



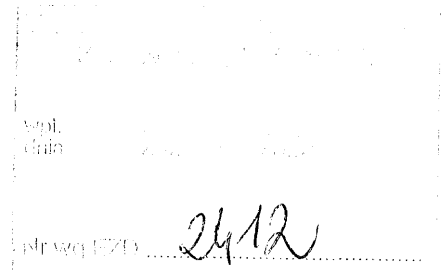
Warszawa, 23.08.2023

**RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH**

**Marcin Wiącek**

**II.510.662.2023.PZ**

**Sygn. akt SK 67/23**



**Trybunał Konstytucyjny**

**Warszawa**

W związku z otrzymanym w dniu 27 lipca 2023 r. zawiadomieniem o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej S                    sp.j. z siedzibą w W                    , sygn. akt SK 67/20, działając na podstawie art. 63 ust. 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) oraz art. 16 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1058. ) zgłaszam udział w przedmiotowym postępowaniu i wnoszę o:

1. Stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy - ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306) o treści: „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 zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem każdego postępowania o przestępstwo skarbowe, a zatem również i takiego postępowania, którego wszczęcie w chwili dokonania tej czynności procesowej było oczywiście niesłuszne z uwagi na brak w czynie podatnika znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego, czyli niesprzeczność tego czynu z materialnymi wymogami skierowanymi do podatnika a wynikającymi z ustaw podatkowych, które następnie zostało umorzone z uwagi na brak przedmiotowych znamion czynu zabronionego - jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

2. Umorzenie postępowania w pozostałym zakresie z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku w rozumieniu art. 59 ust. 1 pkt 2 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: u.o.t.p.T.K.).

## **UZASADNIENIE**

W dniu 27 lipca 2023 r. do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem ozn. sygn. SK 67/23 w przedmiocie skargi konstytucyjnej S sp.j. z siedzibą w W (dalej: skarżąca), w ramach której skarżąca domaga się stwierdzenia, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926) (dalej: o.p.) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306) w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu



podatkowego konieczne jest zawiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie popełnienia przestępstwa skarbowego (wykroczenia) czy przeciwko konkretnej osobie podejrzanej o jego popełnienie. Wskazano również, że „wystarczające jest zawiadomienie podatnika o samym wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, bez konieczności przedstawienia zarzutów konkretnej osobie”.

WSA w S                    podniósł, że „w rozpoznawanej sprawie, co jednoznacznie wynika, z załączonego do akt administracyjnych postanowienia o wszczęciu śledztwa przez Prokuraturę Okręgową w S. i rozpoczął dalszy bieg po upływie okresu zawieszenia wydaniem w dniu            maja 2014 r. przez Prokuraturę Okręgową w S. postanowienia o umorzeniu śledztwa”.

WSA w S                    wskazał również, że „Prokuratura Okręgowa w S. wobec m.in. spółki jawnej (...) prowadziła śledztwo w sprawie                    o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. tj. w sprawie wystawiania i posługiwania się nierzetelnymi fakturami i ewidencjami w prowadzonej działalności gospodarczej, które stanowiły podstawę do składania nieprawidłowych deklaracji dla podatku od towarów i usług. Zawiadomienie zostało doręczone spółce w dniu            października 2015 r.”.

WSA w S                    przywołał treść uzasadnienia wyroku z 8 grudnia 2016 r., sygn. akt I FSK 1375/14, w którym NSA wskazał, że „do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może dojść nie tylko na skutek przedstawienia podatnikowi zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego, ale także przez powiadomienie go o toczącym się postępowaniu w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, które wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego objętego toczącym się postępowaniem podatkowym”.

W ocenie WSA w S                    „skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego o którym mowa w art. 70 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej

także nie został uzależniony od dalszego toku postępowania karnego skarbowego ani od wniesienia aktu oskarżenia do Sądu ani od skazania oskarżonego. Skutek ten jest niezależny od wyniku postępowania karnego”.

WSA w S                    „nie podzielił poglądu pełnomocnika skarżącej, że skoro w rozpoznawanej sprawie postępowania karne zostało umorzone, to nie tylko doszło do zakończenia postępowania karno-skarbowego, ale również nie nastąpiło zawieszenie *biegu* terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”.

WSA w S                    wskazał przy tym, że „zdaniem pełnomocnika skarżącej zakończenie postępowania karno-skarbowego w postaci umorzenia jego rodzi skutek w postaci braku zawieszenia przedawnienia zobowiązania. Taki pogląd pomija jednak wprowadzenie ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r., nowej treści art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej z jednoczesnym dodaniem art. 70c Ordynacji podatkowej. W tych nowych regulacjach ustawodawca dla postępowań prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej, wskazał na obowiązek zawiadomienia, ustalił jego treść oraz organ, który ma ten obowiązek wykonać. Podkreślić należy, że w tym zakresie wprowadzono nową samodzielną regulację, stanowiącą wyjątek od ogólnej reguły karnego postępowania przygotowawczego, że organy prowadzące postępowanie w fazie „*in rem*” nie mają obowiązku zawiadamiania o tym osoby, przeciwko której postępowanie to mogłoby się w przyszłości obrócić. Zatem na skuteczność dokonanych w sprawie zawiadomień nie mają wpływu podnoszone przez pełnomocnika skarżącego argumenty odwołujące się do procedury karnej. Czynność procesowa organu w postaci zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karno-skarbowego nie jest czynnością dokonywaną w postępowaniu karnym, ale jest czynnością wynikającą z art. 70c Ordynacji podatkowej”.

WSA w S                    przyjął, że „przewidziany w tym przepisie obowiązek zawiadomienia jest instytucją prawa podatkowego a nie instytucją regulowaną przepisami procedury

karnej. Dla postępowania prowadzonego na podstawie Ordynacji podatkowej oraz wystąpienia przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z powodu wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, istotne jest wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, które jest dokumentem urzędowym w rozumieniu art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej i zawiadomienie podatnika o konsekwencjach wydania takiego postanowienia dla bytu zobowiązania objętego postępowaniem podatkowym”.

Istotne jest odnotować, że w ramach swojej samodzielności jurysdykcyjnej WSA w S            przyjął, iż „zebrany materiał dowodowy potwierdza ustalenia organów, że czynności podejmowane przez skarżącą odbywały się w ramach przyjętego przez podmioty uczestniczące schematu i były nakierowane na tworzenie pozorów dokonywania ich w ramach obrotu gospodarczego. Czynności podejmowane przez stronę jak i pozostałe podmioty przy realizacji transakcji związanych z obrotem nie były czynnościami typowymi dla działalności gospodarczej, opartymi na przesłankach ekonomicznych, podejmowanymi w celu optymalizacji zysku, pozyskania nowych rynków zbytu, lecz były podejmowane w ramach systemu ukierunkowanego na uzyskiwanie korzyści z tytułu niezapłaconego podatku VAT w następnych ogniwach obrotu oraz z nieuprawnionych zwrotów tego podatku zapłaconego na wcześniejszych etapach”.

WSA w S            podzielił stanowisko organów, że „czynności skarżącej w zakresie obrotu kawą w normalnych warunkach transakcyjnych są pozbawione uzasadnienia gospodarczego. Fakturowane transakcje sprzedaży kawy nie miały miejsca w rzeczywistości, nie miały celu gospodarczego, a faktury dokumentowały czynności pozorne, których dokonano świadomie celem ukrycia rzeczywistego zamiaru wynikającego z fakturowego przebiegu transakcji”. W ocenie WSA w S „przeprowadzone w sprawie postępowanie dowodowe wykazało, że towar jedynie z

pozoru trafił do firmy (...). Obrót towarem realizowany był dzięki angażowaniu do obrotu „pozornych kontrahentów”, tj. firm nierealizujących funkcji samodzielnych podmiotów gospodarczych, które choć występowały w ciągu podmiotów dokonujących zakupu i sprzedaży towaru, to jednak w celach zasadniczo innych niż gospodarcze”.

WSA w S                    przyjął, że w sprawie skarżącej doszło do udowodnienia „przez organy podatkowe braku czynności podlegającej opodatkowaniu wyklucza zastosowanie dobrej wiary i powodują brak możliwości skorzystania z systemu VAT” oraz że „takiego podmiotu nie chroni ani zasada neutralności VAT, ani zasada pewności prawa, ani zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań”. W ocenie WSA w S                    „w oparciu o zebrany materiał dowodowy stwierdzono nieprawidłowości w rozliczeniu podatku od towarów i usług za listopad 2010 r., polegające na tym, że strona uczestniczyła w badanym okresie w tzw. transakcjach karuzelowych związanych z obrotem kawą. Zawierane transakcje nie miały celu gospodarczego, lecz służyły uzyskaniu nienależnych korzyści podatkowych przez grupę osób tworzących ze Stroną poszczególne ogniwa łańcucha (karuzeli)”.

W ocenie WSA w S                    „postanowienie prokuratora o umorzeniu postępowania karnego skarbowego w związku z brakiem znamion czynu zabronionego, czyli na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. nie może skutkować identyczną oceną na gruncie postępowania podatkowego. Dla odpowiedzialności karnej nie jest wystarczające ustalenie, że popełniono czyn. Konieczne jest ustalenie, że wyczerpuje on znamiona czynu zabronionego”. Zdaniem WSA w S                    „obecnie nie budzi już wątpliwości, iż strona podmiotowa czynu, a więc umyślność lub nieumyślność, stanowią znamiona czynu zabronionego (...) na gruncie postępowania podatkowego organ ma obowiązek zgodnie z regułami opisanymi w Ordynacji podatkowej ustalić stan faktyczny i dokonać jego oceny w kontekście właściwej regulacji materialnoprawnej”.

WSA w S \_\_\_\_\_ podzielił ocenę organów podatkowych, które uzasadniły „na podstawie jakich dowodów organ dokonał odmiennej niż prokurator oceny rzetelności transakcji przeprowadzonych z udziałem skarżącej”.

W uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia \_\_\_\_\_ marca 2022 r., \_\_\_\_\_, wydanego na skutek skargi kasacyjnej skarżącej od opisanego wyżej wyroku WSA w S \_\_\_\_\_, wskazano, że „całkowicie błędne jest stanowisko pełnomocnika skarżącej spółki, zgodnie z którym nie mogło dojść do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia postępowania podatkowego w wyniku wszczęcia postępowania karnego z uwagi na to, że zostało ono umorzone. W stanie prawnym obowiązującym od 15 października 2013 r., aby doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej przed upływem terminu przedawnienia muszą łącznie zaistnieć następujące przesłanki: - wszczęto postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe; - postępowanie to musi wiązać się z niewykonaniem zobowiązania, którego bieg terminu zostaje zawieszony; - podatnik w trybie art. 70c Ordynacji podatkowej został zawiadomiony o wszczęciu tego postępowania”.

NSA wskazał, że zaprezentowane „stanowisko koreluje też z treścią art. art. 70 § 7 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym 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. Z przepisu tego wynika zatem wprost, że dla biegu terminu przedawnienia istotne znaczenie ma fakt zakończenia postępowania karnego, a nie to, w jaki sposób postępowanie to zostało zakończone”. Mając to na uwadze NSA przyjął, że „w realiach niniejszej sprawy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia w okresie od dnia 6 lipca 2012 r. (data wszczęcia przez Prokuraturę Okręgową w S.



postępowania karnego skarbowego) do dnia      maja 2014 r. (wydanie postanowienia w przedmiocie umorzenia śledztwa)".

Co istotne NSA odniósł się „do kwestii ewentualnego instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego, która poruszona została przez pełnomocnika spółki na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym” i wskazał, że „nie dostrzegł takiej zależności w realiach niniejszej sprawy. Do wszczęcia śledztwa doszło bowiem na długo przed upływem pierwotnego terminu przedawnienia, zostało ono podjęte przez prokuraturę, a nie finansowy organ karnoskarbowy, a w jego toku dokonano szeregu czynności procesowych”.

NSA podzielił ocenę dowodów dokonaną przez WSA w S                      i przyjął, że „organy prawidłowo wywiodły, iż spółka uczestniczyła w oszustwie podatkowym polegającym na obrocie kawą, w którym brały udział zarówno podmioty krajowe, jak i podmiot zagraniczny, zaś ten sam towar bez jakiegokolwiek uzasadnienia ekonomicznego krążył „w kółko” pomiędzy wskazanymi firmami, które wystawiały nierzetelne faktury niedokumentujące rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a strona miała świadomość uczestnictwa w oszukańczym procederze, co znalazło odzwierciedlenie w prawidłowo sporządzonym uzasadnieniu decyzji”.

Pośród załączników dołączonych do skargi konstytucyjnej (str. 243-248) znajduje się postanowienie Prokuratora Prokuratury Rejonowej del. do w Prokuratury Okręgowej w S                      z dnia      maja 2014 r., sygn.                      o umorzeniu śledztwa o czyn z

na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. Uzasadnienie wskazanego postanowienia zawiera zupełnie inną ocenę zdarzeń z udziałem skarżącej. Wskazano w nim bowiem, że „firmy wykonujące obrót towarowy (sprzedaż/zakup napojów gazowanych, sprzedaż/zakup kawy), faktycznie istniały, dokonywały między sobą płatności, towary były przewożone przez firmy transportowe, które za te usługi otrzymywały stosowne

płatności. Nie ma w tym zakresie większych wątpliwości co do rzetelności i prawdziwości badanych dokumentów, w tym przede wszystkim faktur VAT. Wszystkie występujące w tym zakresie wątpliwości np. co do ekonomicznego uzasadnienia niektórych transakcji, co do możliwości logistycznych i technicznych niektórych firm, należało rozstrzygnąć kierując się zasadą *in dubio pro reo*".

W uzasadnieniu wskazanej decyzji procesowej przyjęto, że „w działalności gospodarczej jej ekonomiczne uzasadnienie nie powinno się sprowadzać do oceny poszczególnych transakcji w oderwaniu od całej działalności danej firmy. W szczególności, teoretycznie nieuzasadniona ekonomicznie transakcja np. bez zysku - w kontekście podatkowym, lub w związku z nawiązaniem szerszej współpracy z inną firmą, okazać się może jak najbardziej korzystna dla firmy. W dobie wolnego rynku wielokrotne transakcje dotyczące tych samych przedmiotów przeprowadzone przez kilka firm z różnych krajów nie są niczym zaskakującym, podobnie jak rola pośrednika - który nie ma własnych magazynów, jednocześnie wyszukując sprzedawcę i kupującego, doprowadza do transakcji mając z niej zysk, bez zaangażowania i utrzymywania np. bazy logistycznej. W tym zakresie, o ile nie dochodzi do popełniania przestępstw np. podatkowych, organy ścigania nie powinny recenzować, nadzorować działań gospodarczych”.

Co istotne, z uzasadnienia nie wynika w żaden sposób, dlaczego czyn opisany w jego komparycji nie zawierał znamion czynu zabronionego w rozumieniu art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k.

W ramach dekodowania treści normy z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. skarżąca wskazała na trzy wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2020 r., I FSK 128/20<sup>3</sup>, z dnia 19 grudnia 2018 r., II FSK 27/17<sup>4</sup> oraz z dnia 24 listopada 2016 r., II FSK 1489/15<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> LEX nr 3071800.

<sup>4</sup> LEX nr 2623098.

<sup>5</sup> LEX nr 2170071.

W uzasadnieniu pierwszego ze wskazanych NSA przyjął, że „zgodność z prawem decyzji podatkowej, w której organ podatkowy powołał się na zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. sąd administracyjny w ramach art. 134 § 1 p.p.s.a. zobligowany jest do przeprowadzenia kontroli w zakresie prawidłowości zastosowania przez organ tej normy, co wymaga uzasadnienia jej zastosowania (art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 o.p.). Dlatego, w sytuacji takiej jak w rozpatrywanej sprawie, w której może zachodzić podejrzenie o instrumentalne wykorzystanie instytucji zawieszenia terminu przedawnienia, uzasadnienie zastosowania przez organ podatkowy art. 70 § 6 pkt 1 o.p., wymagało przedstawienia, w wydanej decyzji, stosownych dowodów i chronologii czynności karno-procesowych wskazujących, że w danym przypadku wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie miało jedynie „instrumentalnego” charakteru, a było uzasadnione w aspekcie podejrzenia popełnienia czynu zabronionego przez podatnika, którego postępowanie podatkowe (kontrola podatkowa) dotyczy, w tym także uprawdopodobnia, że wszczęcie postępowania *in rem*, dawało podstawy do jego przekształcenia w postępowanie *ad personam* w stosunku do podatnika, z uwzględnieniem przesłanki uprawdopodobnienia jego winy w popełnieniu czynu zabronionego”. W ramach przedmiotowego orzeczenia NSA uznał, że „analiza wydanej w rozpatrywanej sprawie decyzji organu odwoławczego oraz decyzji ją poprzedzającej wskazuje, że nie zawierają one takich elementów stanu faktycznego, które pozwalałyby stwierdzić, że w tym przypadku zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., nie miało „instrumentalnego” charakteru. Zatem również z tych względów wyeliminowanie decyzji organów podatkowych, które w rozpatrywanej sprawie takiego uzasadnienia nie zawierają, należy uznać za uzasadnione”.

W uzasadnieniu wyroku z dnia 19 grudnia 2018 r., II FSK 27/17, NSA przyjął z kolei, że „dochodzenie przeciwko Skarżącemu, związane z niewykonaniem spornego zobowiązania podatkowego, w ogóle nie mogło być prowadzone z uwagi na brak znamion czynu zabronionego. W konsekwencji *ex tunc* istniały bezwzględne przeszkody procesowe, uniemożliwiające prowadzenie postępowania

karnoskarbowego". W ramach przedmiotowego orzeczenia NSA uznał, że „bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległ w sprawie zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, bowiem - w zakresie, w jakim błędnie zakwalifikowano postępowanie Skarżącego jako przestępstwo skarbowe - nie istniał realny związek pomiędzy wszczęciem dochodzenia a niewykonaniem tego zobowiązania. Związek ten miał charakter jedynie pozorny i formalny. Ordynacja podatkowa uzależnia zawieszenie biegu terminu przedawnienia od poinformowania podatnika o określonym zdarzeniu procesowym w sferze postępowania karnego (karnoskarbowego), związanym z niewykonaniem zobowiązania. Na skutek postanowienia o umorzeniu dochodzenia czynności podjęte w jego toku traktowane są jako niebyłe, innymi słowy rozstrzygnięcie takie - w rozpatrywanym przypadku - uchyliło wszelkie skutki procesowe podjęte przez organy w ramach tego postępowania. W takiej sytuacji nie sposób przyjąć, że pozbawiona mocy procesowej czynność wszczęcia dochodzenia może mieć wpływ na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”.

U uzasadnieniu zaś wyroku z dnia 24 listopada 2016 r., II FSK 1489/15, NSA stwierdza, że „dochodzenie przeciwko Skarżącemu, związane z niewykonaniem spornego zobowiązania podatkowego, w ogóle nie mogło być prowadzone z uwagi na upływ terminu przedawnienia karalności. Wszczęcie dochodzenia nastąpiło jedynie na skutek przyjęcia przez organ błędnej kwalifikacji prawnej czynu, która wynikała w sposób bezpośredni z wysokości należnego zobowiązania podatkowego. Ponieważ sporne zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa, tj. w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., uznać należało, że do jego konkretyzacji doszło już w dniu zaistnienia zdarzenia (tj. 7 marca 2008 r.), natomiast jego określenie decyzją organu podatkowego pierwszej instancji z 6 grudnia 2013 r. miało charakter jedynie deklaracyjny. Z chwilą wszczęcia dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe, zarzucany czyn kwalifikował się jako wykroczenie skarbowe, a tym samym - w okolicznościach sprawy - doszło do przedawnienia karalności. W konsekwencji *ex tunc* istniały bezwzględne

przeszkody procesowe, uniemożliwiające prowadzenie postępowania karnoskarbowego. W ramach przedmiotowego orzeczenia NSA uznał, że „bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległ w sprawie zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, bowiem - w zakresie w jakim błędnie zakwalifikowano postępowanie Skarżącego jako przestępstwo skarbowe - nie istniał realny związek pomiędzy wszczęciem dochodzenia a niewykonaniem tego zobowiązania. Związek ten miał charakter jedynie pozorny i formalny; wynikał wyłącznie z wadliwego ustalenia wysokości zarzucanego uszczuplenia dochodów Skarbu Państwa, co rzutowało na kwalifikację prawną czynu oraz na kwestię przedawnienia karalności. Ordynacja podatkowa uzależnia zawieszenie biegu terminu przedawnienia od poinformowania podatnika o określonym zdarzeniu procesowym w sferze postępowania karnego (karnoskarbowego), związanego z niewykonaniem zobowiązania. Na skutek postanowienia o umorzeniu dochodzenia czynności podjęte w jego toku traktowane są jako niebyłe, innymi słowy rozstrzygnięcie takie - w rozpatrywanym przypadku - uchyliło wszelkie skutki procesowe podjęte przez organy w ramach tego postępowania. W takiej sytuacji nie sposób przyjąć, że pozbawiona mocy procesowej czynność wszczęcia dochodzenia może mieć wpływ na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”.

Co istotne, skarżąca w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej (str. 11), wskazała, że „zgoła odmiennie przedstawia się sytuacja, w której organ podatkowy co prawda posiada pewne wątpliwości co do sposobu postępowania podatnika (czy też wprost - co do jego uczciwości), niemniej nie znajdują one potwierdzenia w końcowym rezultacie wszczętego postępowania karnego (karnoskarbowego)”.

Zdaniem skarżącej, w takiej jak opisana sytuacji, gdy „podatnik okazuje się uczciwy, a zatem - przyjmując nawet, iż wątpliwości organu podatkowego co do sposobu postępowania podatnika były w momencie ich powzięcia uzasadnione, nie powinien

on zostać pozbawionym prawa do skutecznego przedawnienia jego zobowiązania. Wówczas to podatnik (a nie organ podatkowy) ma poniekąd rację w zaistniałym sporze z uwagi na brak możliwości przypisania podatnikowi działania lub zaniechania o charakterze bezprawnym. Z tego względu podatnik winien móc skorzystać z instytucji przedawnienia jego zobowiązania, zaś czynności podejmowane w toku postępowania przygotowawczego winny zostać uznane za niebyłe (jak słusznie dostrzegają to w stanowisku mniejszościowym Sądy administracyjne)”.

W ocenie skarżącej „takie pojmowanie przepisu prowadzi bez wątpienia do naruszenia zasady równości, albowiem rzutuje ono na różnicowanie sytuacji prawnej obywateli w zależności od tego czy zaistniało podejrzenie popełnienia przez podatnika przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (które ostatecznie nie znalazło potwierdzenia w końcowym wyniku postępowania) czy też nie było takiego podejrzenia. Takiej sytuacji nie sposób uznać za cechę istotną, która pozwalałaby na traktowanie jednostek w sposób odmienny”.

### **Ocena skargi**

Skarżąca wykazała w ramach skargi konstytucyjnej, że w zakresie normy z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie mieszczą się sytuacje, gdy do wszczęcia postępowania doszło w sposób instrumentalny, co wynika z przytoczonych przez skarżącą wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2020 r., I FSK 128/20, z dnia 19 grudnia 2018 r., II FSK 27/17 oraz z dnia 24 listopada 2016 r., II FSK 1489/15.

Co istotne, w wyrokach zapadłych w sprawie skarżącej WSA w S z dnia lutego 2018 r., oraz NSA z dnia marca 2022 r., , sądy dokonały oceny wskazanej przesłanki oraz przyjęły, że w realiach niniejszej sprawy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia w okresie od dnia 6 lipca 2012 r. (data wszczęcia przez Prokuraturę Okręgową w S. postępowania karnego skarbowego) do dnia maja 2014 r. (wydanie postanowienia w przedmiocie

umorzenia śledztwa), zaś zawiadomienie, o którym mowa w art. 70c o.p., zostało doręczone spółce w dniu 15 października 2015 r.

Taki, jak wskazany przez skarżącą kształt normy art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wynika z uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21<sup>6</sup>, w której przyjęto, że „w świetle art. 1 p.u.s.a. oraz art. 1-3 i art. 134 § 1 p.p.s.a. ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji”.

W uzasadnieniu rzeczony uchwały przyjęto, że „okoliczność włączenia sformalizowanej czynności z prawa karnego skarbowego jaką jest wszczęcie w drodze postanowienia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe do przepisu podatkowego i uzależnienie od jej wystąpienia oraz związku z zobowiązaniem podatkowym biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego, spowodowała, że stała się ona elementem ustawy podatkowej. Skutkiem takiego inkorporowania określonych instytucji z innych gałęzi prawa (w tym przypadku z prawa karnego/karnego skarbowego) do działu III Ordynacji podatkowej jest bowiem uczynienie z nich elementów hipotezy normy materialnego prawa podatkowego”.

NSA wskazał również, że „analiza dokonywana w ramach rozpatrywania sprawy sądowo administracyjnej powinna w pierwszym rzędzie koncentrować się na zbadaniu kwestii formalnych związanych z wydaniem we właściwym czasie przez odpowiedni organ postępowania przygotowawczego postanowienia na podstawie art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. o treści, z której wynika związek podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia z niewykonaniem zobowiązania podatkowego”.

---

<sup>6</sup> LEX nr 3178297.

NSA podkreślił przy tym, że „nie można jednak w jej ramach pomijać zagadnienia merytorycznego - czy na tle okoliczności danej sprawy podatkowej, związanych z bytem zobowiązania podatkowego, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dokonanie takiej oceny powinno być wcześniej przeprowadzone przez organ podatkowy, stosujący art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej przy rozpatrywaniu sprawy podatkowej. W przypadkach wątpliwych, w szczególności wówczas, gdy moment wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jest bliski dacie przedawnienia zobowiązania podatkowego, wyjaśnienie tej kwestii powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej, stosownie do art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. Taka informacja jest konieczna, aby z jednej strony zagwarantować podatnikowi, że postępowanie podatkowe jest prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zgodnie z art. 121 § 1 tej ustawy. Z drugiej zaś jej zamieszczenie umożliwi następnie dokonanie oceny prawidłowości zastosowania tej instytucji przez sąd administracyjny kontrolujący akt wydany przez organ podatkowy”.

W ocenie NSA „sądy administracyjne pierwszej instancji w ramach zakreślonych przez art. 134 § 1 P.p.s.a. mają obowiązek badać czy proceduralna czynność wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie została wykorzystana tylko w celu nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Przeprowadzenie takiego badania jest w istocie możliwe na gruncie sprawy podatkowej. Dopiero bowiem w świetle wszechstronnej analizy okoliczności konkretnej sprawy podatkowej, związanych najczęściej ze zbliżającym się upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, podejmowanymi wcześniej w postępowaniu podatkowym czynnościami dowodowymi i aktywnością prowadzącego je organu podatkowego, można ustalić czy



instytucji wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie wykorzystano jedynie do instrumentalnego wywołania skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Taki wniosek może potwierdzić fakt wszczęcia tego postępowania w sytuacji, gdy z oczywistego braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 k.k.s.) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k., jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane. O braku woli realizowania celów postępowania karnego skarbowego, a tym samym sztucznym wykorzystaniu instrumentu z tego postępowania do przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, może świadczyć również brak realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania”.

NSA zwrócił przy tym uwagę, że „przepisy postępowania karnego nie przewidują drogi sądowej w celu dokonania oceny, czy na dzień wszczęcia postępowania karnego skarbowego było to zgodne z prawem. Na postanowienie wydawane na podstawie art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. nie służy bowiem zażalenie. Podatnikowi w związku z zawiadomieniem go w trybie art. 70c Ordynacji podatkowej o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie służy przymiot strony w postępowaniu karnym skarbowym. Wobec tego nie może zaskarżyć zażaleniem nie tylko postanowienia o wszczęciu postępowania, ale i postanowienia o jego umorzeniu na podstawie art. 17 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.”.

NSA podkreślił, iż „opowiedzenie się za odmiennym poglądem braku kognicji sądu administracyjnego w tym zakresie i przyjęcie, że skutek w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia wystąpi w każdej sytuacji wydania postanowienia na podstawie art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., nawet przy

ewidentnym braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, czyniłoby iluzoryczną gwarancyjną funkcję instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych”.

Podkreślić należy, że rozumienie zakresu zastosowania instytucji z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zostało utrwalone w orzecznictwie NSA<sup>7</sup>. Ze wskazanego orzecznictwa wynika jednoznacznie, że: skutek wskazany w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zostaje zniwelowany, gdy postępowanie karne zostało wszczęte w sytuacji, gdy z oczywistego braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 k.k.s.) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k., jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane.

Tymczasem **skarżąca niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. upatruje w tym, że nie mieszczą się w jego zakresie zastosowania tylko sytuacje, gdy przesłanki świadczące o braku podstaw do prowadzenia postępowania karnego skarbowego istniały *ex ante* względem wszczęcia postępowania i zostały rozpoznane *ex ante* względem wszczęcia postępowania, a pomimo tego postępowanie zostało wszczęte, a nadal mieszczą się sytuacje, gdy przesłanki świadczące o braku podstaw do prowadzenia postępowania karnego**

---

<sup>7</sup> Wyroki NSA: z 6.04.2023 r., I FSK 319/23, LEX nr 3565366; z 30.03.2023 r., II FSK 2339/20, LEX nr 3557273; z 30.03.2023 r., I FSK 1407/22, LEX nr 3572735; z 7.03.2023 r., II FSK 1440/22, LEX nr 3522087; z 1.02.2023 r., II FSK 866/22, LEX nr 3501938; z 18.01.2023 r., I GSK 287/19, LEX nr 3514946; z 6.12.2022 r., II FSK 915/22, LEX nr 3444766; z 6.09.2022 r., II FSK 1359/21, LEX nr 3518732; z 19.07.2022 r., II FSK 473/22, LEX nr 3398206; z 1.06.2022 r., II FSK 2738/19, LEX nr 3506931; z 25.05.2022 r., I FSK 269/22, LEX nr 3348280; z 25.05.2022 r., I FSK 96/22, LEX nr 3348261; z 8.04.2022 r., II FSK 1420/21, LEX nr 3343586; z 8.04.2022 r., I GSK 2054/19, LEX nr 3414051; z 31.03.2022 r., I FSK 2268/21, LEX nr 3371649; z 24.02.2022 r., II FSK 1455/21, LEX nr 3354786; z 17.02.2022 r., I FSK 727/21, LEX nr 3352928; z 16.12.2021 r., II FSK 969/19, LEX nr 3302300; z 16.12.2021 r., I FSK 440/18, LEX nr 3304583; z 25.11.2021 r., I FSK 1574/21, LEX nr 3302679; z 25.08.2021 r., III FSK 4005/21, LEX nr 3226280; z 20.07.2021 r., II FSK 10/21, LEX nr 3211018; z 20.07.2021 r., II FSK 2750/20, LEX nr 3209644; z 20.07.2021 r., II FSK 10/21, LEX nr 3211018; z 20.07.2021 r., II FSK 2750/20, LEX nr 3209644; z 20.07.2021 r., II FSK 329/21, LEX nr 3209670.

**skarbowego istniały *ex ante* względem wszczęcia postępowania, ale zostały rozpoznane *ex post*, czyli dopiero po jego przeprowadzeniu.**

Rekonstruując w ten sposób postawiony przez skarżącą zarzut, nie sposób przyjąć, że skarżąca domaga się ochrony prawa podmiotowego do przedawnienia zobowiązań podatkowych, gdyż problem konstytucyjny skargi koncentruje się na zasadzie równości wobec prawa, w tym także jako elemencie zasady demokratycznego państwa prawa. Stanowisko takie jak opisane znajduje zatem oparcie w art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

Nadto, tak zrekonstruowanego problem konstytucyjny wymaga rozważenia przez Trybunał Konstytucyjny, gdyż nie dotyczy „instrumentalnego wszczęcia postępowania karno-skarbowego”, a tym samym dotyka niekonstytucyjności normy w kształcie nadanym mu przez uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21, oraz wskazane wyżej późniejsze orzeczenia NSA.

Przypomnieć należy, że wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2014 roku, w sprawie ozn. sygn. akt K 31/14 (II.511.1778.2014), Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie niezgodności: 1) art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.) z art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP; 2) art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, z art. 2 Konstytucji RP.

Pismem z dnia 17 stycznia 2020 r. w sprawie skargi konstytucyjnej ozn. sygn. akt SK 100/19 (II.511.942.2019.PZ) Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (Dz.U.

Nr 137, poz. 926) w brzmieniu nadanym art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne (Dz. U. 2013, poz. 1149) 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 wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego - jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

Postanowieniem z dnia 30 marca 2023 r. wydanym w postępowaniu w przedmiocie skargi konstytucyjnej ozn. sygn. SK 100/19 (OTK-A 2023, nr 38) Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie przypominając, że „w orzecznictwie Trybunału przyjmuje się, iż w zakresie kognicji polskiego sądu konstytucyjnego mieści się dokonywanie kontroli zgodności z Konstytucją treści normatywnej przepisu uzyskanej w wyniku jednolitej, powszechnej i stałej wykładni (zob. np. wyroki TK z: 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85; 30 października 2012 r., sygn. SK 8/12, OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 111; 22 listopada 2016 r., sygn. SK 2/16, OTK ZU A/2016, poz. 92). Wówczas, w ramach wyjątku, przedmiotem kontroli konstytucyjności może stać się norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką (zob. np. wyroki TK z: 2 czerwca 2009 r., sygn. SK 31/08, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83; 3 kwietnia 2019 r., sygn. SK 13/16, OTK ZU A/2019, poz. 14; 15 grudnia 2020 r., sygn. SK 12/20, OTK ZU A/2021, poz. 2)”. Trybunał przyjął, że sprawie ozn. sygn. SK 100/19 „skarżący nie powołał żadnych argumentów przedstawiających istnienie takiej wykładni art. 70 § 6 pkt 1 o.p., która pozwoliłaby Trybunałowi uznać, że zaprezentowany w skardze

sposób stosowania kwestionowanego przepisu to praktyka powszechna i utrwalona. Wobec powyższego w niniejszym postępowaniu nie aktualizuje się kompetencja orzecznicza Trybunału”. Nadto trybunał wskazał, że „skarżący nie wykazał, że w jego sprawie wszczęcie postępowania karnoskarbowego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego”.

W postanowieniu z dnia 30 marca 2023 r. umarzającym postępowaniu w przedmiocie skargi konstytucyjnej ozn. sygn. SK 100/19 Trybunał Konstytucyjny odnotował stanowisko procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich, ale przypomniał (por. postanowienia TK z: 12 października 2022 r., sygn. P 4/22, OTK ZU A/2022, poz. 58; 12 października 2022 r., sygn. P 5/22, OTK ZU A/2022, poz. 61; 14 grudnia 2022 r., sygn. SK 32/21, OTK ZU A/2023, poz. 7), że przyłączenie się do postępowania przez Rzecznika i zajęcie stanowiska o niezgodności kwestionowanego przepisu z Konstytucją nie sanuje braków formalnych pisma inicjującego postępowanie przed Trybunałem. Trybunał Konstytucyjny zwrócił przy tym uwagę, że przed Trybunałem toczy się postępowanie w sprawie zainicjowanej przez Rzecznika, w którym przedmiotem kontroli jest art. 70 § 6 pkt 1 o.p. „w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie” i zaznaczył, że „ocena skargi, dokonana przez Trybunał w niniejszym postępowaniu, pomimo tożsamości zakwestionowanego przepisu, nie ma wpływu na ocenę zarzutów sformułowanych w tamtej sprawie”.

Pismem z dnia 8 czerwca 2020 r. w sprawie skargi konstytucyjnej ozn. sygn. akt SK 50/20 (II.511.396.2020.PZ) Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2019 r., Nr 900) 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 RP.

Pismem z dnia 21 grudnia 2020 r. w sprawie skargi konstytucyjnej ozn. sygn. SK 122/20 (II.511.775.2020.PZ) Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.- Ordynacja podatkowa (Dz. U. nr 137, poz. 926) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne (Dz. U. poz. 1149) w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy obwinienie lub oskarżenie było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne, a okoliczność ta znalazła potwierdzenie w ustaleniach poczynionych przez sąd w uzasadnieniu wyroku uniewinniającego od popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo wyroku umarzającego to postępowanie – jest niezgodny z art. 64 ust. 1 oraz 2 i 3 w zw. z art. 2 w zw. z art. 32 ust 1 Konstytucji RP Rzeczypospolitej Polskiej.

Pismem z dnia 15 listopada 2021 r. w sprawie skargi konstytucyjnej ozn. sygn. akt SK 52/21 (II.519.1451.2021.MM) Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926) w brzmieniu nadanym art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia

2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne (Dz. U. 2013, poz. 1149) 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 wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego - jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji. Postanowieniem z dnia 28 czerwca 2023 r. wydanym w sprawie skargi konstytucyjnej ozn. sygn. SK 52/21 Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie.

Pismem z dnia 9 lutego 2022 r. w sprawie skargi konstytucyjnej ozn. sygn. akt SK 4/22 (II.5101.1.2022.MM) Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926) w brzmieniu nadanym art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne (Dz. U. 2013, poz. 1149) 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 bezterminowego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wyłącznie w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, o którym to fakcie zawiadomiono podatnika, umożliwiając organom podatkowym

orzeczenie o zobowiązaniach podatnika w dowolnym czasie - jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

Z punktu widzenia niniejszego postępowania istotny jest pogląd wyrażony w tym postępowaniu (sygn. akt SK 4/22), że przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p., powodując negatywne skutki dla podatnika w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia jego zobowiązania, z chwilą wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, pozbawia go jednocześnie gwarancji z tytułu powagi rzeczy osądzonej. W postępowaniu przygotowawczym przeszkoda procesowa, o której mowa w art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k., aktualizuje się bowiem w razie prawomocnego zakończenia postępowania, w którym doszło do przedstawienia zarzutów, a więc postępowania toczącego się w fazie *in personam*. Wynika to wprost zarówno z art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k., który mówi o postępowaniu co do tego samego czynu tej samej osoby, jak również z art. 327 § 2 k.p.k. określającego warunki wznowienia postępowania przygotowawczego przeciwko osobie, która występowała w charakterze podejrzanego. Brak tej gwarancji oznacza, że postępowanie w fazie *in rem* może zostać swobodnie umorzone i ponownie podjęte, a podatnik ponownie stać się przedmiotem dochodzenia organów podatkowych w tej samej sprawie, jak poprzednio. Ponadto, jeśli postępowanie toczy się jedynie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a nie przeciwko konkretnej osobie, to podatnik nie dysponuje indywidualnymi środkami ochrony przed przewlekłością tego postępowania. Zgodnie bowiem z treścią art. 2 ust. 1 i art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 75 z późn. zm.), które mają także zastosowanie do postępowania przygotowawczego, legitymacja do wniesienia skargi o stwierdzenie przewlekłości postępowania przysługuje wyłącznie stronie postępowania w sprawach o przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe. Ustawodawca w związku z tym wprowadził konstrukcję



prawną, której istotą jest powiązanie rozpoczęcia (zawieszenia) biegu terminu przedawnienia skonkretyzowanego zobowiązania podatkowego z datą wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko konkretnej osobie pozbawiając równocześnie podatnika możliwości procesowego reagowania na przypadki przewlekłości postępowania karnego skarbowego. Rozwiązanie takie jest klasycznym przykładem pułapki zastawionej na podatnika. Nawet bowiem wówczas, gdy stwierdzi on, że postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe prowadzone jest z rażąco przewlekłością, nie może on temu przeciwdziałać, pomimo że okoliczność ta ma bezpośredni wpływ na jego interesy prawne. Stąd też art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa. Czyni bowiem zobiektywizowaną kategorię prawną w postaci terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego kategorią zrelatywizowaną, w całości pozostawioną w niekontrolowanej zewnętrznie dyspozycji organów administracji skarbowej.

Zauważyć należy, że cztery z sześciu pism procesowych Rzecznika Praw Obywatelskich zostało sformułowane przed zapadnięciem uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21, oraz ukształtowaniem się jednolitej, korzystnej dla podatników, wykładni art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Przypomnieć należy, że dotychczas Rzecznik Praw Obywatelskich wskazywał, że w odniesieniu do wzorców kontroli konstytucyjnej zawartych w art. 64 ust. 1, 2 i 3 („1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. 2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. 3. Własność może być ograniczona tylko w drodze

ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.”) w związku z art. 32 ust. 1 („Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”) i art. 2 („Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”) Konstytucji RP, Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie, w tym w wyroku z dnia 26 maja 2010 r., sygn. P 29/08<sup>8</sup>, wielokrotnie podkreślał fundamentalne znaczenie tych gwarancji konstytucyjnych. Art. 64 ust. 2 Konstytucji RP nakazuje zapewnienie równej ochrony własności i praw majątkowych. Powołany przepis dopełnia regulację zawartą w art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, nawiązując jednocześnie - w perspektywie konstytucyjnej regulacji ochrony własności - do ogólnej normy art. 32 ust. 1 zdania pierwszego Konstytucji RP, statuującej zasadę równości. Na podstawie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego należy przyjąć, że istotą regulacji art. 64 ust. 2 Konstytucji RP jest podkreślenie, iż ochrona własności i innych praw majątkowych nie może być różnicowana z uwagi na charakter podmiotu danego prawa (zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 25 lutego 1999 r., sygn. K 23/98<sup>9</sup>; z dnia 28 października 2003 r., sygn. P 3/03<sup>10</sup>). Trybunał Konstytucyjny zwracał również uwagę, że „równość ochrony” ujęta w art. 64 ust. 2 Konstytucji RP chroni własność bez względu na materialnoprawne zróżnicowanie statusu tej własności (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 marca 2004 r., sygn. K 22/03<sup>11</sup>). Z drugiej strony, art. 64 ust. 2 Konstytucji RP nie tylko nawiązuje do zasady równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej (por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98<sup>12</sup>; z dnia 2 czerwca 1999 r., sygn. K 34/98<sup>13</sup>). Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że na gruncie art. 64 ust. 2

---

<sup>8</sup> LEX nr 578127.

<sup>9</sup> LEX nr 36178.

<sup>10</sup> LEX nr 81787.

<sup>11</sup> LEX nr 107952.

<sup>12</sup> LEX nr 36398.

<sup>13</sup> LEX nr 37389.

Konstytucji RP istnieją dwa aspekty konstytucyjnej ochrony praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego. Po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na cechy osobowe czy inne szczególne przymioty. Po drugie, ochrona praw podmiotowych ma być równa dla każdego z tych podmiotów. Oznaczać to musi tyle, że ustawodawca, tworząc określone prawa majątkowe i mając szeroką swobodę w kreowaniu ich treści, zobowiązany jest szanować zasady wskazane w art. 64 Konstytucji RP.

W pełni aktualna na kanwie niniejszej sprawy jest również argumentacja odnosząca się do zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa leżącej u podstaw art. 2 Konstytucji RP. Podatnik, który nie popełnił ani wykroczenia, ani przestępstwa skarbowego powinien móc liczyć na różne traktowanie ze strony organów państwa niż podatnik, który dopuścił się przynajmniej jednego z takich czynów w związku ze zobowiązaniem podatkowym, którego biegu przedawnienia dotyczy art. 70 § 6 pkt 1 o.p.<sup>14</sup>. Nieuwzględnienie owego zróżnicowania godzić będzie w konstytucyjną zasadę równości. Owo niedopuszczalne zróżnicowanie ogniskuje się jeszcze bardziej w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania karnego skarbowego było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne, a okoliczność ta znalazła potwierdzenie w ustaleniach poczynionych przez sąd w uzasadnieniu wyroku uniewinniającego od popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Trybunał Konstytucyjny potwierdził, że art. 32 oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji RP pozostają w nierozdzielalnym związku (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 marca 2011 roku, sygn. P 21/09<sup>15</sup>). Art. 64 ust. 2 Konstytucji RP jest jednym ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia

---

<sup>14</sup> Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 lutego 2010 roku, sygn. akt III SA/Wa 1303/09, LEX nr 592755; zob. też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2016 r., II FSK 1488/15, LEX nr 2190020.

<sup>15</sup> LEX nr 785594.

społecznego - z tego względu przepis ten powinien być interpretowany i stosowany w związku z art. 32 Konstytucji RP, ponieważ zapewnienie każdemu równej ochrony własności i innych praw majątkowych jest wzmocnione przez nakaz równego traktowania przez władze publiczne.

Nie ulega wątpliwości, że przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego z punktu widzenia hierarchicznej zgodności z Konstytucją są wyłącznie akty normatywne. Trybunał Konstytucyjny co do zasady nie ocenia stosowania prawa i nie ma charakteru „superinstancji” weryfikującej ostateczne orzeczenia sądowe czy też ostateczne rozstrzygnięcia organów administracji publicznej. Trybunałowi Konstytucyjnemu nie przysługuje także kompetencja do dokonywania powszechnie wiążącej interpretacji prawa. Trybunał Konstytucyjny jest bowiem przede wszystkim sądem prawa, a nie sądem faktów. Nie należy jednak tracić z pola widzenia okoliczności, że w orzecznictwie Trybunału dopuszcza się, przy obwarowaniu pewnymi warunkami, możliwość oceny konstytucyjności treści normatywnych nadanych przepisowi prawa przez praktykę jego stosowania. W orzecznictwie Trybunału przyjmuje się, że „jeżeli określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten - w praktyce swego stosowania - nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju” (zob. przede wszystkim wydany w pełnym składzie wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 października 2010 r., sygn. K 10/08<sup>16</sup>, oraz wcześniejsze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 28 października 2003 r., sygn. P 3/03<sup>17</sup>; 8 maja 2000 r., sygn. SK 22/99<sup>18</sup>; 6 września 2001 r., sygn. P 3/01<sup>19</sup>; 28 stycznia 2003 r. sygn. SK 37/01<sup>20</sup> oraz 3 czerwca 2008 r., sygn. K

---

<sup>16</sup> LEX nr 607479.

<sup>17</sup> LEX nr 81787.

<sup>18</sup> LEX nr 40328.

<sup>19</sup> LEX nr 49149.

<sup>20</sup> LEX nr 74916.

42/07<sup>21</sup>). Objęcie kognicją Trybunału Konstytucyjnego treści normatywnych, które zostały wyprowadzone z aktu prawa w drodze jego stosowania przez najwyższe instancje sądowe nie dotyczy jednak każdej wykładni, która budzi wątpliwości konstytucyjne. Aby w ogóle dopuścić możliwość oceny konstytucyjności treści normatywnych nadanych przepisowi prawa w drodze wykładni sądowej, określony sposób rozumienia przepisu powinien utrwalić się w sposób oczywisty, a także znaleźć jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego albo Naczelnego Sądu Administracyjnego. Trybunał Konstytucyjny, oceniając konstytucyjność normy prawnej, uwzględnia zatem jej interpretację dokonaną przez organy stosujące prawo, jeżeli ma ona charakter: stały, powszechny oraz jednoznaczny (zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. SK 34/08<sup>22</sup> oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 17 listopada 2008 r., sygn. SK 33/07<sup>23</sup>; 16 września 2008 r., sygn. SK 76/06<sup>24</sup>). Zawsze jednak możliwość przeprowadzenia kontroli konstytucyjnej uzależniona jest od stwierdzenia, czy jednolita i bezsporna praktyka stosowania prawa nadała kwestionowanym przepisom jednoznaczne rozumienie, a więc treść normatywną, tak jakby uczynił to sam ustawodawca. Nawet jednak w takiej sytuacji kognicja Trybunału Konstytucyjnego nie obejmuje - co oczywiste - wykładni sądowych (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2014 r., sygn. akt P 28/13<sup>25</sup>). W odniesieniu do wykładni art. 70 § 6 pkt 1 o.p. należy stwierdzić bezspornie jednolitą praktykę stosowania prawa, która nadała kwestionowanemu przepisowi jednoznaczne treści, tak, jakby uczynił to sam ustawodawca. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w sposób stały, powszechny i jednoznaczny wykładany jest w ten sposób, że umożliwia kontrolę przez sąd administracyjny prawidłowości wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Po zapadnięciu uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 24

---

<sup>21</sup> LEX nr 382607.

<sup>22</sup> LEX nr 562828.

<sup>23</sup> LEX nr 463347.

<sup>24</sup> LEX nr 435785.

<sup>25</sup> LEX nr 1537325.

maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21, oraz ukształtowaniem się jednolitej, korzystnej dla podatników, wykładni art. 70 § 6 pkt 1 o.p. istnieje wprawdzie konieczność wyjęcia poza zakres normowania tego przepisu sytuacji, gdy wszczęcie postępowania karnego skarbowego było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne, ale tylko wówczas, gdy okoliczność ta została rozpoznana przez organ wszczynający postępowanie przed jego wszczęciem. Brak jest natomiast w orzecznictwie poglądów, z które nadawałyby ten sam walor sytuacjom procesowym, gdy okoliczność ta znalazła potwierdzenie dopiero w ustaleniach poczynionych przez sąd w uzasadnieniu wyroku uniewinniającego od popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo wyroku umarzającego to postępowanie.

W tym miejscu odnotować należy stanowisko NSA<sup>26</sup>, w ramach którego przypomniano, że przedawnienie karalności traktowane jest w procesie karnym i karnoskarbowym jako przeszkoda procesowa związana z instytucją prawa materialnego. W doktrynie postępowania karnego uznaje się, że jest to negatywna (ujemna) przesłanka procesowa, warunkująca dopuszczalność postępowania karnego. NSA poddał analizie zasadność wszczęcia dochodzenia przeciwko skarżącemu związanego z niewykonaniem spornego zobowiązania podatkowego i doszedł do przekonania, że w ogóle nie mogło ono być prowadzone z uwagi na upływ terminu przedawnienia karalności. Wszczęcie dochodzenia nastąpiło jedynie na skutek przyjęcia przez organ błędnej kwalifikacji prawnej czynu, która wynikała w sposób bezpośredni z wysokości należnego zobowiązania podatkowego. Ponieważ sporne zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa, tj. w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., NSA uznał, że do jego konkretyzacji doszło już w dniu zaistnienia zdarzenia, natomiast jego określenie decyzją organu podatkowego pierwszej instancji miało charakter jedynie deklaracyjny. Z chwilą wszczęcia dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe, zarzucany czyn kwalifikował się jako wykroczenie skarbowe, a

---

<sup>26</sup> Wyrok NSA z 24.11.2016 r., II FSK 1488/15, LEX nr 2190020; wyrok NSA z 19.04.2018 r., II FSK 923/16, LEX nr 2501160; wyrok NSA z 20.02.2019 r. I GSK 1389/16, LEX nr 2645036.

tym samym - w okolicznościach sprawy - doszło do przedawnienia karalności. W konsekwencji *ex tunc* istniały bezwzględne przeszkody procesowe, uniemożliwiające prowadzenie postępowania karnoskarbowego. Mając powyższe na uwadze, NSA uznał, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległ w sprawie zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, bowiem – w zakresie w jakim błędnie zakwalifikowano postępowanie skarżącego jako przestępstwo skarbowe – nie istniał realny związek pomiędzy wszczęciem dochodzenia, a niewykonaniem tego zobowiązania. W ocenie NSA związek ten miał charakter jedynie pozorny i formalny oraz wynikał wyłącznie z wadliwego ustalenia wysokości zarzucanego uszczuplenia dochodów Skarbu Państwa, co rzutowało na kwalifikację prawną czynu oraz na kwestię przedawnienia karalności. NSA stanął na stanowisku, że na skutek postanowienia o umorzeniu dochodzenia czynności podjęte w jego toku traktowane są jako niebyłe, innymi słowy rozstrzygnięcie takie – w rozpatrywanym przypadku – uchyliło wszelkie skutki procesowe podjęte przez organy w ramach tego postępowania. W takiej sytuacji, w ocenie NSA, nie sposób przyjąć, że pozbawiona mocy procesowej czynność wszczęcia dochodzenia może mieć wpływ na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Mając powyższe na uwadze należy odnotować reprezentatywny pogląd w orzecznictwie sądowym<sup>27</sup>, że fakt bezowocnego zakończenia postępowania karnego, przykładowo umorzeniem prowadzonego wobec konkretnej osoby postępowania karnego z powodu przedawnienia karalności bądź innych podmiotowo istotnych przesłanek, nie powoduje uznania postępowania za niebyłe. W ramach rzeczonoego poglądu przyjęto, że przepisy Ordynacji podatkowej przewidujące skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uzależniają tego skutku od efektywnego przeprowadzenia postępowania o przestępstwo

---

<sup>27</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 21 grudnia 2017 r., III SA/Wa 534/17, LEX nr 2596242.

skarbowe lub wykroczenie skarbowe, tj. zakończone wykryciem sprawcy, postawieniem mu zarzutów czy skazaniem. Postępowanie dotyczące określenia zobowiązania podatkowego oraz postępowanie karne (karne skarbowe) nie są ze sobą sprzężone, rządzą się odrębnymi zasadami, a dla każdego z nich właściwe przepisy przewidują odmienne okresy przedawnienia. Przyjmuje się, że może być zatem tak, iż mimo przedawnienia zobowiązania podatkowego w toku postępowania karnego dojdzie do skazania sprawcy czynu wiążącego się z uszczupleniem dotyczącym przedawnionego zobowiązania jak i tak, że czyn, co do którego stwierdzono przedawnienie karalności konkretnej osoby, będzie podstawą określenia zobowiązania podatkowego.

Przed zapadnięciem uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21, i pojawieniem się jednolitej linii orzeczniczej, powszechna była w orzecznictwie sądowym<sup>28</sup> interpretacja, w ramach której art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie uprawnia organu podatkowego do weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Wyjątkiem byłaby sytuacja, w której dochodzenie zostałoby umorzone na skutek zmiany kwalifikacji czynu powodującego skutek tego rodzaju, że dochodzenie nie mogło być w ogóle prowadzone z uwagi na upływ terminu przedawnienia karalności czynu. Nadal jednak konsekwentnie w

---

<sup>28</sup> wyrok WSA w Poznaniu z 9.02.2018 r., I SA/Po 1121/17, LEX nr 2446240; wyrok NSA z 20.04.2018 r., II FSK 877/16, LEX nr 2500678; wyrok WSA w Kielcach z 4.06.2018 r., I SA/Ke 107/18, LEX nr 2510049; wyrok WSA w Kielcach z 13.06.2018 r., I SA/Ke 105/18, LEX nr 2510467; wyrok NSA z 20.07.2018 r., II FSK 2022/16, LEX nr 2534119; wyrok NSA z 10.08.2018 r., I GSK 2344/18, LEX nr 2558755; wyrok WSA w Warszawie z 12.09.2018 r., III SA/Wa 3892/17, LEX nr 2583078; wyrok NSA z 13.09.2018 r., II FSK 2508/16, LEX nr 2583639; wyrok NSA z 25.09.2018 r., II FSK 1637/16, LEX nr 2556952; wyrok NSA z 25.09.2018 r., II FSK 1358/16, LEX nr 2556951; wyrok WSA w Bydgoszczy z 2.10.2018 r., I SA/Bd 403/18, LEX nr 2601583; wyrok NSA z 24.10.2018 r., II FSK 1152/16, LEX nr 2579345; wyrok WSA w Szczecinie z 14.11.2018 r., I SA/Sz 624/18, LEX nr 2588009; wyrok WSA w Krakowie z 21.02.2019 r., I SA/Kr 989/18, LEX nr 2641754; wyrok WSA w Gliwicach z 24.04.2019 r., I SA/Gl 99/19, LEX nr 2676919; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 25.04.2019 r., I SA/Go 182/19, LEX nr 2664521; wyrok WSA w Warszawie z 11.07.2019 r., III SA/Wa 2667/18, LEX nr 2975463; wyrok WSA w Lublinie z 25.10.2019 r., I SA/Lu 495/19, LEX nr 2768980; wyrok WSA w Warszawie z 14.11.2019 r., III SA/Wa 1480/19, LEX nr 2976335; wyrok NSA z 21.11.2019 r., I FSK 981/17, LEX nr 2774602; wyrok WSA w Opolu z 20.05.2020 r., I SA/Op 34/20, LEX nr 3025403; wyrok WSA w Warszawie z 19.06.2020 r., III SA/Wa 103/20, LEX nr 3085004.



orzecznictwie sądowym<sup>29</sup> przyjmuje się również, że z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wynika, iż sposób zakończenia postępowania karnego nie ma znaczenia dla określenia, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Mając powyższe na uwadze należy zaakcentować, że w demokratycznym państwie prawnym jedną z podstawowych zasad określających stosunki między obywatelem a państwem jest zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada ta opiera się na pewności prawa, rozumianej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jako pewien zespół cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne. Dzięki tym cechom prawa jednostka ma możliwość podejmowania decyzji o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Nie jest to wyłącznie przejaw bezdusznego legalizmu, lecz warunek konieczny realizacji wolności obywatela w państwie. Przewidywanie i dokonywanie wyborów w oparciu o pewną wiedzę na temat obowiązującego prawa umożliwia jednostce organizację jej życiowych spraw i przyjmowanie odpowiedzialności za własne decyzje. Bezpieczeństwo prawne skorelowane jest poniekąd także z godnością osoby ludzkiej, gdyż stanowi manifestację szacunku porządku prawnego dla jednostki jako istoty autonomicznej i racjonalnej<sup>30</sup>. Rozumienie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez niego prawa oraz bezpieczeństwa prawnego jednostki jako

---

<sup>29</sup> Wyrok NSA z 10.08.2018 r. I GSK 2344/18, LEX nr 2558755; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 25.04.2019 r., I SA/Go 182/19, LEX nr 2664521; wyrok NSA z 26.04.2019 r., I FSK 752/17, LEX nr 2722489.

<sup>30</sup> Z. Tabor, *Teoretyczne problemy legalności*, Katowice 1998, s. 65 i n.

pewności tego, iż w oparciu o obowiązujące prawo obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe, stało się trwałą linią orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał stwierdzał m.in, iż „pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa (...) co możliwość przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa” (orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 marca 1993 r., sygn. K 9/92<sup>31</sup>). Trybunał wskazywał także na niezbędny dla zapewnienia bezpieczeństwa prawnego jednostki obowiązek lojalnego postępowania państwa wobec jednostki - „zasada zaufania w stosunkach między obywatelem a państwem przejawia się m.in. w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nimi następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny” (orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94<sup>32</sup>; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 czerwca 1999 r., sygn. K 34/98<sup>33</sup>).

Tymczasem wskazana wyżej interpretacja art. 70 § 6 pkt 1 o.p., która do czasu zapadnięcia uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21, i pojawienia się jednolitej linii orzeczniczej, miała charakter powszechny, dawała jednoznaczną możliwość wykorzystywania rzeczonoego unormowania przez Państwo w stosunku do jednostki w sposób instrumentalny<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> LEX nr 25136.

<sup>32</sup> LEX nr 25098.

<sup>33</sup> LEX nr 37389.

<sup>34</sup> Takie wnioski wynikają z raportu z grudnia 2019 r. dot. Instrumentalnego Wszczyniania Postępowania Karnych Skarbowych w Trakcie Postępowania Kontrolnych i Podatkowych - Analiza Praktyki Stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji Podatkowej. Pełna treść raportu:

<https://gww.pl/media/publications/pdfs/Raport-podsumowuj%C4%85cy-KKS-GWW.pdf>

Dotychczas art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie pozwalał na przedawnienie się zobowiązania podatkowego nawet wówczas, gdy wszczęcie postępowania karnego skarbowego było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne, a okoliczność ta znalazła potwierdzenie w ustaleniach poczynionych przez sąd w uzasadnieniu wyroku uniewinniającego od popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo wyroku umarzającego to postępowanie. Tym samym instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych z art. 70 o.p. była w istocie normą pustą pozbawioną *de lege lata* swojej rzeczywistej funkcji.

Podatnikowi nie przysługiwało dotychczas i nie przysługuje nadal konstytucyjne prawo do przedawnienia zobowiązania podatkowego, tym niemniej z uwagi na treść przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących instytucji przedawnienia ma on prawo oczekiwać, że upływ terminu przedawnienia spowoduje wygaśnięcie ewentualnych nieuregulowanych zobowiązań podatkowych. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wydłuża ten termin o okres zawieszenia, a tym samym istotnie zmienia sytuację prawną i faktyczną podatnika. Powstaje wówczas stan niepewności co do jego sytuacji, on zaś sam nie wie, czy jego zobowiązanie podatkowe faktycznie wygasło, czy też nie. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa wymaga, by podatnik nie tkwił w owym stanie niepewności przez czas bliżej nieokreślony (tak: Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11<sup>35</sup>).

Dodatkowo w sytuacji, gdy postępowanie karne, które było przyczyną zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego samo zostaje zawieszona, powstaje swoista pętla niekończących się postępowań: zarówno karnoskarbowego, jak i administracyjnego. Może to narażać na szwank interesy majątkowe podatnika i jego plany gospodarcze<sup>36</sup>.

---

<sup>35</sup> LEX nr 1171372.

<sup>36</sup> Por. B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, ZNSA 2011/1, s. 11-18.

Podatnik, przed zapadnięciem uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21, i pojawieniem się wyżej opisanej linii orzeczniczej, nie miał narzędzi do kształtowania swojej sytuacji prawnej w zakresie konsekwencji normatywnych z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Obecnie może zarówno w odwołaniu do organu II instancji, w skardze do WSA, jak i w skardze do NSA podnosić argumenty na rzecz stwierdzenia, że postępowanie karne skarbowe w sprawie jego zobowiązania podatkowego zostało wszczęte w sposób instrumentalny, a tym samym w jego sprawie nie powinien znaleźć zastosowania art. 70 § 1 pkt 6 o.p. Podatnik nie może natomiast kwestionować zasadności przedłużenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy postępowanie, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zostało wszczęte co do czynu nie noszącego znamion przedmiotowych czynu zabronionego, a więc czynu niesprzecznego z materialnymi ustawami podatkowymi, a okoliczność ta została ustalona dopiero w toku przeprowadzonego postępowania karnego skarbowego. Nie ulega wątpliwości, że w takiej sytuacji zarówno zachowanie podatnika było legalne, jak i wszczęcie postępowania w jego sprawie jest legalne. **Państwo nie powinno jednak różnicować sytuacji prawnej podatników względem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na tych postępujących legalnie, wobec których wszczęto postępowanie karne skarbowe oraz na tych postępujących legalnie, wobec których takiego postępowania nie wszczęto.** Skarga w niniejszym postępowaniu dotyczy w części takich sytuacji procesowych, które nie powinny dla podatnika rodzić negatywnych konsekwencji w postaci zróżnicowania względem podatników, wobec których nie wszczęto takich postępowań, długości biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stan taki nie jest do pogodzenia z zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzącą się z art. 2 Konstytucji RP.

Poprawne rozumienie zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP wymaga, aby zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania

podatkowego miało swoje uzasadnienie w stanie faktycznym, aby odmiennie traktować podatników zachowujących się legalnie, od tych, którzy swoim zachowaniem naruszyli materialne ustawy podatkowe, a więc podatników, którzy swoim zachowaniem nie zrealizowali znamion przedmiotowych żadnego z typów czynów zabronionych opisanych Kodeksie karnym skarbowym, od podatników, którzy podjęli się zachowania tam opisanego, niezależnie od momentu rozpoznania przez organ wszczynający postępowanie (*ex ante* względem wszczęcia postępowania, czy tego *ex post*, czyli dopiero po jego wszczęciu i przeprowadzeniu) braku podstaw do wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Gdy zostanie ustalone w toku postępowania karnego skarbowego, że podatek nie zrealizował znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego, gdyż zachował się legalnie, czyli zgodnie z wymogami do niego skierowanymi ze strony materialnych ustaw podatkowych, a więc w chwili wszczęcia postępowania ta czynność procesowa była oczywiście niesłuszna, podatek nie powinien ponosić żadnych negatywnych konsekwencji z racji jej dokonania. Tylko w tak ukształtowanym stanie prawnym podatnicy będą mogli kierować się w swym postępowaniu zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Stanowisko takie jest podyktowane zakresem zaskarżenia w niniejszej sprawie. Przy założeniu, że zarzuty stawiane są tylko podatnikom, wobec których ponad wszelką wątpliwość postępowanie dowodowe przeprowadzone w toku postępowania przygotowawczego wykazało nielegalność ich zachowania, a więc sprzeczność z wymogami do niego skierowanymi ze strony materialnych ustaw podatkowych, stanowisko to koreluje z przedstawionym we wniosku Rzecznika do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2014 roku, w sprawie ozn. sygn. akt K 31/14 (II.511.1778.2014), aby zasadą było, że zawieszenie biegu nie następuje, jeżeli wszczęto jedynie postępowanie w sprawie, o którym podatek nie musi być nawet zawiadomiony i które nie musi się przekształcić w postępowanie, gdzie zarzuty

zostaną przedstawione konkretnej osobie<sup>37</sup>. Takie też stanowisko Rzecznik Praw Obywatelskich przedstawił w pismach z dnia 8 czerwca 2020 r. (II.511.396.2020.PZ) w postępowaniu pod sygn. akt SK 50/20 oraz z dnia 21 grudnia 2020 r. (II.511.775.2020.PZ) w postępowaniu pod sygn. akt SK 122/20.

Podzielić należy wniosek prezentowany w literaturze, że „w demokratycznym państwie prawnym, respektującym zasadę bezpieczeństwa prawnego jednostki, powinna obowiązywać «reguła lustrzanego odbicia», sankcjonująca bezpośredni funkcjonalny związek instytucji przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego i instytucji przedłużenia terminu karalności deliktu skarbowego związanego z niewykonaniem tego zobowiązania podatkowego. Niedopuszczalne jest bowiem, aby ten sam stan faktyczny był różnie oceniany przez ustawodawcę na gruncie różnych dziedzin prawa. Tymczasem, jeśli przyjmiemy, że samo wszczęcie postępowania karnoskarbowego w sprawie niewykonania zobowiązania podatkowego z zawiadomieniem jedynie podatnika o toczącym się postępowaniu w fazie *in rem* przed upływem podstawowego terminu zobowiązania podatkowego daje prawo do uznania, iż nastąpiło przerwanie biegu przedawnienia tego zobowiązania, to oznacza to zgodę właśnie na takie działanie państwa”<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> L. Etel, *Komentarz do art. 70 o.p. w: Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX 2019, podtytuł nr 7; Szerzej A. Chorążewska, L. Wilk, *Przedawnienie karalności przestępstw skarbowych oraz zobowiązań podatkowych*, Prok. i Pr. 2016/2, s. 142; J. Gref-Drejer, P. Pietrasz, *Wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawie karnej lub karnej skarbowej a zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i terminu dochodzenia należności celnych*, Palestra 2009, nr 11–12; B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)*, POP 2011, z. 1; Tenże, *Głosa do postanowienia NSA z 5.04.2011 r., I FSK 525/10*, POP 2011, z. 6; M. Charkiewicz i P. Daszczuk, *Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, Prz. Pod. 2012, nr 1; M. Szubiakowski, *W sprawie ograniczenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, M. Pod. 2012, nr 4; B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, ZNSA 2011, nr 1.

<sup>38</sup> A. Chorążewska, L. Wilk, *Przedawnienie karalności przestępstw skarbowych oraz zobowiązań podatkowych*, Prok. i Pr. 2016/2, s. 142, 151-152.

Przed zapadnięciem uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21, Rzecznik Praw Obywatelskich argumentował, że praktyka organów podatkowych prowadząca do tego, że upływ terminu przedawnienia zależy od uznania organu podatkowego i nie podlega żadnej kontroli sądowej, zagraża celom Unii Europejskiej, w tym zasadzie skuteczności. To implikuje naruszenie zasady lojalnej współpracy wyrażonej w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej<sup>39</sup>, jak też narusza zasadę pewności prawa, zasadę uzasadnionych oczekiwań, ogranicza wykonywanie prawa własności w sposób nieproporcjonalny i trudny do zaakceptowania, a przez to narusza art. 17 w zw. z art. 52 ust. 1 Karty Praw Podstawowych UE<sup>40</sup> oraz art. 21 ust. 1 i art. 64 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP<sup>41</sup>.

Mając na uwadze z jednej strony zakres zaskarżenia art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w niniejszym postępowaniu oraz z drugiej strony elementarną sprawiedliwość znajdującą umocowanie w art. 2 Konstytucji RP, należy stanąć na stanowisku, że **art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy - ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306) w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem każdego postępowania o przestępstwo skarbowe, a zatem również i takiego postępowania, którego wszczęcie w chwili dokonania tej czynności procesowej było oczywiście niesłuszne z uwagi na brak w czynie podatnika znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego, czyli niesprzeczność tego czynu z materialnymi wymogami skierowanymi do**

---

<sup>39</sup> Traktat o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm.; dalej: TUE).

<sup>40</sup> Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. U. UE. C. z 2016 r. Nr 202, str. 389; dalej: KPP).

<sup>41</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 366/19, LEX nr 2740672.

**podatnika a wynikającymi z ustaw podatkowych, które następnie zostało umorzone z uwagi na brak przedmiotowych znamion czynu zabronionego - jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji RP. W pozostałym zakresie postępowanie należy umorzyć z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku w rozumieniu art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.T.K.**

Tym różni się przedstawione stanowisko od zakresu zaskarżenia, że ogranicza ono jego przedmiot tylko do braku w czynie, w stosunku do którego postępowanie o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe zostało wszczęte, oraz który wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, którego bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ma się nie rozpocząć, a rozpoczęty ma ulec zawieszeniu, znamion o charakterze przedmiotowym, a tym samym braku cech w zachowaniu świadczących o przedmiotowej jego niezgodności z przepisami materialnych poszczególnych ustaw podatkowych.

Pominięcie we wskazanym zakresie postępowań karnych skarbowych o wykroczenia podyktowane jest treścią załącznika dołączonego do skargi konstytucyjnej (str. 243-248) w postaci postanowienia Prokuratora Prokuratury Rejonowej del. do w Prokuratury Okręgowej w S z dnia maja 2014 r., sygn. , o umorzeniu śledztwa o czyn z art.

na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k., które dotyczy tylko przestępstwa skarbowego. Skarga konstytucyjna ze względu na treść art. 79 Konstytucji RP kreuje kognicję Trybunału Konstytucyjnego tylko w zakresie tych konstytucyjnych wolności lub praw, które zostały naruszone w sytuacji procesowej skarżącej wyznaczonej przez wyrok NSA z dnia marca 2022 r., wydany na skutek skargi kasacyjnej skarżącej od wyroku WSA w S z dnia lutego 2018 r., .



**Wykazanie w postępowaniu karnym, w tym także z powołaniem się na zasadę *in dubio pro reo*, że podatnik nieświadomie brał udział w mechanizmie „karuzeli VAT” winno uwalniać go od odpowiedzialności karno-skarbowej, ale nie powinno mieć skutku uwalniającego takiego podatnika od konieczności zapłaty należności publicznoprawnej w postaci podatku. W przypadku bowiem udowodnienia przez organy podatkowe braku czynności podlegającej opodatkowaniu, co powoduje brak możliwości skorzystania z systemu VAT, nie sposób przyjąć, że wobec takiej sytuacji aktualizuje się ochrona wynikająca z zasady neutralności VAT czy też z zasad konstytucyjnych pewności prawa oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań.**

Na poparcie tak zarysowanego stanowiska przywołać raz jeszcze należy argumenty przywołane w piśmie procesowym z dnia 21 grudnia 2020 r. (II.511.775.2020.PZ) w postępowaniu pod sygn. akt SK 122/20. Wskazać bowiem należy na tezę wyrażoną w wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 5 grudnia 2018 r., sygn. akt I ACa 458/18<sup>42</sup>, iż „oczywisty brak podstaw oskarżenia zachodzi w sytuacji nieistnienia jakichkolwiek dowodów świadczących o popełnieniu przez oskarżonego zarzucanego mu przestępstwa, nie może być natomiast efektem oceny dowodów pod względem merytorycznym”. Trafnie sąd ten skonstatował, że „zgodne z prawem czynności organów ścigania i wymiaru sprawiedliwości, związane z wypełnianiem ich ustawowych obowiązków, nie nabierają charakteru działań nielegalnych przez to, że postępowanie karne zakończone zostało prawomocnym uniewinnieniem”. Tym samym „błąd, odmienność oceny dowodów i kwalifikacji prawnej działań obywatela przez organy ścigania i wymiaru sprawiedliwości, nie przesądzają *per se* o nielegalności ich poczynań”. Słusznie Sąd Apelacyjny we wskazanym orzeczeniu podkreślił, że „w sytuacji, w której czynności organu ścigania okazały się merytorycznie

---

<sup>42</sup> LEX nr 2636484; tak też wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. akt I ACa 768/13, LEX nr 1438987; wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 7 maja 2014 r., sygn. akt I ACa 1200/13, LEX nr 1483729; wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 28 stycznia 2013 r., sygn. akt I ACa 643/12, LEX nr 1322523.

błędne dla przypisania bezprawności konieczne jest ustalenie czy organ ten nie wykroczył poza przyznane mu kompetencje i nie naruszył żadnej normy regulującej sposób jego funkcjonowania". Nie sposób zatem ocenić jako bezprawnego podjęcia nietrafnego rozstrzygnięcia, gdy nie wiązało się ono z pogwałceniem jakichkolwiek przepisów proceduralnych, w tym tych dotyczących oceny dowodów. W tym zakresie pewne uzupełnienie stanowi pogląd wyrażony w wyroku Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 23 lutego 2015 r., sygn. akt I ACa 762/14<sup>43</sup>, iż „czynności organów ścigania i wymiaru sprawiedliwości, związane z wypełnianiem ich ustawowych obowiązków, nie mają charakteru działań niezgodnych z prawem także wtedy, gdy przeprowadzone postępowanie karne zakończyło się wydaniem prawomocnego wyroku uniewinniającego". W orzeczeniu tym nietrafnie, jednakże wskazano, że „obywatele muszą bowiem w interesie ochrony dobra wspólnego - jakim jest bezpieczeństwo publiczne - ponosić ryzyko związane z legalnym wdrożeniem postępowania karnosądowego". W literaturze wskazuje się bowiem, że „działania władzy publicznej, które są ze swej istoty podejmowane w interesie ogólnym, nie powinny prowadzić do przerzucenia całości ryzyka powstania szkody na jednostkę, nawet wtedy, gdy nie można było tej szkody uniknąć i stanowi ona następstwo w pełni zgodnych z prawem zachowań organów władzy publicznej. W takich bowiem wypadkach ciężar ryzyka działań podejmowanych legalnie najczęściej w interesie ogólnym powinien być rozłożony bardziej sprawiedliwie, na całość społeczeństwa"<sup>44</sup>. Trafnie zauważył Sąd Apelacyjny w Rzeszowie w wyroku z dnia 28 lutego 2013 r., sygn. akt I ACa 443/12<sup>45</sup>, że „wyrok uniewinniający oskarżonego powinien zapaść zarówno wtedy, gdy wykazana została jego niewinność, jak i wtedy, kiedy wprawdzie nie zostanie udowodniona jego niewinność, ale także nie zostanie udowodniona jego wina". Postawić należy zatem pytanie, czy organom państwa wolno postawić w stan

---

<sup>43</sup> LEX nr 1665060.

<sup>44</sup> W. Czachórski, A. Brzozowski, M. Safjan, E. Skowrońska-Bocian, *Zobowiązania. Zarys Wykładu*, wyd. IX, Warszawa 2004, s. 249.

<sup>45</sup> LEX nr 1322047.

oskarżenia obywatela, gdy pomimo subiektywnego przekonania o jego winie, nie będą tego potrafiły wykazać w postępowaniu rozpoznawczym, które w takim wypadku będzie się musiało zakończyć uniewinnieniem. Może bowiem w takich wypadkach dochodzić do nadużycia prawa, które po stronie wnioskodawcy byłoby niezwykle trudne do wykazania. Pozwala to przyjąć, że wykluczenie ziszczenia się warunku niezbędnego do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a opisanego w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., poprzez uznanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. za niezgodny z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji RP w zakresie, w jakim do skutku w postaci zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego miałyby dochodzić także w sytuacjach oczywiście niesłusznego wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe z uwagi na brak znamion o charakterze przedmiotowym, a tym samym braku cech w zachowaniu świadczących o przedmiotowej jego niezgodności z przepisami materialnych poszczególnych ustaw podatkowych, pozwoli pozbawić normę, którą należy wyinterpretować z rzezonego unormowania, z jednej strony cechy fasadowości, a z drugiej zastosowywać ochronę wynikającą z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji RP tylko do sytuacji, które na to zasługują. Cechę taką unormowanie to ma nadal, pomimo zapadnięcia uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21, i wynika ona wprost z poglądu przytoczonego powyżej, że sposób zakończenia postępowania karnego nie ma znaczenia dla określenia, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

W sytuacjach oczywiście niesłusznego wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe z uwagi na brak znamion o charakterze przedmiotowym prawidłowym mechanizmem chroniącym obywatela przed naruszeniem zasady pewności prawa, zasady uzasadnionych oczekiwań przez organy Państwa, oraz zniwelowania ograniczenia wykonywania prawa własności w sposób nieproporcjonalny jest instytucja klauzuli generalnej słuszności, która przesunie

akcent na indywidualność konkretnego przypadku. W tym przypadku słuszność pozwole sędziemu na indywidualizację rozstrzygnięcia w celu znalezienia rozwiązania, które w każdym konkretnym przypadku odpowiadać będzie poczuciu ogólnej sprawiedliwości leżącej u podstaw prawa. Wydaje się, że proponowane rozwiązanie spełniałoby funkcję prewencyjno-wychowawczą, gdyż organy państwa przed wszczęciem postępowania karnego skarbowego, musiałyby zważyć, czy następstwem takiego postąpienia będzie zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Eliminacja art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z porządku prawnego w zakresie wskazanym w *petitum* niniejszego stanowiska sprzyjać będzie przyjmowaniu przez organy państwa postaw sprzyjających zapobieganiu powstania nadużyć prawa.

Nadanie normie z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. obecnego kształtu przez uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21, i jej utrwalenie w orzecznictwie NSA<sup>46</sup> należy ocenić jako niewystarczające i nie przesądzające o istnieniu podstawy do umorzenia w całości postępowania w niniejszej sprawie w oparciu o art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym z uwagi na niedopuszczalność wydania orzeczenia. Stwierdzenie naruszenia art. 121 § 1 o.p. i tym samym pominięcie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym stanowi art. 70 § 6 pkt 1 o.p. tylko w części

---

<sup>46</sup> Wyroki NSA: z 6.04.2023 r., I FSK 319/23, LEX nr 3565366; z 30.03.2023 r., II FSK 2339/20, LEX nr 3557273; z 30.03.2023 r., I FSK 1407/22, LEX nr 3572735; z 7.03.2023 r., II FSK 1440/22, LEX nr 3522087; z 1.02.2023 r., II FSK 866/22, LEX nr 3501938; z 18.01.2023 r., I GSK 287/19, LEX nr 3514946; z 6.12.2022 r., II FSK 915/22, LEX nr 3444766; z 6.09.2022 r., II FSK 1359/21, LEX nr 3518732; z 19.07.2022 r., II FSK 473/22, LEX nr 3398206; z 1.06.2022 r., II FSK 2738/19, LEX nr 3506931; z 25.05.2022 r., I FSK 269/22, LEX nr 3348280; z 25.05.2022 r., I FSK 96/22, LEX nr 3348261; z 8.04.2022 r., II FSK 1420/21, LEX nr 3343586; z 8.04.2022 r., I GSK 2054/19, LEX nr 3414051; z 31.03.2022 r., I FSK 2268/21, LEX nr 3371649; z 24.02.2022 r., II FSK 1455/21, LEX nr 3354786; z 17.02.2022 r., I FSK 727/21, LEX nr 3352928; z 16.12.2021 r., II FSK 969/19, LEX nr 3302300; z 16.12.2021 r., I FSK 440/18, LEX nr 3304583; z 25.11.2021 r., I FSK 1574/21, LEX nr 3302679; z 25.08.2021 r., III FSK 4005/21, LEX nr 3226280; z 20.07.2021 r., II FSK 10/21, LEX nr 3211018; z 20.07.2021 r., II FSK 2750/20, LEX nr 3209644; z 20.07.2021 r., II FSK 10/21, LEX nr 3211018; z 20.07.2021 r., II FSK 2750/20, LEX nr 3209644; z 20.07.2021 r., II FSK 329/21, LEX nr 3209670.

pokrywa się w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne z uwagi na brak znamion o charakterze przedmiotowym, a tym samym braku cech w zachowaniu świadczących o przedmiotowej jego niezgodności z przepisami materialnych poszczególnych ustaw podatkowych, a okoliczność ta znalazła potwierdzenie w ustaleniach poczynionych przez organ postępowania przygotowawczego w uzasadnieniu postanowienia o umorzeniu postępowania albo przez sąd w uzasadnieniu wyroku uniewinniającego od popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Może zdarzyć się tak, że nie dojdzie do nadużycia prawa po stronie organu wszczynającego postępowanie karno-skarbowe i jednocześnie zaistnieją przesłanki do przyjęcia, że wszczęcie to było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne.

Wprawdzie po uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21, i jej utrwaleniu w orzecznictwie NSA, nie każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego, w tym w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywołuje skutek w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz skutek ten nie pozostaje poza kontrolą sądu administracyjnego, tak zważyć należy, że po wykluczeniu z zakresu zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. sytuacji nadużycia prawa oraz sytuacji instrumentalnego wszczynania postępowań, nadal są sytuacje, gdy postępowanie, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. może zostać wszczęte do czynów nie noszących znamion przedmiotowych czynu zabronionego, a więc czynów niesprzecznych z materialnymi ustawami podatkowymi. Skarga w niniejszym postępowaniu dotyczy w części takich sytuacji procesowych, które nie powinny dla podatnika rodzić negatywnych konsekwencji w postaci zróżnicowania względem podatników, wobec których nie wszczęto takich postępowań, w zakresie długości biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Powtórzyć raz jeszcze należy, że wykazanie w postępowaniu karnym, w tym także z powołaniem się na zasadę *in dubio pro reo*, że podatnik nieświadomie brał udział w mechanizmie „karuzeli VAT” winno uwalniać go od odpowiedzialności karno-skarbowej, ale nie powinno mieć skutku uwalniającego takiego podatnika od konieczności zapłaty należności publicznoprawnej w postaci podatku. W przypadku bowiem udowodnienia przez organy podatkowe braku czynności podlegającej opodatkowaniu, co powoduje brak możliwości skorzystania z systemu VAT, nie sposób przyjąć, że wobec takiej sytuacji aktualizuje się ochrona wynikająca z zasady neutralności VAT czy też z zasad konstytucyjnych pewności prawa oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań.

Podzielić należy pogląd<sup>47</sup>, że rolą sądu jest rzeczywiste przeciwdziałanie nadużyciu prawa, zwłaszcza gdy dokonywane jest przez organ władzy państwowej. Skoro formalne działanie organu podatkowego w postaci wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie zmierza do realizacji celów tego postępowania (m.in. wykrycie sprawcy, zbieranie dowodów - por. art. 297 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), lecz jedynie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 6 pkt 1 o.p.), to stwierdzenie takiego działania powinno skutkować na gruncie sprawy podatkowej odmową uznania wskazanego wyżej skutku. Innym słowy - działanie kwalifikowane jako nadużycie prawa nie może wywołać skutku korzystnego dla działającego. Test nadużycia w rozpatrywanej kwestii sprowadza się do lapidarnego pytania: czy w sytuacji, gdyby nie istniał art. 70 § 6 pkt 1 o.p. organy skarbowe dokonałyby wszczęcia postępowania karnego skarbowego? Odpowiedź negatywna świadczy o nadużyciu prawa przez organ skarbowy, a tym samym o oczywistej niesłuszności wszczęcia takiego postępowania.

---

<sup>47</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z 22.07.2019 r. I SA/Wr 366/19, LEX nr 2740672.

Za trafne uważam wreszcie stanowisko<sup>48</sup>, że 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 (art. 121 o.p.), czy wywodzonej z prawa unijnego oraz art. 2 Konstytucji RP zasady uzasadnionych oczekiwań. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie może być tak odczytywany, że stanowi on podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia podatkowego w związku z każdym wszczęciem postępowania karnoskarbowego, jeżeli odwołanie się do wszczęcia postępowania karnoskarbowego, ze względu na okoliczności sprawy podatkowej, nastąpiło z przekroczeniem zasady zaufania do organów podatkowych, o której mowa w art. 121 o.p.

Praktyka pokazuje, że organy podatkowe niejednokrotnie wszczynają postępowanie przygotowawcze bez dostatecznej podstawy faktycznej, w celu wstrzymania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutecznego nawet wtedy, gdy postępowanie to nie dostarczyło żadnych przesłanek do postawienia komukolwiek w przyszłości zarzutu. Za nieakceptowalną praktykę w demokratycznym państwie prawnym uznać należy w szczególności działanie organów podatkowych, które tuż przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wszczynają postępowania karnoskarbowe w sprawie deliktu skarbowego wyłącznie celem zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania, gdyż pozostały do upływu podstawowego terminu przedawnienia deliktu skarbowego i zobowiązania podatkowego okres jest zbyt krótki, by postępowanie karnoskarbowe wyszło poza fazę *in rem*.

Mając na uwadze zakres zaskarżenia w niniejszej sprawie, stanąć należy na stanowisku, że prawidłowe ukształtowanie treści art. 70 § 6 pkt 1 o.p. przez Trybunał

---

<sup>48</sup> Wyrok NSA z 30.07.2020 r. I FSK 128/20, LEX nr 3071800; również wyrok WSA w Białymstoku z 5.08.2020 r., I SA/Bk 465/20, LEX nr 3047416 oraz wyrok WSA w Gliwicach z 5.10.2020 r., I SA/GI 1381/19, LEX nr 3075742.

Konstytucyjny jawi się jako niezbędne. Udowodnienie, że w konkretnej sprawie doszło do instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia terminu przedawnienia wymaga przedstawienia, w wydanej decyzji, stosownych dowodów i chronologii czynności karno-procesowych wskazujących, że w danym przypadku wszczęcie postępowania karnoskarbowego miało jedynie „instrumentalny” charakter, jest bardzo trudne. Zanegowanie przez podatnika podejrzenia popełnienia przez niego czynu zabronionego nie jest w tym względzie wystarczające. Stąd zachodzi konieczność wydania przez Trybunał Konstytucyjny wyroku kształtującego w prawidłowy sposób treść art. 70 § 6 pkt 1 o.p., tak, aby nie wywoływał on skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne z uwagi na brak w czynie znamion przedmiotowych czynu zabronionego, czyli niesprzeczność czynu podatnika materialnymi ustawami podatkowymi, a okoliczność ta ujawniła się dopiero po przeprowadzeniu tego postępowania, gdyż obecny stan prawny stoi w oczywistej sprzeczności z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

Nie ulega wątpliwości, że zakres zaskarżenia wskazany przez skarżącą w niniejszej sprawie jest zbyt szeroki. Następcze umorzenie postępowania przygotowawczego albo wydanie wyroku uniewinniającego z uwagi na brak znamion zarówno przedmiotowych, jak i podmiotowych, nie zawsze musi bowiem przesądzać o tym, że zostało ono wszczęte niezasadnie. Z sytuacją taką będziemy mieli w szczególności do czynienia, jeśli z uwagi na regułę dowodzenia *in dubio pro reo* należy przyjąć brak wymaganej dla wypełnienia znamion typu czynu zabronionego strony podmiotowej. Ustalenie takie nie przesądza o braku bezprawności czynu, a o braku jego karalności. Organy podatkowe oraz sądy administracyjne po prawidłowym ukształtowaniu przez Trybunał Konstytucyjny zakresu zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. powinny móc badać, czy zachowanie podatnika było bezprawne, czyli sprzeczne z materialnymi



wymogami skierowanymi do podatnika a wynikającymi z ustaw podatkowych, a tym samym czy wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe było słuszne, a zatem czy spowodowało wstrzymanie biegu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Należy przy tym przyjąć, że instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego następuje, gdy przesłanki świadczące o braku podstaw do prowadzenia tego postępowania karnego skarbowego istniały *ex ante* względem jego wszczęcia i zostały rozpoznane *ex ante* względem chwili dokonania tej czynności procesowej. Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego należy stwierdzić w przypadku każdego oczywistego braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 k.k.s.) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k., gdy jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane. Oczywiście niesłuszne wszczęcie postępowania karnego skarbowego następuje zaś, gdy przesłanką świadczącą o braku podstaw do prowadzenia tego postępowania karnego skarbowego jest brak w czynie podatnika znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego, czyli niesprzeczność tego czynu z materialnymi wymogami skierowanymi do podatnika a wynikającymi z ustaw podatkowych, która to przesłanka choć istnieje zawsze *ex ante* względem chwili wydania postanowienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego, przy jej rozpoznaniu przez organ prowadzący postępowanie dopiero *ex post*, czyli po jego przeprowadzeniu, czego wynikiem będzie umorzenie postępowania w fazie postępowania przygotowawczego z powołaniem się na art. 17 § 1 pkt 2 k.k. albo uniewinnienie oskarżonego podatnika w fazie postępowania sądowego. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie powinien obejmować zakresem swojego zastosowania ani sytuacji instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego ani sytuacji oczywiście niesłusznego wszczęcia postępowania karnego skarbowego oraz wykazanie każdej z tych sytuacji powinno mieć dla podatnika tożsame konsekwencje i wywoływać

skutek *ex tunc* w postaci cofnięcia konsekwencji przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Powtórzyć raz jeszcze należy, że naruszenie wzorców kontroli konstytucyjności z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji RP w przypadku art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu opisanym w *petitum* skargi konstytucyjnej oraz w brzmieniu obecnie obowiązującym nie polega na tym, że dochodzi zawsze do naruszenia zasady równej ochrony własności poprzez nierówne traktowania osób, wobec których toczyło się postępowanie karne skarbowe oraz tych, co do których postępowanie takie nie zostało wszczęte, ale dochodzi o zróżnicowania sytuacji podatników, którzy swoim zachowaniem nie naruszyli wymogów do nich skierowanych przez materialne ustawy podatkowe, na tych których zobowiązanie podatkowe przedawni się w po upływie 5 lat od końca roku, którym powstało zobowiązanie podatkowe, oraz na tych, którzy również swoim zachowaniem nie naruszyli materialnych wymogów do nich skierowanych przez ustawy podatkowe, a legalność ich zachowania względem postanowień ustaw podatkowych stanowiła okoliczność rozpoznawalną *ex ante* względem postanowienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego, ale została rozpoznana przez organ ścigania dopiero po przeprowadzeniu tego postępowania, czego wynikiem jest jego umorzenie w fazie *in rem* albo w fazie *in personam* postępowania przygotowawczego ze względu na brak w czynie znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego albo wydanie wyroku uniewinniającego ze względu na brak w czynie oskarżonego znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego, a tym samym na podatników, których zobowiązanie podatkowe przedawni się w terminie dłuższym, niż 5 lat od końca roku, którym powstało zobowiązanie podatkowe. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w tym względzie nie ustanawia jednakowego statusu tych dwóch grup osób. Nierówność nie polega w tym wypadku na zmianie statusu jednostki będącej stroną w postępowaniu podatkowym, a na odmiennym ukształtowaniu jej sytuacji prawnej ze względu na wszczęcie przez organ państwa postępowania karnego skarbowego w stosunku do zachowania

nienaruszającego materialnych wymogów skierowanych do podatnika przez ustawy podatkowe.

Za Trybunałem Konstytucyjnym należy powtórzyć wskazany już wyżej pogląd, a wyrażony w postanowieniu z dnia 29 czerwca 2023 r., sygn. akt SK 52/21, o umorzeniu postępowania, że „w wypadku sformułowania zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równości - prawidłowe jego uzasadnienie wymaga, po pierwsze, określenia klasy tzw. podmiotów podobnych oraz po drugie, wskazania kryterium (lub kryteriów), według którego klasa ta została wyodrębniona”. Mając go na uwadze, przyjęć należy, że inicjator niniejszego postępowania przed Trybunałem w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej wyjaśnił, dlaczego - z uwagi na określoną sytuację prawną - brak cechy bezprawności w zachowaniu podatnika, nienaruszenie przez tegoż materialnych wymogów skierowanych do niego przez ustawy podatkowe - wskazana przez niego cecha „braku bezprawności w zachowaniu” ma być cechą istotną (relewantną, doniosłą), ze względu na którą określona klasa podatników musi być potraktowana równo, zaś art. 70 § 6 pkt 1 o.p. prowadzi do zróżnicowania ich sytuacji prawnych.

Skarżąca przywołała nadto dodatkowo jako wzorzec związkowy art. 2 Konstytucji RP, przy czym wymieniła spośród zasad mających swoją podstawę w tym przepisie zasadę zaufania do państwa i prawa, zasadę bezpieczeństwa prawnego i stabilności stosunków prawnych. Mając to na uwadze, wskazać należy pogląd Trybunału Konstytucyjnego wyrażony w postanowieniu z dnia 29 czerwca 2023 r., sygn. akt SK 52/21 o umorzeniu postępowania, że art. 2 Konstytucji RP, w powiązaniu z zasadą równości, ma znaczenie ze względu na inną zasadę - zasadę sprawiedliwości społecznej. Nie można przy tym stracić z pola widzenia poglądu Trybunału Konstytucyjnego, że konstytucyjna zasada równości wobec prawa nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej, a podmioty należące do istotnie różnych kategorii mogą być traktowane różnie. Natomiast, Trybunał Konstytucyjny podkreśla w swoim orzecznictwie, że nie w

każdym wypadku ustawodawca jest legitymowany traktować identycznie podmioty znajdujące się w różnej sytuacji. Takiemu rozwiązaniu może bowiem sprzeciwiać się właśnie wzgląd na zasadę sprawiedliwości społecznej, proklamowaną w art. 2 Konstytucji RP. Trybunał w wyroku z 19 kwietnia 2011 r. (sygn. P 41/09, OTK ZU nr3/A/2011, poz. 25) wyjaśnił: „Nie sposób wprawdzie szczegółowo ująć występujące w tym zakresie ograniczenia swobody ustawodawcy, można wszak przyjąć, że z naruszeniem omawianej zasady w razie równego potraktowania podmiotów o odmiennych cechach mielibyśmy do czynienia tylko wyjątkowo. Przykładem takiego uchybienia zasadzie sprawiedliwości społecznej byłaby sytuacja, w której określone podmioty charakteryzowałyby cechy - z prawnie relewantnego punktu widzenia - istotnie przeciwstawne, a sama regulacja nie dałaby się uzgodnić z wartościami konstytucyjnymi. Zdecydowanie trudniej natomiast dopatrzeć się naruszenia wskazanej zasady, gdy pewne podmioty odznaczają się tą samą cechą istotną, chociaż w różnym stopniu (nasileniu). Akceptacja przeciwnego stanowiska zmusiłaby prawodawcę do tworzenia prawa w sposób nadmiernie kazuistyczny, co sprzeciwia się standardom państwa prawa, zgodnie z którymi przepisy prawne powinny być wprawdzie formułowane precyzyjnie, ale jednocześnie możliwie syntetycznie”.

Wskazana argumentacja prowadzi musi do wniosku, że ze względu na to, że cechą relewantną, którą należy wywieźć z uzasadnienia skargi konstytucyjnej w niniejszym postępowaniu, a która mieści się również w przyjętym przez skarżącą zakresie zaskarżenia jest „brak w czynie cechy bezprawności – brak znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego”, przywołanie jako przepisu związkowego art. 2 Konstytucji RP jawi się jako zasadne, gdyż niesprawiedliwym społecznie jest różnicowanie sytuacji prawnej podatników zachowujących się legalnie ze względu na okoliczność od nich niezależną w postaci wszczęcia postępowania, której ze względu na to, że nie są jego stronami, nie mogą aktywnie przeciwdziałać poprzez podejmowanie czynności procesowych.

Brak zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji RP nie polega na tym, że przepis ten w pewnych sytuacjach stosowany jest w sposób niezgodny z zasadami, normami i wartościami konstytucyjnymi oraz że takie sytuacje mogą wystąpić, ale niekonstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. leży w samej jego treści. Niekonstytucyjność normy z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie polega bowiem na tym, że mogą zdarzyć się sytuacje, gdy jego stosowanie doprowadzi do naruszenia Konstytucji RP, lecz polega na tym, że możliwość tych naruszeń jest niejako wpisana w treść tej normy i powoduje w konsekwencji jej niezgodność z Konstytucją RP (por. wyrok TK z 11 kwietnia 2006 r., sygn. SK 57/04, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 43).

Mając powyższe na uwadze, wnoszę jak w *petitum* niniejszego pisma.

1. 2. 3. 4. 5.

6. 7. 8. 9. 10.