



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 17 września 2025 r.

Pozycja 248

POSTANOWIENIE

z dnia 10 kwietnia 2025 r.

Sygn. akt Ts 196/24

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Krystyna Pawłowicz,

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

- 1) art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.) w zakresie, w jakim:
 - a) „przepis ten wiąże skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w fazie postępowania przygotowawczego *in rem*, (...) przez to, że w sposób niedopuszczalny ogranicza prawo własności, pozbawiając podatnika środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego, które powinno ulec przedawnieniu, ale przedawnieniu nie uległo, ponieważ organy podatkowe w sposób arbitralny dokonują zawieszania biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego, poprzez wszczynanie postępowań karnoskarbowych w sposób instrumentalny (wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia) w sytuacji, gdy brak jest uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego, następnie post[ę]powanie karnoskarbowe zostaje zawieszone w oczekiwaniu na ostateczne rozstrzygnięcie post[ę]powania podatkowego przy braku jakiegokolwiek aktywności dowodowej organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze; jednocześnie nie przyznając [p]odatnikowi żadnych środków kontroli prawidłowości wszczęcia postępowania karnego skarbowego”, z art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 84 i w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
 - b) „przepis ten wiąże skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w fazie postępowania przygotowawczego *in rem* (...) przez to, że wszczęcie postępowania karno-skarbowego z jednej strony powoduje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia na czas z góry nieokreślony, a jednocześnie to samo postępowanie w fazie *in rem* jest postępowaniem toczącym się bez udziału podatnika i działania w nim podjęte nie są w żaden sposób weryfikowalne pomimo faktu, że mają one bezpośredni wpływ na sytuacj[ę]

- prawnopodatkową podatnika”, z art. 42 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 7 i w związku z art. 2 Konstytucji,
- c) „przepis ten wiąże skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (...) przez to, że wbrew jasnemu brzmieniu przepisów powszechnie przyjmowane jest w orzecznictwie sądów administracyjnych i praktyce organów podatkowych, że zawiadomienie podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia przez inny organ niż organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego nie ma istotnego wpływu na wynik sprawy, gdyż celem regulacji art. 70c w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU jest realizacja zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, która wymaga aby podatnik wiedział, że jego zobowiązanie podatkowe nie przedawniło się z upływem ustawowego terminu oraz znał przyczynę takiego stanu rzeczy”, z art. 7 w związku z art. 32 ust. 1-2 w związku z art. 2 Konstytucji;
- 2) art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a w związku z art. 86 ust. 1 i 2 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361, ze zm.) w zakresie, w jakim „przepis ten pozbawia podatnika prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego”:
- a) „przez to, że na skutek arbitralnego zarzucania podatnikowi niedochowania należytej staranności przy doborze kontrahenta lub brak dobrej wiary oraz wskazanie, że wiedział lub co najmniej powinien był wiedzieć, że na wcześniejszych etapach obrotu dokonanych przez podmioty nieznane podatnikowi dochodzi do oszustw podatkowych, a wszelkie podjęte przez podatnika działania mające na celu weryfikację bezpośrednich kontrahentów są jedynie iluzoryczne i mają na celu zachowanie pozorów legalności transakcji, na skutek czego nie gwarantuje to należytej ochrony prawa własności”, z art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 w związku z art. 217 i w związku z art. 2 Konstytucji,
- b) „poprzez nadmierną ingerencję w zasadę wolności działalności gospodarczej polegającą na nakładaniu na podatnika dodatkowych pozaustawowych obowiązków w postaci konieczności badania łańcucha dostaw w zakresie dokonywanych transakcji, tj. zdobywania wiedzy w zakresie nie tylko swojego bezpośredniego kontrahenta, ale także podmiotów występujących na poprzednich etapach obrotu oraz informacji na temat bezpośredniego źródła pochodzenia towaru oraz pośrednich transakcji dot. nabywanego towaru, do czego podatnik nie jest ustawowo zobowiązany, ani nie posiada narzędzi prawnych umożliwiających zdobycie wskazanych informacji”, z art. 22 w związku z art. 20 w związku z art. 31 ust. 1-3 w związku z art. 217 i w związku z art. 2 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 15 października 2024 r. (data nadania) M.J. (dalej: skarżący), reprezentowany przez pełnomocnika z wyboru, wystąpił z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego postanowienia na tle następującej sprawy.

Postanowieniem z 20 września 2013 r. (znak: [...]) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. wszczął z urzędu postępowanie kontrolne wobec skarżącego w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2012 r.

Decyzją z 31 maja 2017 r. (nr [...]) Naczelnik Ł. Urzędu Celno-Skarbowego w Ł. (dalej: Naczelnik UCS) określił skarżącemu kwotę zwrotu podatku od towarów i usług za luty 2012 r. oraz za okres od czerwca do grudnia 2012 r., a także określił kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych za okres od marca do maja 2012 r.

Na skutek wniesionego przez skarżącego odwołania Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Ł. (dalej: Dyrektor IAS) decyzją z 31 stycznia 2019 r. (nr UNP: [...]) w punkcie pierwszym uchylił decyzję organu pierwszej instancji w części dotyczącej rozliczenia podatku od towarów i usług za kwiecień 2012 r. i w tej części umorzył postępowanie; w punkcie drugim uchylił decyzję organu pierwszej instancji w części dotyczącej rozliczenia podatku od towarów i usług za maj 2012 r. i czerwiec 2012 r. i w tej części określił wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych za maj 2012 r. oraz wysokość zwrotu podatku za czerwiec 2012 r.; w punkcie trzecim zaś utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji w pozostałej części, tj. dotyczącej rozliczenia podatku od towarów i usług za luty 2012 r., marzec 2012 r. oraz za okres od lipca do grudnia 2012 r.

Od powyższego rozstrzygnięcia skarżący wniósł skargę, którą Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł. (dalej: WSA w Ł.) oddalił wyrokiem z 9 października 2019 r. (sygn. akt [...]).

Na skutek wniesionej przez skarżącego skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z 15 maja 2024 r. (sygn. akt [...]) w punkcie pierwszym uchylił zaskarżony wyrok w całości, w punkcie drugim uchylił decyzję Dyrektora IAS, zaś w punkcie trzecim orzekł o kosztach postępowania.

Powyższe orzeczenie – doręczone pełnomocnikowi skarżącego 16 lipca 2024 r. – wskazane zostało jako ostateczne rozstrzygnięcie w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji.

Zarządzeniem z 22 listopada 2024 r. (doręczonym pełnomocnikowi skarżącego 16 grudnia 2024 r.) skarżącego wezwano do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez: 1) doręczenie odpisów lub kopii poświadczonych za zgodność z oryginałem wyroków, decyzji lub innych rozstrzygnięć (wraz z uzasadnieniami) potwierdzających wyzercpanie drogi prawnej (wraz z czterema kopiami), w szczególności: a) decyzji: Naczelnika UCS z 31 maja 2017 r. (nr [...]), Dyrektora IAS z 31 stycznia 2019 r. (nr [...]), b) wyroków: WSA w Ł. z 9 października 2019 r. (sygn. akt [...]), NSA z 15 maja 2024 r. (sygn. akt [...]); 2) udokumentowanie daty doręczenia skarżącemu wskazanego w skardze orzeczenia ostatecznego (poprzez doręczenie poświadczonej za zgodność z oryginałem kopii urzędowego potwierdzenia doręczenia, ponieważ w aktach znajduje się jedynie jego niepoświadczona kopia) wraz z czterema kopiami; 3) złożenia jednego odpisu skargi konstytucyjnej.

W terminie określonym w zarządzeniu skarżący usunął wskazane w nim braki.

Skarżący wnosi o uznanie, że niezgodne ze wskazanymi przepisami Konstytucji jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w wyniku instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego. W jego ocenie taka regulacja narusza nie

tylko zasadę ochrony prawa, ale także zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Nadto podnosi, że samo wszczęcie postępowania *in rem* wywołuje skutek zawieszenia terminu przedawnienia, ale postępowanie toczy się bez udziału podatnika, co godzi w jego prawo do obrony.

Skarżący wskazuje również, że niezgodne z wymienionymi przepisami Konstytucji jest odebranie mu prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Taka regulacja stanowi nadmierną ingerencję w zasadę wolności działalności gospodarczej poprzez nakładanie na podatnika dodatkowych pozaustawowych obowiązków w postaci konieczności badania łańcucha dostaw w zakresie dokonywanych transakcji.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Skarga konstytucyjna jest sformalizowanym środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Jej merytoryczne rozpoznanie jest uzależnione od spełnienia licznych przesłanek wynikających z art. 79 ust. 1 Konstytucji, a doprecyzowanych w ustawie 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). Weryfikacja tych przesłanek następuje na etapie wstępnego rozpoznania na posiedzeniu niejawnym (art. 61 ust. 1 u.o.t.p.TK). Służy ono wyeliminowaniu – już w początkowej fazie postępowania – spraw, które nie mogą być przedmiotem merytorycznego rozstrzygnięcia.

Jednym z warunków wniesienia skargi do Trybunału, wynikającym z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jest wydanie na podstawie zaskarżonego aktu normatywnego wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia, w którym orzeczono ostatecznie o konstytucyjnych wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego. Wprawdzie przedmiotem kontroli w postępowaniu skargowym jest zgodność z Konstytucją objętego skargą aktu normatywnego, niemniej wcześniejsze podjęcie „ostatecznego orzeczenia” przez sąd bądź organ administracji publicznej stanowi warunek *sine qua non* zainicjowania tej formy kontroli przed Trybunałem Konstytucyjnym. Wynika to z przyjętej przez polskiego ustrojodawcę konstrukcji skargi konstytucyjnej, zgodnie z którą instytucja ta służy uruchomieniu postępowania o charakterze nadzwyczajnym i subsydiarnym w stosunku do innych środków i procedur ochrony konstytucyjnych wolności i praw skarżącego. W związku z tym art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK stanowi, że skarga konstytucyjna może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w ciągu 3 miesięcy od dnia doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia.

Gdy w sprawie skarżącego, w ramach przysługującej mu drogi prawnej, postępowanie nadal się toczy, nie można przyjąć, że doszło w niej do wydania orzeczenia spełniającego wymóg określony w art. 79 ust. 1 Konstytucji (zob. postanowienie TK z 29 stycznia 2020 r., sygn. Ts 127/19, OTK ZU B/2020, poz. 196).

2. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywana skarga nie spełnia powyższego warunku.

Skarżący wniósł skargę konstytucyjną w związku z wyrokiem z 15 maja 2024 r. (sygn. akt [...]), którym Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) uchylił zarówno wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Ł. z 9 października 2019 r. (sygn. akt [...]), jak i decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Ł. (dalej: Dyrektor IAS) z 31 stycznia 2019 r. (nr [...]). W uzasadnieniu NSA wskazał m.in., że „[w] ponownie prowadzonym postępowaniu organ odwoławczy powinien zatem wziąć powyższą wykładnię [tj. zaprezentowaną przez NSA w wyroku z 15 maja 2024 r.] pod uwagę i jednoznacznie wskazać, czy skarżący dokonywał transakcji z kontrahentami zagranicznymi w ramach działalności gospodarczej, czy też

transakcje pozostają poza systemem VAT i następnie czy można mówić o możliwości zastosowania do tych transakcji stawki podatkowej podatku od towarów i usług, a jeśli tak to w jakiej wysokości” (wyrok NSA, s. 18).

Uchylenie przez NSA powyższych orzeczeń i skierowanie sprawy do ponownego rozpoznania oznacza zatem, że postępowanie w sprawie skarżącego nie zostało zakończone. W związku z tym należy więc uznać, że w sprawie nie doszło do wydania orzeczenia o charakterze ostatecznym, które prowadzi do wyczerpania przysługującej skarżącemu w sprawie drogi prawnej. W związku z powyższym analizowana skarga konstytucyjna – jako przedwczesna – nie spełnia podstawowego wymogu wynikającego z art. 79 ust. 1 Konstytucji, a doprecyzowanego w art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK.

Okoliczność ta – na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK – stanowi samoistną podstawę odmowy nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

Mając powyższe na względzie, Trybunał postanowił jak w sentencji.

POUCZENIE

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