



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 17 kwietnia 2023 r.

Pozycja 96

POSTANOWIENIE

z dnia 22 czerwca 2016 r.

Sygn. akt Ts 33/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Pszczółkowski – przewodniczący i sprawozdawca
Leon Kieres
Julia Przyłębska,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej B.T. 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.) z art. 2, art. 20 i art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE:

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 28 stycznia 2016 r. (data nadania) B.T. (dalej: skarżąca, podatnik) wniosła o zbadanie zgodności art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U.2015.613, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) z art. 2, art. 20 i art. 32 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została sformułowana w związku z następującą sprawą. Organ kontroli skarbowej zakwestionował prawo skarżącej do odliczenia – w ramach prowadzonej działalności gospodarczej – podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących zakup materiałów budowlanych i usług transportowych. W jego ocenie faktury te nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, co wypełniało zawartą w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2011.177.1054, ze zm., dalej: ustawa o VAT) przesłankę odmowy uznania prawa skarżącej do odliczenia podatku naliczonego z tych faktur w okresie od stycznia do grudnia 2007 r. (decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. z 14 grudnia 2012 r., sprawa [...]).

Decyzję tę organ odwoławczy utrzymał w mocy. Odniósł się także do kwestii zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego za badane okresy rozliczeniowe, wskazując, że w sprawie skarżącej została w tym względzie spełniona przesłanka, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej (decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. z 4 lipca 2013 r., sprawa [...]).

Wyrokiem z 6 lutego 2014 r. (sprawa [...]) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł. (dalej: WSA) po rozpoznaniu skargi wniesionej przez skarżącą uchylił zaskarżoną decyzję, stwierdził, że nie podlega ona wykonaniu do czasu uprawomocnienia się wyroku, oraz zasądził na rzecz skarżącej częściowy zwrot kosztów postępowania.

Sąd ten uznał, że organ kontroli skarbowej błędnie stwierdził, iż 3 grudnia 2012 r. doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia objętych zaskarżoną decyzją zobowiązań podatkowych. Zwrócił uwagę na to, że skutek taki mogło wywołać dopiero poinformowanie skarżącej o prowadzonym przeciwko niej postępowaniu i postawionych zarzutach, na co brak dowodów w aktach sprawy. Treść pisma doręzonego pełnomocnikowi skarżącej w dniu 3 grudnia 2012 r. była – zdaniem WSA – bardzo lakoniczna, informowała bowiem wyłącznie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za 2007 r. na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. W ocenie sądu było to niewystarczające do wywołania skutku przewidzianego w tym przepisie.

Sąd podkreślił jednak, że organy zasadnie odmówiły skarżącej prawa do odliczenia podatku naliczonego ze spornych faktur. Wykazały bowiem, że faktury te nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a okoliczności sprawy świadczyły o braku dobrej wiary w działaniach skarżącej w ramach tych transakcji. Uchylenie zaskarżonej decyzji w całości sąd pierwszej instancji uzasadnił zaś tym, że przedawnienie zobowiązań za okresy od stycznia do listopada 2007 r. powoduje konieczność uwzględnienia rozliczeń skarżącej wynikających z deklaracji podatkowych z tych miesięcy, co ma wpływ na wysokość zobowiązania za grudzień 2007 r.

Stanowiska WSA nie podzielił Naczelny Sąd Administracyjny, który uznał, że w rozpatrywanej sprawie nie nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego i uchylił wskazany wyżej wyrok (wyrok z 21 września 2015 r., sprawa [...]).

W przekonaniu skarżącej zakwestionowane unormowanie 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, w którym podatnikowi nie przedstawiono formalnie zarzutów i nie uznano go za podejrzanego zgodnie z zasadami postępowania karnego najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ordynacji podatkowej (jeżeli tylko podatnik dowiedział się o jego wszczęciu najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ordynacji podatkowej w inny sposób niż przez przedstawienie mu zarzutów w tej sprawie) jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (wynikającą z art. 2, art. 20 i art. 32 Konstytucji). Na podstawie zaskarżonego przepisu – w ocenie skarżącej – doszło do zróżnicowania jej sytuacji prawnej w sposób nieuzasadniony i niecelowy, gdyż do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań doszło mimo nieprzedstawienia zarzutów wobec skarżącej, nie wszczęto także postępowania *ad personam*. Powyższe tworzy stan niepewności co do prawno-podatkowych skutków prowadzonej przez nią działalności gospodarczej.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Skarga konstytucyjna jest sformalizowanym środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Jej merytoryczne rozpoznanie zostało uzależnione od spełnienia przesłanek wynikających zarówno z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i art. 60 oraz art. 65 i art. 66 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.2016.293; dalej: ustawa o TK). Skargom konstytucyjnym niespełniającym tych warunków, a także skargom, co do których zaistniały okoliczności przewidziane w art. 77 ust. 3 ustawy o TK, Trybunał odmawia nadania dalszego biegu.

2. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez skarżącego, że w związku z wydaniem przez organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie zakwestionowanego w skardze aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących skarżącemu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Uprawdopodobnienie przez skarżącego naruszenia jego praw lub wolności jest zatem przesłanką konieczną dla uznania skargi konstytucyjnej za dopuszczalną. Wobec powyższego Trybunał Konstytucyjny obowiązany jest zbadać, czy istotnie w niniejszej sprawie doszło do naruszenia wskazanych przez skarżącą praw konstytucyjnych.

3. W ocenie Trybunału analizowana skarga konstytucyjna nie spełnia przesłanek warunkujących jej merytoryczne rozpoznanie ze względu na wskazane wzorce badania konstytucyjności zaskarżonego przepisu.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji podstawową przesłanką dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest określenie naruszonych według skarżącego przysługujących mu konstytucyjnych wolności lub praw. W postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej wzorcem badania konstytucyjności kwestionowanej regulacji może być wyłącznie przepis Konstytucji wyrażający w swej treści wolność lub prawo o charakterze podmiotowym (zob. postanowienie TK z 24 października 2001 r., sprawa SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225).

Odnosnie do art. 2 Konstytucji Trybunał przypomina, że zasadniczo nie może on być samoistną podstawą kontroli w trybie skargowym (zob. postanowienie pełnego składu TK z 23 stycznia 2002 r., sprawa Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60). Jak Trybunał wielokrotnie podkreślał w swoim orzecznictwie, art. 2 ustawy zasadniczej wyznacza jedynie standard kreowania wolności i praw przez ustawodawcę, nie wprowadzając jednocześnie konkretnej wolności czy konkretnego prawa (zob. np. wyroki TK z 30 maja 2007 r., sprawa SK 68/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 53 oraz 10 lipca 2007 r., sprawa SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75). Trybunał zwraca uwagę na to, że o dopuszczalności stosowania art. 2 Konstytucji jako samoistnej podstawy indywidualnej kontroli konstytucyjności prawa nie może przesądzać okoliczność, że przepis ten może być samodzielną podstawą orzeczenia wydawanego w ramach kontroli generalnej (abstrakcyjnej). W tym drugim przypadku ocena nie jest bowiem uwarunkowana istnieniem praw podmiotowych konkretnego podmiotu, naruszonych wskutek zastosowania przez organ władzy publicznej niekonstytucyjnego przepisu (zob. np. postanowienie TK z 25 marca 2009 r., sprawa Ts 75/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 126).

Artykuł 20 Konstytucji ma zaś charakter ustrojowy, nie jest więc podstawą wolności lub prawa podmiotowego jednostki (zob. np. postanowienia TK z: 27 grudnia 2004 r., sprawa Ts 186/04, OTK ZU nr 3/B/2005, poz. 137; 5 marca 2012 r., sprawa Ts 26/10, OTK ZU nr 6/B/2012, poz. 488 oraz 11 lutego 2013 r., Ts 17/12, OTK ZU nr 4/B/2013, poz. 364).

Wynikająca z art. 32 ust. 1 Konstytucji zasada równości, na której naruszenie wskazuje skarżąca, również nie stanowi – w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – prawa konstytucyjnego o charakterze podmiotowym, którego naruszenie mogłoby legitymować do wniesienia skargi konstytucyjnej. W postanowieniu z 24 października 2001 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zasada równości stanowi samodzielnie jedynie zasadę ogólną, mającą charakter niejako prawa „drugiego stopnia”, tzn. przysługującego w związku z konkretnymi normami prawnymi, a nie w oderwaniu od nich – „samoistnie”. Teza ta – jak podkreślał Trybunał – znajduje swoje uzasadnienie w specyfice przyjmowanego na gruncie Konstytucji rozumienia „równości”, która nie ma charakteru abstrakcyjnego i absolutnego, ale „funkcjonuje zawsze w pewnym kontekście sytuacyjnym, odniesiona musi być do zakazów lub nakazów albo nadania uprawnień określonym jednostkom (grupom jednostek) w porównaniu ze statusem innych jednostek (grup)” (sprawa SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001,

poz. 225). W związku z powyższym dopuszczalność powołania się w skardze konstytucyjnej na naruszenie zasady równości winna zostać ograniczona wyłącznie do przypadków, w których zostanie wskazane konkretne podmiotowe prawo, wolność lub obowiązek o charakterze konstytucyjnym, w zakresie których zasada ta została naruszona.

Wyżej wskazane okoliczności, w myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 77 ust. 3 pkt 3 ustawy o TK, przesądzają o konieczności odmowy nadania dalszego biegu rozpatrywanej skardze konstytucyjnej.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.