



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 27 października 2023 r.

Pozycja 293

POSTANOWIENIE

z dnia 19 lipca 2022 r.

Sygn. akt Ts 268/21

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bartłomiej Sochański,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej K.K. o zbadanie zgodności:

- 1) art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.) w zakresie, w jakim „bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego, a miało na celu wyłącznie zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”, z art. 2 w związku z art. 42 ust. 1 i 3 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) art. 15 zzs⁴ ust. 1 i 3 ustawy dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374, ze zm.) w zakresie, w jakim „uprawnijają przewodniczącego w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, mimo wniosku strony o przeprowadzenie rozprawy, do zarządzenia przeprowadzenia posiedzenia niejawnego, jeżeli przewodniczący uzna rozpoznanie sprawy za konieczne, a nie można przeprowadzić jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku”, z art. 45 ust. 1 i 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji,

po s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 26 października 2021 r. (data nadania) K.K. (dalej: skarżący), reprezentowany przez pełnomocnika z wyboru, wystąpił z żądaniem przytoczonym na tle następującego stanu faktycznego.

Decyzją Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w R. z 29 sierpnia 2013 r. (znak: [...]) określono skarżącemu zobowiązanie w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 r. od wartości majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej. Orzeczenie to zostało utrzymane w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w R. z 1 października 2014 r. (nr: [...]). Prawomocnym postanowieniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 9 stycznia 2015 r. (sygn. akt [...]) odrzucono skargę wniesioną przez skarżącego na decyzję z 1 października 2014 r.

Decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w R. z 14 stycznia 2016 r. (znak: [...]) odmówiono skarżącemu uchylenia (w wyniku wznowienia postępowania) decyzji z 1 października 2014 r. Od tego rozstrzygnięcia skarżący nie wniósł skargi do sądu administracyjnego, lecz wniosek o stwierdzenie jego nieważności.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w R.: 1) decyzją z 30 sierpnia 2017 r. (nr: [...]) odmówił skarżącemu stwierdzenia nieważności decyzji z 14 stycznia 2016 r., zaś 2) decyzją z 28 listopada 2017 r. (nr: [...]) utrzymał w mocy decyzję z 30 sierpnia 2017 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w R. wyrokiem z 23 kwietnia 2018 r. (sygn. akt [...]) oddalił wniesioną przez skarżącego skargę na decyzję z 28 listopada 2017 r. Skarga kasacyjna od tego wyroku została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 marca 2021 r. (sygn. akt [...]; dalej: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego), którym orzeczono również o kosztach postępowania kasacyjnego.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazano w skardze konstytucyjnej jako ostateczne orzeczenie w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393, ze zm.).

2. Pismem z 30 grudnia 2021 r. (data nadania) skarżący odniósł się do zarządzenia Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 16 grudnia 2021 r. (doręzonego 23 grudnia 2021 r.), wzywającego skarżącego do usunięcia braków formalnych skargi.

3. Kwestionowanym w skardze konstytucyjnej przepisom prawa skarżący zarzucił, iż stanowiąc podstawę wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, doprowadziły do naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw.

Zaskarżonemu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.) w zakresie, w jakim „bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego, a miało na celu wyłącznie zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”, skarżący zarzucił naruszenie zasad demokratycznego państwa prawnego, bezpieczeństwa prawnego jednostki, zakazu tworzenia uprawnień pozornych, sprawiedliwości proceduralnej i domniemania niewinności, odczytywanych przez skarżącego z art. 2 w związku z art. 42 ust. 1 i 3 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Natomiast przepisom art. 15 zzz⁴ ust. 1 i 3 ustawy dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374, ze zm.) w zakresie, w jakim „uprawnijają przewodniczącego w postępowaniu przed Nacelnym Sądem Administracyjnym, mimo wniosku strony o przeprowadzenie rozprawy, do zarządzenia przeprowadzenia posiedzenia niejawnego, jeżeli przewodniczący uzna rozpoznanie sprawy za konieczne, a nie można przeprowadzić jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku”, skarżący zarzucił naruszenie jego

prawa do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy oraz zasad sprawiedliwości proceduralnej i proporcjonalności (art. 45 ust. 1 i 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Na podstawie 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. Zgodnie z art. 61 ust. 4 u.o.t.p.TK Trybunał wydaje postanowienie o odmowie nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu, jeżeli skarga nie spełnia wymogów określonych w ustawie i usunięcie jej braków nie jest możliwe, gdy braki te nie zostały usunięte w terminie albo gdy skarga jest oczywiście bezzasadna.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Oceniając wskazany w skardze sposób naruszenia z perspektywy sformułowanego zarzutu niekonstytucyjności, Trybunał związany jest zarówno zakresem zaskarżenia (art. 67 ust. 1 u.o.t.p.TK), jak i treścią załączonych do skargi konstytucyjnej orzeczeń (art. 53 ust. 2 pkt 1-2 u.o.t.p.TK).

2. Skarga konstytucyjna w części, w jakiej kwestionuje konstytucyjność 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 2021 r. poz. 1540, ze zm.; dalej: o.p.), nie spełnia wymagania wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK, zgodnie z którym skarga konstytucyjna powinna zawierać określenie kwestionowanego przepisu 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 i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją.

Zarówno art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK precyzują, że przedmiotem kontroli w trybie skargi konstytucyjnej uczynić można określoną treść normatywną, wynikającą (dekodowaną) z danego aktu normatywnego zgodnie z przyjętymi w danym systemie prawnym regułami wykładni w zakresie, w jakim stanowiła podstawę ostatecznego orzeczenia, wydanego w sprawie objętej wniesioną skargą. Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy kwestionowana w skardze norma prawna zdeterminowała treść orzeczenia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym (zob. postanowienie pełnego składu TK z 6 lipca 2005 r., sygn. SK 27/04; OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 84). Skarga konstytucyjna jako środek prawny inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym ma zatem charakter abstrakcyjno-konkretny, gdyż jej wniesienie wymaga wykazania: naruszenia prawa podmiotowego i ostatecznego orzeczenia jako środka naruszenia (elementy kontroli konkretnej) oraz niekonstytucyjności podstawy prawnej orzeczenia (element kontroli abstrakcyjnej), a także istnienia związku pomiędzy naruszeniem prawa podmiotowego a pozostałymi przesłankami (zob. wyroki pełnego składu TK z: 17 lipca 2013 r., sygn. SK 9/10, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 79; 25 września 2019 r., sygn. SK 31/16, OTK ZU A/2019, poz. 53 oraz postanowienie pełnego składu TK z 11 czerwca 2008 r., sygn. SK 48/07, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 93). W przeciwnym razie żądanie kontroli w trybie skargi konstytucyjnej byłoby oderwane od rozstrzygnięcia kształtującego prawa lub obowiązki skarżącego jako konkretnego, zindywidualizowanego podmiotu (zob. postano-

wienie TK z 3 czerwca 2020 r., sygn. SK 36/19, OTK ZU A/2020, poz. 23). W świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji Trybunał poddaje bowiem kontroli konstytucyjnej konkretną normę, która stała się podstawą wydania ostatecznego orzeczenia o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego, określonych w Konstytucji (zob. wyrok TK z 21 czerwca 2017 r., sygn. SK 35/15, OTK ZU A/2017, poz. 51). Merytoryczne rozpatrzenie skargi kwestionującej przepis, który nie był podstawą rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego, oznaczałoby zatem odejście od przyjętego w prawie polskim modelu skargi konstytucyjnej (zob. postanowienie pełnego składu TK z 10 marca 2015 r., sygn. SK 65/13, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 35).

Jako ostateczne orzeczenie wydane w sprawie, w związku z którą wniesiono skargę konstytucyjną, skarżący wskazał wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 marca 2021 r. (sygn. akt [...]; dalej: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego) w przedmiocie stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji w sprawie wznowienia postępowania w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednak ani uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, ani wyroku sądu administracyjnego pierwszej instancji nie opierało się na ocenie związanej z okolicznością zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Również z treści wniesionej skargi konstytucyjnej nie wynika, by zarzut związany z tym przepisem, sformułowany w skardze do sądu administracyjnego lub skardze kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie został rozpoznany. Tymczasem skarga konstytucyjna, stanowiąca w istocie zarzut przeciw prawu, stanowi *ultima ratio*, ostatnią szansę dochodzenia praw i wolności naruszonych przez zastosowanie kwestionowanego w skardze przepisu i nie może zastępować zwykłych środków odwoławczych ani środków zaskarżenia (zob. postanowienia TK z: 3 lipca 2007 r., sygn. SK 4/07, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 83; 22 lipca 2014 r., sygn. SK 28/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 87; 6 lipca 2016 r., sygn. SK 27/15, OTK ZU A/2016, poz. 55 oraz wskazane tam orzecznictwo, a także wydane w ramach rozpoznania wstępnego postanowienia TK z: 12 września 2018 r., sygn. Ts 177/17, OTK ZU B/2019, poz. 102; 23 maja 2019 r., sygn. Ts 17/19, OTK ZU B/2020, poz. 65; 6 września 2019 r., sygn. Ts 93/19, OTK ZU B/2020, poz. 22). Wniesiona skarga w części, w jakiej kwestionuje konstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie przedstawia związku zachodzącego między wskazanym naruszeniem prawa podmiotowego i ostatecznym orzeczeniem oraz niekonstytucyjnością podstawy prawnej tego orzeczenia. Nie wskazuje również argumentów, zgodnie z którymi kwestionowany art. 70 § 6 pkt 1 o.p. determinował treść wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego.

3. Skarga konstytucyjna w części, w jakiej kwestionuje konstytucyjność art. 15 zzs⁴ ust. 1 i 3 ustawy dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374, ze zm.; dalej: u.c.) nie spełnia natomiast, wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p. TK wymogu zakwestionowania normy prawnej o charakterze ogólnym, a więc normy generalno-abstrakcyjnej, naruszającej konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego, gdyż przedmiot tego zarzutu stanowi niekonstytucyjność normy indywidualno-konkretnej, jaką jest jednostkowy akt zastosowania prawa w konkretnej sprawie (zob. postanowienia TK z: 16 lipca 2018 r., sygn. Ts 212/17, OTK ZU B/2018, poz. 169; 23 października 2018 r., sygn. Ts 216/16, OTK ZU B/2018, poz. 186; 18 marca 2019 r., sygn. Ts 18/18, OTK ZU B/2020, poz. 67; 21 maja 2019 r., sygn. Ts 11/18, OTK ZU B/2020, poz. 99; 25 czerwca 2019 r., sygn. Ts 40/18, OTK ZU B/2020, poz. 104; 8 lipca 2019 r., sygn. Ts 210/17, OTK ZU B/2019, poz. 212; 13 listopada 2019 r., sygn. Ts 177/16, OTK ZU B/2020, poz. 59; 15 września 2020 r., sygn. Ts 146/19, OTK ZU B/2021, poz. 46). Norma ogólna jest adresowana do rodzajowo określonego adresata (norma generalna) i wyznacza mu postępowanie w zasadzie powtarzalne (norma abstrakcyjna), pod-

czas gdy normą indywidualno-konkretną jest akt stosowania prawa (np. wyrok sądowy lub decyzja administracyjna), czyli akt zastosowania ogólnej normy prawnej do indywidualnie oznaczonej osoby (zob.: wyrok pełnego składu TK z 16 listopada 2011 r., sygn. SK 45/09, OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 97; L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2016, s. 55-56). Trybunał Konstytucyjny nie jest jednak uprawniony do kontrolowania aktów stosowania prawa nawet wówczas, gdy zdaniem skarżącego organ stosujący prawo dokonał wzbudzającej wątpliwości konstytucyjne wykładni określonych norm prawnych w konkretnej sprawie (zob. postanowienia TK z: 19 lipca 2005 r., sygn. SK 37/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 87; 21 września 2005 r., sygn. SK 32/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 95). Tym bardziej niedopuszczalna w trybie skargi konstytucyjnej jest weryfikacja oceny stanu faktycznego i wniosków, jakie w toku ich subsumpcji z kwestionowaną w skardze normą prawną wywiodły orzekające w sprawie sądy (zob. wyrok z 30 czerwca 2021 r., sygn. SK 37/19, OTK ZU A/2021, poz. 54, a także postanowienia TK z: 28 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15, OTK ZU A/2018, poz. 12; 16 października 2018 r., sygn. SK 2/18, OTK ZU A/2018, poz. 57; 9 kwietnia 2019 r., sygn. SK 7/19, OTK ZU A/2019, poz. 15; 17 grudnia 2019 r., sygn. SK 22/19, OTK ZU A/2020, poz. 3; 15 grudnia 2020 r. sygn. SK 80/19, OTK ZU A/2020, poz. 72; 16 grudnia 2020 r., sygn. SK 14/20, OTK ZU A/2021, poz. 3; 26 października 2021 r., sygn. SK 84/20, OTK ZU A/2021, poz. 58). W zakresie kognicji Trybunału mieści się natomiast dokonywanie kontroli konstytucyjności treści normatywnej przepisu uzyskanej w wyniku jednolitej, powszechnej i stałej wykładni (zob. wyrok TK z 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85). Wówczas w ramach wyjątku, przedmiotem kontroli konstytucyjności może stać się norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką (zob. wyrok TK z 2 czerwca 2009 r., sygn. SK 31/08, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83). Skarżący nie kwestionuje jednak treści normatywnej przepisów, nadanej im w wyniku jednolitej, powszechnej i stałej wykładni. Przeciwnie, jako sposób naruszenia swoich konstytucyjnych wolności lub praw wskazuje wadliwe i naruszające standardy konstytucyjne zastosowanie kwestionowanego art. 15 zzs⁴ ust. 1 i 3 u.c. w postępowaniu, które legło u podstaw wniesionej skargi konstytucyjnej. Zdaniem skarżącego sąd błędnie uznał, iż przeprowadzenie rozprawy na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku było niemożliwe. W konsekwencji tej oceny, zgodnie z art. 15 zzs⁴ ust. 3 u.c., wniesiona skarga kasacyjna rozpoznana została na posiedzeniu niejawnym, mimo zgłoszenia przez skarżącego żądania przeprowadzenia rozprawy. W ocenie skarżącego ocena sądu była wadliwa, gdyż jego zdaniem, w sprawie możliwe było przeprowadzenie rozprawy na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku. Przyczyną zarzucanego naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw nie była więc sama treść zakwestionowanego przepisu, lecz – zdaniem skarżącego – jego niewłaściwe zastosowanie oraz błędne wnioski, do jakich doszedł Naczelny Sąd Administracyjny uznając, iż przeprowadzenie rozprawy na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku nie było w tej sprawie możliwe. Zarzut niekonstytucyjności prawa w trybie skargi konstytucyjnej nie polega jednak na wykazaniu zastosowania prawa w sposób niezgodny z zasadami, normami lub wartościami konstytucyjnymi (zob. postanowienie TK z 1 czerwca 2022 r., sygn. SK 124/20, OTK ZU A/2022, poz. 32). Polega natomiast na wykazaniu, że możliwość naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego jest niejako wpisana w treść danej normy (zob. wyroki z: 11 kwietnia 2006 r., sygn. SK 57/04, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 43; 25 października 2012 r., sygn. SK 27/12, OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 109; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97). Co do zasady Trybunał Konstytucyjny nie posiada bowiem kognicji do oceny jednostkowych aktów stosowania prawa (wyroku, postanowienia, decyzji etc.), ani nie ma charakteru *sui generis* „instancji weryfikującej” ostateczne rozstrzygnięcia, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 21 czerwca 2017 r., sygn. SK 35/15, OTK ZU A/2017, poz. 51 oraz 20 grudnia

2017 r., sygn. SK 37/15, OTK ZU A/2017, poz. 90 i powołane tam orzecznictwo). W trybie zainicjowanym skargą konstytucyjną Trybunał Konstytucyjny nie jest bowiem ani kolejną instancją sądową, ani organem zastępującym sądy właściwe do rozpoznawania poszczególnych spraw (zob. wyrok pełnego składu TK z 25 września 2019 r., sygn. SK 31/16, OTK ZU A/2019, poz. 53 oraz wyroki TK z: 3 lipca 2019 r., sygn. SK 14/18, OTK ZU A/2019, poz. 35; 22 lipca 2021 r., sygn. SK 60/19, OTK ZU A/2021, poz. 44).

4. Skarga konstytucyjna nie spełnia wymagań określonych w ustawie, dlatego zgodnie z art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p. TK należało odmówić nadania jej dalszego biegu.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.

POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 u.o.t.p. TK skarżącemu przysługuje prawo do wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty jego doręczenia.