



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 110/20
BAS-WAK-2261/20

Warszawa, 16 czerwca 2023 r.

167P

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam stanowisko w sprawie skargi konstytucyjnej M sp. z o.o. z 20 kwietnia 2020 r. (sygn. akt SK 110/20), jednocześnie wnosząc o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

W dniu 25 września 2020 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej M _____ sp. z o.o. (dalej: skarżąca lub inicjatorka postępowania) z 20 kwietnia 2020 r. (sygn. akt SK 110/20).

Przedmiot skargi stanowią art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.; dalej: o.p.). Wskazane przepisy regulują – odpowiednio – datę rozpoczęcia oraz datę zakończenia zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania.

Przepisy te mają następujące brzmienie:

- art. 70 § 6 pkt 2 o.p.:
„Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem [...] wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania”;
- art. 70 § 7 pkt 2 o.p.:
„Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu [...] doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności”.

Zgodność z Konstytucją powołanych przepisów została przez skarżącą zakwestionowana w zakresie, w jakim „przewidują zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania, w sytuacji, gdy na skutek tej skargi sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność (z mocą *ex tunc*) tejże decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji I instancji ze względu na to, że obie zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa z uwagi na to, iż osoby, które je podpisały nie były umocowane do działania w imieniu tych organów” (skarga, s. 1-2).

Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem z 3 września 2020 r., sygn. akt Ts 82/20, nadał skardze dalszy bieg.

II. Stan faktyczny sprawy

Wniesienie skargi konstytucyjnej poprzedziło prowadzone wobec skarżącej postępowanie podatkowe, zakończone ostateczną decyzją podatkową Dyrektora Izby Skarbowej w W z listopada 2014 r. o numerze , określającą zobowiązanie podatkowe skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: podatek CIT) za 2006 r. na kwotę (przy zadeklarowanym przez podatnika w zeznaniu CIT-8 za ten rok podatku w wysokości zł).

Wymieniona decyzja została poddana, zainicjowanej przez skarżącą, kontroli sądowo-administracyjnej. W skierowanej do NSA skardze kasacyjnej skarżąca postawiła m.in. zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego. W opinii skarżącej nie wystąpiła żadna przyczyna skutkująca zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, mimo że – jak wynika z akt sprawy – w kwestii dotyczącej przedmiotowego spornego zobowiązania podatkowego toczyło się postępowanie sądowo-administracyjne zainicjowane przez podatnika wskutek skargi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w R z lipca 2010 r. o numerze .

Zdaniem skarżącej nie doszło do zawieszenia terminu biegu terminu przedawnienia ciążyącego na niej zobowiązania podatkowego jeżeli uwzględnić, że wskazane wyżej postępowanie zakończyło się ostatecznie wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w R z maja 2013 r. (sygn. akt) stwierdzającym nieważność wymienionej decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w R oraz poprzedzającej ją decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w R z kwietnia 2010 r. z uwagi, że „zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa ze względu na podpisanie ich przez osoby nieupoważnione i w konsekwencji od samego początku (z mocą *ex tunc*) są dotknięte nieważnością” (skarga, s. 6). Skarżąca wywiodła w ten sposób wniosek, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia należy uznać za niebyłe, a w konsekwencji zobowiązanie podatkowe za przedawnione z końcem dnia 31 grudnia 2012 r.

Stanowiska wyrażonego w skardze kasacyjnej w zakresie przedawnienia zobowiązania podatkowego nie podzielił NSA stwierdzając w wyroku z listopada 2019 r. (sygn. akt), że przepis art. 70 § 6 pkt 2 o.p. „nie jest ograniczony żadnymi warunkami, a w szczególności jego zastosowanie nie jest uzależnione od wyników postępowania sądowo-administracyjnego. Nawet najdalej idące rozstrzygnięcie sądu administracyjnego, stwierdzające nieważność zaskarżonego

aktu, pozostaje bez wpływu na długość zawieszenia biegu terminu przedawnienia. [...] Jakkolwiek stwierdzenie nieważności decyzji wywołuje skutek *ex tunc* to jednak wyłącznie w odniesieniu do zaskarżonej decyzji i aktów administracyjnych wydanych na jej podstawie. Skutek nieważności decyzji wymiarowej nie przenosi się w żaden sposób na ważność postępowania sądowo-administracyjnego”.

III. Zarzuty skarżącej

Kwestionowane przez skarżącą przepisy wyznaczają ramy czasowe, w których następuje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, przy czym bieg tego terminu podlega zawieszeniu z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na ostateczną decyzję, zaś kontynuacja biegu terminu przedawnienia następuje z dniem doręczenia organowi podatkowemu prawomocnego wyroku w sprawie tego zobowiązania. Obu zaskarżonym przepisom skarżąca zarzuciła naruszenie wzorców kontroli określonych w art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7, art. 64 ust. 2 w zw. z art. 2, art. 32 ust. 1-2 i art. 7, art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2, art. 7 i art. 31 ust. 3, art. 45 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 oraz art. 77 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji.

Zdaniem inicjatorce postępowania normy stanowiące przedmiot skargi prowadzą do naruszenia przysługujących jej konstytucyjnych praw i wolności, w tym w szczególności prawa własności, prawa do równej ochrony własności, prawa do równego traktowania przez organy władzy publicznej oraz prawa do bycia niedyskryminowanym (z uwzględnieniem konstytucyjnej zasady, że wszyscy są wobec prawa równi), prawa do bezpieczeństwa prawnego oraz stabilizacji społecznej w wyniku przedawnienia zobowiązania podatkowego, prawa do nieingerowania we własność w sposób mogący naruszyć jej istotę, prawa do sądu oraz prawa do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej (skarga s. 2). Powyższe nastąpiło „poprzez niedopuszczalne naruszenie przysługującego podatnikowi (Skarżącemu) konstytucyjnego prawa własności w wyniku pozbawienia podatnika (Skarżącego) środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego, które winno się przedawnić” (*ibidem*).

W opinii skarżącej problem konstytucyjny pojawia się w sytuacji, w której w wyniku uwzględnienia skargi podatnika stwierdzona zostaje nieważność decyzji podatkowej na skutek wystąpienia przesłanki w postaci rażącego naruszenia prawa, a mimo tego okres przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega „wydłużeniu” o

czas, w którym postępowanie było zawieszono. Zdaniem skarżącej, skoro stwierdzenie nieważności decyzji odnosi skutek z mocą wsteczną, wówczas ten skutek powinien rozciągać się również na przepisy dotyczące zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania, w taki sposób, że zawieszenie to potraktowane winno zostać jako niebyłe (skarga, s. 17).

W pierwszej kolejności skarżąca dokonuje analizy skutków prawnych przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz przytacza i opisuje treść wzorców kontroli powołanych w skardze. W dalszej części uzasadnienia skarżąca podnosi, że zaskarżone przepisy prowadzą do naruszenia przysługującego podatnikowi konstytucyjnego prawa własności poprzez „pozbawienie tegoż podatnika środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego, które winno się przedawnić, a przedawnieniu nie uległo z uwagi na to, że podatnik w celu obrony przed nieważnymi od samego początku (*ex tunc*) decyzjami I i II instancji dotyczącymi tego zobowiązania podatkowego wydanymi z rażącym naruszeniem prawa przez osoby, które nie były umocowane do działania w imieniu organu I i II instancji, a zatem obciążonymi jedną z najcięższych wad, a zarazem *de facto* nieistniejącymi, zmuszony był wnieść na ową dotkniętą nieważnością decyzję II instancji skargę do sądu administracyjnego” (skarga, s. 14-15). W powyższym inicjatorce postępowania dopatruje się – sprzecznego z wyrażonymi w art. 2 i art. 7 Konstytucji zasadami praworządności, bezpieczeństwa prawnego oraz zaufania obywatela do państwa – przyzwolenia do naruszenia konstytucyjnego obowiązku działania przez organy władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa, a w dalszej kolejności również naruszenia zasad równości i niedyskryminacji poprzez „wydłużenie na mocy kwestionowanych przepisów terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego [...] wyłącznie z tego względu, że podatnik zmuszony był do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, aby bronić się przed wydaną wobec niego z rażącym naruszeniem prawa oraz nieważną od samego początku (*ex tunc*) decyzją dotyczącą tego zobowiązania podatkowego” (skarga, s. 15).

Następnie skarżąca podnosi, że obecne brzmienie przepisów prowadzi do sytuacji, w której podatnik dążący do sądowej ochrony swoich praw przed wydaną przez organ podatkowy decyzją wciągany jest w pułapkę prawną, albowiem nawet w przypadku stwierdzenia nieważności decyzji państwo odnosi korzyść w postaci „wydłużonego” czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego (skarga, s. 3-4, 16). W opinii inicjatorce postępowania ogranicza to, wyrażone w art. 45 ust. 1 Konstytucji, prawo do sądu. Jak wskazała skarżąca: „konstytucyjne prawo do sądu obejmuje prawo

do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy przez sąd, co w omawianym przypadku z pewnością nie jest spełnione, bowiem obrona przez podatnika przed rażącym naruszeniem prawa oraz nieważną od samego początku decyzją, czyli przed bezprawnymi (nielegalnymi) działaniami ze strony organów państwa, poprzez wniesienie skargi do sądu administracyjnego miałyby oznaczać w sposób całkowicie niesprawiedliwy, że to podatnik, a nie organy państwa (państwo) miałby ponosić negatywne skutki z tym związane, polegające na wydłużeniu okresu przedawnienia danego zobowiązania podatkowego” (*ibidem*). Ponadto skarżąca wywodzi, że w świetle kwestionowanych przepisów art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p. złamane zostaje wynikające z art. 77 ust 1 Konstytucji prawo do wynagrodzenia szkody wyrządzonej poprzez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej, albowiem podatnik nie tylko nie otrzymuje odszkodowania z tytułu wydania decyzji podatkowej z rażącym naruszeniem prawa, ale też obciążony jest negatywnym dla niego skutkiem obrony swoich racji w postępowaniu sądowym poprzez wydłużony okres przedawnienia zobowiązania podatkowego (skarga, s. 16-17).

IV. Analiza formalna

1. Przystąpienie do analizy konstytucyjności kwestionowanego unormowania powinno zostać poprzedzone rozważaniami o charakterze formalnoprawnym, mającymi na celu ustalenie tego, czy merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał skargi konstytucyjnej jest dopuszczalne, a jeśli tak, to w jakim zakresie. Skarga konstytucyjna, aby mogła zostać rozpoznana przez Trybunał, musi spełniać niezbędne wymogi formalne.

Dopuszczalność skutecznego zainicjowania postępowania przed Trybunałem warunkowana jest dopełnieniem przez podmiot inicjujący postępowanie wymogów formalnych wynikających z Konstytucji, jak też – rozwijających jej postanowienia – przepisów ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: uTK).

Zgodnie z art. 61 ust. 1 i 2 uTK Prezes Trybunału kieruje skargę konstytucyjną na posiedzenie niejawne w celu wstępnego rozpoznania. Jeżeli skarga konstytucyjna spełnia wymagania przewidziane w ustawie oraz nie zachodzą okoliczności wyłączające jej rozpoznanie, Trybunał Konstytucyjny wydaje postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu. Jak podkreśla jednak Trybunał, postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu w wyniku dokonania wstępnego

rozpoznania nie jest wiążące dla składu orzekającego, który jest uprawniony do wydania postanowienia umarzającego postępowanie w wypadku stwierdzenia stosownych przesłanek na dalszym etapie merytorycznego rozpatrzenia sprawy. W orzecznictwie trybunalskim wskazuje się, że „dopiero szczegółowa analiza okoliczności sprawy, w tym cech podmiotu skarżącego oraz przedmiotu skargi konstytucyjnej, pozwala na ustalenie, czy skarga spełnia wymogi, związane z jej normatywną konstrukcją, wynikającą z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz z art. 47 [uTK]”.

Trybunał jest więc zobligowany do oceny spełnienia przesłanek dopuszczalności skargi konstytucyjnej, a skład wyznaczony do orzekania merytorycznego nie jest związany wynikami wstępnej kontroli ujętymi w zarządzeniu sędziego Trybunału o nadaniu skardze biegu albo postanowieniu Trybunału o uwzględnieniu zażalenia na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Jeśli wydanie orzeczenia byłoby niedopuszczalne ze względu na niespełnienie wymogów skargi konstytucyjnej, konieczne jest umorzenie postępowania (zob. postanowienie TK z 14 grudnia 2011 r., sygn. akt SK 29/09; por. też postanowienia TK z: 24 października 2006 r., sygn. akt SK 65/05; 30 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 15/07; 8 lipca 2008 r., sygn. akt K 40/06; 16 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 22/07; 2 grudnia 2010 r., sygn. akt SK 11/10; 4 lipca 2011 r., sygn. akt SK 27/10 oraz 17 maja 2017 r., sygn. akt SK 7/16).

W konsekwencji również uczestnicy postępowania (w tym Sejm) nie są zwolnieni z obowiązku analizy przesłanek formalnych dopuszczalności skargi, mimo wcześniejszego wstępnego jej rozpoznania przez Trybunał.

Analiza formalnoprawna powinna w szczególności prowadzić do ustalenia, czy w danej sprawie nie zachodzą ujemne przesłanki wydania przez Trybunał wyroku. Przede wszystkim oceny wymaga, czy procedowanie w danej sprawie przez Trybunał nie jest niedopuszczalne lub zbędne. Wystąpienie co najmniej jednej z ujemnych przesłanek skutkować powinno umorzeniem postępowania.

2. Analizowana skarga konstytucyjna została złożona przez podmiot domagający się ochrony swoich konstytucyjnych wolności lub praw (art. 79 ust. 1 Konstytucji). W myśl powołanego przepisu „[k]ażdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo 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”. Szczegółowe

wymogi dopuszczalności skargi konstytucyjnej precyzują przepisy uTK oraz orzecznictwo Trybunału.

Przytoczony wyżej przepis ustawy zasadniczej wraz z doprecyzowującym zasady składania skarg konstytucyjnych art. 53 i art. 77 uTK ustanawiają zasadę, że przedmiotem skargi był wyłącznie taki przepis prawny, który wykazuje podwójną kwalifikację. Po pierwsze, przepis, którego zbadania konstytucyjności wymaga inicjator postępowania musi stanowić podstawę wydanego przez sąd lub organ administracji publicznej ostatecznego orzeczenia (wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia), naruszającego konstytucyjne prawa skarżącego. Po drugie, przyczyna naruszenia powinna wynikać z treści zaskarżonego przepisu. Inaczej mówiąc, przesłanką rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wskazanie przez inicjatora postępowania takiego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, który w sprawie wnoszącego skargę stanowił podstawę prawną ostatecznego rozstrzygnięcia, naruszającego przysługujące mu konstytucyjne prawa lub wolności (zob. wyrok TK z 6 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 33/04; postanowienia TK z: 21 września 2005 r., sygn. akt SK 32/04; 16 marca 2010 r., sygn. akt SK 57/08, 12 maja 2021 r., sygn. akt SK 114/20).

Weryfikując wskazane wymogi na tle niniejszej sprawy zauważyć należy, że zgodnie z opisanym przez skarżącą stanem faktycznym w sprawie jej zobowiązania podatkowego w podatku CIT za 2006 r. toczyło się postępowanie sądowno-administracyjne, w ramach którego – w oparciu o art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 o.p. – nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania w okresie od dnia wniesienia skargi do sądu administracyjnego do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego.

Sejm wskazuje, że zaskarżone art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70 § 7 pkt 2 o.p. są przepisami materialnymi prawa podatkowego regulującymi kwestię przedawnienia zobowiązania podatkowego i jako takie nie są same w sobie podstawą rozstrzygnięcia w kwestiach obowiązków podatkowych jednostki. Niemniej jednak przepisy te wskazują sposób obliczania terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego i w tym kontekście muszą być każdorazowo brane pod uwagę przez organy podatkowe i sądy w wypadku dokonywania merytorycznych rozstrzygnięć o zobowiązaniach podatkowych jednostki, albowiem określają okres, w którym takie merytoryczne rozstrzygnięcia w ogóle mogą mieć miejsce. Stąd też, w opinii Sejmu, zaskarżone normy – mimo że nie są ujmowane w sentencjach wyroków sądów administracyjnych – stanowiły podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie.

3. Przepis art. 77 ust. 1 uTK wymaga wyczerpania drogi prawnej przed wniesieniem skargi konstytucyjnej. W niniejszej sprawie przedmiotem sporu między skarżącą a organami administracji była wysokość zobowiązania podatkowego. Określenie przez organy podatkowe wymiaru zobowiązania podatkowego podatnika następuje w drodze decyzji podatkowej (art. 207 § 1 i 2 o.p.). Zgodnie z art. 128 o.p. decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Takie decyzje mogą podlegać jednak wzruszeniu na drodze postępowania sądowno-administracyjnego inicjowanego skargą uprawnionego podmiotu (art. 3 § 2 pkt 1 w zw. z art. 50 § 1 w zw. z art. 52 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.; dalej: p.p.s.a.), przy czym wyczerpanie drogi sądowno-administracyjnej jest równoznaczne z wyczerpaniem drogi prawnej, o której mowa w art. 77 ust. 1 uTK (art. 168 § 2 p.p.s.a.). W niniejszym stanie faktycznym wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego wyczerpujący drogę sądowno-administracyjną zapadł 13 listopada 2019 r., czym spełniony został warunek wyczerpania drogi prawnej przed złożeniem skargi konstytucyjnej.

4. Skuteczne zainicjowanie kontroli konstytucyjności wymaga od podmiotu inicjującego postępowanie nie tylko wskazania wzorców konstytucyjnych, które – zdaniem skarżącej – kwestionowany przepis narusza, lecz także uzasadnienia swojego stanowiska w kwestii jego niekonstytucyjności (art. 53 ust 1 pkt 3 uTK). Trybunał Konstytucyjny związany jest bowiem zarzutami sformułowanymi w piśmie procesowym pochodzącym od podmiotu uprawnionego do inicjowania postępowania. Niemniej, zarzuty te mogą podlegać rozpatrzeniu tylko wtedy, jeżeli zostały należycie uzasadnione.

W opinii Sejmu omawiana skarga nie zadośćuczyniła wymogom należytego uzasadnienia. W pierwszej kolejności zauważyć trzeba, że uzasadnienie nie daje żadnych wskazówek w jakich konfiguracjach należy rozpatrywać stawiane przez skarżącą zarzuty. Obu zaskarżonych przepisom zarzuca się, że są one niezgodne z „art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7, art. 64 ust. 2 w zw. z art. 2, art 32 ust. 1-2 i art. 7, art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2, art. 7 i art. 31 ust. 3, art. 45 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 oraz art. 77 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji”, co można odczytać zarówno w sposób taki, że wszystkie wzorce kontroli (poza art. 2 i art. 7) traktowane są z osobna, jak i w taki, iż głównymi wzorcami kontroli są art. 64 ust. 1, art. 64 ust. 2, art. 64 ust. 3, art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 1 a pozostałe wzorce kontroli przytoczone są związkowo. W

dalszej części wyводу Sejm przyjął to drugie stanowisko.

5. W doktrynie podkreśla się, że podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem – niezależnie od trybu wszczęcia postępowania – powinien w uzasadnieniu swojego pisma odzwierciedlić „proces myślowy jaki doprowadził go do tezy (czy wątpliwości) o niezgodności stosowanej normy z regulacją nadrzędną” (M. Wiącek, *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, s. 312). W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny podkreśla z kolei, że „[p]rzesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Skarżący powinien wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone kwestionowaną regulacją, a także opisać sposób tego naruszenia. Argumenty muszą odnosić się do problemu niezgodności zachodzącej między regulacjami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz tymi, które określone są w niej jako wzorce kontroli [...] nie wystarczy, iż skarżący wskaże określone kwestionowane przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Musi także wyjaśnić, na czym owa niezgodność polega. Jest to przesłanka konieczna do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 22 września 2021 r., sygn. akt SK 49/20, zob. też np. postanowienia TK z 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09 i 5 czerwca 2019 r., sygn. akt SK 29/18).

Konieczność uzasadnienia zarzutu sformułowanego w skardze konstytucyjnej związana jest przede wszystkim z domniemaniem konstytucyjności norm prawnych. W orzecznictwie podkreśla się, że „ciężar dowodu w procedurze kontroli norm prawnych spoczywa na podmiocie inicjującym postępowanie. Z obowiązku poprawnego wykonania powinności uzasadnienia zarzutu z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie nie może zwolnić skarżącego, działający z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który – zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 67 ust. 1 uTK – związany jest zakresem zaskarżenia wskazanym w skardze konstytucyjnej” (postanowienie TK z 13 kwietnia 2021 r., sygn. akt SK 55/19; zob. też np. postanowienia TK z 25 października 1999 r., sygn. akt SK 22/98 oraz 25 lutego 2021 r., sygn. akt SK 54/20).

Jak wskazuje się w literaturze, wymóg uzasadnienia powołanych zarzutów oznacza konieczność przedstawienia argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako podstawa kontroli. Wymóg ten odnosi się do każdego z podniesionych zarzutów niezgodności danej normy (zob. K. Wojtyczek, *Ciężar dowodu i argumentacji w*

procedurze kontroli norm przez Trybunał Konstytucyjny, „Przeгляд Sejmowy” 2004, nr 1, s. 17).

Brak realizacji przez podmiot inicjujący postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej powyższego obowiązku skutkuje koniecznością umorzenia postępowania. Jeżeli brakuje uzasadnienia co do naruszenia określonego wzorca kontroli, pomimo że został on wymieniony w *petitum*, Trybunał powinien w stosownym zakresie umorzyć postępowanie. Dopuszczenie do merytorycznego rozpatrzenia sprawy oznaczałoby bowiem przerzucenie ciężaru przełamania domniemania konstytucyjności na sąd konstytucyjny, co z kolei pozostawałoby w sprzeczności z – nawet szeroko rozumianą – zasadą skargowości, na której oparte jest postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Jak wskazał Trybunał: „Zarzut niezgodności przepisu stanowiącego przedmiot zaskarżenia z Konstytucją [...] powinien być poparty przytoczeniem argumentów podważających domniemanie konstytucyjności przepisu” (wyrok TK z 8 września 2005 r., sygn. akt P 17/04).

Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny w swoich orzeczeniach wielokrotnie przypominał, że jego zadaniem jest eliminacja z obrotu prawnego przepisów niezgodnych z ustawą zasadniczą, a nie ocena prawidłowości stosowania tych przepisów przez organy władzy publicznej: „Przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego nie są akty stosowania prawa, a więc orzeczenia lub ostateczne decyzje zapadłe w indywidualnych sprawach skarżących, 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. Trybunał Konstytucyjny jest «sądem prawa», a nie «sądem faktów», [...] Do kognicji Trybunału Konstytucyjnego nie należy więc rozpatrywanie zarzutów dotyczących wykładni dokonanej przez sąd ani zarzutów błędnej subsumcji stanu faktycznego dokonanej w wyroku czy też wadliwości kierunku argumentacji wykorzystanej w ostatecznym orzeczeniu. [...] Dlatego niedopuszczalna jest skarga konstytucyjna na stosowanie prawa” (zob. postanowienie TK z 16 października 2018 r., sygn. SK 2/18).

6. Analizując uzasadnienie omawianej skargi konstytucyjnej zauważyć można, że skarżąca skupia się przede wszystkim na zarzutach dotyczących naruszenia art. 7 Konstytucji oraz wywodzonych z art. 2 Konstytucji zasad praworządności, bezpieczeństwa prawnego oraz zaufania obywatela do państwa, przy pozostałych

wzorcach kontroli ograniczając się jedynie do zdawkowego stwierdzenia faktu ich naruszenia.

Przykładowo dokonując analizy naruszenia wzorców określonych w art. 64 Konstytucji inicjatorka postępowania poprzestaje na stwierdzeniu, iż „[...] kwestionowane przez Skarżącego przepisy art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej w zaskarżonym przez Skarżącego zakresie prowadzą do niedopuszczalnego naruszenia przysługującego podatnikowi konstytucyjnego prawa własności, a to poprzez pozbawienie tegoż podatnika środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego, które winno się przedawnić, a przedawnieniu nie uległo z uwagi na to, że podatnik w celu obrony przed nieważnymi od samego początku (*ex tunc*) decyzjami I i II instancji dotyczącymi tego zobowiązania podatkowego wydanymi z rażącym naruszeniem prawa przez osoby, które nie były umocowane do działania w imieniu organu I i II instancji, a zatem obarczonej jedną z najcięższych wad, a zarazem *de facto* nieistniejącymi, zmuszony był wnieść na ową dotkniętą nieważnością decyzję II instancji skargę do sądu administracyjnego, w wyniku której prawomocnie została potwierdzona nieważność ze skutkiem *ex tunc* rozstrzygnięć zapadłych w I i II instancji, lecz mimo to na skutek samego faktu wniesienia przez podatnika omawianej skargi do sądu administracyjnego na ową nieważną ze skutkiem *ex tunc* (*de facto* nieistniejącą) decyzję, w myśl kwestionowanego art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego od dnia wniesienia tejże skargi do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności” (skarga, s. 14-15) pomijając przy tym całkowicie wypracowane orzecznictwo konstytucyjne czy pogląd doktryny. Te z kolei są zgodne co do kwestii korelacji gwarancji wynikających z art. 64 Konstytucji z obowiązkami jednostki nałożonymi przez art. 84 ustawy zasadniczej.

Przykładowo w wyroku z 21 czerwca 2011 r. (sygn. akt P 26/10) Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, zgodnie z którym „płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, wynikającą z faktu, że każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo [...] – powinien też partycypować w ich finansowaniu. [...] W świetle zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciążącego na nich obowiązku, korzystając jednakże ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników”. Podobny pogląd prezentowany jest w doktrynie: „[n]ie każda

ingerencja ustawodawcy w sytuację majątkową jednostki oznacza naruszenie jej prawa do własności. Przykładem w tym zakresie jest wynikający z art. 84 obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków. Oczywiście nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, a w szczególnych wypadkach prowadzi nawet do umniejszenia substancji tego majątku. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony” (zob. M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2019, komentarz do art. 64, s. 217-218).

Niemniej lakonicznie uargumentowany jest zarzut naruszenia art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji. Skarżąca stwierdza jedynie, że „omawiane przepisy Ordynacji podatkowej we wskazanym w *petitum* zakresie skutkują również niedopuszczalnym naruszeniem prawa do równej dla wszystkich ochrony prawnej własności, prawa do równego traktowania przez władze publiczne i niedyskryminowania oraz zasady, że wszyscy są wobec prawa równi, poprzez wydłużenie na mocy kwestionowanych przepisów terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (w niniejszej sprawie o ok. 3 lata) wyłącznie z tego względu, że podatnik zmuszony był do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, aby bronić się przed wydaną wobec niego z rażącym naruszeniem prawa oraz nieważną od samego początku [...] w takiej sytuacji występowałyby dwie kategorie podatników, tj. jedna kategoria podatników, w stosunku do których zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa (nieważne) decyzje, którzy w celu obrony przed takimi decyzjami zmuszeni są wnieść skargę do sądu administracyjnego, co miałyby skutkować omawianym niekorzystnym wydłużeniem terminu przedawnienia, oraz druga kategoria podatników, tj. będący w takiej samej sytuacji z tą jedną różnicą, że w stosunku do nich nie została wydana taka rażąco naruszająca prawo (nieważna) decyzja, i w konsekwencji w odniesieniu do których termin przedawnienia nie ulegałby wydłużeniu” (skarga, s. 15-16).

Poprzestając na powyższej argumentacji inicjatorka postępowania nie przeprowadza natomiast wymaganego przy analizie naruszenia tego wzorca testu

równości. Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem Trybunału: „[o]cena zgodności z zasadą równości wymaga zatem: a) ustalenia, czy można wskazać wspólną cechę istotną określonych podmiotów, co wymaga przeprowadzenia analizy treści i celu aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna; b) stwierdzenia, czy prawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej; c) rozważenia, czy wprowadzone przez prawodawcę zróżnicowanie jest nierелеwantnym, nieproporcjonalnym i nieadekwatnym konstytucyjnie odstępstwem od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych” (postanowienie TK z 22 lipca 2015 r., sygn. akt SK 20/14). Skarżąca zdaje się również nie zauważać różnicy pomiędzy kwestią nierównego traktowania, a dyskryminacją, którą w orzecznictwie definiuje się, jako „wprowadzania regulacji różnicujących sytuację prawną adresatów norm, wyłącznie oraz ze względu na indywidualne (osobowe) cechy adresata normy prawnej, takie jak płeć, wiek bądź pochodzenie społeczne” (wyrok TK z 5 lipca 2011 r., sygn. akt P 14/11). Oznacza to, że w niniejszej sprawie wzorzec kontroli wynikający z art. 32 ust 2 Konstytucji należałoby uznać za nieadekwatny.

Uzasadnienie zarzutu naruszenia prawa do sądu skarżąca ogranicza wyłącznie do stwierdzenia, że „wniesienie przez podatnika skargi do sądu administracyjnego na wydaną wobec niego z rażącym naruszeniem prawa i nieważną od samego początku decyzję należałoby ocenić jako swoistą pułapkę dla podatnika, co stanowi również naruszenie wynikającego z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP prawa do sądu [...] konstytucyjne prawo do sądu obejmuje prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy przez sąd, co w omawianym przypadku z pewnością nie jest spełnione, bowiem obrona przez podatnika przed rażącym naruszeniem prawa oraz nieważną od samego początku decyzją [...] podatnik, a nie organy państwa (państwo) miałyby ponosić negatywne skutki z tym związane, polegające na wydłużeniu okresu przedawnienia danego zobowiązania podatkowego, a organy państwa (państwo) miałyby być w istocie gratyfikowane za rażące naruszenie prawa” (skarga, s. 16), co wydaje się argumentacją całkowicie bezpodstawną jeżeli zważyć choćby, że to właśnie zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wskutek wniesienia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego, zapewnia podatnikowi realizację tego prawa.

Celem wymienionych norm jest bowiem zagwarantowanie podmiotowi kwestionującemu prawidłowość decyzji podatkowej prawa do sądu, tj. do zainicjowania i współuczestniczenia na prawach strony w kontroli sądowej decyzji organu

podatkowego bez konieczności jego umorzenia, poprzez uniemożliwienie wygaśnięcia zobowiązania w okresie rozpatrywania sprawy przez sądy administracyjne. Gdyby natomiast wyeliminować powołany przepis z systemu prawnego, wówczas zobowiązania podatkowe określone ostatecznymi decyzjami organów podatkowych w wielu wypadkach stawałyby się niewzruszalne w związku z możliwością podniesienia przez organy reprezentujące władzę (państwowe lub samorządowe) zarzutu przedawnienia.

Warto też przypomnieć, że samo przedawnienie nie jest konstytucyjnym prawem jednostki i jako takie nie podlega ochronie konstytucyjnej, co zauważył Trybunał chociażby w cytowanym przez skarżącą wyroku z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11): „Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że choć powołane przepisy dotyczą przedawnienia, to jednak nie można z ich treści wyprowadzać konstytucyjnego prawa do przedawnienia, czy choćby ekspektatywy takiego prawa. Przedawnienie nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym i nawet, gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone”. Ponadto Sejm pragnie zwrócić uwagę, że to zapłata podatku, a nie jego przedawnienie jest pożądanym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Takiemu stanowisku również dał wyraz Trybunał Konstytucyjny stwierdzając, że „nie podziela poglądu, wedle którego przedawnienie zobowiązań podatkowych jest korzystne nie tylko dla podatnika, ale również dla interesu publicznego, ponieważ «z biegiem czasu ustaje konieczność rozstrzygnięcia przez powołane do tego organy wszelkich potencjalnych sporów w związku z przedawnionym roszczeniem». Trybunał pragnie raz jeszcze podkreślić, że otrzymanie środków finansowych pochodzących z podatków pozwala na finansowanie realizacji zadań publicznych. Pożądanym konstytucyjnie sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest szeroko rozumiana zapłata podatku (obejmująca także potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, które prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowego). 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” (zob. wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10; por. także wyroki TK z 25 maja 2004 r., sygn. akt K 44/03 i 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10 oraz postanowienie TK z 7 września 2009 r., sygn. akt Ts 389/08).

Jeszcze bardziej lakoniczna, a zarazem logicznie wadliwa wydaje się

argumentacja skarżącej dotycząca naruszenia art. 77 ust. 1 Konstytucji. Skarżąca stwierdza bowiem, iż: „wniesienie przez podatnika skargi do sądu administracyjnego w celu obrony przed wydaną wobec niego z rażącym naruszeniem prawa i nieważną od samego początku decyzją oznacza również, że wbrew przysługującemu podatnikowi wynikającemu z art. 77 ust 1 Konstytucji RP prawu do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej, podatnik nie tylko nie otrzymuje omawianego wynagrodzenia szkody, ale co więcej jest obarczany dodatkowo swoistą sankcją w postaci wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązanie podatkowego” (skarga, s. 16-17). Nie jest rolą Sejmu ocena merytoryczna prowadzonych spraw podatkowych. Niemniej z akt sprawy wynika jasno (czego nie kwestionuje też sama skarżąca), że choć naruszenie prawa ze strony organów administracji publicznej faktycznie nastąpiło, to było to wyłącznie naruszenie natury formalnej niezmiennie oceny merytorycznej stanu faktycznego zastanego przez te organy (co potwierdzają późniejsze decyzje i wyroki w tej sprawie). W tym wypadku nie sposób więc uznać, że po stronie podatnika nastąpiła szkoda w wyniku działań organów administracji publicznej. Prawidłowy byłby raczej wniosek przeciwny – to w wyniku działań podatnika, który nie wskazał w zeznaniu CIT-8 należnego podatku, nastąpiła szkoda w majątku Skarbu Państwa. Pamiętać bowiem należy, że istnienie zobowiązania podatkowego w podatku CIT jest rzeczą obiektywną, wynikającą z wystąpienia określonego zdarzenia gospodarczego i niezależną od działań organów podatkowych (art. 21 § 1 o.p.). Ponadto, zasada samoobliczenia jest podstawową zasadą obowiązującą w polskim systemie podatkowym. Polega ona na tym, że podatnik sam oblicza podstawę opodatkowania, nalicza podatek i odprowadza go do organu podatkowego. Na podatniku ciąży obowiązek i odpowiedzialność za prawidłowe zaliczenie przychodów, kosztów uzyskania przychodu oraz zastosowanie odpowiedniego sposobu obliczenia podatku. Decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w R oraz Naczelnika Urzędu Skarbowego w R (objęte zarzutem nieważności) nie kreowały więc obowiązku podatkowego w podatku CIT za 2006 r. lecz deklaratoryjnie stwierdzały fakt jego istnienia. Istnienie tego zobowiązania podatkowego zostało też później potwierdzone decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w W z listopada 2014 r. nr . Oznacza to, że w niniejszej sprawie wzorzec kontroli wynikający z art. 77 ust 1 Konstytucji należałoby uznać za nieadekwatny.

W opinii Sejmu brakuje uzasadnienia są na tyle istotne, że merytoryczne rozpatrzenie skargi wymagałoby od Trybunału samodzielnej rekonstrukcji zarzutów

podniesionych przez inicjatorkę postępowania. Tym samym skarga zawiera braki formalne uniemożliwiające jej merytoryczne rozpatrzenie, dlatego też Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uTK, z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

MARSZAŁEK SEJMU

Elżbieta Witek