



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 6 lipca 2020 r.

Pozycja 204

POSTANOWIENIE z dnia 29 kwietnia 2020 r. Sygn. akt Ts 151/19

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Zielonacki,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej T.M. prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą „F.K.T.M.” o zbadanie zgodności:

art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym 8 lipca 2009 r., z art. 2 w związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

nadać dalszy bieg skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 7 października 2019 r. (data nadania), T.M. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą „F.K.T.M.” (dalej: skarżący), reprezentowany przez adwokata ustanowionego pełnomocnikiem z wyboru, wystąpił z żądaniem przytoczonym na tle następującego stanu faktycznego:

1.1. Inspektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K., postanowieniem z 8 lipca 2009 r., wszczął śledztwo w sprawie o przestępstwo skarbowe, polegające na tym, że skarżący posługując się w 2008 r. nierzetelnymi fakturami na rzekomy zakup towarów i usług naraził Skarb Państwa na uszczuplenie zobowiązań podatkowych. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w K. (dalej: Naczelnik US), zawiadomieniem z 16 grudnia 2013 r., poinformował skarżącego, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do listopada 2008 r. uległ zawieszeniu od 8 lipca 2009 r. w związku z wystąpieniem przesłanki określonej w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: o.p.), tj. od dnia wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Pismo zostało doręczone na adres skarżącego 23 grudnia 2013 r.

1.2. Decyzją z 23 grudnia 2014 r. (znak: UKS [...] – nr [...]) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K. (dalej: Dyrektor UKS) określił skarżącemu w podatku od towarów i usług nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym za miesiące styczeń, luty, marzec, maj, czerwiec i lipiec 2008 r. (w tym kwoty zwrotu różnicy podatku i kwoty do przeniesienia) oraz

zobowiązanie podatkowe podlegające wpłacie do urzędu skarbowego za miesiące kwiecień, sierpień i wrzesień 2008 r. odpowiednio kwot: 112 889 zł, 208 981 zł i 127 049 zł.

Dyrektor Izby Skarbowej w K. (dalej: Dyrektor IS), decyzją z 28 października 2016 r. (nr [...]), utrzymał w mocy powyższe rozstrzygnięcie. W uzasadnieniu organ ten uznał m.in., że w sprawie nie doszło do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na ziszczenie się przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Wyrokiem z 9 lutego 2017 r. (sygn. akt [...]) Wojewódzki Sąd Administracyjny w K. (dalej: WSA) oddalił skargę na decyzję Dyrektora IS. W odniesieniu do kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego WSA stwierdził, że „z momentem wszczęcia postępowania karnego skarbowego nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Nie ma racji skarżący podnosząc, że do wywołania skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wystarczy samo zawiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania karno-skarbowego w sprawie, ale konieczne jest przedstawienie podatnikowi zarzutów. W orzecznictwie sądowo-administracyjnym ugruntował się w zasadzie jednolity pogląd, zgodnie z którym warunkiem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, a zatem nie jest konieczne wszczęcie postępowania karnego skarbowego przeciwko osobie (...). Z jednoznacznej treści art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej wynika, że zdarzeniem prawnym powodującym zawieszenie biegu przedawnienia jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem tego zobowiązania. Nie jest natomiast takim zdarzeniem przedstawienie zarzutów określonej osobie (*ad personam*)”.

Skarga kasacyjna skarżącego na powyższe orzeczenie została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 kwietnia 2019 r. (sygn. akt [...]). Sąd ten uznał m.in., że „przebieg oraz sposób zakończenia postępowania karnoskarbowego nie ma znaczenia dla ustalenia, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Istotne jest bowiem, czy przed upływem terminu przedawnienia doszło do wszczęcia postępowania o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe”. Wskazał także, że „art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie uprawnia organu podatkowego do weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Wyjątkiem byłaby jedynie sytuacja, w której dochodzenie zostałyby umorzone na skutek zmiany kwalifikacji czynu powodującego skutek tego rodzaju, że dochodzenie nie mogło być w ogóle prowadzone z uwagi na upływ terminu przedawnienia karalności”.

1.3. Decyzją z 13 sierpnia 2015 r. (znak: [...]) Naczelnik US określił skarżącemu w podatku od towarów i usług za miesiąc październik 2008 r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu w wysokości 125 355 zł oraz kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 0 zł.

Dyrektor IS, decyzją z 28 października 2016 r. (nr [...]) utrzymał w mocy powyższe rozstrzygnięcie. W uzasadnieniu organ ten uznał m.in., że w sprawie nie doszło do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na ziszczenie się przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Wyrokiem z 9 lutego 2017 r. (sygn. akt [...]) WSA oddalił skargę na decyzję Dyrektora IS. W odniesieniu do kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego WSA podtrzymał swoje stanowisko, zajęte w uzasadnieniu wyroku z 9 lutego 2017 r. (sygn. akt [...]).

Skarga kasacyjna skarżącego na powyższe orzeczenie została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 kwietnia 2019 r. (sygn. akt [...]). Odnośnie do kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego Sąd ten podtrzymał swoje stanowisko, zajęte w uzasadnieniu wyroku z 26 kwietnia 2019 r. (sygn. akt [...]).

1.4. Decyzją z 9 września 2015 r. (znak: UKS[...] – nr [...]) Dyrektor UKS określił skarżącemu nadwyżkę w podatku od towarów i usług podatku naliczonego nad należnym za miesiąc grudzień 2008 r. (w tym kwotę zwrotu różnicy podatku i kwotę do przeniesienia) oraz zobowiązanie podatkowe podlegające wpłacie do urzędu skarbowego za miesiące listopad 2008 r. oraz styczeń, luty i marzec 2009 r. odpowiednio kwot: 931 484 zł, 49 075 zł, 5 133 zł i 183 188 zł.

Dyrektor IS, decyzją z 26 stycznia 2017 r. (nr [...]) utrzymał w mocy powyższe rozstrzygnięcie. W uzasadnieniu organ ten uznał m.in., że w sprawie nie doszło do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na ziszczenie się przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Wyrokiem z 8 czerwca 2017 r. (sygn. akt [...]) WSA oddalił skargę na decyzję Dyrektora IS. W odniesieniu do kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego WSA podtrzymał swoje stanowisko, zajęte w uzasadnieniu wyroków z 9 lutego 2017 r. (sygn. akt [...]) oraz sygn. akt [...]).

Wskutek skargi kasacyjnej skarżącego na powyższe orzeczenie Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 26 kwietnia 2019 r. (sygn. akt [...]):

- uchylił wyrok WSA z 8 czerwca 2017 r. w części dotyczącej podatku od towarów i usług za styczeń, luty i marzec 2009 r. (punkt 1 sentencji);
- uchylił decyzję Dyrektora IS z 26 stycznia 2017 r. w części dotyczącej podatku od towarów i usług za styczeń, luty i marzec 2009 r. (punkt 2 sentencji);
- oddalił skargę kasacyjną w pozostałym zakresie (punkt 3 sentencji).

2. Zdaniem skarżącego art. 70 § 6 pkt 1 o.p. narusza wywodzone z art. 2 w związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji: „zasadę zaufania obywateli do państwa, zasadę bezpieczeństwa prawnego jednostki, zasadę ustanawiając[ą] zakaz tworzenia uprawnień pozornych, jak i pozostając[ą] w związku z powyższymi zasadami, zasad[ę] prawa do obrony w toku toczącego się postępowania karnego, poprzez ustanowienie *ex lege* podstawy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pomimo wyłącznie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo albo wykroczenie skarbowe, a nie przeciwko konkretnej podejrzaney osobie”.

3. Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 9 stycznia 2020 r. (doręczonym pełnomocnikowi skarżącego 15 stycznia 2020 r.) skarżący został wezwany do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez:

- wyjaśnienie, które brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zostało uczynione przedmiotem skargi;
- udokumentowanie daty doręczenia skarżącemu lub jego pełnomocnikowi wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 kwietnia 2019 r.;
- doręczenie w pięciu egzemplarzach uwierzytelnionych kopii decyzji Dyrektora UKS z 23 grudnia 2014 r. oraz decyzji Naczelnika US z 13 sierpnia 2015 r.;
- doręczenie jednego odpisu skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami;
- wyjaśnienie, dlaczego skarżący uznaje art. 42 ust. 2 Konstytucji za adekwatny wzorzec kontroli dla zaskarżonego przepisu w kontekście postępowania podatkowego, a także uzasadnienie zarzutu niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z normą wywodzoną przez skarżącego z art. 2 z związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji.

4. W sporządzonym przez pełnomocnika piśmie procesowym, wniesionym do Trybunału 22 stycznia 2020 r. (data nadania), skarżący wyjaśnił, że przedmiotem zaskarżenia jest art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym 8 lipca 2009 r., a także przedstawił argumentację wskazującą – jego zdaniem – za prawidłowym powołaniem art. 42 ust. 2 Kon-

stytucji jako wzorca kontroli w niniejszej sprawie oraz uzasadnił zarzut niezgodności kwestionowanego przepisu z normą wywodzoną z art. 2 w związku z art. 42 ust. 2 ustawy zasadniczej. Udokumentował ponadto daty doręczenia jego pełnomocnikowi orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz złożył do akt niniejszego postępowania kopie decyzji Dyrektora UKS i Naczelnika US.

5. Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 11 marca 2020 r. (doręczonym pełnomocnikowi skarżącego 13 marca 2020 r.) skarżący został wezwany do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez złożenie pięciu czytelnych kopii decyzji Dyrektora IS z 28 października 2016 r. (nr [...]), Naczelnika US z 13 sierpnia 2015 r. oraz Dyrektora IS z 28 października 2016 r. (nr [...]).

6. Powyższe zarządzenie zostało wykonane przez skarżącego pismem procesowym, sporządzonym przez jego pełnomocnika i wniesionym do Trybunału 19 marca 2020 r. (data nadania).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom.

2. Przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie uczyniono art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.; dalej: o.p.) w brzmieniu obowiązującym 8 lipca 2009 r. Przepis ten, o treści nadanej przez art. 1 pkt 34 lit. a ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199, ze zm.), stanowił wówczas:

„Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony 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; (...).”

Jako wzorce kontroli skarżący powołał art. 2 w związku z art. 42 ust. 2 Konstytucji.

3. Trybunał stwierdza, że analizowana skarga konstytucyjna spełnia przesłanki warunkujące przekazanie jej do rozpoznania merytorycznego, gdyż została sporządzona w imieniu skarżącego przez adwokata (art. 44 ust. 1 u.o.t.p.TK), zaś skarżący:

– wyczerpał przysługującą mu drogę prawną (art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK), gdyż wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 kwietnia 2019 r. w sprawach: [...], [...] oraz [...] są prawomocne i niezaskarżalne;

– dochował przepisanego, trzymiesięcznego terminu do wniesienia skargi konstytucyjnej (art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK), ponieważ odpisy wyroków w sprawach [...] oraz [...] zostały doręczone pełnomocnikowi skarżącego 14 sierpnia 2019 r., a odpis wyroku w sprawie [...] 8 lipca 2019 r., natomiast skarga konstytucyjna została wniesiona do Trybunału 7 października 2019 r.;

– prawidłowo określił przedmiot kontroli (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK);

– wskazał, które konstytucyjne prawa i wolności oraz w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK);

– przedstawił stosowne uzasadnienie sformułowanych przez niego zarzutów (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK).

4. W ocenie Trybunału skarga konstytucyjna nie jest obarczona nieusuwalnymi brakami formalnymi, o których mowa w art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK, zaś sformułowane w niej zarzuty nie są oczywiście bezzasadne w rozumieniu art. 61 ust. 4 pkt 3 u.o.t.p.TK.

Przedmiotem skargi jest problem zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z samym faktem wszczęcia postępowania karnego skarbowego, niezależnie od tego, czy zakończyło się ono przedstawieniem podatnikowi zarzutu popełnienia przestępstwa albo wykroczenia skarbowego i w konsekwencji prawomocnym skazaniem.

Wziąwszy pod uwagę:

a) wyrok TK z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81), w którym orzeczono, że „[a]rt. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749), w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650), w zakresie, w jakim wywołuje 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 wskazanego w art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”;

b) wyrok TK z 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12 (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97), w którym orzeczono m.in., że art. 70 § 6 o.p. (przewidujący zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego przez sam tylko fakt ustanowienia podatkowej hipoteki przymusowej na nieruchomości podatnika), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji – Trybunał w obecnym składzie stwierdza, że dyskwalifikacja formalna skargi w niniejszej sprawie na etapie wstępnej kontroli w istocie wykraczałaby poza ramy art. 61 ust. 1 i 4 u.o.t.p.TK.

W związku z powyższym – na podstawie art. 61 ust. 2 u.o.t.p.TK – należało postanowić jak w sentencji.