



1001-8.TK.110.2023

SK 67/23

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną spółki S.Ł. wnoszącej o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926), 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” - jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

- na podstawie art. 42 pkt 7 oraz art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j.: Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) -

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926), 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, a zatem również i takiego postępowania, które następnie zostało umorzone z uwagi na brak znamion czynu zabronionego - jest zgodny z art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;**
- 2) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j.: Dz. U. z 2019 r., poz. 2393), ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.**

UZASADNIENIE

Skarżąca spółka S.Ł. (określenie zanonimizowane) wniosła skargę konstytucyjną na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

W dniu lipca 2012 r. w Prokuraturze Okręgowej w S zostało wszczęte śledztwo w sprawie o czyn z art.

Postępowanie

nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy podatnika w terminie dni w wysokości zł.

Kontrola zakończyła się w dniu września 2011 r. Następnie, postanowieniem z dnia lutego 2012 r., Naczelnik Urzędu Skarbowego w S wszczął z urzędu postępowanie podatkowe wobec Skarżącej w sprawie określenia prawidłowej kwoty rozliczenia należności podatkowych w podatku od towarów i usług za listopad 2010 r.

Decyzją z dnia marca 2017 r., znak: , Naczelnik Urzędu Skarbowego w S (dalej: organ pierwszej instancji), na podstawie art. 21 § 1 pkt 1 i § 3a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm., dalej: o.p.) oraz art. 5 ust. 1, 4 i 5, art. 15 ust. 1 i 2, art. 86 ust. 1, ust. 2 pkt 1 lit. a, art. 87 ust. 1, art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a, art. 99 ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm., dalej u.p.t.u.), określił Skarżącej spółce S.Ł. - w podatku od towarów i usług za listopad 2010 r. - nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy podatnika w wysokości zł.

Organ pierwszej instancji w uzasadnieniu decyzji wskazał, że z ewidencji zakupu VAT Skarżącej spółki wynika, iż „w listopadzie 2010 r. na podstawie faktury VAT nr (...) z .11.2010 r. [Skarżąca] spółka nabyła od (...) spółki z.o.o. [O.C. - określenie zanonimizowane] (...) kawę (...) w ilości szt. za kwotę netto euro, podatek od towarów i usług w wysokości euro (równowartość zł). Jednakże faktu tego nie potwierdza materiał dowodowy zgromadzony w toku prowadzonego postępowania”. Według ustaleń poczynionych przez organ pierwszej instancji, Skarżąca spółka w listopadzie 2010 r. w złożonej deklaracji podatkowej „obniżyła podatek należny o podatek naliczony wynikający z faktury VAT nr (...) z .11.2010 r. wystawionej przez spółkę z o.o. [O.C.] (...) z tytułu zakupu kawy (...) w ilości szt. za

kwotę netto euro, podatek od towarów i usług w wysokości euro”, (równowartość zł). Z uzasadnienia decyzji organu pierwszej instancji wynika również, iż ustalono, że spółka O.C. posiadała w swojej dokumentacji dwie kopie faktury VAT nr wystawione w dniu listopada 2010 r., na rzecz Skarżącej z tytułu zakupu kawy. Kopie te różniły się od oryginału faktury będącej w posiadaniu Skarżącej spółki. Organ pierwszej instancji wskazał, że różnice te zostały wyjaśnione przez prezesa zarządu spółki O.C. w następujący sposób. W dniu października 2010 r. wystawiono fakturę pro forma nr . Następnie, w dniu listopada 2010 r. wystawiono oryginał i kopię faktury nr . Doszło jednak do pomyłki w przyjęciu właściwego kursu euro wynikającego z tabeli kursów Narodowego Banku Polskiego. Z tego względu fakturę anulowano i w jej miejsce wystawiono fakturę o takim samym numerze, tj. z dnia listopada 2010 r. na wartość netto euro, podatek od towarów i usług w wysokości euro (zł). Została ona ujęta w rejestrze dostaw i rozliczona w korekcie deklaracji za listopad 2010 r. Następnie w dniu listopada 2010 r., prezes zarządu spółki O.C., będąc w Skarżącej spółce, chciał doręczyć fakturę nr z listopada 2010 r., ale nie miał jej oryginału, więc w tym dniu, tj. listopada 2010 r., na podstawie faktury pro forma wystawił fakturę nr z datą listopada 2010 r. na wartość netto euro, podatek od towarów i usług w wysokości euro, bez przeliczania kwoty podatku wyrażonej w euro na złoty (zob. uzasadnienie decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w S , s. 6).

W toku kontroli prowadzonej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w R., której materiały zaliczono w poczet postępowania podatkowego, ustalono, że spółka O.C. nie posiadała zaplecza magazynowego i nie zatrudniała pracowników, zaś jej siedziba mieściła się w lokalu o powierzchni 2 m². W postępowaniu podatkowym ustalono, że wystawca spornej faktury VAT (spółka O.C.) nie była w posiadaniu towaru, którego dotyczyła ta

faktura, a także nie dysponowała tym towarem jak właściciel. Poczynione przez organ pierwszej instancji ustalenia doprowadziły do następującego wniosku: „Przeprowadzona (...) analiza przepływu faktur dotyczących transakcji zakupu i sprzedaży kawy - towaru uwidocznionego w treści faktur wystawionych na poprzednich etapach obrotu pozwala bezspornie stwierdzić, iż nie była przenoszona - stosownie do regulacji cyt. wyżej art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług - własność i rozporządzanie przedmiotowym towarem przez kolejne podmioty uczestniczące w tym obrocie”.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 u.p.t.u. przez „dostawę towarów”, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 (odpłatna dostawa towarów podlegająca opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług) rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Mieszczą się w tym zakresie również następujące przypadki: 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie; 2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione; 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisji: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej; 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisji, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta; 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na

rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego; 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste; 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

Zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u., nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne - w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności. Biorąc pod uwagę uwarunkowania prawne oraz ustalenia faktyczne, organ pierwszej instancji stwierdził, że Skarżącej spółce nie przysługuje, w oparciu o art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u., prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w spornej fakturze VAT wystawionej przez spółkę O.C. z tytułu zakupu kawy szt. po) za kwotę netto euro, podatek od towarów i usług w wysokości zł (równowartość euro).

W opinii organu pierwszej instancji, zebrane w postępowaniu materiały uprawniały wniosek, że Skarżąca spółka S.Ł. nie dochowała należytej staranności w zakresie weryfikacji kontrahenta, świadczyły o tym okoliczności współpracy handlowej oraz brak sprawdzenia wiarygodności wystawcy faktury. W tym kontekście organ przytoczył orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), z których wynika, że zachowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu jest zachowane, jeżeli podmiot gospodarczy podjął działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, mające na celu upewnienie się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem.

W wyroku z dnia 21 lutego 2006 r., wydanym w sprawie o sygn. C-255/02, Halifax i in. przeciwko Commissioners of Customs & Excise (dalej: Halifax), EU:C:2006:121, TSUE wyraził następujący pogląd: „Szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona prawu podatnika do

odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie. Dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. Jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie”. Wyrok został wydany na tle szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG), (Dz. Urz. UE L 145 z 13.06.1977 r., s. 1). Obecnie obowiązuje w tym zakresie dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1).

W wyroku z dnia 6 lipca 2006 r., wydanym w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04, Axel Kittel przeciwko Belgii (C-439/04) i Belgia przeciwko Recolta Recycling SPRL (C-440/04), EU:C:2006:446, (dalej: Kittel), TSUE przedstawił następujące stanowisko: „Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że prawo do odliczenia było wykonywane w sposób oszukańczy, jest on uprawniony do wystąpienia, z mocą wsteczną, z wnioskiem o dokonanie zwrotu odliczonych kwot (...) i to do sądu krajowego należy stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia, jeśli w świetle obiektywnych okoliczności zostanie stwierdzone, że nadużyto tego prawa lub że było ono wykonywane w sposób nieuczciwy (...). Podobnie, podatnik, który wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia

oszustwa w podatku VAT, dla celów szóstej dyrektywy powinien zostać uznany za osobę biorącą udział w tym oszustwie, bez względu na to, czy czerpie on korzyści z odsprzedaży dóbr. W rzeczywistości w takiej sytuacji podatnik pomaga sprawcom oszustwa i staje się w konsekwencji jego współsprawcą. Ponadto wykładnia taka, utrudniająca przeprowadzanie stanowiących oszustwo transakcji, będzie stanowić przeszkodę w ich realizowaniu. A zatem stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy w każdym razie do sądu krajowego, jeśli w świetle obiektywnych okoliczności, w których podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył on w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku VAT, nawet gdy rzeczona transakcja spełnia obiektywne kryteria, na których opierają się pojęcie dostaw towarów, które zostały zrealizowane przez podatnika działającego w takim charakterze, oraz pojęcie działalności gospodarczej” (pkt 55-59) [zob. także przytoczone w tym kontekście wyroki z: 14 lutego 1985 r., 268/83, D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen przeciwko Minister van Financiën, EU:C:1985:74, pkt 24; 29 lutego 1996 r., C-110/94, Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) przeciwko Belgii, EU:C:1996:67, pkt 24; 21 marca 2000 r., sprawy połączone C-110/98 i C-147/98, Gabalfrisa SL i in. przeciwko Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), EU:C:2000:145, pkt 46].

W przywołanym wyroku w sprawie Kittel TSUE przypomniał, że nie można powoływać się na normy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (pkt 54), nawiązując w tym kontekście do wyroków z: 12 maja 1998 r., C-367/96, Alexandros Kefalas i in. przeciwko Elliniko Dimosio (państwo greckie) i Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), EU:C:1998:222, pkt 20; 23 marca 2000 r., C-373/97, Dionysios Diamantis przeciwko Elliniko Dimosio i Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), EU:C:2000:150, pkt 33; 3 marca 2005 r., C-32/03, I/S Fini H przeciwko Skatteministeriet, EU:C:2005:128, pkt 32.

W poczet dowodów w sprawie Skarżącej organ pierwszej instancji zaliczył również część materiałów ze wskazanego uprzednio postępowania przygotowawczego, uzyskanych z Prokuratury Okręgowej w S , w tym postanowienie o umorzeniu śledztwa z dnia maja 2014 r. Organ pierwszej instancji uznał, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, określony w art. 70 § 1 o.p., tj. 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, uległ zawieszeniu na okres od dnia lipca 2012 r. (data wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa) do dnia maja 2014 r. (data wydania postanowienia o umorzeniu śledztwa). W konsekwencji, w ocenie organu pierwszej instancji, zobowiązanie w podatku od towarów i usług za listopad 2010 r. nie uległo przedawnieniu. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nastąpiło na mocy art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. został zmieniony ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne (Dz. U. poz. 1149, dalej: ustawa zmieniająca z 2013 r.). Do zmiany tej doszło pod wpływem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81 (zob. uzasadnienie projektu ustawy zmieniającej z 2013 r., druk nr 1324, Sejm RP VII kadencji). Ustawą zmieniającą z 2013 r. dodano też do Ordynacji podatkowej art. 70c w następującym brzmieniu: „Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia 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, o którym mowa w art. 70 § 1, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia”.

Po zmianach z 2013 r. art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia 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. Organ pierwszej instancji w uzasadnieniu decyzji wziął także pod uwagę przywołany wyrok Trybunału Konstytucyjnego, sygn. P 30/11, z którego wynika, że naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa nie polegało na niepoinformowaniu podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, gdyż istotne jest poinformowanie podatnika, z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego.

W celu dopełnienia formalności związanych z tak rozumianym obowiązkiem informacyjnym, Naczelnik Urzędu Skarbowego w S , pismem z dnia października 2015 r., znak , na podstawie art. 70c w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., poinformował Skarżącą spółkę, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego został zawieszony (zawiadomienie doręczone Skarżącej w dniu 15.10.2015 r.). Zawieszenie biegu terminu przedawnienia nastąpiło w związku z wszczęciem postępowania karnego w dniu dnia lipca 2012 r. (data wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa). Postanowienie o umorzeniu śledztwa, wydane w dniu maja 2014 r., nie zostało doręczone innym podmiotom ze względu na brak pokrzywdzonego. Zobowiązanie w podatku od towarów i usług za listopad 2010 r. nie uległo przedawnieniu - przez zawieszenie biegu terminu jego przedawnienia w związku z prowadzeniem postępowania przygotowawczego termin ten został wydłużony do dnia listopada 2017 r.

Organ pierwszej instancji, w decyzji określającej Skarżącą spółkę nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu, wziął pod uwagę sposób zakończenia postępowania przygotowawczego przez umorzenie wobec braku znamion czynu zabronionego, a także wyrok TK z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11. W uzasadnieniu wydanej decyzji organ wyjaśnił, jaki skutek dla postępowania podatkowego ma sam fakt wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe, którym to skutkiem jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Skutek ten następuje niezależnie od tego, czy dojdzie do wszczęcia postępowania przeciwko osobie. Sam fakt wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe nie wywiera natomiast skutku dla biegu terminu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego, który nie ulega w takim przypadku wydłużeniu. Wydłużenie biegu terminu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego następuje bowiem dopiero w przypadku wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe przeciwko osobie.

W uzasadnieniu decyzji organ pierwszej instancji podniósł argument odrębności postępowania podatkowego i postępowania karnego: „(...) postępowania: prowadzone przez prokuraturę na podstawie przepisów kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego oraz prowadzone przez organ podatkowy na podstawie przepisów prawa podatkowego są odrębnymi, niezależnymi postępowaniami, które prowadzone są na podstawie odmiennych przepisów prawnych, wywołujących różne skutki - karne (uzasadnione podejrzenie, że przestępstwo popełniła konkretna osoba) lub podatkowe (określenie prawidłowego rozliczenia za dany okres/okresy objęty postępowaniem). Powoduje to podejmowanie innych czynności prowadzących do wyjaśnienia sprawy i odmiennej oceny zebranego materiału dowodowego. Prokuratura Okręgowa umarzając postępowanie w sprawie stwierdziła, iż wątpliwości dotyczące ekonomicznego uzasadnienia niektórych transakcji co do możliwości logistycznych i technicznych niektórych firm objętych postępowaniem należało rozstrzygnąć na ich korzyść. Zebrane w postępowaniu karnym i karnym

skarbowym dowody oraz podejmowane czynności są, stosownie do uregulowań art. 180 ustawy Ordynacja podatkowa jednym z dowodów w sprawie podatkowej, podobnie jak pozostałe dowody, w tym decyzje, wydane przez inne organy podatkowe. W opinii tut. organu w danej sprawie w sposób wszechstronny zebrano materiał dowodowy i dokonano jego szczegółowej analizy. Zwrócić też należy uwagę, iż zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych nie może być rozumiana jako bezwzględna konieczność zastosowania rozstrzygnięcia oczekiwanego przez stronę, lecz sprzecznego z ustalonym stanem faktycznym i prawnym sprawy”.

Organ pierwszej instancji, odnosząc się w przywołanej decyzji do wniosku pełnomocnika Skarżącej o pozyskanie całości akt postępowania karnego skarbowego prowadzonego przez Prokuraturę Okręgową w S , którego część materiałów została zaliczona w poczet materiałów postępowania podatkowego, przywołał art. 191 o.p., w myśl którego organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona (zasada swobodnej oceny dowodów). Organ uznał, że pozyskanie całości akt ww. postępowania karnego skarbowego nie jest konieczne i przedstawił na poparcie tego następującą argumentację: „(...) stosownie do art. 191 ustawy Ordynacji podatkowa organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Powołany przepis ustanawia wprawdzie swobodną ocenę dowodów w postępowaniu podatkowym, niemniej jednak dokonując oceny stanu faktycznego należy kierować się obowiązującymi przepisami prawa materialnego, zasadami logiki oraz doświadczeniem życiowym, a zebrane dowody oceniać w ich wzajemnym powiązaniu. Pozyskanie zatem całości akt postępowania karnego skarbowego prowadzonego przez Prokuraturę Okręgową w S nie jest konieczne, bowiem dowody zebrane przez ww. organ zostały również zgromadzone w niniejszym postępowaniu w sposób niezbędny dla rozstrzygnięcia przedmiotowej sprawy podatkowej, nie ma więc potrzeby ich

powielania. W ocenie natomiast Naczelnika Urzędu Skarbowego w S w postępowaniu podatkowym podjęto działania, mające na celu wyeliminowanie wątpliwości prokuratora, wyrażonych w postanowieniu o umorzeniu śledztwa”.

Skarżąca złożyła odwołanie od ww. decyzji do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w S . Jednym z zarzutów sformułowanych przez Skarżącą w odwołaniu od decyzji było naruszenie przepisu prawa materialnego, tj. art. 70 § 6 pkt 1 o.p. „poprzez błędną jego wykładnię dokonaną 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.”.

Decyzją z dnia września 2017 r., znak: , Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w S (dalej: organ drugiej instancji lub organ odwoławczy), na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 o.p. oraz art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 15 ust. 1 i ust. 2, art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a, art. 87 ust. 1, art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a, art. 103 ust. 1, art. 109 ust. 3 u.p.t.u., po rozpatrzeniu odwołania Skarżącej spółki S.Ł., utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w S . W uzasadnieniu tej decyzji organ odwoławczy stwierdził, że organ pierwszej instancji prawidłowo ustalił stan faktyczny, oraz sformułował ocenę, że Skarżąca spółka zdawała sobie sprawę z fikcyjności obrotu gospodarczego dokumentowanego wystawioną przez

spółkę O.C. sporną fakturą VAT. W ocenie organu odwoławczego świadczyły o tym następujące okoliczności: w łańcuchach transakcji uczestniczyły osoby znające się wzajemnie; podmioty „pośredniczące” w obrocie, w tym spółka O.C., nie miały żadnego doświadczenia i przygotowania do tego typu działalności, nie dysponowały odpowiednim potencjałem gospodarczym i finansowym (nie zatrudniały żadnych pracowników, posiadały jedynie siedziby w wirtualnych biurach, nie płaciły za towary własnymi środkami pieniężnymi); umowy handlowe, które regulowałyby uprawnienia i obowiązki każdej ze stron transakcji, nie były zawierane w formie pisemnej, firmy uczestniczące w transakcjach wystawiały faktury na sprzedaż kawy w dniu jej zakupu; pomiędzy „kontrahentami” dokonywano bardzo szybkich płatności przelewami bankowymi; wystawienie przez spółki, w tym spółkę O.C., faktur VAT mających dokumentować dostawy krajowe w walucie EUR oraz dokonywanie płatności w tej walucie (okoliczność ta w ocenie organu odwoławczego miała na celu przyspieszenie przepływu pieniądza przez podmioty polskie i podmiot czeski); brak kontroli jakości towarów i ich rzeczywistej ilości (transakcje odbywały się w zasadzie tylko w formie przepływu dokumentów); środki uzyskane od kolejnego w łańcuchu dostaw nabywcy towaru stanowiły źródło finansowania zakupu towarów; faktury nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych (towary nabyte na podstawie takich faktur nie mogły zostać odsprzedane dalej, celem było tylko wydłużenie łańcucha transakcji; brak uzasadnienia ekonomicznego dla przeprowadzonych transakcji obrotu kawą pomiędzy podmiotami gospodarczymi.

Odnosząc się do ustalonego w sprawie stanu faktycznego, organ odwoławczy w uzasadnieniu decyzji wskazał: „Jak wynika ze zgromadzonego materiału dowodowego, towar w postaci sztuk (...) w ciągu jednego dnia, tj. 11.2010 r. zmienił czterokrotnie właściciela począwszy od Firmy (...) [J D.] posiadającej magazyn w S (...), poprzez spółkę (...), polskie spółki: (...) z K (...), (...) [O.C.] z R (...) z powrotem do S

(...) do magazynu (...) [Skarżącej spółki S.Ł.]”. W ocenie organu odwoławczego za niewiarygodne należy uznać nieracjonalne ekonomicznie działanie spółki, polegające na zakupie od (...) [spółki O.C.] «transportowanej» z C (której cena powinna uwzględniać poza marżą również koszt usługi transportowej), kiedy mogła dokonać zakupu tańszej kawy od znanego jej kontrahenta z tego samego miasta (...)” (tj. Firmy J D.).

Biorąc pod uwagę takie okoliczności, jak niezatrudnianie pracowników przez spółkę O.C. (wystawcę spornej faktury), brak magazynów i środków transportowych oraz posiadanie siedziby w tzw. „wirtualnym biurze”, organ drugiej instancji doszedł do wniosku, że spółka O.C. pełniła funkcję tzw. spółki uśpionej. Organ ten przedstawił ocenę, że Skarżąca spółka w sposób świadomy brała udział w opisanym łańcuchu transakcji: „Spółka pełniła w nim rolę «brokera», tj. końcowego krajowego ogniwa łańcucha, wykazującego w złożonej deklaracji za listopad 2010 r., nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy podatnika. Natomiast (...) sp. z o.o. pełniła w tym oszustwie funkcję «znikającego podatnika», tj. podmiotu zobowiązanego do uiszczenia podatku należnego z tytułu sprzedaży w kraju towarów nabytych wewnątrzspółnotowo, nie płacącego go jednak i zaprzestającego prowadzenia jakiejkolwiek działalności. Z kolei (...) [spółka O.C.] była «buforem», tj. podmiotem pozorującym prowadzenie faktycznej działalności gospodarczej”.

W toku postępowania odwoławczego materiał dowodowy został uzupełniony o wyciąg z decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w S z dnia maja 2017 r., znak , określającej J D. kwoty zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług za wrzesień, listopad oraz grudzień 2010 r. W decyzji tej Naczelnik Urzędu Skarbowego w S ustalił, że to firma J D. dokonała faktycznie krajowej dostawy kawy do Skarżącej spółki S.Ł.

i uczestniczyła w łańcuchu fikcyjnych transakcji. W ocenie organu odwoławczego z zebranego materiału dowodowego wynikało bezspornie, że firma J D., a nie spółka O.C., dokonała bezpośredniej dostawy kawy do Skarżącej spółki S.Ł., natomiast wystawione dokumenty CMR i dowody zapłat miały na celu tylko uprawdopodobnić wywóz kawy do C i jej powrotny przywóz do kraju. Organ odwoławczy w uzasadnieniu decyzji stwierdził: „(...) uczestnictwo ww. podmiotów w fikcyjnym łańcuchu dostaw kawy miało na celu umożliwienie odliczenia podatku z tytułu kwestionowanej faktury przez spółkę przy jednoczesnym uniknięciu opodatkowania transakcji na wcześniejszych etapach obrotu”.

W uzasadnieniu decyzji organ drugiej instancji wyjaśnił, że ustalenie rzeczywistego dostawcy towaru nie powoduje wadliwości decyzji organu pierwszej instancji. Potwierdził przy tym prawidłowość oceny organu pierwszej instancji co do nierzetelności spornej faktury wystawionej przez spółkę O.C., a także wynikające z tego konsekwencje prawne, tj. zastosowanie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w S przywołał w uzasadnieniu decyzji wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 22.10.2015 r., sygn. akt I SA/Sz 554/15, LEX nr LEX nr 1935901. W wyroku tym Sąd przedstawił następujący pogląd na temat tzw. pustych faktur: „Istotne (...) jest, czy mamy do czynienia z tzw. pustą fakturą sensu stricto, czyli jedynie samym dokumentem, któremu w rzeczywistości w ogóle nie towarzyszy transakcja w nim wskazana, czy też taką pustą fakturą, której w tle towarzyszy realna transakcja, ale z udziałem innego podmiotu niż wystawca tej faktury (jeden podmiot faktycznie realizuje transakcję, a zupełnie inny podmiot wystawia fakturę mającą rzekomo dokumentować tę transakcję), albo wreszcie fakturą wystawioną przez firmanta, a zatem dotyczącą w istocie rzeczywistego obrotu towarami lub usługami, ale z zatajeniem wobec osób

trzecich (nabywców) prawdziwego podmiotu realizującego tenże obrót. Ustalenie, że w danej sprawie miało miejsce wystawianie tzw. pustych faktur (w takim rozumieniu jaki przedstawiony został powyżej) oznacza, że dobra wiara ze swej istoty nie może być uwzględniona. Nie sposób bowiem przyjąć, że podatnik odliczający podatek z takiej faktury nie jest świadomy swojego oszukańczego działania czy nadużycia prawa, skoro wystawieniu tego rodzaju faktury nie towarzyszy w ogóle żadna dostawa towaru lub świadczenie usług przez podmiot ją wystawiający, ani żaden inny (obróć istnieje tylko na fakturze), albo tego rodzaju transakcję nabywca realizuje z jednym podmiotem, a dokumentuje u innego podmiotu. Natomiast w wypadku ustalenia, że w danej sprawie wystąpił rzeczywisty obrót towarami lub usługami, ale ten, który według faktury miał być świadczącym usługę lub dostarczającym towar okazał się być jedynie firmantem ukrywającym wobec nabywcy dane określające rzeczywistego podatnika (imię i nazwisko, nazwę albo firmę), dobra wiara ma znaczenie (por. wyrok NSA z dnia 11 lutego 2014 r. sygn. akt I FSK 1417/13)”.

W przywołanym wyroku z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 1417/13, Lex nr 1497183, Naczelny Sąd Administracyjny wyraził zapatrywanie, że „[z]godnie z art. 86 ust. 1 u.p.t.u. podatnik może korzystać z prawa do odliczenia podatku VAT przewidzianego w tej ustawie z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług przez innego podatnika wyłącznie w odniesieniu do podatku wynikającego z faktury, dokumentującej faktycznie zrealizowaną przez jej wystawcę czynność podlegającą opodatkowaniu tym podatkiem. W przypadku, gdy podatek wynika jedynie z faktury, która nie dokumentuje faktycznego zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy u jej wystawcy - faktura taka nie daje uprawnienia do odliczenia wykazanego w niej podatku. Zasadą zatem jest, że dysponowanie przez nabywcę fakturą wystawioną przez zbywcę stanowi jedynie formalny warunek skorzystania z tego uprawnienia, który nie stanowi *per se* prawa do odliczenia podatku, jeżeli nie towarzyszy mu spełnienie warunku w

postaci wykonania rzeczywistej czynności rodzącej u wystawcy faktury obowiązek podatkowy z tytułu jej realizacji na rzecz nabywcy”.

Na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w S z dnia września 2017 r., utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w S z dnia marca 2017 r., Skarżąca spółka S.Ł. wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S . Jednym z zarzutów podniesionych w skardze było naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. 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 (...)”.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w S , wyrokiem z dnia lutego 2018 r., sygn. akt I , oddalił skargę Skarżącej spółki S.Ł. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w S z dnia września 2017 r. W ocenie Sądu zebrany materiał dowodowy potwierdził ustalenia organów poczynione na temat stanu faktycznego. Sąd nawiązał do orzecznictwa TSUE, z którego wynika, że ochrona prawna przysługuje takiemu

podatnikowi, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, ani też nie miał podstaw podejrzewać, w oparciu o obiektywne przesłanki, że transakcja wiązała się z przestępstwem w dziedzinie podatku od wartości dodanej (wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., C-255/02, Halifax, pkt 68 i 71; wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., sprawy połączone C-80/11 i C-142/11, Mahagében Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) i Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11), pkt 41, EU:C:2012:373; wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., C-285/11, Bonik EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzlatwane i upravljenje na izpylnenieto”, Warna, pkt 35 i 36, EU:C:2012:774; zob. także wyrok NSA z 22 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1631/13, Lex nr 1590715).

Sąd przywołał ponadto wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 sierpnia 2016 r., sygn. akt I FSK 2011/14, Lex nr 2118529, uznając, że podobna sytuacja miała miejsce w rozpoznawanej sprawie. W wyroku tym NSA orzekł, że „udowodnienie przez organy podatkowe braku czynności podlegającej opodatkowaniu wyklucza zastosowanie dobrej wiary” i powoduje brak możliwości skorzystania z systemu VAT. Z wyroku NSA wynika ponadto, że odbiorców faktur niedokumentujących rzeczywistych transakcji nie chroni zasada neutralności VAT, zasada pewności prawa ani zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w S nie podzielił stanowiska Skarżącej odnośnie do zarzutu naruszenia prawa materialnego w postaci art. 70 § 6 pkt 1 o.p., według którego - zdaniem Skarżącej - zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie powoduje wszczęcie postępowania karnego, które następnie zostało umorzone z uwagi na brak znamion czynu zabronionego. WSA wziął pod uwagę fakt, że Urząd Skarbowy w S został poinformowany przez Prokuraturę Okręgową w S o wszczęciu śledztwa (zawiadomienie z dnia lipca 2012 r. o wszczęciu śledztwa w dniu lipca 2012 r.). Naczelnik

Urzędu Skarbowego w S , pismem z dnia października 2015 r., znak , na podstawie art. 70c o.p. poinformował Skarżącą spółkę, iż bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego za listopad 2010 r. został zawieszony z dniem lipca 2012 r., w związku z wydaniem postanowienia o wszczęciu śledztwa, i rozpoczął dalszy bieg po upływie okresu zawieszenia, tj. od dnia maja 2014 r. (data wydania postanowienia o umorzeniu śledztwa). W ocenie WSA prezentowany przez Skarżącą pogląd, iż zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie nastąpiło, ze względu na sposób zakończenia wszczętego postępowania o przestępstwo skarbowe (umorzeniem, na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k., wobec stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego), pomija zmiany wprowadzone w obrębie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. ustawą zmieniającą z 2013 r., a także dodanie przez tę ustawę do Ordynacji podatkowej art. 70c. W ocenie WSA, wprowadzona regulacja art. 70c o.p. jest tą podstawą prawną, z którą wiąże się skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Do kwestii tej WSA odniósł się w następujący sposób: „(...) wprowadzono nową samodzielną regulację, stanowiącą wyjątek od ogólnej reguły karnego postępowania przygotowawczego, że organy prowadzące postępowanie w fazie «in rem» nie mają obowiązku zawiadamiania o tym osoby, przeciwko której postępowanie to mogłoby się w przyszłości obrócić. Zatem na skuteczność dokonanych w sprawie zawiadomień nie mają wpływu podnoszone przez pełnomocnika skarżącego argumenty odwołujące się do procedury karnej. Czynność procesowa organu w postaci zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karno-skarbowego nie jest czynnością dokonywaną w postępowaniu karnym, ale jest czynnością wynikającą z art. 70c Ordynacji podatkowej. Stwierdzić zatem należy, że przewidziany w tym przepisie obowiązek zawiadomienia jest instytucją prawa podatkowego a nie instytucją regulowaną przepisami procedury karnej. Dla postępowania prowadzonego na podstawie Ordynacji podatkowej oraz wystąpienia przesłanki

zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z powodu wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, istotne jest wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, które jest dokumentem urzędowym w rozumieniu art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej i zawiadomienie podatnika o konsekwencjach wydania takiego postanowienia dla bytu zobowiązania objętego postępowaniem podatkowym. Z powyższego zatem wynika, że spółka przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego została skutecznie zawiadomiona o jego zawieszeniu. Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego został zatem wydłużony, o okres prowadzenia śledztwa przez Prokuraturę Okręgową w S , tj. do dnia .11.2017 r.”

Wojewódzki Sąd Administracyjny w S odniósł się również w uzasadnieniu wyroku do podniesionej w skardze kwestii sprzeczności dokumentów wydanych w ramach postępowania o przestępstwo skarbowe i postępowania podatkowego. Sąd nie podzielił oceny Skarżącej, że organ powinien obalić w toku postępowania domniemanie prawdziwości jednego z dokumentów. Odnosząc się do tego zagadnienia, Sąd podkreślił odrębność celów, zakresu i metodologii postępowania podatkowego i postępowania karnego skarbowego. Przesłanka procesowa z art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. odnosi się do znamion czynu zabronionego, istotne są zatem ustalenia dotyczące owych znamion (strony podmiotowej i przedmiotowej czynu zabronionego). W postępowaniu podatkowym celem organu jest natomiast ustalenie stanu faktycznego zgodnie z regułami Ordynacji podatkowej i dokonanie jego oceny w kontekście właściwej regulacji materialnoprawnej. W postępowaniu podatkowym nie istnieją takie same reguły dowodowe jak w postępowaniu karnym, na przykład dotyczące domniemania niewinności. Sąd stwierdził, że „[a]ni organ ani sąd administracyjny nie mają kompetencji do oceny działania organów ścigania i podjętych przez nich rozstrzygnięć”. Sąd uznał, że organy podatkowe uzasadniły,

na podstawie jakich dowodów dokonały odmiennej niż prokurator oceny rzetelności transakcji przeprowadzonych z udziałem Skarżącej, którą to ocenę Sąd podzielił.

Od przywołanego wyroku WSA w S z dnia lutego 2018 r. Skarżąca spółka wywiodła skargę kasacyjną opartą m.in. na zarzucie naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 3001 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (aktualny t.j.: Dz. U. z 2023 r., poz. 1634, dalej: p.p.s.a.) w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z dnia marca 2022 r., sygn. akt , oddalił skargę kasacyjną Skarżącej, uznając ją za bezzasadną.

Odnosząc się do kwestii biegu terminu zobowiązania podatkowego, NSA wyraził pogląd, że aby doszło do jego skutecznego zawieszenia, muszą łącznie wystąpić trzy przesłanki: 1) wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, 2) wszczęte postępowanie musi wiązać się z niewykonaniem zobowiązania, którego bieg terminu zostaje zawieszony, 3) podatnik został zawiadomiony, w trybie art. 70c o.p., o wszczęciu tego postępowania. Wystąpienie tych okoliczności nie było kwestionowane w skardze, podniesiona została natomiast okoliczność sposobu zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe (umorzenie śledztwa). Okoliczność ta, w ocenie NSA, nie ma wpływu na ocenę przesłanek zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego. Okolicznością istotną jest bowiem wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym podatnik został zawiadomiony. Co więcej, dla oceny istnienia przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie ma znaczenia okoliczność późniejszego umorzenia postępowania o przestępstwo skarbowego, którego wszczęcie było przesłanką zawieszenia biegu tego terminu. Przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie wyklucza sytuacji, w których termin zawieszenia będzie biegł dalej, mimo braku

postawienia podatnikowi zarzutów w postępowaniu o przestępstwo skarbowe albo umorzenia postępowania w sprawie.

Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku odniósł się również do stanowiska Trybunału Konstytucyjnego wyrażonego w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, w którym Trybunał nie zdecydował się na powiązanie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dokonaniem konkretnej czynności procesowej, akcentując obowiązek poinformowania podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Podobne stanowisko wyraził NSA w wyroku z dnia 23 czerwca 2017 r., sygn. I FSK 329/17, Lex nr 2322988, w którym stwierdził, że „dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego istotne jest wszczęcie postępowania sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to podatnik został powiadomiony. Natomiast sposób zakończenia postępowania nie ma znaczenia dla określenia czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia”.

W ocenie NSA, stanowisko TK, wyrażone w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, koreluje z treścią art. 70 § 7 pkt 1 o.p., który rozpoczęcie dalszego biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wiąże z faktem prawomocnego zakończeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a nie z konkretnym sposobem zakończenia tego postępowania.

NSA nie stwierdził w realiach rozpatrywanej sprawy, aby postępowanie o przestępstwo skarbowe zostało wszczęte instrumentalnie. Świadczy o tym to, że do wszczęcia śledztwa doszło na długo przed upływem pierwotnego terminu przedawnienia, śledztwo wszczęto w prokuraturze, czyli poza finansowym organem postępowania przygotowawczego, a w toku śledztwa dokonano szeregu czynności procesowych. Należy zatem uznać, że wszczęcie tego postępowania w dniu 6 lipca 2012 r., w powiązaniu z zawiadomieniem dokonany przez organ

podatkowy w trybie art. 70c o.p., wywarło skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny podzielił ocenę Sądu I instancji co do tego, że materiał zgromadzony w toku postępowania podatkowego był kompletny i wystarczający do rozstrzygnięcia w sprawie. NSA nie dopatrzył się również naruszenia przez Sąd I instancji zasady swobodnej oceny dowodów. NSA podzielił również stanowisko Sądu I instancji co do prawidłowości przeprowadzonych ustaleń faktycznych. Odniósł się również do podniesionej w skardze kasacyjnej odmienności ustaleń dokonanych w ramach postępowania o przestępstwo skarbowe oraz w ramach postępowania podatkowego i do płynących z tego konsekwencji. W tej kwestii NSA podzielił pogląd Sądu I instancji, który szczegółowo wyjaśnił w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, z jakich przyczyn postanowienie o umorzeniu śledztwa nie może być decydujące dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. W uzasadnieniu wyroku NSA przypomniał, że ani organy, ani sądy administracyjne, nie są związane ustaleniami i wynikami postępowania przygotowawczego, ze względu na inne cele tych postępowań. W tym zakresie Sąd przywołał regulację z art. 191 o.p., który stanowi, że organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona, a także regulację z art. 11 p.p.s.a., który stanowi, że tylko ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny.

Na temat relacji postępowania podatkowego i postępowania karnego skarbowego NSA wyraził w uzasadnieniu wyroku następujący pogląd: „(...) organ uprawniony jest do własnej analizy dowodów zebranych w sprawie i dokonania w ramach zasady, o której mowa w art. 191 Ordynacji podatkowej, odrębnej oceny zachowania się sprzedawcy i kupującego. Sądy i pośrednio organy są związane z mocy art. 11 Prawa o postępowaniu przed sądami

administracyjnymi wyłącznie ustaleniami wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa. Nie są zatem związane ani treścią postanowienia o umorzeniu śledztwa, ani nawet uniewinniającymi wyrokami sądów karnych w tym sensie, że sąd administracyjny może zaakceptować ustalenia organu administracji odmienne od tych, które legły u podstaw wydania przez sąd karny wyroku uniewinniającego, czy przez prokuraturę postanowienia o umorzeniu śledztwa. (...) postępowanie podatkowe jest postępowaniem niezależnym i odrębnym od postępowania karnego, nie bada się w nim winy, ani zaistnienia znamion przestępstwa, inne są też cele obydwu postępowań, co powoduje, że wskazane akty nie wywierają bezpośredniego wpływu na wynik sprawy podatkowej i pozostawia organom podatkowym możliwość samodzielnego ustalenia stanu faktycznego, zgodnie z wymogami określonymi w Ordynacji podatkowej (zob. wyroki NSA: z dnia 6 września 2017 r., sygn. akt I FSK 2310/15, z dnia 19 października 2017 r., sygn. akt I FSK 49/16, z dnia 2 lipca 2021 r., sygn. akt I FSK 131/18, z dnia 31 stycznia 2020 r., sygn. akt I FSK 1288/17 (...)). Uzupełniająco należy wyjaśnić, że organy nie miały obowiązku obalania prawdziwości dokumentu w postaci postanowienia prokuratora o umorzeniu postępowania karnego skarbowego w związku z brakiem znamion czynu zabronionego. Po pierwsze - z uwagi na wskazaną wyżej odrębność postępowania karnego względem postępowania podatkowego, przez co umorzenie postępowania karnego nie może skutkować identyczną oceną na gruncie postępowania podatkowego, co prawidłowo odnotował Sąd I instancji. Po drugie - z uwagi właśnie na tę odrębność ani sąd, ani organ administracyjny nie mają kompetencji do oceny działania organów ścigania i podjętych przez nich rozstrzygnięć. Organy miały natomiast pełne prawo oprzeć swoje ustalenia na okolicznościach wynikających z decyzji podatkowych wydanych względem kontrahentów skarżącej spółki, zgodnie z treścią art. 180 w zw. z art. 181 Ordynacji podatkowej”.

NSA podzielił również dokonaną przez WSA w S interpretację art. 7 ust. 8 u.p.t.u., zgodnie z którą transakcje gospodarcze, mające na celu oszustwa i nadużycia podatkowe, nie mogą jednocześnie być kwalifikowane jako wskazane w tym przepisie transakcje łańcuchowe. NSA ponadto podkreślił, że fikcja prawna przyjęta w art. 7 ust. 8 u.p.t.u., pozwalająca na przyjęcie, że dostawy dokonał każdy z podmiotów biorących udział w dostawie łańcuchowej (mimo faktycznego przemieszczania towarów tylko między pierwszym dostawcą a ostatnim nabywcą), nie powoduje, że za biorący udział w takiej dostawie można uznać każdy podmiot, który tylko formalnie na fakturze potwierdził fakt uczestnictwa w obrocie danym towarem. NSA odniósł się do specyfiki dostaw łańcuchowych i nie dopatrywał się istnienia tego typu dostawy w rozpatrywanej sprawie. Przedstawił w tym zakresie następujący pogląd: „Ze względu bowiem na specyfikę dostaw łańcuchowych faktu gospodarczego uzasadnienia uczestnictwa danej jednostki w takiej transakcji nie należy poszukiwać na etapie przemieszczania danego towaru, ale na etapie jego pozyskiwania (zamawiania). W literaturze podkreśla się, że do sytuacji, gdy kilku przedsiębiorców zawiera umowy dotyczące tego samego towaru dochodzi, gdy składający zamówienie poszukuje produktów rzadko występujących na rynku. Zwraca się on wtedy o dostarczenie takiego towaru do swojego dostawcy, ten z kolei zamawia potrzebny produkt u wyspecjalizowanego pośrednika, a pośrednik kontaktuje się z hurtownikiem. Czasem też konieczne jest zamówienie danego towaru bezpośrednio u producenta. Powyższy przykład obrazuje, że ekonomicznym uzasadnieniem do uczestnictwa wielu podmiotów w dostawie łańcuchowej towaru jest specyfika danego towaru lub trudności w pozyskaniu takiego towaru, np. ze względu na koszty, co często wiąże się z unikatowym jego charakterem. W przedmiotowej sprawie ten specyficzny gospodarczy sens transakcji nie wystąpił, a jedynym celem ich przeprowadzenia było nieuprawnione uzyskanie korzyści podatkowej, co abstrahuje całkowicie od ekonomicznego uzasadnienia dostaw łańcuchowych. Uregulowania zawarte w art. 7 ust. 8 ustawy o podatku od

towarów i usług służą uproszczeniu i przyspieszeniu obrotu gospodarczego, a nie sankcjonowaniu fakturowania czynności, które nie zostały dokonane (por. wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2018 r. sygn. akt I FSK 1599/16). O ile bowiem opisane w ww. przepisie transakcje łańcuchowe są całkowicie legalnym mechanizmem obrotu gospodarczego, to niezbędnym elementem ich skuteczności w rozliczeniu podatków od towarów i usług jest rzeczywisty charakter faktur wystawianych przez poszczególne ogniwa łańcucha, co na gruncie niniejszej sprawy zostało jednoznacznie zakwestionowane”.

Przedmiotem kontroli Skarżąca w skardze konstytucyjnej uczyniła przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p., 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 roku 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”.

Jako wzorce kontroli Skarżąca w skardze konstytucyjnej wskazała art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji, z których wynika prawo do własności i zasady wprowadzania jego ograniczeń, prawo do równego traktowania przez władze publiczne (zasada równości), zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasada bezpieczeństwa prawnego. W skardze konstytucyjnej wskazano następujący sposób naruszenia konstytucyjnych praw: „naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz 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”.

Ponadto, w ocenie Skarżącej, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest niezgodny z art. 2 Konstytucji przez to, że „narusza wywodzoną z zasady państwa prawa zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, w ten sposób, iż pozwala finansowym organom postępowania przygotowawczego na wszczynanie postępowania w sprawie o przestępstwo lub o wykroczenie skarbowe, które - pomimo zakończenia ich w formie postanowienia o ich umorzeniu z uwagi na brak znamion czynu zabronionego - wywołują skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wobec *de facto* i *de iure* uczciwego podatnika, w którego postępowaniu nie dopatrzone się wypełnienia znamion czynu zabronionego. Akceptacja takiej wykładni ww. przepisu prowadzi do wniosku, iż wszczynanie postępowań przygotowawczych kończących się umorzeniem z uwagi na brak znamion czynu zabronionego w istocie pozbawia uczciwego podatnika możliwości skorzystania z instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego”.

Do naruszenia prawa własności, w ocenie Skarżącej, doszło w konsekwencji stosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. niezgodnego z art. 2 Konstytucji. Skarżąca przedstawiła pogląd, że doszło w ten sposób do pozbawienia własności środków pieniężnych w drodze ich konfiskaty, „co następnie prowadzi do naruszenia wyrażonego w art. 64 ust. 1 i 3 prawa własności”. W uzasadnieniu skargi Skarżąca podała następujący argument przemawiający za naruszeniem prawa własności: „Na skutek wydania wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia marca 2022 r. w sprawie o sygn. akt , w wyniku zastosowania niekonstytucyjnego przepisu prawa doszło do naruszenia prawa własności skarżącej określonego w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Do naruszenia doszło w ten sposób, że skarżąca, w wyniku konfiskaty mienia, została pozbawiona własności środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym za listopad 2010 r. w sytuacji, gdy zobowiązanie to winno ulec przedawnieniu, choć nie uległo na skutek zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, do czego doszło poprzez wszczęcie postępowania przygotowawczego, zakończonego ostatecznie umorzeniem postępowania z uwagi na brak znamion czynu zabronionego. Oznacza to, iż wynikające z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji prawo własności zostało naruszone przez przepis art. 70 § 6 pkt 1 [o.p.] w następujący sposób: Skarżąca na podstawie ostatecznej decyzji organu podatkowego określającej jej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług została pozbawiona środków pieniężnych w kwocie ”.

Takie twierdzenie Skarżącej nie może być jednak uznane za uzasadnienie naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji, który odnosi się do przysługującego każdemu prawa własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia, a nie do kwestii ograniczania tych praw, której dotyczy odrębny art. 64 ust. 3 Konstytucji. Na temat zagadnień objętych regulacją art. 64 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80, w następujący sposób: „(...) każdy z trzech

ustępów art. 64 Konstytucji reguluje odmienny zakres zagadnień związanych z prawem własności. Art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym jej art. 64 ust. 2 doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. Zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności zostało uregulowane z kolei w art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty. Granice możliwych ograniczeń pozostałych praw majątkowych wynikają z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, z zastrzeżeniem, że omawiany przepis, w zakresie nieuregulowanym w jej art. 64 ust. 3, odnosi się również - jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego - do ingerencji w prawo własności”.

Kwestia spełniania przez skargę wymogów formalnych pozostaje aktualna przez cały czas jej rozpoznawania i nie kończy się na etapie jej wstępnego rozpoznania (zob. np. postanowienia TK z: 16 marca 2005 r., sygn. SK 41/03, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 31; 1 marca 2010 r., sygn. SK 29/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 29; 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130 oraz wyroki TK z: 21 czerwca 2017 r., sygn. SK 35/15, OTK ZU seria A z 2017 r., poz. 51; 20 grudnia 2017 r., sygn. SK 37/15, OTK ZU seria A z 2017 r., poz. 90; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU seria A z 2018 r., poz. 11; 23 maja 2018 r., sygn. SK 15/15, OTK ZU seria A z 2018 r., poz. 35; 28 czerwca 2018 r., sygn. SK 4/17, OTK ZU seria A z 2018 r., poz. 43; 25 września 2019 r., sygn. SK 31/16, OTK ZU seria A z 2019 r., poz. 53).

Dokonując analizy formalnej skargi konstytucyjnej w świetle przytoczonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, należy stwierdzić, że

Skarżąca nie uzasadniła zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu z prawem podmiotowym określonym w art. 64 ust. 1 Konstytucji, gdyż sformułowany w skardze zarzut nie dotyczy samej konstrukcji prawa własności czy też braku jego należytego zabezpieczenia, lecz kwestii jego ograniczenia (por. wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU seria A z 2018 r., poz. 2). W konsekwencji, postępowanie w tym zakresie powinno ulec umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.

Skarżąca podniosła w skardze, iż, przez zakwestionowany w skardze sposób pojmowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p., doszło również do naruszenia zasady równości. W ocenie Skarżącej, „takie pojmowanie przepisu prowadzi (...) do naruszenia zasady równości, albowiem rzutuje ono na różnicowanie sytuacji prawnej obywateli w zależności od tego czy zaistniało podejrzenie popełnienia przez podatnika przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (które ostatecznie nie znalazło potwierdzenia w końcowym wyniku postępowania) czy też nie było takiego podejrzenia. Takiej sytuacji nie sposób uznać za cechę istotną, która pozwalałaby na traktowanie jednostek w sposób odmienny”. Uzasadnienie w tym zakresie nie zawiera argumentów na poparcie naruszenia prawa do równego traktowania przysługującego Skarżącej. W uzasadnieniu nie wskazano w jednoznaczny sposób, w jaki sposób przysługujące Skarżącej prawo do równego traktowania doznało naruszenia. Przytoczone uzasadnienie w tym zakresie nie jest na tyle precyzyjne i jasne, aby wywnioskować z niego jednoznaczne stanowisko Skarżącej na ten temat. Uzasadnienie skargi w zakresie zarzutu naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji jest zbyt lakoniczne, przez co uniemożliwia jej merytoryczne rozpoznanie (por. wyrok TK z 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, OTK ZU seria A z 2019 r., poz. 68 oraz postanowienie TK z 28 czerwca 2023 r., sygn. SK 52/21, OTK ZU seria A z 2023 r., poz. 70). Do wymogów formalnych skargi konstytucyjnej, określonych w art. 53 ust. 1 ustawy o organizacji i trybie

postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, należy nie tylko wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, ale również w jaki sposób - zdaniem skarżącego - zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 tej ustawy). Do wymogów skargi należy też zawarcie w niej uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy). Obowiązek odpowiedniego uzasadnienia zarzutu skargi leży wyłącznie po stronie podmiotu wnoszącego skargę konstytucyjną. Uzasadnienie powinno być na tyle jasne, aby umożliwiło merytoryczne odniesienie się do przedstawionych w niej argumentów oraz rozpoznanie skargi. Stanowisko podmiotu wnoszącego skargę konstytucyjną na temat tego, w jaki sposób doszło do naruszenia jego praw, nie może być dorozumiane przez Trybunał Konstytucyjny rozpoznający skargę. Nie jest również dopuszczalne zastępowanie podmiotu skarżącego w zakresie formułowania argumentacji na poparcie skargi, gdyż obowiązek ten leży po stronie podmiotu skarżącego.

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie prezentuje pogląd, że przedstawiony zarzut musi być dostatecznie uzasadniony, w tym zawierać co najmniej jeden jasno określony argument za naruszeniem przywołanego wzorca kontroli. Ponadto uzasadnienie zarzutu powinno cechować się odpowiednim stopniem szczegółowości i jasności. W postanowieniu z dnia 13 września 2021 r., sygn. Ts 156/20, OTK ZU seria B z 2022 r., poz. 9, TK wyraził następujące stanowisko: „(...) przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Nie czyni zadość rozważanej powinności samo przywołanie przepisu stanowiącego przedmiot kontroli, jak też przepisu będącego wzorcem tej kontroli (nawet wraz z podaniem sposobu ich rozumienia), bez przedstawienia argumentu wskazującego na niezgodność tych regulacji prawnych. Wymogu tego nie realizują także uwagi nazbyt ogólne, niejasne, czy też czynione jedynie na marginesie innych rozważań” (por. wyrok

TK z 5 czerwca 2014 r., sygn. K 35/11, OTK ZU nr 6/A/2014, poz. 61; postanowienie TK z 13 stycznia 2015 r., sygn. K 44/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 4; postanowienie TK z 12 maja 2015 r., sygn. K 7/14, OTK ZU nr 5/A/2015, poz. 67; postanowienie TK z 15 lipca 2015 r., sygn. SK 69/13, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 110; wyrok TK z 31 lipca 2015 r., sygn. K 41/12, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 102; wyrok TK z 4 listopada 2015 r., sygn. K 1/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 163; postanowienie TK z 4 listopada 2015 r., sygn. K 9/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 170; postanowienie TK z 4 listopada 2015 r., sygn. P 45/13, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 171; postanowienie TK z 4 listopada 2015 r., sygn. P 102/15, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 172; postanowienie TK z 26 kwietnia 2016 r., sygn. K 4/15, OTK ZU nr 6/A/2016, poz. 19; postanowienie TK z 1 marca 2017 r., sygn. K 13/14, OTK ZU seria A z 2017 r., poz. 10; wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, op. cit.; postanowienie pełnego składu TK z 26 listopada 2019 r., sygn. K 5/16, OTK ZU seria A z 2019 r., poz. 66).

Biorąc pod uwagę przedstawione okoliczności, ze względu na brak dostatecznego uzasadnienia w skardze zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 i art. 32 ust. 1 Konstytucji, postępowanie w tym zakresie powinno ulec umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.

Dokonując analizy formalnej skargi konstytucyjnej, należy ponadto uznać, że nie spełnia ona wymogów formalnych odnośnie do wskazania właściwego zakresu zaskarżenia, który w skardze został określony zbyt szeroko. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym Skarżąca została poinformowana, było skutkiem wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe, a nie wykroczenie skarbowe. Z zakresu przedmiotu kontroli należy zatem wyłączyć skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem każdego postępowania o

wykroczenie skarbowe. Zgodnie z art. 79 Konstytucji, skargę konstytucyjną do Trybunału Konstytucyjnego może wnieść każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, na zasadach określonych w ustawie. Do wymogów formalnych skargi konstytucyjnej, określonych w art. 53 ust. 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, należy określenie w skardze 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 (art. 53 ust. 1 pkt ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym).

Artykuł 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, stanowił:

„§ 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:

- 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;”.

Przepis wiążący zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z faktem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe wprowadzono do Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387). Artykuł 70 § 6 o.p. uzyskał, z dniem 1 stycznia 2003 r., następujące brzmienie:

„§ 6. Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem:

1) wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (...).”

Przepis ten był potem trzykrotnie nowelizowany. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw nadała art. 70 § 6 pkt 1 o.p., z dniem 1 września 2005 r., następujące brzmienie:

„§ 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem:

- 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;”.

Następnie, ustawa 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), nadała art. 70 § 6 pkt 1 o.p., z dniem 9 listopada 2010 r., następujące brzmienie:

„§ 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:

- 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;”.

Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81, orzekł, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (Dz. U. z 2012 r. poz. 749), w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem

postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 o.p., jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji.

Pod wpływem tego wyroku, treść art. 70 § 6 pkt 1 o.p. została zmieniona ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne. Artykuł 70 § 6 pkt 1 o.p. uzyskał, z dniem 15 października 2013 r., następujące brzmienie:

„§ 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:

- 1) wszczęcia 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;”.

Celem dostosowania stanu prawnego do przywołanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, ustawą zmieniającą z 30 sierpnia 2013 r. dodano również do Ordynacji podatkowej art. 70c w następującym brzmieniu:

„Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia 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, o którym mowa w art. 70 § 1, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.”.

Następnie, art. 70c o.p. został zmieniony ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2122). Artykuł 70c o.p., z dniem 1 stycznia 2021 r., uzyskał następujące brzmienie:

„Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia 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, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.”.

Odnosząc się do podniesionego w skardze problemu natury konstytucyjnej, w pierwszej kolejności należy rozważyć treść zasady demokratycznego państwa prawnego realizującego zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji). Zasadę tę interpretuje się z uwzględnieniem art. 1 Konstytucji, który państwo traktuje jako „dobro wspólne wszystkich obywateli”. Uwzględnienie tego kontekstu interpretacyjnego w niniejszej sprawie ma szczególne znaczenie, gdyż dotyczy ona realizacji obowiązku podatkowego. Uzasadnia to rozważenie zarzutu podniesionego w skardze konstytucyjnej również w odniesieniu do innych wartości konstytucyjnych. Konstytucja ustanawia powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Ponadto, wynika z niej prawo ustawodawcy do nakładania w drodze ustawy podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków (art. 217 Konstytucji). Z Konstytucji wywodzona jest również zasada równowagi budżetowej (art. 220 Konstytucji). W wyroku z dnia 20 grudnia 2012 r., sygn.

K 28/11, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 137, Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę m.in. na następujący aspekt zasady sprawiedliwości społecznej: „(...) zasada sprawiedliwości społecznej wyznacza obowiązki o charakterze materialnym, polegające na realizacji i ochronie wielu wartości konstytucyjnych, w tym solidarności społecznej czy bezpieczeństwa socjalnego”. Zob. także wyrok TK z 8 kwietnia 2014 r., sygn. K 21/13, OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 38.

W wyroku z dnia 4 grudnia 2018 r., sygn. P 12/17, OTK ZU seria A z 2018 r., poz. 71, Trybunał Konstytucyjny stwierdził: „(...) zasada sprawiedliwości społecznej nie ma jednorodnego charakteru. Na jej treść składa się dążenie do równości praw, solidarności społecznej, minimum bezpieczeństwa socjalnego, zabezpieczenie podstawowych warunków egzystencji osób pozostających bez pracy nie z własnej woli, tworzenie warunków zdrowego i stabilnego rozwoju gospodarczego, równowagę budżetową, prawo obywateli i ich wybranych przedstawicieli do ustalania kierunków i priorytetów polityki społecznej oraz gospodarczej na drodze procedur demokratycznych (zob. W. Sokolewicz, M. Zubik, art. 1-29, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I. Wstęp, red. L. Garlicki i M. Zubik, Warszawa 2016, s. 161, P. Tuleja, Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1-86, red. M. Safjan i L. Bosek, Warszawa 2016 oraz powołane tam wyroki TK). Zasada sprawiedliwości społecznej w demokratycznym państwie prawnym oznacza dążenie do zachowania równowagi w stosunkach społecznych. Wynika z niej także zakaz arbitralności oraz powstrzymywanie się od kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami i kryteriami przywilejów dla wybranych grup obywateli (zob. wyrok TK z 26 października 2010 r., sygn. K 58/07, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 80 i powołane tam wyroki)”.

Warto nawiązać również do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 1994 r., sygn. K 2/94, OTK ZU nr 2/1994, poz. 36, w którym Trybunał wyraził pogląd, że efektywność egzekwowania należności

podatkowych ustanowionych zgodnie z Konstytucją „trzeba rozpatrywać na tle konstytucyjnego nakazu wykonywania budżetu (art. 20, art. 22 ust. 1 i 2 oraz art. 52 ust. 2 pkt 5 Małej Konstytucji), a więc m.in. zapewnienia Państwu przychodów w budżecie założonych. Realizacja strony dochodowej budżetu jest samoistną wartością konstytucyjną, a zarazem konstytucyjnym obowiązkiem organów stanowiących i wykonujących budżet, i nie można nie brać jej pod uwagę przy dokonywaniu ocen konstytucyjności ustawodawstwa daninowego”.

Z zasady demokratycznego państwa prawnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wywodzone są zasady pochodne, rozmaicie klasyfikowane w piśmiennictwie. Według jednego z zaproponowanych stanowisk, z zasady tej wynikają dwie powiązane ze sobą zasady pochodne: zasada zaufania (lojalności) i zasada pewności prawa. Z tych zasad wyprowadzane są zasady drugiego stopnia: „ochrony praw słuszenie nabytych; interesów w toku oraz zapewnienia bezpieczeństwa prawnego, a także zakazu retroakcji i nakazu odpowiedniej *vacatio legis*; zasady prawidłowej legislacji, obejmującej m.in. zasady: określoności prawa i dochowania trybu jego stanowienia (...)” (W. Sokolewicz, M. Zubik, Artykuł 2, w: Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. I, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, s. 111-112, zob. także wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Do zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa Trybunał Konstytucyjny odniósł się m.in. w wyroku z dnia 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/002, poz. 97, w którym stwierdził, że respektowanie tej zasady obejmuje zakaz tworzenia prawa, które wprowadzałoby pozorne instytucje prawne. W ocenie TK, „[b]rak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji”.

W literaturze wskazano, że zasada zaufania obywatela (szerzej: „jednostki” w ujęciu konstytucyjnym), oprócz tego, że jest punktem wyjściowym dla innych

zasad konstytucyjnych, posiada też własną treść normatywną: „Zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, nazywana także zasadą lojalności państwa względem obywateli, ściśle wiąże się z bezpieczeństwem prawnym jednostki. Wyraża się ona w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, «by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny» (wyr. TK z 7.2.2001 r., K 27/00, OTK 2001, Nr 2, poz. 29)” (P. Tuleja, Artykuł 2, w: Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1-86, red. M. Safjan i L. Bosek, Warszawa 2016, s. 223-224).

Regulacje dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych zostały poddane kontroli przez Trybunał Konstytucyjny w przywołanym już wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11. Pod jego wpływem - co należy przypomnieć - ustawą zmieniającą z 2013 r. zmodyfikowano istotnie treść m.in. art. 70 § 6 pkt 1 o.p. oraz dodano do Ordynacji podatkowej art. 70c, w którym uregulowano tryb zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wprowadzone w 2013 r. zmiany miały na celu dostosowanie regulacji przedawnienia zobowiązań podatkowych do zasad wynikających z art. 2 Konstytucji. W przywołanym wyroku TK wyraził zapatrywanie, że ustawowa regulacja instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinna uwzględniać różne zasady, normy i wartości konstytucyjne. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych należy, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, postrzegać w kontekście art. 84 Konstytucji (powszechnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych) oraz art. 217 Konstytucji (władztwa finansowego państwa). Trybunał wskazał, że z obu tych przepisów wynika zasada płacenia podatków, a nie oczekiwanie, iż nastąpi przedawnienie

zobowiązania podatkowego (w tym kontekście TK przytoczył swoje wyroki: z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26 oraz z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43, a także postanowienie z 7 września 2009 r., sygn. Ts 389/08, OTK ZU nr 5/B/2009, poz. 431). Trybunał, nawiązując do wyroku wydanego w sprawie o sygn. P 26/10, przypomniał, że konstytucyjnie pożądanym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest szeroko rozumiana zapłata podatku, obejmująca także potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, które prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowego. Inne sposoby wygaśnięcia tego zobowiązania, w tym przedawnienie zobowiązania podatkowego, należy traktować jako wyjątek, który może być uzasadniony wówczas, gdy przemawiają za nim określone wartości wyrażone w Konstytucji.

W wyroku o sygn. P 30/11 Trybunał Konstytucyjny zwrócił ponadto uwagę, że ustawodawca, kształtując przepisy prawa daninowego, „musi brać pod uwagę interesy podatników, którzy w zaufaniu do istniejącego systemu podatkowego podejmują różne decyzje gospodarcze. Konieczność zachowania równowagi budżetowej oraz planowanego wykonania budżetu nie może w szczególności usprawiedliwiać wprowadzania do systemu prawnego pozornych instytucji prawnych (...). Skoro ustawodawca wprowadza daną instytucję, taką jak przedawnienie zobowiązania podatkowego, to musi jednocześnie zapewnić obywatelowi możliwość realnego korzystania z niej w granicach ustawowo określonych. Przedawnienie zobowiązania podatkowego, aby nie było instytucją pozorną, musi również realizować stawiane mu cele, tj. dawać podatnikowi poczucie pewności co do braku ciężących na nim zobowiązań podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkujące utrzymywaniem stanu wymagalności tego zobowiązania przez czas bliżej nieokreślony, narusza poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności (art. 30 Konstytucji), na co zwrócił uwagę Trybunał w wyroku sygn. P 41/10”

(op. cit., zob. także wyroki: z 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97 oraz z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, op. cit.).

W wyroku o sygn. P 30/11 Trybunał odniósł się również do charakteru prawnego instytucji przedawnienia. Biorąc pod uwagę, że postanowienia Konstytucji nie odnoszą się wprost do przedawnienia zobowiązań podatkowych (kwestia ta leży poza zakresem regulacji art. 43 i 44 Konstytucji), w ocenie Trybunału, nie można z ich treści wyprowadzać konstytucyjnego prawa do przedawnienia ani ekspektatywy takiego prawa. Trybunał wyraził w tym zakresie jednoznaczny pogląd: „Przedawnienie nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym i nawet, gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone (por. wyroki z: 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 46; sygn. P 26/10, 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10; postanowienie z 7 września 2009 r., sygn. Ts 389/08, OTK ZU nr 5/B/2009, poz. 431). Podobne stanowisko w tej kwestii zajmuje Sąd Najwyższy, który w postanowieniu z 2 lipca 2002 r., sygn. akt II KK 143/02 (Lex nr 55526) stwierdził, że przedawnienie karalności nie jest objęte zakresem przedmiotowym art. 42 ust. 1 Konstytucji, zaś treść art. 43 i art. 44 Konstytucji nie pozwala przyjąć, że istnieje konstytucyjne prawo do przedawnienia czy chociażby ekspektatywa tego prawa” (op. cit.).

Ze względu na to, że problematyka przedawnienia zobowiązań podatkowych nie została uregulowana w Konstytucji, w opinii Trybunału, wyrażonej w wyroku o sygn. P 30/11, uprawniony jest wniosek, że wprowadzenie do systemu prawnego tej instytucji i nadanie jej konkretnego kształtu, w tym określenie terminu przedawnienia, pozostaje w sferze uznania ustawodawcy (Trybunał nawiązał do wyroku z 23 maja 2005 r., sygn. SK 44/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 52 i postanowienia o sygn. Ts 389/08). Swoboda ustawodawcy w tym zakresie jest szeroka, ale jednocześnie nie jest nieograniczona. W tym

kontekście warto powołać wyrok z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65, w którym Trybunał powiązał instytucję przedawnienia z zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), uznając ją za przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. W ocenie Trybunału, w świetle art. 2 Konstytucji ustawodawca powinien ukształtować regulacje prawne, które będą sprzyjały „wygaszaniu” stanu niepewności wraz z upływem czasu.

Trybunał Konstytucyjny, w wyroku o sygn. P 30/11, ocenił, że mechanizm przedawnienia zobowiązań podatkowych, funkcjonujący przed zmianami wprowadzonymi ustawą z 2013 r., naruszał zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa w zakresie, w jakim wywoływał skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem 5-letniego terminu przedawnienia wskazanego w art. 70 § 1 o.p. Trybunał powiązał zatem skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w wyniku wszczęcia postępowania karnego skarbowego, z obowiązkiem wcześniejszego poinformowania podatnika o tym, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem takiego postępowania. Skuteczności zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego Trybunał nie powiązał natomiast z dalszym biegiem postępowania karnego skarbowego, np. jego umorzeniem lub przekształceniem w fazę *ad personam*. Trybunał jasno wskazał, że stanowisko to nie oznacza jednocześnie, iż postępowanie w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe powinno być dla podatnika jawne, ani tego, że powinien być on zawiadamiany o wszczęciu postępowania *in rem*. W opinii Trybunału byłoby to sprzeczne z zasadą tajności tej fazy postępowania przygotowawczego, istotnej z punktu widzenia zasady prawdy materialnej. Trybunał wskazał: „Z dniem wydania postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe następuje

zawieszenie biegu przedawnienia. Na tym etapie postępowanie karne skarbowe nie toczy się przeciwko określonej osobie, lecz dopiero zmierza do ustalenia podejrzanego. Podatnik nie jest zatem informowany o wszczęciu postępowania «w sprawie» i nie wie o zaistnieniu przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przejście z fazy postępowania «w sprawie» do kolejnej fazy postępowania «przeciwko osobie» następuje z chwilą przedstawienia tej osobie zarzutów. Staje się ona wówczas stroną tego postępowania. Od razu należy również zaznaczyć, że postępowanie karnoskarbowe może zakończyć się na etapie postępowania «w sprawie», jeżeli nie będzie uzasadnionego podejrzenia, że przestępstwo (wykroczenie) skarbowe popełniła konkretna osoba” (op. cit.). Trybunał w uzasadnieniu tego wyroku *explicite* nawiązał do możliwości zakończenia postępowania karnego skarbowego w fazie *in rem*. Uprawnia to wniosek, że sposób zakończenia postępowania karnego skarbowego umorzeniem na etapie postępowania w sprawie nie niweczy skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, pod warunkiem prawidłowej realizacji przez organ władzy publicznej obowiązku informacyjnego względem podatnika. Trybunał w przywołanym wyroku stwierdził: „Naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa nie polega więc na tym, że podatnik nie jest informowany o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe. Co więcej, organy skarbowe w trakcie 5-letniego okresu przedawnienia mają prawo wszcząć i prowadzić postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, co skutkować będzie, zgodnie z zakwestionowanym przepisem, zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jednakże z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik musi zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego. Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie. W gestii ustawodawcy

pozostaje natomiast wybór instrumentów, które to zapewnią. Realizacja celów postępowania podatkowego musi jednak odbywać się bez naruszania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa” (op. cit.).

Na przykład, NSA, w wyroku z dnia 29 września 2010 r., sygn. akt I GSK 1116/09, LEX nr 744662, wprost stwierdził: „Literalne brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. wskazuje, iż zdarzeniem prawnym powodującym zawieszenie biegu przedawnienia jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem tego zobowiązania. Nie jest natomiast takim zdarzeniem przedstawienie zarzutów określonej osobie (*ad personam*)”. Podobnie NSA stwierdził w wyroku z dnia 8 grudnia 2016 r., sygn. akt I FSK 1375/14, LEX nr 2230839, w którym nie powiązał skutku zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego z konkretną fazą postępowania przygotowawczego.

Artykuł 64 ust. 3 Konstytucji, wskazany jako wzorzec kontroli w skardze konstytucyjnej, należy uznać za adekwatny w realiach niniejszej sprawy. Nie dotyczy ona bowiem kwestii nakładania podatku, ale kwestii realizacji obowiązku podatkowego. Na skutek zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70c o.p., bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80, podtrzymał swoje stanowisko, że art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji co do zasady nie są adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daninowego, w tym podatkowego, ale jednocześnie wskazał, że możliwe są pewne wyjątki od tej zasady ogólnej: „Po pierwsze, nie można wykluczyć, że pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym. Przykładem takiej sytuacji byłoby nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia (zob. wyroki TK: z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU

nr 5-6/1997, poz. 64; z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; z 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; z 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06; oraz postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06). W rozważanym wypadku możliwe jest formułowanie zarzutu niekonstytucyjności przez odwołanie się zarówno do zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji), jak i do zakazu naruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych (art. 31 ust. 3 zdanie drugie Konstytucji), w tym prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji). Po drugie, istotne jest podkreślenie, że nieadekwatność art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w wypadku regulacji daninowych dotyczy jedynie kwestii nałożenia na jednostki obowiązku określonych świadczeń oraz ustalenia ich wielkości czy wysokości. Nie można zatem wykluczyć powoływania jednego lub obu z rozważanych wzorców w odniesieniu do innych zagadnień, normowanych przepisami prawa daninowego, np. związanych:

1) ze zwrotem podatku; jak zauważono w wyroku TK z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07: «W świetle powyższych ustaleń Trybunału Konstytucyjnego dla potrzeb niniejszej sprawy trzeba wyraźnie rozróżnić samo nałożenie obowiązku podatkowego od sposobu jego realizacji. Rzecznik Praw Obywatelskich nie kwestionuje samego nałożenia podatku VAT, ale sposób realizacji zwrotu różnicy podatku naliczonego i należnego. Nie mamy tu do czynienia z zarzutem ingerencji polegającej na nałożeniu podatku, ale z zarzutem ingerencji w prawa majątkowe przysługujące podatnikowi, który - ogólnie rzecz ujmując - już zrealizował swój obowiązek podatkowy, w wyniku czego powstała «nadpłata» należnego podatku. Konsekwencją kwestionowanej przez Rzecznika Praw Obywatelskich regulacji jest zmniejszenie wielkości środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika. Artykuł 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT nie normuje sfery nakładania obowiązku podatkowego, ale sferę realizacji

tego obowiązku. Dlatego też przepis ten może być oceniany z punktu widzenia art. 64 i art. 31 ust. 3 Konstytucji»,

2) z wymogami formalnymi, których spełnienie umożliwia obniżenie kwoty podatku (zob. wyrok TK z 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50),

3) z deklaracjami majątkowymi mającymi ułatwić organom podatkowym pozyskiwanie informacji (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83)”.
Ponadto, Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU seria A z 2018 r., poz. 2, wyraził pogląd, że możliwe jest związkowe zastosowanie art. 64 ust. 3 Konstytucji, gdy służy to wyeksponowaniu oddziaływania kwestionowanej regulacji prawnej na prawo własności podmiotu wnoszącego skargę (por. wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 oraz postanowienie TK z dnia 15 lipca 2015 r., sygn. SK 69/13, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 110).

Odnosząc się do podniesionego w skardze naruszenia art. 64 ust. 3 Konstytucji, należy podkreślić, że Konstytucja dopuszcza pod pewnymi warunkami wprowadzenie ograniczeń prawa własności. Istotne znaczenie mają przy tym zasady wprowadzania ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności wynikające z art. 31 ust. 3 Konstytucji (por. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, op. cit.). Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2, potwierdził, że prawo własności nie może być traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom: „Tę cechę własności jako instytucji prawnej wyraża konstytucja w art. 64 ust. 3, stwierdzając *expressis verbis* dopuszczalność ograniczenia własności”. Podobny pogląd TK wyraził w wyroku z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3, w którym nawiązał do przytoczonego wyroku z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, i potwierdził, że ochrona własności nie może mieć

charakteru absolutnego. W opinii Trybunału, wyrażonej w wyroku o sygn. P 2/98, ocena regulacji dotyczących prawa własności powinna uwzględniać dochowanie „konstytucyjnych ram, w jakich podlegające ochronie konstytucyjnej prawo może być ograniczane”.

Z art. 84 Konstytucji wynika powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Ponadto, z art. 217 Konstytucji wynika swoboda ustawodawcy w zakresie nakładania podatków, innych danin publicznych, określaniu podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Ustawodawca ma zatem prawo do nakładania w drodze ustawy podatku, które jest skorelowane z obowiązkiem podatnika do płacenia podatku. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku o sygn. P 30/11, instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego, która nie została uregulowana w Konstytucji, może być przez ustawodawcę względnie swobodnie kształtowana, czyli z uwzględnieniem innych zasad i wartości konstytucyjnych, w tym wynikających z art. 2 Konstytucji. Ponownie należy podkreślić, że nie istnieje konstytucyjne prawo do przedawnienia ani ekspektatywa tego prawa. W ocenie Trybunału, instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji wartości konstytucyjnej, jaką jest konieczność zachowania równowagi budżetowej, przez działanie dyscyplinujące na wierzyciela publicznego w kierunku egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych. Instytucja ta służy również stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych.

W wyroku o sygn. P 30/11 Trybunał zwrócił uwagę także na to, że regulacja przedawnienia zobowiązań podatkowych ma charakter gwarancyjny, ale nie tylko z perspektywy podatnika, ale również organów podatkowych. Jej celem jest „dobro toczącego się postępowania podatkowego (oddaje on bowiem do

dyspozycji organów podatkowych dodatkowy czas pozwalający na weryfikację prawidłowości dokonanego przez podatnika rozliczenia), jednak z uwagi właśnie na jego wymiar gwarancyjny, dobro toczącego się postępowania podatkowego musi zostać odpowiednio wyważone z dobrem podatnika, który chciałby mieć pewność co do swojej sytuacji prawnopodatkowej” (op. cit.).

Należy zatem podkreślić, że kształt instytucji przedawnienia, obrany przez ustawodawcę, musi równoważyć różne wartości konstytucyjne. W tym celu ustawą zmieniającą z 2013 r. - jak już wskazano - uregulowano tryb zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe (art. 70c o.p.), dostosowując stan prawny do wyroku Trybunału Konstytucyjnego o sygn. P 30/11. Należy uznać, że zmiany dotyczące instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, wprowadzone ustawą zmieniającą z 2013 r., istotnie równoważą dwa dobra prawne: z jednej strony - dobro postępowania podatkowego, dając organom dodatkowy czas na weryfikację prawidłowości rozliczeń podatkowych dokonanych przez podatnika, a z drugiej strony - stabilizują sytuację prawną podatnika. Podatnik, prawidłowo zawiadomiony o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, może świadomie kształtować swoją sytuację prawną i ekonomiczną, z uwzględnieniem ciążącego na nim obowiązku podatkowego, co do którego bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu. Biorąc pod uwagę odrębność celów postępowania karnego skarbowego i postępowania podatkowego, a także to, że organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona (art. 191 o.p.), a także to, że tylko ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego, i tylko co do popełnienia przestępstwa, wiążą sąd administracyjny oraz - pośrednio - organ podatkowy (art. 11 p.p.s.a.), przyjęcie innej optyki spowodowałoby zagrożenie realizacji celów postępowania podatkowego. W orzecznictwie NSA prezentowane jest stanowisko, że wyrok

sądu karnego ma wiążącą moc dowodową dla sądów administracyjnych w zakresie zawartych w nim ustaleń wskazanych w sentencji tego wyroku, dotyczących osoby sprawcy, strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstwa oraz miejsca i czasu jego popełnienia. Sąd administracyjny nie jest natomiast związany ustaleniami zawartymi w uzasadnieniu wyroku karnego (zob. wyroki NSA: z 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2070/09, Lex nr 1081296; z 19 lipca 2011 r., sygn. akt I FSK 790/10, Lex nr 1243848; z 19 lipca 2017 r., sygn. akt I FSK 2204/15, Lex nr 2359741; z 30 sierpnia 2017 r., sygn. akt I FSK 2274/15, Lex nr 2359478; z 30 maja 2023 r., sygn. akt I FSK 258/19, Lex nr 3580635).

W realiach niniejszej sprawy, organy podatkowe ustaliły stan faktyczny, który uzasadnia dokonanie rozliczeń podatnika ze Skarbem Państwa. Ocena organów podatkowych podzielił Wojewódzki Sąd Administracyjny w S i Naczelny Sąd Administracyjny. Jednocześnie NSA nie stwierdził, aby postępowanie o przestępstwo skarbowe zostało wszczęte instrumentalnie. Świadczyło o tym - co również należy przypomnieć - to, że do wszczęcia śledztwa doszło na długo przed upływem pierwotnego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, śledztwo wszczęto w prokuraturze (poza finansowym organem postępowania przygotowawczego), a w toku tego śledztwa dokonano szeregu czynności procesowych. Wszczęcie postępowania karnego skarbowego w dniu lipca 2012 r., w powiązaniu z zawiadomieniem Skarżącej dokonany przez organ podatkowy w trybie art. 70c o.p., wywarło skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Za instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego uznaje się w orzecznictwie sądów administracyjnych takie wszczęcie, którego głównym celem jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Kwestia ta może podlegać badaniu w ramach rozpoznania sprawy przez sąd administracyjny. W uchwale z dnia 24 maja 2021 r., sygn. akt I FPS 1/21, Lex nr 3178297, NSA orzekł, że, w świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (aktualny t.j.: Dz. U. z 2022 r., poz. 2492) oraz

art. 1-3 i art. 134 § 1 p.p.s.a., ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe, przy wydawaniu decyzji podatkowej, art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. mieści się „w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji”. W wyroku z dnia 6 lipca 2023 r., sygn. akt I FSK 34/20, Lex nr 3590224, NSA stwierdził: „Nadużycie prawa przez organ podatkowy w kontekście zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 O.p., wyraża się wszczęciem postępowania w sprawie karnej skarbowej (niezależnie od daty tego wszczęcia), motywowanym nie względami prawa karnego skarbowego, ale chęcią doprowadzenia do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie tej normy. Właśnie w celu zapobiegania takiemu nadużyciu prawa sądy administracyjne są władne analizować karnoprawne przesłanki inicjowania postępowania prowadzonego na podstawie przepisów k.k.s. po to, aby ocenić, czy działanie to nie zostało podjęte jedynie dla uzyskania efektu w płaszczyźnie prawa podatkowego, tzn. dla oddziaływania na bieg terminu przedawnienia skonkretyzowanej powinności podatkowej”. Ponadto, w wyroku z dnia 17 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 894/14, Lex nr 2065017, NSA wyraził pogląd, że stwierdzenie faktu instrumentalnego wszczęcia postępowania przygotowawczego uprawnia wniosek, iż doszło do naruszenia art. 121 § 1 o.p., który zobowiązuje do prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Konsekwencją tego jest pominięcie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mówi art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Po stronie organu podatkowego pierwszej instancji rodzi to obowiązek przyjęcia, że w sprawie nie nastąpił skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (zob. także wyrok NSA z dnia 30 marca 2023 r., sygn. akt II FSK 2339/20, LEX nr 3557273).

Ze względu na to, że podatek VAT jest podatkiem zharmonizowanym, na uwagę zasługuje wyrok TSUE z dnia 13 lipca 2023 r. w sprawie C-615/21, Napfény-Toll Kft. Przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága, EU:C:2023:573, (dalej: Napfény-Toll). W wyroku tym Trybunał

stwierdził: „W braku przepisów prawa Unii do państw członkowskich należy ustanowienie i stosowanie przepisów regulujących przedawnienie w dziedzinie prawa administracji podatkowej do określenia wymiaru należnego VAT, w tym przepisów dotyczących zawieszenia lub przerwania biegu tego przedawnienia (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 stycznia 2021 r., *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, pkt 45). Jednakże o ile ustanowienie i stosowanie tych przepisów należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle państwa te mają wykonywać tę kompetencję z poszanowaniem prawa Unii, które wymaga wyznaczenia rozsądnych terminów, chroniących jednocześnie podatnika i dany organ administracji (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 września 2011 r., *Q-Beef i Bosschaert*, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, pkt 36). W tym względzie Trybunał orzekł, że pięcioletni termin przedawnienia mający zastosowanie do wniosków o zwrot nadpłaty VAT, który rozpoczyna bieg od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, jest zgodny z prawem Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, pkt 43)” (pkt 34-36). TSUE w cytowanym wyroku wziął pod uwagę nie tylko potrzebę ochrony interesów podatnika, ale również organów administracji, a zatem również państwa jako takiego.

Według poglądu zaprezentowanego przez TSUE w wyroku w sprawie *Napfény-Toll*, przepisy prawa krajowego, dotyczące terminów przedawnienia praw i obowiązków przewidzianych dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1), w tym zawieszenia biegu terminów przedawnienia, „stanowią sposoby wdrożenia przepisów tej dyrektywy i z tego tytułu muszą zachowywać zasady skuteczności i równoważności” (pkt 46). Trybunał wskazał ponadto, że zasada pewności prawa nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu i praktyce administracyjnej, zgodnie z którą bieg terminu przedawnienia prawa administracji podatkowej do określenia wymiaru

należnego VAT zostaje zawieszony na cały czas trwania kontroli sądowych, co istotne, niezależnie od tego, ile razy dane administracyjne postępowanie podatkowe musiało zostać wszczęte ponownie w wyniku tych kontroli, a także bez ograniczenia łącznego czasu trwania zawieszenia biegu tego terminu (pkt 44).

Istotną okolicznością, którą wziął pod uwagę TSUE w kontekście zasady pewności prawa, był fakt poinformowania podatnika przez administrację podatkową, przed upływem terminu przedawnienia, o zamiarze ponownego zbadania jego sytuacji podatkowej. W ocenie Trybunału, okoliczność ta powoduje, że zasada pewności prawa nie doznaje wówczas uszczerbku (pkt 41).

Biorąc pod uwagę całokształt przedstawionych rozważań, za uprawniony należy uznać wniosek, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926), 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, a zatem również i takiego postępowania, które następnie zostało umorzone z uwagi na brak znamion czynu zabronionego - jest zgodny z art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W pozostałym zakresie postępowanie powinno ulec umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

Z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Zastępca Prokuratora Generalnego