



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 50/20
BAS-WAK-772/20

Warszawa, 15 lipca 2021 r.

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej T M z dnia 4 października 2019 r. (sygn. akt SK 50/20), jednocześnie wnosząc o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

W dniu 13 maja 2020 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej T M (dalej: skarżący) o sygn. akt SK 50/20.

Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem z 29 kwietnia 2020 r., sygn. akt Ts 151/19, nadał skardze dalszy bieg w całości, a więc co do oceny zgodności art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.; aktualny Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm.; dalej: o.p.) „w brzmieniu obowiązującym na dzień 8 lipca 2009 r.” (data rozpoczęcia zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego) z art. 2 w związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji.

Przedmiotem kontroli jest art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w następującym brzmieniu: „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem [...] wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”.

Skarżący zakwestionował uchylone brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., które jednak znalazło zastosowanie w jego indywidualnej sprawie. W skardze kwestionuje się wprawdzie przepis „w brzmieniu obowiązującym na dzień lipca 2009 r.”, w istocie jednak przedmiot kontroli należy określić jako art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199), a więc w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. do dnia 8 listopada 2010 r.

Zaskarżony przepis reguluje jedną z przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wskazana norma określa przesłankę i moment rozpoczęcia okresu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przepis ten stanowi, że jeżeli w sprawie rozliczenia (nieprawidłowości w rozliczeniu) zobowiązania podatkowego wszczęto postępowanie karne, bieg terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego, określony w art. 70 § 1 o.p.,

ulega zawieszeniu z dniem wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia. Wspólnie z art. 70 § 7 pkt 1 o.p. (niezaskarżonym w niniejszej skardze) tworzy on normę zakreślającą przedział czasowy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na okres od dnia wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe do dnia następującego po dniu jego prawomocnego zakończenia.

II. Stan faktyczny sprawy

Podstawą faktyczną skargi konstytucyjnej były prowadzone wobec firmy skarżącego postępowania podatkowe, zakończone ostatecznymi decyzjami podatkowymi Dyrektora Izby Skarbowej w K z stycznia 2017 r. o numerze oraz z października 2016 r. o numerach i . Wymienione decyzje zostały poddane, zainicjowanej przez skarżącego, kontroli sądowo-administracyjnej, w wyniku której Naczelny Sąd Administracyjny:

- wyrokiem z kwietnia 2019 r., sygn. akt , oddalił w całości skargę kasacyjną podatnika na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K z października 2016 r., nr , w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do września 2008 r.;
- wyrokiem z kwietnia 2019 r., sygn. akt , oddalił w całości skargę kasacyjną podatnika na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K z października 2016 r., nr w przedmiocie podatku od towarów i usług za październik 2008 r.;
- wyrokiem z kwietnia 2019 r., sygn. akt , uwzględnił częściowo skargę podatnika, uchylając zaskarżoną decyzję podatkową Dyrektora Izby Skarbowej w K z stycznia 2017 r., nr w zakresie podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do marca 2009 r., a częściowo oddalił skargę, uznając za prawidłowe wyrażone w decyzji stanowisko organu podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług za miesiące listopad i grudzień 2008 r.

Zgodnie z informacjami zawartymi w skardze oraz w uzupełnieniu skargi z 22 stycznia 2020 r. postępowanie podatkowe (postępowanie kontrolne) zostało

zainicjowane przez organ podatkowy w 2009 r., w wyniku powzięcia podejrzenia, że skarżący zawyżył zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług. Jednocześnie lipca 2009 r. organy ścigania wszczęły postępowanie przygotowawcze w sprawie podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego, co skutkowało zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego do czasu prawomocnego rozstrzygnięcia postępowania karnego. Jak wynika z kontekstu uzasadnienia skargi, postępowanie to nie wyszło jednak poza fazę *in rem*, przy czym ani treść skargi, ani pisma uzupełniające nie wskazują na sposób zakończenia postępowania karnego, co pozwala jedynie na domysły, że na dzień złożenia skargi konstytucyjnej postępowanie to było albo umorzone albo zawieszona.

III. Zarzuty skarżącego

Zakwestionowany art. 70 § 6 pkt 1 o.p. uniemożliwił skarżącemu podjęcie w toku postępowania karnego skarbowego czynności procesowych zmierzających do ochrony jego praw w toku postępowania podatkowego, co skutkowało określeniem przez organy podatkowe zobowiązania podatkowego skarżącego w podatku od towarów i usług za okresy, które – w opinii skarżącego – powinny być już przedawnione. Przyczynę takiego stanu rzeczy, według skarżącego, stanowił fakt, iż nie był on wówczas stroną postępowania karnego skarbowego, albowiem toczyło się ono „w sprawie”. Wskutek tego, konsekwencjami opieszałości organów w prowadzeniu postępowania został obarczony nie sam organ, lecz podatnik jako strona tego postępowania.

Skarżący zarzuca art. 70 § 6 pkt 1 o.p. naruszenie art. 2 (przede wszystkim w zakresie zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady bezpieczeństwa prawnego jednostki) w związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji (prawo do obrony). Naruszenie to miałyby się manifestować poprzez ustanowienie podstawy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego już na etapie wszczęcia postępowania przygotowawczego o przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe wyłącznie „w sprawie”, a nie „przeciwko” konkretnej podejrzonej osobie. Takie ujęcie przedmiotowego przepisu – w opinii skarżącego – prowadzi do wystąpienia negatywnych skutków wobec osoby (podatnika), której sytuacja procesowa jest nieokreślona. Zakwestionowany przepis, „stanowiąc o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego

już w momencie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, uniemożliwia podejmowanie istotnych, w szczególności dla przedsiębiorcy, którym jest Skarżący, decyzji gospodarczych w związku ze znacznymi nakładami finansowymi na prowadzoną działalność gospodarczą, ponieważ obywatel, który ma świadomość o tym, że w perspektywie wielu lat może być nałożony obowiązek zapłaty podatku, który powinien już być przedawniony” (skarga, s. 10).

Wszczęcie postępowania karnego związanego z określonymi w drodze późniejszych decyzji zobowiązaniami (zaległościami) podatkowymi skarżącego dało organom podatkowym dodatkowy czas na dokończenie postępowania podatkowego, bez którego to czasu przedmiotowa zaległość podatkowa mogłaby ulec przedawnieniu. Z uwagi na fakt, iż postępowanie karne nie przeszło w fazę *ad personam* (nie postawiono skarżącemu zarzutów), skarżący będący jednocześnie dłużnikiem podatkowym nie miał dostępu do akt sprawy karnej, co – w jego opinii – uniemożliwiło mu korzystanie z prawa do obrony.

IV. Analiza formalnoprawna

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

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

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

Zgodnie z art. 61 ust. 1 uTK „skargę konstytucyjną Prezes Trybunału kieruje do wyznaczonego przez siebie sędziego Trybunału w celu wstępnego rozpoznania na posiedzeniu niejawnym” natomiast w myśl ust. 2 przytoczonego artykułu jeżeli skarga spełnia „wymagania przewidziane w ustawie oraz nie zachodzą okoliczności, o których mowa w ust. 4 pkt 3, Trybunał wydaje postanowienie o nadaniu [...] skardze konstytucyjnej dalszego biegu”. Postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu w wyniku dokonania wstępnego jej rozpoznania nie jest wiążące dla składu orzekającego, który jest uprawniony do wydania postanowienia umarzającego postępowanie w wypadku stwierdzenia na etapie rozpoznania merytorycznego zaistnienia ujemnych przesłanek procedowania. Niejednokrotnie „dopiero szczegółowa analiza okoliczności sprawy, w tym cech podmiotu skarżącego oraz przedmiotu skargi konstytucyjnej, pozwala na ustalenie, czy skarga spełnia wymogi, związane z jej normatywną konstrukcją, wynikającą z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz z art. 47 ustawy o TK. Trybunał jest więc zobligowany do rzetelnej oceny warunków dopuszczalności skargi konstytucyjnej, a skład wyznaczony do orzekania merytorycznego nie jest związany wynikami wstępnej kontroli ujętymi w zarządzeniu sędziego Trybunału o nadaniu skardze biegu albo postanowieniu Trybunału o uwzględnieniu zażalenia na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Jeśli wydanie orzeczenia byłoby niedopuszczalne ze względu na niespełnienie wymogów skargi konstytucyjnej, konieczne jest umorzenie postępowania” (zob. postanowienie TK z 14 grudnia 2011 r., sygn. akt SK 29/09).

2. Analizowana sprawa została zainicjowana wniesieniem skargi konstytucyjnej, którą cechują szczególne wymogi formalne. W myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Dodatkowe wymogi formalne unormowane zostały w uTK, a doprecyzowało je orzecznictwo konstytucyjne.

3. Przepis art. 77 ust. 1 uTK wymaga wyczerpania drogi prawnej przed wniesieniem skargi konstytucyjnej. W niniejszej sprawie przedmiotem sporu między

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

kwietnia 2019 r., czym spełniony został warunek wyczerpania drogi prawnej przed złożeniem skargi konstytucyjnej. W tym miejscu należy zauważyć, że wyroki te zapadły w trzech oddzielnie prowadzonych, ale opartych o identyczny stan faktyczny i prawny oraz dotyczących tego samego podatnika sprawach i każdy z nich jest wyrokiem prawomocnym w rozumieniu art. 77 ust. 1 uTK.

4. W myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji przedmiotem skargi konstytucyjnej może być wyłącznie akt normatywny, który stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia o konstytucyjnych wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego. Skarżący nie może natomiast w drodze skargi kwestionować konstytucyjności aktów normatywnych niestanowiących podstawy dotyczącego go indywidualnego rozstrzygnięcia. Podstawa rozstrzygnięcia obejmuje całokształt przepisów prawa (norm) stosowanych przez organ władzy publicznej w celu wydania aktu stosowania prawa. Na tak rozumianą podstawę składają się nie tylko przepisy prawa materialnego, ale również regulacje dotyczące procedury, a jednocześnie także podstawowe przepisy ustrojowe, które tworzą dany organ władzy publicznej i wyposażają go w odpowiednie kompetencje, w ramach których wydane zostaje ostateczne rozstrzygnięcie dotyczące skarżącego (przepisy ustrojowe) (zob. wyrok TK z 24 października 2007 r., sygn. akt SK 7/06).

Zaskarżony art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest przepisem materialnym prawa podatkowego regulującym kwestię przedawnienia zobowiązania podatkowego i jako

taki nie jest sam w sobie podstawą rozstrzygnięcia w kwestiach obowiązków podatkowych jednostki. Niemniej jednak przepis ten wskazuje sposób obliczania terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego i w tym kontekście musi być każdorazowo brany pod uwagę przez organy podatkowe i sądy w wypadku dokonywania merytorycznych rozstrzygnięć o zobowiązaniach podatkowych jednostki, albowiem określa okres, w którym takie merytoryczne rozstrzygnięcia w ogóle mogą mieć miejsce.

W tym miejscu warto też zaznaczyć, że skarżący w *petitum* wskazał, że kwestionuje art. 70 § 6 pkt 1 o.p. „w brzmieniu obowiązującym na dzień lipca 2009 r.”, podczas gdy w uzasadnieniu skargi przywołał obecnie obowiązujące brzmienie, zgodnie z którym „[b]ieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem [...] wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”.

W opinii Sejmu rozbieżność między *petitum* a uzasadnieniem jest wynikiem omyłki, którą należy skorygować w ramach zasady *falsa demonstratio non nocet*. O intencjach skarżącego co do tego, które brzmienie skarżonego przepisu ma podlegać zaskarżeniu świadczy chociażby wyraźne i jednoznaczne wskazanie dokładnej daty obowiązywania skarżonej normy. Również sama analiza stanu faktycznego nie pozwala wyciągnąć wniosków innych niż takie, że zaskarżono wersję przepisu obowiązującą w okresie od 1 września 2005 r. do 8 listopada 2010 r. (a co za tym idzie również w dacie lipca 2009 r.). Jak bowiem wynika z analizy dokumentacji dołączonej do skargi konstytucyjnej, to właśnie w tym dniu zaskarżony przepis, w następstwie wydania postanowienia o wszczęciu postępowania przygotowawczego, wywołał zmianę w sytuacji prawnej skarżącego, zawieszając bieg terminu jego zobowiązań podatkowych względem Skarbu Państwa.

Co do zasady podstawą rozstrzygnięcia w kwestii konstytucyjności są przepisy obecnie obowiązujące, jednakże Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że przepis obowiązuje w systemie prawa tak długo, jak długo można stosować go do sytuacji z przeszłości, teraźniejszości lub przyszłości (materialne kryterium obowiązywania prawa). Za obowiązujący uznawać należy zatem każdy przepis, który jest lub może być, nawet pomimo formalnej jego zmiany lub derogacji, podstawą indywidualnych aktów stosowania prawa. Przesłanka umorzenia postępowania, wobec utraty mocy

obowiązującej przepisu, występuje zatem w postępowaniu przed Trybunałem dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00).

W tym kontekście uznać należy, że formalna zmiana brzmienia zakwestionowanego przepisu nie wyłącza możliwości jego badania przez Trybunał w trybie skargi konstytucyjnej. Przedmiotem kontroli konstytucyjności podlegać powinno zatem brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nadane ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2005 r. nr 143 poz. 1199) i obowiązująca w okresie od 1 września 2005 r. do 8 listopada 2010 r., a zatem właściwa dla dnia wszczęcia postępowania karnego, albowiem to w tym momencie nastąpił dla podatnika skutek w postaci rozpoczęcia zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego.

5. Nawiązując do powyższych rozważań podkreślić należy, że kwestionowany przepis, w brzmieniu obowiązującym na dzień lipca 2009 r. był już przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego, który przepis ten uznał za niezgodny z Konstytucją w zakresie, w jakim wywołuje on skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (wyrok TK z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11). W tej sytuacji trzeba rozważyć czy w sprawie nie zachodzi przeszkoda formalna wydania wyroku w postaci ujemnej przesłanki *ne bis in idem* lub *res iudicata*. Przesłanka *ne bis in idem* zaistniałaby w przypadku tożsamości przedmiotowej oraz konstytucyjnych wzorców powołanych przez wnioskodawcę.

Z kolei przesłanka *res iudicata* spełniona zostałaby w przypadku tożsamości podmiotowej, przedmiotowej oraz tożsamości konstytucyjnych wzorców kontroli zakwestionowanego przepisu (postanowienie TK z 26 marca 2002 r., sygn. akt P 3/02).

Przedmiotem rozstrzygnięcia przez Trybunał w wyroku o sygn. akt P 30/11 była kwestia zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji w zakresie, w jakim wywołuje on skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o

przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie jest informowany do momentu uznania go za podejrzanego. Przedmiotem zaskarżenia w postępowaniu zainicjowanym analizowaną skargą konstytucyjną jest natomiast ocena art. 70 § 6 pkt 1 o.p. pod kątem naruszenia art. 2 w zw. z art. 42 ust. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim przepis ten powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, przed dniem wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów konkretnej osobie. Zauważyć należy, że skarga konstytucyjna inicjująca postępowanie przed Trybunałem w niniejszej sprawie, za wyjątkiem zasady demokratycznego państwa prawnego, opiera się (w zakresie kluczowym dla problemu konstytucyjnego) na odmiennym wzorcu konstytucyjnym niż wyrok TK z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11. Ponadto, analiza uzasadnienia przywołanego wyroku wskazuje, że Trybunał Konstytucyjny nie dokonywał kontroli konstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. pod kątem zależności momentu rozpoczęcia zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego od fazy postępowania przygotowawczego (*in rem, ad personam*), a jedynie pod kątem wiedzy zainteresowanego podatnika o fakcie rozpoczęcia tego terminu zawieszenia.

W kontekście powyższego uznać należy, że w sprawie nie zachodzi negatywna przesłanka prowadzenia postępowania w postaci *ne bis in idem* (ani tym bardziej *res iudicata*).

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

Podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem – niezależnie od trybu wszczęcia postępowania – powinien w uzasadnieniu swojego pisma odzwierciedlić „proces myślowy jaki doprowadził go do tezy (czy wątpliwości) o niezgodności stosowanej normy z regulacją nadrzędną” (M. Wiącek, *Pytanie prawne sądu do*

Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2011, s. 312). W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że „[p]rzestanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące [...], lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny” (wyrok TK z 19 października 2010 r., sygn. akt P 10/10).

Konieczność uzasadnienia zarzutu sformułowanego w skardze konstytucyjnej związana jest przede wszystkim z domniemaniem konstytucyjności norm prawnych. „Kontrola konstytucyjności ustaw przebiega w oparciu o domniemanie, że badane normy są zgodne z konstytucją. Ciężar dowodu spoczywa na podmiocie kwestionującym zgodność ustawy z Konstytucją i dopóki nie powoła on konkretnych

i przekonywających argumentów prawnych na rzecz swojej tezy, dopóty Trybunał Konstytucyjny uznawać będzie kontrolowane przepisy za konstytucyjne (zob. orzeczenia TK z: 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94; 31 stycznia 1996 r., sygn. akt K 9/95; wyrok TK z 27 czerwca 2008 r., sygn. akt K 51/07).

Jak wskazuje się w literaturze, wymóg uzasadnienia powołanych zarzutów oznacza konieczność przedstawienia argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako podstawa kontroli. Wymóg ten odnosi się do każdego z podniesionych zarzutów niezgodności danej normy (zob. K. Wojtyczek, *Ciężar dowodu i argumentacji w procedurze kontroli norm przez Trybunał Konstytucyjny*, „Przegląd Sejmowy” 2004, nr 1, s. 17).

Brak realizacji przez skarżącego powyższego obowiązku skutkuje koniecznością umorzenia postępowania. Jeżeli brakuje uzasadnienia co do naruszenia określonego wzorca kontroli, pomimo że został on wymieniony w *petitum*, Trybunał powinien w stosownym zakresie umorzyć postępowanie. Dopuszczenie do merytorycznego rozpatrzenia sprawy oznaczałoby bowiem przerzucenie ciężaru przełamania domniemania konstytucyjności na sąd konstytucyjny, co z kolei pozostawałoby w sprzeczności z – nawet szeroko rozumianą – zasadą skargowości, na której oparte jest postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Jak wskazał Trybunał: „Zarzut niezgodności przepisu stanowiącego przedmiot zaskarżenia z Konstytucją [...] powinien być poparty

przytoczeniem argumentów podważających domniemanie konstytucyjności przepisu” (wyrok TK z 8 września 2005 r., sygn. akt P 17/04).

7. W świetle powyższych ustaleń wątpliwości wzbudza dopuszczalność oceny hierarchicznej zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z zasadami wywodzonymi z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), ze względu na brak wymaganego uzasadnienia lub lakoniczność przeprowadzonych przez skarżącego wywodów. Formułując zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji skarżący ograniczył się do postawienia tez o niekonstytucyjności przepisu z poszczególnymi gwarancjami wynikającymi z zasady demokratycznego państwa prawa (zasady zaufania obywateli do państwa, bezpieczeństwa prawnego jednostki, zakazu tworzenia uprawnień pozornych) oraz szerokiego przytoczenia fragmentów wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich nr II.511.1778.2014.MWa z dnia 22 października 2014 r. W uzasadnieniu skargi próżno szukać argumentów na potwierdzenie stawianych przez skarżącego zarzutów o naruszeniu wymienionych zasad czy chociażby informacji o tym, które to konstytucyjne uprawnienia podatnika i w jaki sposób miałyby być przez zaskarżony przepis naruszone. Tymczasem skarżący, inicjując postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym, powinien szczegółowo wykazać, w czym wyraża się naruszenie danego wzorca kontroli, a nie poprzestawać na lakonicznych stwierdzeniach o niezgodności zaskarżanego przepisu z podanymi wzorcami, przerzucając tym samym na Trybunał obowiązek poszukiwania argumentów na poparcie tez zawartych w skardze konstytucyjnej.

Mając na uwadze powyższe, należy uznać, że postępowanie w zakresie oceny zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 2 Konstytucji (zasadami zaufania obywateli do państwa czy bezpieczeństwa prawnego jednostki będącymi pochodnymi zasady demokratycznego państwa prawa) powinno zostać **umorzone** ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 2 uTK).

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

Wyrażone w przytoczonym przepisie prawo do obrony realizuje się w szeregu uprawnień, które muszą być zapewnione każdej osobie, przeciwko której prowadzone jest postępowanie karne. Kwintesencją prawa do obrony są takie gwarancje zapewnione podejrzanym, jak prawo do wyboru sposobu obrony i czasu na odpowiednie jej przygotowanie, prawo do zapoznania się ze stawianymi zarzutami i zgromadzonym w sprawie materiałem dowodowym, prawo do swobodnej wypowiedzi w temacie stawianych osobie podejrzanej zarzutów oraz zgromadzonego materiału dowodowego, prawo do prezentowania swojego stanowiska, przedkładania dowodów czy składania wniosków o dokonanie konkretnych czynności (np. zgromadzenia dokumentów czy przesłuchania świadków) na jego poparcie, aż w końcu prawo do obrony osobistej lub z pomocą wybranego lub przedzielonego z urzędu obrońcy. Wszystkie wymienione gwarancje mają na celu zniwelowanie w procesie karnym dominującej pozycji organów ścigania, które dysponując aparatem państwowym posiadają znacznie szersze niż podejrzany możliwości działania, zwłaszcza w sferze gromadzenia dowodów.

Zauważyć trzeba w tym miejscu, że obowiązująca w Polsce procedura karna – wzorem procedur innych państw – przewiduje pewne ograniczenia praw podejrzanego opartych o art. 42 ust. 2 Konstytucji (np. ograniczenie prawa do zapoznania się z pełnym zebraniem w sprawie materiałem dowodowym na wczesnym etapie postępowania przygotowawczego). Ograniczenia te wynikają z konfrontacji prawa do obrony z innymi wartościami konstytucyjnymi, jednakże treść skargi konstytucyjnej przedłożonej przez skarżącego nie wskazuje na ich naruszenie.

9. Artykuł 42 ust. 2 Konstytucji zapewnia każdemu, przeciwko komu toczy się postępowanie karne, prawo do obrony, z którego wynika szereg uprawnień szczegółowych wskazanych podczas omawiania wzorców kontroli. W doktrynie niesporny pozostaje pogląd, że przytoczony przepis Konstytucji nie dotyczy wyłącznie prawa do obrony w postępowaniu *stricto* karnym, to jest opartym na przepisach Kodeksu postępowania karnego, ale też prawa do obrony w innych postępowaniach o charakterze podobnym do postępowania karnego. Wśród tych postępowań wymienia się m.in. postępowanie karne skarbowe, postępowanie w sprawach o wykroczenia czy postępowanie lustracyjne bądź dyscyplinarne (zob. P. Wiliński, P. Karlik, komentarz do art. 1-86 [w:] *Konstytucja RP. Tom I*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, komentarz do art. 42, str. 1056-1057). Podobnie

bezsporne pozostaje stanowisko, zgodnie z którym prawo do obrony przysługuje każdej osobie od momentu wszczęcia przeciwko niej postępowania karnego, aż do chwili prawomocnego jego zakończenia.

W kwestiach tych wypowiedział się też Trybunał Konstytucyjny wskazując, że „[z]akres stosowania art. 42 Konstytucji obejmuje [...] również inne formy odpowiedzialności prawnej związane z wymierzaniem kar wobec jednostki”, a „[k]onstytucyjne prawo do obrony należy rozumieć szeroko, jest ono bowiem nie tylko fundamentalną zasadą procesu karnego, ale też elementarnym standardem demokratycznego państwa prawnego. Prawo to przysługuje każdemu od chwili wszczęcia przeciwko niemu postępowania karnego [...] aż do wydania prawomocnego wyroku, obejmuje również etap postępowania wykonawczego” (zob. wyrok TK z 3 listopada 2003 r., sygn. akt K 18/03).

Weryfikacja zarzutów naruszenia prawa do obrony skarżącego wymaga szerszego omówienia przepisów postępowania karnego i karnego skarbowego w kontekście stanu faktycznego opisanego w skardze.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej skarżący podnosi, że w zakresie zobowiązań podatkowych prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wszczęte zostało postępowanie w sprawie popełnienia przestępstwa skarbowego. Co prawda skarżący nie wskazuje jednoznacznie, które zobowiązania podatkowe jego przedsiębiorstwa były objęte postępowaniem karnym skarbowym, ale z kontekstu skargi można przypuszczać, że były to te same zobowiązania podatkowe, w stosunku do których prowadzone były postępowania podatkowe i sądowo-administracyjne, zakończone wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego z kwietnia 2019 r. (zobowiązania podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do grudnia 2008 r.). Jak wynika z przedstawionego przez skarżącego stanu faktycznego, postępowanie karne skarbowe nie wyszło poza fazę *in rem*, a co za tym idzie, skarżący w żadnym momencie tego postępowania nie był jego stroną.

10. Zgodnie z art. 113 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 408, ze zm.; dalej: k.k.s.), w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, o ile przepisy k.k.s. nie stanowią inaczej, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 534, ze zm.; dalej: k.p.k.),

z wyłączeniem przepisów dotyczących pokrzywdzonego, mediacji i umorzeń rejestrowych. Oznacza to, że wszystkie uwagi poczynione w doktrynie i orzecznictwie a dotyczące procedury karnej (poza uwagami poruszające kwestie w obszarach wyłączonych przez przepisy k.k.s. dla postępowania karnego skarbowego), pozostają aktualne również w zakresie procedury karnoskarbowej. Dodatkowo – dokonując analizy – należy mieć na względzie również te przepisy k.k.s., które z uwagi na specyfikę tego postępowania nie znajdują odzwierciedlenia w procedurze karnej uregulowanej w k.p.k.

W oparciu o przepisy k.p.k. w polskim systemie prawnym można wyróżnić kolejno następujące etapy postępowania karnego – postępowanie przygotowawcze, postępowanie sądowe i postępowanie odwoławcze (w dalszych etapach można również mówić o ewentualnym postępowaniu zainicjowanym nadzwyczajnym środkiem zaskarżenia lub postępowania wykonawczym). Jak wynika z okoliczności wskazanych przez skarżącego, postępowanie karne w opisywanej w skardze konstytucyjnej sprawie zakończyło się już na etapie postępowania przygotowawczego, stąd też tylko ten etap postępowania wymaga szerszej analizy.

11. W myśl art. 297 § 1 k.p.k., jednym z celów postępowania przygotowawczego jest ustalenie czy doszło do popełnienia czynu zabronionego i czy ten czyn stanowi przestępstwo (przestępstwo skarbowe). W literaturze wskazuje się, że wymogowi temu należy dać pierwszeństwo względem kolejnych celów postępowania, które mogą być realizowane dopiero po dokonaniu ustaleń co do samego istnienia czynu zabronionego i kwalifikacji tego czynu jako przestępstwo (por. M. Kurowski [w:] *Kodeks postępowania karnego. Tom I*, red. D. Świecki, LEX/el. 2021, komentarz do art. 297). „Pierwszym celem szczególnym postępowania przygotowawczego jest ustalenie, czy popełniony został czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo. [...] Spełnienie warunków wynikających z art. 297 § 1 pkt 1 daje możliwość i nakłada obowiązek dążenia do wykrycia i w razie potrzeby ujęcia sprawcy”). Wynika z tego, że wbrew temu co wskazuje skarżący, to właśnie ustalenie czy w ogóle doszło do popełnienia czynu zabronionego (a nie wykrycie sprawcy przestępstwa) jest pierwszym i nadrzędnym celem postępowania przygotowawczego. Przyjęcie bowiem innej wykładni prowadziłoby do absurdalnego wniosku, który nakazywałby najpierw szukanie osoby „winnej” popełnionego czynu, a dopiero następczego ustalania czy ów czyn w ogóle zaistniał i czy jest czynem zabronionym.

Zauważyć przy tym należy, że polskie prawo karne i karne skarbowe wprowadza do systemu prawnego zasadę legalizmu zobowiązującą organy ścigania do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania przygotowawczego w każdym wypadku, gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego (art. 10 k.p.k. w związku z art. 303 k.p.k. w związku z art. 113 § 1 k.k.s.), a więc także i na etapie, w którym nie ma jeszcze jednoznacznych dowodów na zaistnienie tego przestępstwa, a także nie jest możliwe jeszcze wykrycie czy pojmanie sprawcy. Dopiero bowiem uzyskanie danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie, że czyn będący przestępstwem (przestępstwem skarbowym) popełniła określona osoba, daje organom ścigania możliwość postawienia i ogłoszenia tej osobie zarzutu popełnienia czynu zabronionego. Dopiero też ten moment przejścia postępowania przygotowawczego z fazy *in rem* w fazę *ad personam* niejako ukierunkowuje organy ścigania do prowadzenia postępowania karnego przeciwko konkretnej osobie, co automatycznie winno uruchamiać wobec tej osoby wszelkie prawa gwarantowane przez art. 42 ust 2 Konstytucji. Przyjęcie innego rozwiązania, w którym każdy, kto poczułby, że jego prawa są w prowadzonym przez organy ścigania postępowaniu przygotowawczym zagrożone, nabywałby gwarancje określone w art. 42 ust. 2 Konstytucji, w tym prawo wglądu do akt, składania wniosków dowodowych czy zapoznania się z „zarzutami” (których *de facto* jeszcze nie postawiono), co w praktyce prowadziłoby do paraliżu każdego postępowania przygotowawczego.

Konieczność zapewnienia prawidłowego i sprawnego działania organów ścigania zobligowała więc ustawodawcę do podzielenia postępowania przygotowawczego na dwie fazy – fazę *in rem*, co do zasady niejawną dla osób trzecich, w której realizowany jest przede wszystkim ten cel postępowania przygotowawczego, jakim jest ustalenie czy faktycznie doszło do popełnienia czynu zabronionego stanowiącego przestępstwo (przestępstwo skarbowe) i fazę *ad personam*, następującej po postawieniu zarzutów podejrzanemu, który tym samym nabywa wszelkie uprawnienia wynikające z art. 42 ust. 2 Konstytucji, a uszczegółowione w przepisach k.p.k., w tym prawo do wglądu, wypowiedzenia się i składania wniosków dowodowych (również co do materiału dowodowego zabranego dotychczas w fazie *in rem*).

W tym miejscu zauważyć należy, że przepis art. 114 § 1 k.k.s. przewiduje dodatkowy – w stosunku do przepisów procedury karnej – cel postępowania, jakim jest ukształtowanie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i

wykroczenia skarbowe w taki sposób, aby osiągnięte zostały cele tego postępowania w zakresie wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu, spowodowanego takim czynem zabronionym. Oczywiście realizacja tego celu warunkowana jest wcześniejszym ustaleniem czy w ogóle do przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego doszło.

12. W kontekście powyższych rozważań należy przyrzeć się także celom, jakie stawia ustawodawca organom administracji w zakresie prowadzonych przez nie postępowań podatkowych.

W polskim systemie prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług obowiązuje zasada samoobliczania podatku przez podatnika. Oznacza ona, że ustawodawca daje podatnikom możliwość samodzielnego, opartego o obowiązujące przepisy, ustalenia podstawy opodatkowania i należnego podatku. Jednocześnie jednak ustawodawca zastrzega możliwość dokonania przez państwo kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych podatnika i – w wypadku nieprawidłowości – ewentualnego ich poprawienia. Celem postępowania podatkowego nie jest więc – wbrew temu, co twierdzi skarżący – ukaranie podatnika, a obliczenie prawidłowej podstawy opodatkowania i wysokości należnego od niego podatku.

Fakt, że postępowania karne skarbowe ingeruje w sferę zobowiązania podatkowego, zawieszając – poprzez art. 70 § 6 pkt 1 o.p. – bieg terminu jego przedawnienia, jest bezsporny. Zauważyć należy jednak, że aby możliwe było rozważanie konstytucyjności (lub niekonstytucyjności) wskazanego przepisu z art. 42 ust 2 Konstytucji konieczne byłoby, aby przepis ten był przepisem karnym *sensu stricto* lub chociażby inną normą o charakterze represyjnym. Jedynie bowiem normy ingerujące w prawa lub obowiązki podejrzanego w szeroko rozumianych procesach karnych (represyjnych) podlegają ochronie zapewnianej przez wskazaną gwarancję z art. 42 ust. 1 Konstytucji. Tymczasem zaskarżony przepis ma znaczenie *stricte* podatkowe i ingeruje wyłącznie w sytuację prawną jednostki jako podatnika, inkasenta lub płatnika podatku. Nie ma ona natomiast żadnego znaczenia dla sytuacji prawnej tej samej jednostki w procesie karnym. Inaczej mówiąc nawet całkowite wyeliminowanie wskazanego przepisu z systemu prawnego było by obojętne dla jednostki, jako podmiotu zaangażowanego w proces w sprawie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (nie zmieniłoby

w żaden sposób jej praw lub obowiązków). Celem tego przepisu jest bowiem przyznanie organom podatkowym dodatkowego czasu na skorygowanie błędnego rozliczenia podatnika.

Oczywiście niezasadne jest twierdzenie, że postępowanie podatkowe jest tożsame z postępowaniem karnym skarbowym, nawet wtedy, kiedy dotyczy tego samego przedmiotu lub gromadzony jest w jego trakcie analogiczny materiał dowodowy (przesłuchiwani są ci sami świadkowie, gromadzone są te same dokumenty). Podobnie bezzasadne jest twierdzenie, że postępowanie podatkowe, jako mające na celu weryfikację prawidłowości wykonywania przez jednostki konstytucyjnych obowiązków ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, jest postępowaniem o charakterze represyjnym. Jak wskazuje doktryna, konstytucyjny obowiązek jednostki do zapłaty należnych podatków – do którego realizacji dąży m.in. postępowanie podatkowe – z znajduje się w sferze powinności o charakterze alimentacyjnym, służącym do ponoszenia ciężarów (świadczeń) na rzecz państwa, które to państwo dzięki pozyskanym środkom zapewnić ma możliwości realizacji nałożonych na nie obowiązków. Przytoczyć tu można chociażby pogląd wyrażony w doktrynie, wedle którego „Ciężary i świadczenia publiczne, o których mowa w art. 84 Konstytucji RP, mają charakter alimentacyjny, ponieważ służą zasilaniu państwa, nie mają zaś charakteru represyjnego. To pozwala konsekwentnie oddzielić te ciężary i świadczenia od sankcji o charakterze represyjnym, w tym kar wymierzonych przez organy sprawujące wymiar sprawiedliwości, ale także od sankcji administracyjnych, w szczególności sankcji podatkowych” (zob. T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak [w:], *Konstytucja RP. Tom I Komentarz do art.1-86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, komentarz do art. 79, str. 1881). Również w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego – choć nie zawiera ono wprost definicji „postępowania o charakterze represyjnym” – możemy znaleźć wskazówki odnośnie zakresu realizacji gwarancji określonych w art. 42 Konstytucji. Ogólne wytyczne co do rozumienia wskazanego w art. 42 ust 2 Konstytucji zwrotu „postępowanie karne” możemy znaleźć w wyroku z 3 listopada 2004 r.: „Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że konstytucyjne pojęcie «odpowiedzialności karnej» ma szersze znaczenie od tego, jakie przyjmuje kodeks karny. Ustawowe znaczenie pojęcia «odpowiedzialność karna» nie może rzutować na treść tego samego pojęcia użytego w Konstytucji (wyrok TK z 26 listopada 2003 r., sygn. SK 22/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 97). «Konstytucyjne znaczenie tego pojęcia nie może być ustalone poprzez

odwołanie się do obowiązującego ustawodawstwa, w przeciwnym wypadku analizowany przepis utraciłby swoje znaczenie gwarancyjne. Z tego względu należy przyjąć, że zakres stosowania art. 42 Konstytucji obejmuje nie tylko odpowiedzialność karną w ścisłym tego słowa znaczeniu, a więc odpowiedzialność za przestępstwa, ale również inne formy odpowiedzialności prawnej związane z wymierzaniem kar wobec jednostki» (zob. wyrok TK z 3 listopada 2004 r., sygn. akt P 18/03). Uszczegółowienie tej myśli znaleźć można w licznych orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, wskazujących jakiego rodzaju postępowania należy uznać za postępowania o charakterze represyjnym (zob. np. wyroki TK: z 19 lutego 2008 r., sygn. akt P 48/06, z 4 lipca 2002 r., sygn. akt P 12/01, z 19 marca 2007 r., sygn. akt K 47/05). Trafne podsumowanie tego zagadnienia znajduje się w opracowaniu autorstwa K. Mamaka: „Trudno byłoby w związku z tym skonstruować klasyczną definicję postępowania represyjnego bez odniesienia się do problematyki niejasnego skądinąd zwrotu «odpowiedzialności represyjnej», ponieważ wówczas powstałoby swoiste błędne koło – definiowanie postępowania represyjnego przez odpowiedzialność represyjną i odwrotnie. Z tych powodów wydaje się, że znacznie bardziej poprawnym metodologicznie zabiegiem będzie sformułowanie definicji równościowej przez wyliczenie. W takim ujęciu postępowaniem represyjnym będą postępowania: karne, w sprawie o wykroczenia, wobec nieletnich, w sprawie o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, dyscyplinarne dotyczące odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronionego pod groźbą kary, odpowiedzialności administracyjno-karnej, przed TS, lustracyjne, przed komisją śledczą czy w przedmiocie odpowiedzialności konstytucyjnej. Wskazana definicja pozwoli w sposób bardziej precyzyjny wyznaczyć granicę między postępowaniami represyjnymi i innymi. Nie oznacza to, że inne postępowania (np. cywilne czy administracyjne) nie są dolegliwe, bowiem egzekucja sądowa w ramach tych procedur może skutkować powstaniem istotnego uszczerbku w sferze majątkowej” (zob. K. Mamak [w:] *Postępowanie karne a inne postępowania represyjne*, red. P. Czarnecki, Warszawa 2016, str. 4). W konsekwencji przedstawionych poglądów należy uznać, iż nie można do postępowania podatkowego jako postępowania o charakterze nie-represyjnym stosować norm odnoszących się do postępowania karnego (lub szerzej postępowania o charakterze represyjnym), niezależnie od tego czy byłyby to normy o randze ustawowej czy o randze konstytucyjnej.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że jakkolwiek skarżący, jak każda inna osoba, jest *in abstracto* podmiotem praw określonych w art. 42 ust. 2 Konstytucji, to gwarancje te nie przysługują skarżącemu w postępowaniu podatkowym, którego jest stroną, albowiem odnoszą się one wyłącznie do postępowań karnych – lub szerzej – postępowań o charakterze represyjnym, którym postępowanie podatkowe nie jest. Inaczej mówiąc gwarancje wskazane w art. 42 ust. 2 Konstytucji, materializują się w stosunku do określonej osoby, dopiero wówczas, kiedy wobec tej osoby prowadzone będzie postępowanie karne. Tymczasem w niniejszym stanie faktycznym – jak wskazuje skarżący – w sprawie o przestępstwo skarbowe nie postawiono mu zarzutów, tym samym nie był on osobą, przeciwko której prowadzone jest lub było postępowanie karne.

13. Zgodnie z art. 79 ust 1 Konstytucji, „[k]ażdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”. Legitymację do wniesienia skargi konstytucyjnej ma więc ten, czyje konstytucyjne prawa i wolności zostały naruszone, natomiast art. 42 ust. 2 Konstytucji mówi o prawach i wolnościach osoby, wobec której toczy się postępowanie karne. Innymi słowy wskazany przepis Konstytucji chroni prawa i wolności podejrzanego, nie zaś osób trzecich z perspektywy prowadzonego postępowania karnego, nawet jeżeli osoby te mają interes prawny w rozstrzygnięciu bądź zakończeniu postępowania karnego. W tym kontekście konieczne jest rozważenie czy skarżony przepis jest przepisem regulującym prawa lub obowiązki z zakresu szeroko pojętego prawa karnego (represyjnego), dopiero bowiem pozytywna odpowiedź na to pytanie pozwoliłaby na zainicjowanie kontroli konstytucyjności normy pod kątem danego wzorca konstytucyjnego. Tymczasem analiza art. 70 § 6 pkt 1 o.p. pozwala na jednoznaczne stwierdzenie, że regulowane w nim sytuacje wpływają na sytuację prawną jednostek jedynie na gruncie prawa podatkowego, co zmusza do konkluzji, że art. 42 ust. Konstytucji nie jest adekwatnym wzorcem kontroli zaskarżonego przepisu.

Jak wskazuje się w literaturze, podmioty uprawnione do wniesienia skargi konstytucyjnej „mogą wnieść skargę konstytucyjną tylko wówczas, gdy są adresatami

praw i wolności, których ochrony się domagają. Zakres podmiotowy skargi konstytucyjnej jest tym samym zdeterminowany zakresem podmiotowym poszczególnych wolności lub praw konstytucyjnych. [...] Istnienie legitymacji skargowej oceniane jest na moment zaistnienia zarzucanego naruszenia konstytucyjnych praw i wolności jednostki” (zob. Monika Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2019, komentarz do art. 79, str. 260). Rozwinięcie tej myśli można znaleźć w komentarzu L. Boska i M. Wilda: „Nawet wówczas, gdy skarga wnoszona jest przez podmiot, który może być adresatem konstytucyjnych praw i wolności, a zarzuty skargi odwołują się do przepisów konstytucyjnych chroniących prawa i wolności, skarga może być niedopuszczalna, gdy podnoszone w skardze naruszenie praw i wolności konstytucyjnych nie dotyczy bezpośrednio samego skarżącego. Na mocy art. 79 ust. 1 Konstytucji RP skarga konstytucyjna przysługuje jedynie temu, «czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone». Niezależnie więc od zasadności zarzutu niezgodności z Konstytucją RP badanej regulacji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest «wskazanie konkretnego naruszenia przysługującego skarżącemu prawa lub wolności konstytucyjnej»” (zob. L. Bosek, M. Wild [w:] *Konstytucja RP. Tom I Komentarz do art. 1-86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, komentarz do art. 79, s. 1846).

Niepodważalne jest, że skarżący nie był w żadnym momencie przedstawionej przez niego sprawy podmiotem praw wynikających z art. 42 ust 2 Konstytucji, albowiem nie toczyło się wobec niego postępowanie karne (ani inne postępowanie o charakterze represyjnym), lecz był wyłącznie stroną postępowania podatkowego mającego na celu ustalenie wymiaru należnego od jego firmy podatku od towarów i usług. Tym samym konstytucyjne prawo skarżącego nie mogło zostać naruszone przez skarżony przepis. Z powyższego wynika, że skarżący nie miał legitymacji do złożenia skargi konstytucyjnej w przedmiocie niezgodności art. 76 § 6 pkt 1 o.p. z art. 42 ust. 2 Konstytucji.

14. Analiza skargi wskazuje na brak możliwości podjęcia przez Trybunał Konstytucyjny kontroli konstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. przez pryzmat art. 42 ust. 2 Konstytucji, z uwagi na brak legitymacji skargowej skarżącego w tym zakresie (w stosunku do skarżącego nie toczyło się żadne postępowanie o charakterze represyjnym). Jednocześnie nie jest możliwe dokonanie oceny zgodności art. 70 § 6

pkt 1 o.p. z art. 2 Konstytucji, z uwagi na niedostateczne uzasadnienie stawianych w tym zakresie zarzutów. Na obecnym etapie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym tego rodzaju braki formalne przekładają się na niedopuszczalność orzekania w tym zakresie przez Trybunał.

Mając na uwadze powyższe, Sejm wnosi o **umorzenie** w całości postępowania zainicjowanego analizowaną skargą konstytucyjną, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 2 uTK).

MARSZAŁEK SEJMU

//// //

Elżbieta Witek