



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 19 sierpnia 2020 r.

Pozycja 222

POSTANOWIENIE z dnia 2 października 2019 r. Sygn. akt Ts 31/18

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Grzegorz Jędrejek,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej skarżącego S.J. w sprawie zgodności:

art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. – o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1808, ze zm.) w zakresie, w jakim nakłada na kontrolowanego podatnika obowiązek wykazania istotnego wpływu na wynik sprawy dowodów zgromadzonych przez organ podatkowy z naruszeniem terminu kontroli wynikającego z art. 83 ust. 1 pkt 1 tej ustawy z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 oraz art. 31 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 12 lutego 2018 r. (data nadania) S.J. (dalej: skarżący), reprezentowany przez adwokata, wystąpił z żądaniem przytoczonym na tle następującego stanu faktycznego:

Naczelnik Urzędu Skarbowego w P., po przeprowadzonej kontroli podatkowej, decyzją z 21 października 2014 r. (nie dołączoną do skargi) określił skarżącemu nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu za listopad i grudzień 2012 r. oraz styczeń i luty 2013 r. i zobowiązania podatkowe za wskazane miesiące.

Skarżący zaskarżył w całości wyżej wymienioną decyzję kwestionując między innymi naruszenie art. 120 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: o.p.) poprzez oparcie ustaleń faktycznych na czynnościach dokonanych z naruszeniem terminów wynikających z art. 83 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 83 ust. 2 pkt 5 oraz art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, ze zm.; dalej: u.s.g.). Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. nie uwzględnił odwołania i decyzją z 21 stycznia 2015 r. (nie dołączoną do skargi) utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji (sygn. akt [...], który ustalono na podstawie kopii dołączonych wyroków).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł. wyrokiem z 13 października 2015 r. (sygn. akt [...]); dalej: wyrok WSA w Ł.) uwzględnił żądania skarżącego tylko w zakresie lutego 2013 r.

W złożonej skardze kasacyjnej zaskarżono powyższy wyrok w części dotyczącej miesięcy od listopada 2012 r. do stycznia 2013 r. Zarzucono m.in. naruszenie przepisów proceduralnych (art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Dz. U. z 2012 r. 270, ze zm., dalej: p.p.s.a.) jak również art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c p.p.s.a. i art. 141 § 4 p.p.s.a.) wskutek przyjęcia przez WSA, że tylko czynności dotyczące kontroli zasadności zwrotu podatku od towarów i usług za luty 2013 r. były nielegalnymi czynnościami kontrolnymi, dokonanymi z naruszeniem terminów wynikających z art. 83 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 83 ust. 2 pkt 5 oraz art. 77 ust. 6 u.s.g. Zaskarżono ponadto naruszenie przepisów prawa materialnego (m.in. art. 83 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 83 ust. 2 pkt 5 oraz art. 77 ust. 6 u.s.g.) poprzez przyjęcie legalności czynności kontrolnych organów podatkowych w stosunku do skarżącego w sytuacji istnienia dwóch kontroli stwierdzonych protokołami z 22 kwietnia 2013 r. i 14 maja 2013 r.

Skargę kasacyjną na wyrok WSA w Łodzi złożył również organ podatkowy.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 14 września 2017 r. (sygn. akt [...]) stwierdził, że nie każde naruszenie przepisów w zakresie dopuszczalnego czasu trwania kontroli wywołuje skutki określone w art. 77 u.s.g. Taki wpływ wywierają bowiem jedynie te uchybienia, które w istotny sposób rzutują na wynik kontroli. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że skarżący w żaden sposób nie wykazał, jaki wpływ na wynik kontroli miałyby mieć przekroczenie możliwego, na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g., czasu jej trwania. Mając na uwadze powyższe, NSA uchylił zaskarżony wyrok w zakresie dotyczącym lutego 2013 r. i w tym zakresie oddalił skargę kasacyjną organu podatkowego, a ponadto oddalił skargę kasacyjną skarżącego.

W złożonej do Trybunału Konstytucyjnego skardze stwierdzono, że art. 77 ust. 6 u.s.g. w zakresie, w jakim przepis ten nakłada na kontrolowanego podatnika obowiązek wskazania istotnego wpływu na wynik sprawy dowodów zgromadzonych przez organ podatkowy z naruszeniem terminu kontroli wynikającego z art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.g. narusza art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 oraz art. 31 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: u.o.t.p. TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym. Służy ono wyeliminowaniu – już w początkowej fazie postępowania – spraw, które nie mogą być przedmiotem merytorycznego rozstrzygania. Trybunał wydaje postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu, gdy spełnia ona wymagania przewidziane w ustawie oraz nie zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 61 ust. 4 u.o.t.p. TK.

2. Skarżący zakwestionował art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, ze zm.; dalej: u.s.g.) w brzmieniu: „Dowody przeprowadzone w toku kontroli przez organ kontroli z naruszeniem przepisów prawa w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy, jeżeli miały istotny wpływ na wyniki kontroli, nie mogą stanowić dowodu w żadnym postępowaniu administracyjnym, podatkowym, karnym lub karno-skarbowym dotyczącym kontrolowanego przedsiębiorcy”.

3. Skarżący stwierdza, że powyższy przepis nakłada na kontrolowanego podatnika obowiązek wykazania istotnego wpływu na wynik sprawy dowodów zgromadzonych przez organ podatkowy z naruszeniem terminu kontroli wynikającego z art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.g. Trybunał podnosi jednak, że nie wynika to z literalnego brzmienia przepisu. Dopiero w pro-

cesie zastosowania art. 77 ust. 6 u.s.g. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, na kim spoczywa obowiązek wykazania istotnego wpływu na wynik kontroli. Skarżący wskazał różnorodną interpretację przedmiotowego przepisu, jednak zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego rozbieżność linii orzeczniczej nie oznacza niekonstytucyjności przepisu.

3.1. Jeśli skarżący dopatrywał się niekonstytucyjności rozumienia przepisu w procesie jego stosowania, to jego obowiązkiem było wykazanie, że „utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu prawnego, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest kwestionowana przez przedstawicieli doktryny” (por. postanowienie TK z 4 grudnia 2000 r., sygn. SK 10/99, OTK ZU nr 8/2000, poz. 300; wyrok TK z 3 października 2000 r., sygn. K. 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188).

Należy zwrócić uwagę na to, że skarżący nie wskazuje, iż wykładnia zaskarżonego przepisu była utrwalona. Podkreśla natomiast, że nawet w jego sprawie zachodzi rozbieżność interpretacyjna. W rozpatrywanej sprawie nie można zatem uznać, że kwestionowany przez skarżącego sposób rozumienia zaskarżonego przepisu znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecnictwie.

3.2. Odnosząc się do zarzutu błędnie sformułowanego przepisu, Trybunał zauważa, że bezpodstawne jest upatrywanie niezgodności z wymogami prawidłowej legislacji w samym posłużeniu się przez prawodawcę pojęciem wymagającym doprecyzowania w kontekście konkretnego stanu faktycznego, w którym dany przepis ma mieć zastosowanie. Trybunał wyjaśnił w związku z tym, że pojęcia niedookreślone i nieostre istnieją w każdym systemie prawnym. Nie jest bowiem możliwe skonstruowanie przepisów, które wykluczałyby jakikolwiek margines swobody ich odczytania. Jak wskazywał Trybunał w postanowieniu z 27 kwietnia 2004 r. (sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36), „każdy akt prawny (czy konkretny przepis prawny) zawiera pojęcia o mniejszym lub większym stopniu niedookreśloności. Nieostrość czy niedookreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego (...), nie każda więc, ale jedynie kwalifikowana – tj. niedająca się usunąć w drodze uznanych metod wykładni – nieostrość czy niejasność przepisu może stanowić podstawę stwierdzenia jego niekonstytucyjności”. Takie pojęcia, jak: „duże niebezpieczeństwo”, „istotna wada”, „znaczący wpływ czasu”, „rażące niedbalstwo”, „oczywista bezzasadność”, „swobodne uznanie”, występują we wszystkich systemach prawa europejskiego. Używanie ich prowadzi do przesunięcia obowiązku konkretyzacji normy na etap stosowania prawa, co daje sądom (czy organom administracji) pewną swobodę decyzyjną. Swobody tej nie można jednak utożsamiać z dowolnością i wolnością od zewnętrznej kontroli. Zdaniem Trybunału warto przy tym podkreślić, że „niedostateczna precyzja i brak dookreśloności przepisu może tylko wtedy być podstawą zarzutu, gdy dany zwrot nie daje – przy użyciu ogólnie aprobowanych technik wykładni, możliwości ustalenia jego znaczenia. Niebezpieczeństwo natomiast, jakie wiąże się ze stosowaniem zwrotów niedookreślonych i nieostrych, jest powszechnie znane: praktyka stosowania tych przepisów stosunkowo łatwo może ulegać wypaczeniu, na skutek powoływania się na takie zwroty, bez próby wypełnienia ich konkretną treścią wynikającą z okoliczności danej sprawy. Takie wypaczenie dotyczyć może jednak jedynie praktyki stosowania prawa, nie jest zaś błędem legislatora” (postanowienie TK z 22 września 2005 r., sygn. Ts 49/05, OTK ZU nr 1/B/2006, poz. 30).

3.3. Z powyższego wynika, że rozpatrywana skarga jest w istocie skargą na stosowanie prawa, a stosowanie prawa przez sądy czy organy administracyjne – choćby nawet błędne – pozostaje poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego (zob. wyrok TK z 21 grudnia 2004 r., sygn. SK 19/03, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 118).

4. Trybunał przypomina, że celem skargi konstytucyjnej, jako środka zaskarżenia, jest wykazanie naruszenia wyrażonych w Konstytucji norm regulujących wolności lub prawa człowieka i obywatela. Musi ona zatem zawierać oznaczenie zarówno konkretnej osoby, której wolności lub prawa naruszono, jak i tego, które z ustanowionych w ustawie zasadniczej wolności lub praw naruszono. Tym samym nie można oprzeć skargi jedynie na krytyce przyjętych rozstrzygnięć legislacyjnych.

4.1. Trybunał wskazuje, że art. 2 Konstytucji wyznacza standard kreowania przez ustawodawcę wolności i praw, nie wprowadzając jednocześnie konkretnej wolności czy konkretnego prawa (zob. np. wyroki TK z: 30 maja 2007 r., sygn. SK 68/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 53 oraz 10 lipca 2007 r., sygn. SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem konstytucyjnym, wynikające z art. 2 Konstytucji zasady mogą stanowić w postępowaniu skargowym jedynie pomocnicze wzorce kontroli, uwzględniane w nim pod warunkiem jednoczesnego wskazania innej naruszonej normy konstytucyjnej statuującej konkretną wolność lub konkretne prawo (zob. wyrok TK z 26 kwietnia 2005 r., sygn. SK 36/03, OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 40). Zarzut niezgodności z tymi zasadami mógłby zatem być rozpatrywany wyłącznie w ramach oceny sposobu naruszenia określonych konstytucyjnych wolności i praw (zob. postanowienie TK z 26 czerwca 2002 r., sygn. SK 1/02, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 53 oraz wyrok TK z 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2). W niniejszej sprawie skarżący, powołując art. 2 Konstytucji jako samodzielny wzorec kontroli konstytucyjności zakwestionowanego przepisu, wskazał naruszenie zasad: „państwa sprawiedliwego i pochodnej do tego prawa jakim jest prawo do pewności prawa wraz z wyprowadzonymi z niej zasadami jawności, stabilności oraz jasności prawa; demokratycznego państwa prawa rozumianego jako wymóg prawidłowej legislacji”, nie wyjaśniając, z jaką wolnością lub prawem łączy naruszenie zasad wywiedzionych z art. 2 Konstytucji.

4.2. Również powołany przez skarżącego jako wzorec kontroli art. 7 Konstytucji, statuujący zasadę legalizmu, która nakłada na organy władzy publicznej obowiązek działania „na podstawie i w granicach prawa”, nie jest źródłem wolności ani praw, a zatem nie może być samodzielnym wzorcem kontroli w postępowaniu wszczętym wskutek wniesienia skargi konstytucyjnej (wyrok TK z 26 kwietnia 2005 r., SK 36/03, OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 40).

4.3. Skarżący wskazuje na naruszenie wyrażonej w art. 32 Konstytucji zasady równości. Należy wskazać, że opisany przez skarżącego sposób naruszenia przywołanej zasady nie uwzględnia istoty tego prawa. Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że w świetle ustabilizowanego orzecznictwa Trybunału z zasady równości wyrażonej w Konstytucji wynika, że wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relevantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań dyskryminujących i faworyzujących. Podmioty różniące się mogą być natomiast traktowane odmiennie. Ocena każdej regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości musi być zatem poprzedzona dokładnym zbadaniem sytuacji prawnej podmiotów i przeprowadzeniem analizy, zarówno jeśli chodzi o ich cechy wspólne, jak i cechy je różniące (por. wyroki TK z: 28 maja 2002 r., sygn. P 10/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 35; 11 września 2007 r., sygn. P 11/07, OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 97). Ewentualne ustalenie, czy zasada równości wobec prawa została w konkretnym przypadku naruszona, wymaga określenia kręgu adresatów, do których odnosi się dana norma prawna, oraz wskazania elementów określających ich sytuację prawną, które są prawnie istotne. Zasada równości wobec prawa wymaga jednocześnie zasadności kryterium, na podstawie którego dokonano różnicowania sytuacji określonych podmiotów (por. wyroki TK z: 24 lutego 1999 r., sygn.

SK 4/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 24; 17 stycznia 2001 r., sygn. K 5/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 2; 23 listopada 2004 r., sygn. P 15/03, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 108). Sformułowany przez skarżącego zarzut powyższych wymogów nie spełnia. Nie określa bowiem podmiotów legitymujących się cechą prawnie istotną, względem których ustawodawca dopuścił się uprzywilejowania bądź dyskryminacji.

4.4. Zarzucając naruszenie art. 31 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji skarżący wskazuje, że art. 77 ust. 6 u.s.g. stanowi nadmierną ingerencję państwa w sferę wolności gospodarczej jednostki. Formułuje twierdzenie, że wolność gospodarcza została ograniczona poprzez nadanie zaskarżonemu przepisowi treści o charakterze gwarancyjnym, która pozwala na dokonywanie ustaleń na podstawie dowodów zebranych z przekroczeniem terminów. Należy jednak stwierdzić, że skarżący nie odnosi się do kryteriów ograniczeń wolności tj. proporcjonalności, konieczności i zakazu naruszania istoty wolności i praw (por. wyrok z 22 lutego 2005 r., sygn. K 10/04, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 17). Wobec powyższego Trybunał uznaje, że sformułowane przez skarżącego zarzuty nie mogą być przedmiotem rozpoznania w procedurze inicjowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej.

5. Mając na uwadze powyższe, Trybunał odmówił – na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p. TK w związku z art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 53 pkt 1 u.o.t.p. TK – nadania skardze dalszego biegu.

POUCZENIE

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