



PK VIII TK 163.2020

(SK 110/20)

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną M Sp. z o.o.
z siedzibą w W o stwierdzenie, że:

- 1) „art. 70 § 6 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.; w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306); dalej: Ordynacja podatkowa] w zakresie w jakim przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania, w sytuacji, gdy na skutek tej skargi sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność (z mocą *ex tunc*) tejże decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji I instancji ze względu na to, że obie zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa z uwagi na to, iż osoby, które je podpisały nie były umocowane do działania

w imieniu tych organów – jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7, art. 64 ust. 2 w zw. z art. 2, art. 32 ust. 1-2 i art. 7, art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2, art. 7 i art. 31 ust. 3, art. 45 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 oraz art. 77 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej” ;

- 2) „art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej w zakresie w jakim przewiduje, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wniesieniem skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania trwa do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności w sytuacji, gdy na skutek tej skargi sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność (z mocą *ex tunc*) tejże decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji I instancji ze względu na to, że obie zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa z uwagi na to, iż osoby, które je podpisały nie były umocowane do działania w imieniu tych organów – jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7, art. 64 ust. 2 w zw. z art. 2, art. 32 ust. 1-2 i art. 7, art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2, art. 7 i art. 31 ust. 3, art. 45 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 oraz art. 77 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji RP”

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

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) przepis art. 70 § 6 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja**

podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.) w zakresie, w jakim przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wniesienia do sądu administracyjnego skargi na decyzję dotyczącą tego zobowiązania, gdy w wyniku rozpoznania skargi sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji ze względu na to, że została wydana przez organ podatkowy z rażącym naruszeniem prawa polegającym na podpisaniu przedmiotowej decyzji przez osobę, które nie była umocowana do działania w imieniu tegoż organu, jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 oraz art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

- 2) przepis art. 70 § 7 pkt 2 ustawy wymienionej w pkt 1, w zakresie w jakim przewiduje, iż zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wniesieniem do sądu administracyjnego skargi na decyzję dotyczącą tego zobowiązania trwa do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu wyroku sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, gdy w wyroku tym sąd administracyjny stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji ze względu na to, że została wydana przez organ podatkowy z rażącym naruszeniem prawa polegającym na jej podpisaniu przez osobę, która nie była umocowana do działania w imieniu tegoż organu, jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 oraz art. 7 Konstytucji RP;
- 3) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna M Sp. z o.o. z siedzibą w W (dalej: Skarżąca lub Spółka) została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w R , decyzją z dnia kwietnia 2010 r., określił Spółce zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r. Organ podatkowy zakwestionował między innymi zaliczenie przez Spółkę do kosztów uzyskania przychodów odpisu amortyzacyjnego, naliczonego od wartości początkowej znaku towarowego.

Decyzją z lipca 2010 r. Dyrektor Izby Skarbowej w R utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w R z dnia kwietnia 2010 r.

Spółka złożyła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w R skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w R z lipca 2010 r., wnosząc o uchylenie zarówno tej decyzji, jak i decyzji organu podatkowego I instancji z dnia kwietnia 2010 r.

W skardze zarzucono m.in., iż decyzje organów obu instancji dotknięte były wadą nieważności – podpisane zostały bowiem przez osoby pełniące, odpowiednio, obowiązki Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego i Wicedyrektora Izby Skarbowej. Tymczasem przepisy ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267), jak również akty wykonawcze wydane z jej upoważnienia oraz regulaminy tych organów nie przewidują sytuacji, aby, w przypadku braku naczelnika urzędu skarbowego oraz dyrektora izby skarbowej, osoby te mogły być zastąpione przez osoby pełniące obowiązki zastępcy naczelnika urzędu skarbowego i wicedyrektora izby skarbowej.

WSA w R , wyrokiem z listopada 2010 r., skargę tę oddalił.

Po rozpoznaniu skargi kasacyjnej Spółki od tegoż wyroku Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku z kwietnia 2013 r., skargę tę uznał za zasadną i uchylił zaskarżony wyrok w całości, przekazując sprawę do ponownego rozpoznania WSA w R . W uzasadnieniu wyroku NSA stwierdził m.in., iż wyłącznym powodem uwzględnienia skargi kasacyjnej było naruszenie art. 145 § 1 pkt 2, art. 135 i art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (aktualny adres publikacyjny – tekst jednolity: Dz.U. z 2022 r., poz. 239 ze zm., dalej: p.p.s.a.) w zw. z art. 247 § 1 pkt 3 i art. 210 § 1 pkt 8 ustawy z dnia 23 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (aktualny adres publikacyjny – tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: O.p.). Decyzje organów obu instancji zostały bowiem wydane z rażącym naruszeniem prawa (art. 247 § 1 pkt 3 O.p.) ze względu na podpisanie ich przez osoby nieupoważnione (art. 210 § 1 pkt 8 O.p.). *Wobec tego, na mocy art. 145 § 1 pkt 2 p.p.s.a. sąd administracyjny pierwszej instancji powinien był stwierdzić ich nieważność* (wyrok NSA z dnia kwietnia 2013 r., sygn. , Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Po ponownym rozpoznaniu sprawy WSA w R , wyrokiem z maja 2013 r., na podstawie art. 145 § 1 pkt 2 p.p.s.a., stwierdził nieważność decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w R z kwietnia 2010 r., określającej zobowiązanie podatkowe Spółki w podatku dochodowym za 2006 r., oraz utrzymującej ją w mocy decyzji organu podatkowego II instancji z lipca 2010 r., gdyż zostały one wydane z rażącym naruszeniem prawa, o którym mowa w art. 247 § 1 pkt 3 O.p., polegającym na podpisaniu ich, odpowiednio, przez pełniącego obowiązki Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego i pełniącego obowiązki Wicedyrektora Izby Skarbowej, tj. przez osoby, które nie były umocowane do działania w imieniu organów podatkowych wydających te decyzje (art. 210 § 1 pkt 8 O.p.). Osoby, które podpisały przedmiotowe decyzje, nie mogły być bowiem – w świetle obowiązujących przepisów prawa – skutecznie powołane do pełnienia obowiązków Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego

oraz Wicedyrektora Izby Skarbowej, jako że w dacie ich powołania stanowiska te były już obsadzone.

Następnie Naczelnik Urzędu Skarbowego w W (właściwy z uwagi na zmianę w międzyczasie adresu Skarżącej) przeprowadził w Spółce ponowną kontrolę podatkową w zakresie prawidłowości rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy 2006, po czym, postanowieniem z maja 2014 r., wszczął postępowanie podatkowe w tym zakresie.

W toku tegoż postępowania ustalono m.in., iż w 2006 r. Skarżąca nieprawidłowo dokonała odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze aportu w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa E. W ocenie organu I instancji, Skarżąca zawyżyła koszty uzyskania przychodów za 2006 r.

W oparciu o poczynione ustalenia, Naczelnik Urzędu Skarbowego w W , decyzją z dnia lipca 2014 r., określił Skarżącej zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za okres od czerwca 2006 r. do grudnia 2006 r. w wysokości zł.

Spółka wniosła odwołanie od tej decyzji.

Po rozpoznaniu tego odwołania Dyrektor Izby Skarbowej w W , decyzją z listopada 2014 r., uchylił zaskarżoną decyzję organu I instancji i określił Skarżącej zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r. w kwocie zł.

W uzasadnieniu tej decyzji organ podatkowy stwierdził m.in., iż wniesienie skargi do WSA w R na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w R z lipca 2010 r. stanowiło skuteczny środek zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego Skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 rok.

Na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W z listopada 2014 r. Skarżąca wniosła skargę do WSA w W

WSA w W , wyrokiem z października 2015 r., uchylił zaskarżoną decyzję, uznając, iż *organ podatkowy pierwszej instancji ponownie wszczynając postępowanie w sprawie po zmianie siedziby Skarżącej w sytuacji, w której trwa nadal postępowanie wszczęte w dniu maja 2009 r. przez Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w R. naruszył w szczególności przepis art. 18b O.p. dotyczący zachowania ciągłości w sprawie. Tym samym organ wyższego stopnia rozstrzygając co do istotny w sprawie naruszył przepisy postępowania w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy.*

Wyrok ten został zaskarżony skargą kasacyjną przez Dyrektora Izby Skarbowej w W .

NSA, wyrokiem z czerwca 2018 r., uwzględnił tę skargę kasacyjną. Uchylił zaskarżony wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania WSA w W .

WSA w W , rozpoznając ponownie sprawę, wyrokiem z września 2018 r., oddalił skargę Spółki na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W z listopada 2014 r.

W uzasadnieniu tegoż wyroku WSA w W podniósł m.in., iż organ podatkowy w zaskarżonej decyzji zasadnie uznał, że wniesienie skargi do WSA w R na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w R z (...) lipca 2010 r. *stanowił skuteczny środek zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego Skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 rok. Chybione zatem były zarzuty skargi oparte na podstawie art. 70 § 1 i art. 70 § 6 pkt 2 O.p. poprzez niedopuszczalne wydanie zaskarżonej decyzji pomimo upływu terminu przedawnienia.*

Spółka wniosła skargę kasacyjną od wyroku WSA w W z września 2018 r.

NSA, wyrokiem z listopada 2019 r., oddalił tę skargę kasacyjną.

W uzasadnieniu wyroku NSA wskazał m.in., iż niezasadny jest sformułowany w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia w zaskarżonym wyroku

przepisów prawa materialnego w zakresie dotyczącym przedawnienia zobowiązania podatkowego ciężącego na Spółce. NSA nie podzielił w tym zakresie stanowiska prezentowanego przez Spółkę w skardze kasacyjnej, zgodnie z którym nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia tegoż zobowiązania na podstawie art. 70 § 6 pkt 2 O.p., ze względu na stwierdzenie nieważności pierwszych decyzji wymiarowych, a w konsekwencji kolejne decyzje organów obu instancji, a nawet postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego z tytułu zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r., miały zostać wydane po upływie terminu przedawnienia tego zobowiązania.

W tym kontekście NSA podniósł, iż zastosowanie przepisu art. 70 § 6 pkt 2 O.p. nie jest ograniczone żadnymi warunkami, a w szczególności nie jest uzależnione od wyników postępowania sądownoadministracyjnego. *Nawet najdalej idące rozstrzygnięcie sądu administracyjnego, stwierdzające nieważność zaskarżonego aktu, pozostaje bez wpływu na długość zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Trwa on mianowicie od dnia wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej) do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności (art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Jakkolwiek stwierdzenie nieważności decyzji wywołuje skutek ex tunc, to jednak wyłącznie w odniesieniu do zaskarżonej decyzji i aktów administracyjnych wydanych na jej podstawie. Skutek nieważności decyzji wymiarowej nie przenosi się w żaden sposób na ważność postępowania sądownoadministracyjnego.* NSA stwierdził, iż, wbrew twierdzeniom zawartym w skardze kasacyjnej, kwestia prawidłowego wszczęcia postępowania w sprawie podatkowej została już prawomocnie rozstrzygnięta w wyroku NSA z dnia czerwca 2018 r. W wyroku tym wskazano bowiem jednoznacznie, iż Naczelnik Urzędu Skarbowego w W przeprowadził w Spółce kontrolę podatkową na podstawie upoważnienia do kontroli z dnia marca 2014 r. i w ocenie Naczelnego Sądu

Administracyjnego skutecznie też w dniu maja 2014 r. wszczął postępowanie podatkowe w przedmiocie określenia Spółce wysokości podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2006.

W konsekwencji NSA, w uzasadnieniu omawianego wyroku z dnia listopada 2019 r., stwierdził, iż *[w] świetle tych wywodów niedopuszczalnym zabiegiem była próba wywodzenia, iż ponowne (podpisane przez uprawnioną osobę) wszczęcie postępowania podatkowego zmienia rozumienie przytoczonych wyżej przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego.*

W skardze konstytucyjnej Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność przepisów art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 O.p., w brzmieniu i zakresie określonym w *petitum* skargi.

W tymże *petitum* Skarżąca, jako wzorce kontroli, wskazała, w odniesieniu do obydwu zaskarżonych regulacji, przepisy: *art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7, art. 64 ust. 2 w zw. z art. 2, art. 32 ust. 1-2 i art. 7, art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2, art. 7 i art. 31 ust. 3, art. 45 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 oraz art. 77 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji* (pkt I i II *petitum* skargi konstytucyjnej).

Uzasadniając podniesione zarzuty, Skarżąca stwierdziła m.in., iż kwestionowane przepisy naruszają prawa i wolności konstytucyjne wynikające ze wskazanych w *petitum* skargi konstytucyjnej wzorców, *w tym w szczególności prawo własności, prawo do równej ochrony własności, prawo do równego traktowania przez organy władzy publicznej oraz prawo do bycia niedyskryminowanym (z uwzględnieniem konstytucyjnej zasady, że wszyscy są wobec prawa równi), prawo do bezpieczeństwa prawnego oraz stabilizacji społecznej w wyniku przedawnienia zobowiązania podatkowego, prawo do nieingerowania we własność w sposób mogący naruszyć jej istotę, prawo do sądu oraz prawo do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 14).

W ocenie Skarżącej, kwestionowane regulacje prowadzą przede wszystkim do naruszenia przysługującego podatnikowi konstytucyjnego prawa

własności, poprzez pozbawienie go środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego, które winno się przedawnić. Nie uległo zaś przedawnieniu z uwagi na to, że podatnik – w celu obrony przed nieważnymi od samego początku (*ex tunc*) decyzjami organów podatkowych obydwu instancji, dotyczącymi przedmiotowego zobowiązania podatkowego, wydanymi z rażącym naruszeniem prawa przez osoby nieuprawnione do działania w imieniu tychże organów – zmuszony był wnieść na owe dotknięte nieważnością decyzje skargę do sądu administracyjnego.

W konsekwencji sąd stwierdził nieważność przedmiotowych decyzji ze skutkiem *ex tunc*, *lecz mimo to na skutek samego faktu wniesienia przez podatnika (...) skargi do sądu administracyjnego na ową nieważną ze skutkiem ex tunc (de facto nieistniejącą) decyzję, w myśl kwestionowanego art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego od dnia wniesienia tejże skargi do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 14, 15). W tym kontekście Skarżąca zwróciła uwagę na związany z tym czas trwania postępowań sądowoadministracyjnych. W sprawie, na tle której wniosła skargę konstytucyjną, okres od dnia wniesienia skargi do WSA w do dnia doręczenia organowi podatkowemu wyroku stwierdzającego nieważność decyzji wydanych przez organy podatkowe wyniósł około 3 lat, podczas gdy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego wynosi 5 lat. Na skutek zaś zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, spowodowanego wniesieniem skargi do sądu administracyjnego na nieważną, wydaną z rażącym naruszeniem prawa decyzję, okres przedawnienia zobowiązania podatkowego ciężącego na Skarżącej uległ wydłużeniu do około 8 lat.

Według Skarżącej, *za niekonstytucyjnością omawianych przepisów Ordynacji podatkowej przemawia również to, że w przeciwnym razie należałoby*

przyjąć – co skądinąd jest niemożliwe do zaakceptowania – że organy państwa (państwo) mogą z bezprawnego (nielegalnego) działania wywodzić korzystne dla siebie skutki prawne na niekorzyść podatnika [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 15]. Stanowiłoby to zaś dla organów państwa przyzwolenie na naruszanie konstytucyjnego obowiązku działania przez te organy na podstawie i w granicach prawa. Wydanie decyzji z rażącym naruszeniem prawa skutkującym stwierdzeniem ich nieważności wywoływałoby bowiem korzystne dla organów państwa skutki w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkującego wydłużeniem terminu przedawnienia tegoż zobowiązania podatkowego.

W ocenie Skarżącej, jest to sprzeczne z wynikającymi z art. 2 i art. 7 Konstytucji zasadą państwa prawnego, ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadą praworządności, a także konstytucyjną wartością stabilizacji stosunków społecznych zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego wywodzonej z art. 2 Konstytucji RP, która (...) stała się celem wprowadzenia do polskiego systemu prawa instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz zasadą bezpieczeństwa prawnego (tamże).

Skarżąca zarzuciła ponadto, iż zaskarżone regulacje prowadzą również do naruszenia prawa do równej dla wszystkich ochrony prawnej własności, prawa do równego traktowania przez władze publiczne i niedyskryminowania oraz zasady, że wszyscy są wobec prawa równi, poprzez wydłużenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ciążącego na podatniku wyłącznie dlatego, że wniósł on skargę do sądu administracyjnego na decyzję określającą to zobowiązanie, która została wydana z rażącym naruszeniem prawa. Tymczasem negatywny skutek w postaci wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie dotyka podatników, którzy nie muszą bronić się przed taką bezprawną decyzją poprzez wniesienie skargi do sądu administracyjnego. W ocenie Skarżącej, jest to także niezgodne z wynikającymi z art. 2 i art. 7 Konstytucji zasadami państwa

prawnego, ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadą praworządności.

Skarżąca podniosła również, iż kwestionowane regulacje prowadzić mają do pozbawienia podatników własności środków pieniężnych w drodze ich konfiskaty, w sposób oczywisty naruszając przy tym istotę własności oraz wywodzone z art. 2 i art. 7 Konstytucji zasady państwa prawnego, ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz praworządności.

Według Skarżącej, w świetle zaskarżonych regulacji, wniesienie przez podatnika skargi do sądu administracyjnego na decyzję podatkową wydaną z rażącym naruszeniem prawa i nieważną od samego początku prowadzi również do naruszenia prawa do sądu wynikającego z art. 45 ust. 1 Konstytucji. Wywołuje bowiem skutek w postaci wydłużenia okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego ciężącego na podatniku, umożliwiając organom podatkowym dochodzenie od niego realizacji tegoż zobowiązania, pomimo wydania decyzji z rażącym naruszeniem prawa. Wniesienie skargi do sądu administracyjnego prowadzi ma ponadto do pozbawienia podatnika przysługującego mu na podstawie art. 77 ust. 1 Konstytucji prawa do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

W ocenie Skarżącej, za zasadnością przedstawionego przez Nią w skardze konstytucyjnej stanowiska o niekonstytucyjności kwestionowanych regulacji przemawia również okoliczność, iż stwierdzenie nieważności decyzji administracyjnej oznacza, że nie wywołuje ona żadnych skutków prawnych z mocą wsteczną, tj. od chwili jej wydania (*ex tunc*). Decyzję taką należy traktować jako niebyłą, tj. tak, jakby nigdy nie została wydana. W związku z tym również wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję, której nieważność stwierdzono, nie może powodować skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego decyzja ta dotyczy.

Odnosząc się do przedmiotu kontroli w niniejszej sprawie, zauważyć należy, iż wskazane w *petitum* skargi konstytucyjnej przepisy art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p. w swoim pierwotnym brzmieniu, obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r., stanowiły:

Art.70. (...).

§ 6. Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem:

(...);

2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego;

(...).

§ 7. Termin przedawnienia biegnie dalej od dnia następującego po dniu:

(...);

2) doręczenia organowi podatkowemu orzeczenia sądu administracyjnego wraz z jego uzasadnieniem;

(...).

Z dniem 1 września 2005 r., ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199), przepisom art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p. nadano brzmienie:

Art. 70. (...).

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

(...);

2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania;

(...);

§ 7. Termin przedawnienia biegnie dalej od dnia następującego po dniu:

(...);

2) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności;

(...).

Z dniem 11 listopada 2010 r., ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. Nr 197, poz. 1306):

- w art. 70 w § 6 O.p. zdaniu wstępnemu nadano brzmienie:

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

- w art. 70 w § 7 O.p. zdaniu wstępnemu nadano brzmienie:

§ 7. Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu.:

W brzmieniu obowiązującym od dnia 11 listopada 2010 r. do chwili obecnej przepisy art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p. stanowią zatem:

Art. 70. (...);

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

(...);

2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania;

(...).

§ 7. Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu:

(...);

2) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności;

(...).

Sprawa, w związku z którą Skarżąca skierowała skargę konstytucyjną, dotyczyła rozstrzygnięcia w przedmiocie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r.

Wydany w stosunku do Skarżącej wyrok NSA z listopada 2019 r., w związku z którym została wniesiona w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna, będący, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, orzeczeniem ostatecznie rozstrzygającym o konstytucyjnych prawach i wolnościach Skarżącej, dotyczył rozstrzygnięcia w przedmiocie obciążającego Ją zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r. Wysokość tegoż podatku dochodowego została zaś określona ostateczną decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w W z listopada 2014 r.

W myśl zasady *tempus regit actum*, sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji (*vide* – art. 133 § 1 p.p.s.a.).

Zgodnie z tą zasadą, w sprawie, w związku z którą Skarżąca wniosła skargę konstytucyjną, miały więc zastosowanie przepisy art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p. w ich brzmieniu aktualnie obowiązującym (co prawidłowo wskazała Skarżąca w *petitum* tejże skargi).

Z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż w niniejszej sprawie przedmiotem kontroli są:

- przepis art. 70 § 6 pkt 2 O.p. w zakresie, w jakim przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania, gdy w wyniku rozpoznania skargi sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność owej decyzji ze względu na to, że została wydana przez organ podatkowy z rażącym naruszeniem prawa polegającym na podpisaniu jej przez osobę, które nie była umocowana do działania w imieniu tegoż organu;
- przepis art. 70 § 7 pkt 2 O.p. w zakresie, w jakim przewiduje, iż zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku

z wniesieniem skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania trwa do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu wyroku sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, gdy w wyroku tym sąd administracyjny stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji ze względu na to, że została wydana przez organ podatkowy z rażącym naruszeniem prawa polegającym na jej podpisaniu przez osobę, która nie była umocowana do działania w imieniu tegoż organu.

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

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

W kontekście niniejszej sprawy podnieść trzeba, iż skarga konstytucyjna powinna spełniać wymogi formalne określone w przepisach ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. W szczególności należy zaś zwrócić uwagę, iż, zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, podmiot wnoszący skargę konstytucyjną ma obowiązek uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem, z powołaniem argumentów lub dowodów na poparcie tego zarzutu. Braki formalne skargi konstytucyjnej w tym zakresie skutkują koniecznością umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez wnoszącego skargę konstytucyjną krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wzorca kontroli (zarówno wskazanego jako wzorzec podstawowy, jak i mającego charakter związkowy) [*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 grudnia 2018 r., sygn. SK 10/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 73 i 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 30].

Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przyniesione w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78; podobnie Trybunał Konstytucyjny w postanowieniach z dnia: 8 kwietnia 2014 r., sygn. SK 15/11, OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 47; 25 lutego 2015 r., sygn. Tw 37/14, OTK ZU nr 1/B/2015, poz. 3; 18 grudnia 2019 r., sygn. Ts 117/19, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 116).

W procedurze kontroli norm prawnych ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa przy tym – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Przedstawiona argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Konieczne jest zatem uprawdopodobnienie przez podmiot inicjujący postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej faktu naruszenia przez zaskarżone przepisy prawa lub wolności konstytucyjnej. Podmiotu występującego ze skargą konstytucyjną nie może więc zwolnić z ustawowego obowiązku należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych, działający niejako z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który związany jest granicami skargi konstytucyjnej na podstawie art. 67 ust. 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 17 marca 1998 r., sygn. Ts 11/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 28; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, *op. cit.*; 9 lipca 2015 r., sygn. Ts 76/15, OTK ZU nr 5/B/2015, poz. 538; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, *op. cit.*; 5 września 2019 r., sygn. Ts 156/17, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 146).

W myśl art. 69 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Trybunał w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy (ust. 1) oraz nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania. Określona w tym przepisie reguła postępowania ma jednak zastosowanie dopiero wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wykazał się należyłą starannością, spełniając wszystkie wymagania konstytucyjne i ustawowe, w tym także wynikające z przepisu art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. W szczególności niedopuszczalne jest samodzielne precyzowanie przez Trybunał Konstytucyjny, a tym bardziej uzasadnianie, jedynie ogólnikowo sformułowanych zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 13 września 2021 r., sygn. Ts 156/20, OTK ZU z 2022 r., seria B, poz. 9 i z dnia 24 listopada 2021 r., sygn. SK 57/19, OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 72 oraz powołane tam wcześniejsze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego).

Przy ocenie spełnienia w niniejszej sprawie wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym odnieść należy się do sformułowanych w skardze konstytucyjnej zarzutów w kontekście wskazanych w nich wzorców kontroli, które naruszać mają, w ocenie Skarżącej, zaskarżone przez Nią regulacje.

Z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż Skarżąca zarzuciła, że naruszają one:

- art. 45 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji;
- z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji;
- art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i ust. 2 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji;
- art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2, art. 7 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,
- art. 77 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji.

Analiza treści skargi konstytucyjnej pozwala na uznanie, iż w niniejszej sprawie nie spełnia ona wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, w zakresie dotyczącym uzasadnienia zarzutów niezgodności kwestionowanych przepisów:

- z art. 45 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji;
- z art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i ust. 2 w zw. z art. 2 oraz z art. 7 Konstytucji;
- art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2, art. 7 i art. 31 ust. 3 Konstytucji;
- art. 77 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji.

W tym zakresie skarga konstytucyjna nie zawiera szczegółowej i precyzyjnej argumentacji, która przemawiałaby za obaleniem domniemania konstytucyjności kwestionowanej regulacji.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 45 ust. 1 Konstytucji, podnieść trzeba, iż, zgodnie z tym przepisem, *[k]ażdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd.*

Na treść konstytucyjnego prawa do sądu składają się:

- prawo dostępu do sądu, czyli prawo do uruchomienia procedury przed sądem, tj. organem o określonej charakterystyce (niezależnym, bezstronnym i niezawisłym);
- prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności (sprawiedliwości proceduralnej);
- prawo do wyroku sądowego, tj. prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia danej sprawy przez sąd;
- prawo do odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawę.

Gwarantowane w art. 45 ust. 1 Konstytucji prawo do sądu nie ma przy tym charakteru absolutnego i może być w pewnym zakresie ograniczone, o ile

ograniczenie takie mieści się w ramach wyznaczonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 marca 1999 r., sygn. SK 19/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 36; 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108; 20 grudnia 2017 r., sygn. SK 37/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 90; 14 marca 2018 r., sygn. P 7/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 14; 29 kwietnia 2020 r., sygn. P 19/16, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 12; 15 grudnia 2020 r., sygn. SK 12/20, OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 2).

W skardze konstytucyjnej nie zostały spełnione ustawowe wymogi dotyczące uzasadnienia zarzutu naruszenia wzorca z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

W szczególności nie spełnia tych wymogów ograniczenie się do wskazania, iż, w świetle zaskarżonych unormowań, *wniesienie przez podatnika skargi do sądu administracyjnego na wydaną wobec niego z rażącym naruszeniem prawa decyzję (...) należałoby ocenić jako swoistą pułapkę dla podatnika, co stanowi również naruszenie wynikającego z art. 45 ust. 1 Konstytucji prawa do sądu (...). Otóż bowiem konstytucyjne prawo do sądu obejmuje prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy przez sąd, co w omawianym przypadku (...) nie jest spełnione, bowiem obrona przez podatnika przed rażącym naruszeniem prawa oraz nieważną od samego początku decyzją, czyli przed bezprawnymi (nielegalnymi) działaniami ze strony organów państwa, poprzez wniesienie skargi do sądu administracyjnego miałyby oznaczać w sposób całkowicie niesprawiedliwy, że to podatnik, a nie organy państwa (państwo) miałyby ponosić negatywne skutki z tym związane, polegające na wydłużeniu okresu przedawnienia danego zobowiązania podatkowego, a organy państwa (państwo) miałyby być w istocie gratyfikowane za rażące naruszenie prawa (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 16).*

Skarżąca nie przedstawiła argumentacji, z której wynikałoby, iż zaskarżona regulacja wyłącza bądź ogranicza któreś z uprawnień składających się na treść konstytucyjnego prawa do sądu w sprawach dotyczących rozpatrzenia przez sądy administracyjne skarg na decyzje organów podatkowych wydane

z rażącym naruszeniem prawa, w szczególności zaś prawo ukształtowania procedury sądowej zgodnie z wymogami sprawiedliwości proceduralnej.

Zauważyć ponadto należy, iż kwestionowane w skardze konstytucyjnej przepisy art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p. dotyczą problematyki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Nie regulują kwestii dotyczących wniesienia do sądu administracyjnego skargi na ostateczne decyzje organów podatkowych wydawanych wobec podatnika. Nie odnoszą się więc do dostępu podatnika do sądu ani też do pozostałych elementów składających się na konstytucyjne prawo do sądu.

Podkreślić przy tym trzeba, iż w sprawie, na tle której została skierowana skarga konstytucyjną, zaskarżone regulacje nie stanowiły przeszkody do uruchomienia przez Skarżącą procedury postępowania przed sądami administracyjnymi i wydania przez te niezawisłe sądy rozstrzygnięcia w przedmiocie ciążącego na Skarżącej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych.

Przepis art. 45 ust. 1 Konstytucji nie jest zatem adekwatnym wzorcem kontroli dla tychże regulacji.

W skardze konstytucyjnej nie zostały również uzasadnione zarzuty dotyczące naruszenia wzorców z art. 64 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Przepis art. 64 ust. 3 Konstytucji określa przesłanki dopuszczalności ograniczenia własności o charakterze formalnym (dopuszczalność ograniczenia jedynie w drodze ustawy), jak i materialnym (zakaz naruszenia istoty prawa własności), które stanowią kryterium kontroli dokonanych przez prawodawcę ograniczeń. Zakazane w art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej naruszenie istoty prawa własności występuje wtedy, gdy wprowadzone ograniczenia dotyczą podstawowych uprawnień składających się na treść tego prawa i uniemożliwiają realizację przez to prawo funkcji, którą ma ono pełnić w porządku prawnym, opartym na założeniach wskazanych w przepisach ustrojowych ustawy zasadniczej, lub w ogóle uniemożliwiają korzystanie z tego prawa (*vide* – wyroki

Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 maja 1999 r., sygn. SK 9/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 78; 5 maja 2011 r., sygn. P 110/08, OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 31; 10 lipca 2012 r., sygn. P 15/12, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 77; 5 grudnia 2018 r., sygn. K 6/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 1; 15 maja 2019 r., sygn. SK 31/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 21).

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 31 ust. 3 Konstytucji, to określa on kumulatywne przesłanki ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności. Są to: ustawowa forma ograniczenia; istnienie w państwie demokratycznym konieczności wprowadzenia ograniczenia; funkcjonalny związek ograniczenia z realizacją wartości w postaci bezpieczeństwa państwa, porządku publicznego, ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób; zakaz naruszania istoty danego prawa lub wolności. Ze sformułowanej w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasady proporcjonalności wyprowadza się trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy: 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana (reguła niezbędności); 2) nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków (reguła przydatności); 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami, względnie niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli (proporcjonalność *sensu stricto*) [vide – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 stycznia 2002 r., sygn. K 19/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 1; 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 27/14, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 5; 10 lipca 2019 r., sygn. K 3/16, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 40; 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 68 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60; 28 grudnia 2015 r., sygn. Ts 131/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 387; 16 maja 2017 r., sygn. Ts 254/16, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 144; 10 sierpnia 2017 r., sygn. Ts 85/17, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 265].

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej nie powołano argumentacji i nie przedstawiono dowodów na poparcie tezy, iż zaskarżone unormowania naruszają istotę konstytucyjnego prawa własności, prowadząc do sytuacji, w której realizacja ciężącego na podatniku zobowiązania podatkowego uniemożliwia wykonywanie podstawowych uprawnień wynikających z prawa własności lub ma charakter konfiskaty mienia. Skarżąca nie uzasadniła więc zarzutów, iż kwestionowane regulacje wprowadzają ograniczenia uniemożliwiające realizację przez to prawo funkcji, którą ma ono pełnić w porządku prawnym, opartym na założeniach wskazanych w przepisach ustrojowych ustawy zasadniczej, lub w ogóle uniemożliwiają korzystanie z tego prawa.

Nie można uznać za wystarczające w tym zakresie wskazanie, iż *niezgodne z Konstytucją RP przepisy art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej skutkowałyby pozbawieniem podatnika własności środków pieniężnych w istocie w drodze ich konfiskaty, w sposób oczywisty naruszając przy tym istotę własności, a zarazem pozostając w oczywistej sprzeczności z wywodzonymi z art. 2 i art. 7 Konstytucji RP (...) zasadą państwa prawnego, ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadą praworządności* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 16).

W skardze konstytucyjnej brak jest również argumentacji odnoszącej się do zarzutu dotyczącego naruszenia przez zaskarżone unormowania zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji, który to wzorzec został w *petitum* tejże skargi powołany jako pozostający w związku z art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej. Skarżąca nie przedstawiła argumentów przemawiających za przyjęciem, iż kwestionowane regulacje nie spełniają określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji przesłanek dopuszczających ograniczenie korzystania przez obywatela z konstytucyjnego prawa do ochrony własności. W szczególności nie wskazała dowodów uprawdopodobniających tezę, iż w zaskarżonych unormowaniach ustawodawca nie wykonał któregoś ze wskazanych obowiązków,

wyprowadzonych z zasady proporcjonalności sformułowanej w art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, tj., iż unormowania te nie spełniają wymogów niezbędności, przydatności i proporcjonalności *sensu stricto*. Nie uprawdopodobniła tym samym, iż kwestionowane przepisy nie przeszłyby tzw. testu proporcjonalności.

Skarga konstytucyjna nie spełnia również przesłanek do jej merytorycznego rozpoznania w zakresie dotyczącym zarzutów naruszenia przepisów art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji.

Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji, *[w]łasność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej*.

Przepis ten nie stanowi jedynie zasady ustrojowej, lecz wyraża zasadę równości jako normę prawa przedmiotowego, jak i szczególnego rodzaju prawo podmiotowe, tj. prawo do równej dla wszystkich ochrony prawnej własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Jest to prawo podmiotowe w tym sensie, że nie tylko rodzi po stronie ustawodawcy obowiązek zapewnienia wszystkim równości wobec prawa, ale wyposaża także podmioty w uprawnienie do żądania równej ochrony wymienionych w tymże przepisie praw. Na gruncie art. 64 ust. 2 Konstytucji można wskazać dwa aspekty ochrony konstytucyjnych praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego. Po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na posiadane cechy osobowe czy inne szczególne przymioty. Po drugie, ochrona praw podmiotowych musi być równa dla wszystkich (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; 13 października 2015 r., sygn. P 3/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 145; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11; 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 68; 23 kwietnia 2020 r., sygn. SK 66/19, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 13).

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji zawiera jedno ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego. Przepis ten powinien być w związku z tym interpretowany

w bliskim związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, bo wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, *op. cit.*).

Wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasada równości wobec prawa polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Konstytucyjna zasada równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie osób, które takiej cechy nie posiadają. Stwierdzenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga określenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz ustalenia, czy istnieje wspólna cecha relewantna pomiędzy porównywanymi sytuacjami, a więc czy zachodzi podobieństwo tych sytuacji, stanowiące przesłankę zastosowania zasady równości. Dopiero stwierdzenie, że sytuacje podobne zostały przez prawo potraktowane odmiennie, wskazuje na możliwość naruszenia zasady równości.

Nakaz równości wobec prawa nie jest przy tym absolutny. Różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną jest więc konstytucyjnie dopuszczalne, ale musi mieć charakter relewantny, czyli pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Musi mieć też charakter proporcjonalny, tj. waga interesu, któremu ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, powinna pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; 22 lipca 2008 r., sygn. P 41/07, OTK ZU Nr 6/A/2008,

poz. 109; 10 marca 2015 r., sygn. P 38/12, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 29; 12 lipca 2016 r., sygn. SK 40/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 57; 16 marca 2017 r., sygn. Kp 1/17, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 28; 26 czerwca 2019 r., sygn. SK 2/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 36).

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej nie uzasadniono należycie zarzutu naruszenia art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji, nie powołano w tym zakresie stosownej argumentacji oraz dowodów na poparcie tego zarzutu.

Podkreślić trzeba, iż, w przypadku podniesienia tego zarzutu, podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym ma obowiązek: wykazania, jaka jest grupa podmiotów podobnych; wyjaśnienia, na czym polega zróżnicowanie ich sytuacji prawnej przez zaskarżone unormowanie, oraz przedstawienia argumentów na poparcie tezy, że w świetle norm, zasad i wartości konstytucyjnych takie zróżnicowanie sytuacji prawnej jest nieusprawiedliwione. Należyte uzasadnienie zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równej ochrony praw majątkowych, związane z zasadą równości wobec prawa, powinno w szczególności zawierać dokładną i szczegółową analizę zarówno cech wspólnych, jak i różniących porównywane podmioty (różne klasy podmiotów, nieposiadające takiej samej podatkowej cechy istotnej, mogą być bowiem poddane odmiennym uregulowaniom).

Wymogów tych nie spełnia skarga konstytucyjna w niniejszej sprawie.

W szczególności, w tym zakresie nie można uznać za wystarczające stwierdzenia, iż kwestionowane przepisy prowadzą do sytuacji, w której występowałyby *dwie kategorie podatników, tj. jedna kategoria podatników, w stosunku do których zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa (nieważne) decyzje, którzy w celu obrony przed takimi decyzjami zmuszeni są wnieść skargę do sądu administracyjnego, co miałoby skutkować omawianym niekorzystnym wydłużeniem terminu przedawnienia, oraz druga kategoria podatników, tj. będący w takiej samej sytuacji z tą jedną różnicą, że w stosunku do nich nie została wydana taka rażąco naruszająca prawo (nieważna) decyzja, i w konsekwencji*

w odniesieniu do których termin przedawnienia nie ulegałby wydłużeniu (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 16).

Zauważyć należy, iż w oparciu o argumentację powołaną w skardze konstytucyjnej można domniemywać, iż Skarżącej chodzi o porównanie sytuacji prawnopodatkowej obydwu wskazanych kategorii podatników.

Z treści skargi konstytucyjnej nie wynika jednak, aby Skarżąca jednoznacznie wskazała, jaka jest cecha wspólna charakteryzująca obydwie wskazane kategorie podatników, oraz powołała wystarczające dowody pozwalające na przyjęcie tezy, iż możliwe jest zaliczenie ich do grupy podmiotów podobnych. Należy przy tym podkreślić, iż w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej wskazano raczej na cechę różniącą podatników, do których mają zastosowanie kwestionowane regulacje, w postaci wydania wobec nich decyzji administracyjnej z rażącym naruszeniem prawa powodującym jej nieważność i w konsekwencji konieczność wniesienia skargi do sądu administracyjnego skutkującego zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, oraz podatników, wobec których decyzja taka nie została wydana.

Podnieść ponadto trzeba, że – nawet w przypadku uznania, iż określone kategorie podatników mogłyby zostać zaliczone do grupy podmiotów podobnych – należyte uzasadnienie zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równej ochrony praw majątkowych w powiązaniu z zasadą równości wymagałoby przytoczenia argumentów przemawiających za przyjęciem, iż kwestionowane zróżnicowanie podmiotów podobnych nie spełnia choćby jednego z wymogów stanowiących konstytucyjne usprawiedliwienie owego zróżnicowania, tj.: nie ma charakteru relewantnego; nie spełnia warunku proporcjonalności lub nie pozostaje w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi usprawiedliwiającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, *op. cit.*; 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88; 10 marca 2015 r., sygn. P 38/12, *op. cit.*; 12 lipca 2016 r., sygn. SK 40/14, *op. cit.*;

16 marca 2017 r., sygn. Kp 1/17, *op. cit.*; 26 czerwca 2019 r., sygn. SK 2/17, *op. cit.*; 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, *op. cit.*).

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej w tym zakresie brak jest stosownej argumentacji.

Skarga konstytucyjna nie spełnia także wymogów pozwalających na jej rozpoznanie w zakresie, w jakim dotyczy zarzutu naruszenia wzorca z art. 32 ust. 2 Konstytucji (powołanego jako pozostający w związku z art. 64 ust. 2 ustawy zasadniczej).

Zgodnie z art. 32 ust. 2 ustawy zasadniczej, *[n]ikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny.*

Wynikający z tego przepisu zakaz dyskryminacji jest korelatem przestrzegania zasady równości. Oznacza on m.in. niedopuszczalność wprowadzania regulacji różnicujących sytuację prawną adresatów norm, wyłącznie oraz ze względu na indywidualne (osobowe) cechy adresata normy prawnej, takie jak choćby płeć, wiek bądź pochodzenie społeczne. Dyskryminacja stanowi zatem kwalifikowany przejaw nierównego traktowania, wyrażający się w świadomym i celowym, a przy tym konstytucyjnie zabronionym, różnicowaniu przez prawodawcę podmiotów prawa wyłącznie przez wzgląd na ich indywidualne cechy osobowe bądź różnicowaniu z innymi – dających się ujawnić w toku wykładni – pobudek (celów), zasługujących na szczególne potępienie. Jest ona bezwzględnie niedopuszczalna, nawet w reżimie stanów nadzwyczajnych.

Naruszenie zakazu dyskryminacji przejawia się zarówno w pogorszeniu sytuacji prawnej określonej grupy podmiotów (dyskryminacja *sensu stricto*), jak również polepszeniu sytuacji danej klasy podmiotów, czyli niezasadnym uprzywilejowaniu ich w stosunku do podmiotów podobnych. Powszechnie rozróżnia się przy tym dyskryminację bezpośrednią, opartą na niedozwolonych i oczywistych kryteriach różnicujących, oraz dyskryminację pośrednią, w sytuacji

gdy pozornie neutralne kryterium różnicujące prowadzi do niedopuszczalnego zróżnicowania podmiotów podobnych.

Twierdzenie, że prawodawca naruszył wyrażony w art. 32 ust. 2 ustawy zasadniczej zakaz dyskryminacji, wymaga przedstawienia innych argumentów niż twierdzenie, że naruszono zasadę równego traktowania podmiotów podobnych wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Udowodnienie tego naruszenia wymaga w szczególności wykazania, że różnicowanie opiera się na indywidualnej osobowej cesze adresata normy, zaś wprowadzone kryterium różnicowania jest zakazane konstytucyjnie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 lipca 2011 r., sygn. P 14/10, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 49 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 lipca 2015 r., sygn. SK 20/14, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 115 i 4 października 2018 r., sygn. Ts 165/16, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 182). Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 15 lipca 2010 r., sygn. K 63/07 (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 60), *[z]akaz dyskryminacji wynikający z art. 32 ust. 2 Konstytucji nie jest tożsamy z zakazem różnicowania sytuacji podmiotów prawa (z art. 32 ust. 1 Konstytucji)*. W sytuacji zatem, gdy w uzasadnieniu konkretnego środka inicjującego postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nie powołano odrębnych, specyficznych argumentów mających świadczyć o równoległym pogwałceniu art. 32 ust. 2 Konstytucji, w zakresie dotyczącym tegoż wzorca postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym powinno zostać umorzone (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 grudnia 2009 r., sygn. K 49/07, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 169; 11 lipca 2012 r., sygn. K 8/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 78; 18 marca 2014 r., sygn. SK 53/12, OTK ZU nr 3/A/2014, poz. 32; 20 czerwca 2017 r., sygn. K 16/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 49 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 lipca 2015 r., sygn. SK 20/14; OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 115; 22 czerwca 2016 r., sygn. P 70/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 47; 4 października 2018 r., sygn. Ts 165/16, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 182).

W niniejszej sprawie ze skargi konstytucyjnej wynika, iż Skarżąca nie wskazała niedopuszczalnego i bezwzględnie zakazanego konstytucyjnie kryterium różnicującego, na podstawie którego dochodziłoby do dyskryminacji na gruncie kwestionowanych regulacji. Nie powołała argumentów mających świadczyć o naruszeniu art. 32 ust. 2 ustawy zasadniczej – co uniemożliwia merytoryczne rozpoznanie skargi konstytucyjnej w zakresie dotyczącym zarzutów naruszenia tego wzorca kontroli.

Podtrzymując stanowisko o niespełnieniu przez skargę konstytucyjną ustawowych przesłanek pozwalających na merytoryczne rozpoznanie podniesionych w niej zarzutów niezgodności z art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i ust. 2 ustawy zasadniczej, dodatkowo zauważyć należy, iż ustawodawca w przepisach art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p. traktuje jednakowo wszystkich podatników, którzy wnieśli skargę do sądu administracyjnego na wydaną wobec nich decyzję administracyjną. W szczególności, z treści tychże przepisów nie wynika, aby różnicowały one sytuację prawnopodatkową podatników w zależności od tego, czy skarga wniesiona do sądu administracyjnego dotyczy decyzji wydanej z rażącym naruszeniem prawa skutkującym stwierdzeniem nieważności tejże decyzji, czy też z innych przyczyn.

Skarżąca nie uzasadniła także zarzutu niezgodności kwestionowanych uregulowań z art. 77 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym *[k]ażdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.*

Worzec ten statuuje podmiotowe prawo do odszkodowania za niezgodne z prawem działanie organów władzy publicznej. Przesłankami owego odszkodowania są: szkoda, działanie organu władzy publicznej, bezprawność tego działania oraz związek przyczynowy między tym bezprawnym działaniem a wyrządzoną szkodą

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej Skarżąca nie powołała argumentów oraz nie przytoczyła dowodów odnoszących się do zarzutu

naruszenia tego wzorca kontroli przez przepisy art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p., które, co należy ponownie podkreślić, regulują kwestie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Nie normują natomiast problematyki zwrotu podatnikowi należności niezasadnie uiszczonych przez niego z tytułu zobowiązania podatkowego.

Nie można uznać za wystarczające w tym zakresie wskazania, iż, *w świetle kwestionowanego art. 70 § 6 pkt 2 oraz art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej, wniesienie przez podatnika skargi do sądu administracyjnego w celu obrony przed wydaną wobec niego z rażącym naruszeniem prawa i nieważną od samego początku decyzją oznacza również, że wbrew przysługującemu podatnikowi wynikającemu z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP prawu do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej, podatnik nie tylko nie otrzymuje omawianego wynagrodzenia szkody, ale co więcej jest obarczany dodatkowo swoistą sankcją w postaci wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązanie podatkowego, którego dotyczy taka wydana wobec niego z rażącym naruszeniem prawa i nieważna od samego początku decyzja (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 17).*

Z treści skargi konstytucyjnej w części dotyczącej zarzutu naruszenia przepisu art. 77 ust. 1 Konstytucji wynika, iż Skarżąca w zasadzie nie odniosła się do treści normy prawnej wyrażonej w tymże wzorcu kontroli w kontekście kontrolowanych unormowań. Nie przedstawiła argumentów wskazujących na to, w jaki sposób kwestionowane regulacje naruszają przepis art. 77 ust. 1 Konstytucji. Nie wykazała, jaki jest merytoryczny związek pomiędzy uregulowaniami zawartymi w art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p., dotyczącymi – co należy po raz kolejny podkreślić – zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wniesienia skargi do

sądu administracyjnego, a wynikającym z art. 77 ust. 1 ustawy zasadniczej prawem do uzyskania odszkodowania.

Niezależnie od powyższego zauważyć trzeba, iż z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że sformułowane w skardze konstytucyjnej zarzuty niezgodności kwestionowanych regulacji z przepisami art. 45 ust. 1, art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i ust. 2, art. 64 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz art. 77 ust. 1 Konstytucji zostały powiązane – w przypadku każdego z tych wzorców – z zarzutami naruszenia art. 2 i art. 7 Konstytucji.

Analiza treści skargi konstytucyjnej wskazuje, iż Skarżąca nie uzasadniła w tym zakresie zarzutów dotyczących naruszenia wzorców z art. 2 i art. 7 Konstytucji. Ograniczyła się bowiem, w zasadzie, do stwierdzenia, iż naruszenie art. 45 ust. 1, art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i ust. 2, art. 64 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz art. 77 ust. 1 Konstytucji oznacza, iż zaskarżone regulacje są tym samym niezgodne z art. 2 oraz art. 7 ustawy zasadniczej. Tymczasem, co trzeba ponownie podkreślić, zarzuty dotyczące niezgodności kwestionowanych regulacji z wzorcami art. 45 ust. 1, art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i ust. 2, art. 64 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz art. 77 ust. 1 Konstytucji, nie spełniają ustawowych wymogów należytego ich uzasadnienia.

W kontekście wskazanych braków formalnych skargi konstytucyjnej, dotyczących niespełnienia wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, podnieść też trzeba, iż powinność uzasadnienia zarzutów ciąży na podmiocie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nawet w sytuacji, gdy wydają się mu one oczywiste, a wybrany wzorzec kontroli jest adekwatny do podnoszonych wątpliwości konstytucyjnych dotyczących zaskarżonej regulacji. Skarga konstytucyjna nie może w tym zakresie zawierać niedopowiedzeń – brak argumentów lub dowodów na poparcie zarzutów stawianych na tle konkretnych wzorców kontroli uniemożliwia ich merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 lutego

2009 r., sygn. Ts 256/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 138; 8 lipca 2013 r., sygn. P 11/11, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 91; 13 stycznia 2015 r., sygn. K 44/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 4 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11 oraz 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 30).

W piśmie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym kierujący je podmiot zobowiązany jest przedstawić proces myślowy, jaki doprowadził go do sformułowania zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów ze wskazanymi wolnościami lub prawami skarżącego. Obejmuje to w szczególności dokonanie wykładni przepisów wskazanych jako przedmiot kontroli i wykładni przepisów wskazanych jako wzorzec kontroli, tj. ustalenie wynikających z nich norm prawnych. Następnie konieczne jest porównanie tych norm i wykazanie, że zachodzi między nimi niezgodność. Nie jest więc wystarczające zaprezentowanie argumentacji świadczącej o słuszności stanowiska Skarżącego. Nie wystarczy samo sformułowanie tezy o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Uzasadnienie musi wskazywać precyzyjnie konkretne i przekonujące argumenty świadczące o naruszeniu określonego wzorca kontroli. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej pomiędzy unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej a wzorcami kontroli (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 lutego 2009 r., sygn. Ts 256/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 138; 8 lipca 2013 r., sygn. P 11/11, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 91 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, *op. cit.* i 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, *op. cit.*).

Poprzestanie przez podmiot wnoszący skargę konstytucyjną na lakonicznym lub zdawkowym uzasadnieniu zarzutu albo całkowite nieuzasadnienie sformułowanych zarzutów oznacza niewykonanie obowiązku wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania

przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 4 lutego 2009 r., sygn. Ts 256/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 138; 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 grudnia 2018 r., sygn. SK 10/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 73; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, *op. cit.* i 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, *op. cit.*). Nie spełnia także ustawowego wymogu właściwego uzasadnienia zarzutu naruszenia określonego wzorca przedstawienie przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym argumentów nazbyt ogólnych (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 listopada 2015 r., sygn. P 102/15, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 172; 26 kwietnia 2016 r., sygn. K 4/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 19; 1 marca 2017 r., sygn. K 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 10).

Sanowaniu uchybień formalnych pisma procesowego mającego inicjować postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nie może przy tym służyć zasada *falsa demonstratio non nocet* (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2015 r., sygn. P 64/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 175 i 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 12 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 sierpnia 2020 r., sygn. K 46/15, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 39).

Powołanie się na tę zasadę może mieć miejsce tylko wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem stawia zarzuty i je uzasadnia, lecz błędnie (nietrafnie) rekonstruuje treść normatywną przepisów. Trybunał nie jest jednakże w stanie (...) zdjąć z sądu (innego podmiotu wszczynającego postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym – przyp. własny) ciężaru obowiązku obalenia domniemania konstytucyjności. Przeprowadzenia takiego procesu intelektualnego należałoby oczekiwać zwłaszcza od sądu (wnioskodawcy

lub pełnomocnika skarżącego), który jest podmiotem profesjonalnym, i można zakładać, że ma wiedzę o obowiązującym prawie oraz wymaganiach co do inicjowania postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym [postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2014 r., sygn. P 26/14, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 130, podobnie Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z dnia 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, *op. cit.*). Proceduralna reguła *falsa demonstratio non nocet* nie stanowi alternatywy wobec zasady związania Trybunału Konstytucyjnego granicami pisma procesowego inicjującego postępowanie przed tym organem (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2007 r., sygn. K 28/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 24). Trybunał Konstytucyjny nie może przy tym – wychodząc poza granice określone we wniosku – modyfikować zakresu kontroli. Nie ma bowiem konstytucyjnej legitymacji do orzekania z własnej inicjatywy, a do tego praktyka poprawiania pism inicjujących postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym mogłaby *de facto* prowadzić (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, *op. cit.*).

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest przyjęcie, iż w niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej nie zostały spełnione wymogi formalne pozwalające na jej merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny w zakresie dotyczącym zarzutów naruszenia:

- art. 45 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji;
- art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i ust. 2 w zw. z art. 2 oraz z art. 7 Konstytucji;
- art. 64 ust. 3 w zw. z art. 2, art. 7 i art. 31 ust. 3 Konstytucji;
- art. 77 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji.

W związku z tym, w tym zakresie postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W niniejszej sprawie skarga konstytucyjna podlega zatem merytorycznemu rozpoznaniu w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności kwestionowanych unormowań z wzorcami z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 oraz art. 7 Konstytucji.

W odniesieniu do wzorca z art. 2 Konstytucji z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że Skarżąca zarzuca naruszenie wyrażonej w tymże przepisie zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwanej także zasadą lojalności państwa względem obywateli.

Istotę tej zasady da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela. Zasada ta przejawia się m.in. w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by obywatel mógł 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.

Zasada lojalności państwa wobec obywatela opiera się na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć ze sobą. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Chodzi tu o pewność prawa rozumianą jako pewność tego, iż w oparciu o obowiązujące prawo obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz

przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa obejmuje zakaz tworzenia prawa wprowadzającego pozorne instytucje prawne. Regulacje prawne powinny w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4; 28 czerwca 2017 r., sygn. P 63/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 55; 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 28 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 stycznia 2020 r., sygn. Kpt 1/20, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 15).

W odniesieniu do wzorca z art. 7 Konstytucji zauważyć należy, iż statuuje on zasadę legalizmu, zwaną również zasadą praworządności. Głosi ona, że wszystkie organy władzy publicznej powinny działać na podstawie prawa i w jego granicach. Prawo powinno zatem nie tylko stanowić kompetencję do działania, ale również być źródłem nakazów i zakazów wyznaczających ramy prawne owego działania.

Z art. 7 wynika więc obowiązek określenia przez akty prawa powszechnie obowiązującego kompetencji organów władzy publicznej do działania, a także zakaz domniemywania takich kompetencji oraz dowolnego, arbitralnego ich wykonywania.

Kompetencje organów władzy publicznej powinny więc zostać jednoznacznie i precyzyjnie określone w przepisach prawa, wszelkie działania tych organów powinny mieć podstawę w takich przepisach, a - w razie wątpliwości interpretacyjnych kompetencji organów władzy publicznej nie można domniemywać. Zasady te odnoszą się w szczególności do organów

administracji publicznej prowadzących postępowania w sprawach podatkowych. Przepis art. 7 ustawy zasadniczej stanowi ważną dyrektywę interpretacyjną, która zakazuje rozszerzającej wykładni przepisów kompetencyjnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 maja 2002 r., sygn. K 20/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 34; 14 czerwca 2006 r., sygn. K 53/05, OTK ZU nr 6/A/2006, poz. 66 oraz P. Tuleja, [w:] *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1-86*, M. Safjan (red.), L. Bosek (red.), 2016 r., str. 305). Zasada legalizmu wiązana jest też z zakazem naruszeń prawa przez organ państwowy w toku procesu prawotwórczego (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 maja 2005 r., sygn. Ts 216/04, OTK ZU nr 2/B/2006, poz. 87).

Adresatem nakazu wyrażonego w art. 7 ustawy zasadniczej są organy władzy publicznej. Przepis ten nie stanowi podstawy do skonstruowania publicznego prawa podmiotowego po stronie obywateli. Artykuł 7, będąc źródłem zasady ustrojowej, nie może być więc samoistnym wzorcem kontroli w postępowaniu zainicjowanych skargą konstytucyjną. Nie wynika bowiem z niego dla jednostki żadne konkretne prawo podmiotowe (*vide* – M. Florczak-Wątor, komentarz do art. 7, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, P. Tuleja (red.), 2021 r., LEX/el).

W postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną dopuszczalne jest jednak powołanie art. 7 jako wzorca kontroli pozostającego w związku z przepisem Konstytucji statuującym konstytucyjne prawa lub wolności obywateli pod warunkiem, że podmiot skarżący wskaże, jaki jest związek między naruszeniem przez zakwestionowaną regulację zasady legalizmu a naruszeniem konkretnych wolności i praw konstytucyjnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 grudnia 2003 r., sygn. SK 34/03, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 102 i 27 października 2015 r., sygn. SK 2/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 157 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 czerwca 2022 r., sygn. SK 7/21, OTK ZU z 2022 r., seria A, poz. 47).

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej, w zakresie, w jakim podlega ona merytorycznemu rozpoznaniu, Skarżąca powiązała zarzut naruszenia art. 7 z naruszeniem wzorca z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 64 ust. 1 Konstytucji, statuuje on prawo podmiotowe jednostki do własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Z przepisu tego wynikają obowiązki ustawodawcy: pozytywny, tj. ustanowienia procedur ochrony prawa własności i innych praw majątkowych, oraz negatywny, tj. powstrzymywania się od stanowienia regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub je ograniczać. Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być realna. Kryterium weryfikacji tej cechy jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 1 lipca 2014 r., sygn. SK 6/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 68; 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 51; 9 marca 2017 r., sygn. P 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 14; 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 68; 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 14).

Zarzuty podniesione w skardze konstytucyjnej, w zakresie, w jakim podlega ona merytorycznemu rozpoznaniu, należy uznać za niezasadne.

Z treści skargi konstytucyjnej wynika, że Skarżąca źródła niekonstytucyjności kwestionowanych unormowań upatruje przede wszystkim w tym, iż umożliwiają one zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego obciążającego podatnika w razie wniesienia przez niego skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu podatkowego dotyczącą tegoż zobowiązania także w przypadku, gdy, w wyniku rozpatrzenia tej skargi, sąd administracyjny stwierdzi nieważność zaskarżonej decyzji

z powodu wydania jej z rażącym naruszeniem prawa polegającym na podpisaniu jej przez osoby nieuprawnione do działania w imieniu organu podatkowego.

Na wstępie zauważyć należy, iż kwestionowane przepisy stanowią część regulacji zawartej w art. 70 O.p., normującej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych powodującego wygaśnięcie tychże zobowiązań.

Zgodnie z art. 70 § 1 O.p., *[z]obowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.*

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

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

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

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

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

W przepisie art. 70 § 6 pkt 2 O.p. ustawodawca wprowadził regulację wiążącą skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wniesieniem do sądu administracyjnego skargi na decyzję dotyczącą tego zobowiązania.

Przepis ten modyfikuje pięcioletni termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, określony w art. 70 § 1 O.p. Prowadzi do wydłużenia terminu, w którym nastąpi ostateczne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego przez przedawnienie, o okres od wniesienia skargi do sądu administracyjnego do doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego wydanego w następstwie rozpoznania tejże skargi, ze stwierdzeniem jego prawomocności – co wynika z treści także zaskarżonego w niniejszej sprawie, cytowanego już, przepisu art. 70 § 7 pkt 2 O.p.

W świetle art. 70 § 6 pkt 2 O.p. dla ustalenia, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, istotne jest, czy przed upływem terminu przedawnienia tegoż zobowiązania doszło do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu podatkowego dotyczącą tegoż zobowiązania. Zdarzeniem prawnym, powodującym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jest bowiem samo wniesienie owej skargi.

Zauważyć należy, iż, przy przyjętej przez ustawodawcę konstrukcji, przepisy art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p. jednoznacznie wiążą skutki prawne w zakresie przedawnienia zobowiązania podatkowego z dwoma zdarzeniami, tj. wniesieniem skargi do sądu administracyjnego oraz z doręczeniem organowi prawomocnego odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, nie precyzując, o jakiego rodzaju orzeczenie chodzi. Oznacza to, że każde wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą zobowiązania podatkowego wywoła skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania. Do zaistnienia skutku w postaci zawieszenia konieczne jest więc stwierdzenie, że kwestionowana jest legalność rozstrzygnięcia organu podatkowego, co znajduje swój wyraz we wniesionej do sądu skardze. Sam fakt wniesienia skargi do sądu administracyjnego na akt administracyjny odnoszący się do zobowiązania podatkowego wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania. Zawieszenie następuje już z chwilą złożenia skargi i jest niezależne od wagi i rodzaju zarzutów podniesionych przeciwko skarżonemu rozstrzygnięciu. Skutek ten jest też niezależny od wyników postępowania sądowego dotyczącego tej skargi (merytoryczne rozpoznanie, umorzenie, odrzucenie). Zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie powoduje przy tym wniesienie skargi do sądu administracyjnego na jakiegokolwiek rozstrzygnięcie organu podatkowego, a tylko na decyzję dotyczącą konkretnego zobowiązania podatkowego, tj. decyzję, która odnosi się do tego zobowiązania lub ma z nią związek [*vide* - wyroki NSA z dnia: 20 grudnia 2016 r., sygn. II FSK 3549/14, LEX nr 2227544 i sygn. 3550/14, LEX nr 2205261; 20 lutego 2019 r., sygn. II FSK 426/17, LEX nr 2653634; 5 października 2021 r., sygn. II FSK 597/21, LEX nr 3355030; 15 lutego 2022 r., sygn. II FSK 2439/20, LEX nr 3327927 oraz wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 28 listopada 2017 r., sygn. I SA/Gd 1151/17, LEX nr 2419342 i WSA w Poznaniu z dnia 6 maja 2022 r., sygn. I SA/Po 567/21, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych].

Zauważyć ponadto należy, iż w O.p. jak i p.p.s.a. nie przewidziano żadnego wyjątku od zasady, zgodnie z którą wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotycząca zobowiązania podatkowego wywołuje wszystkie skutki prawne wynikające z O.p., a więc także zawieszenie biegu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 2 O.p. (*vide* – wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2016 r., sygn. II FSK 3550/14, *op. cit.*).

Przepisy art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p. istotnie prowadzą do sytuacji, w której podatnik ponosi wynikające z tych przepisów prawnopodatkowe skutki dotyczące wydłużenia okresu przedawnienia jego zobowiązania podatkowego ze względu na wniesienie skargi do sądu administracyjnego na ostateczną decyzję organu podatkowego dotycząca tegoż zobowiązania, pomimo iż w wyniku rozpoznania tejże skargi sąd administracyjny stwierdzi nieważność zaskarżonej decyzji na skutek wydania jej z rażącym naruszeniem prawa polegającym na podpisaniu przez osoby nieupoważnione do działania w imieniu organu podatkowego.

Nie oznacza to jednak, iż ustawodawca ustanowił rozwiązanie prowadzące do naruszenia konstytucyjnych standardów określonych w art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 oraz art. 7 Konstytucji.

Podnieść trzeba, iż, jak się wskazuje w piśmiennictwie, przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w postaci wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 70 § 6 pkt 2 O.p.) wprowadzono, aby czas rozpatrywania spraw przed sądami administracyjnymi nie wpływał negatywnie na możliwość dokonania przez organy podatkowe ewentualnego ponownego, poprawnego określenia zobowiązania podatkowego ciążącego na podatniku z uwagi na upływ terminu przedawnienia tegoż zobowiązania. Straciłaby bowiem wówczas sens kontrola przez sąd administracyjny legalności decyzji wydanej przez organy podatkowe w sytuacji, gdyby kontrola ta pozbawiła te organy możliwości wydania nowej, prawidłowej decyzji administracyjnej i zakończenia postępowania administracyjnego. Aby

stworzyć możliwość wydania takiej nowej decyzji przyjęto rozwiązanie określone w art. 70 § 6 pkt 2 O.p. (*vide* – J. Zubrzycki, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, 2011 r., str. 378, 379).

Regulacje zawarte w przepisach art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p. są w pełni racjonalne i wiążą się z istotą postępowań sadowoadministracyjnych dotyczących spraw podatkowych. Mają zapobiec sytuacjom, w których wniesienie skargi na decyzję organu podatkowego dotyczącą zobowiązania podatkowego mogłoby doprowadzić do upływu terminu jego przedawnienia w sytuacji, gdy – zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa – podatnik jest zobowiązany do jego uiszczenia. Wskazuje się przy tym, iż skargę do sądu administracyjnego na decyzje organu podatkowego może wnieść tylko jedna strona takiego postępowania, czyli, co do zasady, podatnik. Nie może tego natomiast uczynić organ podatkowy, którego działanie jest przedmiotem skargi (*vide* - wyroki NSA z dnia: 20 grudnia 2016 r., sygn. II FSK 3549/14, *op. cit.* i sygn. 3550/14, *op. cit.*, 20 lutego 2019 r., sygn. II FSK 426/17, *op. cit.*; 5 października 2021 r., sygn. II FSK 597/21, *op. cit.*).

Podkreślić przy tym trzeba, iż mechanizm przedawnienia określony w art. 70 O.p. odnosi się do zobowiązań podatkowych, a zatem do sytuacji, w której wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Powinność świadczenia jest zatem skonkretyzowana i zaktualizowana (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43).

Przy ocenie konstytucyjności kwestionowanych w niniejszej sprawie regulacji wskazane jest też odniesienie się do skutków, jakie wywołuje stwierdzenie przez sąd administracyjny nieważności zaskarżonej przez podatnika decyzji dotyczącej jego zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 145 § 1 pkt 2 p.p.s.a., sąd administracyjny, uwzględniając skargę na decyzję administracyjną, stwierdza jej nieważność *w całości lub*

w części, jeżeli zachodzą przyczyny określone w art. 156 Kodeksu postępowania administracyjnego lub w innych przepisach.

W przypadku decyzji podatkowej podstawy stwierdzenia jej nieważności zostały określone w art. 247 § 1 O.p.

W sprawie, na tle której Skarżąca skierowała skargę konstytucyjną, WSA w w prawomocnym wyroku z dnia maja 2013 r. stwierdził nieważność zaskarżonych decyzji podatkowych z uwagi na zaistnienie przyczyny określonej w art. 247 § 1 pkt 3 O.p.

Przepis ten stanowi:

Art. 247. § 1. Organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która:

(...)

3) została wydana z rażącym naruszeniem prawa;

W postępowaniu dotyczącym stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej przedmiotem kontroli nie jest merytoryczna treść zawartego w niej rozstrzygnięcia, lecz to, czy decyzja ta dotknięta jest jedną z wad, tzw. kwalifikowanych, określonych w art. 247 § 1 O.p. Stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej jest instytucją umożliwiającą wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji ostatecznych, dotkniętych szczególnie ciężkimi wadami materialnoprawnymi.

Stwierdzenie nieważności ostatecznej decyzji podatkowej niweluje skutki, jakie decyzja ta wywarła w okresie jej obowiązywania. Stwierdzenie nieważności działa więc *ex tunc*, tj. od daty wydania decyzji dotkniętej tą wadą (*vide* – K. Teszner, komentarz do art. 247, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, L. Etel (red.). 2022 r., Wolters Kluwer Polska oraz wyroki NSA z dnia: 20 grudnia 2005 r., sygn. II FSK 275/05, LEX nr 187439; 13 grudnia 2017 r., sygn. II FSK 2920/15, LEX nr 2435570; 6 lipca 2018 r., sygn. I FSK 710/18, LEX nr 2516672).

Wady stanowiące podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji mają charakter materialnoprawny – dotyczą samej decyzji i jej skutków prawnych oraz elementów stosunku prawnego, tworzonych lub ustalanych przez tę decyzję (*vide* – wyroki NSA z dnia: 18 grudnia 2009 r., sygn. II FSK 1116/08, LEX nr 550074; 21 czerwca 2017 r., sygn. II FSK 1521/15, LEX nr 2383076; 5 września 2017 r., sygn. II FSK 2083/15, LEX nr 23644330).

Stwierdzenie nieważności ostatecznej decyzji podatkowej odnosi się zatem wyłącznie do skutków tejże decyzji, jakie spowodowała ona w okresie obowiązywania (w tym także aktów administracyjnych wydanych na jej podstawie). Z tych względów stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej nie przenosi się w żaden sposób na ważność postępowania sądownoadministracyjnego, w którym stwierdzono tę nieważność (*vide* – wyroki NSA z dnia: 28 listopada 2013 r. – sygn. II FSK 2989/11, LEX nr 1558230 i sygn. II FSK 106/12, LEX nr 15576810), w szczególności nie wyłącza też skutków, jakie wywołuje podjęta przez podatnika czynność w postaci wniesienia skargi do sądu administracyjnego, która w konsekwencji doprowadziła do wydania wyroku stwierdzającego nieważność zaskarżonej decyzji administracyjnej. Tym samym rozstrzygnięcie sądu administracyjnego, stwierdzające nieważność zaskarżonej decyzji organu podatkowego, pozostaje bez wpływu na przewidziane w art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p. skutki dotyczące zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego decyzja ta dotyczy.

Przy ocenie konstytucyjności kwestionowanych regulacji należy też zwrócić uwagę, iż przewidziany w art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p. mechanizm wydłużenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w wyniku jego zawieszenia w związku z wniesieniem skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tegoż zobowiązania, ma zastosowanie zarówno w odniesieniu do zobowiązań podatkowych powstających na skutek zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 O.p.), jak i zobowiązań

podatkowych ustalonych w drodze tzw. decyzji ustalającej (wymiarowej), której doręczenie powoduje powstanie zobowiązania podatkowego i która ma charakter konstytutywny (art. 21 § 1 pkt 2 O.p.).

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

W stanie faktycznym sprawy, na tle której Skarżąca skierowała skargę konstytucyjną, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 2 O.p. dotyczyło zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych.

W świetle regulacji zawartych w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (aktualny tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r., poz. 1800, dalej: u.p.d.o.p.) zobowiązanie podatkowe w tym podatku powstaje z mocy prawa, tj. w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 O.p.

Przepis ten stanowi:

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

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

Cytowany przepis reguluje technikę przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Przewidziane w nim powstanie zobowiązania podatkowego z chwilą zaistnienia określonego stanu faktycznego dokonuje się na mocy ustawy podatkowej, bez konieczności dokonywania jakichkolwiek czynności przez strony stosunku prawnopodatkowego, w szczególności przy braku działań ze strony organu podatkowego.

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

zobowiązania podatkowego w prawidłowej (rzeczywistej) wysokości, gdyż z mocy prawa określone są wszystkie elementy tegoż zobowiązania.

W przypadku zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 1 O.p., podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia kwoty podatku, co określane jest mianem samoobliczenia (*vide* – E. Etel, komentarz do art. 21, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, 2019 r., LEX/el). Przy podatku dochodowym od osób prawnych podatnik jest zobowiązany do określenia prawidłowej wysokości ciążącego na nim zobowiązania podatkowego z tytułu tegoż podatku w drodze samoobliczenia poprzez złożenie deklaracji (art. 27 u.p.d.o.p.). Jeżeli zobowiązanie to zostanie prawidłowo obliczone i zapłacone przez podatnika, organ podatkowy nie jest zobowiązany do podejmowania jakichkolwiek działań związanych z realizacją tegoż zobowiązania.

Zgodnie jednak z art. 21 § 3 O.p., *[j]eżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.*

Organ podatkowy ma zatem obowiązek przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji określającej prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego, jeżeli zachodzi jedna z przesłanek wymienionych w tymże przepisie. Wydanie tej decyzji oznacza jedynie, że organ podatkowy zakwestionował prawidłowość samoobliczenia podatku dokonanego przez podatnika i – w ramach przysługujących temu organowi uprawnień – określił wysokość zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa, zgodnie z dyspozycją przepisu, który ma zastosowanie z woli ustawodawcy w określonym stanie faktycznym.

Decyzja taka ma zatem charakter deklaratoryjny, ponieważ określa się w niej wysokość zobowiązania, które powstało wcześniej, z mocy prawa (*vide* – E. Etel, komentarz do art. 21, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, op. cit.*). Nie tworzy więc nowego zobowiązania podatkowego, a jedynie – co należy po raz kolejny podkreślić – określa prawidłową wysokość już istniejącego zobowiązania podatkowego (powstałego z mocy prawa na skutek zaistnienia określonego zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże jego powstanie), które podatnik jest obowiązany wykonać (*vide* – wyroki NSA z dnia 25 czerwca 2020 r., sygn. II FSK 765/20 i z dnia 29 czerwca 2021 r., sygn. III FSK 41/21 oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Ol 748/21, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Taka decyzja będzie konieczna w kontekście wymagalności roszczenia podatkowego, a nie w aspekcie istnienia stosunku prawnego zobowiązania podatkowego.

W przypadku wydania na podstawie art. 21 § 3 O.p. decyzji określającej inną wysokość zobowiązania podatkowego aniżeli zadeklarowana lub zapłacona przez podatnika, źródłem jego powstania jest nadal to samo zdarzenie określone w ustawie podatkowej. W odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych jest to uzyskanie dochodu przez podatnika, którego siedziba lub zarząd położone są na terytorium Rzeczypospolitej (art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p.).

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

Obowiązek podatkowy jest to wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach (art. 4 O.p.). Jest to zatem stosunek prawnopodatkowy powstający na skutek zdarzeń, z którymi prawo wiąże powinność zapłaty należności podatkowej. Treścią tegoż

stosunku prawnopodatkowego jest świadczenie podatku, tj. kwoty pieniężnej w wysokości określonej przepisami prawa publicznego.

Podatek jest publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, województwa, gminy lub powiatu, o zakresie którego decyduje ustawa podatkowa (art. 6 O.p.).

Reasumując, niewykonanie przez podatnika zobowiązania podatkowego, które powstało *ex lege* (jak w sprawie Skarżącej), jest okolicznością obiektywną. Dla jej zaistnienia nie jest konieczne funkcjonowanie w obrocie prawnym decyzji, o której mowa w art. 21 § 3 O.p. Decyzja ta ma charakter deklaratoryjny, koryguje, a nie kreuje wartość istniejącego z mocy prawa zobowiązania podatkowego. Ma charakter wtórny wobec tegoż zobowiązania podatkowego. Nie jest bowiem źródłem jego powstania. Przy przyjętej w prawie podatkowym konstrukcji zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa, jego niewykonanie w istocie dotyczy więc zobowiązania istniejącego obiektywnie, w wysokości wynikającej z przepisów ustawy podatkowej.

W związku z tym stwierdzenie nieważności decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego ciążącego na podatniku, ale powstałego z mocy prawa, i, w konsekwencji, usunięcie owej decyzji z obrotu prawnego, nie oznacza, iż zobowiązanie to nie powstało. Nie ma to także wpływu jego na rzeczywistą wysokość i w tym zakresie nie wywołuje skutków prawnych.

Stwierdzenie nieważności takiej decyzji – samo w sobie – nie powoduje więc wygaśnięcia zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa, które obciąża podatnika. Nadal jest on zobowiązany do jego wykonania.

Tym samym możliwe jest dokonanie przez organy podatkowe w prowadzonym postępowaniu podatkowym ewentualnego ponownego, poprawnego określenia zobowiązania podatkowego ciążącego na podatniku – poprzez wydanie nowej decyzji podatkowej dotyczącej tegoż zobowiązania.

W tym kontekście podkreślić trzeba, iż kwestionowane regulacje mają zastosowanie w stosunku do podatników, którzy nie wywiązali się rzetelnie

z konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków. Stanowią instrument zapobiegający przedawnieniu zobowiązania podatkowego w stosunku do podatnika, który nie wykonał tegoż zobowiązania. Tym samym służą zapewnieniu realizacji przez obywateli konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków.

Zauważyć w związku z tym trzeba, iż ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek. Ustawodawca jest przy tym uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Stąd daleko idąca swoboda polityczna władz podejmowania decyzji w tym zakresie. Z uwagi na to, że prowadzenie polityki finansowej państwa należy do wyłącznej kompetencji Rady Ministrów i Parlamentu, Trybunał Konstytucyjny nie może, co do zasady, poddawać celowościowej (politycznej i ekonomicznej) ocenie wprowadzanych regulacji podatkowych. Konstytucja nie normuje w sposób bezpośredni materialnych granic władztwa daninowego. W tym zakresie parlament ponosi odpowiedzialność przed swoim elektoratem, a kontrola Trybunału uzasadniona jest tylko w wypadkach rażącego naruszenia zasad i wartości konstytucyjnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 listopada 1998 r., sygn. K. 12/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 98; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14; OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152; 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85; 28 listopada 2018 r., sygn. SK 3/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 79; 17 czerwca 2020 r., sygn. SK 26/19, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 28).

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

Podnieść trzeba, że kwestionowane regulacje pozwalają na realizację wyrażonej w art. 84 Konstytucji zasady sprawiedliwości podatkowej, która polega na kształtowaniu podatków zgodnie z zasadami powszechności i równości.

Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe (*vide* – E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, str. 389). W znaczeniu przedmiotowym wymieniona zasada polega na objęciu podatkiem wszystkich zdarzeń faktycznych i prawnych, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Powszechność opodatkowania należy łączyć także z ustaleniem właściwej miary opodatkowania, tak aby rozkład ciężarów podatkowych był uzależniony od zdolności gospodarczej podatnika. Pojęcie równości w odniesieniu do prawa daninowego sytuuje się w ogólnej zasadzie równości. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*, 8 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83; 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014,

poz. 79 oraz K. Działocha, A. Łukaszczyk, komentarz do art. 84, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom II, L. Garlicki, M. Zubik (red.), Warszawa 2016 r., str. 981, 982). Konsekwencją konstytucyjnych zasad powszechności i równości opodatkowania jest obowiązek państwa w zakresie egzekwowania od wszystkich obywateli wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z podatków są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*; 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, *op. cit.*).

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

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

Odwołanie się do dobra wspólnego obywateli, związanego z prawidłowym kształtowaniem stanu finansów publicznych państwa, ma istotny wpływ na ocenę kwestionowanej regulacji. Podkreślić bowiem należy, że system podatkowy, obok wskazanej funkcji fiskalnej lub z motywami fiskalnymi (stanowią one treść zasadniczej większości norm prawnopodatkowych), spełnia

także funkcje społeczne oraz socjalne. Polityka podatkowa ma być kształtowana w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników. Jak już wcześniej podniesiono, władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 51 i z dnia 4 grudnia 2018 r., sygn. P 12/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 71). Pozwala to z kolei na realizację zasady solidarności współpartnerów społecznych, o której mowa w art. 20 Konstytucji. Zasada ta, na tle art. 1 Konstytucji, oznacza m.in., że wszyscy obywatele, w stopniu odpowiednim do swoich możliwości, zobowiązani są do poświęcenia pewnych interesów własnych dla dobra wspólnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4).

Państwo ma zatem nie tylko prawo, lecz wręcz obowiązek wprowadzania rozwiązań zapewniających realizację konstytucyjnej powinności ponoszenia ciężarów publicznych w postaci podatków (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 kwietnia 2000 r., sygn. K. 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86; 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*; 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 28).

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

Przedawnienie zobowiązania podatkowego jest instytucją prawa materialnego powodującą skutki procesowe, określone w art. 208 § 1 O.p. Zgodnie z tym przepisem, gdy postępowanie podatkowe z jakiegokolwiek

przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu tegoż postępowania.

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

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

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

Najbardziej pożądanym konstytucyjnie sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest więc, szeroko rozumiana, zapłata podatku. Inne sposoby ustania więzi między wierzycielem podatkowym a dłużnikiem, które nie

prowadzą do zaspokojenia roszczeń wierzyciela (w tym wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek jego przedawnienia), powinny być traktowane w kategoriach wyjątku. Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości wyrażone w ustawie zasadniczej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*). Należy zwrócić w tym miejscu uwagę, iż z przepisów art. 84 i art. 217 Konstytucji wynika, że zasadą jest płacenie podatków, nie zaś unikanie ich zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 września 2009 r., sygn. Ts 389/08, OTK ZU nr 5/B/2009, poz. 431 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*; 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, *op. cit.*).

Niewywiązywanie się z zobowiązań podatkowych godzi przy tym nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, *op. cit.*).

Oceniając konstytucyjność zaskarżonych unormowań, należy także uwzględnić, że, nakładając podatki, ustawodawca szacuje wysokość wpływów budżetowych, pozwalających sfinansować zaprogramowane wydatki. Efektywność egzekwowania należności podatkowych (o ile należności te ustanowiono w zgodzie z Konstytucją) trzeba rozpatrywać na tle konstytucyjnego nakazu wykonywania budżetu, a więc m.in. zapewnienia Państwu przychodów w budżecie założonych. Realizacja strony dochodowej budżetu jest samoistną wartością konstytucyjną, a zarazem konstytucyjnym obowiązkiem organów stanowiących i wykonujących budżet, i nie można nie brać jej pod uwagę przy dokonywaniu ocen konstytucyjności ustawodawstwa daninowego. Ustawodawca, określając rozwiązania dotyczące wygaśnięcia zobowiązań podatkowych w następstwie ich przedawnienia, powinien więc wziąć pod uwagę okoliczności

faktyczne, związane z egzekwowaniem należności podatkowych, m.in. zachowania podatników uchylających się od opodatkowania (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*).

Przyjęcie tezy, iż niezgodne z Konstytucją jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązanie podatkowego w związku z wniesieniem do sądu administracyjnego skargi na decyzję organu podatkowego dotyczącą tegoż zobowiązania, w następstwie której sąd administracyjny stwierdza nieważność tejże decyzji wobec wydania jej przez osobę nieuprawnioną do działania w imieniu tegoż organu – mogłoby prowadzić do sytuacji, w której podatnicy uniknęliby wykonania ciążącego na nich z mocy ustaw podatkowych zobowiązania podatkowego w następstwie jego przedawnienia spowodowanego wyłącznie rażącymi uchybieniami organów podatkowych. Wydaje się, iż byłoby to trudne do zaakceptowania przez podatników, którzy należycie wywiązują się z ciążących na nich zobowiązań podatkowych, uiszczając podatki w prawidłowej (wynikającej z ustaw podatkowych) wysokości, w związku z czym nie ma potrzeby wydawania wobec nich przez organy podatkowe tzw. decyzji wymiarowych.

Stwierdzenie niekonstytucyjności i w konsekwencji usunięcie z porządku prawnego przepisów art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p., w zaskarżonym w niniejszej sprawie zakresie, mogłoby prowadzić do naruszenia wynikającej z art. 84 Konstytucji zasady sprawiedliwości podatkowej (zwłaszcza w aspekcie wynikającej z niej zasady równości podatkowej). Powodowałoby bowiem swoiste uprzywilejowanie podatników, którzy w złożonych deklaracjach podatkowych wykazali i zapłacili podatek w kwocie niższej aniżeli wynika to z obowiązujących przepisów prawa i w stosunku do których ciążące na nich zobowiązanie podatkowe ulegałoby przedawnieniu na skutek rażących uchybień organów podatkowych przy wydawaniu decyzji określających prawidłową wysokość tego zobowiązania.

Pamiętać trzeba, iż kwestionowana regulacja ma rangę ustawową. Nie nakłada obowiązku podatkowego, lecz – co już wskazano w niniejszym stanowisku – służy realizacji tegoż obowiązku. Reguluje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a więc dotyczy jednej z określonych przez ustawodawcę zasad realizacji obowiązku podatkowego.

Jak już podniesiono, Konstytucja wyraźnie upoważnia ustawodawcę do stanowienia ograniczeń majątkowych, czy szerzej – ingerencji w majątek podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów publicznych. Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych ma więc wyraźną podstawę konstytucyjną i kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności. Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14; OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152; 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85). Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być więc – co do zasady – oceniane w kategoriach niedopuszczalnego wpływu na stan majątkowy podatników i uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych chronionych na podstawie art. 64 Konstytucji. Innymi słowy, niedopuszczalne jest utożsamianie obowiązku podatkowego z niekonstytucyjnym naruszeniem prawa własności (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100; 28 listopada 2018 r., sygn. SK 3/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 79).

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

Przyjęcie odmiennej tezy jest nie do zaakceptowania, w szczególności w świetle przedstawionych konstytucyjnych zasad dotyczących obowiązków podatkowych.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, iż podatnik, wnosząc skargę do sądu administracyjnego na ostateczną decyzję organu podatkowego dotyczącą ciążącego na nim zobowiązania podatkowego, ma świadomość tego, iż skutkuje to zawieszeniem biegu terminu przedawnienia tegoż zobowiązania od dnia wniesienia skargi do daty doręczenia organowi podatkowemu odpisu wydanego w wyniku jej rozpoznania wyroku sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności – niezależnie od rozstrzygnięcia wydanego przez ten sąd, a zatem także w sytuacji, gdy zostanie stwierdzona nieważność zaskarżonej decyzji.

Nie można zatem uznać, iż kwestionowana regulacja stanowi swoistą pułapkę dla tegoż podatnika, gdyż nie mógł on przewidzieć skutków wniesienia skargi do sądu administracyjnego w zakresie dotyczącym zawieszenia biegu terminu przedawnienia ciążącego na nim zobowiązania podatkowego.

Podnieść trzeba, iż podatnik, w stosunku do którego została zastosowana kwestionowana regulacja, nie jest pozbawiony ochrony swoich praw majątkowych. Zauważyć bowiem wypada, iż, zgodnie z art. 417¹ § 2 zdanie pierwsze ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, *[j]eżeli szkoda została wyrządzona przez wydanie prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji, jej naprawienia można żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu ich niezgodności z prawem, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.*

Podstawą dochodzenia odszkodowania na podstawie tegoż przepisu jest wymóg uzyskania określonego w przepisach szczególnych prejudykatu, a więc

orzeczenia przesądzającego o niezgodności z prawem danego zachowania władzy publicznej. Za prejudykat taki należy uznać także prawomocny wyrok sądu administracyjnego uwzględniający skargę na ostateczną decyzję podatkową, w którym to wyroku, na podstawie art. 145 § 2 pkt 3 p.p.s.a. w zw. z art. 247 O.p., stwierdzono nieważność tejże decyzji z uwagi na wydanie z rażącym naruszeniem prawa (*vide* – G. Karaszewski, komentarz do art. 417¹ § 2, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, J. Ciszewski (red.), P. Nazaruk (red.), 2019 r., Wolters Kluwer Polska).

Podatnik może zatem dochodzić we wskazanym trybie odszkodowania, w przypadku wyrządzenia mu szkody w następstwie wydania przez organ podatkowy ostatecznej decyzji administracyjnej, której nieważność została stwierdzona prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego.

Należy też zwrócić uwagę, iż przepisy art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p., w kwestionowanym w niniejszej sprawie zakresie, nie kreują rozwiązania, w którym organy państwa mają możliwość dowolnego, arbitralnego decydowania o terminie przedawnienia zobowiązania podatkowego – pozbawiając podatnika możliwości ochrony jego praw i czyniąc przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną. Nie prowadzą również do pozbawienia podatnika posiadanych środków majątkowych w sposób naruszający obowiązujące w tym zakresie standardy konstytucyjne, poprzez bezpodstawne zawieszenie terminu przedawnienia jego zobowiązań podatkowych.

Zaskarżona regulacja nie prowadzi też do naruszenia zasady legalizmu wynikającej z art. 7 Konstytucji.

Z treści skargi konstytucyjnej wynika, iż art. 7 ustawy zasadniczej odnoszony jest przez Skarżącą – jako wzorzec konstytucyjny – przede wszystkim do podmiotów stosujących zaskarżoną regulację. Zarzut naruszenia zasady legalizmu wiązany jest bowiem nie z brakiem kompetencji prawotwórczej bądź też naruszeniem przez ustawodawcę trybu uchwalenia ustawy, lecz z przyjętą przez ustawodawcę regulacją prawną prowadzącą do zawieszenia biegu terminu

przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wniesieniem skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą zobowiązania podatkowego, od dnia wniesienia tejże skargi do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu wyroku sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność zaskarżonej decyzji. Nie oznacza to jednak, iż organy państwa, stosując przepisy art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p. w zaskarżonym zakresie, działają bez podstawy prawnej lub z przekroczeniem swoich kompetencji. Przepisy te zostały zawarte w ustawie, uchwalonej w trybie niewzbudzającym wątpliwości co do jego zgodności z przepisami prawa. Są obowiązującą regulacją prawną, także w zakresie zaskarżonym w niniejszej sprawie w *petitum* skargi konstytucyjnej. Organy podatkowe oraz sądy administracyjne stosujące tę regulację działały więc na podstawie i w granicach wyznaczonych przez przepisy O.p.

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest uznanie, iż przepisy art. 70 § 6 pkt 2 i art. 70 § 7 pkt 2 O.p., w kwestionowanym w niniejszej sprawie skargą konstytucyjną zakresie, są zgodne z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2 oraz art. 7 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert ~~Wojcik~~
Zastępca Prokuratora Generalnego