



PK VIII TK 71.2020

(SK 50/20)

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną T M., prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą „F o stwierdzenie, że „przepis art. 70 § 6 punkt 1 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 900) jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji RP, jako naruszający konstytucyjne zasady wywodzone z art. 2 w związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji RP, to jest zasadę zaufania obywateli do państwa, zasadę bezpieczeństwa prawnego jednostki, zasadę ustanawiającej zakaz tworzenia uprawnień pozornych, jak i pozostającej w związku z powyższymi zasadami, zasadą prawa do obrony w toku toczącego się postępowania karnego, poprzez ustanowienie *ex lege* podstawy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pomimo wyłącznie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo albo wykroczenie skarbowe, a nie przeciwko konkretnej podejrzanej osobie”

- 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 T M. (dalej: Skarżący) została złożona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Skarżący jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą z zakresu pod nazwą F

..).

Decyzją z grudnia 2014 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K określił Skarżącemu, w podatku od towarów i usług, nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym (w tym kwoty zwrotu różnicy podatku i kwoty do przeniesienia) za miesiące styczeń, luty, marzec, maj, czerwiec i lipiec 2008 r. oraz zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług podlegające wpłacie do urzędu skarbowego za miesiące kwiecień, sierpień i wrzesień 2008 r. w kwotach, odpowiednio, zł.

Dyrektor Izby Skarbowej w K, decyzją z października 2016 r., utrzymał w mocy powyższe rozstrzygnięcie.

Wyrokiem z lutego 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w K oddalił skargę T M. na tę decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K.

NSA, wyrokiem z dnia z kwietnia 2019 r., oddalił skargę kasacyjną T M. od tego orzeczenia sądu I instancji.

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. W tym kontekście NSA zwrócił uwagę, iż przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym w dacie powstania zobowiązań podatkowych objętych zaskarżoną decyzją (2008 r.) oraz w dacie wszczęcia postępowania karnoskarbowego w sprawie (*in rem*), nie zawierał fragmentu o treści: "o którym podatnik został zawiadomiony". Takie brzmienie tegoż przepisu oznacza zaś, iż przy jego wykładni należało uwzględnić stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zaprezentowane w wyroku z 17 lipca 2012 r. o sygn. P 30/11. NSA podzielił w tym zakresie stanowisko prezentowane w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, zgodnie z którym standardy konstytucyjne wynikające z przedmiotowego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, dla osiągnięcia przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wymagają *minimum w postaci zawiadomienia podatnika o przyczynie powodującej taki skutek, tzn. o wszczętym w określonym dniu postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane z tym zobowiązaniem.*

NSA stwierdził, iż z akt sprawy wynikało, że lipca 2009 r. zostało wszczęte śledztwo w sprawie o przestępstwo skarbowe polegające na tym, że skarżący postępując się w 2008 r. nierzetelnymi fakturami na rzekomy zakup towarów i usług, powodując nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych - naraził Skarb Państwa na (...) uszczuplenie podatkowe. Z treści postanowienia o wszczęciu tegoż śledztwa wynikało, że przestępstwo skarbowe, w sprawie którego zostało wszczęte postępowanie, pozostawało w związku z niewykonaniem zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług objętych zaskarżoną decyzją. Dyrektor Urzędu Skarbowego w K w dniu maja 2013 r. doręczył zaś skutecznie Skarżącemu zawiadomienie z dnia

maja 2013 r., w którym poinformował Go, że, w związku z zaistnieniem przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 O.p., bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do listopada 2008 r. uległ zawieszeniu z dniem lipca 2009 r.

W uzasadnieniu omawianego wyroku NSA uznał ponadto, że podniesione przez Skarżącego w uzasadnieniu skargi kasacyjnej wątpliwości co do konstytucyjności uregulowania art. 70 § 6 pkt 1 O.p., *wyrażone we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego, nie mogły stanowić w rozpoznawanej sprawie podstawy do uchylecia zaskarżonego wyroku. Jak to już bowiem zostało powiedziane, nie mogło być mowy o tym, że wszczęcie w tej sprawie postępowania karnoskarbowego było nadużyciem prawa, rozumianym w ten sposób, że celem wszczęcia tego postępowania było wyłącznie zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych objętych zaskarżoną decyzją.*

W kolejnym postępowaniu podatkowym Naczelnik Urzędu Skarbowego w K , decyzją z sierpnia 2015 r., określił Skarżącemu – w podatku od towarów i usług za miesiąc październik 2008 r. – kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu w wysokości zł oraz kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości zł.

Dyrektor Izby Skarbowej w K , decyzją z października 2016 r., utrzymał w mocy przedmiotowe rozstrzygnięcie.

WSA w K , wyrokiem z lutego 2017 r., oddalił skargę T M. na tę decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K .

Skarga kasacyjna Skarżącego od tego wyroku została oddalona przez NSA wyrokiem z dnia kwietnia 2019 r.

W uzasadnieniu tegoż wyroku NSA, w zakresie dotyczącym oceny podniesionego w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p., przedstawił podobną argumentację jak w poprzednio omawianym wyroku wydanym w sprawie Skarżącego.

W kolejnej sprawie, w związku z którą Skarżący skierował skargę konstytucyjną, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K , decyzją z września 2015 r., określił Skarżącemu w podatku od towarów i usług za miesiąc grudzień 2008 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym (w tym kwotę zwrotu różnicy podatku i kwotę do przeniesienia) oraz zobowiązanie podatkowe podlegające wpłacie do urzędu skarbowego za miesiące listopad 2008 r. oraz styczeń, luty i marzec 2009 r. w kwotach, odpowiednio: zł, zł, zł i zł.

Decyzją z dnia stycznia 2017 r. Dyrektor Izby Skarbowej w K , po rozpoznaniu odwołania Skarżącego od decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w K z dnia września 2015 r.:

- utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję w przedmiocie określenia Skarżącemu kwoty zobowiązania w podatku od towarów i usług za listopad 2008 r. i marzec 2009 r.;
- uchylił tę decyzję w części dotyczącej określenia kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za grudzień 2008 r. i w tym zakresie umorzył postępowanie w sprawie;
- uchylił zaskarżoną decyzję w części dotyczącej określenia zobowiązania podatkowego za styczeń 2009 r. i luty 2009 r. i w tym zakresie określił: za styczeń 2009 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w kwocie zł i za luty 2009 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w kwocie zł.

WSA w K , wyrokiem z dnia czerwca 2017 r., oddalił skargę T M. na decyzję Dyrektora Izby skarbowej w K z dnia stycznia 2017 r. Od wyroku tego Skarżący wniósł skargę kasacyjną.

Wyrokiem z dnia kwietnia 2019 r. NSA:

- uchylił wyrok WSA z czerwca 2017 r. w części dotyczącej podatku od towarów i usług za styczeń, luty i marzec 2009 r.;

- uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K z dnia stycznia 2017 r. w części dotyczącej podatku od towarów i usług za miesiące styczeń, luty i marzec 2009 r.;
- oddalił skargę kasacyjną w pozostałym zakresie.

W uzasadnieniu tegoż wyroku NSA, podobnie jak w poprzednich wyrokach tegoż Sądu dotyczących Skarżącego, podniósł m.in., iż w dniu lipca 2009 r. zostało wszczęte śledztwo w sprawie o przestępstwo skarbowe, ujawnione w przedsiębiorstwie Skarżącego, polegające na tym, że, posługując się w 2008 r. nierzetelnymi fakturami na rzekomy zakup towarów i usług oraz powodując nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych, naraził On Skarb Państwa na uszczuplenie podatkowe w podatku od towarów i usług. *Z treści postanowienia o wszczęciu śledztwa z dnia lipca 2009 r. wynika, że przestępstwo skarbowe w sprawie którego zostało wszczęte postępowanie, pozostawało w związku z niewykonaniem zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za 2008 r. Dotyczyło bowiem posługiwania się w wymienionych okresach przez T.M., nierzetelnymi fakturami na rzekomy zakup towarów i usług i spowodowanie nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych, co naraziło Skarb Państwa na uszczuplenie podatkowe.* NSA również powołał się na skuteczne doręczenie przez Dyrektora Urzędu Skarbowego w K zawiadomienia z dnia maja 2013 r., które wywołało skutek w postaci zawieszenia (z dniem lipca 2008 r.) biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych za poszczególne miesiące 2008 r.

W uzasadnieniu omawianego wyroku NSA podniósł ponadto, iż w dniu października 2014 r. zostało wszczęte dochodzenie w sprawie o przestępstwo skarbowe ujawnione w toku kontroli prowadzonej wobec firmy Skarżącego, polegające na podaniu nieprawdy w złożonych deklaracjach podatkowych VAT-7 za miesiące od stycznia do listopada 2009 r., poprzez zaliczenie do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z nierzetelnych faktur VAT wystawionych przez firmy: G, PHU., PPUH., PH. – przez co doszło do narażenia na uszczuplenie

należności publicznoprawnej w podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowym. W dniu listopada 2014 r. zostało Skarżącemu doręczone zawiadomienie (z dnia listopada 2014 r.), w którym Naczelnik Urzędu Skarbowego w K poinformował, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania w podatku od towarów i usług za okres od stycznia do listopada 2009 r. uległ zawieszeniu od dnia 30 października 2014 r. w związku z wystąpieniem przesłanki, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p., to jest od dnia wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe.

NSA, w oparciu o ustalony stan faktyczny rozpoznawanej sprawy, stwierdził m.in., iż wskazane zawiadomienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w z dnia listopada 2014 r. (dotyczące zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązań za poszczególne miesiące 2009 r.), zostało doręczone na adres podatnika z pominięciem ustanowionego w sprawie (od dnia 17 października 2013 r.) pełnomocnika – w związku z czym zawiadomienie to należało uznać za nieskuteczne i niewywołujące skutku materialnoprawnego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Tym samym zaś zobowiązania podatkowe Skarżącego w podatku VAT za miesiące od stycznia do marca 2009 r. uległy przedawnieniu z upływem 5-letniego okresu, liczonego od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (z dniem 31 grudnia 2014 r.).

W konsekwencji NSA przyjął, iż w rozpatrywanej sprawie nie doszło do naruszenia art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w odniesieniu do zobowiązania podatkowego w podatku VAT za listopad 2008 r., w związku z czym w tej części utrzymał zaskarżony wyrok w mocy.

Skarżący, w związku z wydanymi wobec Niego przez NSA, omówionymi wcześniej, wyrokami z dnia kwietnia 2019 r., sformułował skargę konstytucyjną, w której zarzucił, iż przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. narusza art. 2 w zw. z art. 42 ust. 2 Konstytucji poprzez *ustanowienie ex lege podstawy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pomimo*

wyłącznie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo albo wykroczenie skarbowe, a nie przeciwko konkretnej podejrzanej osobie (petitum skargi konstytucyjnej, pkt 1).

W piśmie z dnia 22 stycznia 2020 r., stanowiącym odpowiedź na wezwanie Trybunału Konstytucyjnego do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej, Skarżący wskazał, że przedmiotem zaskarżenia jest przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym w dniu lipca 2009 r., tj. w dacie wszczęcia postępowania karnego skarbowego, które było podstawą zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych Skarżącego.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżący podniósł m.in., iż zaskarżony przepis *narusza określone w art 2 w zw. z art. 42 ust. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywateli do państwa, zasadę bezpieczeństwa prawnego jednostki, zasadę ustanawiającą zakaz tworzenia uprawnień pozornych, jak i pozostającej w związku z powyższymi zasadami, zasadę prawa do obrony w toku toczącego się postępowania karnego (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9).* Kwestionowany przepis uniemożliwić miał Skarżącemu *w toku toczącego się postępowania karnoskarbowego podjęcie czynności procesowych zmierzających do ochrony jego praw w toku postępowania podatkowego, takich jak prawo do wyboru sposobu obrony, prawo do znajomości stawianych zarzutów, prawo do odpowiedniego czasu i możliwości przygotowania obrony, prawo do obrony osobistej, prawo do swobody wypowiedzi, prawo do dostępu do materiału dowodowego, prawo do inicjatywy dowodowej, prawo do udziału w czynnościach procesowych, ponieważ skarżący nie był wówczas stroną postępowania karnoskarbowego, albowiem toczyło się w ono „w sprawie”. Wobec powyższego konsekwencje z powodu opieszałości organu postępowania, to jest przedawnienie przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego, nie znalazły zastosowania wobec skarżącego, pomimo tego, że nie był on stroną w sprawie karnoskarbowej (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9, 10).*

W ocenie Skarżącego, w demokratycznym państwie prawnym *brak postawienia określonej osobie zarzutu w toczącym się postępowaniu przygotowawczym* nie powinien wywołać negatywnych dla niej skutków w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stanowi to nadużycie państwa w sferze kompetencji stanowienia prawa, ponieważ *arbitralnie zdecydowano o tym, że pomimo braku podejrzenia o przestępstwie, jednostka ma ponosić negatywne konsekwencje w związku z brakiem przedawnienia zobowiązania, nawet w przypadku gdy z powodu opieszałości organów administracji podatkowej, postępowanie wyjaśniające trwa wiele lat* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 10).

Skarżący zarzucił, iż kwestionowany przepis narusza konstytucyjną zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa w ten sposób, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – pomimo *braku przedstawienia zarzutów* w związku z podejrzeniem popełnienia przestępstwa skarbowego – stanowi przekroczenie władczej pozycji państwa. Wywołuje bowiem negatywne konsekwencje względem podatnika, pomimo tego że nie przedstawiono mu zarzutów w związku z podejrzeniem popełnienia przestępstwa skarbowego.

Według Skarżącego, przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji także ze względu na to, że narusza bezpieczeństwo prawne i zasadę lojalności państwa względem obywateli, stanowiąc o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego już w momencie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe. Uniemożliwia bowiem podejmowanie istotnych, *w szczególności dla przedsiębiorcy, którym jest Skarżący, decyzji gospodarczych w związku ze znacznymi nakładami finansowymi na prowadzoną działalność gospodarczą, ponieważ obywatel (...) ma świadomość o tym, że w perspektywie wielu lat może być nałożony obowiązek zapłaty podatku, który powinien już być przedawniony* (tamże). Kwestionowany przepis ma być także sprzeczny z wywodzonym z art. 2

Konstytucji postulatem adresowanym do ustawodawcy, aby nie ustanawiać przepisów prawnych uniemożliwiających realizowanie prawa podmiotowego, czyniących to prawo bezprzedmiotowym. Skarżący podkreślił, iż postulat ten pozostaje w związku z normą art. 42 ust. 2 Konstytucji, która zapewnia każdemu, przeciwko komu jest prowadzone postępowanie karne, prawo do obrony we wszystkich stadiach postępowania. *Brak obowiązku przedstawienia zarzutów podejrzanemu oraz zawieszenie ex lege biegu terminu przedawnienia sprawia, że jednostka nie ma możliwości podejmowania czynności procesowych, które mają na celu obronę jej praw i wznowienie biegu terminu przedawnienia* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 11).

Skarżący wskazał ponadto, iż prawo do obrony jest niewątpliwie jedną z głównych zasad polskiego procesu karnego, która jest wprost stosowana do postępowania karnego skarbowego. Przedawnienie stanowi zaś jedną z podstawowych instytucji prawa karnego, w związku z czym wszelkie wyjątki od tej zasady wymagają wyraźnego przepisu stanowiącego wyjątek od zasady. W tym kontekście Skarżący obszernie odniósł się do przepisu art. 104 § 1 Kodeksu karnego (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 11, 12).

W dalszej części skargi konstytucyjnej (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 12-14) Skarżący przytoczył obszerne fragmenty uzasadnienia wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik lub RPO) z dnia 22 października 2014 r., skierowanego do Trybunału Konstytucyjnego, o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją RP przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. (sprawa ta zarejestrowania została w Trybunale Konstytucyjnym pod sygnaturą K 31/14).

W ocenie Skarżącego, przepis art. 42 ust. 2 Konstytucji jest adekwatnym wzorcem kontroli w niniejszej sprawie, gdyż przewidziane w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. zawieszenie z mocy prawa biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego względem osoby, której nie przedstawiono jakiegokolwiek zarzutu, *stanowi przełamanie celu postępowania przygotowawczego w fazie in rem. W tym*

*przypadku zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego stanowi wyraz silnej ingerencji w sytuację prawną podatnika, traktując zasadniczo podatnika, wobec którego wszczęto zawieszono bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak podejrzanego. Podejrzanym jest stroną postępowania przygotowawczego, której zostały przedstawione zarzuty. Okoliczność ta przyznaje wówczas szereg uprawnień procesowych, mających za cel umożliwienie podjęcia obrony swoich praw. Nie może ulegać wątpliwości, że przepisy karnoprawnych ustaw procesowych, określając zakres uprawnień podejrzanego w związku z toczącym się postępowaniem przeciwko już określonej osobie, stanowią realizację normy art. 42 ust. 2 Konstytucji (pismo Skarżącego z dnia 22 stycznia 2020 r., stanowiące odpowiedź na wezwanie Trybunału Konstytucyjnego do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej, str. 2). Według Skarżącego, nie może budzić wątpliwości, że prowadzenie **postępowania przygotowawczego w sprawie, w którym dochodzi do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika** (podkreślenie własne), któremu nie przedstawiono zarzutów popełnienia przestępstwa karnoskarbowego, stanowi okoliczność uniemożliwiającą podatnikowi podjęcie działań w celu obrony swoich praw w postępowaniu, w którym pomimo braku przedstawienia zarzutów, *de facto* toczy się ono przeciwko podatnikowi, stawiając tym samym organ podatkowy w uprzywilejowanej pozycji procesowej, albowiem brak aktywności ze strony podatnika umożliwia organowi podatkowemu przewlekłe prowadzenia postępowania, arbitralne podejmowanie decyzji procesowej, w której prawdopodobny jest brak podejmowania czynności także na korzyść podatnika, narażając tym samym podatnika, w przypadku negatywnej dla niego decyzji, na wysokie koszty odsetek, na które są w szczególności narażeni podatnicy, którzy prowadzą działalność gospodarczą (tamże).*

Odnosząc się do zarzutów niezgodności kwestionowanego przepisu z art. 2 w zw. z art. 42 ust. 2 Konstytucji RP, Skarżący wskazał, iż pierwszy z tych

przepisów określa m.in. zasadę sprawiedliwości społecznej, z której wywieść można podlegające ochronie prawo jednostki do sprawiedliwego traktowania w stosunkach będących przedmiotem gwarancji określonych w Konstytucji. Ustawa zasadnicza przyznaje zaś każdemu prawo do obrony swoich praw w postępowaniach karnych. W związku z tym, zdaniem Skarżącego, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w stosunku do podatnika, któremu nie przedstawiono zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego, *narusza wywodzony na podstawie powyższych norm obowiązek ze strony organów administracji, aby podatnik, który nie jest stroną postępowania karnoskarbowego, nie był traktowany jak podejrzany w postępowaniu, w którym nie zostały mu przedstawione żadne zarzuty i w którym nie ma możliwości podjęcia działań w celu obrony swoich praw (tamże)*. W ocenie Skarżącego, kwestionowany przepis narusza nałożony na organy administracji obowiązek *sprawiedliwego traktowania jednostki w prowadzonym postępowaniu karnoskarbowym, którego stroną nie jest jednostka, który przejawia się w szczególności w obowiązku traktowania jednostki jako osoby niewinnej*. Tym samym, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w stosunku do podatnika, któremu nie zostały przedstawione żadne zarzuty, narusza obowiązek sprawiedliwego traktowania podatnika ze strony państwa i działających w jego imieniu organów podatkowych. W takim przypadku podatnik *de facto* traktowany jest jak podejrzany, pomimo iż nie jest stroną postępowania karnego skarbowego (*vide* – pismo Skarżącego z dnia 22 stycznia 2020 r., stanowiące odpowiedź na wezwanie Trybunału Konstytucyjnego do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej, str. 3).

W niniejszej sprawie udział w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym zgłosił Rzecznik Praw Obywatelskich, który wniósł o orzeczenie, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. *o treści: „bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu,*

*z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”, w zakresie w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z samym wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, to jest z zaistnieniem fazy *in rem* tychże postępowań, i nie zawiera, dla wywołania rzeczonoego skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wymogu postawienia sprawcy zarzutów - jest niezgodny z art 2 Konstytucji.*

RPO podniósł m.in., iż takie ukształtowanie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p., przy którym podstawą zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sprawie, a nie przeciwko osobie, pozbawia podatnika jakichkolwiek środków ochrony prawnej przed arbitralnymi działaniami organów państwa wszczynającymi takie postępowania.

Rzecznik podkreślił, że wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego także w sytuacji, gdy:

- postępowanie to zostanie umorzone w fazie *in rem* bądź w fazie *in personam*, tj. po przedstawieniu podatnikowi zarzutów popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego;
- przeciwko podatnikowi zostanie skierowany akt oskarżenia, lecz sąd wyda wyrok uniewinniający bądź umorzy postępowanie.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nastąpi zatem także wtedy, gdy podatnikowi nie udowodniono popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Tym samym na podatnika przerzucone zostały skutki błędnej oceny prawnokarnej jego

zachowania dokonanej przez organy państwa. Podatnik niewinny jest zaś traktowany tak samo, jak podatnik prawomocnie skazany za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

W ocenie Rzecznika, przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. wykorzystywany jest przez Państwo w stosunku do jednostki w sposób instrumentalny.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wobec podatnika, który nie popełnił przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, powodować ma, iż instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego z art. 70 O.p. nie pełni swojej funkcji. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p., poprzez wydłużenie tego terminu o okres zawieszenia powodować ma po stronie podatnika stan niepewności co do tego, czy ciężące na nim zobowiązanie podatkowe wygasło. Wymieniona w art. 2 Konstytucji zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga zaś, aby podatnik nie tkwił w owym stanie nieświadomości przez czas bliżej nieokreślony.

Rzecznik zarzucił też m.in., że rozwiązanie zawarte w zaskarżonym przepisie ingeruje w dobra i interesy jednostki, która nie jest jeszcze stroną postępowania karnego skarbowego. Pozbawiona jest zatem gwarancji przysługujących podejrzanemu. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z powodu wszczęcia postępowania karnego skarbowego w fazie *in rem* jest przy tym sprzeczne z celem tegoż postępowania, jakim jest wykrycie sprawcy.

W pierwotnym brzmieniu art. 70 O.p., obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r., wśród przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, określonych w § 2 tegoż przepisu, nie przewidywano wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe dotyczące niewykonania tegoż zobowiązania.

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.) przepisowi art. 70 O.p. nadano nowe brzmienie.

W nowym brzmieniu § 6 pkt 1 tegoż artykułu stanowił: *§ 6. Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem: 1) wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe; (...).*

W cytowanym brzmieniu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2003 r. i obowiązywał do dnia 31 sierpnia 2005 r.

Jak już wskazano, 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 cytowanym wyżej brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 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, dalej: *ustawa zmieniająca*) 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 popełnienia 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.

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 podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;*

(...).

W cytowanym brzmieniu przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. uwzględniono wskazany wcześniej wyrok Trybunału Konstytucyjnego wydany w sprawie o sygn. P 30/11. W tym brzmieniu przedmiotowy przepis obowiązuje do dnia dzisiejszego.

W niniejszej sprawie przedmiotem kontroli jest przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym w dniu lipca 2009 r., tj. w cytowanym wcześniej brzmieniu nadanym mu ustawą zmieniającą – 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) {*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}.

Omawiane wcześniej trzy wyroki NSA z dnia kwietnia 2019 r., będące, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, orzeczeniami ostatecznie rozstrzygającymi o konstytucyjnych prawach Skarżącego, w związku z którymi skierował On skargę konstytucyjną, dotyczyły – jak już wskazano – rozpoznania skarg kasacyjnych od wyroków sądów I instancji. Wyroków wydanych w związku ze skargami T M. – na dwie decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w K z dnia października 2016 r., dotyczące decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w K z dnia grudnia 2014 r. i decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w K z dnia sierpnia 2015 r., oraz na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K z dnia stycznia 2017 r., utrzymującą w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w K z dnia września 2015 r. Wskazane decyzje organów podatkowych dotyczyły zobowiązań podatkowych w podatku VAT za poszczególne miesiące 2008 r. oraz styczeń, luty i marzec 2009 r.

We wskazanych wyrokach NSA utrzymał w mocy rozstrzygnięcia dotyczące zobowiązań podatkowych w podatku VAT za poszczególne miesiące w okresie od stycznia do listopada 2008 r.

We wszystkich sprawach, których dotyczyły rozstrzygnięcia zawarte we wskazanych wyrokach NSA, doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w podatku VAT na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w związku z wszczęciem w dniu lipca 2009 r. śledztwa w sprawie o przestępstwo skarbowe, wiążące się z niewykonaniem zobowiązań podatkowych w podatku VAT za poszczególne miesiące 2008 r.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych nastąpiło z dniem wszczęcia wskazanego postępowania karnego skarbowego, tj. z dniem lipca 2009 r. W dniu maja 2013 r. Skarżącemu zostało bowiem

doręczone zawiadomienie (z dnia 15 maja 2013 r.), w którym Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K poinformował, że w związku z wystąpieniem przesłanki, o której mowa w 70 § 6 pkt 1 O.p., bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do listopada 2008 r. uległ zawieszeniu z dniem lipca 2009 r. Zawiadomienie to zostało skutecznie doręczone skarżącemu maja 2013 r. i wywołało skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych za poszczególne miesiące 2008 r.

Z tych względów, dokonana w omawianych wyrokach NSA, ocena zasadności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. odnosiła się do brzmienia tegoż przepisu obowiązującego w dniu lipca 2009 r., tj. brzmienia nadanego mu ustawą zmieniającą. Przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w wymienionym brzmieniu stanowił zatem podstawę wydania tychże wyroków (w tym aspekcie, w którym Skarżący zarzucił naruszenie swoich konstytucyjnych praw).

Skarżący, w skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego piśmie uzupełniającym braki formalne skargi konstytucyjnej, prawidłowo zatem określił jako przedmiot kontroli w niniejszej sprawie przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w tymże brzmieniu i do niego będzie odnosiło się w dalszej części niniejsze stanowisko.

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. 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 wyłączającego 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; 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; 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).

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

Jak już wskazano, w niniejszej sprawie Skarżący zarzucił kwestionowanej regulacji niezgodność z art. 2 w zw. z art. 42 ust. 2 Konstytucji.

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

Przepisy Konstytucji o prawie do obrony stanowią recepcję rozwiązań zaliczanych do tzw. minimalnego standardu karnoprocesowego, wyznaczonego przez art. 11 ust. 1 Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka, uchwalonej przez Zgromadzenie Ogólne ONZ w dniu 10 grudnia 1948 r. w Paryżu, art. 6 ust. 3

lit. c Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284, ze zm.; dalej: Konwencja) oraz art. 14 ust. 3 lit. d Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167).

Wyrażone w art. 42 ust. 2 Konstytucji prawo do obrony w aspekcie materialnym odnosi się do wszystkich gwarancji procesowych umożliwiających podejrzanemu lub oskarżonemu prezentowanie własnego stanowiska (np. prawo wglądu w akta i składania wniosków dowodowych, prawo odmowy składania wyjaśnień). Formalny aspekt prawa do obrony związany jest ściśle z prawem do korzystania z pomocy obrońcy, a więc profesjonalnego pełnomocnika zapewniającego ochronę interesów oskarżonego (podejrzanego). Prawo do obrony przysługuje każdemu od chwili wszczęcia przeciwko niemu postępowania karnego aż do wydania prawomocnego wyroku, obejmuje również etap postępowania wykonawczego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 17 lutego 2004 r., sygn. SK 39/02, OTK ZU nr 2/A/2004, poz. 7, 11 grudnia 2012 r., sygn. K 37/11, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 133; 8 października 2013 r., sygn. K 30/11, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 98; 3 czerwca 2014 r., sygn. K 19/11, OTK ZU nr 6/A/2014, poz. 60; 8 stycznia 2019 r., sygn. SK 6/16, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 3).

Ustrojodawca powiązał gwarancję określoną w art. 42 ust. 2 Konstytucji z *postępowaniem karnym*.

W tym aspekcie zauważyć trzeba, iż pojęcie *odpowiedzialności karnej* użyte w art. 42 Konstytucji musi być rozumiane autonomicznie. Konstytucyjne znaczenie tego pojęcia nie może być ustalane poprzez odwołanie się do obowiązującego ustawodawstwa, w przeciwnym wypadku analizowany przepis utraciłby swoje znaczenie gwarancyjne. Z tego względu należy przyjąć, że zakres stosowania art. 42 Konstytucji obejmuje wszelką odpowiedzialność represyjną, nie tylko zatem odpowiedzialność karną w ścisłym tego słowa znaczeniu, a więc odpowiedzialność za przestępstwa. Obejmuje również inne formy

odpowiedzialności prawnej związane z wymierzaniem kar wobec jednostki, stosowaniem wszelkich środków o charakterze represyjnym, jak również wszelkie *sui generis* karne mechanizmy prawne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 lipca 2003 r., sygn. P 10/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 62; 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103; 8 stycznia 2008 r., sygn. P 35/06, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 1; 18 listopada 2010 r., sygn. P 29/09; OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 104).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano, iż środkami o charakterze represyjnym (karno-administracyjnym) są m.in. instrumenty prawne w postaci dodatkowych opłat i zobowiązań pieniężnych funkcjonujące poza prawem karnym, określane jako administracyjne kary pieniężne, lub inne sankcje karno-administracyjne, których celem jest mobilizowanie określonych podmiotów do prawidłowego wykonywania ich ustawowo określonych obowiązków (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 kwietnia 1999 r., sygn. P. 7/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 72 oraz 29 kwietnia 1998 r., sygn. K. 17/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 30). Administracyjne kary pieniężne *zaliczane są do szerzej ujmowanej konstytucyjnej, a więc autonomicznej, odpowiedzialności karno-represyjnej. Nie nadaje to tym karom z góry cech podobnych do kar orzekanych w postępowaniu karnym (...). Konstytucyjna odpowiedzialność represyjna jest tu realizowana w trybie ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (...). Administracyjne kary pieniężne, nakładane w określonej wysokości w razie obiektywnego naruszenia obowiązków ustawowych, mogą jednocześnie być środkiem represji i odpłaty za niewykonanie określonych obowiązków najczęściej typu administracyjnego. Stają się wówczas instrumentem szerzej pojętej polityki karania, zaś sama instytucja kary pieniężnej stanowi zagadnienie interdyscyplinarne, wspólne prawu karnemu i administracyjnemu. Interdyscyplinarność mechanizmu karania oznacza, że represyjne sankcje administracyjne należą do szerszej kategorii prawa represyjnego, odpowiadającego autonomicznemu konstytucyjnemu pojęciu*

«postępowania karnego» występującemu w art. 42 Konstytucji (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 października 2013 r., sygn. P 26/11, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 99; podobnie Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 czerwca 2017 r., sygn. P 124/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 50).

W wyrokach z dnia 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97 (*op. cit.*) i 4 września 2007 r., sygn. P 43/06 (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95) Trybunał Konstytucyjny uznał za sankcję administracyjną, której nie wolno stosować obok kary za oszustwo podatkowe będące przestępstwem albo wykroczeniem skarbowym, dodatkowe zobowiązanie podatkowe – ustalane przez właściwy organ skarbowy na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) w przypadku, gdy podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej – w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia.

Na temat charakteru dodatkowego zobowiązania podatkowego Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się także w wyroku z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04 (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110). W uzasadnieniu tegoż wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., iż dla oceny przepisu art. 27 ust. 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), nakładającego dodatkowe zobowiązanie na podatnika, który uchybił swej powinności polegającej na składaniu rzetelnej deklaracji podatkowej VAT-7, *kluczowe znaczenie ma stwierdzenie, że przepis ten nie ustanawia "zwykłego" podatku, ciężaru majątkowego, uszczuplającego majątek każdego rzetelnego podatnika. Przepis ten ustanawia sankcję za naruszenie kluczowego dla konstrukcji podatku od towarów i usług obowiązku ewidencyjnego.* Wynikające z tegoż przepisu dodatkowe zobowiązanie finansowe zostało ocenione jako mające charakter obligatoryjnej sankcji administracyjnej za złożenie nierzetelnej deklaracji

podatkowej. Trybunał Konstytucyjny uznał tę sankcję za konstytucyjnie dopuszczalną.

W wyroku z 18 kwietnia 2000 r. w sprawie o sygn. K. 23/99 (OTK ZU nr 3/2000, poz. 89), Trybunał Konstytucyjny uznał za swoisty środek represyjny – konstytucyjnie dopuszczalny – opłatę z tytułu niedopełnienia obowiązku zawarcia umowy obowiązkowego ubezpieczenia.

Za środek prawny o charakterze represyjnym (karno-administracyjnym) została uznana także dodatkowa opłata z tytułu nieopłacenia lub opłacenia w zaniżonej wysokości składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne bądź innych składek pobieranych przez ZUS. Trybunał Konstytucyjny uznał przy tym za niezgodne z Konstytucją nałożenie – obok tej opłaty – na tę samą osobę, za ten sam czyn (polegający na nieopłaceniu lub opłaceniu w zaniżonej wysokości wymienionych składek przez płatnika będącego osobą fizyczną) kary za wykroczenie lub kary za przestępstwo (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2010 r., sygn. P 29/09, *op. cit.*).

Przewidziane w art. 42 ust. 2 Konstytucji gwarancje związane z odpowiedzialnością represyjną mają zatem zastosowanie nie tylko do postępowania karnego w ścisłym tego słowa znaczeniu, ale również do innych postępowań związanych z wymierzaniem kar i środków represyjnych, m.in. do postępowania w sprawach o wykroczenia, postępowania dyscyplinarnego, postępowania w przedmiocie odpowiedzialności podmiotów zbiorowych. Innymi słowy, gwarancje te odnoszą się do wszelkich postępowań represyjnych, tzn. takich, których celem jest poddanie obywatela jakiejś formie ukaranie lub jakiejś sankcji. Zasada prawa do obrony w swym konstytucyjnym wymiarze nie chroni zatem wyłącznie przed odpowiedzialnością *stricte* karną, ale przed przypisaniem odpowiedzialności o charakterze represyjnym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2002 r., sygn. P 12/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 50; z 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03, *op. cit.*; 19 marca 2007 r., sygn. K 47/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 27; 19 lutego 2008 r., sygn. P 48/06, OTK

ZU nr 1/A/2008, poz. 4; 30 września 2015 r., sygn. K 3/13, OTK ZU nr 8/A/2015, poz. 125).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się przy tym, iż możliwość stosowania art. 42 ust. 1 – 3 Konstytucji do postępowań represyjnych nie oznacza, że w każdej sprawie wzorzec ten będzie stosowany wprost. Często nie ma podstaw lub faktycznych możliwości, by stosować art. 42 Konstytucji w całej rozciągłości do wszelkich postępowań, w których stosowane są jakiegokolwiek środki przewidujące dla adresata sankcje i dolegliwości o charakterze represyjnym. W takich przypadku gwarancje określone w art. 42 ust. 1 – 3 Konstytucji stosowane są odpowiednio (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 lipca 2002 r., sygn. P 12/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 50; 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120). Dotyczy to przede wszystkim odpowiedzialności represyjnej przewidzianej w prawie administracyjnym. Inne podejście prowadziłoby do zakwestionowania filozofii winy obiektywnej na gruncie prawa administracyjnego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 lipca 2002 r., sygn. P 12/01, *op. cit.*; 15 października 2013 r., sygn. P 26/11, *op. cit.*). Skoro w postępowaniu administracyjnym o nałożenie sankcji pieniężnej nie dochodzi do stwierdzenia winy sprawcy, prawo do obrony w tym postępowaniu ma jednak mniejsze znaczenie niż w postępowaniu karnym *sensu stricto*. Prawo do obrony może być przyznane dopiero na etapie kwestionowania legalności nałożonej sankcji, tj. w chwili kierowania skargi do sądu administracyjnego i postępowania przed tym sądem (*vide* – wyrok Trybunału konstytucyjnego z dnia 15 października 2013 r., sygn. P 26/11, *op. cit.*).

Zauważyć ponadto należy, iż także na gruncie art. 6 Konwencji pojęcie *sprawy karne* ma charakter autonomiczny (*vide* – M. A. Nowicki, *Wokół Konwencji Europejskiej. Krótki komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Kraków 2006, str. 155 i nast.). W orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPCz) za *postępowania karne* uznawane są

przy tym przede wszystkim te postępowania, które w prawie krajowym kwalifikowane są jako postępowania o charakterze karnym. W wypadku sporów jednostki z państwem w sprawach dotyczących podatków i danin publicznych bardzo ostrożnie stosuje się kryteria jurysdykcji ETPCz, wyraźnie przyznając charakter postępowania karnego jedynie postępowaniu karnemu skarbowemu. W orzecznictwie ETPCz wskazywano kryteria stosowane przy ocenie, czy *inne* postępowanie (tzn. postępowanie niestanowiące postępowania karnego w prawie krajowym) stanowi *postępowanie karne* w rozumieniu art. 6 ust. 1, 2 i 3 Konwencji. W tym kontekście przyjmowano, iż punktem wyjścia, w przypadku czynów niestanowiących formalnie czynów przestępnych w prawie wewnętrznym, jest charakter czynu sankcjonowanego oraz ciężar i rodzaj grożącej sprawcy kary. Należy wówczas brać pod uwagę okoliczności, czy: 1) przepis prawny będący u podstawy kwalifikacji czynu pełni funkcję odstraszającą lub karzącą; 2) czy ma charakter ogólnie obowiązujący, czy odnosi się tylko do konkretnej grupy adresatów; 3) czy nałożenie kary zależy od uznania winy. W przypadku, gdy dany czyn podlega zagrożeniu sankcją, która ze względu na swój charakter i ciężar należy do sfery karnej, postępowanie, w którym sankcja ta była stosowana, traktowane może być jako postępowanie karne w rozumieniu art. 6 Konwencji (*vide* – orzeczenia z dnia: 8 czerwca 1976 r., Engel i inni przeciwko Holandii, skargi nr 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, przytoczone za wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 grudnia 2016 r., sygn. K 45/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 99; 21 lutego 1984 r. Öztürk przeciwko Niemcom, skarga nr 8544/79, Lex nr 80977).

W niniejszej sprawie dla oceny, czy art. 42 ust. 2 Konstytucji jest adekwatnym wzorcem kontroli, konieczne jest określenie charakteru zaskarżonej normy prawnej, tj., czy przewidziane w niej zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – ze względu na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, którego podejrzenia popełnienia wiąże się z niewykonaniem tegoż zobowiązania

– może być uznane za karę, sankcję czy też innego rodzaju represję zaliczaną do odpowiedzialności karnej w rozumieniu art. 42 Konstytucji. Innymi słowy, czy przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w zaskarżonym zakresie, ustanawia odpowiedzialność represyjną, do której mogą mieć zastosowanie gwarancje określone w art. 42 ust. 2 ustawy zasadniczej.

Kwestionowany przepis stanowi część regulacji zawartej w art. 70 O.p., normującej zasady przedawnienia się zobowiązań podatkowych powodującego ich wygaśnięcie.

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, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43).

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.).

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 miała miejsce w stanie faktycznym spraw, w związku z którymi Skarżący skierował skargę konstytucyjną.

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.

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:] *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.).

Przewidziany w art. 70 § 1 O.p. termin przedawnienia dotyczy wszystkich zobowiązań podatkowych.

Istotą przedawnienia, o którym mowa w art. 70 O.p., 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. W przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego wierzyciel, chociaż niezadowolony, nie ma już podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy nie może skutecznie domagać się od podatnika zapłaty tego zobowiązania. 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, *op. cit.*).

Przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza zatem, iż po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa – zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 O.p. – z mocy prawa. 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 na skutek przedawnienia ma więc charakter nieefektywny, gdyż nie zaspokaja roszczeń finansowych wierzyciela podatkowego. Można je traktować jako nadzwyczajny sposób ustania stosunku prawpodatkowego między podatnikiem a wierzycielem podatkowym

(*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*).

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.

Zgodnie bowiem z 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*). 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, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powoduje przy tym jedynie wszczęcie

postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane bezpośrednio z tymże zobowiązaniem podatkowym, czyli odnoszące się do niewywiązywania się przez podatnika z ciążących na nim obowiązków podatkowych. Podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego powinno odnosić się do strony podmiotowej zobowiązania, tj. 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).

Kwestionowana regulacja – zawieszając bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – służy zapewnieniu wywiązywania się przez obywateli z konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków

Realizacja przez podatnika tegoż obowiązku w żadnym przypadku nie może być zaś oceniana w kategoriach dotyczącej go sankcji czy jakiegokolwiek represji. W szczególności nie ma charakteru odpowiedzialności represyjnej, do której odnoszą się gwarancje określone w art. 42 Konstytucji.

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem 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). Zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych należy więc rozpatrywać przede wszystkim w perspektywie art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, oraz art. 217 Konstytucji, który ustanawia władztwo finansowe państwa (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*).

Kwestionowana regulacja pozwala na realizację wyrażonej w art. 84 Konstytucji zasady sprawiedliwości podatkowej, która polega na kształtowaniu podatków zgodnie z zasadami powszechności i równości. Podkreślić trzeba, że konsekwencją tych zasad 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, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79). 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. W związku

z tym państwo ma nie tylko prawo, lecz wręcz obowiązek wprowadzania rozwiązań zapewniających realizację konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych w postaci podatków. Wyrażona w art. 84 Konstytucji zasada powszechności obciążeń publicznych nakłada na państwo obowiązek wprowadzenia adekwatnych do potrzeb gwarancji instytucjonalnych, zapewniających organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych (*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, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 28).

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, 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.*). Konstytucyjną zasadą jest płacenie podatków, nie zaś unikanie ich zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie (*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, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26; 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, *op. cit.*).

Podkreślić ponadto trzeba, że realizacja przez podatnika ciężącego na nim zobowiązania podatkowego ma charakter obiektywny, niezależny od ewentualnego zawinienia tegoż podatnika.

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 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.).

Realizacja obowiązku podatkowego uzależniona jest zatem – co do zasady – od zaistnienia określonych, konkretnych i obiektywnych okoliczności rodzących w świetle ustaw podatkowych powstanie tego obowiązku.

W prawie podatkowym elementy obiektywne (przedmiotowe) dominują nad stroną subiektywną (podmiotową), np. dobrą wiarą lub zawinieniem. Obowiązek podatkowy ciąży na podatnikach niezależnie od ich wiedzy i przekonania (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257).

Kwestionowana regulacja ma na celu – co należy po raz kolejny podkreślić – zapewnienie prawidłowej realizacji ciążącego na podatniku konstytucyjnego obowiązku podatkowego.

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w kwestionowanym zakresie, dotyczy zaś sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe już istnieje. Wysokość i termin płatności podatku są więc podatnikowi znane. Podatnik nie wywiązał się zaś z ciążącego na nim, skonkretyzowanego, konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków. Niewypełnienie tego obowiązku ma przy tym związek z podejrzeniem

popęnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, uzasadniającym wszczęcie postępowania karnego skarbowego.

Przewidziany w zaskarżonym unormowaniu mechanizm zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie stanowi więc kary czy odpłaty za niewykonanie obowiązków typu administracyjnego. Nie ma też charakteru środka represji zbliżonego w swym charakterze i dolegliwości do środków represji karnej w rozumieniu art. 42 Konstytucji. Jest środkiem nakierowanym na zapewnienie wykonania przez podatnika ciężącego na nim zobowiązania podatkowego. Innymi słowy, zapłacenia przez podatnika *zwykłego* podatku, którego obowiązek zapłacenia wynika z treści stosunku prawnopodatkowego wiążącego tegoż podatnika z wierzycielem podatkowym.

Reasumując, kwestionowana regulacja nie ustanawia kar, sankcji czy też innego rodzaju dolegliwości mających charakter sankcji za niewywiązanie się przez podatnika z zobowiązania podatkowego. Nie nakłada z tego tytułu na podatnika dodatkowych opłat czy też dodatkowych zobowiązań podatkowych. Nie określa zasad ponoszenia odpowiedzialności represyjnej. Nie stanowi również *sui generis* karnego mechanizmu prawnego. Innymi słowy, przewidziany w niej mechanizm zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych nie jest dolegliwością mającą charakter represyjny w rozumieniu konstytucyjnym. Z jego zastosowaniem wiążą się inne cele i funkcje, niż w przypadku środków prawnych o charakterze represyjnym.

Tym samym kwestionowanej regulacji (przewidzianemu w niej mechanizmowi zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego) nie można przypisać cech i funkcji właściwych środkom penalnym, czyli nie jest to forma odpowiedzialności karnej w znaczeniu przyjętym w art. 42 Konstytucji. W szczególności kwestionowana regulacja nie należy do szerszej kategorii prawa represyjnego, odpowiadającego autonomicznemu pojęciu *postępowanie karne* z ustępu drugiego tegoż artykułu ustawy zasadniczej.

W związku z tym nie odnoszą się do niej gwarancje określone w art. 42 ust. 2 Konstytucji – co czyni ten przepis nieadekwatnym wzorcem kontroli w niniejszej sprawie.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, iż w postępowaniu podatkowym dotyczącym określenia zobowiązania podatkowego, jak i postępowaniu sądownoadministracyjnym, w ramach którego kontrolowane są decyzje podatkowe, prawa podatnika nie są w żadnym stopniu ograniczone z uwagi na zastosowanie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w zaskarżonym w niniejszej sprawie zakresie. W szczególności nie ma żadnych przeszkód, aby podatnik, będący stroną tych postępowań, składał wnioski dowodowe czy korzystał z pomocy profesjonalnego pełnomocnika. W szczególności zaś może podnosić zarzut przedawnienia ciążących na nim zobowiązań podatkowych.

O ograniczeniu praw podatnika, będącego stroną postępowania podatkowego, w następstwie zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie kwestionowanej regulacji w szczególności nie można mówić w sytuacji, gdy ów podatnik był poinformowany o tymże zawieszeniu przed upływem terminu przedawnienia.

W tym kontekście zauważyć trzeba, iż, po wydaniu powołanego wcześniej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. o sygn. P 30/11, w orzecznictwie sądownoadministracyjnym przyjmowano, że w świetle przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p., także w brzmieniu sprzed zmian wprowadzonych ustawą nowelizującą z dnia 30 sierpnia 2013 r., wszczęcie postępowania karnego skarbowego w sprawie, tj. w fazie *in rem*, wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego tylko wtedy, gdy podatnik został zawiadomiony o wszczęciu tegoż postępowania najpóźniej z upływem, przewidzianego w art. 70 § 1 tej ustawy, terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania (*vide* – wyroki NSA z dnia: 9 stycznia 2014 r., sygn. I FSK 159/13, LEX nr 145923; 20 czerwca 2013 r., sygn. I FSK 1799/12, LEX nr 1556127; 1 października 2013 r., sygn. I FSK 1392/12, LEX nr 1611790;

15 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 619/13, LEX nr 1480689; 1 grudnia 2016 r., sygn. II FSK 3417/14, LEX nr 219004; 1 sierpnia 2018 r., sygn. I FSK 1656/16, LEX nr 2547605).

Taką też interpretację przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. przyjął NSA w wyrokach wydanych w sprawach, na tle których Skarżący skierował skargę konstytucyjną. Jak już wskazano, NSA uznał, że w stanach faktycznych tychże spraw Skarżący został skutecznie powiadomiony o wszczęciu śledztwa, które wywołało skutek w postaci zawieszenia biegu terminu ciężącego na nim zobowiązania podatkowego w podatku VAT.

Odnosząc się do powołanego w skardze, jako pozostającego w związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji, wzorca z art. 2 Konstytucji, podnieść trzeba, iż, z uwagi na konkretny charakter środka prawnego w postaci skargi konstytucyjnej, przesłanką dopuszczalności jej złożenia nie jest każde naruszenie Konstytucji, ale tylko takie, które dotyka konstytucyjnych praw i wolności, będących źródłem przysługujących skarżącemu praw podmiotowych. Wskazanie jako wzorców kontroli przepisów Konstytucji, które warunków tych nie spełniają, czyni skargę konstytucyjną (a ściślej – jej merytoryczne rozpatrzenie) niedopuszczalną, niezależnie od tego, czy w sytuacji skarżącego doszło do naruszenia Konstytucji, a nawet – czy nastąpiło naruszenie jego konstytucyjnych wolności lub praw, których nie wskazano w skardze konstytucyjnej. W konsekwencji, w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną właściwie sformułowany zarzut – co do zasady – nie może opierać się wyłącznie na niezgodności kwestionowanego przepisu z normami ogólnymi określającymi konstytucyjne zasady ustrojowe czy też adresowanymi do ustawodawcy normami narzucającymi mu pewien sposób regulowania dziedzin życia – które nie kreują konstytucyjnych praw podmiotowych. Jeżeli skarga konstytucyjna jest oparta na naruszeniu zasad ustroju lub przepisów wyrażających normy programowe i zasady polityki państwa, postępowanie powinno zostać umorzone (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 listopada 2001 r., sygn. Ts 129/01, OTK ZU

nr 1/B/2002, poz. 96; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 10 października 2013 r., sygn. Ts 154/12, OTK ZU nr 5/B/2013, poz. 485; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 26 czerwca 2019 r., sygn. SK 19/19, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 31; 18 grudnia 2019 r., sygn. Ts 117/19, OTK ZU z 2020 r., seria B., poz. 116 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU Nr 7/2001, poz. 225, 19 lutego 2001 r., sygn. SK 14/00, OTK ZU Nr 2/2001, poz. 31, 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56; 18 listopada 2014 r., sygn. SK 7/11, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 112; 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81).

Ogólne zasady i klauzule konstytucyjne tylko w bardzo ograniczonym stopniu mogą być uznane za samoistne źródło praw i wolności jednostki. Powoływanie tych zasad i klauzul jako wyłącznego wzorca kontroli jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy brak jest innych, szczególnych postanowień konstytucyjnych kreujących dane prawo lub wolność. W przypadku, gdy istnieją szczególne przepisy Konstytucji określające prawa lub wolności, ogólne klauzule konstytucyjne mogą przy tym stanowić niejako pomocniczy wzorzec kontroli, przy wskazaniu innej naruszonej normy konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 11 stycznia 2012 r., sygn. Ts 80/90, OTK ZU nr 1/B/2012, poz. 19; 12 czerwca 2017 r., sygn. Ts 49/17, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 138; 28 sierpnia 2017 r., sygn. Ts 227/16, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 202; 6 grudnia 2018 r., sygn. Ts 224/17, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 67).

W kontekście niniejszej sprawy podkreślić trzeba, że przepis art. 2 Konstytucji (i wyrażone w tym przepisie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz sprawiedliwości społecznej) nie może – co do zasady – stanowić samodzielnego wzorca kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną. Nie jest bowiem samodzielnym źródłem praw

podmiotowych (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 lutego 2001 r., sygn. Ts 180/00, OTK ZU nr 5/2001, poz. 141; 22 lipca 2014 r., sygn. SK 28/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 87). Wzorzec ten może, wyjątkowo, stanowić samodzielną podstawę skargi konstytucyjnej, ale tylko pod warunkiem, że zostanie sprecyzowany zarzut naruszenia prawa podmiotowego nim chronionego, które nie zostało zawarte w innym postanowieniu Konstytucji (*vide* wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 258; 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2; 18 maja 2004 r., sygn. SK 38/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 45).

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01 (*op. cit.*), wyrażona art. 2 Konstytucji *zasada sprawiedliwości społecznej nie stanowi jedynie ogólnej zasady ustrojowej Rzeczypospolitej Polskiej czy też swoistej „dyrektywy programowej”*. *W uznaniu Trybunału na gruncie tego przepisu można wskazać szczególne prawo podlegające ochronie, jakim jest prawo do sprawiedliwego traktowania, jeśli zarazem jest ono odnoszone do sfery stosunków objętych gwarancjami konstytucyjnymi, choćby ogólnie ujętymi. Jest ono sprzężone z obowiązkiem państwa stania na straży sprawiedliwości społecznej poprzez zaniechanie aktów (działań) mogących stać z nią w sprzeczności oraz eliminowanie takich aktów, które uznano za godzące w tę zasadę. Dotyczy to zarówno etapu stanowienia, jak i stosowania prawa. (...). Trybunał uznaje zatem, iż art. 2 Konstytucji statuujący zasadę państwa prawnego może stanowić samodzielną podstawę skargi konstytucyjnej wówczas, gdy skarżący skonkretyzował naruszenie prawa podmiotowego.*

W niniejszej sprawie sytuacja taka jednak nie zachodzi.

W skardze konstytucyjnej zarzut naruszenia przepisu art. 2 ustawy zasadniczej został powiązany z zarzutem naruszenia art. 42 ust. 2 Konstytucji,

który to przepis – jak już podniesiono – nie stanowi adekwatnego wzorca kontroli w niniejszej sprawie, a zarazem Skarżący nie sprecyzował zarzutu naruszenia innego prawa podmiotowego, chronionego art. 2 Konstytucji.

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest zatem przyjęcie, iż postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.

Na marginesie jedynie zauważyć należy, iż w niniejszej sprawie Skarżący w *petitum* skargi konstytucyjnej kwestionuje zaskarżoną regulację także w zakresie, w jakim wywołuje ona skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o w sprawie o wykroczenie skarbowe.

Na gruncie art. 79 ust. 1 Konstytucji w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną możliwa jest zaś 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; 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).

Wskazać trzeba, że w stanie faktycznym spraw, na kanwie których Skarżący złożył skargę konstytucyjną, przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia ciążących na Nim zobowiązań podatkowych było wszczęcie – przez finansowy organ postępowania przygotowawczego – śledztwa w sprawie o przestępstwo skarbowe.

W niniejszej sprawie nie można zatem przyjąć, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w zakresie, w jakim zawieszać ma bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o wykroczenie skarbowe, był podstawą prawną wydania wobec Skarżącego ostatecznych orzeczeń, z którymi 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 byłoby 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 w sprawie o wykroczenie skarbowe.

Zauważyć też wypada, iż podniesiona w skardze konstytucyjnej argumentacja, dotycząca naruszenia wzorca z art. 42 ust. 2 Konstytucji, w znacznej części dotyczy ograniczenia prawa do obrony w postępowaniu karnym skarbowym prowadzonym w fazie *in rem*, w którym podatnik niemający

statusu podejrzanego nie ma przysługujących podejrzanemu praw pozwalających na realizację prawa do obrony.

Wydają się na to w szczególności wskazywać cytowane wcześniej fragmenty ze str. 9 uzasadnienia skargi konstytucyjnej, w których Skarżący zarzuca m.in., iż kwestionowany przepis uniemożliwić miał podjęcie w toku postępowania karnego skarbowego czynności pozwalających Skarżącemu na ochronę jego praw w postępowaniu podatkowym, oraz ze str. 2 pisma Skarżącego do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 stycznia 2020 r., w którym mowa jest o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym w sprawie.

Przepisy regulujące prowadzenie postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe nie są jednak przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie.

Niezależnie od powyższego, podtrzymując stanowisko o zasadności umorzenia 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 (także w sprawie), 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 oraz 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 wszczynania postępowań karnych skarbowych w sprawach o przestępstwa skarbowe (wykroczenia skarbowe) jedynie w celu instrumentalnego wykorzystywania faktu wszczęcia takiego postępowania w postępowaniach podatkowych, w szczególności zaś, gdy w owych postępowaniach karnych skarbowych nie dochodzi do przedstawienia zarzutów konkretnej osobie.

W tym kontekście podnieść trzeba, iż w stanie faktycznym spraw, na kanwie których Skarżący wniósł skargę konstytucyjną, z poczynionych przez organy podatkowe i sądy administracyjne ustaleń wynika, iż Skarżący nabywał towary i usługi, na które zostały wystawione faktury – jednakże dostaw towarów oraz świadczenia usług nie zrealizowali wystawcy tychże faktur. Skarżący zaś wiedział, iż te transakcje odbiegały zasadniczo od normalnych stosunków handlowych między uczestnikami legalnego obrotu.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Exman
Zastępca Prokuratora Generalnego