



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 8 maja 2024 r.

Pozycja 95

POSTANOWIENIE z dnia 23 stycznia 2024 r. Sygn. akt Ts 96/22

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Mariusz Muszyński,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej spółki [...] S.A. z siedzibą w W. o zbadanie zgodności:

art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329, ze zm.), rozumianego w ten sposób, że „Naczelny Sąd Administracyjny związany jest jedynie zarzutami skargi kasacyjnej z pominięciem związanych z rozpoznawaną sprawą prawomocnych orzeczeń, w tym orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego”, z art. 45 ust. 1 w związku z art. 190 ust. 1 i w związku z art. 7 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

nadać dalszy bieg skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 4 maja 2022 r. (data nadania), spółki [...] z siedzibą w W. (dalej: skarżąca) – reprezentowana przez pełnomocnika z wyboru – wystąpiła z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego postanowienia w związku z następującym stanem faktycznym:

1.1. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w W. (dalej też: organ) 12 listopada 2013 r. wszczął u skarżącej kontrolę w zakresie sprawdzenia prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2008 r. Tego samego dnia prezesowi zarządu skarżącej doręczono upoważnienie do przeprowadzenia kontroli, w którym wskazano przewidywany termin zakończenia kontroli na 29 listopada 2013 r.

W trakcie prowadzonej kontroli, 28 listopada 2013 r., skarżąca – w oparciu o art. 84c ust. 1 i 4 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2013 r. poz. 672, ze zm.; dalej: u.s.d.g.) – wniosła sprzeciw wobec wykonywania przez organ kontroli w zakresie podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2008 r. W sprzeciwie tym podniosła, że określony w art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g. dwunastodniowy czas trwania kontroli został przekroczony, albowiem – po pierwsze – skarżąca spełniała wymogi

do uznania ja za mikroprzedsiębiorcę w rozumieniu art. 104 u.s.d.g., a po drugie – kontrola wobec skarżącej została podjęta 12 listopada 2013 r. i powinna zostać zakończona w ciągu dwunastu dni roboczych, przy czym 16 listopada 2013 r. u skarżącej był dniem roboczym, o czym poinformowała kontrolujących.

Postanowieniem z 3 grudnia 2013 r. (nr [...]) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w W., na podstawie art. 123 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2013 r. poz. 267, ze zm.; dalej: k.p.a.) oraz art. 84c ust. 1 i 9 u.s.d.g., postanowił o kontynuowaniu czynności kontrolnych, które zostały zakończone doręczonym 29 listopada 2013 r. protokołem kontroli podatkowej.

W dniu 16 grudnia 2013 r. skarżąca wniosła zażalenie na postanowienie z 3 grudnia 2013 r., w którym zarzuciła organowi wydanie tego rozstrzygnięcia z przekroczeniem terminu określonego w art. 84c ust. 9 u.s.d.g., ponieważ zostało ono nadane w placówce pocztowej 4 grudnia 2013 r.; zdaniem skarżącej do postępowań w sprawie sprzeciwu lub zażalenia ma zastosowanie art. 57 k.p.a. Ponadto skarżąca podniosła, że sentencja zaskarżonego postanowienia jest niespójna, gdyż nie można kontynuować czynności, które zostały zakończone, a kontrolę podatkową kończy doręczenie protokołu kontroli. Skarżąca stwierdziła również, że czas trwania kontroli, o którym mowa w art. 83 u.s.d.g., został w jej sprawie przekroczony; jej zdaniem czas trwania kontroli nie dotyczy dni wykonywania poszczególnych czynności kontrolnych, ale wszystkich dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli do dnia jej zakończenia. Skarżąca podkreśliła, że kontrola nie została przerwana ani zawieszona, gdyż w sprawie nie miały miejsca żadne przepisane w tym przedmiocie okoliczności. Gdyby jednak przyjąć, że przerwy mogłyby mieć miejsce, to – zdaniem skarżącej – niezbędne było pisemne powiadomienie kontrolowanego o tych przerwach, co w niniejszej sprawie nie wystąpiło. Skarżąca podniosła także, że po złożeniu przez nią sprzeciwu w trybie art. 84c ust. 1 i 4 u.s.d.g. kontrolujący dalej prowadzili czynności związane z kontrolą (analiza przedłożonej dokumentacji, sporządzenie protokołu kontroli).

Postanowieniem z 30 grudnia 2013 r. (nr [...]) Dyrektor Izby Skarbowej w W. (dalej też: organ odwoławczy) uchylił w całości postanowienie Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w W. z 3 grudnia 2013 r. oraz stwierdził niedopuszczalność środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia organ odwoławczy – powołując się na art. 138, art. 144 i art. 57 § 5 pkt 2 k.p.a., a także art. 84c ust. 1, 3, 4 i 9 oraz art. 83 ust. 1 u.s.d.g. – stwierdził, że sprzeciw skarżącej został złożony 28 listopada 2013 r., natomiast postanowienie organu zostało wydane 3 grudnia 2013 r., tj. z zachowaniem przepisanego terminu. W związku z tym zarzut skarżącej dotyczący wydania zaskarżonego postanowienia z przekroczeniem terminu, o którym mowa w art. 84c ust. 9 u.s.d.g. należało uznać za niezasadny. Odnosząc się natomiast do zarzutu przekroczenia czasu trwania kontroli, o którym mowa w art. 83 u.s.d.g., organ odwoławczy stwierdził, że kontrola podatkowa u skarżącej została wszczęta 12 listopada 2013 r., a sprzeciw został wniesiony przez nią 28 listopada 2013 r.; jak wynika z akt sprawy kontrola podatkowa prowadzona była u skarżącej od dnia wszczęcia do dnia wniesienia sprzeciwu, tj. przez dziewięć dni (12, 13, 15, 19-20, 25-28 listopada 2013 r.), co znalazło odzwierciedlenie w protokole kontroli doręczonym 29 listopada 2013 r. Do czasu faktycznego trwania czynności kontrolnych oraz biegu obowiązujących w tym zakresie limitów czasu trwania kontroli – zdaniem organu odwoławczego – nie powinny być wliczane okresy oczekiwania na dokonanie określonych czynności, okresy zawieszenia postępowania oraz okresy opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu. W świetle powyższego termin, o którym mowa w art. 84c ust. 4 u.s.d.g. – w ocenie organu odwoławczego – nie rozpoczął biegu, a zatem wniesienie sprzeciwu było niedopuszczalne.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. skarżąca wniosła o uchylenie postanowienia z 30 grudnia 2013 r., w której zarzuciła organowi odwoławczemu

naruszenie art. 84c ust. 1, 4, 5, 9, 12 i 16 u.s.d.g. przez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie.

W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy podtrzymał argumentację zawartą w zaskarżonym postanowieniu i wniósł o oddalenie skargi.

Postanowieniem z 9 października 2014 r. (sygn. akt [...]) Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. odrzucił skargę skarżącej na postanowienie organu odwoławczego z 30 grudnia 2013 r. na podstawie art. 58 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270, ze zm.; dalej: p.p.s.a.). W uzasadnieniu tego orzeczenia sąd – odwołując się do stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego sformułowanego w uchwale składu siedmiu sędziów z 13 stycznia 2014 r., sygn. akt II GPS 3/13 (ONSAiWSA nr 14/2014, poz. 55) – stwierdził, że postępowanie, o którym mowa w art. 84c u.s.d.g., nie jest postępowaniem administracyjnym, co przesądza o tym, iż postanowienie organu odwoławczego uchylające w całości postanowienie organu pierwszej instancji i stwierdzające niedopuszczalność środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu wniesionego na podstawie art. 84c u.s.d.g. nie podlega kontroli sądu administracyjnego.

Od powyższego orzeczenia skarżąca wniosła skargę kasacyjną, w której zarzuciła sądowi administracyjnemu pierwszej instancji: po pierwsze – naruszenie prawa materialnego, tj. art. 84c ust. 1, 4, 5, 9 i 16 u.s.d.g. przez jego błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, polegające na przyjęciu, iż postępowanie, o którym mowa w tym przepisie, nie jest postępowaniem administracyjnym w rozumieniu art. 1 pkt 1 k.p.a.; po drugie – naruszenie przepisów postępowania w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 58 § 1 pkt 1 w związku z art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a. przez przyjęcie, że postanowienie organu odwoławczego z 30 grudnia 2013 r., wywołane sprzeciwem skarżącej, nie podlega kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne.

Postanowieniem z 27 stycznia 2015 r. (sygn. akt [...]) Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną od postanowienia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. z 9 października 2014 r., podzieliwszy stanowisko sądu administracyjnego pierwszej instancji.

1.2. Wyrokiem z 20 grudnia 2017 r., sygn. SK 37/15 (OTK ZU A/2017, poz. 90) Trybunał Konstytucyjny – rozpatrując skargę konstytucyjną skarżącej – orzekł, że „[a]rt. 3 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369 i 1370), rozumiany jako wyłączający możliwość wniesienia skargi do sądu administracyjnego na postanowienie w przedmiocie zażalenia na postanowienie wydane wskutek wniesienia sprzeciwu, o którym mowa w art. 84c ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168), jest niezgodny z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”.

1.3. W wyniku wniesionej przez skarżącą skargi o wznowienie postępowania na podstawie art. 272 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 11 września 2018 r.: wznowił postępowanie, uchylił swoje postanowienie z 27 stycznia 2015 r. (sygn. akt [...]), uchylił postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. z dnia 9 października 2014 r. (sygn. akt [...]) i przekazał sprawę temu Sądowi do ponownego rozpoznania.

Wyrokiem z 15 maja 2019 r. (sygn. akt [...]) Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. oddalił skargę skarżącej na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w W. z 30 grudnia 2013 r. (nr [...]).

Powyższe orzeczenie zostało uchylone przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 19 lutego 2020 r. (sygn. akt [...]), a sprawa została przekazana do ponownego rozpoznania w pierwszej instancji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w W., wyrokiem z 17 września 2020 r. (sygn. akt [...]) uchylił postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w W. z 30 grudnia 2013 r. (nr [...]).

1.4. Decyzją z 29 maja 2014 r. (nr [...]) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego – wskutek kontroli podatkowej zainicjowanej 12 listopada 2013 r. – określił skarżące kwotę zobowiązania podatkowego za luty, marzec i kwiecień 2008 r., kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za maj, sierpień, wrzesień i grudzień 2008 r. oraz kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za styczeń, maj i lipiec 2008 r.

Odwołanie skarżącej od powyższego rozstrzygnięcia nie zostało uwzględnione przez Dyrektora Izby Skarbowej w W. decyzją z 9 września 2014 r. (nr [...]), utrzymującą w mocy zaskarżoną decyzję.

Wyrokiem z 27 czerwca 2017 r. (sygn. akt [...]) Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. oddalił skargę na powyższą decyzję. W uzasadnieniu tego orzeczenia sąd ten stwierdził w szczególności, że uznanie przez organ odwoławczy sprzeciwu na czynności kontrolne za niedopuszczalny, a tym samym stwierdzenie braku podstaw do wydania przez organ kontrolujący postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych, skutkuje niezasadnością zarzutu dotyczącego naruszenia art. 84c ust. 5 i 6 u.s.d.g. – „[s]koro sprzeciw uznano postanowieniem za niedopuszczalny, a następnie postanowienie to stało się ostateczne i prawomocne, to zarzut, że pomimo złożenia sprzeciwu były kontynuowane czynności kontrolne, nie ma podstaw, gdyż w takiej sytuacji skutki przewidziane w art. 84c ust. 5 i 6 u.s.d.g. w ogóle nie nastąpiły”.

Powyższe orzeczenie skarżąca 13 września 2017 r. zaskarżyła skargą kasacyjną, w której zarzuciła sądowi pierwszej instancji obrazę szeregu przepisów prawa materialnego i procesowego. Ponadto skarżąca uzupełniła argumentację prawną zarzutów kasacyjnych:

- pismem procesowym z 22 lutego 2018 r. odnośnie do skutków dla sprawy wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 20 grudnia 2017 r. (sygn. SK 37/15);
- pismem procesowym z 29 stycznia 2020 r. co do art. 70 § 1, art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p.;
- pismem procesowym z 15 października 2020 r. odnośnie do skutków dla sprawy wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. z 17 września 2020 r. (sygn. akt [...]);
- pismem procesowym z 20 stycznia 2021 r. w odniesieniu do art. 70 § 1, art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p.

Wyrokiem z 16 grudnia 2021 r. (sygn. akt [...]) Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną.

2. Zdaniem skarżącej art. 183 § 1 p.p.s.a., „rozumiany w ten sposób, iż Naczelny Sąd Administracyjny związany jest jedynie zarzutami skargi kasacyjnej z pominięciem związanych z rozpoznawaną sprawą prawomocnych orzeczeń, w tym orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego”, narusza normę wywodzoną z art. 45 ust. 1 w związku z art. 190 ust. 1 i w związku z art. 7 i art. 2 Konstytucji.

3. Zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 23 czerwca 2022 r. – którego odpis został doręczony pełnomocnikowi skarżącej 1 lipca 2022 r. – wezwano skarżącą do usunięcia braku formalnego skargi konstytucyjnej przez doręczenie:

- a) pełnomocnictwa szczególnego uprawniającego także do reprezentowania skarżącej przed Trybunałem Konstytucyjnym w odniesieniu do sprawy, w związku z którą złożona została skarga konstytucyjna (wraz z czterema kopiami),
- b) poświadczonej za zgodność z oryginałem kopii koperty, w której doręczone zostało ostateczne orzeczenie.

Powyższe zarządzenie zostało wykonane pismem procesowym, wniesionym do Trybunału przez pełnomocnika skarżącej 7 lipca 2022 r.

4. Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 24 stycznia 2023 r. – którego odpis został doręczony pełnomocnikowi skarżącej 31 stycznia 2023 r. – wezwano skarżącą do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez:

1) wskazanie – stosownie do art. 53 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK) – jakie prawa lub wolności, wywodzone przez skarżącą z art. 45 ust. 1 w związku z art. 190 ust. 1 i w związku z art. 7 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zostały naruszone przez art. 183 § 1 p.p.s.a.;

2) uzasadnienie – stosownie do art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym – zarzutu niezgodności art. 183 § 1 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w odniesieniu do:

- a) art. 45 ust. 1 Konstytucji,
- b) art. 190 ust. 1 Konstytucji,
- c) art. 7 Konstytucji,
- d) art. 2 Konstytucji.

Powyższe zarządzenie zostało wykonane pismem procesowym, wniesionym do Trybunału przez pełnomocnika skarżącej 7 lutego 2022 r.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom.

2. W niniejszej sprawie przedmiotem zaskarżenia uczyniono art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 1634) w następującym brzmieniu:

„Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania. Strony mogą przytaczać nowe uzasadnienie podstaw kasacyjnych”.

Jako wzorce kontroli powołano art. 45 ust. 1 w związku z art. 190 ust. 1 i w związku z art. 7 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

3. Skarga została sporządzona w imieniu skarżącej przez radcę prawnego (art. 44 ust. 1 u.o.t.p.TK), a skarżąca:

- określiła przedmiot kontroli (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK),
- wskazała, które konstytucyjne prawa i wolności oraz w jaki sposób – jej zdaniem – zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK),
- dochowała terminu z art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK, gdyż odpis ostatecznego orzeczenia został doręczony jej pełnomocnikowi 4 lutego 2022 r., a skarga została wniesiona do Trybunału 4 maja 2022 r. (data stempla pocztowego);
- przedstawiła uzasadnienie sformułowanych zarzutów (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK).

4. Trybunał Konstytucyjny stwierdza ponadto, że analizowana skarga konstytucyjna nie jest obarczona nieusuwalnymi brakami formalnymi, o których mowa w art. 61 ust. 4 pkt 1

u.o.t.p.TK, a przedstawione w jej uzasadnieniu zarzuty nie są oczywiście bezzasadne w rozumieniu art. 61 ust. 4 pkt 3 u.o.t.p.TK.

W związku z powyższym – na podstawie art. 61 ust. 2 u.o.t.p.TK – postanowiono jak w sentencji.