



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 30 października 2023 r.

Pozycja 294

POSTANOWIENIE

z dnia 3 lipca 2023 r.

Sygn. akt Ts 268/21

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bogdan Świączkowski – przewodniczący

Jakub Stelina – sprawozdawca

Justyn Piskorski,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 19 lipca 2022 r. o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej K.K.,

p o s t a n a w i a:

nie uwzględnić zażalenia.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 26 października 2021 r. (data nadania) K.K. (dalej: skarżący), reprezentowany przez pełnomocnika z wyboru, zakwestionował zgodność:

– art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; dalej: o.p.) 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;

– 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.) 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.

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.), wskazano w skardze wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 marca 2021 r. (sygn. akt [...]), oddalający skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w R. z 23 kwietnia 2018 r. (sygn. akt [...]), oddalającego skargę na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w R. z 28 listopada 2017 r. (nr: [...]), utrzymującą w mocy decyzję własną z 30 sierpnia 2017 r. (nr: [...]) w przedmiocie odmowy stwierdzenia nieważności decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w R. z 14 stycznia 2016 r. (znak: [...]), odmawiającej skarżącemu uchylecia decyzji ostatecznej w trybie wznowienia postępowania.

2. Trybunał Konstytucyjny postanowieniem z 19 lipca 2022 r. (doręczonym pełnomocnikowi skarżącego 25 lipca 2022 r.) odmówił nadania skardze dalszego biegu. W uzasadnieniu postanowienia wskazał następujące motywy rozstrzygnięcia.

Skarga w części, w jakiej kwestionowała konstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 o.p., nie spełniła, wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK wymogu określenia 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. Zdaniem Trybunału skarga nie przedstawiła w tym zakresie związku zachodzącego między wskazanym naruszeniem prawa podmiotowego i ostatecznym orzeczeniem oraz niekonstytucyjnością kwestionowanego przepisu jako podstawą prawną tego orzeczenia. Nie wskazała również argumentów, zgodnie z którymi przepis ten determinował treść wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Natomiast w części, w jakiej kwestionowała konstytucyjność art. 15 zzs⁴ ust. 1 i 3 u.c., skarga nie spełniła wymogu określonego w art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, gdyż jako sposób naruszenia swoich konstytucyjnych wolności lub praw, skarżący wskazał w skardze jednostkowe, wadliwe i naruszające standardy konstytucyjne zastosowanie tego przepisu w postępowaniu, które legło u podstaw wniesionej skargi konstytucyjnej. Uzasadnienie zarzutu niekonstytucyjności opierało się bowiem na argumentach przemawiających za błędną oceną sądu, iż przeprowadzenie rozprawy na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku było niemożliwe, dlatego wniesiona skarga kasacyjna rozpoznana została na posiedzeniu niejawnym, mimo zgłoszenia przez skarżącego żądania przeprowadzenia rozprawy. W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej skarżący wyjaśniał, że ocena ta była wadliwa, gdyż 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 orzekający w sprawie sąd, który uznał, iż przeprowadzenie rozprawy na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku nie było w tej sprawie możliwe. W uzasadnieniu postanowienia o odmowie nadania skardze dalszego biegu, Trybunał powołując się na swoje dotychczasowe orzecznictwo wyjaśnił więc, że zarzut niekonstytucyjności prawa w trybie skargi konstytucyjnej nie polega na wykazaniu zastosowania prawa w sposób niezgodny z zasadami, normami lub wartościami konstytucyjnymi lecz na wykazaniu, że możliwość naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego jest niejako wpisana w treść danej normy. Przypomniął również, że co do zasady Trybunał nie posiada 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, dlatego w trybie skargi kon-

stytucyjnej Trybunał nie stanowi ani kolejnej instancji sądowej, ani organu zastępującego sądy właściwe do rozpoznawania poszczególnych spraw.

3. Pismem z 1 sierpnia 2022 r. (data nadania) skarżący wniósł zażalenie na postanowienie Trybunału, zaskarżając je w całości i domagając się nadania skardze dalszego biegu. Zdaniem skarżącego skarga spełnia wymogi określone w ustawie.

W ocenie skarżącego kwestionowany art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowił podstawę orzeczeń wydanych w sprawie objętej wniesioną skargą, a wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowił jedynie konsekwencję naruszenia, do którego doszło już na etapie postępowania przed organami administracji oraz przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym. Dlatego w ocenie skarżącego skarga w części, w jakiej kwestionuje konstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 o.p., spełnia przesłankę formalną wynikającą z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK.

W złożonym zażaleniu skarżący wyjaśnił również, że kwestionowany art. 15 zzs⁴ ust. 1 i 3 u.c. jako nośnik normy generalno-abstrakcyjnej, stanowi źródło powszechnie obowiązującego prawa. Zdaniem skarżącego skarga w części, w jakiej kwestionuje konstytucyjność art. 15 zzs⁴ ust. 1 i 3 u.c., spełnia przesłankę formalną wynikającą z art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 5 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), skarżącemu przysługuje prawo wniesienia zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego o odmowie nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu. Trybunał w składzie trzech sędziów rozpatruje zażalenie na posiedzeniu niejawnym (art. 37 ust. 1 pkt 3 lit. c w związku z art. 61 ust. 5-8 u.o.t.p.TK).

2. Mając na względzie podstawy odmowy nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu oraz zarzuty podniesione w złożonym zażaleniu, stwierdzić należało, iż wniesione zażalenie nie podważyło podstaw odmowy nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

2.1. Podstawą odmowy nadania dalszego biegu skardze w części, w jakiej kwestionowała konstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; dalej: o.p.) stanowiła ocena, iż nie spełnia ona przesłanki wynikającej z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK. Oceny tej nie zmienił argument skarżącego, iż mimo niepodniesienia w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 70 § 6 pkt 1 o.p., przepis ten determinował treść wyroku tego sądu. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, warunkiem dopuszczalności skargi konstytucyjnej jest bowiem wykazanie przez skarżącego minimalnej staranności w trosce o zabezpieczenie swoich interesów prawnych przed wniesieniem skargi, która – co wymaga szczególnego podkreślenia – nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniedbań lub zaniechań popełnionych w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie (np. postanowienia TK z: 16 października 2002 r., sygn. SK 43/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77; 3 lipca 2007 r., sygn. SK 4/07, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 83; 12 grudnia 2018 r., sygn. Ts 3/18; OTK ZU B/2019, poz. 49 oraz przywołane tam orzecznictwo). Jako że naruszenie wolności i praw, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji, powinno mieć charakter osobisty oraz bezpośredni (postanowienie pełnego składu TK z 10 marca 2015 r., sygn. SK 65/13, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 35), bezprzedmiotowe również byłyby spekulacje, iż podniesienie w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie odniosłoby zamierzonego rezultatu procesowego. W tym kontekście należy bowiem wskazać choćby na uchwałę Naczelnego Sądu Admini-

stracyjnego (wydaną w składzie 7 sędziów) z 24 maja 2021 r. (sygn. akt I FPS 1/21) stwierdzającą, iż „w świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (t.j. Dz. U z 2017 r. poz. 2188, ze zm.) oraz art. 1-3 i art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.) ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji”. Jednak ani z treści skargi konstytucyjnej, ani załączonych do niej orzeczeń, ani z treści samego zażalenia nie wynika, by skarżący wykorzystał przysługujące mu uprawnienie do podniesienia w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w celu dbania o ochronę swoich interesów prawnych przed wystąpieniem ze skargą konstytucyjną. Nie wynika z nich także, by zarzut taki, mimo jego podniesienia, nie został rozpoznany. Orzekający w sprawie sąd, związany granicami zaskarżenia, nie odniósł się zatem do takiego zarzutu w uzasadnieniu ostatecznego orzeczenia. Należy bowiem zgodzić się z argumentem zażalenia, iż do zarzucanego w skardze konstytucyjnej naruszenia nie doszło dopiero w konsekwencji wydania wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, lecz już na etapie postępowania przed organami podatkowymi. Z tego względu Trybunał w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia trafnie wskazał, że przedmiotem kontroli w trybie skargi konstytucyjnej uczynić można określoną treść normatywną, wynikającą 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. Skoro z uzasadnienia skargi konstytucyjnej ani orzeczeń do niej załączonych nie wynika, by art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zdeterminował treść ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie objętej wniesioną skargą, to w części, w jakiej kwestionuje ona konstytucyjność tego przepisu, skarga nie spełnia przesłanki formalnej wynikającej z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK. Wniesione zażalenie nie podważyło tej oceny. Trybunał orzekając, związany jest bowiem 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).

2.2. Podstawą odmowy nadania dalszego biegu skardze w części, w jakiej kwestionowała 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.) stanowiła natomiast ocena, iż nie spełnia ona przesłanki wynikającej z art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK. Wynikający z tego przepisu wymóg wskazania sposobu naruszenia, do jakiego doszło przez oparcie ostatecznego orzeczenia na kwestionowanej w skardze konstytucyjnej normie prawnej, oznacza konieczność określenia związku tej normy z treścią tego orzeczenia. Skarga konstytucyjna musi bowiem, dla swej dopuszczalności, wykazywać funkcjonalny związek zachodzący między ostatecznym orzeczeniem, a normą prawną, która zdeterminowała jego treść w tym aspekcie tego orzeczenia, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu konstytucyjnych wolności lub praw. Jednak przedmiotem kontroli w trybie skargi konstytucyjnej nie może być ocena stanu faktycznego i wniosków, jakie w toku subsumpcji z danymi przepisami wywiodły orzekające w sprawie sądy lub organy administracji publicznej (zob. wyrok TK 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). Tymczasem określając sposób naruszenia (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK) skarżący wskazał błędną ocenę sądu, iż przeprowadzenie rozprawy na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku nie było możliwe, w konsekwencji czego skarga kasacyjna rozpoznana została na posiedzeniu niejawnym, mimo zgłoszenia przez skarżącego żądania przeprowadzenia rozprawy. Źródła tak wskazanego sposobu naruszenia nie stanowi zatem sama treść kwestionowanego przepisu, lecz jego błędne – zdaniem skarżącego – zastosowanie w sprawie, która legła u podstaw złożonej skargi konstytucyjnej. Kwestionowany art. 15 zzs⁴ ust. 1 i 3 u.c. stanowi jedynie, że: „Przewodniczący może zarządzić przeprowadzenie posiedzenia niejawnego, jeżeli uzna rozpoznanie sprawy za konieczne, a nie można przeprowadzić jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku. Na posiedzeniu niejawnym w tych sprawach sąd orzeka w składzie trzech sędziów” (ust. 3). „W okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 oraz w ciągu roku od odwołania ostatniego z nich Naczelny Sąd Administracyjny nie jest związany żądaniem strony o przeprowadzenie rozprawy. W przypadku skierowania sprawy podlegającej rozpoznaniu na rozprawie na posiedzenie niejawne Naczelny Sąd Administracyjny orzeka w składzie trzech sędziów” (ust. 1). Z tego względu Trybunał, powołując się w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia na swoje dotychczasowe orzecznictwo wyjaśnił, że zarzut niekonstytucyjności prawa w trybie skargi konstytucyjnej nie polega na wykazaniu zastosowania prawa w sposób niezgodny z zasadami, normami lub wartościami konstytucyjnymi, lecz na wykazaniu, że możliwość naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego jest niejako wpisana w treść danej normy. Takiej argumentacji złożona skarga konstytucyjna jednak nie zawierała, a wniesione zażalenie nie podważyło tego ustalenia. Trybunał Konstytucyjny jest bowiem związany, wskazanym w skardze zakresem zaskarżenia (art. 67 ust. 1 u.o.t.p.TK), dlatego ciężar uzasadnienia zarzutu niekonstytucyjności spoczywa na skarżącym (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK).

3. W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.