



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 26 czerwca 2026 r.

Pozycja 55

POSTANOWIENIE

z dnia 4 lutego 2026 r.

Sygn. akt Ts 75/24

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Rafał Wojciechowski,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej [...] sp. z. o.o. z siedzibą w R. o zbadanie zgodności:

1) art. 94 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615) w związku z art. 165b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383), rozumianego w ten sposób, że „dopuszcza wszczęcie kontroli celno-skarbowej względem podatnika, [u] którego zakończono kontrolę podatkową i nie wszczęto postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej w ciągu 6 miesięcy od jej zakończenia”,

ewentualnie:

2) ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 2200), w brzmieniu obowiązującym 11 grudnia 2019 r., w zakresie, w jakim „nie przewiduje szczególnej regulacji dotyczącej zakazu wszczęcia kontroli celno-skarbowej w przypadku przedawnienia możliwości wszczęcia postępowania podatkowego na podstawie art. 165b o.p. przez Naczelnika Urzędu Skarbowego, tj. w przypadku, w którym Naczelnik Urzędu Skarbowego przeprowadził kontrolę podatkową i nie wszczął postępowania podatkowego w terminie 6 miesięcy”, z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 22 kwietnia 2024 r. (data nadania) [...] sp. z o.o. z siedzibą w R. (dalej: skarżąca), reprezentowana przez pełnomocnika z wyboru, wystąpiła z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego postanowienia.

Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego.

Decyzją z 11 grudnia 2019 r. (znak: [...]) Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego w K. (dalej: Naczelnik UCS) określił skarżącą wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za październik 2014 r.

Wskutek wniesionego odwołania rozstrzygnięcie to zostało utrzymane w mocy przez Naczelnika UCS decyzją z 26 czerwca 2020 r. (znak: [...]; dalej: decyzja z 26 czerwca 2020 r.).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. wyrokiem z 10 lutego 2021 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę skarżącej w tej sprawie. Orzeczenie to zostało jednak uchylone w całości na skutek wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 marca 2022 r. (sygn. akt [...]), ponieważ sąd pierwszej instancji nie zbadał, czy wszczęcie postępowania w sprawie przestępstwa karnoskarbowego miało charakter instrumentalny i służyło jedynie uniknięciu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy z uwzględnieniem powyższej kwestii Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. wyrokiem z 29 sierpnia 2022 r. (sygn. akt [...]) ponownie oddalił skargę skarżącej na decyzję z 26 czerwca 2020 r.

Skarga kasacyjna skarżącej od tego orzeczenia została oddalona przez Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 24 listopada 2023 r. (sygn. akt [...]). W uzasadnieniu stwierdzono, że nie ma ustawowego zakazu przeprowadzenia ponownej kontroli u tego samego podatnika za ten sam okres rozliczeniowy, jeżeli pierwsza kontrola nie zakończyła się wydaniem ostatecznej decyzji. Wyrok ten, doręczony skarżącej 24 stycznia 2024 r., został wskazany w skardze jako ostateczne orzeczenie w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji.

W uzasadnieniu skargi skarżąca wyjaśniła, że na niekonstytucyjność ponownego wszczynania kontroli celno-skarbowej po przedawnieniu możliwości prowadzenia postępowania podatkowego można patrzeć albo jako na skutek błędnej wykładni przepisów wskazanych w punkcie 1 *petitum* skargi, albo jako na lukę legislacyjną w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 2200; dalej: ustawa o KAS, s. 3 skargi).

Jej zdaniem ustawa o KAS nie rozstrzyga, co dzieje się w przypadku, gdy organ podatkowy wszczął postępowanie podatkowe i nie wydał decyzji wymiarowej (wobec czego doszło do przedawnienia możliwości prowadzenia postępowania podatkowego), a następnie rozpoczął prowadzenie kontroli celno-skarbowej w oparciu o przepisy ustawy o KAS. Zawiera więc lukę prawną, która narusza zasady demokratycznego państwa prawnego, w tym zasadę ochrony praw słuszenie nabytych, zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę *lex retro non agit* (s. 12 skargi).

Prezes Trybunału Konstytucyjnego w zarządzeniu z 23 maja 2024 r. (doręczonym pełnomocnikowi skarżącej 6 czerwca 2024 r.) wezwał skarżącą do: 1) podpisania skargi konstytucyjnej; 2) doręczenia pełnomocnictwa szczególnego; 3) doręczenia odpisów (lub kopii poświadczonych za zgodność z oryginałem) rozstrzygnięć potwierdzających wyczerpanie drogi prawnej; 4) udokumentowania daty doręczenia skarżącej ostatecznego orzeczenia oraz 5) złożenia czterech odpisów skargi konstytucyjnej.

Skarżąca odpowiedziała na powyższe zarządzenie w piśmie z 13 czerwca 2024 r. (data nadania), jednak część złożonych przez nią dokumentów (m.in. skarga konstytucyjna i pełnomocnictwo) dotyczyła innej sprawy.

Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 21 maja 2025 r. (doręczonym pełnomocnikowi skarżącej 5 czerwca 2025 r.) skarżąca została wezwana do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez: 1) doręczenie podpisanej skargi konstytucyjnej, pełnomocnictwa szczególnego oraz kompletnego odpisu lub kopii poświadczonej za zgodność z oryginałem wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. z 29 sierpnia 2022 r. (sygn. akt [...]); 2) doprecyzowanie przedmiotu kontroli wskazanego w punkcie 1 *petitum*

skargi; 3) wskazanie naruszonych konstytucyjnych wolności lub praw skarżącej, wynikających z art. 2 Konstytucji, oraz sposobu ich naruszenia; 4) uzasadnienie zarzutu niekonstytucyjności.

Skarżąca nie ustosunkowała się do powyższego zarządzenia.

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. Służy ono wyeliminowaniu – już w początkowej fazie postępowania – spraw, które nie mogą być przedmiotem merytorycznego rozstrzygania. Trybunał wydaje postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu, gdy nie spełnia ona określonych przez prawo wymagań lub gdy braki formalne nie zostały usunięte w ustawowym terminie.

2. Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 21 maja 2025 r. skarżąca została wezwana – na podstawie art. 61 ust. 3 u.o.t.p.TK – do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego zarządzenia, pod rygorem odmowy nadania skardze dalszego biegu. Wymienione w nim braki skargi konstytucyjnej dotyczyły zarówno określonych dokumentów, jak i kwestii merytorycznych (wątpliwości co do przedmiotu i wzorca kontroli oraz uzasadnienia zarzutów).

Powyższe zarządzenie zostało prawidłowo doręczone pełnomocnikowi skarżącej 5 czerwca 2025 r. (data udokumentowana), który nie nadesłał jednak do Trybunału żadnej odpowiedzi. W świetle art. 61 ust. 4 pkt 2 u.o.t.p.TK powoduje to konieczność odmowy nadania skardze dalszego biegu.

3. Niezależnie od powyższego, analizowana skarga konstytucyjna nie spełnia również wymogów formalnych wskazanych w art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

Skarżąca wniosła o zbadanie kwestionowanych regulacji wyłącznie z art. 2 Konstytucji. Przepis ten (co do zasady) nie może stanowić samodzielnego wzorca kontroli konstytucyjności w postępowaniu wszczętym na podstawie skargi konstytucyjnej (por. np. postanowienie pełnego składu z 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60 oraz wyrok pełnego składu TK z 21 września 2011 r., sygn. SK 6/10, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 73).

Skarżąca, pomimo wezwania w trybie art. 61 ust. 3 u.o.t.p.TK, nie wyjaśniła, jakie konstytucyjne wolności lub prawa wywodzi z art. 2 Konstytucji, uniemożliwiając Trybunałowi ewentualne uczynienie odstępstwa od powyższej zasady.

Z tego względu należało uznać, że przepis ten nie stanowił dopuszczalnego wzorca kontroli i odmówić nadania skardze dalszego biegu także na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK.

4. Badana skarga konstytucyjna jest obciążona także brakiem nieusuwalnym dotyczącym przedmiotu kontroli wskazanego w punkcie drugim *petitum* skargi. Skarżąca wniosła bowiem o zbadanie konstytucyjności całej ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 2200), w brzmieniu obowiązującym 11 grudnia 2019 r., w zakresie, w jakim nie przewiduje ona określonego rozwiązania.

W świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji w skardze konstytucyjnej co do zasady nie można kwestionować całej ustawy (w praktyce bowiem podstawą ostatecznych orzeczeń nie są akty normatywne w całości, lecz ich poszczególne przepisy – por. np. postanowienie z 2 grudnia 2020 r., sygn. Ts 155/19, OTK ZU B/2022, poz. 7). Reguła ta obowiązuje także wtedy, gdy

przedmiotem skargi konstytucyjnej jest pominięcie prawodawcze (por. np. postanowienie z 2 grudnia 2014 r., sygn. SK 7/14, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 123). W rezultacie skarżący – jak jednoznacznie stanowi art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK – zawsze jest zobowiązany do precyzyjnego określenia kwestionowanego przepisu ustawy (lub innego aktu normatywnego).

W omówionym zakresie skarga nie spełnia tego wymogu formalnego, co powoduje odmowę nadania jej dalszego biegu – w tej części – również na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK.

5. W świetle powyższych okoliczności Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania badanej skardze dalszego biegu na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 i 2 u.o.t.p.TK.

POUCZENIE

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