



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 12 lipca 2024 r.

Pozycja 63

## POSTANOWIENIE z dnia 29 listopada 2023 r. Sygn. akt SK 63/20

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Piotrowicz – przewodniczący  
Krystyna Pawłowicz  
Julia Przyłębska – sprawozdawca  
Bartłomiej Sochański  
Michał Warciński,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 29 listopada 2023 r., skargi konstytucyjnej S.J. o zbadanie zgodności:

art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168, 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 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

**umorzyć postępowanie.**

**Orzeczenie zapadło jednogłośnie.**

### UZASADNIENIE

#### I

1. S.J. (dalej: skarżący) wniósł 12 lutego 2018 r. (data nadania) skargę konstytucyjną o stwierdzenie niezgodności: art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168, ze zm., dalej: u.s.d.g.) 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 u.s.d.g., z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 oraz art. 31 ust. 1 i 3 Konstytucji.

1.1. Skarga konstytucyjna została złożona na tle następującego stanu faktycznego:

Naczelnik Urzędu Skarbowego, po przeprowadzonej kontroli podatkowej, decyzją z października 2014 r. 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 powyższą decyzję, podnosząc m.in. naruszenie art. 120 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.) 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 u.s.d.g.

Dyrektor Izby Skarbowej decyzją ze stycznia 2015 r. nie uwzględnił odwołania i utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego. Od wskazanej decyzji skarżący wniósł skargę administracyjną.

Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) wyrokiem z października 2015 r. uchylił zaskarżoną decyzję w zakresie dotyczącym lutego 2013 r. i oddalił skargę w pozostałym zakresie. Skargi kasacyjne od tego orzeczenia wnieśli Dyrektor Izby Skarbowej oraz skarżący.

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) w wyroku z 14 września 2017 r. (sygn. akt [...]) uchylił zaskarżony wyrok w zakresie odnoszącym się do lutego 2013 r. i w tym zakresie oddalił skargę administracyjną, a ponadto oddalił skargę kasacyjną skarżącego. NSA wyjaśnił, że nie każde naruszenie przepisów w zakresie dopuszczalnego czasu trwania kontroli wywołuje skutki określone w art. 77 u.s.d.g. Taki wpływ wywierają bowiem jedynie te uchybienia, które w istotny sposób wpływają na wynik kontroli. NSA podkreślił, 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.

2. Zdaniem skarżącego zakwestionowany 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.d.g. W jego ocenie NSA błędnie zrozumiał normę prawną wynikającą z art. 77 u.s.d.g. Adresatem wskazanego przepisu – zdaniem skarżącego – są organy skarbowe, a nie podatnik. Pełni on funkcję gwarancyjną – nie może być interpretowany rozszerzająco, tj. w taki sposób, który nakłada na podatnika dodatkowe obowiązki. Skarżący podkreśla, że racjonalny ustawodawca, gdyby chciał nałożyć na podatnika obowiązek wykazywania istotności dowodów uzyskanych z przekroczeniem terminu kontroli, wprost wskazałby to w art. 77 u.s.d.g. W konsekwencji przepis ten – w ocenie skarżącego – jest sprzeczny z zasadą państwa sprawiedliwego (art. 2 Konstytucji). Prawo powinno być tworzone w sposób sprawiedliwy, a więc w sposób jasny. Sprawiedliwe powinno być również stosowanie przepisów w praktyce. Tymczasem obowiązki podatnika zostały nałożone na niego nie w przepisie, lecz w wyniku interpretacji przepisu przez NSA i to w sytuacji, gdy interpretacja WSA była odmienna. Skarżący podkreśla, że zakwestionowany przepis niewłaściwie wyważa równowagę interesu prywatnego i publicznego w kontekście wartości określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, nadając prymat interesowi fiskalnemu Skarbu Państwa kosztem interesu podatnika.

Skarżący wskazuje również na naruszenie zasady właściwej legislacji. Zakwestionowany przepis nie zapewnia – zdaniem skarżącego – prawidłowej regulacji stosunków między władzami publicznymi i obywatelami. Przekreśla bowiem cel danej regulacji – zapewnienie przedsiębiorcy gwarancji nieprzedłużania kontroli podatkowej.

W ocenie skarżącego zakwestionowany przepis w sposób istotny narusza również zasadę legalizmu. Wskazuje, że przy stosowaniu art. 77 u.s.d.g. nie wyeliminowano w należyłym stopniu dowolności i samowoli w relacjach między organami władzy publicznej a obywatelami. Zgodnie z normą wyinterpretowaną przez NSA, art. 77 ust. 6 u.s.d.g. dopuszcza

gromadzenie dowodów z naruszeniem normy gwarancyjnej, co nie daje się pogodzić z zasadą legalizmu. Skarżący uznaje, że art. 7 Konstytucji może zostać powołany jako samodzielny wzorzec kontroli ponieważ jego powiązanie z naruszeniem prawa do wolności jest niewątpliwe, ponadto wzorzec ten stanowi ważną dyrektywę interpretacyjną, która nakazuje m.in. ścisłą wykładnię przepisów gwarantujących jednostce prawa.

Skarżący wskazuje także na naruszenie zasady równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji) w zakresie, w jakim odnosi się ona do procesu stanowienia norm prawa i nakłada na prawodawcę obowiązek takiego kształtowania prawa, aby nie naruszało ono nakazu jednako-owego traktowania podmiotów (sytuacji) podobnych.

3. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z 9 lipca 2020 r. nie zgłosił udziału w postępowaniu.

4. Prokurator Generalny w piśmie z 9 lipca 2020 r. wniósł o umorzenie postępowania w związku z niedopuszczalnością wydania wyroku. W ocenie Prokuratora Generalnego art. 2, art. 7 i art. 32 ust. 1 Konstytucji nie mogą stanowić samodzielnych wzorców kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną. Odnosząc się z kolei do art. 31 ust. 1 i 3 Konstytucji Prokurator Generalny wskazuje, że skarżący nie przedstawił konkretnych oraz przekonujących argumentów świadczących o naruszeniu wynikających z art. 31 ust. 3 Konstytucji przesłanek ograniczenia wolności. Niezależnie od powyższego – zdaniem Prokuratora Generalnego – zakwestionowana przez skarżącego norma nie wynika z art. 77 ust. 6 u.s.d.g., lecz z ogólnej zasady rozkładu ciężaru dowodu w postępowaniu administracyjnym.

5. Marszałek Sejmu w piśmie z 15 lipca 2021 r. zajął stanowisko w imieniu Sejmu, wnosząc o umorzenie postępowania w sprawie. W ocenie Sejmu w skardze zakwestionowano, niewłaściwe (zdaniem skarżącego) zastosowanie przez NSA art. 77 u.s.d.g. Sejm podnosi, że tego rodzaju zarzuty nie mogą być rozpatrywane w ramach postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. Sejm wskazuje również na wątpliwości dotyczące tego, czy kwestionowana przez skarżącego norma wynika z art. 77 ust. 6 u.s.d.g. Zdaniem Sejmu norma ta wynika raczej z ogólnej zasady ciężaru dowodu w postępowaniu administracyjnym.

## II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

### **1. Przedmiot skargi konstytucyjnej i wzorce kontroli.**

Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie uczyniono art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168, ze zm.; dalej: u.s.d.g., ustawa o swobodzie działalności gospodarczej) 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 u.s.d.g.

Stosownie do art. 77 ust. 6 u.s.d.g. „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”.

Zakwestionowany przepis, wraz z resztą przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej został uchylony 30 kwietnia 2018 r. ustawą z dnia 6 marca 2018 r. – Przepisy

wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz. U. poz. 650; dalej: ustawa wprowadzająca).

Wzorcami kontroli uczyniono art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 oraz art. 31 ust. 1 i 3 Konstytucji.

## **2. Moc obowiązująca art. 77 ust. 6 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.**

W pierwszej kolejności należy odnieść się do uchylecia zakwestionowanego przepisu. Stosownie do art. 59 ust. 1 pkt 4 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) Trybunał umarza postępowanie jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Niemniej w myśl ust. 3 art. 59 u.o.t.p.TK Trybunał nie umarza postępowania z powyższej przyczyny, jeżeli wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że dopuszczalność orzekania w przedmiocie przepisu, który utracił moc przed wydaniem orzeczenia, zależy od spełnienia trzech przesłanek:

- po pierwsze, kwestionowany przepis odnosi się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych;
- po drugie, nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza uznaniem danego przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby skutkować zmianą sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim ów przepis utracił moc obowiązującą;
- po trzecie, ewentualna eliminacja danego przepisu z systemu prawnego będzie stanowić skuteczny środek przywrócenia ochrony naruszonych praw.

Trybunał wskazywał również, że dopuszczalność ta występuje w sytuacji, gdy na podstawie kwestionowanego przepisu są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Trybunał powinien umorzyć postępowanie wyłącznie wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być już stosowany do żadnej sytuacji faktycznej (zob. zamiast wielu postanowienie TK z 13 lipca 2022 r., sygn. SK 33/19, OTK ZU A/2022, poz. 50 i przywołane tam orzecznictwo).

Trybunał stwierdził, że w niniejszej sprawie nie zachodzi przesłanka umorzenia postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK. Zakwestionowany przepis w dalszym ciągu może być stosowany przez sądy administracyjne. Ustawa wprowadzająca nie zawiera przepisów intertemporalnych zmieniających ogólną regułę prawa międzyczasowego *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania „na podstawie akt sprawy”. W konsekwencji, mogą zaistnieć sytuację, w których sądy te będą orzekały na podstawie stanu prawnego istniejącego w dniu wydania kontrolowanej decyzji, a więc na podstawie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Wskazane orzeczenia sądów administracyjnych mogą mieć wpływ na sytuację prawną kontrolowanych przedsiębiorców, co oznacza, że zakwestionowany przepis potencjalnie może naruszać ich konstytucyjne prawa.

## **3. Przyczyny umorzenia postępowania.**

Wzorcami kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną mogą być wyłącznie te przepisy Konstytucji, które wyrażają prawa podmiotowe. W tym kontekście należy stwierdzić, że art. 2, art. 7, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 Konstytucji nie mogą stanowić samodzielnych wzorców kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że przepisy te mogą być wzorcami kontroli jedynie wyjątkowo gdy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z ich naruszeniem można powiązać również naruszenie innych praw lub wolności konstytucyjnych skarżącego (zob. wyrok TK z 12 kwietnia 2012 r., sygn. SK 30/10, OTK ZU nr 4/A/2012, poz. 39 – w odniesieniu do art. 2 i art. 7 Konstytucji; wyrok TK z 22 listopada 2004 r., sygn. SK 64/03, OTK ZU

nr 10/A/2004, poz. 107 – w odniesieniu do art. 31 ust. 3 Konstytucji; postanowienie TK z 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225 – w odniesieniu do art. 32 Konstytucji). Z analizy skargi wynika, że art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 Konstytucji zostały wskazane jako samodzielne wzorce kontroli, co świadczy o niedopuszczalności wydania orzeczenia w powyższym zakresie.

Jedynym samodzielnym wzorcem kontroli może być art. 31 ust. 1 Konstytucji. Z *petitum* skargi, jak i jej uzasadnienia wynika, że art. 31 ust. 1 i 3 Konstytucji zostały powołane jako związkowe wzorce kontroli. Skarżący wskazuje na wynikające z nich „prawa do wolności gospodarczej bez nadmiernej ingerencji państwa”. Trybunał stwierdził jednak, że skarga, w tym zakresie, nie spełnia wymagań określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK, tj. nie zawiera 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. Z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału wynika, że prawidłowe wykonanie tych obowiązków polega na przedstawieniu przez skarżącego takich argumentów, które uprawdopodobnią ewentualną niekonstytucyjność kwestionowanych przepisów (zob. postanowienie TK z 8 czerwca 2011 r., sygn. SK 14/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 45). Trybunał nie może zastępować skarżącego w wykonaniu tych obowiązków. To na nim bowiem spoczywa ciężar udowodnienia zarzutu niezgodności z Konstytucją zaskarżonych przepisów (zob. postanowienia TK z: 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 13 stycznia 2015 r., sygn. SK 17/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 5). Skarżący w *petitum* skargi wskazał, że zakwestionowany przepis narusza „prawa do wolności gospodarczej bez nadmiernej ingerencji państwa wynikającej z art. 31 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, poprzez nadanie zaskarżonemu przepisowi o charakterze gwarancyjnym treści, która pozwala na dokonywanie ustaleń na podstawie dowodów zebranych z przekroczeniem terminów, co stanowi nadmierną ingerencję państwa w sferę wolności gospodarczej jednostki”. W dalszej części skargi, w tym w jej uzasadnieniu, w ogóle nie odniesiono się do art. 31 ust. 1 i 3 Konstytucji. Oznacza to, że skarżący w ogóle nie uzasadnił przedmiotowego zarzutu. Powyższa okoliczność, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, przesądza o niedopuszczalności wydania wyroku.

Z tych względów Trybunał postanowił jak w sentencji.