

**I FSK 118/16, Zakres mocy wiążącej wyroku TK na kanwie przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym. - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie**

LEX nr 2417768

**Wyrok**

**Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie**

**z dnia 14 grudnia 2017 r.**

**I FSK 118/16**

**Zakres mocy wiążącej wyroku TK na kanwie przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym.**

**Status:**

orzeczenie prawomocne

**TEZA aktualna**

1. Trybunał Konstytucyjny nie orzekł o niekonstytucyjności przepisu art. 70 § 8 o.p., lecz o niezgodności z Konstytucją regulacji o tej samej treści występującej we wcześniej obowiązującym stanie prawnym.
2. Moc wiążącą ma tylko rozstrzygnięcie zawarte w sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego, nie zaś w jego uzasadnieniu.
3. Nie można twierdzić, że skoro przepisy mają to samo brzmienie, to, pomimo zmiany stanu prawnego, stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu wcześniej obowiązującego rozciąga się automatycznie także na przepis obowiązujący później, o tej samej treści.

**UZASADNIENIE**

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia NSA Arkadiusz Cudak (spr.).

Sędziowie: NSA Bartosz Wojciechowski, del. WSA Małgorzata Fita.

**Sentencja**

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 14 grudnia 2017 r. na rozprawie w Izbie Finansowej ze skargi kasacyjnej M. K. S. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 7 października 2015 r. sygn. akt I SA/Wr 1494/15 w sprawie ze skargi M. K. S. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we W. z dnia 29 maja 2015 r. nr (...) w przedmiocie odmowy uchylenia decyzji ostatecznej w sprawie podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe od stycznia do grudnia 2000 r.

**1)** oddala skargę kasacyjną,

**2)** zasądza od M. K. S. na rzecz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we W. kwotę 120 (słownie: sto dwadzieścia) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania

kasacyjnego.

### **Uzasadnienie faktyczne**

Zaskarżonym wyrokiem z 7 października 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 1494/15, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, działając na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j.: Dz. U. z 2017 r. poz. 1369, z późn. zm.), dalej: p.p.s.a., oddalił skargę M. K. S. (dalej: strona lub skarżący) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we W. (dalej: organ) z 29 maja 2015 r. w przedmiocie odmowy uchylenia decyzji ostatecznej w sprawie podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe od stycznia do grudnia 2000 r.

1. Przebieg postępowania przed organami podatkowymi Decyzją z 20 września 2012 r. organ utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej we W. (dalej: Dyrektor UKS) z 7 grudnia 2005 r. w sprawie podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe od stycznia do grudnia 2000 r. Wskazana decyzja organu została zaskarżona przez stronę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, który wyrokiem z 12 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 1495/12, skargę oddalił. Od wymienionego wyroku skarżący wywiódł skargę kasacyjną, a w toku postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (pismo z 28 listopada 2013 r.) wniósł o wznowienie postępowania podatkowego, zakończonego decyzją organu z 20 września 2012 r., żądając uchylenia w całości tej decyzji i poprzedzającej ją decyzji Dyrektora UKS oraz umorzenia postępowania w sprawie. Jako podstawę wniosku o wznowienie strona wskazała art. 240 § 1 pkt 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.), dalej: O.p., podnosząc, że decyzje wydano na podstawie art. 70 § 8 O.p., zawierającego normę tożsamą z zawartą w art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 438, z późn. zm.), dalej: Konstytucja RP, orzekł Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12. Wobec powyższego, w ocenie skarżącego, zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, pomimo ustanowienia hipoteki na jego nieruchomościach. Postanowieniem z 21 stycznia 2014 r. organ zawiesił wznowione postępowanie do czasu prawomocnego zakończenia postępowania sądowoadministracyjnego, co nastąpiło wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 listopada 2014 r., I FSK 1367/13, oddalającym skargę kasacyjną strony. Następnie skarżący w piśmie z 9 marca 2015 r. wskazał uzupełniająco, że pomimo oddalenia jego skargi kasacyjnej, Sąd nie rozpatrywał jej pod kątem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Skargę kasacyjną wniesiono przed wydaniem przez Trybunał Konstytucyjny wyroku w sprawie SK 40/12, dlatego też dopiero w postępowaniu wznowieniowym argument przedawnienia może zostać skutecznie podniesiony.

Decyzją z 23 marca 2015 r. organ uznał, że nie zachodzi przesłanka z art. 240 § 1 pkt 8 O.p. W uzasadnieniu przywołano treść uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12 oraz omówiono relacje zachodzące pomiędzy przepisem zakwestionowanym przez Trybunał a obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. przepisem art. 70 § 8 O.p., którego niekonstytucyjności nie stwierdzono. Mając na uwadze treść sentencji ww. wyroku Trybunału organ stwierdził, że ostateczna decyzja z 20 września

2012 r. nie została wydana w warunkach art. 70 § 6 O.p., o którego niekonstytucyjności orzekł Trybunał. Z akt sprawy wynika bowiem, że hipotekę zabezpieczającą zobowiązania podatkowe w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy 2000 r. ustanowiono w 2006 r., a więc w okresie, którego nie dotyczy ww. wyrok Trybunału. W sprawie nie mógł mieć zatem zastosowania art. 70 § 6 O.p., który przestał obowiązywać z końcem 2002 r., lecz art. 70 § 8 O.p. W konsekwencji organ uznał, że decyzja nie jest obciążoną wadą polegającą na wydaniu jej na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją RP orzekł Trybunał Konstytucyjny. Tymczasem podstawa wznowienia postępowania wymieniona w art. 240 § 1 pkt 8 O.p. dotyczy wyłącznie sytuacji, w której przepis stanowiący podstawę wydania decyzji okazał się niekonstytucyjny. Powyższe stanowisko zostało podtrzymane w decyzji z 29 maja 2015 r., wydanej po rozpatrzeniu odwołania wniesionego przez stronę. Organ, działający w charakterze organu odwoławczego, zauważył dodatkowo, że Naczelny Sąd Administracyjny - rozstrzygając w sprawie ze skargi kasacyjnej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 12 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 1495/12, miał wiedzę o wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12.

2. Skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego W skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu skardze na powyższą decyzję skarżący zarzucił naruszenie: zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP oraz zasady równości wobec prawa wyrażonej w art. 32 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP (poprzez nieuwzględnienie ich przy wydawaniu zaskarżonej decyzji, co miało wpływ na wynik sprawy), art. 70 § 8 oraz art. 120 O.p. (poprzez zastosowanie tego przepisu w sytuacji jego niekonstytucyjności, co miało wpływ na wynik sprawy), art. 59 § 1 pkt 9 oraz art. 70 § 8 O.p (poprzez ustalenie, że wydanie decyzji z 20 września 2012 r. nie nastąpiło po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za 2000 r.) oraz art. 70 § 4 O.p. (poprzez uznanie, że pomimo niezawiadomienia skarżącego o zastosowaniu środka egzekucyjnego, doszło do przerwania biegu przedawnienia). Tak stawiając zarzuty skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości z uwagi na przedawnienie określonego nią zobowiązania podatkowego oraz o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie, podtrzymując swoje dotychczasowe stanowisko w sprawie.

3. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego Oddalając skargę Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w pierwszej kolejności wyjaśnił charakter postępowania w sprawie wznowienia postępowania zakończonego decyzją ostateczną jako trybu postępowania nadzwyczajnego. Następnie - w kontekście powołanej we wniosku o wznowienie postępowania podatkowego podstawy tego wznowienia - Sąd wskazał, że kwestia dopuszczalności wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 O.p. z uwagi na wydanie przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, w sprawach, w których podstawę wydania decyzji stanowił art. 70 § 8 O.p., była przedmiotem rozstrzygnięć sądów administracyjnych, wskazując w szczególności na wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 13 sierpnia 2014 r., I SA/Wr 1445/14 oraz z 19 maja 2015 r., I SA/Wr 279/15 i jednocześnie dzieląc przedstawione w

nich stanowisko. W konsekwencji Sąd podkreślił, że moc wiążącą ma tylko rozstrzygnięcie zawarte w sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego i nie jest dopuszczalne, by organy podatkowe rozpoznając wniosek o wznowienie postępowania, czy sąd rozpoznający skargę na decyzje, jakie w wyniku wznowienia zapadły, mogły w procesie stosowania prawa i kontroli jego stosowania zdecydować, by skutki orzeczenia Trybunału rozciągać także na inne sytuacje, niż opisane w sentencji orzeczenia i rozszerzać jego zakres. Dlatego też na tle skargi konstytucyjnej rozpatrywanej przez Trybunał Konstytucyjny w 8 października 2013 r. w sprawie SK 40/12 nie można mieć wątpliwości, że Trybunał w swym rozstrzygnięciu wypowiedział się o niekonstytucyjności art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. i poza zakresem stwierdzonej w sentencji tego orzeczenia niekonstytucyjności pozostaje przepis art. 70 § 8 O.p. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., w oparciu o który wydana została decyzja objęta wnioskiem o wznowienie postępowania. Podstawa wznowienia postępowania wymieniona w art. 240 § 1 pkt 8 O.p., zdaniem Sądu, dotyczy wyłącznie sytuacji, w której przepis stanowiący podstawę wydania decyzji okazał się niekonstytucyjny. Zatem dokonana przez organ wykładnia art. 240 § 1 pkt 8 O.p. była prawidłowa i w rozpoznawanej sprawie nie zachodzi podstawa do wznowienia postępowania określona w powołanym przepisie.

4. Skarga kasacyjna Powyższy wyrok został zaskarżony w całości przez stronę, a w skardze kasacyjnej zarzucono naruszenie:

- art. 240 § 1 pkt 8 O.p., poprzez jego niezastosowanie i utrzymanie w mocy decyzji organu odmawiającej uchylecia decyzji ostatecznej organu z 20 września 2012 r. ustalającej zobowiązanie podatkowe skarżącego za poszczególne miesiące od stycznia do grudnia 2000 r., poprzez uznanie, że decyzja ta nie została wydana w okolicznościach przedawnienia zobowiązania podatkowego z tego powodu, iż przepis art. 70 § 8 O.p. jest zgodny z Konstytucją RP, dzięki czemu legalne i możliwe było wydanie we wrześniu 2012 r. decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za 2000 rok;
- zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP oraz zasady równości wobec prawa wyrażonej w art. 32 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, poprzez nieuwzględnienie ich przy wydawaniu zaskarżonej decyzji, co miało wpływ na wynik sprawy;
- prawa materialnego - art. 70 § 8 O.p. oraz przepisu postępowania - art. 120 O.p., poprzez zastosowanie tego przepisu w sytuacji niekonstytucyjności normy prawnej w nim zawartej, co miało wpływ na wynik sprawy.

W kontekście tak sformułowanych podstaw kasacyjnych skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości, jak również o uchylenie decyzji organu.

### **Uzasadnienie prawne**

5. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

5.1. Zarzuty skargi kasacyjnej nie są zasadne, a zatem rozpoznawany środek odwoławczy podlega oddaleniu.

5.2. Decyzja ostateczna, w odniesieniu do której strona żądała wznowienia postępowania, została wydana na podstawie przepisu art. 70 § 8 O.p., obowiązującego od 1 stycznia 2003 r. Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, orzekł natomiast o niezgodności z Konstytucją art. 70 § 6 O.p., który obowiązywał od stycznia 1998

r. do 31 grudnia 2002 r. W sentencji wyroku SK 40/12 Trybunał stwierdził m.in., że art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, 848, 1101, 1342 i 1529 oraz z 2013 r. poz. 1027 i 1036), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Przepis art. 70 § 6 O.p., obowiązujący od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. miał tożsame brzmienie, jak art. 70 § 8 O.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. Trybunał nie orzekł o niekonstytucyjności przepisu art. 70 § 8 O.p., lecz o niezgodności z Konstytucją regulacji o tej samej treści występującej we wcześniej obowiązującym stanie prawnym.

Z uwagi na powyższe, Sąd Rejonowy Poznań Nowe Miasto i Wilda postanowieniem z 29 lutego 2016 r. złożył do Trybunału Konstytucyjnego wniosek o zbadanie zgodności z Konstytucją art. 70 § 8 O.p. Sprawa została zarejestrowana w Trybunale pod sygn. akt K 6/16. Tym samym, ocena zgodności z Konstytucją powołanego przepisu zostanie dokonana przez Trybunał Konstytucyjny.

5.3. Zgodnie z art. 240 § 1 pkt 8 O.p. w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny. Przez przepis prawa rozumie się wskazaną konkretnie jednostkę redakcyjną aktu prawnego, która została wskazana jako mająca być poddana kontroli Trybunału Konstytucyjnego pod kątem jej zgodności z Konstytucją. Posłużenie się przez ustawodawcę w art. 240 § 1 pkt 8 O.p. zwrotem "została wydana na podstawie przepisu" nie pozostawia wątpliwości, że chodzi tu o przepisy stanowiące podstawę prawną decyzji.

5.4. Sąd orzekający w niniejszej sprawie popiera ugruntowany już w orzecznictwie pogląd, że moc wiążącą ma tylko rozstrzygnięcie zawarte w sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego (por.m.in. orzeczenie TK z dnia 5 listopada 1986 r., sygn. akt U 5/86, OTK z 1986 r., poz. 1, s. 15-216 oraz wyrok NSA z dnia 16 września 2008 r., sygn. akt II FSK 857/07), nie zaś w jego uzasadnieniu. W związku z tym dla określenia przedmiotu oceny konstytucyjności dokonywanej przez Trybunał znaczenie ma to, co zawarto w sentencji swojego orzeczenia.

5.5. Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając niniejszą sprawę, akceptuje w pełni także linię orzeczniczą, zgodnie z którą w sytuacjach, w których wyrok Trybunału Konstytucyjnego dotyczy wyraźnie wskazanego okresu obowiązywania niekonstytucyjnego przepisu, to brak jest ustawowej przesłanki do wznowienia postępowania w sprawach, w których wydano decyzję w oparciu o stan prawny nie objęty tym okresem. W orzecznictwie konsekwentnie wskazuje się, że nie jest dopuszczalne, aby organ w sprawie o wznowienie postępowania mógł samodzielnie decydować, że z podstawy prawnej zawartej w art. 240 § 1 pkt 8 O.p. wynika generalna kompetencja do wznowienia postępowania, wyłącznie w oparciu o domniemanie braku zgodności z Konstytucją RP przepisu, który był podstawą wydanej decyzji administracyjnej. W takim przypadku organ kreowałby nieistniejącą w przepisach podstawę wznowieniową. Przesłanką umożliwiającą skorzystanie z trybu wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 O.p. i zweryfikowania decyzji, jest to, by treść owego orzeczenia była - w całości lub części - determinowana przepisem prawnym,

zdyskwalifikowanym potem przez Trybunał Konstytucyjny. Wznowienie postępowania opiera się na konkretnych przesłankach, których z uwagi na nadzwyczajny charakter tej instytucji, nie można w sposób dowolny modyfikować. Moc wiążącą ma tylko rozstrzygnięcie zawarte w sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego, a nie w jego uzasadnieniu. Dla określenia przedmiotu oceny konstytucyjności dokonywanej przez Trybunał Konstytucyjny znaczenie ma to, co Trybunał zawarł w sentencji swojego orzeczenia (zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia: 14 marca 2017 r., I FSK 1395/15; 14 marca 2017 r., I FSK 1396/15; 28 lutego 2017 r., II FSK 104/15; 25 kwietnia 2017 r., II FSK 897/15; 25 kwietnia 2017 r., II FSK 1164/15; 5 lipca 2017 r., II FSK 1674/15; 28 lutego 2017 r., II FSK 2686/15, wszystkie orzeczenia dostępne CBOSA).

5.6. Warto również podkreślić, na co zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 14 marca 2017 r., I FSK 1395/15, że rozszerzenie, wbrew jednoznacznej treści ustawy, zakresu normatywnego art. 240 § 1 pkt 8 O.p. w procesie wykładni lub stosowania prawa, niesie za sobą ryzyko odmowy zastosowania przepisu, który wcale nie musi być uznany przez Trybunał za niekonstytucyjny. Należy bowiem zauważyć, że Trybunał Konstytucyjny orzeka o zgodności z Konstytucją przepisów prawa, które mogą stanowić element normy prawnej, osadzając swoją ocenę w konkretnym stanie prawnym (w kontekście całości porządku prawnego). Nie można zatem twierdzić, że skoro wskazane przepisy mają to samo brzmienie, to, pomimo zmiany stanu prawnego, stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu wcześniej obowiązującego rozciąga się automatycznie także na przepis obowiązujący później, o tej samej treści. Na ocenę co do konstytucyjności przepisu ma bowiem każdorazowo wpływ ocena badanej regulacji w kontekście otoczenia prawnego, w jakim ona funkcjonuje. Ponadto, zgodnie z art. 66 ustawy z 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.), obowiązującej w chwili wydania decyzji o odmowie wznowienia postępowania podatkowego, Trybunał orzekając jest związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi. Stąd, nie mógł orzec o niekonstytucyjności także przepisu o takiej samej treści, lecz obowiązującego w nowszym stanie prawnym, niż wskazany we wniosku o dokonanie kontroli konstytucyjności.

5.7. Z powyższych względów, niedopuszczalne jest odstępowanie przy interpretacji przesłanki, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 8 O.p., od wyników wyprowadzonych z wykładni językowej, tj. odwołania do konkretnego przepisu, zakwestionowanego w konkretnym orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego, który stanowił podstawę do wydania decyzji w postępowaniu zwykłym.

5.8. Wobec powyższego, niezasadny okazał się nie tylko zarzut naruszenia art. 240 § 1 pkt 8 O.p., ale także art. 120 O.p. oraz art. 2 (demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej), art. 32 (zasady równości wobec prawa) i art. 64 ust. 2 Konstytucji.

5.9. Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną.

5.10. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1 p.p.s.a. i art. 205 § 2 p.p.s.a. Wynagrodzenie pełnomocnika Dyrektora Izby Administracji Skarbowej określono w oparciu o § 14 ust. 2 pkt 2 lit. a, § 14 ust. 2 pkt 1 lit. c rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych

oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. z 2013 r. poz. 490) w zw. z § 21 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz. U. z 2015 r. poz. 1804).