



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 24 lutego 2020 r.

Pozycja 60

POSTANOWIENIE

z dnia 15 lutego 2019 r.

Sygn. akt Ts 9/17

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Jarosław Wyrembak,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej P.R. w sprawie zgodności:

art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 11 stycznia 2017 r. P. R. (dalej: skarżący) zakwestionował zgodność art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.; dalej: o.p.) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306) – „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” – z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Skargę konstytucyjną wniesiono na tle następującej sprawy.

Skarżący prowadził działalność gospodarczą w formie jednoosobowego przedsiębiorstwa oraz jako wspólnik dwóch spółek cywilnych i udziałowiec spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Na podstawie postanowienia Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w S. (dalej: Dyrektor UKS) z 6 kwietnia 2010 r. o wszczęciu postępowania kontrolnego, przeprowadzono u skarżącego kontrolę w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych za 2005 rok. W efekcie dokonanych ustaleń, decyzją z 29 czerwca 2011 r. (znak: UKS [...]) Dyrektor UKS określił skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego skarżącego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2005 rok oraz ustalił zobowiązanie podatkowe w tym podatku za 2005 rok w kwocie 133.741,00 zł – tytułem różnicy między dochodem zadeklarowanym przez podatnika, a określonym przez organ kontroli skarbowej. Skarżący zakwestionował to rozstrzygnięcie, zarzucając błędy w ustaleniach faktycznych oraz naruszenie przepisów proceduralnych i materialnych. Pismem z 27 lipca 2011 r. skarżący wystąpił z odwołaniem do Dyrektora Izby Skarbowej w S. (dalej: Dyrektor IS) wnosząc o uchylenie kwestionowanej decyzji i przekazanie sprawy organowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Ponadto, wobec powzięcia podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego, 7 października 2011 r. Inspektor Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w S. wydał postanowienie o wszczęciu dochodzenia w sprawie o czyn polegający na podaniu nieprawdy w zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu przez podatnika podatku dochodowego za 2005 rok. Natomiast 14 października 2011 r. wydał postanowienie o przedstawieniu skarżącemu zarzutów podania nieprawdy w zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu powodującego uszczuplenie w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Rozstrzygając w II instancji odwołanie skarżącego z 27 lipca 2011 r., decyzją z 18 lipca 2013 r. Dyrektor IS uchylił zaskarżoną decyzję w całości i określił skarżącemu na nowo wysokość zobowiązania podatkowego.

14 sierpnia 2013 r. skarżący wystąpił do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S. (dalej: WSA) ze skargą na decyzję Dyrektora IS wnosząc o wstrzymanie jej wykonania, uchylenie i przekazanie sprawy organowi I instancji do ponownego rozpatrzenia. Wyrokiem z 20 marca 2014 r. (sygn. akt [...]) WSA oddalił skargę jako niezasadną wobec braku podstaw do stwierdzenia, że zaskarżona decyzja naruszyła przepisy prawa w stopniu mającym wpływ na jej wynik.

26 maja 2014 r. skarżący wystąpił do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) ze skargą kasacyjną, wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku, decyzji Dyrektora UKS i decyzji Dyrektora IS oraz o przekazanie sprawy organowi I instancji do ponownego rozpoznania. W skardze kasacyjnej skarżący zarzucił organom naruszenie przepisów postępowania, co w opinii skarżącego mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Skarżący wymienił w tym zakresie m.in. art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z art. 325a § 2 k.p.k., wskazując, że ich naruszenie nastąpiło „poprzez przyjęcie, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego w sytuacji gdy brak było podejrzenia popełnienia czynu zabronionego pociąga za sobą spoczywanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. NSA, wyrokiem z 11 sierpnia 2016 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę kasacyjną skarżącego.

W tym stanie rzeczy skarżący wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego ze skargą konstytucyjną. Zarządzeniem Sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 21 września 2017 r., skarżący został wezwany do usunięcia braków formalnych wniesionej skargi, do czego odniósł się w terminie.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje.

1. Skarga konstytucyjna, jako szczególna instytucja służąca ochronie wolności i praw gwarantowanych w Konstytucji, rozpoznawana jest przez Trybunał Konstytucyjny na zasadach określonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji, sprecyzowanych w ustawie z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 2072, dalej: u.o.t.p. TK). Na podstawie art. 61 ust. 1 u.o.t.p. TK Trybunał przeprowadza wstępne rozpoznanie skargi konstytucyjnej na posiedzeniu niejawnym, w składzie jednoosobowym, celem rozstrzygnięcia o dopuszczeniu skargi do oceny merytorycznej.

2. Trybunał przeprowadza rozpoznanie wstępne skargi konstytucyjnej pod kątem łącznego spełnienia przesłanek jej skutecznego wniesienia, które warunkują jednocześnie skierowanie skargi do rozpoznania merytorycznego. W wyniku wstępnego rozpoznania przedmiotowej skargi Trybunał ustalił, że przesłanka, o której mowa w art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p. TK, warunkująca dopuszczenie jej do merytorycznego rozpoznania nie została spełniona. W myśl tego przepisu, w rozpoznaniu wstępnym weryfikowane jest prawidłowe określenie kwestionowanego w skardze przepisu aktu normatywnego, który służył za podstawę ostatecznego orzeczenia o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego wynikających z Konstytucji. W niniejszej sprawie, na etapie rozpoznania wstępnego ustaleniu podlegało więc, czy kwestionowany w skardze konstytucyjnej art. 70 § 6 pkt 1 u.o.p. stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia wydanego w sprawie skarżącego, na tle której wywodzona jest analizowana skarga.

3. Trybunał ustalił, że skarżący wyczerpał drogę odwoławczą kwestionując kolejne rozstrzygnięcia wydane w jego sprawie. Tym niemniej, ich prawidłowość względem art. 70 § 6 pkt 1 o.p. skarżący zakwestionował w skardze kasacyjnej przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (dalej: NSA). Z uzasadnienia wyroku tego sądu z 11 sierpnia 2016 r. (sygn. akt [...]) wynika jednak, że „powołany przepis [tj. art. 70 § 6 pkt 1 o.p.] jest przepisem prawa materialnego. Skarżącemu nie udało się natomiast postawić zarzutu, pozwalającego badać, że miało dojść do niewłaściwego zawieszenia biegu terminu przedawnienia”. Powyższe stanowisko NSA prowadzi Trybunał do ustalenia, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie determinował wyroku wskazanego w skardze konstytucyjnej jako ostateczne rozstrzygnięcie w rozumieniu art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p. TK. Trybunał zwraca jednocześnie uwagę, że zarówno wszczęta wobec skarżącego kontrola podatkowa, jak i uruchamiane przez niego środki odwoławcze, dotyczyły sposobu prawidłowego określenia wysokości zobowiązania podatkowego, a nie kwestii, o których stanowi kwestionowany w skardze przepis.

4. Z punktu widzenia wstępnego rozpoznania analizowanej skargi konstytucyjnej istotne jest ustalenie, że – wbrew twierdzeniom skarżącego – NSA nie badał skargi kasacyjnej pod kątem zgodności zapadłych w sprawie rozstrzygnięć z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. W tym kontekście, zarzut niezgodności tego przepisu ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi nabiera charakteru abstrakcyjnego, niepowiązanego z ostatecznym rozstrzygnięciem wydanym w indywidualnej sprawie skarżącego. W związku z powyższym Trybunał ustalił, że przesłanka, o której mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p. TK nie została spełniona.

5. Skarżący stoi na stanowisku, że wynikające z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek wszczęcia postępowania karnego lub karnego skarbowego wobec braku uzasadnionego podejrzenia co do popełnienia czynu zabronionego, narusza jego prawa i wolności konstytucyjne, w tym prawo własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji) w związku z zasadami demokratycznego państwa prawnego oraz zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji). Skarżący wyraża pogląd, że wszczęcie w jego sprawie postępowania karnego skarbowego oraz przedstawienie mu zarzutów było bezpodstawne i zmierzało jedynie do spowodowania zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, tak aby mogło dojść do wydania decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie z 18 lipca 2013 r. Twierdzi on, że wszedł w spór z organami podatkowymi na tle sposobu określenia wysokości zobowiązania podatkowego, co w jego ocenie nie dawało jednak podstaw dla powzięcia uzasadnionych podejrzeń co do popełnieniu czynu zabronionego. W opinii skarżącego, „celem wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie było ściganie przestępstwa, lecz potrzeba zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego”. Wskazuje on również, że zobowiązanie podatkowe – zgodnie z prawem – powinno było ulec przedawnieniu, nie stało się zaś tak z powodu bezprawnego działania organu. W świetle powyższych tez skarżącego, Trybunał ustalił, że analizowana skarga stanowi polemikę skarżącego z rozstrzygnięciami organów kontroli podatkowej wydanymi w badanej sprawie. Tymczasem formułowanie prawnej oceny faktów, trafności wydawanych rozstrzygnięć, a także recenzowanie motywów i działań organów kontroli podatkowej pozostaje poza zakresem kompetencji Trybunału. Z tych samych względów Trybunał nie odnosi się także do przekonań skarżącego o bezprawnym wszczęciu postępowania karnego skarbowego, o arbitralnym zawieszeniu biegu terminu zobowiązania podatkowego oraz doprowadzeniu do naruszenia prawa własności skarżącego do środków pieniężnych, które zobowiązany jest odprowadzić tytułem zobowiązania podatkowego, które powinno było ulec przedawnieniu.

6. Jak wskazano powyżej, dla wstępnego rozpoznania skargi konstytucyjnej przesądzającym ustaleniem pozostaje, że skarżący nie wykazał powiązania kwestionowanego przepisu z rozstrzygnięciem wskazanym w skardze jako ostateczne w rozumieniu art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p. TK, tj. z wyrokiem NSA z 11 sierpnia 2016 r. (sygn. akt [...]). Jak wyjaśniono wcześniej, z ustaleń poczynionych przez Trybunał wynika również, że droga odwoławcza przysługująca skarżącemu została wyczerpana w zakresie sposobu określenia wysokości zobowiązania podatkowego, a nie w zakresie podstaw wszczęcia postępowania karnego skarbowego, bądź przedawnienia ciążącego na skarżącym zobowiązania podatkowego.

W tym stanie rzeczy, 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 doręczenia tego postanowienia.