



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 16 stycznia 2025 r.

Pozycja 20

## POSTANOWIENIE

z dnia 15 października 2024 r.

Sygn. akt Ts 305/23

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bogdan Świączkowski,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej [...] Spółka z o.o. w likwidacji w sprawie 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 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 1149), z wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą „ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa w zakresie, w jakim umożliwia stosowanie tej regulacji Ordynacji podatkowej w całkowitej sprzeczności z celami, dla których została ona wprowadzona do porządku prawnego”, z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą „przyzwoitej legislacji, poprzez ustanowienie przepisu, którego stosowanie nie podlega efektywnej kontroli ze strony sądów administracyjnych, co prowadzi do instrumentalnego wykorzystywania tej regulacji”, z wynikającą z art. 31 ust. 3 Konstytucji zasadą „proporcjonalności, a także wyprowadzoną z postanowień Europejskiej Konwencji Praw Człowieka zasad[ą] sprawiedliwej równowagi (ang. *fair balance*), w zakresie w jakim umożliwia stosowanie ww. regulacji stanowiącej wyjątek od ogólnej zasady dotyczącej przedawniania się zobowiązań podatkowych bez jednoczesnego zapewnienia jednostkom należytej ochrony”, z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą „przyzwoitej legislacji i pewności prawa, w zakresie w jakim przepis ten wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego już z momentem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania prowadzonego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został powiadomiony, tj. w sytuacji, gdy postępowanie przygotowawcze jest prowadzone w sprawie (faza *in rem*), a nie przeciwko Spółce (faza *in personam*)”, a w konsekwencji, w zakresie „bezprawnego pozbawienia podatników prawa własności”, wynikającego z art. 64 ust. 1 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

**nadać dalszy bieg skardze konstytucyjnej.**

## UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 10 listopada 2023 r. (data nadania) [...] Spółka z o.o. w likwidacji (dalej: skarżąca), reprezentowana przez pełnomocnika z wyboru, wystąpiła z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego postanowienia na tle następującego stanu faktycznego.

Naczelnik Pierwszego [...] Urzędu Skarbowego w P. (dalej: organ I instancji) decyzją z 5 października 2018 r., sygn. [...], określił skarżącej za marzec 2014 r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług do zwrotu na rachunek bankowy w sposób odmienny od zadeklarowanego. Stwierdził on, że skarżąca świadomie uczestniczyła w oszustwie podatkowym – określanym mianem „karuzeli podatkowej” – mającym na celu uzyskanie korzyści podatkowej w postaci zwrotu nadwyżki VAT, który nie został zapłacony na poprzednich etapach łańcucha obrotu telefonami komórkowymi, a co za tym idzie, faktury wystawione przez takie podmioty, w tym także bezpośrednich kontrahentów, nie mogą stanowić źródła podatku stanowiącego. Tym samym, organ I instancji pozbawił skarżącą prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych przez jej kontrahentów, wystawione zaś przez skarżącą faktury sprzedaży na rzecz podmiotów wymienionych w decyzji nie zostały uznane za dokumentujące wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Skarżąca złożyła odwołanie od tej decyzji.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w P. (dalej: organ odwoławczy) decyzją z 5 listopada 2021 r., sygn. [...], utrzymał w mocy decyzję organu I instancji, dzieląc w całości jego stanowisko w zakresie udziału skarżącej w karuzeli podatkowej. Stwierdził jednocześnie, że zobowiązanie podatkowe winno ulec przedawnieniu zasadniczo z upływem 2019 r., jednakże organ I instancji wszczął 24 maja 2019 r. postępowanie karne skarbowe. Organ odwoławczy stwierdził, że nie doszło do nadużycia instytucji z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, gdyż nie doszło do instrumentalnego wszczęcia postępowania karnoskarbowego. Skarżąca zaskarżyła tę decyzję do sądu administracyjnego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w P. (dalej: wojewódzki sąd administracyjny) wyrokiem z 15 czerwca 2022 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę skarżącej na decyzję organu odwoławczego. Stwierdził, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie miało instrumentalnego charakteru. Podkreślił, że postępowanie prowadzone jest pod nadzorem prokuratury rejonowej, a więc organu niezależnego od organów podatkowych, natomiast skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych nie jest uzależniona od przejścia postępowania karnoskarbowego od fazy *in rem* do fazy *in personam*. Skarżąca złożyła skargę kasacyjną na to orzeczenie.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 31 maja 2023 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę kasacyjną skarżącej. W całości podzielił argumentację zawartą w wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego.

W piśmie procesowym z 12 lutego 2024 r. (data wniesienia) skarżąca bez wezwania usunęła braki formalne skargi konstytucyjnej.

Skarżąca uzasadniła zarzut niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu prowadzeniem postępowań weryfikacyjnych wobec podatników z naruszeniem zasad ekonomiki procesowej, niemożnością dotrwania przedsiębiorców do momentu wydania decyzji wymiarowej i jej legalnej kontroli w ramach postępowania sądowoadministracyjnego. Podkreśliła, że obecne uwarunkowania prawne oraz faktyczne polegają na nadużywaniu procedury karnej skarbowej do stosowania zaskarżonego przepisu. W konsekwencji podatnikom odbierane są po wielu latach środki pieniężne wraz z odsetkami, co często powoduje równoczesne zakończenie prowadzenia dobrze prosperującej działalności gospodarczej, podatnicy zaś nie dysponują środkami mogącymi efektywnie przeciwdziałać tej sytuacji.

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. Służy ono wyeliminowaniu – już w początkowej fazie postępowania – spraw, które nie mogą być przedmiotem merytorycznego rozstrzygnięcia. Trybunał wydaje postanowienie o nadaniu skarżce konstytucyjnej dalszego biegu, gdy spełnia ona wymagania przewidziane w ustawie oraz nie zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 61 ust. 4 pkt 3 u.o.t.p.TK.

2. W ocenie Trybunału skarga konstytucyjna spełnia przesłanki przekazania jej do merytorycznej oceny.

2.1. Skarga konstytucyjna została sporządzona przez radcę prawnego, który przedłożył stosowne pełnomocnictwo.

2.2. Skarżąca wyczerpała przysługującą jej drogę prawną, ponieważ od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 31 maja 2023 r. (sygn. akt [...]) nie przysługuje żaden środek zaskarżenia.

2.3. Dochowany został trzymiesięczny termin wniesienia skargi zastrzeżony w art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK, gdyż skarżąca odebrała wyrok w dniu 21 sierpnia 2023 r., skarga została zaś wniesiona do Trybunału 10 listopada 2023 r. (data nadania).

2.4. Przedmiot skargi został prawidłowo określony. Skarżąca zakwestionowała art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613; dalej: Ordynacja podatkowa) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 1149), który to – zdaniem skarżącej – umożliwia organom administracji skarbowej praktycznie bezterminowe prowadzenie postępowania podatkowego wobec spółek.

2.5. Zakwestionowanemu w skarżce przepisowi skarżąca zarzuciła naruszenie: zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa w zakresie, w jakim zaskarżony przepis Ordynacji podatkowej stosowany jest w całkowitej sprzeczności z celami, dla których został wprowadzony do porządku prawnego (art. 2 Konstytucji); zasady przyzwoitej legislacji i pewności prawa, przez to, że stosowanie go nie podlega efektywnej kontroli ze strony sądów administracyjnych, co – zdaniem skarżącej – prowadzi do instrumentalnego wykorzystania tej regulacji (art. 2 Konstytucji); zasady proporcjonalności, a także wyprowadzonej z postanowień Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności zasady sprawiedliwej równowagi, w zakresie, w jakim umożliwia stosowanie ww. przepisu stanowiącego wyjątek od ogólnej zasady dotyczącej przedawniania się zobowiązań podatkowych, bez jednoczesnego zapewnienia jednostkom należytej ochrony (art. 31 ust. 3 Konstytucji). Według skarżącej zaskarżony przepis narusza również zasadę przyzwoitej legislacji i pewności prawa (art. 2 Konstytucji) w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego już z momentem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania prowadzonego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został powiadomiony, tj. w sytuacji, gdy postępowanie przygotowawcze jest prowadzone w sprawie (faza *in rem*), a nie przeciwko spółce (faza *in personam*). To wszystko – zdaniem skarżącej – w konsekwencji prowadzi do bez-

prawnego pozbawienia podatnika prawa własności zagwarantowanego w art. 64 ust. 1 Konstytucji.

2.6. Skarżąca wskazała, w jaki sposób – jej zdaniem – zakwestionowane w skardze przepisy naruszają powyższe wolności i prawa. Zarzuciła bowiem, że wskutek zawieszenia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej biegu terminu przedawnienia organy administracji skarbowej uzyskały możliwość bezterminowego przedłużania postępowania podatkowego. To z kolei doprowadziło do utrzymania w mocy przez organ odwoławczy decyzji organu podatkowego I instancji, w której określono wysokość podatku od towarów i usług w sposób odmienny od zadeklarowanego przez spółkę. Organ stwierdził bowiem, że skarżąca zawiązała obrót z wewnątrzspółnotowej dostawy towarów i eksportu w łącznej kwocie netto 4.543.630,88 zł oraz zawiązała podatek naliczony do odliczenia w kwocie łącznej 986.832,01 zł. Skarżąca nie odzyskała zatem podatku VAT, który uiściła w cenie zakupionego towaru, a to – jej zdaniem – naruszyło jej konstytucyjne prawo własności, ustanowione w art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej.

3. Mając powyższe na względzie, a także w związku z tym, że ocena sformułowanych w skardze zarzutów wykracza poza zakres wstępnej kontroli skargi konstytucyjnej, Trybunał Konstytucyjny – na podstawie art. 61 ust. 2 u.o.t.p.TK – postanowił nadać skardze konstytucyjnej dalszy bieg.