



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 6 lipca 2026 r.

Pozycja 86

POSTANOWIENIE

z dnia 23 czerwca 2026 r.

Sygn. akt SK 15/24

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Wojciech Sych – przewodniczący
Stanisław Piotrowicz
Bogdan Świączkowski
Rafał Wojciechowski
Andrzej Zielonacki – sprawozdawca,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 23 czerwca 2026 r., skargi konstytucyjnej [...] 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:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W sporządzonej przez radcę prawnego skardze konstytucyjnej z 4 maja 2022 r., wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego tego samego dnia (data nadania), spółka [...] S.A. z siedzibą w W. (dalej: skarżąca) wniosła o orzeczenie niezgodności 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.; dalej: p.p.s.a.), 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 Konstytucyj-

nego”, z art. 45 ust. 1 w związku z art. 190 ust. 1 i w związku z art. 7 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

1.1. Skarga została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym:

1.1.1. Postępowanie kontrolne u skarżącej.

Naczelnik [...] 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 ją 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 [...] 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 [...] 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 przepisanej 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 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 oraz wniosła o uchylenie postanowienia z 30 grudnia 2013 r.

W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy podtrzymał argumentację zawartą w zaskarżonym postanowieniu i wniosł 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 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 4/2014, 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.

1.1.2. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego.

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”.

Sentencja wskazanego wyroku została opublikowana w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej z 28 grudnia 2017 r. pod poz. 2451.

1.1.3. Podważenie legalności postępowania kontrolnego.

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. (sygn. akt [...]):

– wznowił postępowanie;

– uchylił swoje postanowienie z 27 stycznia 2015 r. (sygn. akt [...]);

– uchylił postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. z 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 sądowi 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 [...]).

1.1.4. Postępowanie podatkowe.

Decyzją z 29 maja 2014 r. (nr [...]) Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego – wskutek kontroli zainicjowanej 12 listopada 2013 r. – określił skarżącej 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.

1.2. W świetle uzasadnienia skargi konstytucyjnej oraz uzupełniającego ją pisma procesowego z 7 lutego 2023 r. art. 183 § 1 p.p.s.a. w zakresie normatywnym, w jakim umożliwia Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu „zignorowanie” w sprawie wywołanej skargą od decyzji jurysdykcyjnej orzeczeń zapadłych odnośnie do postępowania kontrolnego wobec przedsiębiorców (swoistego postępowania wпадkowego), które stało się podstawą do zainicjowania wobec skarżącej postępowania jurysdykcyjnego, narusza konstytucyjne prawo do sądu w aspekcie praworządności i mocy powszechnie obowiązującej orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. Wskutek bowiem wyroku Trybunału z 20 grudnia 2017 r. o sygn. SK 37/15 wyeliminowane zostały najpierw orzeczenia sądownoadministracyjne, a następnie postanowienie wпадkowe organu podatkowego, które przesądzało o prawidłowości czynności kontrolnych prowadzonych wobec skarżącej; ustalenia poczynione przez organ podatkowy podczas prowadzenia tych czynności stanowiły zaś podstawę do wszczęcia jurysdykcyjnego postępowania podatkowego. Skarga na decyzję jurysdykcyjną została oddalona przez sąd administracyjny pierwszej instancji (uznanie, że nie doszło do pozyskania informacji przez organ w sposób nieprawidłowy w toku postępowania wпадkowego), a skarżąca składając skargę kasacyjną opierała się na stanie prawnym i faktycznym sprzed wydania wyroku w sprawie SK 37/15. W toku postępowania kasacyjnego przed Naczelnym Sądem Administracyjnym wydany zaś został (na skutek wyroku Trybunału w sprawie SK 37/15, który dopuścił sądową weryfikację postępowania kontrolnego wobec przedsiębiorców) wyrok uchylający postanowienie organu podatkowego o stwierdzeniu legalności kontroli. Okoliczność wyeliminowania postanowienia wпадkowego na podstawie wyroku Trybunału Konstytucyjnego – w świetle przyjętej interpretacji art. 183 § 1 p.p.s.a. – jest jednak nieskuteczna procesowo w tym sensie, że nie była podstawą zarzutu kasacyjnego (gdyż w momencie składania skargi kasacyjnej nie zapadł jeszcze negatoryjny wyrok Trybunału).

2. Postanowieniem z 23 stycznia 2024 r., sygn. Ts 96/22 (OTK ZU B/2024, poz. 95) Trybunał Konstytucyjny nadał skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

3. Skarga konstytucyjna została zarejestrowana pod sygn. akt SK 15/24.

4. Pismem procesowym z 8 marca 2024 r. (znak: V.511.137.2024.AM) Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w niniejszym postępowaniu.

5. Pismem procesowym z 29 kwietnia 2024 r. (znak: 1001-8.TK.2.2024) Prokurator Generalny odmówił przedstawienia stanowiska w sprawie, insynuując wadliwość nadania dalszego biegu skardze poprzez podważenie mandatu sędziego Trybunału Konstytucyjnego, który wydał postanowienie z 23 stycznia 2024 r.

6. Do dnia wydania niniejszego postanowienia nie wpłynęło do Trybunału stanowisko Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Uwaga wstępna.

W sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania bada, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek procesowych, skutkująca umorzeniem postępowania. Dotyczy to wszelkich kwestii wstępnych, jak również przesłanek formalnych, wspólnych dla kontroli inicjowanej w trybie skargi konstytucyjnej, wniosku lub pytania prawnego. Merytoryczne rozpoznanie zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej jest uzależnione od spełnienia wszystkich warunków jej dopuszczalności. Podkreślić również należy, że składu rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte w postanowieniu o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu lub postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie w przedmiocie odmowy nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej (zob. m.in. wyrok pełnego składu TK z 25 września 2019 r., sygn. SK 31/16, OTK ZU A/2019, poz. 53 oraz powołane tam orzecznictwo).

2. Przedmiot zaskarżenia i zakres kontroli konstytucyjnej.

Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie uczyniono art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 329, ze zm.; obowiązujący tekst jednolity: Dz. U. z 2026 r. poz. 143; dalej: p.p.s.a.), rozumiany 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”.

Zaskarżony przepis ma następujące brzmienie:

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

Istotą skargi było zakwestionowanie zakresu normatywnego art. 183 § 1 p.p.s.a., który uniemożliwia wzięcie przez Naczelny Sąd Administracyjny w postępowaniu kasacyjnym pod uwagę orzeczenia sądu administracyjnego, w tym wydanego wskutek wyroku negatoryjnego Trybunału Konstytucyjnego, jeżeli nie zostało ono powołane w podstawie kasacyjnej, mimo że możliwość powołania się na nie nastąpiła dopiero po wniesieniu skargi kasacyjnej.

3. Konieczność umorzenia postępowania.

3.1. W myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub inny organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Co istotne, przedmiotem zaskarżenia w postępowaniu skargowym może być norma prawna – statuowana wprost w zaskarżonym przepisie albo z niego wywiedziona w procesie wykładni prawa (zob. szerzej w tym zakresie np. wyrok TK z 30 czerwca 2021 r., sygn. SK 37/19, OTK ZU A/2021, poz. 54) – a nie w istocie orzeczenie sądowe.

3.2. W świetle okoliczności stanu faktycznego poprzedzającego wniesienie rozpatrywanej skargi należy zauważyć, że przyjęty w sprawie skarżącej pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, jakoby postępowanie kontrolne nie miało żadnego wpływu na później

wszczęte jurysdykcyjne postępowanie podatkowe, należy zakwalifikować nie jako skutek normy zawartej w zaskarżonym art. 183 § 1 p.p.s.a. czy też z niego wywiedzionej, lecz tego, że w wyroku z 16 grudnia 2021 r. (sygn. akt I FSK 440/18) skład orzekający wskazanego Sądu uznał uwzględnienie stanowiska zawartego w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 7 grudnia 2009 r., sygn. akt I OPS 9/09 (ONSAiWSA nr 2/2010, poz. 16) w rozpoznawanej sprawie za zbędne oraz – w konsekwencji – pominął wyrok TK z 20 grudnia 2017 r., sygn. SK 37/15 (OTK ZU A/2017, poz. 90).

3.3. We wskazanym orzeczeniu Trybunał stwierdził, że „wszczęcie postępowania kontrolnego w trybie przepisów zawartych w rozdziale 5 u.s.d.g. niewątpliwie stanowi przejaw władczego działania (ingerencji) organów władzy publicznej wobec jednostki. Postępowanie to z całą pewnością – co wynika też z motywów uchwały w sprawie II GPS 3/13 – wpływa na określenie sytuacji prawnej kontrolowanego podmiotu. Prowadzić ono może bowiem do wszczęcia stosownego postępowania administracyjnego (podatkowego) i wydania określonej decyzji administracyjnej (podatkowej). Końcowy wynik postępowania kontrolnego (tj. sporządzenie protokołu kontroli i wnioski w nim zawarte) jednostronnie kształtuje sytuację prawną kontrolowanego przedsiębiorcy, tzn. skutkuje tym, czy zostanie wobec niego wszczęte stosowne postępowanie administracyjne (podatkowe). Postanowienie w przedmiocie sprzeciwu kontrolowanego wobec wszczęcia i wykonywania kontroli (art. 84c ust. 9 u.s.d.g.), jak i postanowienie w przedmiocie zażalenia na postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych (art. 84c ust. 10 u.s.d.g.), mają bez wątpienia charakter władczy – wywołują one bowiem bezpośrednie skutki prawne w zakresie praw podmiotu kontrolowanego”.

3.4. W kontekście powyższego – na poziomie konstytucyjnym – niniejszą sprawę można sprowadzić w pewnym uproszczeniu do problemu „owoców zatrutego drzewa” i odpowiedzi na pytanie, czy i w jakim stopniu zdyskwalifikowane przez sąd administracyjny (wskutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego, który otworzył sądowi taką możliwość prawną) postępowanie kontrolne wobec przedsiębiorcy zaważyło na przebiegu postępowania jurysdykcyjnego, które zakończyło się wydaniem negatywnej decyzji wobec przedsiębiorcy.

Odpowiedź na to przyniósł już powiększony skład Izby Ogólnoadministracyjnej Naczelnego Sądu Administracyjnego, który na wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich, w trybie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a., podjął uchwałę w sprawie o sygn. akt I OPS 9/09 o następującej treści:

„W sytuacji, w której po wniesieniu skargi kasacyjnej przez stronę Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z Konstytucją aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane zaskarżone orzeczenie, jeżeli niekonstytucyjny przepis nie został wskazany w podstawach kasacyjnych, Naczelny Sąd Administracyjny powinien zastosować bezpośrednio przepisy art. 190 ust. 1 i 4 Konstytucji RP i uwzględnić wyrok Trybunału nie będąc związanym treścią art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.)”.

Jako uzasadnienie przyjętego stanowiska wskazano zaś następujące argumenty:

„[S]twierdzić można, iż przy wąskim rozumieniu przesłanki nieważności postępowania z art. 183 § 2 pkt 5 p.p.s.a. – ustawodawca zwykły nie przewidział rozwiązań proceduralnych, odnoszących się do sytuacji, w której już po wniesieniu skargi kasacyjnej Trybunał Konstytucyjny orzeka o niekonstytucyjności przepisów znajdujących zastosowanie w sprawie sądowniczoadministracyjnej, będącej przedmiotem postępowania kasacyjnego, nie wskazanych wszakże w podstawach skargi kasacyjnej. W konsekwencji należałoby stwierdzić, że wobec deficytu materii ustawowej co do sytuacji procesowej przedstawionej we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, mamy do czynienia w zakresie analizowanego zagadnienia z luką prawną.

W zaistniałej sytuacji NSA w przeważającej liczbie wyroków słusznie odwołał się bezpośrednio do norm konstytucyjnych art. 190 ust. 1 i 4. Art. 190 ust. 1 stanowi, że orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne. Użyte przez ustrojodawcę określenie «moc powszechnie obowiązująca» przybliży walor wyroków Trybunału do źródeł prawa powszechnie obowiązującego z art. 87 ust. 1, w zakresie dotyczącym kręgu adresatów, którzy winni zapadłe judykaty respektować i dokonywać ich wdrożenia (implementacji). Nie ma żadnej wątpliwości, iż orzeczenia Trybunału wiążą sądy administracyjne i mają dla ich orzecznictwa nierzadko charakter prawotwórczy (...).

Z kolei zgodnie z brzmieniem art. 190 ust. 4 Konstytucji: «Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach, stanowi podstawę do wznowienia postępowania, uchylenia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania». Przepis ten wprost odnosi się do możliwości wzruszania w trybach nadzwyczajnych prawomocnych orzeczeń sądowych, ostatecznych decyzji administracyjnych lub rozstrzygnięć w innych sprawach. Określenie zasad i trybu wzruszania aktów o wskazanym wyżej charakterze ustawa zasadnicza pozostawia ustawom. W zakresie postępowania administracyjnego i sądownoadministracyjnego odpowiednie regulacje zawierają art. 145 § 1 i § 2 KPA, art. 240 § 1 pkt 8 i art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej oraz art. 273 § 1 i § 2 p.p.s.a.

W tych przypadkach podstawowym ograniczeniem możliwości wykorzystania przez strony trybu nadzwyczajnego jest określenie krótkiego terminu, w którym można domagać się wzruszenia decyzji i orzeczeń wydanych na podstawie przepisu uznanego później za niekonstytucyjny (miesiąc, liczony od ogłoszenia orzeczenia Trybunału).

Wprawdzie przepis art. 190 ust. 4 odnosi się wprost do postępowań już zakończonych, to w doktrynie podnosi się, że «Regulacja ta nie może być traktowana jako przejaw wyjątku od zasady, ponieważ jej celem jest wyraźne potwierdzenie przez ustawodawcę, że nawet prawomocne rozstrzygnięcia sądowe powinny podlegać weryfikacji w wyniku uznania przepisu za niezgodny z Konstytucją, *a fortiori* – sąd powinien uwzględniać istniejący stan niekonstytucyjności w postępowaniach niezakończonych prawomocnym rozstrzygnięciem (...)» (M. Safjan, *Skutki prawne orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, PiP 2003, z. 3, s. 15-16).

Należy zatem zgodzić się, że przepis ten zawiera w sobie w połączeniu z ust. 1 art. 190 normę konstytucyjną (wprawdzie niewysłowioną, ale zakodowaną) odnoszącą się do spraw w toku.

Akceptacja odosobnionego w powołanej w niniejszej uchwale grupie wyroków NSA, orzeczenia odmawiającego, ze względu na związanie Sądu granicami skargi kasacyjnej w rozumieniu art. 183 § 1 zd. 1 p.p.s.a., uwzględnienia wyroku Trybunału stwierdzającego niekonstytucyjność przepisów mających zastosowanie w sprawie, które nie zostały zawarte w podstawach skargi kasacyjnej, uniemożliwiłaby w perspektywie operacjonalizację art. 8 ust. 2 Konstytucji w odniesieniu do sądów jako części władzy publicznej, utrudniałaby przywracanie stanu konstytucyjności i stosowanie wykładni przepisów w zgodzie z Konstytucją, a ponadto utrudniałaby realizację zasady demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, z której to zasady jednostka ma prawo wywodzić i oczekiwać, że w sytuacji, gdy skutecznie zaskarżyła sprzeczne z prawem orzeczenie sądowe, to jej skarga zostanie uwzględniona, tym bardziej, że sprzeczność leżących u jego podstaw norm z obiektywnym porządkiem konstytucyjnym została stwierdzona wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego.

Ze względu na wskazane wyżej wartości konstytucyjne istotne dla realizacji ochrony praw i wolności oraz prawa do sądu konieczne jest przyjęcie za aprobowaną linię orzeczniczej wypowiedzającej się za wyłączeniem w sytuacji wyjątkowej ze względu na pozycję procesową

jednostki, na ukształtowanie której nie miała ona wpływu, związania sądu kasacyjnego granicami skargi kasacyjnej.

Za słusznością powyższego stanowiska powinno przemawiać również i to, że w niektórych ze spraw tworzących «prokonstytucyjną» linię orzeczniczą, z uwagi na bieg terminów, skarżący praktycznie utracili już możliwości wniesienia skargi o wznowienie postępowania na podstawie art. 145a k.p.a., czy też art. 272 p.p.s.a. W czasie kiedy należało wnieść takie skargi, sprawa oczekiwała na rozpoznanie w Naczelnym Sądzie Administracyjnym, co w świetle ugruntowanego już poglądu wykluczało wznowienie postępowania z uwagi na zawisłość sprawy sądowoadministracyjnej (zob. np. wyrok NSA z 17 czerwca 2009 r., sygn. akt II OSK 1750/07.)

Im większą bowiem wstrzeźliwość regulacyjną wykazuje ustawodawca w danej dziedzinie prawa, w tym w dziedzinie prawa procesowego, tym bardziej konieczne jest podkreślenie potrzeby, a wręcz konstytucyjnej konieczności, ochrony obywatela poprzez przyjmowanie w orzecznictwie sądowym zasad i standardów postępowania, mających zapobiegać negatywnym skutkom luk prawnych dla pozycji prawnej jednostek.

Podsumowując, stwierdzić należy, iż przepis art. 190 ust. 1 w zw. z art. 190 ust. 4 Konstytucji RP zawiera normę prawną nadającą się do bezpośredniego stosowania, bez rozwinięcia ustawowego, z którą nie pozostają w sprzeczności przepisy ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a wręcz ją uzupełniają w zakresie w jakim powstała luka co do sposobu postępowania sądu kasacyjnego w sytuacji wydania wyroku Trybunału Konstytucyjnego na etapie rozpoznawania skargi kasacyjnej nie zawierającej w podstawach jako zaskarżone w sprawie przepisów, co do których Trybunał usunął domniemanie ich konstytucyjności. Norma ta stanowi, że w toku postępowania sądy (w tym sądy administracyjne) związane są powszechną mocą obowiązującą orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, które są elementem kształtującym stan prawny oceniany przez sąd i określa kolejną, niewymienioną w ustawowych przepisach postępowania podstawę badania sprawy przez sąd drugiej instancji (kasacyjny). Na aprobatę, z punktu widzenia bezpośredniej skuteczności norm konstytucyjnych, nie zasługuje «argumentacja zmierzająca do wykazania, iż zaniechanie przez ustawodawcę przeniesienia do ustawy [powyższej] normy konstytucyjnej wyłącza możliwość jej stosowania przez sąd» (R. Batorowicz, J.P. Tarno, *op.cit.*, s. 154)».

Powyższa uchwała, stosownie do art. 269 p.p.s.a., jest wiążąca dla innych składów orzekających Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych (por. np. A. Skoczylas, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. A. Skoczylas, P. Szustakiewicz, wyd. 2, Warszawa 2023, s. 528-529).

3.5. W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny uznaje, że problem konstytucyjny przedstawiony w rozpatrywanej skardze został już rozstrzygnięty w formie uchwały wykładniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego, która realizuje dyrektywy prokonstytucyjnej wykładni przepisów ustawowych. Bezsprzecznie bowiem wynika z rzeczonego judykatu – tak na poziomie jego sentencji, jak i uzasadnienia – że w sądowoadministracyjnym postępowaniu drugoinstancyjnym nie można pomijać wyroków Trybunału Konstytucyjnego, jeżeli mają one związek z odnośną sprawą.

3.6. Ponadto należy przypomnieć, że w świetle obowiązującej Konstytucji nie leży w gestii Trybunału kontrola orzeczeń sądowych w sprawach indywidualnych, a do tego w istocie sprowadziłoby się merytoryczne rozpoznanie skargi konstytucyjnej. Skarżąca za pomocą instytucji skargi konstytucyjnej nie może kwestionować ostatecznego orzeczenia sądowego wydanego w jej sprawie, a w istocie do tego – w ocenie Trybunału – zmierzała rozpatrywana skarga; kontrola sądowokonstytucyjna sprowadzałaby się bowiem do swoistego „nadzoru judykacyjnego” związanego z niezastosowaniem się do prokonstytucyjnej wykładni

art. 183 § 1 p.p.s.a. przez jeden ze składów orzekających NSA, mimo wiążącej uchwały składu powiększonego tego Sądu. Obszerna część uzasadnienia rozpatrywanej skargi, a także uzupełniającego ją pisma procesowego z 7 lutego 2023 r. odnosi się *stricte* do sfery stosowania prawa w aspekcie konkretnych czynności procesowych NSA podjętych w sprawie I FSK 440/18, a ściślej – nieuwzględnieniu stanowiska przedstawionego w piśmie procesowym z 22 lutego 2018 r. (odnośnie do skutków dla sprawy wyroku TK z 20 grudnia 2017 r. o sygn. SK 37/15) oraz piśmie procesowym z 15 października 2020 r. (odnośnie do skutków dla sprawy wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. z 17 września 2020 r., sygn. akt [...], o uchyleniu postanowienia Dyrektora Izby Skarbowej w W. z 30 grudnia 2013 r., nr [...]).

3.7. Reasumując, Trybunał dostrzega wielowarstwowość sprawy skarżącej, niemniej jednak jej finalne położenie, spowodowane wyrokiem z 16 grudnia 2021 r. wynika wyłącznie ze sposobu, w jaki orzekający w jej sprawie skład Naczelnego Sądu Administracyjnego procedował jej sprawę kasacyjną, a nie z zaskarżonego art. 183 § 1 p.p.s.a.

W tym stanie rzeczy należało – na podstawie art. 59 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) – postanowić, jak w sentencji.