



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 10 lutego 2021 r.

Pozycja 16

POSTANOWIENIE z dnia 18 sierpnia 2020 r. Sygn. akt Ts 46/20

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Piotrowicz,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej [...] sp. 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:

- 1) odrzucić wniosek z 26 czerwca 2020 r. o przedłużenie terminu na usunięcie braków formalnych skargi konstytucyjnej;
- 2) odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 9 marca 2020 r. (data nadania) [...] sp. z o.o. z siedzibą w K. (dalej: skarżąca) wystąpiła z żądaniem przytoczonym na tle następującego stanu faktycznego.

W 2008 r. skarżąca złożyła deklarację podatkową CIT-8 za rok 2007 i uiściła wynikający z niej podatek.

8 października 2012 r. Prokurator Prokuratury Okręgowej w K. wszczął śledztwo (sygn. akt [...]) m.in. w sprawie podania nieprawdy w deklaracji podatkowej CIT-8 skarżące złożonej w 2008 r. poprzez zawyżenie kosztów uzyskania przychodów, w związku z posłużeniem się fakturami nieodzwierciedlającymi rzeczywistych transakcji gospodarczych lub poświadczającymi pozorne czynności prawne, sporządzonymi m.in. w celu rozliczenia dofinansowania pochodzącego ze środków Unii Europejskiej, pozyskanego z Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, tj. o narażenie na uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 r.

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w K. zawiadomił skarżącą pismem z dnia 13 grudnia 2013 r. (nr [...]) o zawieszeniu, na podstawie art. 70c w zw. z art. 70 § 1 pkt 6 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (ówcześnie Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; obecnie : Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm.; dalej: O.p.), z dniem 8 grudnia 2012 r. biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2007 r. w związku ze wszczęciem postępowania w sprawie o podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego.

Sąd Rejonowy w K. Wydział VIII Gospodarczy dla spraw upadłościowych i naprawczych postanowieniem z 28 kwietnia 2014 r. (sygn. akt [...]) ogłosił upadłość skarżącej obejmującą likwidację jej majątku, zaś postanowieniem z 4 grudnia 2017 r. (sygn. akt [...]) umorzył postępowanie upadłościowe wobec skarżącej.

6 maja 2016 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K. (dalej: organ pierwszej instancji) wydał decyzję (sygn. [...]) określającą skarżącą będącej wówczas w upadłości likwidacyjnej, reprezentowanej przez syndyka masy upadłości, zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2007 r. w kwocie 146 608 zł, wyższej o kwotę 95 950 zł od zadeklarowanej. Organ pierwszej instancji ustalił, że spółka naruszyła przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 2014 r., poz. 851, ze zm.) poprzez zawyżenie kosztów uzyskania przychodów, w związku z naliczaniem do kosztów faktur VAT nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i dokonywaniem nienależnych odpisów amortyzacyjnych, co w konsekwencji miało wpływ na wyliczenie wysokości należnego podatku. Przedmiotowe faktury wskazywały niewłaściwe kwoty transakcji oraz realizujące je podmioty.

Skarżąca odwołała się od powyższej decyzji do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w K. (dalej: organ odwoławczy), który decyzją z 10 marca 2017 r. (nr [...]) utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy wskazał, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. W przedmiotowej sprawie ogólny termin przedawnienia zobowiązania skarżącej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 r. upływał z dniem 31 grudnia 2013 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 z dniem 8 października 2012 r., tj. z dniem wszczęcia ww. śledztwa w sprawie o przestępstwo skarbowe (sygn. akt [...]), nastąpiło sku-

teczne zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącej w podatku dochodowym za 2007 r.

Skarżąca złożyła skargę na powyższą decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K., który oddalił ją wyrokiem z 26 czerwca 2017 r. (sygn. akt [...]).

Skarżąca wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, która została oddalona wyrokiem z 4 września 2019 r. (sygn. akt [...]). Wyrok ten został wskazany w skardze konstytucyjnej jako ostateczne rozstrzygnięcie w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji.

Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 2020 r. skarżąca została wezwana do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez: doręczenie pełnomocnictwa szczególnego do sporządzenia i wniesienia skargi konstytucyjnej oraz reprezentowania skarżącej w postępowaniu przed Trybunałem, a także poświadczonych za zgodność z oryginałem odpisów orzeczeń wskazanych w zarządzeniu; udokumentowanie daty doręczenia skarżącej orzeczenia, z którym łączy naruszenie jej konstytucyjnych praw lub wolności; dokładne określenie sposobu naruszenia przez zaskarżony przepis konstytucyjnych wolności lub praw skarżącej, wynikających z przywołanych we wniesionej skardze przepisów Konstytucji.

W piśmie z 26 czerwca 2020 r. skarżąca ustosunkowała się do powyższego wezwania. Wniosła o przedłużenie terminu na złożenie czterech poświadczonych za zgodność z oryginałem odpisów: wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K. z 26 czerwca 2017 r. (sygn. akt [...]) z uzasadnieniem oraz decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w K. z 10 marca 2017 r. (nr [...]) z uzasadnieniem o 14 dni, tj. do 11 lipca 2020 r.

Zdaniem skarżącej zaskarżony przepis narusza jej konstytucyjne prawo do własności gwarantowane w art. 64 ust. 1 Konstytucji, a także zasadę pewności sytuacji prawnej osób fizycznych i osób prawnych, zasadę ochrony praw nabytych osób fizycznych i osób prawnych oraz zasadę 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. Jak twierdzi, kwestionowany przepis umożliwia pozbawienie skarżącej własności i innych praw majątkowych poprzez wydanie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w wysokości innej niż wynikająca ze złożonej przez nią deklaracji podatkowej, a także wszczęcie i prowadzenie przeciwko niej postępowania egzekucyjnego w administracji dotyczącego kwoty wynikającej z decyzji określającej zobowiązanie podatkowe skarżącej w wysokości innej niż wynikająca ze złożonej deklaracji podatkowej. Naraża to skarżącą na utratę własności i innych praw majątkowych w sytuacji, gdy przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe dotyczące danego zobowiązania podatkowego i przed wydaniem decyzji organu podatkowego określającej jego wysokość wykonała ona zobowiązanie podatkowe wynikające ze złożonej deklaracji przed upływem terminu jego przedawnienia.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Warunkiem skuteczności skargi konstytucyjnej jest spełnienie wymogów wynikających z Konstytucji oraz ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393, ze zm.; dalej: u.o.t.p.TK).

2. Zarządzenie sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 2020 r. zostało doręczone pełnomocnikowi skarżącej 20 czerwca 2020 r. Zgodnie z art. 60 ust. 2 u.o.t.p.TK termin na usunięcie wskazanych braków formalnych upływał 27 czerwca 2020 r. Pismem nadanym 26 czerwca 2020 r. pełnomocnik skarżącej zwrócił się do Trybunału z wnioskiem

o przedłużenie terminu na doręczenie odpisów orzeczeń wskazanych w zarządzeniu o 14 dni, tj. do 11 lipca 2020 r.

Trybunał stwierdza, że wniosek o przedłużenie ustawowego terminu na usunięcie braków formalnych skargi konstytucyjnej podlega odrzuceniu. Należy bowiem wskazać, że ani u.o.t.p.TK, ani stosowana odpowiednio ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2019 r. poz. 1460, ze zm.), nie przewiduje możliwości złożenia wniosku tej treści. Skutkuje to uznaniem przez Trybunał, że braki, których dotyczy wniosek, nie zostały usunięte w terminie.

3. Skarżąca uczyniła przedmiotem skargi konstytucyjnej art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm.; dalej: O.p.), zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Prokurator Prokuratury Okręgowej w K. wszczął 8 października 2012 r. postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe, a następnie Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w K. zawiadomił skarżącą o zawieszeniu z tym dniem biegu terminu przedawnienia jej zobowiązania podatkowego.

Kwestionowany przepis miał zatem zastosowanie w sprawie skarżącej, jednakże nie stanowił podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia o jej prawach lub wolnościach.

Zastosowanie wobec skarżącej art. 70 § 6 pkt 1 O.p. 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. W omawianym zakresie wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 września 2019 r. (sygn. akt [...]), wskazany przez skarżącą jako orzeczenie ostateczne w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, ma charakter deklaratoryjny i nie kreuje określonego stanu prawnego.

Zarówno z przepisów u.o.t.p.TK, jak i z 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 z *petitum* skargi konstytucyjnej, jak i z zawartej w jej uzasadnieniu argumentacji wynika, że zarzuty naruszenia art. 64 ust. 2 Konstytucji dotyczą nie tyle treści art. 70 § 6 pkt 1 O.p., co jego zastosowania w sprawie skarżącej.

Skarżąca nie kwestionuje zasadności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Uznaje zaś za niekonstytucyjne zastosowanie tego przepisu 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 w wysokości innej niż wysokość wynikająca ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej wykonał zobowiązanie podatkowe wynikające ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej”.

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

Z tego względu, że skarga konstytucyjna nie spełnia ustawowego wymogu odnośnie do oznaczenia 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 skarżącej przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty jego doręczenia.