



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 8 września 2023 r.

Pozycja 240

## POSTANOWIENIE z dnia 15 czerwca 2023 r. Sygn. akt Ts 190/22

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bogdan Świączkowski,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej spółki [...] Sp.j. z siedzibą w W. o zbadanie zgodności:

art. 70 § 6 pkt 1 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 wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem każdego postępowania o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe, a zatem również i takiego postępowania, które następnie zostało umorzone z uwagi na brak znamion czynu zabronionego”, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

**nadać dalszy bieg skardze konstytucyjnej.**

### UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 1 września 2022 r. (data nadania), spółka [...] Sp.j. z siedzibą w W. (dalej: skarżąca) – reprezentowana przez pełnomocnikiem z wyboru – wystąpiła z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego postanowienia w związku z następującym stanem faktycznym:

1.1. Postanowieniem z 6 lipca 2012 r. (sygn. akt [...]) prokurator Prokuratury Okręgowej w S. wszczął śledztwo w przedmiocie wyłudzenia podatku od towarów i usług m.in. przez skarżącą w okresie od stycznia 2009 r. do 31 grudnia 2010 r.

O wszczęciu śledztwa powyższa Prokuratura Okręgowa w S. zawiadomiła Drugi Urząd Skarbowy w S. pismem z 9 lipca 2012 r. (sygn. akt [...]).

Postanowieniem z 13 maja 2014 r. (sygn. akt [...]) prokurator prokuratury rejonowej delegowany do Prokuratury Okręgowej w S. umorzył śledztwo na podstawie art. 17 § 1 pkt 2

ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555, ze zm.; dalej: k.p.k.), uznawszy wszystkie udokumentowane fakturami VAT zdarzenia gospodarcze za prawdziwe.

1.2. Decyzją z 23 marca 2017 r. (nr [...]) Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w S. (dalej: organ) określił skarżącej w podatku od towarów i usług za listopad 2010 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy podatnika w wysokości 127 222 zł.

Na powyższe rozstrzygnięcie skarżąca wniosła odwołanie, zarzucając organowi naruszenie m.in. art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.; dalej: o.p.) poprzez błędną jego wykładnię, polegającą na przyjęciu, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje poprzez każde wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został powiadomiony do czasu jego prawomocnego zakończenia, podczas gdy zawieszenia takiego nie powoduje wszczęcie postępowania karnego, które następnie zostało umorzone. Ponadto skarżąca podniosła, że organ określił błędnie nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, mimo że skarżąca w deklaracji VAT-7 wykazała nadwyżkę w kwocie 244 558 zł.

Decyzją z 15 września 2017 r. (nr [...]) Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w S. (dalej: organ odwoławczy) utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję, nie podzieliwszy zarzutów skarżącej.

Na powyższe rozstrzygnięcie skarżąca wniosła skargą do sądu administracyjnego, w której zarzuciła m.in. naruszenie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. „poprzez akceptację uchybień organu I instancji polegających na błędnej jego wykładni dokonanej w ten sposób, że wyprowadzono z niego normę prawną, zgodnie z którą zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje poprzez każde wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania do czasu jego prawomocnego zakończenia, podczas gdy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie powoduje takie wszczęcie postępowania karnego, które następnie zostało umorzone w związku z brakiem znamion czynu zabronionego, czyli na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. – a w konsekwencji utrzymanie w mocy decyzji określającej kwotę nadwyżki podatku VAT naliczonego nad należnym w sytuacji, gdy decyzja organu I instancji winna zostać uchylona a postępowanie umorzone, jako bezprzedmiotowe, z uwagi na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego” (k. 97-98 akt o sygn. Ts 190/22).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w S., wyrokiem z 15 lutego 2018 r. (sygn. akt [...]), oddalił skargę na decyzję organu odwoławczego. W ocenie tego Sądu zarzut błędnego zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie był zasadny, albowiem „Naczelny Sąd Administracyjny wypracował jednolitą linię orzeczniczą, w ramach której przyjmuje się, że dla wywołania skutku, o którym mowa w art. 70 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej, wystarczające jest zawiadomienie podatnika o samym wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, bez konieczności przedstawienia zarzutów konkretnej osobie. W rozpoznawanej sprawie, co jednoznacznie wynika, z załączonego do akt administracyjnych postanowienia o wszczęciu śledztwa przez Prokuraturę Okręgową w S. i rozpoczął dalszy bieg po upływie okresu zawieszenia wydaniem w dniu 13.05.2014 r. przez Prokuraturę Okręgową w S. postanowienia o umorzeniu śledztwa” (k. 153-154 akt o sygn. Ts 190/22).

Skarga kasacyjna od powyższego orzeczenia została oddalona w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 marca 2022 r. (sygn. akt [...]).

Odnosząc się do zarzutu błędnej wykładni art. 70 § 6 pkt 1 o.p., Sąd ten stwierdził, iż „całkowicie błędne jest stanowisko pełnomocnika skarżącej spółki, zgodnie z którym nie mogło dojść do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia postępowania podatkowego w wyniku wszczęcia postępowania karnego z uwagi na to, że zostało ono umorzone. W stanie prawnym obowiązującym od 15 października 2013 r., aby doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej przed upływem terminu przedawnienia muszą łącznie zaistnieć następujące przesłanki:

- wszczęto postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe,
- postępowanie to musi wiązać się z niewykonaniem zobowiązania, którego bieg terminu zostaje zawieszony,
- podatnik w trybie art. 70c Ordynacji podatkowej został zawiadomiony o wszczęciu tego postępowania.

Żadnej z powyższych okoliczności nie kwestionuje się w skardze kasacyjnej, wskazując jedynie na okoliczność umorzenia postępowania karnego. Tymczasem okoliczność późniejszego umorzenia postępowania karnego nie ma znaczenia dla oceny istnienia przesłanek zawieszenia postępowania określonych w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Istotne jest bowiem, czy przed upływem terminu przedawnienia doszło do wszczęcia postępowania o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe” (k. 214 akt o sygn. Ts 190/22).

2. Zaskarżonemu przepisowi skarżąca zarzuciła „naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady bezpieczeństwa prawnego (art. 2 Konstytucji), poprzez umożliwienie organom postępowania przygotowawczego osiągnięcia skutku w postaci zawieszania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego poprzez wszczynanie postępowań w sprawach o przestępstwo lub o wykroczenie skarbowe, kończących się następnie postanowieniem o umorzeniu z uwagi na brak znamion czynu zabronionego, czym naruszana jest zasada równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji), bowiem negatywne konsekwencje wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub o wykroczenie skarbowe dotyczą tylko takich podatników, wobec których podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego nie potwierdziło się, a okoliczność taka nie jest cechą relewantną uzasadniającą różnicowanie sytuacji prawnej jednostek, a w konsekwencji

naruszane jest prawo do własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji) poprzez pozbawienie podatnika środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego, które winno się przedawnić, a przedawnieniu nie uległo, co czyni instytucję przewidzianą w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. instrumentem konfiskaty mienia” (k. 2v akt o sygn. Ts 190/22).

3. Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 17 listopada 2022 r. (którego odpis został doręczony pełnomocnikowi skarżącej 24 listopada 2022 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 przez doręczenie:

- a) w pięciu egzemplarzach czytelnego odpisu lub poświadczonej za zgodność z oryginałem kopii postanowienia Prokuratury Okręgowej w S. z 13 maja 2014 r. (sygn. akt [...]);
- b) po pięć egzemplarzy odpisów lub poświadczonych za zgodność z oryginałem kopii:
  - pisma Prokuratury Okręgowej w S. z 16 marca 2012 r. (sygn. akt [...]),
  - zawiadomienia Prokuratury Okręgowej w S. z 9 lipca 2012 r. (sygn. akt [...]).

Zarządzenie to zostało wykonane pismem procesowym, sporządzonym przez pełnomocnika i wniesionym do Trybunału 1 grudnia 2022 r. (data nadania).

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, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom.

2. Przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie uczyniono art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2022 r. poz. 1651, 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 wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem każdego postępowania o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe, a zatem również i takiego postępowania, które następnie zostało umorzono z uwagi na brak znamion czynu zabronionego”. Z kolei jako wzorce kontroli skarżąca powołała art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

3. Trybunał stwierdza, że analizowana skarga konstytucyjna spełnia przesłanki warunkujące przekazanie jej do rozpoznania merytorycznego, gdyż została sporządzona w imieniu skarżącej przez adwokata (art. 44 ust. 1 u.o.t.p.TK), a skarżąca:

– wyczerpała przysługującą jej drogę prawną (art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK), ponieważ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 marca 2022 r. (sygn. akt [...]) jest prawomocny i niezaskarżalny;

– dochowała przepisanego, trzymiesięcznego terminu do wniesienia skargi konstytucyjnej (art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK), ponieważ odpis wskazanego wyżej orzeczenia. został doręczony pełnomocnikowi skarżącej 1 czerwca 2022 r., a skarga została wniesiona do Trybunału 1 września 2022 r.;

– prawidłowo określiła przedmiot kontroli (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK);

– wskazała, które konstytucyjne prawa i wolności oraz w jaki sposób – jej zdaniem – zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK);

– przedstawiła uzasadnienie sformułowanych przez nią zarzutów (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK).

Ponadto – w ocenie Trybunału – skarga konstytucyjna nie jest obarczona nieusuwalnymi brakami formalnymi, o których mowa w art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK, a sformułowane w niej zarzuty nie są oczywiście bezzasadne w rozumieniu art. 61 ust. 4 pkt 3 u.o.t.p.TK.

W związku z powyższym – na podstawie art. 61 ust. 2 u.o.t.p.TK – należało postanowić jak w sentencji.