



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 18 kwietnia 2023 r.

Pozycja 101

POSTANOWIENIE

z dnia 21 marca 2018 r.

Sygn. akt Ts 52/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Leon Kieres,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej A.W. w sprawie zgodności:

art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70 § 7 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.):

- a) w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a nie wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przeciwko osobie,
- b) w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, bez względu na datę w której wystąpiły negatywne przesłanki prowadzenia postępowania o przestępstwo skarbowe wskazane w art. 17 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555, ze zm.) w związku z art. 113 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.), w szczególności przedawnienie karalności (art. 17 § 1 pkt 6 ustawy – Kodeks postępowania karnego w związku z art. 44 § 1 ustawy – Kodeks karny skarbowy), a zatem wiąże negatywne dla podatnika skutki w obszarze materialnego prawa podatkowego z bezprawnie prowadzonym przez organy państwa postępowaniem o przestępstwo skarbowe,
- c) w zakresie, w jakim stanowi mechanizm przedłużania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, będący poza kontrolą sądu i prowadzi do nadużywania prawa represyjnego (karnego skarbowego) poprzez stawianie podatników w stan oskarżenia tylko i wyłącznie w celu wywołania fiskalnego celu w postaci przedłużania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych – z art. 2, art. 31 ust. 3 i 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej, sporządzonej przez adwokata i wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 1 marca 2016 r. (data nadania), A.W. (dalej: skarżący albo podatnik) zarzucił niezgodność art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70 § 7 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa):

- a) w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a nie wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przeciwko osobie,
- b) w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, bez względu na datę w której wystąpiły negatywne przesłanki prowadzenia postępowania o przestępstwo skarbowe wskazane w art. 17 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555, ze zm.; dalej: k.p.k.) w związku z art. 113 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.; dalej: k.k.s.), w szczególności przedawnienie karalności (art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w związku z art. 44 § 1 k.k.s.), a zatem wiąże negatywne dla podatnika skutki w obszarze materialnego prawa podatkowego z bezprawnie prowadzonym przez organy państwa postępowaniem o przestępstwo skarbowe,
- c) w zakresie, w jakim stanowi mechanizm przedłużania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, będący poza kontrolą sądu i prowadzi do nadużywania prawa represyjnego (karnego skarbowego) poprzez stawianie podatników w stan oskarżenia tylko i wyłącznie w celu wywołania fiskalnego celu w postaci przedłużania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych – z art. 2, art. 31 ust. 3 i 45 ust. 1 Konstytucji.

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym.

Ze względu na działalność gospodarczą prowadzoną przez podatnika Naczelnik Urzędu Skarbowego P., działając z urzędu, decyzją z 26 listopada 2012 r. (znak: [...]) określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym za miesiące czerwiec, lipiec, sierpień, wrzesień oraz październik 2007 r. W uzasadnieniu przedmiotowej decyzji organ pierwszej instancji wskazał, że część skontrolowanych faktur VAT nie dokumentowała faktycznych transakcji gospodarczych. Zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.) nie stanowiły one zatem podstawy do obniżenia podatku należnego za wskazane miesiące.

Rozpoznawszy odwołanie skarżącego od powyższego rozstrzygnięcia Dyrektor Izby Skarbowej w P. decyzją z 20 czerwca 2013 r. (znak: [...]) orzekł w ten sposób, że: za czerwiec i lipiec 2007 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji; za sierpień 2007 r. uchylił rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji i w tym zakresie – z uwagi na przedawnienie – umorzył postępowanie w sprawie; za wrzesień 2007 r. uchylił rozstrzygnięcie organu

pierwszej instancji i w tym zakresie określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym; za październik 2007 r. uchylił rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji i w tym zakresie określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P. (dalej: WSA) skarżący wniósł m.in. o uchylenie decyzji organu drugiej instancji i poprzedzającej ją decyzji organu pierwszej instancji w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. Powołał się m.in. na fakt przedawnienia zobowiązania podatkowego za czerwiec, lipiec, wrzesień i październik 2007 r.

Wyrokiem z 24 kwietnia 2014 r. (sygn. akt [...]) WSA oddalił skargę jako niezasadną, wskazując, że z akt sprawy wynika, iż postanowieniem z 23 października 2012 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego P. wszczął dochodzenie w sprawie narażenia przez skarżącego na uszczuplenie podatku VAT za miesiące: styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, wrzesień, październik i listopad 2007 r., to jest w sprawie przestępstwa skarbowego określonego w art. 56 § 2 w związku z art. 6 § 2 k.k.s. WSA zwrócił uwagę na fakt, że pismem z 10 grudnia 2012 r. (skarżący potwierdził odbiór pisma 27 grudnia 2012 r.) organ ten zawiadomił skarżącego, iż 23 października 2012 r. został zawieszony bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych za styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, wrzesień, październik i listopad 2007 r., określonych w decyzjach z 26 listopada 2012 r., na skutek wystąpienia przesłanki, o której stanowi przepis art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej, tj. wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Skarżący został zatem – jak podkreślił WSA – poinformowany o toczącym się postępowaniu karnym skarbowym przed upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 ordynacji podatkowej.

Naczelnny Sąd Administracyjny wyrokiem z 14 października 2015 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę kasacyjną podatnika, podzieliwszy zapatrywanie prawne WSA. Odniósł się także do zarzutu sformułowanego przez skarżącego, zgodnie z którym zawieszenie biegu terminu przedawnienia nie może być po upływie terminu przedawnienia karalności. Podkreślił w tym zakresie, że przytoczone argumenty nie mogą zostać zaakceptowane w związku ze stanem faktycznym, który został stwierdzony w rozpatrywanej sprawie.

3. Zdaniem skarżącego zakwestionowane przepisy naruszają konstytucyjne prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd (art. 45 ust. 1 Konstytucji), prawo jednostki do poczucia bezpieczeństwa prawnego za sprawą zobiektywizowanej kategorii prawnej przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 2 Konstytucji), ustanowionej niezgodnie z zasadą proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji) przez wykorzystywanie postępowania represyjnego wbrew jego celom i funkcjom tylko i wyłącznie dla przedłużenia terminu poboru daniny publicznej.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 1 w związku z art. 23 pkt 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074; dalej: przepisy wprowadzające) 3 stycznia 2017 r. weszła w życie ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: uotpTK) – z wyjątkiem art. 1-6 (które weszły w życie 20 grudnia 2016 r.) oraz art. 16-32 (które weszły w życie 1 stycznia 2018 r.). W myśl art. 9 przepisów wprowadzających, do postępowań przed Trybunałem, wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie uotpTK, stosuje się przepisy tej ustawy (ust. 1), zaś czynności procesowe dokonane w tych postępowaniach na podstawie dotychczasowych przepisów pozostają w mocy (ust. 2).

W związku z powyższym do postępowania zainicjowanego rozpatrywaną skargą konstytucyjną zastosowanie znajdują przepisy uotpTK.

2. Zgodnie z art. 61 ust. 1 uotpTK skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom, a także czy nie zachodzą przesłanki, o których mowa w art. 61 ust. 4 lub art. 59 ust. 1 pkt 2-4 tej ustawy.

3. Trybunał stwierdza, że analizowana skarga konstytucyjna nie kwalifikuje się do rozpoznania merytorycznego.

4. W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że ocena stanu faktycznego ustalonego przez organy podatkowe i sądy administracyjne, który legł u podstaw wydanych przez nie rozstrzygnięć, pozostaje poza kontrolą sądu konstytucyjnego (zob. np. wyrok TK z 14 lipca 2004 r., SK 8/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 65). Rolą Trybunału nie jest również badanie, czy w danej sprawie ocena ta była zasadna (zob. postanowienie TK z 13 czerwca 2005 r., SK 24/03, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 72).

Istota zarzutów sformułowanych w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej dotyczy oceny zgodności z Konstytucją przeprowadzonego przez organy podatkowe postępowania podatkowego i wydanych w związku z tym postępowaniem wyroków sądów administracyjnych, które zapadły na podstawie zakwestionowanych przepisów, w szczególności w zakresie ustalenia, czy w rozpatrywanej sprawie doszło do przedawnienia zobowiązań podatkowych skarżącego.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał uznaje, że rozpatrywana skarga konstytucyjna jest w istocie skargą na stosowanie prawa. W związku z tym należy przypomnieć, że do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego należy ocena zgodności aktów prawnych z Konstytucją. Skarga konstytucyjna w polskim systemie prawnym jest zawsze „skargą na przepis”, a nie na jego konkretne, wadliwe zastosowanie, nawet jeśli prowadziłoby ono do niekonstytucyjnego skutku. Powoduje to konieczność wykazania, że to zaskarżony przepis, a nie jego zastosowanie stanowi źródło naruszenia wolności i praw skarżącego. Niedopuszczalna jest więc taka skarga, w której przedstawione zarzuty dotyczą wykładni dokonanej przez sąd, błędnej subsumpcji stanu faktycznego czy też wadliwości kierunku argumentacji wykorzystanej w ostatecznym orzeczeniu (tzw. skarga na stosowanie prawa; zob. postanowienie TK z 2 grudnia 2010 r., sprawa SK 11/10, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 131).

W związku z powyższym należało odmówić nadania dalszego biegu skardze na podstawie art. 61 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 59 ust. 1 pkt 2 uotpTK.

4. Trybunał stwierdza, że za odmową nadania dalszego biegu przemawiały także niżej opisane powody.

4.1. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie przyjmował, że prawo do sądu statuowane w art. 45 ust. 1 Konstytucji odnosi się do postępowania sądowego (por. wyrok TK z 26 maja 2009 r., SK 32/07, OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70), dlatego nie można uznać, że zakres unormowania tego przepisu znajduje zastosowanie w postępowaniu podatkowym. W ocenie Trybunału analizowany zarzut skargi konstytucyjnej należy zatem uznać za nieuzasadniony, gdyż przeczy on istocie postępowania administracyjnego, w tym podatkowego, które nie może być utożsamiane z postępowaniem sądowym choćby z uwagi na odmienną naturę prawną oraz różną pozycję stron procesowych tego postępowania. Za ugruntowany należy uznać pogląd doktryny, zgodnie z którym postępowanie administracyjne nie służy rozstrzygnięciu sporu o prawo; chodzi w nim o załatwienie

sprawy leżącej we właściwości konkretnego organu administracji państwowej, i to załatwienie jej w drodze jednostronnego rozstrzygnięcia tego organu (zob. J. Łętowski, *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990, s. 223). Z tych powodów art. 45 ust. 1 Konstytucji nie jest adekwatnym wzorcem kontroli zgodności dla zaskarżonych regulacji.

Niezależnie od powyższego, sformułowany przez podatnika zarzut naruszenia art. 45 ust. 1 Konstytucji jest niezrozumiały także dlatego, że możliwość uruchomienia sądowoadministracyjnego trybu kontroli wydanych w jego sprawie decyzji administracyjnych stanowi przejaw realizacji praw podmiotowych gwarantowanych w powołanym przepisie ustawy zasadniczej. Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej i dołączonych akt sprawy bezspornie wynika, że skarżący co najmniej dwukrotnie skorzystał z przysługującego mu prawa do sądu. Po raz pierwszy uczynił to, składając skargę do WSA na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P. Sąd ten oddalił skargę podatnika. Powtórnie zrealizował to uprawnienie, gdy wniosł do NSA skargę kasacyjną od orzeczenia WSA. Co istotne, wyrok NSA zapadł już po wydaniu przez Sąd Okręgowy w P. – IV Wydział Karny Odwoławczy postanowienia z 11 litego 2014 r. (sygn. akt [...]) o umorzeniu postępowania w sprawie skarżącego ze względu na przedawnienie karalności czynu. Jak jednoznacznie wynika z treści uzasadnienia przedmiotowego wyroku NSA, kwestia ta została wzięta pod uwagę przy rozstrzyganiu sprawy podatnika.

Trybunał Konstytucyjny w niniejszym składzie w pełni podziela wyrażony w orzecznictwie sądowokonstytucyjnym pogląd, zgodnie z którym oddalenie żądania strony „jako nieuzasadnionego merytorycznie w żadnym razie nie może być (...) podstawą tezy o naruszeniu prawa do rozpoznania sprawy przez niezawisły sąd” (postanowienie TK z 13 czerwca 2011 r., SK 26/09, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 46). W świetle powyższych ustaleń co do stanu faktycznego, który legł u podstaw rozpatrywanej sprawy trudno zatem zgodzić się ze stanowiskiem, że skarżący został pozbawiony wywodzonego z art. 45 ust. 1 Konstytucji prawa do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy (zob. postanowienia TK z: 11 kwietnia 2013 r., Ts 249/12, OTK ZU nr 4/B/2013, poz. 415, 16 października 2013 r., Ts 11/12, OTK ZU nr 6/B/2014, poz. 537 oraz 13 stycznia 2014 r., Ts 171/12, OTK ZU nr 3/B/2014, poz. 194). Ponadto Trybunał wskazuje, że skoro skarżący wniosł skargę do sądu administracyjnego, a jego sprawa była procedowana przez WSA oraz NSA, to kwestia ewentualnego przedawnienia zobowiązania podatkowego została dwukrotnie zweryfikowana w postępowaniu sądowym.

Powyższe przemawiało za odmową nadania dalszego biegu skardze – w zakresie badania zgodności zaskarżonych przepisów z art. 45 ust. 1 Konstytucji – na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 3 uotpTK.

4.2. Trybunał stwierdza, że wymogu wskazania w skardze konstytucyjnej naruszonych praw i wolności konstytucyjnych nie spełnia także odwołanie się przez skarżącego do zasad demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasady proporcjonalności w ograniczaniu korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji). Przepisy te nie statuuja bowiem samoistnych praw podmiotowych jednostki, co stwierdził Trybunał w postanowieniu pełnego składu z 23 stycznia 2002 r. w sprawie Ts 105/00 (OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60). Stosownie zaś do art. 37 ust. 1 pkt 1 lit. e *in fine* uotpTK (poprzednio: art. 26 ust. 1 pkt 1 lit. f *in fine* ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz. U. poz. 1157; pierwotne brzmienie art. 44 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz. U. poz. 1064, ze zm.; art. 25 ust. 1 pkt 1 lit. e *in fine* ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) odstępianie od poglądu prawnego wyrażonego w orzeczeniu Trybunału wydanym w pełnym składzie wymaga wydania orzeczenia w takim samym składzie; w konsekwencji, dopóki to nie nastąpi, wszystkie składy orzekające TK są związane takim poglądem prawnym (zob. m.in. wyroki TK z 9 grudnia 2015 r., K 35/15, OTK ZU nr 11/A/2015,

poz. 186 oraz 20 grudnia 2017 r., SK 37/15, OTK ZUA/2017, poz. 90, a także postanowienie TK z 24 stycznia 2013 r., sygn. Ts 349/11, OTK ZU nr 1/B/2013). Skarżący nie przedstawił zaś przekonujących argumentów, które przemawiałyby za odstąpieniem w jego sprawie od dotychczasowego zapatrywania prawnego w przedmiocie art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. To zaś przemawiało za odmową nadania dalszego biegu skardze – w zakresie badania zgodności zaskarżonych przepisów z przywołanymi wzorcami konstytucyjnymi – na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 uotpTK.

W tym stanie rzeczy postanowiono jak w sentencji.