określonego zobowiązania podatkowego. Skutkiem takiej praktyki miałyby zaś być arbitralne, bezprawne zawieszenie biegu terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p., gdyż następowałoby ono pomimo braku realnego związku pomiędzy przyczyną wszczęcia postępowania przygotowawczego a niewykonaniem owego zobowiązania.

W tym kontekście podnieść trzeba, iż wszczynanie postępowań przygotowawczych o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe bez uzasadnionego podejrzenia ich popełnienia, wyłącznie w celu umożliwienia zawieszenia biegu terminu zobowiązań podatkowych, jest sprzeczne z przepisami prawa regulującymi wszczynanie tychże postępowań.

Zauważyć należy, że, zgodnie z art. 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 (Dz. U. z 2020 r., poz. 30, dalej: k.p.k.).

Odpowiednie stosowanie przepisów k.p.k. oznacza, że postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe toczy się na podstawie przepisów procedury karnej, z uwzględnieniem odmienności unormowań wynikających z przepisów k.k.s.

Na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. do spraw o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe mają odpowiednie zastosowanie m. in. przepisy art. 303 oraz art. 325a § 2 k.p.k.

Zgodnie z art. 303 k.p.k., *[j]eżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa, wydaje się z urzędu lub na skutek zawiadomienia o przestępstwie postanowienie o wszczęciu śledztwa, w którym określa się czyn będący przedmiotem postępowania oraz jego kwalifikację prawną.*

W myśl zaś przepisu art. 325a § 2 k.p.k., co do zasady, przepisy dotyczące śledztwa stosuje się odpowiednio do dochodzenia.

Zgodnie z regułą określoną w art. 113 § 1 k.k.s., do wszczęcia postępowania o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe ma więc zastosowanie przepis art. 303 k.p.k. Dotyczy to wszczęcia postępowania przygotowawczego zarówno w formie śledztwa (art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 303 k.p.k.) , jak i dochodzenia (art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 303 w zw. z art. 325a § 2 k.p.k.).

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć trzeba, iż przepisy art. 303 i art. 325a § 2 k.p.k. obowiązują w niezmienionym brzmieniu od dnia 1 lipca 2003 r.

Z treści przepisu art. 303 w zw. z art. 325a § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s jednoznacznie wynika, że postępowanie przygotowawcze o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe może być wszczęte tylko wtedy, gdy istnieje uzasadnione podejrzenie jego popełnienia.

Użyte w art. 303 k.p.k. sformułowanie *uzasadnione podejrzenie* oznacza konieczność oparcia się przez organ procesowy wszczynający postępowanie przygotowawcze na konkretnych informacjach, dowodach. Podejrzenie popełnienia czynu zabronionego musi wynikać z konkretnych okoliczności.

Do wszczęcia postępowania przygotowawczego wymagane jest zatem posiadanie przez uprawniony organ danych, w oparciu o które w zasadny sposób można podejrzewać, że miało miejsce przestępstwo (odpowiednio przestępstwo

skarbowe lub wykroczenie skarbowe). Nie wystarczy przy tym samo przypuszczenie jego popełnienia.

Podejrzanie popełnienia przestępstwa (przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego) musi być więc obiektywnie uzasadnione, ukształtowane na podstawie posiadanych danych. Ma odnosić się do zaistnienia czynu oraz do tego, że wyczerpuje on znamiona przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Wszczęcie konkretnego postępowania przygotowawczego (śledztwa lub dochodzenia) jest zatem dopuszczalne tylko wtedy, gdy istnieje tzw. faktyczna podstawa tegoż wszczęcia.

Do wszczęcia postępowania przygotowawczego – oprócz podstawy faktycznej – niezbędna jest ponadto tzw. prawna dopuszczalność postępowania. Prawdopodobieństwo popełnienia przestępstwa (przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego) musi zatem obejmować sam czyn, ustawowe znamiona przestępstwa (przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego), społeczną szkodliwość czynu oraz to, że nie jest uchylona jego karalność.

Reasumując, wszczęcie postępowania przygotowawczego o przestępstwo (przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe) nie jest dopuszczalne, gdy podejrzenie jego popełnienia nie jest dostatecznie uzasadnione. Postępowanie przygotowawcze wszczyna się więc, gdy jest to faktycznie zasadne i prawnie dopuszczalne. Chodzi o niepodejmowanie zbyt pochopnie decyzji o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia, ale jednocześnie o podejmowanie jej wówczas, gdy jest to uzasadnione (*vide* – J. Bratoszewski, L. Gardocki, Z. Gostyński, S. Przyjemski, R. Stefański, S. Zabłocki, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, tom 2, Warszawa 2004 r., str. 316; T. Grzegorzcyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2007 r., str. 634; T. Grzegorzcyk, *Kodeks postępowania karnego, Komentarz*, tom I, Warszawa 2014 r., str.1037; B. Skowron, komentarz do art. 303, [w:] *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, K. Dudka (red.), M. Janicz, C. Kulesza, J. Matras, H. Paluszkiewicz, 2020 r.,

Wolters Kluwers Polska; M. Kurowski, komentarz do art. 303, [w:] *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, D. Świecki (red.), B. Augustyniak, K. Eischtaed, 2020 r., LEX/el oraz powołana tam literatura].

Postanowienie o wszczęciu śledztwa (dochodzenia) określa zakres przedmiotowy uruchomionego postępowania. Konkretyzuje bowiem w sposób opisowy czyn zabroniony (elementy znamion przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego) oraz czas i miejsce jego popełnienia, a nadto zawiera kwalifikację prawną tego czynu (*vide* – J. Grajewski, S. Steinborg, komentarz do art. 303, [w:] *Komentarz aktualizowany do art. 1 - 424 Kodeksu postępowania karnego*, L. Paprzycki (red.), 2015 r., LEX/el.).

Zauważyć ponadto należy, iż, zgodnie z zasadą legalizmu wyrażoną w art. 10 k.p.k., organ powołany do ścigania przestępstw (przestępstw skarbowych, wykroczeń skarbowych) jest obowiązany do wszczęcia postępowania przygotowawczego o czyn ścigany z urzędu. Dodać przy tym należy, że przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe są czynami ściganymi wyłącznie z urzędu.

W świetle przepisów art. 303 w zw. z art. 325a § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. niedopuszczalne jest więc wszczęcie postępowania przygotowawczego, gdy brak jest uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. W szczególności, gdy oczywistym jest, iż czynu nie popełniono lub brak jest danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia albo brak jest danych wskazujących na zrealizowanie znamion przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (art. 303 w zw. z art. 17 § 1 pkt 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.).

W świetle argumentacji powołanej w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej zasadne zatem wydaje się przyjęcie, iż zarzucana przez Skarżącego ingerencja w Jego prawa konstytucyjne nie ma źródła w treści normatywnej zaskarżonego przepisu, lecz w praktyce stosowania prawa – praktyce finansowych organów postępowania przygotowawczego wszczynających, według Skarżącego,

postępowania o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe pomimo braku uzasadnionego podejrzenia ich popełnienia, tylko i wyłącznie w celu zapobieżenia przedawnieniu zobowiązań podatkowych, których niewykonanie ma być przedmiotem owego postępowania. Konsekwencją owej praktyki ma być zaś zawieszanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się co prawda, iż norma prawna, dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką, może być przedmiotem kontroli konstytucyjności, ale tylko wtedy, gdy utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest kwestionowana przez przedstawicieli doktryny. Jeżeli zatem określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź NSA, wtedy dopiero można uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju. (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115 i 14 kwietnia 2016 r., sygn. Ts 275/14, OTK ZU z 2016 r., seria B, nr 345 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 28 lutego 2008 r., sygn. K 43/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 8; 27 października 2010 r., sygn. K 10/08, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 81; 5 kwietnia 2011 r., sygn. P 26/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 18; 26 czerwca 2019 r., sygn. K 8/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 34).

Zauważyć należy, że, jak już wskazano, Skarżący opiera zarzuty niekonstytucyjności na opisaney praktyce finansowych organów postępowania przygotowawczego wszczynających postępowania karne skarbowe. Praktyce, co należy ponownie podkreślić, sprzecznej z przepisami prawa.

Skarżący nie wykazał jednak, aby tego rodzaju praktyka wszczynania przez finansowe organy postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe była powszechna, miała charakter utrwalony i konsekwentny. Brak jest ku temu wystarczających podstaw.

Tym samym Skarżący nie wykazał, aby owa wadliwa praktyka mogła doprowadzić do ukształtowania się jednolitej, trwałej i powszechnej wykładni przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p., zgodnie z którą wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest dopuszczalne bez istnienia uzasadnionego podejrzenia jego popełnienia – jedynie w celu zapobieżenia przedawnieniu zobowiązania podatkowego.

W niniejszej sprawie nie można więc uznać, że kontroli konstytucyjnej mogłaby podlegać norma prawna dekodowana przez Skarżącego z zaskarżonego przepisu jako norma utrwalona i powszechnie stosowana w praktyce.

W zakresie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, jak już wskazano, nie leży zaś ocena prawidłowości działania organów stosujących prawo w konkretnych sprawach.

Niezależnie od powyższego, w odniesieniu do podniesionych przez Skarżącego zarzutów dotyczących braku – po stronie podatnika, w stosunku do którego miał zastosowanie zaskarżony przepis – środków prawnych pozwalających na kontrolę legalności wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, stwierdzić należy, iż odnoszą się one raczej do przepisów regulujących wszczęcie tegoż postępowania.

Przepisy te nie są zaś przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie.

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest przyjęcie, iż skarga konstytucyjna wniesiona w niniejszej sprawie jest skargą na stosowanie prawa, a nie na przepis – co czyni niedopuszczalnym jej merytoryczne rozpoznanie.

W związku z tym postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed

Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Niezależnie od powyższego, podtrzymując stanowisko o zasadności umorzeniu postępowania w niniejszej sprawie, w kontekście stosowania w praktyce przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jako przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, na marginesie zauważyć należy, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowana była i jest linia, zgodnie z którą brzmienie tegoż przepisu nie daje sądom administracyjnym podstaw prawnych do weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego wobec podatnika. Przyjmowano w związku z tym, iż bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany przez sam fakt wszczęcia postępowania karnego skarbowego, nie mają zatem znaczenia przyczyny i okoliczności jego wszczęcia (*vide* – wyroki NSA z dnia: 26 października 2016 r., sygn. II FSK 2710/14, LEX nr 2168474; 6 kwietnia 2017 r., sygn. I GSK 775/17, LEX nr 2316243; 23 lutego 2017 r., sygn. I FSK 1240/15; LEX nr 2500678; 16 października 2018 r., sygn. I FSK 1105/18, LEX nr 2588000; 29 sierpnia 2019 r., sygn. II FSK 3283/17, LEX nr 2723671; 25 lutego 2020 r., sygn. II FSK 673/18, LEX nr 2973817).

W orzecznictwie sądów administracyjnych w odniesieniu do przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p., zarówno w jego brzmieniu zaskarżonym w niniejszej sprawie, jak i aktualnie obowiązującym, wyrażany jest jednak także pogląd, zgodnie z którym określony w tym przepisie przypadek stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, w związku z czym powinien być rozumiany w sposób ścisły, przede wszystkim zaś w zgodzie z funkcją instytucji przedawnienia. Podzielając stanowisko, iż przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie uprawnia sądu administracyjnego do weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego, równocześnie wskazuje się, że wyjątkiem jest sytuacja, w której dochodzenie zostałoby umorzone na skutek zmiany

kwalifikacji czynu powodującej skutek tego rodzaju, że dochodzenie o ten czyn nie mogło być w ogóle prowadzone z uwagi na upływ terminu przedawnienia karalności czynu (*vide* – wyroki NSA z dnia: 24 listopada 2016 r. – sygn. II FSK 1488/15 i II FSK 1489/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 19 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 923/16, LEX nr 2501160; 20 kwietnia 2018 r., sygn. sygn. II FSK 877/16, LEX nr 2500678; 19 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 27/17, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Orzeczenia te dotyczyły stanów faktycznych, w których wszczęto postępowanie o czyn zabroniony błędnie zakwalifikowany jako przestępstwo skarbowe, w sytuacji, gdy wyczerpywał on znamiona wykroczenia skarbowego, a przy takiej kwalifikacji karalność czynu zabronionego ulegała przedawnieniu przed datą wszczęcia postępowania.

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym prezentowany jest także pogląd, zgodnie z którym przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie daje wprawdzie podstaw prawnych do weryfikacji zasadności i momentu wszczęcia postępowania dotyczącego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, lecz możliwa jest weryfikacja prawidłowości zastosowania tego przepisu w konkretnej sprawie w oparciu o wyrażoną w art. 121 O.p. zasadę działania w zaufaniu do organów podatkowych. Innymi słowy, sąd administracyjny może kontrolować, czy nie doszło do instrumentalnego wykorzystywania art. 70 § 6 pkt 1 O.p. ze względu na wszystkie okoliczności sprawy podatkowej, a w szczególności w sytuacji, gdy wykorzystanie tego przepisu związane jest z naruszeniem zasady zaufania do organów podatkowych.


Podnoszono przy tym, iż przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie może być rozumiany w ten sposób, że stanowi podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z każdym wszczęciem postępowania karnego skarbowego, jeżeli odwołanie się przez organ podatkowy do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, ze względu na okoliczności sprawy podatkowej, nastąpiło z przekroczeniem wspomnianej zasady. Za jej

złamanie uznawano działanie organu podatkowego, który posługuje się w sposób czysto instrumentalny wszczęciem postępowania karnego skarbowego, wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego [vide – wyroki NSA z dnia: 17 maja 2016 r. – sygn. II FSK 894/14 i II FSK 974/14 (odnoszą się one do przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w jego brzmieniu zaskarżonym w niniejszej sprawie); 30 lipca 2020 r. – sygn. I FSK 42/20 i I FSK 128/80, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych oraz wyroki WSA: w Warszawie – z dnia 11 grudnia 2017 r., sygn. III SA/Wa 3823/16; we Wrocławiu – z dnia 22 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 365/19 i I SA/Wr 366/19, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; w Białymstoku – z dnia 5 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/Bk 465/20, LEX nr 3047416; w Gliwicach – z dnia 23 marca 2020 r., sygn. I SA/Gl 1728/19, LEX nr 1318319].

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym prezentowana jest zatem linia, zgodnie z którą sądy administracyjne, oceniając w konkretnej sprawie prawidłowość zastosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p., kontrolują zasadność wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jako przesłanki zawieszenia na podstawie tego przepisu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Pozwala to, jak się wydaje, na eliminację ewentualnych przypadków instrumentalnego wykorzystywania w postępowaniach podatkowych wszczęcia postępowań karnych skarbowych.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.


z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego