



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 8 lutego 2021 r.

Pozycja 1

POSTANOWIENIE

z dnia 1 grudnia 2020 r.

Sygn. akt Ts 8/20

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bartłomiej Sochański,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej Spółka z o.o. z siedzibą w K. w sprawie zgodności:

art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.) w zakresie, „w jakim stanowi on, że wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przez właściwy organ podatkowy wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy podatnik przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe dotyczące danego zobowiązania podatkowego i przed wydaniem decyzji organu podatkowego określającej wysokość zobowiązania podatkowego w wysokości innej niż wysokość wynikająca ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej, wykonał zobowiązanie podatkowe wynikające ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej, organ podatkowy nie wydał decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego przed wykonaniem przez podatnika zobowiązania podatkowego wynikającego ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej, przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe dotyczące danego zobowiązania podatkowego ani przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe dotyczące danego zobowiązania podatkowego i upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nastąpiły w okresie istnienia domniemania prawidłowości wysokości zobowiązania podatkowego wynikającej ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej” z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 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 7 stycznia 2020 r. (data nadania), Spółka z o.o. z siedzibą w K. (dalej: skarżąca), reprezentowana przez

adwokata ustanowionego pełnomocnikiem z wyboru, wystąpiła z żądaniem przytoczonym na tle następującego stanu faktycznego.

1. W 2009 r. skarżąca złożyła deklarację podatkową CIT-8, w której wskazała wysokość podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r. Podatek został zapłacony przez skarżącą w 2009 r., zaś 15 października 2013 r. (pod sygn. [...]) wszczęto śledztwo w sprawie podania nieprawdy w deklaracji podatkowej CIT-8 poprzez zawyżenie kosztów uzyskania przychodów.

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego K. pismem z 11 grudnia 2013 r. (nr [...]), na podstawie art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: o.p.) w związku z art. 70 § 1 pkt 6 o.p., zawiadomił skarżącą o zawieszeniu z dniem 15 października 2013 r. biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r. Pismo wysłano w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o podejrzenie popełnienia przestępstwa (wykroczenia) skarbowego wiążącego się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego. Zawiadomienie doręczono skarżącej 17 grudnia 2013 r.

2. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K. (dalej: Dyrektor UKS) decyzją z 6 maja 2016 r. (nr [...]) określił skarżącą (znajdującą się wówczas w upadłości likwidacyjnej; obecnie: postępowanie upadłościowe wobec skarżącej zostało umorzone przez Sąd Rejonowy w K. Wydział VIII Gospodarczy do Spraw Upadłościowych i Restrukturyzacyjnych postanowieniem z 4 grudnia 2017 r., sygn. akt [...]), reprezentowanej przez syndyka masy upadłościowej, zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r. w kwocie wyższej od zadeklarowanej.

Zgodnie z ustaleniami organu skarżąca naruszyła art. 15 ust. 1 i 6, art. 9 ust. 1, art. 16h ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1316, ze zm.) poprzez zawyżenie kosztów uzyskania przychodów na podstawie faktur VAT, które nie dokumentują faktycznych zdarzeń gospodarczych. W odwołaniu od powyższej decyzji skarżąca domagała się uchylenia jej w całości i umorzenia postępowania w sprawie. Wśród postawionych zarzutów wskazała na niewłaściwe zastosowanie art. 70 § 1 w związku z art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

3. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w K. (dalej: Dyrektor IAS lub organ odwoławczy) decyzją z 10 marca 2017 r. (znak: [...]), na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 o.p., utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy, powołując się na art. 70 § 1 o.p., stwierdził, że w rozpoznawanej sprawie „ogólny termin przedawnienia zobowiązania skarżącej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r. upływał z dniem 31 grudnia 2014 r., jednak przed upływem tego terminu zostały podjęte działania skutkujące zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p.”.

Organ odwoławczy uznał, że wskutek wszczęcia postępowania w sprawie o podejrzenie popełnienia przestępstwa (wykroczenia) skarbowego wiążącego się z niewykonaniem przez skarżącą zobowiązania podatkowego, „nastąpiło skuteczne zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym za 2008 r. – w trybie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. – z dniem 15 października 2013 r., tj. z dniem wszczęcia śledztwa w sprawie o przestępstwo skarbowe”.

Powołana wyżej decyzja Dyrektora IAS stała się przedmiotem skargi wniesionej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K., w której podniesiono m.in. zarzut niewłaściwego zastosowania art. 70 § 1 w związku z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. „poprzez nieuprawnione przyjęcie, iż wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe w (...) sprawie

skutkowało zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r., w sytuacji gdy wszczęte postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe nie wiązało się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r. Zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r., (...) wynikające ze złożonego przez skarżącą zeznania rocznego CIT-8”, zostało przez nią wykonane. Skarżąca podkreśliła, że „do momentu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego za 2008 r. organy podatkowe nie dokonały korekty wymiaru zobowiązania wynikającego z deklaracji rocznej”.

Stanowisko tożsamej treści skarżąca wyraziła w odwołaniu od decyzji Dyrektora UKS z 6 maja 2016 r.

4. Wojewódzki Sąd Administracyjny w K. (dalej: WSA) wyrokiem z 26 czerwca 2017 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę syndyka masy upadłościowej (dalej: syndyk) skarżącej w upadłości likwidacyjnej na decyzję Dyrektora IAS z 10 marca 2017 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r.

W uzasadnieniu wyroku WSA podkreślił, że wyrażone przez skarżącą poglądy w zakresie braku możliwości zawieszenia, pomimo wszczęcia postępowania karno-skarbowego, biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych z uwagi na niespełnienie przesłanki warunkującej to zawieszenie w postaci podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiążącego się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, nie znajdują oparcia w prawie. WSA, po dokonaniu analizy przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa i odniesieniu jej do stanu faktycznego sprawy stwierdził, że „[z]ostały wypełnione wszystkie wymogi zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymienione w art. 70 § 1 pkt 6 o.p.”. Bezzasadne były więc, zdaniem WSA, zarzuty skarżącej dotyczące przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak również sformułowane w tym kontekście zarzuty zaniechania wydania przez Dyrektora IAS decyzji uchylającej rozstrzygnięcie wydane przez organ pierwszej instancji i umarzającej postępowanie z uwagi na jego bezprzedmiotowość.

5. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA), po rozpoznaniu skargi kasacyjnej syndyka (obecnie: skarżąca) od orzeczenia WSA, wyrokiem z 4 września 2019 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę kasacyjną.

Rozpatrując zarzuty skargi kasacyjnej dotyczące kwestii przedawnienia zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r., NSA wyjaśnił, że „[z]awieszenie biegu terminu przedawnienia «zobowiązania podatkowego», o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., dotyczy zobowiązania istniejącego obiektywnie, a nie zobowiązania wynikającego z deklaracji podatkowej. (...) Jeśli zobowiązanie podatkowe powstaje *ex lege*, jak w sprawie, to decyzja określająca wysokość zobowiązania wskazuje jedynie na prawidłową wysokość tego zobowiązania. Jej wydanie nie oznacza wykreowania w ten sposób nowego zobowiązania podatkowego”.

NSA stwierdził, że „[b]ez znaczenia w (...) sprawie pozostaje (...) fakt, że skarżąca wykonała zobowiązanie w wysokości wynikającej ze złożonej przez nią deklaracji CIT-8 za 2008 r., skoro wykazana w niej wysokość zobowiązania nie była zgodna z zobowiązaniem powstałym *ex lege*. Dlatego wszczęcie wobec skarżącej postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r. jeszcze przed wydaniem decyzji określającej wysokość tego zobowiązania, skutkowało zawieszeniem biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania”. W ocenie NSA, „Sąd pierwszej instancji słusznie zaakceptował stanowisko organu, że w sprawie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, a zobowiązanie nie uległo przedawnieniu. (...) Zaskarżona decyzja została wyda-

na przed upływem terminu przedawnienia, toteż organ nie miał podstaw do umorzenia postępowania”.

6. We wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego skardze konstytucyjnej skarżąca stwierdziła, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p., we wskazanym w *petitum* skargi konstytucyjnej zakresie, narusza konstytucyjne prawo skarżącej do własności, gwarantowane przez art. 64 ust. 1 Konstytucji. Jej zdaniem „stanowi zbyt daleko idącą, niedopuszczalną ingerencję” w wymienione prawo, stwarzając jednocześnie „stan niepewności co do sytuacji prawnej (...) w zakresie wysokości jej zobowiązania podatkowego istniejący po wykonaniu przez [skarżącą] zobowiązania podatkowego i po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (...)”. Narusza również zasadę pewności sytuacji prawnej osób fizycznych i osób prawnych, ochrony praw nabytych osób fizycznych i osób prawnych oraz zaufania osób fizycznych i osób prawnych do organów państwa, które wynikają z zasady, „iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej wskazanej w art. 2 Konstytucji”.

Jako ostateczne orzeczenie w sprawie – w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji – został wskazany wyrok NSA z 4 września 2019 r. (sygn. akt [...]), doręczony skarżącej 9 października 2019 r.

7. Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 23 czerwca 2020 r. skarżąca, na podstawie art. 61 ust. 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), została wezwana do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej.

Pismem z 13 lipca 2020 r. (data nadania) skarżąca odniosła się do zarządzenia sędziego Trybunału Konstytucyjnego, podkreślając, że „w pełni podtrzymuje stanowisko i argumentację zawartą w skardze konstytucyjnej”.

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. 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. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że skarga konstytucyjna kwalifikuje się do rozpoznania merytorycznego.

2.1. Została sporządzona w imieniu skarżącej przez adwokata ustanowionego pełnomocnikiem z wyboru, który załączył odpowiednie pełnomocnictwo (został spełniony warunek, o którym mowa w art. 44 ust. 1 w związku z art. 53 ust. 2 pkt 3 u.o.t.p.TK).

2.2. Skarżąca wyczerpała przysługującą jej drogę prawną, o której stanowi art. 77 ust. 1 w związku z art. 53 ust. 2 pkt 2 u.o.t.p.TK.

2.3. Dochowała trzymiesięcznego terminu do wniesienia skargi konstytucyjnej, zastrzeżonego w art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK, albowiem odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: wyrok NSA) z 4 września 2019 r. (sygn. akt [...]) doręczono

pełnomocnikowi skarżącej 9 października 2019 r., zaś skarga konstytucyjna została wniesiona do Trybunału Konstytucyjnego 7 stycznia 2020 r. (data nadania).

2.4. Skarżąca wskazała, które przysługujące jej konstytucyjne prawa oraz wolności i w jaki sposób zostały – jej zdaniem – naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK), a także uzasadniła sformułowane w skardze zarzuty (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK). Przedstawiony został stan faktyczny sprawy (art. 53 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK).

3. Podkreślenia wymaga, że skarżąca prawidłowo określiła w skardze przedmiot zaskarżenia, spełniając warunek, o którym mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK, stanowiącym doprecyzowanie przepisu Konstytucji. Zgodnie bowiem z tymi przepisami skarga konstytucyjna może być wniesiona, jeżeli na podstawie zakwestionowanego w skardze przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji. Z takiego unormowania instytucji skargi konstytucyjnej wynika dla skarżącego obowiązek wykazania, że na skutek zastosowania zakwestionowanego w skardze przepisu doszło do wydania ostatecznego rozstrzygnięcia, naruszającego jego konstytucyjne prawa lub wolności. Jednocześnie należy podkreślić, że „przedmiotem kontroli w ramach procedury skargi konstytucyjnej może być (...) nie tylko przepis wskazany w *petitum* rozstrzygnięcia, czy w jego uzasadnieniu, ale także te regulacje, które znajdują zastosowanie przy rozstrzyganiu sprawy, mając bezpośredni wpływ na ukształtowanie osnowy sentencji” (wyrok TK z 29 kwietnia 2008 r., sygn. SK 11/07, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 47). Za wystarczającą dla ziszczenia przesłanki, by zaskarżony przepis mógł być uznany za podstawę ostatecznego orzeczenia, można zatem przyjąć sytuację, w której zakwestionowany przepis nie został powołany w *petitum* rozstrzygnięcia, tylko w uzasadnieniu wyroku sądowego (wyrok TK z 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33). W niniejszej sprawie sądy obu instancji, w tym NSA, którego wyrok ma walor prawomocności, powołały zaskarżony w skardze konstytucyjnej przepis w uzasadnieniach swych orzeczeń.

Przedmiotem zaskarżenia analizowanej skargi jest art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.; dalej: o.p.). Zgodnie z tym przepisem 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 podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania.

W uzasadnieniu wyroku NSA stwierdził, że „[n]ajdalej idące zarzuty skargi kasacyjnej dotyczą kwestii przedawnienia zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r.”. Skarżąca, odwołując się do wymienionego wyżej przepisu, starała się wykazać, że w wyniku nieprawidłowości, jakie miały miejsce w trakcie prowadzonego postępowania, w sprawie nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia poprzez wszczęcie postępowania karno-skarbowego, skutkiem czego zobowiązanie uległo przedawnieniu. Zgodnie ze stanowiskiem skarżącej, „do chwili wydania decyzji określającej wysokość tego zobowiązania istniało domniemanie prawidłowości co do jego wysokości, wynikające z deklaracji podatkowej. Skarżąca wykonała zobowiązanie wynikające z deklaracji. Dopóki zobowiązanie to nie zostało skonkretyzowane w decyzji, nie można było skarżącej zarzucić jego niewykonania”.

NSA, po rozpatrzeniu stanowiska skarżącej i uprzedniej analizie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., stwierdził, że zaskarżona decyzja została wydana przed upływem terminu przedawnienia, więc organ nie miał podstaw do umorzenia postępowania. Zaskarżony w skardze konstytu-

cyjnej przepis miał zatem zastosowanie w sprawie. To bowiem na jego podstawie NSA orzekł ostatecznie o prawach skarżącej określonych w Konstytucji, które – zdaniem skarżącej – zostały naruszone.

Biorąc powyższe pod uwagę Trybunał Konstytucyjny – na podstawie art. 61 ust. 2 u.o.t.p.TK – postanowił, jak w sentencji.