



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 12 listopada 2020 r.

Pozycja 369

POSTANOWIENIE z dnia 3 września 2020 r. Sygn. akt Ts 82/20

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Zbigniew Jędrzejewski,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej M. sp. z o.o. w sprawie zgodności:

- 1) art. 70 § 6 pkt 2 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) w zakresie, w jakim „przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania, w sytuacji, gdy na skutek tej skargi sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność (z mocą *ex tunc*) tejże decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji I instancji ze względu na to, że obie zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa z uwagi na to, iż osoby, które je podpisały nie były umocowane do działania w imieniu tych organów”,
 - 2) art. 70 § 7 pkt 2 ustawy wskazanej w pkt 1 w zakresie, w jakim „przewiduje, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wniesieniem skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania trwa do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności w sytuacji, gdy na skutek tej skargi sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność (z mocą *ex tunc*) tejże decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji I instancji ze względu na to, że obie zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa z uwagi na to, iż osoby, które je podpisały nie były umocowane do działania w imieniu tych organów”,
- z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 7, art. 64 ust. 2 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1-2 i art. 7, art. 64 ust. 3 w związku z art. 2, art. 7 i art. 31 ust. 3, art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 7 oraz art. 77 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

nadać skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 21 kwietnia 2020 r. (data nadania), M. sp. z o.o. (dalej: skarżąca) wystąpiła z żądaniem przytoczonym na tle następującego stanu faktycznego.

Postanowieniem Naczelnika Urzędu Skarbowego w R. (dalej: Naczelnik PUS) z 8 maja 2009 r. (Nr [...]), podpisanym przez A.N., pełniącego obowiązki Zastępcy Naczelnika (dalej: p.o. Zastępcy Naczelnika), wobec skarżącej wszczęto z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r.

W rezultacie przeprowadzonego postępowania Naczelnik PUS 30 października 2009 r. wydał decyzję (Nr [...]), podpisaną w jego imieniu przez p.o. Zastępcy Naczelnika, w której określił zobowiązanie podatkowe skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r. w kwocie 229 480 zł.

Skarżąca wniosła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w R., który decyzją z 20 stycznia 2010 r. (Nr [...]) uchylił decyzję organu pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ.

Naczelnik PUS, w wyniku rozpoznania sprawy, wydał 20 kwietnia 2010 r. decyzję (Nr [...]), podpisaną przez p.o. Zastępcy Naczelnika, w której ponownie określił zobowiązanie podatkowe skarżącej w kwocie 229 480 zł.

Rozpoznając ponownie sprawę, Dyrektor Izby Skarbowej w R. decyzją z 1 lipca 2010 r. (Nr [...]), podpisaną w imieniu Dyrektora przez J.C. – p.o. Wicedyrektora, utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Skarżąca wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w R. (dalej: WSA w R.), domagając się stwierdzenia nieważności decyzji obu instancji z uwagi na fakt wydania ich z rażącym naruszeniem prawa, ponieważ – jak twierdzi – zostały one podpisane przez osoby nieupoważnione do działania w imieniu tych organów.

WSA w R. wyrokiem z 25 listopada 2010 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę (dalej: wyrok WSA).

Od powyższego wyroku skarżąca wniosła skargę kasacyjną. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z 16 kwietnia 2013 r. (sygn. akt [...]) uchylił w całości wyrok WSA i przekazał sprawę temu sądowi do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu przychylił się do stanowiska skarżącej, że decyzje organów obu instancji zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa (art. 247 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa) ze względu na podpisanie ich przez osoby nieupoważnione (art. 210 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej). NSA stwierdził, że w związku z tym, na mocy art. 145 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.; dalej: p.p.s.a.) sąd administracyjny pierwszej instancji powinien był stwierdzić ich nieważność.

W związku z powyższym NSA postanowieniem z 22 kwietnia 2013 r. (sygn. akt [...]) w trybie art. 155 § 1 p.p.s.a., poinformował Ministra Finansów o istotnych naruszeniach prawa polegających na podpisywaniu decyzji organu podatkowego (Naczelnika PUS i Dyrektora Izby Skarbowej w R.) przez osoby nieuprawnione.

WSA w R. – w wyniku ponownego rozpoznania sprawy – wyrokiem z 28 maja 2013 r. (sygn. akt [...]) stwierdził nieważność decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w R. z 1 lipca 2010 r. oraz poprzedzającej ją decyzji Naczelnika PUS z 20 kwietnia 2010 r. Sąd podzielił też stanowisko NSA, że decyzje obu instancji zostały podpisane przez osoby nieuprawnione, co skutkowało ich nieważnością.

Postanowieniem z 12 maja 2014 r. (Nr [...]) Naczelnik Urzędu Skarbowego w W. wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w zakresie prawidłowości rozliczeń skarżącej z budżetem państwa z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2006 r. W wyniku przeprowadzonego postępowania decyzją z 23 lipca 2014 r. (Nr [...]) określił skarżącej zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r. w wysokości 229 480 zł. Zdaniem organu, z dniem 8 sierpnia 2010 r. – na skutek wystąpienia przesłanki, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej, tj. z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania – w sprawie skarżącej nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r. Natomiast na podstawie art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej, termin przedawnienia zobowiązania po zawieszeniu biegnie dalej od dnia 6 listopada 2013 r., tj. od dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności. Zdaniem organu zobowiązanie podatkowe skarżącej przedawnia się 31 marca 2016 r.

Na skutek odwołania skarżącej, Dyrektor Izby Skarbowej w W. decyzją z 17 listopada 2014 r. (Nr [...]) uchylił decyzję organu pierwszej instancji i określił zobowiązanie skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za rok podatkowy 2006 w wysokości 225 577 zł. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, pomimo że uchylił decyzję, podzielił stanowisko organu pierwszej instancji w kwestii biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Wyrokiem z 14 października 2015 r. (sygn. akt [...]) Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. (dalej: WSA w W.) uchylił zaskarżoną decyzję. Następnie NSA wyrokiem z 19 czerwca 2018 r. (sygn. akt [...]) uchylił wyrok WSA w W. z 14 października 2015 r. i przekazał sprawę temu sądowi do ponownego rozpoznania.

WSA w W. wyrokiem z 27 września 2018 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę skarżącej. W uzasadnieniu Sąd przychylił się do ustaleń organu odwoławczego, że wniesienie skargi do WSA w R. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w R. z 1 lipca 2010 r. stanowiło skuteczny środek zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za 2006 r.

Od powyższego wyroku skarżąca wniosła skargę kasacyjną, którą Naczelny Sąd Administracyjny oddalił wyrokiem z 13 listopada 2019 r. (sygn. akt [...]). Odnosząc się w uzasadnieniu do kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego Sąd stwierdził, że art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej nie jest ograniczony żadnymi warunkami, a w szczególności jego zastosowanie nie jest uzależnione od wyników postępowania sądowoadministracyjnego. Nawet najdalej idące rozstrzygnięcie sądu administracyjnego, stwierdzające nieważność zaskarżonego aktu, pozostaje bez wpływu na długość zawieszenia biegu terminu przedawnienia. NSA zauważył, że trwa ono bowiem od dnia wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej) do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności (art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Wskazał dalej, że jakkolwiek stwierdzenie nieważności decyzji wywołuje skutek *ex tunc*, to jednak wyłącznie w odniesieniu do zaskarżonej decyzji i aktów administracyjnych wydanych na jej podstawie, a skutek nieważności decyzji wymiarowej nie przenosi się w żaden sposób na ważność postępowania sądowoadministracyjnego.

Orzeczenie to zostało doręczone skarżącej 21 stycznia 2020 r.

Zdaniem skarżącej zakwestionowane przepisy naruszają przysługujące jej prawo własności, a także prawo do równej ochrony własności, prawo do równego traktowania przez organy władzy publicznej oraz prawo do bycia niedyskryminowanym (z uwzględnieniem konstytucyjnej zasady, że wszyscy są wobec prawa równi). Wskazała również na naruszenie prawa do bezpieczeństwa prawnego oraz stabilizacji społecznej w wyniku przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak też prawa do nieingerowania we własność w sposób mogący naruszyć jej istotę oraz prawa do sądu i prawa do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

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. Służy ono wyeliminowaniu – już w początkowej fazie postępowania – spraw, które nie mogą być przedmiotem merytorycznego rozstrzygnięcia. Trybunał wydaje postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu, gdy spełnia ona określone przez prawo wymagania oraz gdy nie zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 61 ust. 4 pkt 3 u.o.t.p. TK.

2. W niniejszej sprawie skarżąca zakwestionowała konstytucyjność art. 70 § 6 pkt 2 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 i 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; dalej: Ordynacja podatkowa), który wskazuje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania. Skarżąca poddała kontroli także art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej określający, że bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności.

3. W ocenie Trybunału skarga konstytucyjna spełnia przesłanki nadania jej dalszego biegu.

3.1. Skargę konstytucyjną w imieniu skarżącej sporządził i wniósł pełnomocnik będący radcą prawnym. Do skargi załączono pełnomocnictwo (art. 53 ust. 2 pkt 3 u.o.t.p. TK).

3.2. Wyczerpana została przysługująca skarżącej droga prawna, ponieważ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 listopada 2019 r. (sygn. akt [...]) jest prawomocny i nie przysługują od niego żadne zwyczajne środki zaskarżenia.

3.3. Dochowany został trzymiesięczny termin wniesienia skargi konstytucyjnej przewidziany w art. 77 ust. 1 u.o.t.p. TK. Wyrok NSA został doręczony skarżącej 21 stycznia 2020 r., a skarga została wniesiona 21 kwietnia 2020 r. (data nadania).

3.4. Skarżąca określiła przedmiot kontroli (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p. TK), wskazała, jakie przysługujące jej konstytucyjne prawa oraz w jaki sposób zostały – jej zdaniem –

naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p. TK). Uzasadniła też sformułowane w skardze zarzuty (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p. TK).

3.5. Z uwagi na to, że skarga konstytucyjna spełnia wymagania przewidziane w u.o.t.p. TK, a nie zachodzą okoliczności określone w art. 61 ust. 4 tej ustawy, to – na podstawie art. 61 ust. 2 u.o.t.p. TK – zasadne jest nadanie jej dalszego biegu w zakresie wskazanym w sentencji.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.