



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 2 stycznia 2020 r.

Pozycja 1

POSTANOWIENIE z dnia 5 czerwca 2019 r. Sygn. akt Ts 33/18

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Leon Kieres,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej G.K. w sprawie zgodności:

art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 i poz. 818) w brzmieniu obowiązującym od dnia 9 listopada 2010 r. do dnia 15 października 2013 r. w zakresie, w jakim może stanowić podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe w sytuacji, gdy przypisywany sprawcy czyn nie jest przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym z powodu niemożności wypełnienia znamion czynu przestępnego lub niewypełniania znamion czynu przestępnego z art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE:

1. W skardze konstytucyjnej z 20 lutego 2018 r. (data nadania), G.K. (dalej: skarżąca) zakwestionowała zgodność art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 i poz. 848, ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od dnia 9 listopada 2010 r. do dnia 15 października 2013 r. w zakresie, w jakim może stanowić podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe w sytuacji, gdy przypisywany sprawcy czyn nie jest przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym z powodu niemożności wypełnienia znamion czynu przestępnego lub niewypełniania znamion czynu przestępnego, z art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przez to, że uzależnia ochronę własności i innych praw majątkowych podatnika od arbitralnych i niezgodnych z prawem działań organów władzy publicznej, przed którymi podatnik nie może skutecznie się bronić w postępowaniu podatkowym i postępowaniu sądowoadministracyjnym.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Na podstawie informacji uzyskanej z biura maklerskiego (PIT-8C) skarżąca złożyła w maju 2007 r.

zeznanie podatkowe (PIT-38) i uiściła wynikający z niego podatek za rok 2006. Jeszcze w maju 2007 r. biuro maklerskie przesłało korektę informacji PIT-8C zmniejszającą dochód z obrotu akcjami. Po pięciu latach, w lipcu 2012 r., biuro maklerskie przesłało skarżącej kolejną korektę informacji PIT-8C, w której dochód był znacznie większy od wykazanego w poprzedniej informacji.

12 listopada 2012 r. Urząd Skarbowy w L. wydał postanowienie (sygn. [...]) o wszczęciu śledztwa w sprawie o przestępstwo skarbowe wobec skarżącej, ze względu na niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją PIT-38 za 2006 r.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w L. zawiadomił skarżącą odrębnym pismem (sygn. [...]) o zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem 12 listopada 2012 r.

10 lutego 2014 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w L. wydał decyzję (sygn. [...]) określającą dla skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia papierów wartościowych i instrumentów finansowych za rok 2006.

Skarżąca odwołała się od tej decyzji 25 lutego 2014 r. do Dyrektora Izby Skarbowej w B., który 3 października 2014 r. (sygn. [...]) utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Skarżąca wniosła 7 listopada 2014 r. skargę na tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B., który wyrokiem z 11 lutego 2015 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę.

22 kwietnia 2015 r. skarżąca wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyrokiem z 26 października 2017 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę kasacyjną.

Według skarżącej, do dnia złożenia skargi konstytucyjnej postępowanie karnoskarbowe nie zostało podjęte i nie został jej przedstawiony zarzut popełnienia przestępstwa skarbowego.

2. Skarżąca uważa, że kwestionowany przepis (w wersji obowiązującej w chwili zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego) nie zapewnia podatnikowi ochrony własności i innych praw majątkowych przed spóźnionymi działaniami administracji podatkowej.

Skarżąca zwraca uwagę, że podatek za 2006 r. uiściła, lecz w nieprawidłowej wysokości. Nie było to jednak spowodowane jej zawnionym działaniem. W związku z tym postępowanie karnoskarbowe zostało wszczęte w sprawie o czyn, który nie jest ani przestępstwem ani wykroczeniem skarbowym, gdyż przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie nakładają na podatnika obowiązku złożenia korekty deklaracji.

Zdaniem skarżącej, skoro wszczęte postępowanie karnoskarbowe dotyczyło jej zachowania nie będącego przestępstwem skarbowym oznacza to, że było ono nakierowane nie na ściganie i ukaranie sprawcy, ale na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i pozbawienie jej ochrony prawa własności, przewidzianej w art. 64 ust. 2 Konstytucji, przed działaniami organów administracji podatkowej.

W ocenie skarżącej organ podatkowy może wszcząć postępowanie karnoskarbowe o czyn, który nie jest przestępstwem ani wykroczeniem skarbowym, jedynie w celu osiągnięcia skutku na płaszczyźnie prawa podatkowego w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przesłanki wszczęcia nie mogą być natomiast skutecznie zweryfikowane w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Warunkiem skuteczności skargi konstytucyjnej jest spełnienie wymagań wynikających z Konstytucji oraz ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: u.o.t.p. TK).

Obowiązki skarżącego związane z wniesieniem skargi konstytucyjnej określa art. 53 ust. 1 u.o.t.p. TK, który stanowi, że skarżący jest zobligowany m.in. do uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu, będącego podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem.

2. Skarżąca uczyniła przedmiotem skargi konstytucyjnej art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 i poz. 848) w brzmieniu obowiązującym od 9 listopada 2010 r. do dnia 15 października 2013 r.:

„Art. 70 § 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:

1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;”.

3. Urząd Skarbowy w L. wszczął 12 listopada 2012 r. postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe, a następnie Naczelnik Urzędu Skarbowego w L. na podstawie art. 121 w związku z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej zawiadomił skarżącą o zawieszeniu z tym dniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Kwestionowany przez skarżącą przepis miał zatem zastosowanie w sprawie skarżącej, ale nie stanowił podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia o jej prawach lub wolnościach, ani też nie miał zastosowania w wydaniu takiego rozstrzygnięcia.

Pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w L. zawiadamiające o zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ma charakter deklaratoryjny i nie kreuje określonego stanu prawnego. Zastosowanie wobec skarżącej art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej było konsekwencją wszczęcia przeciwko niej postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe. Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nastąpiło więc z mocy prawa na podstawie kwestionowanego przepisu, nie zaś na podstawie rozstrzygnięcia merytorycznego.

Zarówno z przepisów u.o.t.p. TK jak i samej Konstytucji wyraźnie wynika, że przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym może być tylko przepis ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji.

Z uwagi na to, że kwestionowany przepis nie stanowił podstawy wydania aktu o charakterze konstytucyjnym, nie może stanowić przedmiotu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

4. Jednocześnie zarówno *petitum* skargi konstytucyjnej jak i zawarta w jej uzasadnieniu argumentacja wskazują, że zarzuty naruszenia art. 64 ust. 2 Konstytucji dotyczą nie tyle treści art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, co jego zastosowania.

Skarżąca nie kwestionuje zasadności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Uznaje za niekonstytucyjne

zastosowanie tego przepisu w sytuacji, w której „przypisywany sprawcy czyn nie jest przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym z powodu niemożności wypełnienia znamion czynu przestępnego lub niewypełnienia znamion czynu przestępnego”.

Zastosowanie, wynikającego z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego narusza, zdaniem skarżącej, Konstytucję, ponieważ organ administracji publicznej wszczął wobec niej postępowanie o przestępstwo skarbowe tylko ze względu na konieczność wypełnienia przesłanki uprawniającej do zastosowania tego przepisu.

Skarżąca zwraca uwagę, że zobowiązanie podatkowe wykonała, choć w niewłaściwej wysokości. W związku z tym jej zachowanie nie wypełnia znamion przestępstwa skarbowego, a działania organu władzy publicznej ocenia jako arbitralne i niezgodne z prawem.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego ocena wykładni i stosowania prawa przez sądy nie leży w jego kompetencji i nie może stanowić przedmiotu postępowania przed Trybunałem.

5. Z tego względu, że skarga konstytucyjna nie spełnia ustawowego wymogu odnośnie przedmiotu skargi, a usunięcie braku nie jest możliwe, Trybunał, na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p. TK, odmawia nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

Mając powyższe na względzie, Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.

POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 u.o.t.p. TK skarżącemu przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty jego doręczenia.