

Łukasz Trochimiuk

## **Wpływ sprawy karnej na zobowiązanie podatkowe. Ocena zgodności z Konstytucją przepisów Ordynacji podatkowej zawieszających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego osoby uniewinnionej od zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego<sup>1</sup>**

The impact of a criminal case on the tax obligations. Assessment of the constitutionality of provisions of the Tax Ordinance suspending the limitation period of tax obligations of a person acquitted of the charge of committing a tax crime

The author of the draft position regarding the constitutional complaint argues that the indicated provision of the Tax Ordinance Act conforms to the Constitution to the extent that it results in the suspension of the limitation period for tax liability as a result of initiating proceedings for a tax crime in a situation where, as a result of court proceedings, an acquittal was issued for the benefit of the accused. The contested provision does not infringe the constitutional principles of equality and property rights and its aim is to bring about the fulfilment of one of the fundamental constitutional duties of an individual, namely the participation in the costs of functioning of the state through payment of due tax liabilities.

**Keywords:** Constitutional Tribunal, tax ordinance, tax offense

W projekcie stanowiska w sprawie skargi konstytucyjnej stwierdzono, że wskazany przepis ustawy – Ordynacja podatkowa jest zgodny z Konstytucją w zakresie, w jakim skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe w sytuacji, gdy w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego wydany został wobec oskarżonego wyrok uniewinniający. Zaskarżony przepis nie narusza konstytucyjnych zasady równości i prawa własności, a jego celem jest doprowadzenie do realizacji jednego z podstawowych konstytucyjnych obowiązków jednostki, jakim jest partycypacja w kosztach funkcjonowania państwa przez zapłatę należnych zobowiązań podatkowych.

**Słowa kluczowe:** Trybunał Konstytucyjny, Ordynacja podatkowa, przestępstwo skarbowe

Adwokat, ekspert ds. legislacji Biura Analiz Sejmowych ■  
Kancelaria Sejmu, Biuro Analiz Sejmowych, Wydział Analiz Konstytucyjnych, Zespół  
Postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym, WARSZAWA, POLSKA ■  
lukasz.trochimiuk@sejm.gov.pl ■ <https://orcid.org/0000-0001-9474-7495>

<sup>1</sup> *Projekt stanowiska Sejmu w sprawie skargi konstytucyjnej XY z dnia 13 maja 2020 r. (sygn. akt SK 122/20), dotycząca ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa, sporządzony 15 listopada 2021 r.; BAS-WAK-2580/20.*

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. 2019, poz. 2393; dalej: ustawa o Trybunale lub ustawa o TK), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam stanowisko w sprawie skargi konstytucyjnej XY z 13 maja 2020 r. (sygn. akt SK 122/20), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2020, poz. 1325, ze zm.; dalej: o.p.) w zakresie, w jakim skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe w sytuacji, gdy w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego wydany został wobec oskarżonego wyrok uniewinniający, **jest zgodny** z art. 64 w związku z art. 2 (zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa) i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Ponadto wnoszę o **umorzenie** postępowania w pozostałym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

## Uzasadnienie

### Przedmiot kontroli

W dniu 23 listopada 2020 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania w sprawie skargi konstytucyjnej XY (dalej: skarżący) o sygn. akt SK 122/20. Trybunał Konstytucyjny postanowieniem z 6 października 2020 r. (sygn. akt Ts 86/20) nadał skardze dalszy bieg w całości.

Skarżący wnosi o kontrolę zgodności art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego wydany został wobec oskarżonego wyrok uniewinniający od zarzutów popełnienia przez niego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub umorzenia takiego postępowania w wyniku przeprowadzonego postępowania sądowego, z art. 64 ust. 1 oraz 2 i 3 (prawo do własności, prawo do równej ochrony własności, zakaz ograniczania istoty własności) w związku z art. 2 (zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa) w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji (zasada równości).

Brzmienie zaskarżonego przepisu jest następujące: „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem [...] wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli po-

dejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”. 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 o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, 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.

Obecnie obowiązujące brzmienie zaskarżonego przepisu zostało wprowadzone ustawą z 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz. U. poz. 1149) i weszło w życie z dniem 15 października 2013 r.

### **Stan faktyczny sprawy**

Podstawą wniesienia skargi był następujący stan faktyczny. W dniu 17 lutego 2011 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Lublinie wydał decyzję, znak [...], określającą zobowiązanie podatkowe skarżącego z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych od nieujawnionych źródeł przychodów za 2007 r. na kwotę 361 034,00 zł wraz z odsetkami za zwłokę.

Jednocześnie w sprawie związanej z nieuregulowaniem wymienionego zobowiązania podatkowego wszczęto w dniu 7 listopada 2011 r. postępowanie dotyczące podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego. Wskutek przeprowadzonego postępowania przygotowawczego i postępowania sądowego Sąd Okręgowy w Lublinie wyrokiem z 12 marca 2013 r., sygn. akt [...], prawomocnie uniewinnił skarżącego od popełnienia zarzucanych mu czynów, nie kwestionując jednak zasadności ani prawidłowości poczynionych przez organ podatkowych wyliczeń podatkowych. W uzasadnieniu wyroku sąd karny wskazał między innymi na brak tożsamości między postępowaniem podatkowym a postępowaniem o przestępstwo skarbowe. W konsekwencji sąd karny uznał, że inaczej niż w postępowaniu podatkowym, gdzie podatnik musiał wykazać, iż posiadane przez niego dochody pochodzą z legalnego źródła, w postępowaniu karnym, to strona oskarżenia winna udokumentować źródło pochodzenia niezadeklarowanego przez podatnika dochodu. W konsekwencji, zdaniem sądu, niewywiązanie się przez oskarżyciela publicznego z tego obowiązku – nawet mimo istnienia decyzji podatkowej określającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe skarżącego – skutkowało uniewinnieniem oskarżonego od zarzucanego mu czynu.

Na podstawie wyżej wskazanej ostatecznej decyzji podatkowej Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej wystawił tytuł wykonawczy i dokonał zajęcia należącego do skarżącego udziału w nieruchomości, uznając opisane w tytule należności podatkowe za wymagalne (nieprzedawnione) z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek prowadzonego postępowania o przestępstwo skarbowe związane z egzekwowanym zobowiązaniem.

Wnioskiem z 29 czerwca 2018 r. skarżący wystąpił o umorzenie postępowania egzekucyjnego prowadzonego na podstawie wywołanego tytułu wykonawczego. Jako podstawę wniosku wskazał przedawnienie zobowiązania podatkowego z uwagi na fakt, że prowadzone wobec niego postępowanie karne zakończyło się prawomocnym wyrokiem uniewinniającym, co, zdaniem skarżącego, winno skutkować nieuwzględnieniem tego postępowania jako przesłanki do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ze skutkiem *ex tunc*.

Zainicjowane wnioskiem skarżącego postępowanie (przerodzone następnie w postępowanie sędow-administracyjne) zakończyło się prawomocnym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 grudnia 2019 r., sygn. akt [...], doręczonym skarżącemu 26 lutego 2020 r., oddalającym skargę kasacyjną, co stanowiło ostateczne orzeczenie o prawach lub wolnościach skarżącego i było równoznaczne z wyczerpaniem przez niego drogi prawnej.

W uzasadnieniach wyroków sądy administracyjne pierwszej i drugiej instancji nie przychyliły się do stanowiska skarżącego, że jego uniewinnienie ma wpływ na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zaznaczając, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jednoznacznie określa termin rozpoczęcia tegoż zawieszenia, a żadne przepisy nie zawierają jakichkolwiek warunków skutkujących zniwelowaniem okresu zawieszenia ze skutkiem wstecznym.

### **Zarzuty skarżącego**

Zdaniem skarżącego przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w zakresie wskazanym w *petitum* skargi, jest niezgodny z art. 64 ust. 1–3 w związku z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

1. Naruszenie prawa własności określonego w art. 64 ust. 1 Konstytucji skarżący widzi w pozbawieniu podatnika własności środków pieniężnych na skutek wyegzekwowania ich na poczet zobowiązania podatkowego, którego termin przedawnienia został zawieszony wyłącznie z uwagi na wystąpienie przesłanki określonej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., mimo że podatnik został prawomocnie uniewinniony od zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego. Skarżący wskazał, iż, w jego opinii, zaskarżona norma w sposób spreczny z art. 63 ust. 3 Konstytucji ogranicza prawo własności podatnika, uniemożliwiając przedawnienie zobowiązań podatkowych na skutek wszczynania postępowań karnych skarbowych, które kończą się uniewinnieniem podatnika lub umorzeniem przez sąd postę-

powania. Jednocześnie skarżący podnosi, że zaskarżony przepis narusza zasadę równej ochrony własności wyrażoną w art. 64 ust. 2 Konstytucji poprzez zróżnicowanie sytuacji prawnopodatkowej osób niewinnych oraz osób, wobec których nie prowadzono postępowania karnego skarbowego.

2. Skarżący zarzuca ponadto przepisowi art. 70 § 6 pkt 1 o.p. naruszenie wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawnego oraz wywodzonej z tej zasady – gwarancji ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Naruszenie tych zasad skarżący widzi w ograniczeniu możliwości skorzystania przez podatnika z instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ograniczenie to skarżący upatruje w umożliwieniu organom ścigania wszczynania postępowań o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe jedynie na potrzeby zawieszenia terminu przedawnienia, bez faktycznych podstaw do prowadzenia takich postępowań, co prowadzi do sytuacji, że podatnik nie może mieć pewności co do faktycznego momentu przedawnienia jego zobowiązania podatkowego.

3. Skarżący wskazuje również na niezgodność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadą równości. Naruszenie tej zasady skarżący widzi w:

- braku zróżnicowania – w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – sytuacji podatników skazanych za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe i podatników, którzy od zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego zostali uniewinnieni lub umorzono wobec nich postępowanie sądowe,
- zróżnicowaniu – w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – sytuacji osób niewinnych od zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego oraz osób, wobec których postępowanie karne skarbowe w ogóle się nie toczyło.

### **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 konstytucyjna, aby mogła zostać rozpoznana przez Trybunał, musi spełniać niezbędne wymogi formalne.

Dopuszczalność skutecznego zainicjowania postępowania przed Trybunałem warunkowana jest dopełnieniem przez skarżącego warunków formalnych wynikających z Konstytucji, jak też – rozwijających jej postanowienia – przepisów ustawy o Trybunale.

Zgodnie z art. 61 ust. 1 i 2 Prezes Trybunału kieruje skargę konstytucyjną na posiedzenie niejawne w celu wstępnego rozpoznania. Jeżeli skarga konstytucyjna spełnia wymagania przewidziane w ustawie oraz nie zachodzą okoliczności wyłączające jej rozpoznanie, Trybunał Konstytucyjny wydaje postanowienie

o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu. Jak podkreśla jednak Trybunał, postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu w wyniku dokonania wstępnego rozpoznania nie jest wiążące dla składu orzekającego, który jest uprawniony do wydania postanowienia umarzającego postępowanie w wypadku stwierdzenia stosownych przesłanek na dalszym etapie merytorycznego rozpatrzenia sprawy. W orzecznictwie trybunalskim wskazuje się, że „dopiero szczegółowa analiza okoliczności sprawy, w tym cech podmiotu skarżącego oraz przedmiotu skargi konstytucyjnej, pozwala na ustalenie, czy skarga spełnia wymogi, związane z jej normatywną konstrukcją, wynikającą z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz z art. 47 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” (postanowienie TK z 14 grudnia 2011 r., sygn. akt SK 29/09; zob. też postanowienia TK z: 24 października 2006 r., sygn. akt SK 65/05; 30 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 15/07; 8 lipca 2008 r., sygn. akt K 40/06; 16 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 22/07; 2 grudnia 2010 r., sygn. akt SK 11/10; 4 lipca 2011 r., sygn. akt SK 27/10, oraz 17 maja 2017 r., sygn. akt SK 7/16). W konsekwencji również uczestnicy postępowania (w tym Sejm) nie są zwolnieni z obowiązku analizy przesłanek formalnych dopuszczalności skargi, mimo wcześniejszego wstępnego jej rozpoznania przez Trybunał.

2. 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.

3. Analizowana skarga została złożona w trybie skargi konstytucyjnej przez podmiot domagający się ochrony swoich konstytucyjnych wolności lub praw (art. 79 ust. 1 Konstytucji). Według powołanego przepisu „[k]ażdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”. Szczegółowe wymogi dopuszczalności skargi konstytucyjnej precyzują przepisy ustawy o TK oraz orzecznictwo Trybunału.

Przytoczony wyżej przepis ustawy zasadniczej wraz z doprecyzującym zasadą składania skarg konstytucyjnych art. 53 i art. 77 ustawy o TK nakreślają wymóg, aby przedmiotem skargi był wyłącznie taki przepis prawny, który wykazuje podwójną kwalifikację. Po pierwsze, przepis, którego zbadania konsty-



tucyjności wymaga inicjator postępowania, musi być podstawą wydanego przez sąd lub organ administracji publicznej ostatecznego orzeczenia (wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia), naruszającego podstawowe prawa skarżącego. Po drugie, przyczyna naruszenia powinna wynikać z treści zaskarżonego przepisu. Inaczej mówiąc, przesłanką rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wskazanie przez inicjatora postępowania takiego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, który w sprawie wnoszącego skargę stanowił podstawę prawną ostatecznego rozstrzygnięcia, naruszającego przysługujące mu konstytucyjne prawa lub wolności (zob. wyrok TK z 6 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 33/04; postanowienia TK z: 21 września 2005 r., sygn. akt SK 32/04; 16 marca 2010 r., sygn. akt SK 57/08; 12 maja 2021 r., sygn. akt SK 114/20).

Weryfikując powyższe wymogi pod kątem niniejszej sprawy, zauważyć należy, że zgodnie z opisanym przez skarżącego stanem faktycznym był on stroną (oskarżonym) w sprawie o przestępstwo skarbowe związane w niewykonaniem zobowiązania podatkowego. Jednocześnie ani w samej skardze, ani w załączonej do niej dokumentacji nie ma żadnej wzmianki, że skarżący był podmiotem postępowania o wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, którego egzekucja była przyczyną zainicjowania niniejszego postępowania przed Trybunałem. Kontrola konstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim skutkuje on zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania o wykroczenie skarbowe w sytuacji, gdy w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego wydany został wobec oskarżonego wyrok uniewinniający lub postępowanie zostało umorzone przez sąd, byłaby więc kontrolą abstrakcyjną, niemożliwą do przeprowadzenia w trybie postępowania zainicjowanego wniesieniem skargi konstytucyjnej.

Analogicznie również kontrola konstytucyjności zaskarżonego przepisu w zakresie, w jakim skutkuje on zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe w sytuacji, gdy postępowanie to zostało umorzone przez sąd, byłaby kontrolą abstrakcyjną. Jak wynika bowiem z przedstawionych Sejmowi akt, w tym zwłaszcza z wyroku Sądu Okręgowego w Lublinie z 12 marca 2013 r., sygn. akt [...], skarżący został „w całości” uniewinniony od zarzutu popełnienia przypisywanego mu czynu, a co za tym idzie w sprawie nie miało miejsca umorzenie postępowania karnego przez sąd.

Z uwagi na powyższe Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania w przedstawionym wyżej zakresie, z uwagi na wystąpienie ujemnej przesłanki procesowej określonej w art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK, skutkującej niedopuszczalnością wydania wyroku.

4. Przepis art. 77 ust. 1 ustawy o TK wymaga przed wniesieniem skargi konstytucyjnej wyczerpania drogi prawnej. W niniejszej sprawie przedmiotem sporu między skarżącym a organami administracji była kwestia możliwości eg-

zекwowania określonego w drodze decyzji zobowiązania podatkowego. W tym kontekście, po pierwsze, zauważyć trzeba, że 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 i mogą podlegać egzekucji (art. 3 § 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 1 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji; t.j. Dz. U. 2020, poz. 1427, ze zm.; dalej: u.p.e.a.).

Zgodnie z art. 17 § 1 u.p.e.a. rozstrzygnięcia w sprawach dotyczących postępowania egzekucyjnego następują w formie postanowienia, na które służy zażalenie. Ponadto postanowienia ostateczne (zapadłe w wyniku rozpatrzenia zażalenia) mogą podlegać wzruszeniu na drodze postępowania sędow-administracyjnego inicjowanego skargą uprawnionego podmiotu (art. 3 § 2 pkt 3 w związku z art. 50 § 1 w związku z art. 52 § 1 ustawy z 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 dwuinstancyjnej drogi sędow-administracyjnej jest równoznaczne z wyczerpaniem drogi prawnej, o której mowa w art. 77 ust. 1 ustawy o TK (art. 168 § 2 p.p.s.a.). W niniejszym stanie faktycznym prawomocny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego kończący drogę sędow-administracyjną zapadł w dniu 12 grudnia 2019 r., czym spełniony został warunek wyczerpania drogi prawnej przed złożeniem skargi konstytucyjnej i legitymowania się ostatecznym orzeczeniem w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji.

5. W myśl art. 77 ust. 1 ustawy o TK skarżący ma 3-miesięczny termin (liczony od dnia doręczenia mu prawomocnego wyroku) na wniesienie skargi konstytucyjnej. Zgodnie z dokumentacją przesłaną Sejmowi, jako uczestnikowi postępowania przed Trybunałem, wyrok NSA został doręczony skarżącemu w dniu 26 lutego 2020 r., natomiast wpływ skargi do Trybunału Konstytucyjnego datowany jest na dzień 19 maja 2020 r. (data prezentaty na skardze). Nie ulega więc wątpliwości, że termin na wniesienie skargi konstytucyjnej w niniejszym wypadku został przez skarżącego zachowany.

6. 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 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, określa bowiem okres, w którym takie merytoryczne rozstrzygnięcia w ogóle mogą mieć miejsce. Stąd też, w opinii Sejmu, zaskarżony przepis – mimo nieujęcia go w sentencji wyroku NSA – stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie.



7. Analiza dotychczasowego orzecznictwa trybunalskiego pozwala stwierdzić, że kwestionowany przez skarżącego przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. był już przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego, który uznał go 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 oceny Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt P 30/11 była zgodność 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 oceny Trybunału w postępowaniu zainicjowanym niniejszą skargą ma być natomiast zbadanie konstytucyjności przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. pod kątem naruszenia art. 64 ust. 1 oraz 2 i 3 w związku z art. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji w zakresie, w jakim przepis ten powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, mimo późniejszego uniewinnienia oskarżonego przez sąd.

Zauważyć należy, że pismo inicjujące postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym w niniejszej sprawie, poza zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wskazuje odmienne wzorce kontroli konstytucyjnej niż miało to miejsce w przypadku kontroli konstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w sprawie o sygn. akt P 30/11. Ponadto, rozpatrując pytanie prawne NSA, Trybunał Konstytucyjny nie dokonywał analizy konstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. pod kątem dalszych losów osoby oskarżonej o czyn będący podstawą zawieszenia, a jedynie pod kątem wiedzy zainteresowanego podatnika o fakcie rozpoczęcia terminu tego zawieszenia. Oznacza to, że zakres kontroli Trybunału w sprawie zakończonej wyrokiem z 2012 r. – mimo że dotyczył tego samego przepisu – był odmienny od zakresu kontroli wnioskowanego przez skarżącego w omawianej skardze.

Podsumowując, w opinii Sejmu nie zachodzą przeszkody formalnoprawne uniemożliwiające rozpoznanie analizowanej skargi przez Trybunał Konstytucyjny.

Na marginesie powyższego Sejm pragnie zauważyć, że kontrolę zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, z art. 2 Konstytucji zainicjował również wnioskiem z 22 października 2014 r. Rzecznik Praw Obywatelskich (sygn. akt K 31/14). Postępowanie z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich na chwilę obecną nie zostało jednak zakończone.

Dodatkowo również Sejm zwraca uwagę, że w chwili obecnej w toku rozpoznawania przed Trybunałem Konstytucyjnym znajduje się, zainicjowana skargą konstytucyjną, sprawa o sygn. akt SK 100/19. Przedmiotem zaskarżenia w tej sprawie jest art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego, natomiast wzorcami kontroli są art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji. Z uwagi na powyższe, w związku z częściową zbieżnością zarówno przedmiotu, jak i wzorców kontroli Sejm wnosi o rozważenie ewentualnego połączenia obu spraw do wspólnego rozpoznania.

### **Wzorce kontroli**

1. Zgodnie z art. 2 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Norma ta implikuje w sobie między innymi stanowiącą jedną z jej składowych zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, na którą powołuje się skarżący.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa „wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny. Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania” (wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00).

Skutkiem przyjęcia zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa musi też być pewność tego prawa, którą Trybunał Konstytucyjny definiuje jako zbiór elementów, 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 za sobą”. Idąc tym tropem, Trybunał konkluduje, że „[j]ednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych” (wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00). Niemniej jeszcze w tym samym wyroku Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że prawodawca narusza wskazane wartości jedynie wtedy, „gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa byłaby inaczej zadecydowała o swoich sprawach”.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się również, że zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa jest ściśle powiązana z bezpieczeństwem prawnym jednostki, które wymaga, aby zarówno stanowienie prawa, jak i sposób jego stosowania nie narażały jednostki na takie skutki prawne, których nie była ona w stanie przewidywać w momencie podejmowania decyzji i działań, które w konsekwencji te skutki miałyby wywołać (zob. wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10).

W piśmiennictwie sygnalizuje się stawiany organom władzy wymóg, „aby organ państwowy (a więc także ustawodawca) traktował obywateli z zachowaniem minimalnych reguł uczciwości. Przepisy prawne nie mogą więc zastawiać pułapek, formułować obietnic bez pokrycia bądź nagle wycofywać się ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, nie mogą stwarzać organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela” (L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2003, s. 63).

Zarówno w orzecznictwie, jak i w literaturze podkreśla się jednak, że zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa nie ma bezwzględного charakteru, gdyż w wielu wypadkach może ona pozostawać w konflikcie z innymi wartościami konstytucyjnymi, którym w danej konfiguracji należy się pierwszeństwo. W tym kontekście warte przytoczenia jest chociażby stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zaprezentowane we wspomnianym wyżej wyroku z 7 lutego 2001 r., zgodnie z którym „[...] należy ustalić na ile oczekiwanie jednostki, że nie narazi się ona na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, są usprawiedliwione. Jednostka musi zawsze liczyć się z tym, że zmiana warunków społecznych lub gospodarczych może wymagać nie tylko zmiany obowiązującego prawa, ale również niezwłocznego wprowadzenia w życie nowych regulacji prawnych. W szczególności ryzyko związane z wszelką działalnością gospodarczą obejmuje również ryzyko niekorzystnych zmian systemu prawnego. Istotne znaczenie ma także horyzont czasowy działań podejmowanych przez jednostkę w danej sferze życia. Im

dłuższa jest – w danej sferze życia – perspektywa czasowa podejmowanych działań, tym silniejsza powinna być ochrona zaufania do państwa i do stanowionego przez nie prawa” (sygn. akt K 27/00).

2. Według art. 32 ust. 1 Konstytucji: „Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”. Jeszcze przed wejściem w życie obecnej ustawy zasadniczej Trybunał Konstytucyjny określił ogólne ramy definicji zasady równości, wskazując, że „konstytucyjna zasada równości wobec prawa (równości w prawie) [...] polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo” (wyrok TK z 9 marca 1988 r., sygn. akt K 7/87). W cytowanym orzeczeniu Trybunał wskazał ponadto, iż „[r]ówność oznacza także akceptację różnego traktowania przez prawo różnych podmiotów (adresatów norm prawnych) [...] W ocenie Trybunału Konstytucyjnego różne traktowanie przez prawo określonych grup (klas) podmiotów powinno być uzasadnione w tym sensie, że musi być oparte na uznanych kryteriach oceny klasyfikacji różnicującej podmioty prawa. Równość wobec prawa to także zasadność wybrania tego, a nie innego kryterium zróżnicowania podmiotów (adresatów) prawa. Oznacza ono uznanie tej, a nie innej cechy, za istotną, a tym samym uzasadnioną w regulowanej dziedzinie (materii)”. Takie rozumienie zasady równości było wielokrotnie powtarzane w orzecznictwie Trybunału już pod rządami obecnej Konstytucji. Przykładowo w wyroku z 21 stycznia 2014 r. Trybunał wskazuje, że „[z] wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasady równości wynika nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej klasy (kategorii). [...] zasada równości praw «jest stosowana sprawiedliwie wtedy, gdy zakłada równe traktowanie podmiotów takich samych pod względem relewantnej do treści danego uregulowania cechy, zaś dopuszcza odpowiednio odmienne traktowanie podmiotów, które pod względem takiej cechy są zróżnicowane»” (wyrok TK z 21 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 5/12). Podobnie w wyroku z 21 lipca 2014 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „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 zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących” (wyrok TK z 21 lipca 2014 r., sygn. akt K 36/13).

Podmiotami zobowiązanymi do realizacji prawa do równego traktowania są w pierwszej kolejności szeroko pojęte organy władzy publicznej, co wynika wprost ze zdania drugiego art. 32 ust 1 Konstytucji. W doktrynie podkreśla się, że „pojęcie «władzy publicznej» odnosi się [w tym wypadku – przyp. Ł.T.] do wszelkich organów, urzędów i instytucji, które wykonują kompetencje władcze bądź wykonywanie tych kompetencji przygotowują lub organizują. Obejmuje ono także instytucje niepubliczne, realizujące funkcje zlecone i podobne” (L. Garlicki, M. Zubik, Komentarz do art. 32 [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*.

*Komentarz*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, s. 122–123). Organy te są przy tym zobowiązane do przestrzegania zasady równości zarówno na etapie stanowienia, jak i stosowania prawa. Oznacza to, że nie tylko ustawodawca jest podmiotem zobowiązanym do stosowania reguły równości na etapie tworzenia prawa, ale także podmioty władzy publicznej stosujące lub egzekwujące to prawo, chociażby decyzje ich oparte były na kryteriach uznania administracyjnego, muszą w swoim działaniu zapewnić taki sposób jego stosowania (egzekwowania), żeby nie naruszał on zasad równości i równego traktowania.

W postanowieniu z 24 października 2001 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „[u]znając prawo do równego traktowania za konstytucyjne prawo jedności, Trybunał Konstytucyjny podkreśla, iż ma ono charakter niejako prawa «drugiego stopnia» («metaprawa»), tzn. przysługuje ono w związku z konkretnymi normami prawnymi lub innymi działaniami organów władzy publicznej, a nie w oderwaniu od nich – niejako «samoistnie»” (postanowienie pełnego składu TK z 24 października 2001 r., sygn. akt SK 10/01). W konsekwencji tego postanowienia ukształtował się pogląd, że zasada równości nie może być samodzielną podstawą skargi konstytucyjnej. Jeszcze w tym samym orzeczeniu Trybunał zasygnalizował bowiem, że „[j]eżeli te normy lub działania nie mają odniesienia do konkretnych, określonych w Konstytucji wolności i praw, prawo do równego traktowania nie ma w pełni charakteru prawa konstytucyjnego, a to sprawia, że nie może ono być chronione za pomocą skargi konstytucyjnej”.

Zasada równości nie ma charakteru bezwzględnego. W literaturze podkreśla się, że „[k]onstytucyjnie dopuszczalna jest sytuacja, w której zróżnicowanie nastąpi w obrębie grupy osób znajdujących się w takiej samej sytuacji. Jest to możliwe ze względu na konieczność realizacji zasad konstytucyjnych, o ile ograniczenie zasady równości dokonywane jest z zachowaniem zasady proporcjonalności. Ograniczenie dokonane jest za pomocą środka przydatnego do realizacji zasady konstytucyjnej usprawiedliwiającej to ograniczenie, środek ten jest konieczny, czyli nie ingeruje nadmiernie w równość, oraz zachowana jest proporcjonalność *sensu stricto* [...]. Odstąpienie od zasady równości może pogarszać lub poprawiać sytuację określonych podmiotów” (P. Tuleja, *Komentarz do art. 32 [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2019, s. 120–121). W podobnym duchu komentowane zagadnienie przedstawiają również L. Garlicki i M. Zubik: „[...] postulat równości nie może być utożsamiany z nakazem identyczności. Celem i istotą regulacji prawnych jest wprowadzanie zróżnicowań. Dopóki te zróżnicowania prawne odpowiadają obiektywnie istniejącym różnicom między adresatami norm prawnych, problem naruszenia zasady równości nie powstaje. [...] Podejście Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje za punkt wyjścia, że ocena konstytucyjności każdego prawnego zróżnicowania sytuacji podmiotów podobnych wynika z ustalenia, czy zróżnicowaniu temu można przypisać uzasadniony charakter” (zob. L. Garlicki, M. Zubik, *Komentarz do art. 32, op. cit.*, s. 110–111, 116).

3. Zgodnie z art. 64 Konstytucji: „1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. 2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. 3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”.

W doktrynie definiuje się prawo własności jako „konstytucyjnie gwarantowana wolność nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim” (M. Florczak-Wątor, Komentarz do art. 64 [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2019, s. 216). Z uwagi na fakt, że Konstytucja nie precyzuje pojęcia własności, Trybunał Konstytucyjny odwołuje się w swoim orzecznictwie do regulacji zawartych ustawie z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. 2020, poz. 1740, ze zm.; dalej: k.c.): „Przepis ten [art. 140 k.c. – przyp. Ł.T.] ujmuje definicję prawa własności w dwóch aspektach: pozytywnym i negatywnym. Przez stronę pozytywną rozumie się uprawnienia, jakie składają się na prawo własności jako prawo podmiotowe, natomiast strona negatywna własności oznacza możliwość wyłączenia przez właściciela ingerencji innych osób w sferę jego prawa. Definicja prawa własności, polegająca na wyczerpującym wyliczeniu uprawnień właściciela, nie jest możliwa. Kodeks cywilny jako uprawnienia podstawowe wymienia uprawnienie do korzystania z rzeczy i do rozporządzania rzeczą. Do atrybutu korzystania z rzeczy tradycyjnie zaliczamy uprawnienia do posiadania rzeczy, do używania rzeczy, do pobierania pożytków i innych przychodów z rzeczy, do dyspozycji faktycznych. Rozporządzanie rzeczą oznacza natomiast możliwość wyzbycia się własności oraz uprawnienie do obciążenia rzeczy” (wyrok TK z 25 maja 1999 r., sygn. akt SK 9/98).

Prawo własności podlega konstytucyjnej ochronie na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy zasadniczej. Ochrona ta powinna być równa dla wszystkich niezależnie od statusu lub charakteru podmiotu, jaki tę ochronę otrzymuje, czy drogi uzyskania tytułu własności (zob. wyroki TK z: 22 lutego 2000 r., sygn. akt SK 13/98; 21 maja 2001 r., sygn. akt SK 15/00; 29 maja 2001 r., sygn. akt SK 5/01; 28 września 2015 r., sygn. akt K 20/14). Różnice w zakresie ochrony prawa własności mogą natomiast przybrać charakter przedmiotowy. Odmienny poziom ochrony może być związany przykładowo z „odmiennością sytuacji faktycznych lub prawnych podmiotów – w odniesieniu do ochrony praw majątkowych tego samego typu, ale różnej wartości, dopuszczalnym kryterium zróżnicowania może być sama wartość prawa majątkowego” (postanowienie TK z 9 czerwca 2010 r., sygn. akt SK 32/09). Podobne stanowisko zajął Trybunał również we wcześniejszym orzeczeniu, wskazując, iż „[w] wypadku ochrony praw majątkowych tego samego typu, ale o różnej wartości, dopuszczalnym kryterium zróżnicowania może być sama wartość prawa majątkowego, którego dotyczy sprawa sądowa i zgłoszone roszczenie procesowe. Jest to tym bardziej możliwe w odniesieniu do prawa wniesienia kasacji, która – jako taka – nie jest środkiem bezpośredniej ochrony praw majątkowych i koniecznym składnikiem prawa do sądu. W tym



znaczeniu uzależnienie ustawowego prawa wniesienia kasacji od wartości przedmiotu zaskarżenia nie prowadzi do różnicowania ochrony praw majątkowych, sprzecznego z art. 64 ust. 2 Konstytucji” (wyrok TK z 6 maja 2004 r., sygn. akt SK 23/02).

Jak wskazuje orzecznictwo trybunalskie, ochronę prawa własności określoną w przytoczonym przepisie należy traktować jako uszczegółowienie zasady równości wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji do poszczególnych dziedzin życia społecznego w obszarze wolność i praw ekonomicznych (zob. wyroki TK z: 24 października 2001 r., sygn. akt SK 22/01; 5 września 2007 r., sygn. akt P 21/06; 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06; 26 listopada 2007 r., sygn. akt P 24/06; 3 lipca 2013 r., sygn. akt P 49/11; 28 września 2015 r., sygn. akt K 20/14), przy czym w przeciwieństwie do „ogólnej” zasady równości może ona stanowić samodzielny wzorzec konstytucyjny.

Nadmienić należy, że prawo własności nie jest prawem nieograniczonym, a jego granice wyznaczać powinny ustawy i zasady współżycia społecznego, których jednak ustawodawca winien nie nadużywać. W wyroku z 12 stycznia 1999 r. Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że zawarta w art. 64 ust. 3 Konstytucji norma „[p]o pierwsze – stanowi jednoznaczną i wyraźną konstytucyjną podstawę dla wprowadzania ograniczeń prawa własności. Po drugie – zawarte w nim przesłanki dopuszczalności ograniczenia własności z pewnością stanowią mogą – formalne jak i materialne – kryterium dla kontroli dokonanych przez prawodawcę ograniczeń, nie będąc jednakże wszystkimi konstytucyjnymi obwarowaniami zawężającymi w tym zakresie jego swobodę” (wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. akt SK 2/98).

### **Analiza materialnoprawna**

1. Jak podnosi skarżący, w jego opinii art. 70 § 6 pkt 1 o.p. narusza zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa w ten sposób, że pozwala finansowym organom postępowania przygotowawczego w sposób arbitralny wszczynać postępowanie karne skarbowe, którego finał (np. sądowe uniewinnienie lub umorzenie postępowania) nie ma znaczenia dla biegu terminu przedawnienia, co w znacznym stopniu ogranicza prawo obywatela do skutecznego „zwalczania” zawieszenia biegu terminu przedawnienia (skarga, s. 6). W dalszej kolejności skarżący podnosi, że, w jego opinii, istnieje stała, powszechna i jednoznaczna wykładnia art. 70 § 6 pkt 1 o.p., zgodnie z którą wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe umożliwia nierozpoczęcie albo zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego także w przypadku całkowitego braku podstaw faktycznych uzasadniających takie postępowanie, a wynik procesu karnego przed sądem nie ma znaczenia dla skuteczności tego zawieszenia (skarga, s. 6–7).

W opinii skarżącego argumentem przemawiającym za uznaniem niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 2 Konstytucji jest konieczność zapewnienia stabi-

lizacji stosunków społecznych, która jest wartością konstytucyjną zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego wywodzonej z art. 2 Konstytucji (skarga, s. 8). Skarżący wskazuje też, że zaskarżony przepis „stoi w sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawa, gdyż nie daje żadnej pewności co do zastosowania instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji wszczęcia i prowadzenia postępowania karnoskarbowego wobec podatnika [albowiem – przyp. Ł.T.] bez względu na wynik sądowego postępowania karnego bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w takim przypadku zależy tylko od woli organu postępowania przygotowawczego, który nie musi martwić się o skutki ewentualnego zweryfikowania prawidłowości swoich czynności takich jak np. postawienie zarzutów karno-skarbowych lub wniesienie aktu oskarżenia – przez Sąd” (*ibidem*).

Skarżący podnosi, że przedawnienie zobowiązań podatkowych działa dyscyplinująco na wierzyciela publicznego, zmuszając go do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych, a stabilizacja stosunków społecznych przejawia się poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. W konkluzji tego wyводу skarżący wskazuje „[n]ie ma zatem wątpliwości, że przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć wprost nieuregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych” (skarga, s. 7). W ocenie Sejmu nie ma racji skarżący, twierdząc, że instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji wskazanych wyżej wartości konstytucyjnych, jakimi są – zdaniem skarżącego – zachowanie równowagi budżetowej oraz stabilizacja stosunków społecznych. Podobnie Sejm nie podziela opinii skarżącego, że obecne rozwiązania prawne wprowadzają destabilizację, brak pewności i stanowią swoistą pułapkę zastawioną na podatnika, która w znacznej mierze uniemożliwia podatnikowi skorzystanie z instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego, co narusza art. 2 Konstytucji, „gdyż skoro instytucję tą wprowadzono do systemu prawnego to musi istnieć realna możliwość z niej skorzystania” (skarga, s. 8–9).

Odnosząc się do powyższych twierdzeń, Sejm pragnie zwrócić uwagę, że to zapłata podatku, a nie jego przedawnienie jest pożądanym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Takiemu stanowisku dał wyraz Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając w swoim orzecznictwie, że „nie podziela poglądu, wedle którego przedawnienie zobowiązań podatkowych jest korzystne nie tylko dla podatnika, ale również dla interesu publicznego, ponieważ «z biegiem czasu ustaje konieczność rozstrzygnięcia przez powołane do tego organy wszelkich potencjalnych sporów w związku z przedawnionym roszczeniem». Trybunał pragnie raz jeszcze podkreślić, że otrzymanie środków finansowych pochodzących z podatków pozwala na finansowanie realizacji zadań publicznych. Pożądanym konstytucyjnie sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest szeroko rozumiana zapłata podatku (obejmująca także potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, które prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowego).

Inne sposoby ustania więzi między wierzycielem podatkowym a dłużnikiem, które nie prowadzą do zaspokojenia roszczeń wierzyciela, powinny być traktowane w kategoriach wyjątku. Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości wyrażone w ustawie zasadniczej” (wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10). W opinii Sejmu takich wartości, które uzasadniają priorytet przedawnienia roszczenia z tytułu zobowiązania podatkowego w stosunku do jego zaspokojenia, nie można znaleźć w niniejszej sprawie. Zauważyć należy, że wskutek przeprowadzonego postępowania podatkowego zakończonego ostateczną decyzją podatkową (której słuszność ponadto potwierdziło następnie postępowanie sądowo-administracyjne), skarżący miał świadomość ciężącego na nim zobowiązania podatkowego, jak również wysokości tego zobowiązania. Zauważyć należy przy tym, że w każdym wypadku przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego podatnik ma szansę samodzielnego i dobrowolnego uiszczenia zaległego zobowiązania podatkowego, a postępowanie egzekucyjne jest dopiero ostateczną formą zobligowania jednostki do wywiązania się z jej konstytucyjnych i ustawowych obowiązków względem budżetu centralnego lub samorządowego. W tej sytuacji jednostka, która ma pełną świadomość ciężących na niej zobowiązań i uchyla się od ich wypełniania, licząc na przedawnienie roszczeń, nie opiera się na żadnych wartościach konstytucyjnych, które uzasadniałyby jej dodatkową ochronę.

W kontekście analizowanej skargi warto podnieść też, że Trybunał Konstytucyjny wyraził jednoznaczny pogląd, iż samo przedawnienie nie jest prawem jednostki i jako takie nie podlega ochronie konstytucyjnej: „Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że choć powołane przepisy dotyczą przedawnienia, to jednak nie można z ich treści wyprowadzać konstytucyjnego prawa do przedawnienia, czy choćby ekspektatywy takiego prawa. Przedawnienie nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym i nawet, gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone” (wyrok TK z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11).

Odnosząc się do argumentu, iż zaskarżony przepis w sposób stały, powszechny i jednoznaczny jest wykładany w ten sposób, że umożliwia nierozpoczęcie albo zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego także przy braku podstaw faktycznych uzasadniających wszczęcie postępowania karnego w przedmiocie przestępstwa skarbowego oraz że pozwala finansowym organom postępowania przygotowawczego w sposób arbitralny wszczynać postępowanie karne skarbowe, zauważyć należy, iż skarżący nie przedstawił żadnej dodatkowej argumentacji ani nie wskazał dowodów popierających twierdzenie, że przytoczona przez niego wykładnia jest stała, powszechna i jednolita. Jednocześnie pamiętać trzeba, że Trybunał Konstytucyjny w swoich orzeczeniach wielokrotnie podkreślał stanowisko, że jego zadaniem jest eliminacja z obrotu prawnego przepisów niezgodnych z ustawą zasadniczą, a nie ocena prawidłowości stosowania obowiązujących przepisów przez organy władzy publicznej: „Zgod-

nie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału [...] nie jest dopuszczalne kwestionowanie za pomocą skargi konstytucyjnej jednostkowych aktów stosowania prawa. Nie leży bowiem w kompetencjach Trybunału kontrola prawidłowości ustaleń organów stosujących prawo ani kontrola sposobu wykładni obowiązujących przepisów. [...] W zaskarżonym postanowieniu Trybunał przywołał różne wypowiedzi Sądu Najwyższego i sądów powszechnych wskazujące na rozbieżną praktykę orzecniczą w zakresie wykładni zakwestionowanego przepisu, która uniemożliwia merytoryczną kontrolę art. 417<sup>1</sup> § 2 k.c. Trybunał w obecnym składzie podziela te ustalenia i w konsekwencji stwierdza, że rozpatrywana skarga jest skargą na stosowanie prawa, co wyklucza kognicję sądu konstytucyjnego i zasadnie powodowało konieczność odmowy nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu ze względu na niedopuszczalność orzekania” (postanowienie TK z 14 kwietnia 2016 r., sygn. akt Ts 275/14).

Odnosząc się do twierdzenia, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. pozwala finansowym organom postępowania przygotowawczego w sposób arbitralny wszczynać postępowanie karne skarbowe, dodatkowo wyjaśnić należy, co następuje.

Bezsporne jest, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p., mimo swojego usytuowania w materialnych przepisach prawa podatkowego, warunki swojego działania osadza w obszarze prawa karnego (karnego skarbowego) procesowego. Inaczej mówiąc, dopiero spełnienie warunku określonego w prawie karnym procesowym określa moment rozpoczęcia i zakres czasowy działania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Z tego powodu analiza zasadności zarzutów przytoczonych w skardze uzupełniona być powinna analizą celów i zasad działania prawa karnego i prawa podatkowego.

Zgodnie z art. 113 § 1 ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. 2021, poz. 408, ze zm.) w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, o ile przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. 2021, 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, dotyczące procedury karnej (poza uwagami poruszającymi kwestie w obszarach wyłączonych przez przepisy Kodeksu karnego skarbowego dla postępowania karnego skarbowego), pozostają aktualne również w zakresie procedury karnej skarbowej. Dodatkowo, dokonując analizy, należy mieć na względzie również te przepisy Kodeksu karnego skarbowego, które z uwagi na specyfikę tego postępowania nie znajdują odzwierciedlenia w procedurze karnej uregulowanej w Kodeksie postępowania karnego.

Ogólne cele prowadzonego postępowania karnego określa art. 2 § 1 k.p.k. Zgodnie z powołanym przepisem zadaniem tegoż kodeksu i organów ścigania go stosujących jest takie ukształtowanie postępowania karnego, aby:

- sprawca przestępstwa został wykryty i pociągnięty do odpowiedzialności karnej, a osoba niewinna nie poniosła tej odpowiedzialności,

- osiągnięte zostały zadania postępowania karnego w zwalczaniu przestępstw, zapobieganiu im, umacnianiu poszanowania prawa i zasad współżycia społecznego,
- zostały uwzględnione prawnie chronione interesy pokrzywdzonego przy jednoczesnym poszanowaniu jego godności,
- rozstrzygnięcie sprawy nastąpiło w rozsądnym terminie.

Dodatkowo Kodeks postępowania karnego jasno precyzuje warunek wszczęcia i cele postępowania przygotowawczego oraz warunek postawienia zarzutów potencjalnemu sprawcy czynu. Postępowania przygotowawcze wszczyna się, jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa (art. 303 k.p.k.), natomiast postanowienie o przedstawieniu zarzutów należy wydać i ogłosić, jeżeli dane istniejące w chwili wszczęcia śledztwa (dochodzenia) lub zebrane w jego toku uzasadniają dostatecznie podejrzenie, że czyn popełniła określona osoba (art. 313 § 1 k.p.k.). Zauważyć należy przy tym, że polski ustawodawca w zakresie postępowania o przestępstwo, przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przyjął zasadę legalizmu (art. 10 § 1 k.p.k.), w myśl której organ powołany do ścigania wyżej wymienionych czynów zabronionych jest obowiązany do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania przygotowawczego, a oskarżyciel publiczny także do wniesienia i popierania oskarżenia, jeżeli czyn zabroniony jest ścigany z urzędu lub do organów ścigania wpłynął prawidłowy wniosek osoby uprawnionej. Oznacza to, że w momencie zaistnienia przesłanki do wszczęcia postępowania karnego (uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa) organy ścigania nie posiadają swobody decyzyjnej w kwestii wszczęcia tego postępowania (inaczej niż w przypadku prawa wykroczeń, gdzie obowiązuje zasada oportunistu, zgodnie z którą zamiast przeprowadzenia postępowania możliwe jest poprzestanie na pouczeniu sprawcy wykroczenia).

Procedura karna, obok celów ogólnych kodeksu, wskazuje też na cele samego postępowania przygotowawczego. I tak, zgodnie z art. 297 § 1 k.p.k., celami postępowania przygotowawczego jest:

- ustalenie, czy doszło do popełnienia czynu zabronionego i czy ten czyn stanowi przestępstwo (przestępstwo skarbowe),
- wykrycie i w razie potrzeby ujęcie sprawcy,
- zebranie danych osobopoznawczych i danych środowiskowych,
- wyjaśnienie okoliczności sprawy, w tym ustalenie osób pokrzywdzonych i rozmiarów szkody,
- zebranie, zabezpieczenie i w niezbędnym zakresie utrwalenie dowodów dla sądu.

Ponadto na gruncie prawa karnego skarbowego obowiązuje 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 samorzą-

du terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu, spowodowanego takim czynem zabronionym (art. 114 § 1 Kodeksu karnego skarbowego).

Z powyższej analizy wynika, że mimo iż rozpoczęcie postępowania karnego faktycznie wywołuje skutek w sferze prawa podatkowego, to decyzja o wszczęciu postępowania karnego nie jest ani decyzją ukierunkowaną na zabezpieczenie toku prowadzonej kontroli czy postępowania podatkowego (nie ma takiego celu), ani też nie jest arbitralną decyzją organów ścigania, lecz następuje po zrealizowaniu się ściśle określonej przesłanki, jaką jest podjęcie uzasadnionego podejrzenia o popełnieniu czynu zabronionego. Oczywiście też jest, że organ ścigania, wszczynając postępowanie przygotowawcze, nie jest w stanie ocenić, jakim skutkiem się ono skończy, gdyż informacje o fakcie i okolicznościach popełnienia czynu zabronionego, a także jego potencjalnym sprawcy pojawić się mogą dopiero w toku prowadzonego śledztwa (dochodzenia) lub w trakcie przewodu sądowego.

W odniesieniu do celów, jakie stawia ustawodawca organom administracji w zakresie prowadzonych przez nie postępowań podatkowych (rozumianych szeroko – jako postępowania kontrolne, postępowania podatkowe *sensu stricto*, postępowania przed sądami administracyjnymi czy postępowania egzekucyjne mające na celu wyegzekwowanie od podatnika niewpłaconych przez niego należności), zauważyć należy, co następuje.

W polskim systemie prawa podatkowego obowiązuje zasada samoobliczania wysokości podatku przez podatnika (zob. wyroki NSA z: 29 kwietnia 1996 r., sygn. akt SA/Gd 977/95; 25 września 1996 r., sygn. akt SA/Rz 887/95; 15 października 1997 r., sygn. akt I SA/Łd 700/96; 15 grudnia 1998 r., sygn. akt I SA/Łd 1778/96; wyrok SN z 7 listopada 2002 r., sygn. akt III RN 124/02). Zasada ta oznacza, że ustawodawca daje podatnikom możliwość samodzielnego, opartego na obowiązujących przepisach, ustalenia podstawy opodatkowania i należnego podatku. Jak wskazuje J. Rudowski „[z]asada samoobliczania podatku przez podatnika nie zwalnia organów podatkowych z obowiązku przeprowadzania kontroli, której celem jest ustalenie poprawności działań podatnika” (J. Rudowski, Komentarz do art. 21 [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarcz i in., Warszawa 2019, nb. 8). Dlatego też ustawodawca zastrzega możliwość dokonania przez państwo kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych podatnika i – w wypadku zaistnienia nieprawidłowości – ewentualnego ich poprawienia, a także możliwość wyegzekwowania ewentualnego zaległego (dodatkowego) zobowiązania podatkowego. Celem postępowania podatkowego i egzekucyjnego jest więc doprowadzenie do sytuacji, w której wysokość należności podatkowej zostanie prawidłowo ustalona i wyliczona oraz przekazana na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Zauważyć należy, że obowiązki tego swoistego nadzoru organów podatkowych nad podatnikami, nałożone przez ustawodawcę, są właśnie realizacją między innymi wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady sprawiedliwości społecznej. Z punktu widzenia jednostek, które zrealizowały swoje obowiązki podatkowe w sposób prawidłowy, sytuacja, w której jakiś podmiot



płaci podatki w wysokości zaniżonej lub w ogóle uchyła się od ich płacenia, a organy państwowe wykazują bierność wobec takiego działania, jest nie tylko naruszeniem zasady sprawiedliwości społecznej, ale i zasady równego traktowania.

Podsumowując, jednym z podstawowych celów działania organów podatkowych jest dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego oraz załatwienie sprawy w postępowaniu podatkowym (art. 122 o.p.), czyli doprowadzenie do sytuacji, w której należności podatkowe jednostki zostaną wyliczone zgodnie z przepisami obowiązującego prawa. Jak wskazuje się w doktrynie, „[t]reścią tej zasady jest obowiązek podejmowania przez organy podatkowe z urzędu wszelkich działań niezbędnych do wyjaśnienia wszystkich okoliczności faktycznych sprawy oraz ustalenia na tej podstawie stanu faktycznego zgodnego ze stanem rzeczywistym i uzyskanie w ten sposób podstawy do prawidłowego zastosowania przepisów prawa podatkowego” (A. Kabat, Komentarz do art. 122 [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiaryz i in., Warszawa 2019, nb. 1). Jednocześnie, zgodnie z art. 6 § 1 u.p.e.a., w razie uchylania się zobowiązanego od wykonania obowiązku wierzyciel powinien podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych. W doktrynie wskazuje się, że „[n]a wierzyciela ciąży nie powinność, ale obowiązek doprowadzenia do wszczęcia postępowania egzekucyjnego. [...] Nałożenie na wierzyciela obowiązku doprowadzenia do zastosowania środków egzekucyjnych wobec zobowiązanego uchylającego się od wykonania obowiązku administracyjnego jest konsekwencją ukształtowania w ustawie instytucji wierzyciela jako podmiotu biorącego aktywny udział w wykonywaniu administracji publicznej. Wierzyciel nie rozporządza obowiązkiem stanowiącym przedmiot postępowania egzekucyjnego i nie może odstąpić od doprowadzenia do egzekucji obowiązku” (P.M. Przybysz, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2021, komentarz do art. 6, nb. 3). Oznacza to, że nadrzędnym celem szeroko rozumianego postępowania podatkowego (którego integralną część stanowi postępowanie egzekucyjne) jest doprowadzenie do sytuacji, w której należności podatkowe jednostki zostaną wyliczone zgodnie z przepisami obowiązującego prawa, pobrane (ewentualnie wyegzekwowane) i przekazane na konto Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego.

Zauważyć należy, że oparty na przepisach poszczególnych ustaw system podatkowy ma swoje umocowanie w Konstytucji i ma za zadanie doprowadzić do realizacji obowiązków wynikających z art. 84 ustawy zasadniczej. Co istotne, zadaniem organów podatkowych, stojących na straży realizacji tych obowiązków, jest jedynie ustalenie prawidłowej wysokości i ewentualne wyegzekwowanie zobowiązania, nie jest natomiast ich kompetencją badanie faktu lub stopnia zawinięcia podmiotu, który dokonał nieprawidłowych rozliczeń. Zadaniem, jakie spoczywają na organach prowadzących postępowanie karne, jest natomiast ustalenie, czy zdarzenie, które miało miejsce, nosi znamiona przestępstwa, przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, w tym również ustalenie strony podmiotowej czynu, czyli świadomości i woli osoby odpowiedzialnej za zdarze-

nie, co do zamiaru popełnienia czynu zabronionego, a w wypadku pozytywnej weryfikacji tych okoliczności ściganie i doprowadzenie do ukarania sprawcy takiego czynu. Celem postępowania karnego nie jest więc ustalanie faktu istnienia, ustalenie wysokości lub egzekucja należności podatkowej, a realizacja funkcji represyjnej, prewencyjnej i wychowawczej prawa karnego.

W efekcie tego rozróżnienia nie tylko możliwa, ale też często spotykana jest sytuacja, w której organy podatkowe ustalą obiektywne nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych jednostki, a organy karne (w rozumieniu nie tylko organów ścigania i oskarżenia, ale też sądów) nie stwierdzą wystąpienia przestępstwa (przestępstwa skarbowego, wykroczenia skarbowego) z uwagi np. na okoliczności wyłączające bezprawność czynu lub winę sprawcy. W takim wypadku jednak uniewinnienie oskarżonego lub umorzenie postępowania karnego ze względu chociażby na brak znamion czynu zabronionego nie może być utożsamiane z faktem nieistnienia zobowiązania podatkowego po stronie podatnika i nie oznacza braku naruszenia prawa podatkowego skutkującego nieprawidłowościami w rozliczeniach podatkowych jednostki ze Skarbem Państwa (samorządem terytorialnym). Inaczej mówiąc, uniewinnienie oskarżonego w żaden sposób nie przesądza o tym, czy oskarżony ten prawidłowo lub nieprawidłowo określił swoje zobowiązanie podatkowe.

W świetle powyższego teza skarżącego (zresztą niepoparta żadnymi dowodami lub argumentami), że finansowe organy postępowania przygotowawczego wszczynają postępowania karne wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych, nie znajduje żadnego uzasadnienia. Finansowe organy ścigania i organy podatkowe to dwa odrębne organy władzy publicznej, kierujące się innymi celami i działające na podstawie innych przepisów. Sam fakt sprzężenia i wzajemnego oddziaływania na siebie części przepisów podatkowych i karnych nie jest niczym nadzwyczajnym w polskim systemie prawnym, a podobną sytuację zaobserwować możemy również w innych gałęziach prawa (np. zasada wiążącej mocy wyroku karnego wyrażona w art. 11 ustawy z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego; t.j. Dz. U. 2020, poz. 1575) i samo ich funkcjonowanie nie może stanowić o niekonstytucyjności takich rozwiązań.

Na koniec warto podkreślić, że analizując zarzut o destabilizacji stosunków społecznych, braku pewności co do prawa i ograniczeniach w korzystaniu przez podatnika z instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego, zauważyć trzeba niekonsekwencję w narracji proponowanej przez skarżącego. Jak wskazuje bowiem dotychczasowe orzecznictwo Trybunału, zasada pewności prawa ma chronić jednostki i ich prawa nabyte przed nieoczekiwanymi zmianami ich sytuacji na skutek wprowadzenia nowych lub modyfikacji istniejących uregulowań prawnych (zob. wyroki TK z: 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01; 6 lipca 2004 r., sygn. akt P 14/03; 12 maja 2015 r., sygn. akt P 46/13). Pogląd ten popierany jest również w doktrynie: „Za-

sada pewności prawa, inaczej mówiąc, zapewnia obywatelom warunki sprzyjające trafnemu przewidywaniu działań władz państwowych, stwarzając przewidywalność państwa prawnego w sferze prawotwórczej, ale też stosowania prawa (zob. K 9/92 z 7 września 1994 r.), co uzyskuje szczególne znaczenie praktyczne w sprawach daninowych (zob. K 13/01 z 25 kwietnia 2001 r.). Pewność prawa wymaga przydania prawu cech, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne oraz umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną i aktualną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych swoich działań. Jednostka powinna, w myśl tej zasady, mieć możliwość przewidzenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego prawa, jak i oczekiwać, że prawodawca nie zmieni tych regulacji w sposób arbitralny (P 3/00 z 14 czerwca 2000 r.)” (W. Sokolewicz, M. Zubik, Komentarz do art. 2 [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, s. 131–132). Tymczasem zaskarżony przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. istniał w obrocie prawnym już w chwili podejmowania przez skarżącego decyzji gospodarczych, skutkujących kwestionowanymi przez organ podatkowych rozliczeniami, a jego zmiana, wynikająca ze wspomnianego przez skarżącego wyroku Trybunału Konstytucyjnego o sygn. akt P 30/11, nie miała negatywnego wpływu na sytuację prawną podatnika. Inaczej mówiąc, w 2007 r. (tj. w chwili podejmowania działań rodzących obowiązki podatkowe) skarżący wiedział lub przynajmniej powinien wiedzieć o istnieniu przepisu przewidującego zawieszenie zobowiązania podatkowego wskutek potencjalnego wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe związane z tym zobowiązaniem. Powinien wiedzieć też, że skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest niezależny od ostatecznego efektu postępowania karnego i że skutku tego nie niweluje uniewinnienie oskarżonego przez sąd od stawianych mu zarzutów. Nie sposób więc mówić w tym wypadku o zaskakiwaniu jednostki przez ustawodawcę nowymi regulacjami prawnymi powodującymi zmianę sytuacji prawnej tej jednostki względem okresu, w którym planowała ona swoje działania gospodarcze.

Podsumowując rozważania dotyczące oceny zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 2 Konstytucji, stwierdzić należy, że podniesiony przez skarżącego zarzut naruszenia zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa jest chybiony, bowiem gwarancja ta chroni jednostki przed nadużyciami ze strony państwa, polegającymi na działaniach, których jednostka ta nie mogła przewidzieć, podejmując decyzje wywołujące skutki prawne. Tymczasem art. 70 § 6 pkt 1 o.p. obowiązywał w polskim systemie prawnym już w chwili działań skarżącego, zakres jego stosowania był znany i utrwalony w praktyce, a jego skutek w żadnym momencie jego obowiązywania nie oddziaływał *ex tunc* na sytuację prawną podatnika.

Z uwagi na powyższe Sejm wyraża stanowisko, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania

podatkowego na skutek wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe w sytuacji, gdy w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego wydany został wobec oskarżonego wyrok uniewinniający, **jest zgodny** z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

2. W opinii skarżącego art. 70 § 6 pkt 1 o.p. narusza również wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadę równości, a także określoną w art. 64 ust. 2 Konstytucji zasadę równej ochrony własności. Skarżący twierdzi, że w przypadku uniewinnienia sytuacja prawna osoby, której postawiono zarzut w postępowaniu o przestępstwo skarbowe, które zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. było podstawą zawieszenia biegu terminu przedawnienia, jest taka sama jak obywatela, wobec którego nigdy postępowania karnego nie wszczęto, ale ich sytuacja z punktu widzenia przepisu art. 70 § 6 pkt. 1 o.p. jest (bezpodstawnie) różna, co stoi w sprzeczności z wyrażonymi w art. 32 ust. 1 Konstytucji – zasadą równości wobec prawa oraz w art. 64 ust. 2 Konstytucji – zasadą równej ochrony prawa własności (skarga, s. 6). W uzasadnieniu skargi skarżący argumentuje, iż „[z]asada równości stanowi element kultury prawnej od czasów starożytnych [...] zasadę ogólną mającą znaczenie dla całego katalogu praw konstytucyjnych oraz publiczne prawo podmiotowe do równego traktowania. [...] Komentowany przepis wymaga zachowania równości na płaszczyźnie stanowienia prawa (równość wobec prawa) oraz na płaszczyźnie stosowania prawa. Cytowana powyżej formuła, nakazująca takie samo traktowanie osób znajdujących się w takiej samej sytuacji oraz odmienne traktowanie osób znajdujących się w sytuacji odmiennej, adresowana jest przede wszystkim do prawodawcy. To on, tworząc normy generalno-abstrakcyjne, powinien brać pod uwagę konieczność stanowienia norm o takiej samej lub różnej treści w zależności od wskazanych powyżej sytuacji (TK-SK 32/02). Równe traktowanie osób wymaga, by organy stosujące prawo dokonywały konkretyzacji norm generalno-abstrakcyjnych w normy konkretno-indywidualne bez nieuzasadnionego różnicowania. Innymi słowy, by nie traktowały odmiennie osób ze względu na takie ich cechy, które nie są prawnie relewantne” (skarga, s. 9–10). Skarżący wskazuje, że osoba uniewinniona od zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego nie może być w gorszej sytuacji na gruncie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. od osoby, wobec której postępowania o przestępstwo skarbowe nie prowadzono, z tej tylko przyczyny, że wobec tego pierwszego podmiotu wszczęto postępowanie karne skarbowe, które nie zakończyło się skazaniem i nie potwierdziło stawianych przez finansowe organy ścigania zarzutów. Ponadto w opinii skarżącego ustawodawca – w odniesieniu do nierozpoczęcia oraz zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – nie różnicował należycie sytuacji prawnej podatników, którzy nie popełnili przestępstwa skarbowego wiążącego się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego oraz podatników, którzy dopuścili się takiego czynu zabronionego (skarga, s. 12–13).

Odniesienie się do tego zarzutu wymaga wcześniejszego doprecyzowania intencji skarżącego. Jak wynika bowiem z treści uzasadnienia, skarżący obok za-

rzutu nierównego traktowania podatników uniewinnionych i podatników, wobec których nie prowadzono postępowania o przestępstwo skarbowe, podnosi też zarzut braku zróżnicowania sytuacji prawnej w grupie podatników, wobec których prowadzono postępowanie karne skarbowe i w odniesieniu do części z nich zapadł wyrok uniewinniający, a w odniesieniu do pozostałych wyrok skazujący za popełnienie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Analiza zarówno okoliczności faktycznych będących kanwą skargi, jak i samej treści tej skargi prowadzi do wniosku, że *de facto* zarzut skarżącego dotyczyć ma sytuacji nierównego traktowania osób, wobec których toczyło się postępowanie karne skarbowe, i osób, wobec których takie postępowanie się nie toczyło. Interes skarżącego leży bowiem w tym, żeby jego sytuacja prawnopodatkowa jako osoby uniewinnionej była taka sama jak sytuacja osób, wobec których postępowania o popełnienie przestępstwa skarbowego nie prowadzono. Niemniej w dalszej części wyводу Sejm ustosunkuje się do obu stawianych zarzutów.

Odnosząc się do stanowiska skarżącego, Sejm pragnie przypomnieć, że różnicowanie jednostek charakteryzujących się jednakową cechą jest możliwe, ale jedynie w wypadku, kiedy ma ono charakter relewantny, proporcjonalny i prowadzi do realizacji innych celów konstytucyjnych. Stanowisko takie wyrażane jest również w orzecznictwie trybunalskim. Warunki odstępstw od zasady równego traktowania zakreślone zostały chociażby w wyroku TK z 21 lipca 2014 r.: „Zasada równości wynikająca z art. 32 ust. 1 Konstytucji nie ma charakteru absolutnego. To znaczy, że dopuszczalne jest odmienne traktowanie podmiotów odznaczających się cechami wspólnymi, jeśli są spełnione następujące warunki:

- odstępstwo od zasady równości musi mieć charakter relewantny, musi pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisu, w którym zawarta jest kontrolowana norma, musi służyć realizacji tego celu i treści;
- waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi być zbilansowana z interesem, który zostanie naruszony w wyniku nierównego traktowania podmiotów podobnych;
- musi pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami i normami konstytucyjnymi, które uzasadniają odmienne traktowanie podmiotów podobnych; czynnikiem uzasadniającym odmienne traktowanie podmiotów podobnych może być między innymi zasada sprawiedliwości społecznej” (wyrok TK z 21 lipca 2014 r., sygn. akt K 36/13; zob. też wyrok TK z 16 listopada 2010 r., sygn. akt K 2/10).

Dla oceny zasadności zarzutu naruszenia zasady równości konieczne jest więc wykazanie przez skarżącego nie tylko tego, czy podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji, ocenianej według tych samych kryteriów, potraktowane zostały odmiennie, ale też jakie to odmienne potraktowanie grupy jednostek miało uzasadnienie oraz czy uzasadnienie to mieści się w granicach określających wagę konfrontowanych interesów. Należy także ocenić, czy odmienne potraktowanie podmiotów podobnych pozostawało, czy nie pozostawało w związku z innymi

wartościami konstytucyjnymi. Trzeba przy tym pamiętać, że czym innym jest odmienne potraktowanie podmiotów podobnych, a czym innym podobne potraktowanie podmiotów odmiennych: „nie można stawiać znaku równości pomiędzy nierównym potraktowaniem podmiotów podobnych a równym potraktowaniem podmiotów odmiennych. Zasada równości koncentruje się bowiem na pierwszej z tych sytuacji. Pytanie o naruszenie zasady równości pojawia się dopiero w sytuacji, gdy wprowadzone zróżnicowania dotyczą podmiotów (sytuacji) podobnych” (zob. L. Garlicki, M. Zubik, Komentarz do art. 32, *op. cit.*, s. 111). Również w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego akcentuje się pogląd, że zasada równego traktowania nie może być przełożona na nakaz nierównego traktowania nierównych (zob. przykładowo: wyroki TK z: 19 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 41/09; 12 lipca 2012 r., sygn. akt P 24/10; 19 grudnia 2012 r., sygn. akt K 9/12; 30 września 2015 r., sygn. akt P 2/14; 8 czerwca 2016 r., sygn. akt K 37/13).

W kontekście powyższej uwagi zauważyć należy, że zarzut skarżącego dotyczący naruszenia zasady równości, odnosi się w części właśnie do sytuacji, w której przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. ustanawia jednakowy status prawny podatników posiadających odmienne cechy relewantne – tych, którzy zostali skazani za przestępstwo skarbowe, i tych, którzy za określone czyny zabronione nie zostali skazani. Skarżący w tym miejscu błędnie identyfikuje cechy podmiotów, które miałyby być podstawą równego traktowania. Uniewinnienie w procesie karnym jest bowiem cechą relewantną w obszarze prawa karnego i to na gruncie prawa karnego należałoby w tym wypadku szukać ewentualnych naruszeń zasady równości. Tymczasem status jednostki będącej stroną w postępowaniu podatkowym nie zmienia się w zależności od tego, czy toczony jest wobec niej postępowanie karne, a tym bardziej nie jest przyznawany inny status prawny podatnikowi uniewinnionemu względem podatnika skazanego za przestępstwo skarbowe.

W opinii Sejmu rodzi to konieczność rozważenia kwestii ewentualnego umorzenia postępowania w części dotyczącej badania konstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie wyrażonym w *petitum* skargi pod kątem zgodności z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji. Jak wynika bowiem z orzecznictwa Trybunału, nieadekwatność wzorca kontroli stanowi ujemną przesłankę procesową, uniemożliwiającą procedowanie skargi konstytucyjnej (zob. postanowienie TK z 3 marca 2014 r., sygn. akt 153/13).

Odnosząc się natomiast do części uzasadnienia wskazującej na odmienne traktowanie osób uniewinnionych i osób, wobec których postępowania o przestępstwo skarbowe nie prowadzono, zauważyć trzeba, że te podmioty posiadają odmienne cechy relewantne, ale już na gruncie prawa podatkowego. Okoliczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkująca między innymi, jak było w tym wypadku, możliwością wydłużenia okresu na egzekucję zobowiązania, ma bowiem praktyczne znaczenie jedynie w sytuacji określenia przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego w wysokości przewyższającej wskazaną w deklaracji przez podatnika (lub ewentualnie określe-



nia zwrotu podatku w wysokości niższej niż wykazał podatnik). W przeciwnym razie bowiem, czyli w sytuacji, w której organ zgodził się z podatnikiem, przedłużenie okresu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie ma żadnego znaczenia, gdyż zobowiązanie to byłoby już uregulowane. Stąd też cechą różnicującą obie grupy jest tu w rzeczywistości fakt posiadania przez podatnika dodatkowego (ponad to określone w deklaracji) zobowiązania do zapłaty wykazanego na skutek przeprowadzenia postępowania podatkowego, a nie fakt wszczęcia bądź niewszczęcia wobec takiego podatnika postępowania karnego skarbowego.

Niezależnie od powyższego skarżący pomija też zupełnie test równości oraz fakt, iż zaskarżony przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. ma na celu ochronę wyrażonego art. 84 Konstytucji obowiązku ponoszenia przez jednostki ciężarów i świadczeń publicznych. Pamiętać tymczasem należy, że Rzeczpospolita Polska realizuje na rzecz obywateli oraz podlegających jej jurysdykcji cudzoziemców wiele obowiązków wymagających znacznych nakładów finansowych (zapewnienie bezpieczeństwa, dostępu do służby zdrowia, nauczanie, budowa infrastruktury itp.). Jednym z głównych źródeł dochodów państwa są wpływy podatkowe, stąd też Konstytucja nakłada na podmioty obowiązek partycypacji w kosztach działania jednostek budżetowych przez regulowanie zobowiązań podatkowych. Abstrahując w tym miejscu od kwestii odpowiedzialności karnej skarbowej (czyli od kwestii, czy podatnik był winny powstania zaległości podatkowej po jego stronie), należy zaznaczyć, że zobowiązania podatkowe stwierdzone bądź to na podstawie złożonej przez niego deklaracji podatkowej, bądź to decyzją właściwego organu podatkowego powinny być w pierwszej kolejności dobrowolnie regulowane przez podatnika, który przecież na co dzień korzysta z obiektów i usług gwarantowanych dzięki środkom z budżetu państwa lub samorządu terytorialnego.

Na koniec zauważyć należy, że to właśnie przyjęcie rozwiązania proponowanego przez skarżącego, zgodnie z którym osobom uniewinnionym przez sąd, okres prowadzenia postępowania karnego nie wliczałby się do okresu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, mogłoby powodować naruszenie zasady równości. Po pierwsze bowiem, takie rozwiązanie byłoby krzywdzące dla podatników, wobec których postępowanie karne zakończyłoby się jeszcze w fazie *in rem* lub nie wyszłoby poza postępowanie przygotowawcze (np. z uwagi na umorzenie przez prokuratora). Po drugie, rozwiązanie takie byłoby krzywdzące względem podmiotów, które w procesie karnym nie mogły być w ogóle osądzone (np. podatników będących osobami prawnymi lub podatników, u których stwierdzono niepoczytalność w chwili czynu).

Podsumowując, skarżący zauważył, że, w jego opinii, przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest niezgodny z konstytucyjną zasadą równości w zakresie, w jakim nie różnicuje on sytuacji podatników skazanych za przestępstwa skarbowe i podatników nie skazanych za przestępstwo skarbowe, a różnicuje sytuację podatników uniewinnionych, od sytuacji osób, wobec których postępowanie karne skarbowe nie było prowadzone. W opinii Sejmu także ten zarzut należy uznać za chybiony.

Zauważyć należy bowiem, że „skazanie za przestępstwo” jest pojęciem z zakresu prawa karnego i to wyłącznie w tym obszarze mogłoby następować różnicowanie skazanych i niewinnych od popełnienia czynu zabronionego (np. przez stosowanie w stosunku do tych pierwszych przepisów o recydywie). Zaskarżony artykuł jest natomiast przepisem z obszaru prawa podatkowego. W takim wypadku zróżnicowanie sytuacji prawnej jednostki w zależności od jej karalności lub niekaralności za przestępstwo skarbowe i to na etapie już toczącego się postępowania podatkowego, byłoby więc ingerencją w sferę praw i wolności podatnika, w tym między innymi prawa do równego traktowania. Zróżnicowanie sytuacji podatkowej podatników niewinnych i podatników, wobec których postępowanie karne skarbowe nie było prowadzone, dotyczy jedynie tej grupy podatników, której organ podatkowy określił „dodatkowe” zobowiązanie podatkowe ponad to, które wskazali oni w składanej deklaracji (cecha relewantna). Podatnicy, którzy prawidłowo określili wysokość swojego zobowiązania podatkowego, znajdują się natomiast w identycznej sytuacji prawnopodatkowej jak ci podatnicy, wobec których nie prowadzono postępowania karnego skarbowego.

Z uwagi na powyższe, w opinii Sejmu, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie wprowadza zróżnicowania praw i obowiązków jednostek w obszarze prawa podatkowego w zależności od tego, czy były one podmiotem zainteresowania organów ścigania w prowadzonym postępowaniu o przestępstwo skarbowe. Inaczej mówiąc, jednostka, niezależnie od faktu prowadzenia przeciwko niej postępowania o przestępstwo skarbowe oraz niezależnie od wyniku tego postępowania, zachowuje takie same prawa i obowiązki w obszarze prawa podatkowego co osoba, wobec której takiego postępowania nie prowadzono.

W zakresie zarzutu skarżącego dotyczącego naruszenia art. 64 ust. 2 Konstytucji określającego prawo do równej ochrony własności, zauważyć trzeba, że skarżący w uzasadnieniu skargi potraktował go „łącznie” z zarzutem odnoszącym się do naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji, a co za tym idzie nie przedstawił żadnych dodatkowych argumentów świadczących o naruszeniu prawa do równej ochrony własności ponad te, które wskazane były w ramach analizy argumentacji dotyczącej naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji. Mając na względzie różnice w zakresie celu i ochrony obu norm konstytucyjnych, Sejm wskazuje w takim wypadku, że argumenty przytoczone powyżej, a odnoszące się do kwestii domniemanego naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji, pozostają aktualne również w odniesieniu do zarzutu niezgodności skarżonego przepisu z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Uznać należy zatem, że norma wynikająca z zaskarżonego przepisu w zakresie wskazanym w *petitum* jest zgodna z wyrażoną w art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadą równości i równej ochrony własności.

3. Zdaniem skarżącego norma wyrażona w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. narusza także art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

W uzasadnieniu skargi w zakresie sprzeczności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji skarżący ograniczył się w zasadzie do stwierdzenia, że

„[w]obec faktu, iż w sposób bezprawny doszło do spoczywania terminu przedawnienia – skarżący został pozbawiony środków pieniężnych, wszczęto wobec niego egzekucję administracyjną, dokonano szeregu zajęć – czym naruszono jego prawo własności” (skarga, s. 7). Z powyższego wynika, że jakkolwiek skarżący zgłasza naruszenie zarówno ust. 1, jak i ust. 3 art. 64 ustawy zasadniczej, to jego argumentacja sprowadza się jedynie do kwestii ograniczenia jego prawa własności poprzez obowiązek zapłaty podatku, który, w opinii skarżącego, uległ przedawnieniu.

Pozostawiając Trybunałowi Konstytucyjnemu przesądzenie tego, czy tak sformułowane uzasadnienie spełnia wymogi określone w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK, w kwestii przełamania domniemania konstytucyjności skarżonego przepisu, Sejm pragnie podnieść argumenty świadczące o zgodności zaskarżonego przepisu ze wskazanymi wzorcami kontroli. W kontekście zarzutów dotyczących potencjalnych ograniczeń prawa własności rozpatrywać należy między innymi kwestie nakładania przez ustawodawcę obowiązków podatkowych, których kształt jest co prawda każdorazowo przejawem woli ustawodawcy, wyrażanym w ramach zapewnianej przez ustawę zasadniczą swobody legislacyjnej, jednakże sam obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym ciężarów podatkowych, wynika wprost z Konstytucji i jest to obowiązek każdej jednostki wyrażony w art. 84 ustawy zasadniczej.

Pamiętać należy bowiem, że prawa i wolności jednostek mogą podlegać ograniczeniom wynikającym z innych wartości konstytucyjnych, w tym z wartości ogólnospołecznych, nakładających na jednostki określone obowiązki. I tak, przytoczony wyżej przepis art. 84 Konstytucji nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym świadczeń z tytułu podatków. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny, „płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, wynikającą z faktu, że każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo [...] – powinien też partycypować w ich finansowaniu. [...] W świetle zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciążącego na nich obowiązku, korzystając jednakże ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników” (wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10).

Podobnie w doktrynie komentowana jest relacja konstytucyjnych gwarancji ochrony własności i obowiązków ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych: „[n]ie każda ingerencja ustawodawcy w sytuację majątkową jednostki oznacza naruszenie jej prawa do własności. Przykładem w tym zakresie jest wynikający z art. 84 obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków. Oczywiście nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, a w szczególnych wypadkach prowadzi nawet do umniejszenia substancji tego majątku. Realizacja obowiąz-

ków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony” (M. Florczak-Wątor, Komentarz do art. 64, *op. cit.*, s. 217–218).

Zaskarżony przepis, jako część polskiego systemu podatkowego, ukierunkowany jest na doprowadzenie do realizacji jednego z podstawowych konstytucyjnych obowiązków jednostki, jakim jest partycypacja w kosztach funkcjonowania państwa przez zapłatę należnych zobowiązań podatkowych (art. 84 Konstytucji). Realizacja konstytucyjnych obowiązków rodząca *de facto* po stronie jednostki konieczność „podzielenia” się swoim majątkiem ze Skarbem Państwa lub samorządem terytorialnym nie może być utożsamiana z naruszeniem wyrażonego w art. 64 Konstytucji prawa własności tej jednostki. Potwierdzają to zarówno poglądy wyrażane w doktrynie (zob. cytowany wyżej komentarz M. Florczak-Wątor), jak i w orzecznictwie Trybunał Konstytucyjnego. W wyroku z 19 czerwca 2012 r. Trybunał jasno wskazuje, że „konstytucyjne ramy własności są współkształtowane przez obowiązek ponoszenia podatków, który ma swoją samodzielną podstawę konstytucyjną w art. 84 Konstytucji. Skutki nałożenia określonych podatków nie mogą być więc postrzegane jako ograniczenie prawa własności przynajmniej tak długo, jak długo nie stanowią instrumentu konfiskaty mienia” (sygn. akt P 41/10; zob. też wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97). Z przytoczonego orzecznictwa oraz literatury jednoznacznie wynika, że jakkolwiek przepisy wprowadzające obowiązek zapłaty podatku (a także wszystkie przepisy „wspomagające” realizację tego obowiązku, jak przepisy regulujące kwestię egzekucji tego obowiązku) każdorazowo stanowią ingerencję w prawo własności jednostki, to ingerencja ta spełnia konstytucyjne wymogi, czyli jest regulacją o randze ustawowej, nie narusza istoty własności oraz służy realizacji innej wartości wyrażonej w ustawie zasadniczej.

Podsumowując, w opinii Sejmu pozostaje uznać, że zaskarżony przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie powołanym w *petitum* **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

4. Przytoczona argumentacja pozwala Sejmowi zająć stanowisko, że zaskarżony przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe, w sytuacji, gdy w wyniku przeprowadzenia postępowania sądowego wydany został wobec oskarżonego wyrok uniewinniający, **jest zgodny** z art. 64 ust. 1–3 w związku z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

## Bibliografia

### Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. nr 78, poz. 483, ze zm.
- Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, t.j. Dz. U. 2020, poz. 1740, ze zm.
- Ustawa z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, t.j. Dz. U. 2020, poz. 1575.
- Ustawa z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, t.j. Dz. U. 2020, poz. 1427, ze zm.
- Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, t.j. Dz. U. 2021, poz. 534, ze zm.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. 2020, poz. 1325, ze zm.
- Ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz. U. 2021, poz. 408, ze zm.
- Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, t.j. Dz. U. 2019, poz. 2325, ze zm.
- Ustawa z 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, Dz. U. poz. 1149.
- Ustawa z 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, t.j. Dz. U. 2019, poz. 2393.

### Orzecznictwo

- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9 marca 1988 r., sygn. akt K 7/87.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 stycznia 1999 r., sygn. akt SK 2/98.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 maja 1999 r., sygn. akt SK 9/98.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 22 lutego 2000 r., sygn. akt SK 13/98.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 maja 2001 r., sygn. akt SK 15/00.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 29 maja 2001 r., sygn. akt SK 5/01.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 października 2001 r., sygn. akt SK 22/01.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17 listopada 2003 r., sygn. akt K 32/02.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 maja 2004 r., sygn. akt SK 23/02.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 lipca 2004 r., sygn. akt P 14/03.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 33/04.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 5 września 2007 r., sygn. akt P 21/06.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 26 listopada 2007 r., sygn. akt P 24/06.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 listopada 2010 r., sygn. akt K 2/10.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 41/09.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10.

- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 lipca 2012 r., sygn. akt P 24/10;  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 grudnia 2012 r., sygn. akt K 9/12.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 3 lipca 2013 r., sygn. akt P 49/11.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 5/12.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 lipca 2014 r., sygn. akt K 36/13.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 maja 2015 r., sygn. akt P 46/13.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 września 2015 r., sygn. akt K 20/14.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 30 września 2015 r., sygn. akt P 2/14.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 czerwca 2016 r., sygn. akt K 37/13.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 7 września 1994 r., sygn. akt K 9/92.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 24 października 2001 r., sygn. akt SK 10/01.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 26 marca 2002 r., sygn. akt P 3/02.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 21 września 2005 r., sygn. akt SK 32/04.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 24 października 2006 r., sygn. akt SK 65/05.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 30 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 15/07.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2008 r., sygn. akt K 40/06.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 22/07.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 16 marca 2010 r., sygn. akt SK 57/08.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 9 czerwca 2010 r., sygn. akt SK 32/09.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 2 grudnia 2010 r., sygn. akt SK 11/10.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2011 r., sygn. akt SK 27/10.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 14 grudnia 2011 r., sygn. akt SK 29/09.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 3 marca 2014 r., sygn. akt 153/13.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 14 kwietnia 2016 r., sygn. akt Ts 275/14.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 17 maja 2017 r., sygn. akt SK 7/16.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 6 października 2020 r., sygn. akt Ts 86/20.  
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 12 maja 2021 r., sygn. akt SK 114/20.  
Wyrok Sądu Najwyższego z 7 listopada 2002 r., sygn. akt III RN 124/02.  
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 kwietnia 1996 r., sygn. akt SA/Gd 977/95.  
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 września 1996 r., sygn. akt SA/Rz 887/95.  
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 października 1997 r., sygn. akt I SA/Łd 700/96.  
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 grudnia 1998 r., sygn. akt I SA/Łd 1778/96.  
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 grudnia 2019 r., sygn. akt FSK 1694/19.  
Wyrok Sądu Okręgowego w Lublinie z 12 marca 2013 r., sygn. akt [...].

## Literatura

- Florczak-Wątor M., Komentarz do art. 64 [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2019.  
Garlicki L., *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2003.



- Garlicki L., Zubik M., Komentarz do art. 32 [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016.
- Kabat A., Komentarz do art. 122 [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarczyk i in., Warszawa 2019.
- Przybysz P.M., *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Rudowski J., Komentarz do art. 21 [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarczyk i in., Warszawa 2019.
- Sokolewicz W., Zubik M., Komentarz do art. 2 [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016.
- Tuleja P., Komentarz do art. 32 [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2019.