



SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 22 lutego 2017 r.

Sygn. akt SK 37/15

BAS-WPTK-2230/15

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	22. 02. 2017
L.dz. ....	L.zał. ....

**Trybunał Konstytucyjny**

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej spółki C

S.A. z siedzibą w W z 8 maja 2015 r. (sygn. akt SK 37/15),  
jednocześnie wnosząc o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

## Uzasadnienie

### I. Przedmiot kontroli

1. Niniejsza sprawa została zainicjowana skargą konstytucyjną (dalej: skarga) spółki C S.A. (dalej: skarżąca lub spółka) z siedzibą w W z 8 maja 2015 r.

Przedmiotem kontroli skarżąca uczyniła art. 84c ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.; dalej: u.s.d.g.), zgodnie z którym: „Przedsiębiorca może wnieść sprzeciw wobec podjęcia i wykonywania przez organy kontroli czynności z naruszeniem przepisów art. 79-79b, art. 80 ust. 1 i 2, art. 82 ust. 1 oraz art. 83 ust. 1 i 2, z zastrzeżeniem art. 84d”.

Jednocześnie spółka wskazuje, iż swoje wątpliwości konstytucyjne odnosi do kwestionowanej regulacji w zakresie, w jakim „na Postanowienie rozstrzygające sprzeciw przedsiębiorcy wobec podjęcia i wykonywania przez organy kontroli czynności wydane w oparciu o ustęp 9 i 10 zaskarżonego przepisu nie przysługuje skarga do sądu administracyjnego w oparciu o artykuł 3 § 2 punkt 2 i punkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2001 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późniejszymi zmianami)” (*petitum* skargi).

2. Przed przystąpieniem do dalszych rozważań należy wyjaśnić, że instytucja prawna sprzeciwu wobec czynności kontrolnych to środek ochrony prawnej, pozwalający przedsiębiorcy reagować w sytuacji podjęcia i prowadzenia czynności kontrolnych z naruszeniem przepisów regulujących zasady oraz tryb kontroli działalności gospodarczej (rozdział 5 u.s.d.g.). Instrument ten został wprowadzony na mocy ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2009 r. Nr 18, poz. 97 ze zm.; dalej: ustawa zmieniająca) i zaczął funkcjonować w obrocie prawnym z dniem 7 marca 2009 r.

Na gruncie dodanego ustawą zmieniającą art. 84c u.s.d.g., przedsiębiorca może wnieść sprzeciw wobec podjęcia i wykonywania przez organy kontroli czynności z naruszeniem przepisów dotyczących: 1) wszczęcia kontroli oraz jej

prowadzenia (art. 79-79b u.s.d.g.); 2) wykonywania kontroli podczas nieobecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej (art. 80 ust. 1 i ust. 2 u.s.d.g.); 3) naruszenia zakazu podejmowania i prowadzenia więcej niż jednej kontroli u przedsiębiorcy (art. 82 u.s.d.g.); 4) czasu trwania kontroli (art. 83 u.s.d.g.). Przedsiębiorca wnosi sprzeciw na piśmie do organu podejmującego i wykonującego kontrolę w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli (w świetle art. 84c ust. 4 u.s.d.g., co istotne z perspektywy analizowanej sprawy, jeżeli naruszenie czasu trwania kontroli wystąpiło w trakcie prowadzonej kontroli, bieg terminu na złożenie wniosku rozpoczyna się w dniu, w którym nastąpiło przekroczenie limitu czasu trwania kontroli). Wniesienie sprzeciwu wywołuje określone skutki prawne w zakresie czynności kontrolnych oraz czasu trwania kontroli, np. wstrzymuje czynności kontrolne organu kontroli, którego sprzeciw dotyczy. Ten skutek następuje z chwilą doręczenia kontrolującemu zawiadomienia o wniesieniu sprzeciwu i trwa do czasu rozpatrzenia sprzeciwu (odpowiednio: zażalenia). Wniesienie sprzeciwu wstrzymuje bieg czasu trwania kontroli od dnia wniesienia sprzeciwu do dnia doręczenia przedsiębiorcy postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych lub ich kontynuowaniu (art. 84c ust. 6 u.s.d.g.), albo do dnia wydania postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych (art. 84c ust. 12 w zw. z ust. 9 pkt 1 u.s.d.g.). Rozpatrzenie sprzeciwu powinno nastąpić w terminie 3 dni roboczych od dnia jego otrzymania. W wyniku rozpatrzenia sprzeciwu organ kontroli może podjąć następujące postanowienia: 1) o odstąpieniu od czynności kontrolnych, lub 2) o kontynuowaniu czynności kontrolnych. Nierozpatrzenie sprzeciwu we wskazanym terminie jest równoznaczne z wydaniem postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych. Na postanowienie organu kontroli, będące wynikiem rozpatrzenia sprzeciwu przedsiębiorca może wnieść zażalenie w terminie 3 dni od dnia otrzymania postanowienia. Rozstrzygnięcie zażalenia następuje w drodze postanowienia, nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego wniesienia (art. 84c ust. 10 u.s.d.g.). Niedochowanie tego terminu przez organ ustawodawca zrównał w skutkach z wydaniem przez organ właściwy postanowienia uznającego słuszność wniesionego zażalenia (art. 84c ust. 13 u.s.d.g.).

3. Z uwagi na fakt, że stylizacja zarzutów sformułowanych w skardze wyraźnie wskazuje, iż w niniejszej sprawie nie mamy do czynienia z zakwestionowaniem literalnego brzmienia regulacji poddanej ocenie konstytucyjnej,

gdyż skarżąca jako przedmiot kontroli wskazała treść, jaką nadała jej uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 stycznia 2014 r., sygn. akt II GSP 3/13 (wykorzystując intensywnie w warstwie argumentacyjnej skargi poglądy wyrażone w zdaniach odrębnych do przywołanej uchwały), w pierwszej kolejności – w opinii Sejmu – należy rozstrzygnąć, czy powyżej sformułowany przedmiot kontroli nadaje się do oceny konstytucyjności z perspektywy kognicji Trybunału Konstytucyjnego.

Należy podkreślić, że orzeczenia sądowe czy też akty stosowania prawa nie mogą być przedmiotem kontroli Trybunału. W jego kompetencjach nie leży również określanie, która – z kilku uznanych przez sądy za dopuszczalne – interpretacji określonego przepisu jest właściwa. Działalność Trybunału ma na celu wyeliminowanie z porządku prawnego normy niezgodnej z Konstytucją, a nie przesądzenie, który z możliwych wariantów interpretacyjnych wyrażającego tę normę przepisu powinien być przyjęty przez sądy. Trybunał Konstytucyjny jest bowiem sądem prawa, a nie sądem faktów (por. postanowienia TK z: 2 grudnia 2010 r., sygn. akt SK 11/10; 6 marca 2012 r., sygn. akt SK 3/09; 7 maja 2013 r., sygn. akt SK 31/12; 3 czerwca 2014 r., sygn. akt SK 62/12). Konstytucyjna kognicja Trybunału Konstytucyjnego w pierwszej kolejności obejmuje orzekanie w sprawie hierarchicznej zgodności aktów normatywnych (zob. art. 188 i art. 193 Konstytucji).

Jednocześnie Sejm dostrzega, że w świetle orzecznictwa konstytucyjnego, na treść konkretnej normy prawnej składa się nie tylko brzmienie zaskarżonego przepisu, lecz również jego systemowe uwarunkowanie, przyjęte poglądy doktryny oraz ukształtowana w tej materii linia orzecznicza. Nie jest sporne, że jeżeli „określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju” (wyrok TK z 3 października 2000 r., sygn. akt K 33/99). Dokonując kontroli konstytucyjności prawa, Trybunał Konstytucyjny uwzględnia zatem odczytanie normy przez organy stosujące prawo, jeżeli ma ono charakter: stały, powszechny oraz jednoznaczny (zob. np. wyrok TK z 8 grudnia 2009 r., sygn. akt SK 34/08 oraz wyroki TK z: 17 listopada 2008 r., sygn. akt SK 33/07; 24 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 16/06; 16 września 2008 r., sygn. akt SK 76/06; 2 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 31/08; zob. także postanowienia TK

z: 4 grudnia 2000 r., sygn. akt SK 10/99; 16 października 2007 r., sygn. akt SK 13/07).

4. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), która przesądziła treść normatywną kwestionowanej regulacji i w konsekwencji stała się podstawą poglądów zaprezentowanych przez sądy administracyjne w sprawie skarżącej, została podjęta w następstwie rozpoznania zagadnienia prawnego przekazanego przez skład orzekający Izby Gospodarczej NSA postanowieniem z 12 sierpnia 2013 r., sygn. akt II GSK 84/12, na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 718 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) składowi 7 sędziów NSA: „Czy na odmowę rozpatrzenia sprzeciwu wniesionego na podstawie art. 84c ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jednolity: Dz. U. z 2013 r., poz. 672 ze zm.) przysługuje skarga do sądu administracyjnego?”. Naczelny Sąd Administracyjny podjął w odpowiedzi następującą uchwałę: „Na odmowę rozpatrzenia sprzeciwu wniesionego na podstawie art. 84c ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jednolity: Dz. U. z 2013 r., poz. 672 ze zm.) nie przysługuje skarga do sądu administracyjnego”.

Zgodnie z art. 187 § 2 p.p.s.a., uchwała ta jest wiążąca w konkretnej sprawie, w której sformułowano wniosek o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego. Jednocześnie jednak, w świetle postanowienia art. 269 § 1 p.p.s.a. („Jeżeli jakkolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów [...] przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi”), ma ona tzw. ogólną moc wiążącą, co oznacza, że pogląd wyrażony w uchwale 7 sędziów NSA jest wiążący dla wszystkich innych składów sądów administracyjnych.

W tym miejscu należy nadmienić, że od czasu przyjęcia uchwały w sprawie o sygn. akt II GPS 3/13, żaden sąd administracyjny nie skorzystał z dyspozycji art. 269 § 1 p.p.s.a. i nie wystąpił o ponowne rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego ocenionego w przywołanej uchwale przez odpowiedni skład NSA.

Co istotne z perspektywy analizowanej skargi konstytucyjnej, której przedmiotem jest regulacja zamykająca – zdaniem skarżącej – drogę sądową wobec postanowienia uznającego sprzeciw wniesiony w trybie art. 84c ust. 1 u.s.d.g. za

niedopuszczalny, uchwała 7 sędziów NSA z 13 stycznia 2014 r. (sygn. akt II GPS 3/13) odnosi się zaś do postanowienia o odmowie rozpatrzenia sprzeciwu wniesionego na podstawie art. 84c ust. 1 u.s.d.g. Wobec powyższego należy przypomnieć, że w świetle ustaleń doktryny, zakres związania wynikający z uchwały 7 sędziów NSA zdeterminowany jest jej sentencją, nie wiążą natomiast pisemne motywy jej podjęcia, ujawnione w uzasadnieniu, które nie mają związku ze sformułowanym zagadnieniem prawnym (A. Skoczyła, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 grudnia 2002 r.*, FPS 13/00, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2001, nr 3, s. 128; T. Woś, H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 2004, s. 351).

Jednocześnie jednak trzeba zauważyć, że w zgodnej opinii sądów administracyjnych, wydane w toku postępowania kontrolnego wobec przedsiębiorcy postanowienie o niedopuszczalności sprzeciwu (jak w sprawie skarżącej spółki) należy kwalifikować jak postanowienie o odmowie rozpatrzenia sprzeciwu i z tego względu do takich postanowień należy również stosować zasadę niezaskarżalności do sądu administracyjnego sformułowaną w uchwale 7 sędziów NSA z 13 stycznia 2014 r., sygn. akt II GPS 3/13 (zob. postanowienia NSA z: 15 kwietnia 2015 r., sygn. akt II OSK 683/15; 30 kwietnia 2015 r., sygn. akt II OSK 928/15; 5 maja 2015 r., sygn. akt II SK 997/15; 14 maja 2015 r., sygn. akt II OSK 1441/15; 15 maja 2015 r. sygn. akt II OSK 1155/15; 16 czerwca 2015 r., sygn. akt II OSK 1399/15; 11 września 2015 r. sygn. akt II OSK 2054/15, prawomocne postanowienia: WSA w Szczecinie z 10 kwietnia 2015 r., sygn. akt SA/Sz 404/15; WSA w Poznaniu z 21 maja 2015 r., sygn. akt II SA/Po 333/15).

Z powyższego względu należy uznać, że po podjęciu uchwały NSA w sprawie o sygn. akt II GPS 3/13 doszło do ukształtowania jednolitej i trwałej linii orzecniczej, zgodnie z którą niedopuszczalna jest skarga do sądu administracyjnego na postanowienie stwierdzające niedopuszczalność sprzeciwu wniesionego na podstawie art. 84c ust. 1 u.s.d.g. Tym samym nie ma wątpliwości, że przedmiot przedłożonej Trybunałowi Konstytucyjnemu skargi jest objęty jego kognicją.

## II. Stan faktyczny sprawy i zarzuty skarżącej

1. Niniejsza skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego.

W dniu listopada 2013 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w W (dalej: organ podatkowy) doręczył skarżącej upoważnienie z listopada 2013 r. i tym samym, zgodnie z art. 79a ust. 1 u.s.d.g. (w brzmieniu obowiązującym w dacie kontroli przedsiębiorcy), przystąpił do kontroli podatkowej w zakresie prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2008 r. Jak wynika z dostępnych Sejmowi dokumentów sprawy, upoważnienie do podjęcia czynności kontrolnych wskazywało – zgodnie z dyspozycją art. 79a ust. 6 pkt 1 u.s.d.g. – że kontrola u skarżącej zakończy się listopada 2013 r.

W dniu listopada 2013 r., powołując się na treść art. 84c ust. 1 i ust. 4 u.s.d.g., spółka wniosła sprzeciw dotyczący prowadzenia kontroli ze względu na przekroczenie czasu jej trwania. Postanowieniem z grudnia 2013 r. (znak: ) organ podatkowy orzekł o kontynuowaniu czynności kontrolnych (art. 84c ust. 9 pkt 2 u.s.d.g.), uzasadniając swoje rozstrzygnięcie tym, że w wypadku skarżącej, którą bezspornie należy kwalifikować jako mikroprzedsiębiorcę, kontrola trwała 9 dni (co wykazano w protokole pokontrolnym doręczonym w dniu zakończenia kontroli) i tym samym nie zostały przekroczone limity czasu prowadzenia kontroli wskazane w art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g.

W dniu grudnia 2013 r. spółka wniosła zażalenie na postanowienie organu podatkowego do Dyrektora Izby Skarbowej w W (dalej: organ podatkowy II instancji), do czego miała prawo w świetle art. 84c ust. 10 u.s.d.g.

Postanowieniem z grudnia 2013 r. (nr ) organ podatkowy II instancji uchylił w całości postanowienie organu podatkowego i stwierdził niedopuszczalność środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu. W ocenie organu podatkowego II instancji, w sprawie skarżącej nie rozpoczął biegu termin, o którym mowa w art. 84c ust. 4 u.s.d.g., co uzasadnia tezę o niedopuszczalności wniesienia sprzeciwu.

Dążąc do weryfikacji przywołanego rozstrzygnięcia, skarżąca wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W (dalej: WSA w W ). W dniu października 2014 r. WSA w W wydał

postanowienie (sygn. akt \_\_\_\_\_), którym odrzucił skargę jako niedopuszczalną.

Postanowieniem z \_\_\_\_\_ stycznia 2015 r. (sygn. akt \_\_\_\_\_) Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną wniesioną przez skarżącą na postanowienie sądu pierwszej instancji.

Przywołane postanowienie NSA zostało doręczone skarżącej 10 lutego 2015 r. i zostało przez nią wskazane jako ostateczne orzeczenie o jej prawach i wolnościach, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji.

2. W ocenie skarżącej, kontestowana przez nią regulacja (o treści zdeterminowanej uchwałą 7 sędziów NSA z 13 stycznia 2014 r., sygn. akt II GSP 3/13), pozbawiając ją środka prawnego od władczego rozstrzygnięcia organu administracji publicznej ingerującego w swobodę przedsiębiorczości, narusza wprost zasadę wolności gospodarczej gwarantowaną w art. 20 Konstytucji. W uzasadnieniu pisma procesowego inicjującego niniejsze postępowanie spółka wskazuje, że: „[t]ylko dopuszczenie zbadania przez sąd, czy doszło do naruszenia owej zagwarantowanej konstytucyjnie wolności prowadzenia działalności gospodarczej, zapewnić może umożliwienie zaskarżenia rozstrzygnięcia władczego organu administracji publicznej do sądu administracyjnego, a tym samym zapewnić prawo do sądu” (skarga, s. 6).

Skarżąca podnosi, że norma stanowiąca przedmiot kontroli jest nieusprawiedliwioną innymi wartościami konstytucyjnymi ingerencją w jej wolność gospodarczą, tym samym art. 84c ust. 1 u.s.d.g. łamie także art. 22 Konstytucji. W ocenie spółki, skutkujące kwestionowaną normą ograniczenie nie mieści się w przesłance ważnego interesu publicznego, statutowanej w art. 22 ustawy zasadniczej, takie założenie prowadziłoby bowiem do wniosku, że: „konstytucyjnie zagwarantowane prawo do sądu byłoby przyczyną kolizji z ważnym interesem publicznym” (skarga, s. 8).

Jednocześnie skarga konstytucyjna zawiera także zarzut naruszenia prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji) oraz zakazu zamykania drogi sądowej (art. 77 ust. 2 Konstytucji), za którego słuszością — w opinii skarżącej — przemawia to, że kwestionowana przez nią regulacja wyłącza możliwość sądowej kontroli rozstrzygnięć podejmowanych w indywidualnych sprawach przedsiębiorców, a za takie, zdaniem spółki, należy uznać rozpatrzenie sprzeciwu wniesionego względem czynności kontrolnych działalność gospodarczą.



### III. Analiza formalnoprawna

1. Zgodnie z art. 79 Konstytucji, skargę konstytucyjną może wnieść każdy, czyje prawo lub wolność konstytucyjna zostały naruszone ostatecznym rozstrzygnięciem sądu lub organu administracji publicznej.

Skarga konstytucyjna stanowi nadzwyczajny środek ochrony konstytucyjnych praw i wolności, a skorzystanie z ochrony przez nią gwarantowanej uwarunkowane jest spełnieniem wymagań wynikających zarówno z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawy o TK).

W świetle stabilnego poglądu Trybunału Konstytucyjnego, sąd konstytucyjny w każdym stadium postępowania jest obowiązany badać, czy nie zachodzą ujemne przesłanki (konstytucyjne lub ustawowe), których istnienie powoduje obowiązek umorzenia postępowania. Weryfikacja dopuszczalności skargi konstytucyjnej nie kończy się bowiem w fazie jej wstępnego rozpoznania, lecz jest aktualna przez cały czas jej rozpatrywania (por. postanowienia TK z: 8 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 80/06; 10 listopada 2009 r., sygn. akt SK 45/08; 19 października 2010 r., sygn. akt SK 8/09; 8 stycznia 2013 r., sygn. akt SK 15/10; 15 lipca 2015 r., sygn. akt SK 69/13).

2. W perspektywie badania dopuszczalności merytorycznego orzekania w niniejszej sprawie, należy w tym miejscu przypomnieć, że zarówno w myśl obecnie obowiązującej ustawy o TK (art. 77 ust. 1), jak i ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 634 ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.), pod rządami której niniejsza sprawa została zainicjowana (art. 46 ust. 1), skarga może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile jest ona przewidziana, w ciągu 3 miesięcy od dnia doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia. Złożenie skargi jest więc dopuszczalne tylko w sytuacji, w której do naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności doszło na skutek wydania rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego, przy czym naruszenie to wynika z zastosowania przez orzekające organy przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, który jest sprzeczny z Konstytucją (postanowienia TK z: 19 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 8/01; 5 września 2006 r., sygn. akt Ts 130/06; 4 stycznia 2007 r., sygn. akt Ts 101/06).

W świetle stanu faktycznego sprawy, na kanwie której została wniesiona analizowana skarga konstytucyjna, w opinii Sejmu zasadnicze wątpliwości budzi realizacja przez skarżącą przesłanki „wyczerpania drogi prawnej” (art. 77 ust. 1 ustawy o TK) i uzyskania „ostatecznego rozstrzygnięcia” (art. 79 Konstytucji), które narusza jej prawa lub wolności konstytucyjne.

Jak podkreśla sąd konstytucyjny, „[p]rzestanka wyczerpania drogi sądowej powoduje, że skarga konstytucyjna jest środkiem nadzwyczajnym i subsydiarnym, który przysługuje «dopiero wówczas, gdy skarżący nie ma już jakiegokolwiek możliwości uruchomienia dalszego postępowania przed sądem bądź organem administracji publicznej w swojej sprawie» (postanowienie z 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 21). Dopóki bowiem «nie została wyczerpana droga prawna, nie można ocenić, czy mamy do czynienia z niekonstytucyjnością aktu normatywnego, jako podstawą orzekania, czy też z wadliwościami procesu stosowania prawa» (postanowienia z: 28 listopada 2001 r., sygn. SK 12/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 267 oraz 29 października 2002 r., sygn. SK 20/02, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 79). [...] [W] związku z przysługującą ustawodawcy swobodą wyboru sądu, wynikającą z art. 176 ust. 2 Konstytucji («Ustrój i właściwość sądów oraz postępowanie przed sądami określają ustawy»), nie można w świetle ustawy zasadniczej formułować prawa podmiotowego do rozpoznawania sprawy określonego rodzaju przez sąd administracyjny (por. wyrok z 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78 i omówione tam wcześniejsze orzecznictwo). Natomiast z art. 177 Konstytucji («Sądy powszechne sprawują wymiar sprawiedliwości we wszystkich sprawach z wyjątkiem spraw ustawowo zastrzeżonych dla właściwości innych sądów») wynika, że «to na sądach powszechnych spoczywa zasadniczy ciężar sprawowania wymiaru sprawiedliwości w imieniu Rzeczypospolitej, a ich właściwość jest niejako domniemana, co oznacza, że w braku wyraźnego zastrzeżenia ustawowego to właśnie sądy powszechne właściwe są do rozpatrzenia sprawy» (postanowienie TK z 25 lipca 2012 r., sygn. akt SK 27/11; por. także postanowienie TK z 23 września 2013 r., sygn. akt Ts 12/13).

Na pogląd wyrażony w przywołanym postanowieniu, którym Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie ze względu na to, że skarżąca nie wyczerpała drogi sądowej przed złożeniem skargi konstytucyjnej, pomimo przeprowadzenia przez nią całego postępowania przed sądami administracyjnymi, Trybunał powołał

się w postanowieniu z 17 czerwca 2014 r., sygn. akt Ts 14/13, którym odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej zmierzającej do uznania niezgodności z art. 45 ust. 1 w zw. z art. 77 ust. 2 oraz art. 184 i art. 2 Konstytucji: po pierwsze – art. 3 § 2 pkt 2 w zw. z art. 1 p.p.s.a., rozumianego w ten sposób, że nie jest postanowieniem wydanym w postępowaniu administracyjnym postanowienie wydane w toku postępowania, do którego w zakresie nieuregulowanym stosuje się wprost przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 23 ze zm.; dalej: k.p.a.), tj. postanowienie organu administracji publicznej wydane w toku kontroli podatkowej na skutek wniesienia zażalenia przedsiębiorcy na nieuwzględnienie sprzeciwu wniesionego przez przedsiębiorcę na podstawie u.s.d.g., a w związku z tym na powyższe postanowienie nie przysługuje skarga do sądu administracyjnego; po drugie – art. 3 § 2 pkt 4 w zw. z art. 1 p.p.s.a., rozumianego w ten sposób, że nie jest innym aktem lub czynnością z zakresu administracji publicznej dotyczącym uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa czynność materialno-techniczna rodząca po stronie adresata obowiązki wynikające z przepisów prawa, związane ze wszczęciem i kontynuowaniem kontroli podatkowej przedsiębiorcy, pomimo jego sprzeciwu; po trzecie – art. 84c ust. 9 i ust. 10 w zw. z art. 84c ust. 16 i art. 82 ust. 1 u.s.d.g., rozumianego w ten sposób, że samo odwołanie do stosowania w zakresie nieuregulowanym wprost przepisów k.p.a. nie stanowi o przysługiwaniu skargi do sądu administracyjnego na postanowienie o utrzymaniu w mocy postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych, wydanego na skutek rozpoznania sprzeciwu przedsiębiorcy wniesionego w związku z wszczęciem u niego kontroli podatkowej.

Jednocześnie, dla porządku, należy podkreślić, że Trybunał – będąc związany granicami skargi (działając wówczas na podstawie art. 66 ustawy o TK z 1997 r.) wniesionej 14 stycznia 2013 r., a więc niemal rok przed podjęciem przez skład 7 sędziów NSA uchwały w sprawie o sygn. akt II GPS 3/13 – wydając postanowienie z 17 czerwca 2014 r., orzekał w perspektywie polaryzacji stanowisk sądów administracyjnych w odniesieniu do dopuszczalności zaskarżania postanowień wydanych na skutek rozpatrzenia zażalenia na postanowienie wobec sprzeciwu przedsiębiorcy w postępowaniu kontrolnym.

Trybunał Konstytucyjny, jako podstawową (jakkolwiek nie jedyną) podstawę odmowy nadania biegu skardze przyjął, iż jej przedmiotem nie jest utrwalona, jednolita wykładnia sądowa przepisów (która w takim przypadku umożliwiałaby jej

ocenę przez Trybunał Konstytucyjny w ramach hierarchicznej kontroli prawa, o czym była wcześniej mowa), lecz wyłącznie zastosowana w sprawie skarżącej wykładnia prawa.

Ponadto, abstrahując od rozbieżności interpretacyjnych w orzecznictwie sądów administracyjnych w materii ich właściwości co do rozpoznania skargi na postanowienie wydane w konsekwencji złożenia zażalenia na postanowienie rozstrzygające sprzeciw przedsiębiorcy na sposób prowadzenia czynności kontrolnych, Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z 17 czerwca 2014 r. zdiagnozował dodatkową wadę formalną skargi, której aktualizacja wykluczyła możliwość nadania jej biegu. W analizowanej wówczas sprawie skarżąca, w opinii sądu konstytucyjnego, jakkolwiek wyczerpała drogę sądowo-administracyjną, to w perspektywie postanowień art. 177 Konstytucji oraz art. 199<sup>1</sup> ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1822 ze zm.; dalej: k.p.c.) nie można było uznać, że wydane w jej sprawie postanowienie NSA wskazujące brak właściwości sądów administracyjnych do rozpatrywania spraw z zakresu skarg na postanowienia wydane w trybie art. 84c ust. 10 u.s.d.g. jest orzeczeniem ostatecznie rozstrzygającym o przysługującym skarżącej konstytucyjnym prawie do sądu.

Ocena wyrażona w postanowieniu TK z 17 czerwca 2014 r., sygn. akt Ts 14/13 została w całości zaakceptowana w postanowieniu TK z 28 stycznia 2015 r. nieuwzględniającym zażalenia na pierwsze z przywołanych rozstrzygnięć.

3. Powyżej zrekonstruowane poglądy trybunalskie należy odnieść do przypadku skarżącej w niniejszej sprawie.

W tym względzie należy przypomnieć, że dążąc do weryfikacji postanowienia organu podatkowego II instancji, spółka – kierując się skądinąd słusznie cechami publicznoprawnymi jej sprawy – działając zgodnie z pouczeniem zawartym w decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w W , wybrała procedurę sądowo-administracyjną. Orzekające w sprawie skarżącej sądy administracyjne obu instancji, przywołując stanowisko zajęte w uchwale 7 sędziów NSA w sprawie o sygn. akt II GPS 3/13, uznały się za niewłaściwe i argumentowały, że postanowienie o niedopuszczalności wniesienia sprzeciwu nie jest wydawane w postępowaniu administracyjnym (por. art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.), a także nie stanowi aktu lub czynności z zakresu administracji publicznej, gdyż nie kształtuje bezpośrednio uprawnień lub obowiązków

materialnoprawnych wynikających z przepisów prawa (por. art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.) i w związku z tym nie podlega kontroli sądowo-administracyjnej.

Tym samym, w wyniku przyjętego przez orzekające w sprawie skarżącej sądy administracyjne poglądu prawnego, podjęta przez nią próba zainicjowania kontroli sądowo-administracyjnej rozstrzygnięcia okazała się bezskuteczna.

W świetle poczynionych ustaleń pozostaje jeszcze otwartą kwestia potwierdzenia, czy rzeczywiście w sprawie skarżącej nie pozostawały do wykorzystania inne, dostatecznie efektywne, środki chroniące jej konstytucyjne prawa i wolności. Jednocześnie należy podkreślić, że obowiązek wykazania tej przesłanki ciąży na skarżącej. W innym wypadku Trybunał Konstytucyjny musiałby podejmować czynności nie jako organ subsydiarny (działający z pozycji *ultima ratio*), ale także mimo braku formalnego potwierdzenia, że powszechnie dostępne środki prawne należycie i w sposób pełny realizują funkcję ochronną. Powyższy wymóg wynika z istoty skargi jako środka subsydiarnego.

W odniesieniu do sformułowanego wyżej pytania, należy przypomnieć, że art. 177 Konstytucji zawiera domniemanie właściwości sądów powszechnych we wszystkich sprawach, z wyjątkiem ustawowo zastrzeżonych dla właściwości innych sądów. Ustrojodawca przesądził bowiem, że: „to na sądach powszechnych spoczywa zasadniczy ciężar sprawowania wymiaru sprawiedliwości [...] co oznacza, że w braku wyraźnego zastrzeżenia ustawowego to właśnie sądy powszechne są właściwe do rozpatrzenia sprawy” (wyrok TK z 9 grudnia 2003 r., sygn. akt P 9/02; por. także wyroki TK z: 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97; 10 maja 2000 r., sygn. akt K 21/99). Takie znaczenie art. 177 Konstytucji, który w swej treści – przez posłużenie się pojęciem sprawy – nawiązuje do art. 45 ust. 1 Konstytucji, tworzy obowiązek rozpoznania wszelkich spraw objętych gwarancją prawa do sądu. W konsekwencji, jak podkreślał Trybunał, „w braku wskazania, iż w konkretnej sprawie, z którą zainteresowany zwrócił się do sądu powszechnego, kompetentny jest inny sąd – sąd powszechny powinien sprawę rozpoznać merytorycznie” (zob. wyrok TK z 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97, por. także postanowienie TK z 14 listopada 2007 r. sygn. akt SK 53/06).

Do zainicjowania postępowania przed sądem powszechnym nie jest potrzebna pozytywna norma przewidująca taką możliwość, ponieważ w żadnym wypadku milczenie ustawodawcy nie może zawężyć prawa do sądu i prowadzić do interpretacji sprzecznej z Konstytucją (zob. m.in. orzeczenie TK z 25 lutego 1992 r.,

sygn. akt K 3/91 oraz wyroki TK z 9 grudnia 2003 r., sygn. akt P 9/02, oraz 10 lipca 2000 r., sygn. akt SK 12/99). Przeciwna interpretacja pozostawałaby bowiem w sprzeczności z gwarantowanym konstytucyjnie prawem do sądu, które jest jednym z podstawowych elementów demokratycznego państwa prawnego (zob. uchwała pełnego składu TK z 25 stycznia 1995 r., sygn. akt W 14/94).

Analogiczny pogląd prezentuje w swym orzecznictwie Sąd Najwyższy, który w postanowieniu z 21 maja 2002 r., sygn. akt III CK 53/02, stwierdził, że: „może się zdarzyć, że sprawa przedstawiona do rozstrzygnięcia przez sąd powszechny nie będzie sprawą cywilną ani w ujęciu materialnym, ani formalnym, ani też nie będzie sprawą toczącą się według przepisów kodeksu postępowania karnego, ale jednocześnie ustawa nie zastrzeże dla jej rozpoznania właściwości sądu administracyjnego; wówczas, zgodnie z art. 177 Konstytucji, sprawę tę – mimo niedostatków unormowań prawnoprocesowych – rozpozna sąd powszechny w postępowaniu cywilnym. W takiej sprawie – «niecywilnej» z natury lub z woli ustawodawcy, ale nie będącej także sprawą karną – poszczególne instytucje procesu cywilnego będą, w zależności od przedmiotu i charakteru żądania oraz konfiguracji podmiotowej, stosowane wprost, inne odpowiednio, a jeszcze inne przy wykorzystaniu analogii”. Podobnie Sąd Najwyższy wypowiedział się w postanowieniu z 19 grudnia 2003 r., sygn. akt III CK 319/03, wskazując, że: „[n]ie można także antycypująco wyłączać z drogi sądowej żądań zmierzających do dochodzenia naruszonych wolności, nie mieszczących się – z jakichkolwiek powodów, np. na skutek niedostatków legislacyjnych – w definicji sprawy cywilnej lub sądownoadministracyjnej. Zgodnie z art. 177 w związku z art. 77 ust. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji, właściwym do rozpoznania takiej sprawy – w takim wypadku «sprawy» w ujęciu konstytucyjnym – będzie sąd powszechny, stosujący przepisy postępowania cywilnego”.

Sejm podziela pogląd reprezentowany w orzecznictwie sądu konstytucyjnego i Sądu Najwyższego, iż z samej Konstytucji wynika obowiązek rozpatrzenia sprawy wniesionej do sądu powszechnego w wypadku, gdy brak jest wyraźnych przepisów określających właściwość innych sądów (wojskowych lub administracyjnych). Dopiero bowiem ustalenie, przy orzekaniu o swej właściwości przez sąd administracyjny, że sprawa obejmuje kontrolę działalności administracji publicznej (art. 184 Konstytucji w związku z art. 1 p.p.s.a.), powoduje uchylenie domniemania

wynikającego z art. 177 Konstytucji i zwalnia sąd powszechny z obowiązku rozpatrzenia sprawy.

Analiza okoliczności faktycznych i prawnych, na których tle niniejsza skarga konstytucyjna została wniesiona, prowadzić musi do wniosku, że spółka przedwcześnie sięgnęła po ten środek ochrony konstytucyjnych praw i wolności. Wprawdzie bowiem w jej sprawie zostało wydane prawomocne orzeczenie przez NSA, niemniej nie może ono być uznane za spełniające przesłanki, o których mowa w art. 77 ust. 1 ustawy o TK.

Odmowa przyjęcia sprawy skarżącej do rozpatrzenia przez NSA skutkuje bowiem zaktualizowaniem się czy wręcz przejęciem właściwości w tym zakresie przez sądy powszechne. Zgodnie bowiem z art. 199<sup>1</sup> k.p.c., „[s]ąd nie może odrzucić pozwu z tego powodu, że do rozpoznania sprawy właściwy jest organ administracji publicznej lub sąd administracyjny, jeżeli organ administracji publicznej lub sąd administracyjny uznały się w tej sprawie za niewłaściwe”. Celem tego przepisu jest właśnie zagwarantowanie realizacji prawa do sądu oraz (na co zwrócił uwagę SN w przywołanym wcześniej wyroku z 3 stycznia 2007 r.) zapobieganie sytuacjom patowym, czyli występowaniu negatywnych sporów kompetencyjnych pomiędzy drogą postępowania administracyjnego (oraz sądowo-administracyjnego) z jednej strony a drogą sądową w sprawach cywilnych z drugiej strony.

W obecnym stanie prawnym (abstrahując od jego oceny; zob. krytycznie na ten temat: B. Adamiak, *Rozgraniczenia właściwości sądów w polskim systemie prawnym* [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980-2005*, red. J. Góral, R. Hauser, J. Trzeciński, Warszawa 2005, s. 14-15) istnieje mechanizm gwarantujący jednostkom dostęp do sądu powszechnego na drodze postępowania uregulowanego przez k.p.c. również wtedy, gdy co prawda istnieje przepis ustawy przekazujący daną kategorię spraw do postępowania administracyjnego lub sądowo-administracyjnego, jednakże w konkretnym wypadku nastąpiła (w sposób ostateczny) odmowa rozpoznania sprawy.

Podsumowując poczynione rozważania, przyjmując, że łączna interpretacja art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 77 ust. 1 ustawy o TK prowadzi do wniosku, że przez uzyskanie ostatecznego rozstrzygnięcia o prawach lub wolnościach albo obowiązkach należy rozumieć wyczerpanie możliwej i przewidzianej przepisami drogi prawnej, czyli sytuację, w której skarżącej nie przysługuje żaden instrument prawny

dochodzenia swoich praw (np. możliwość uruchomienia procedury sądowej), Sejm podnosi, że w niniejszej sprawie brak wystarczających podstaw, by uznać, że obalone zostało konstytucyjne domniemanie właściwości sądów powszechnych. Postanowienie NSA z stycznia 2015 r. (sygn. akt ) nie zamknęło spółce drogi do wszczęcia postępowania cywilnego, w którym sąd ma bezwzględny, konstytucyjny obowiązek sprawę rozpoznać co do istoty. Tym samym, w opinii Sejmu, w wypadku niniejszej skargi konstytucyjnej nie została przez skarżącą spółkę zrealizowana przesłanka wyczerpania drogi prawnej, sama zaś skarga konstytucyjna została złożona przedwcześnie.

4. Poczynione ustalenia uzasadniają wystąpienie przez Sejm z wnioskiem o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

5. Niezależnie od sformułowanego wniosku o umorzenie postępowania w całości, Sejm pragnie wskazać na odrębną rację przemawiającą za umorzeniem postępowania, w zakresie badania zgodności kwestionowanej regulacji z art. 20 i art. 22 Konstytucji.

W tej perspektywie należy przypomnieć, że w myśl art. 53 ust. 1 ustawy o TK skarga konstytucyjna – poza wymaganiami dotyczącymi pisma procesowego – powinna zawierać m.in.: 1) określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją; 2) wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone; 3) uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną wolnością konstytucyjną lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (por. art. 47 ust. 1 ustawy o TK z 1997 r., pod rządami której została wniesiona skarga).

Skarga konstytucyjna musi wyraźnie określać m.in. zarzut niezgodności kwestionowanych przepisów z Konstytucją (w tym precyzować przedmiot i zakres zaskarżenia), wskazywać odpowiednie wzorce kontroli oraz zawierać należycie sformułowane uzasadnienie zarzutów. Jak konsekwentnie przyjmuje Trybunał



„[c]iężar dowodu spoczywa na podmiocie kwestionującym zgodność ustawy z [K]onstytucją i dopóki nie powoła on konkretnych i przekonywujących argumentów prawnych na rzecz swojej tezy, dopóty Trybunał Konstytucyjny uznawać będzie kontrolowane przepisy za konstytucyjne. W przeciwnym razie [...] Trybunał przekształciłby się w organ orzekający z inicjatywy własnej” (por. postanowienia TK z: 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt SK 48/13; 22 lipca 2015 r., sygn. akt SK 20/14; 22 marca 2016 r., sygn. akt SK 35/14; 14 kwietnia 2016 r., sygn. akt SK 25/14).

Wedle Trybunału Konstytucyjnego: „[S]karżący obowiązany jest przedstawić konkretne i przekonywające argumenty świadczące o niekonstytucyjności zakwestionowanych regulacji. Tym samym skarżący nie tylko winien wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone kwestionowaną regulacją, lecz także opisać «sposób» tego naruszenia. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej między unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz tymi, które określone są w niej jako wzorce kontroli [...] Tym samym nie wystarczy, że skarżący wskaże określone przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Musi on także wyjaśnić, na czym owa niezgodność polega. Jest to przesłanka konieczna do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09; zob. także np. postanowienia TK z: 28 lutego 2007 r., sygn. akt SK 78/06; 14 stycznia 2009 r., sygn. akt Ts 21/07; 15 grudnia 2009 r., sygn. akt Ts 10/09; 12 października 2010 r., sygn. akt Ts 229/09; 6 grudnia 2012 r., sygn. akt Ts 187/11). Uzasadnienie zarzutów musi zatem polegać na przedstawieniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej między normami wynikającymi z zakwestionowanych przepisów oraz normami konstytucyjnymi. Jak wskazuje Trybunał: „Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów w kontekście każdego wzorca kontroli nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie” (wyrok TK z 23 października 2012 r., sygn. akt SK 11/12).

Analizując zarzuty spółki, Sejm – z uwzględnieniem zasady domniemania konstytucyjności badanej regulacji – stwierdza, że zarzut naruszenia art. 20 i art. 22 Konstytucji (wskazanych w skardze jako podstawowe wzorce kontroli) przez kwestionowaną regulację nie został uzasadniony. Skarżąca ograniczyła się bowiem do przywołania treści przywołanych norm konstytucyjnych i stwierdzenia w dwóch miejscach skargi, że: „zaskarżony przepis oddziałuje wprost na [...] sferę wolności

prowadzenia działalności gospodarczej i skuteczność ochrony wolności prowadzenia działalności gospodarczej przez Skarżącą. [...] W każdym zatem przypadku, gdy dochodzi do naruszenia wolności prowadzenia działalności gospodarczej, ochronę taką może gwarantować jedynie rozpoznanie sprawy przez niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. [...] Wyłączenie drogi sądowej w sprawie rozpoznania wydanych władczo rozstrzygnięć dotyczących sprzeciwu przedsiębiorcy dotyczącego wszczęcia i prowadzenia kontroli (w przypadkach wskazanych w art. 84c ust. 1 usdg) narusza zatem wskazane gwarancje wolności prowadzenia działalności gospodarczej. [...] Ograniczenie prawa do sądu w tym zakresie nie mieści się też w przesłance «ważnego interesu publicznego» (art. 22 Konstytucji)” (skarga, s. 7) oraz „nie sposób [...] przyjąć, iż wyłączenie drogi sądowej w zaskarżonym zakresie, może usprawiedliwiać ograniczenie wolności działalności gospodarczej ze względu na ważny interes publiczny, gdyż wskazana «kwalifikowana» przesłanka ważnego interesu publicznego nie występuje. Ponadto taka interpretacja oznaczałaby w praktyce, że konstytucyjne prawo do sądu byłoby przyczyną kolizji z ważnym interesem publicznym” (skarga, s. 8).

Przywołanych twierdzeń skarżącej nie sposób uznać za wystarczające – w perspektywie wymogów ustawy o TK – uzasadnienie zarzutu naruszenia jej konstytucyjnej wolności prowadzenia działalności gospodarczej.

W oparciu o podniesioną w skardze argumentację, posiłkując się zasadą *falsa demonstratio non nocet*, możliwe byłoby co najwyżej uznanie, że w istocie dotyczy ona zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji, jednakże merytoryczne rozpoznanie tego zarzutu nie jest możliwe, z uwagi na brak wyczerpania drogi sądowej przez skarżącą, co zostało podniesione w pkt III.3 niniejszego pisma.

6. Abstrahując od przedstawionego wniosku o umorzenie postępowania, Sejm pragnie zauważyć, że poddanie ocenie sądowej czynności kontrolnych przeprowadzonych u przedsiębiorcy, oprócz wariantu zainicjowania postępowania przed sądem powszechnym, omówionego powyżej, możliwe jest jeszcze na dwóch ścieżkach. Po pierwsze, w sytuacji wydania decyzji administracyjnej, dla której uzasadnieniem faktycznym będą okoliczności ustalone w trakcie czynności kontrolnych. Trzeba przy tym podnieść, że przedmiotem postępowania kontrolnego uregulowanego w rozdziale 5 u.s.d.g. nie jest bezpośrednio rozstrzygnięcie o prawach

i obowiązkach przedsiębiorcy, ale ustalenie, czy prowadzi on działalność gospodarczą zgodnie z odpowiednimi (z perspektywy właściwości przedmiotowej organu kontrolującego) przepisami prawa. Dopiero rezultaty kontroli mogą stać się przesłanką do władczej ingerencji organu, przez wydanie decyzji administracyjnej, która podlega zaskarżeniu na zasadach ogólnych, najpierw w trybie kontroli instancyjnej, a następnie przez wniesienie skargi do sądu administracyjnego. Skarżący może wówczas domagać się zbadania przez sąd administracyjny prawidłowości czynności kontrolnych, kwestionując wyniki kontroli, będące rezultatem nielegalnych – w jego opinii – działań organu kontrolującego. Stwierdzenie uchybień organu administracji publicznej prowadzącego kontrolę może być podstawą do nieuwzględnienia przez sąd administracyjny dowodów zebranych z naruszeniem prawa i w konsekwencji może prowadzić do uchylecia decyzji. Zgodnie bowiem z art. 77 ust. 6 u.s.d.g., „[d]owody 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”. Regulacja ta koresponduje z postanowieniem art. 135 p.p.s.a., w świetle którego, w wypadku uwzględnienia skargi, sądy administracyjne mają obowiązek stosowania przewidzianych ustawą środków w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia (por. uchwała składu 7 sędziów NSA z 1 marca 2010 r., sygn. akt II FPS 9/09). W perspektywie niniejszej sprawy oznacza to kontrolę legalności działań zmierzających do wydania podatkowej decyzji administracyjnej.

Jednocześnie warto podkreślić, że bez wpływu na możliwość rozpoznania przez sąd administracyjny zarzutów naruszenia przepisów ograniczających sposób i czas prowadzenia kontroli pozostaje fakt nieuwzględnienia przez organ kontrolujący sprzeciwu wobec czynności kontrolnych, czy postanowienie na zażalenie złożone wobec nieuwzględnienia sprzeciwu i kontynuowania czynności kontrolnych. Dla kompletności wyводу należy dodać, że w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, dla nieuwzględnienia przez sąd dowodów przeprowadzonych w toku kontroli przez organ kontroli z naruszeniem przepisów prawa w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy nie wystarczy samo



16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz. U. poz. 2255) wprowadził instytucję skargi do sądu administracyjnego na przewlekłe prowadzenie kontroli. Przywołaną nowelizacją dodano w art. 84c u.s.d.g. ust. 15a w brzmieniu: „W razie przewlekłości czynności kontrolnych, po wydaniu postanowienia w przedmiocie zażalenia, o którym mowa w ust. 10, przedsiębiorca może wnieść do sądu administracyjnego skargę na przewlekłe prowadzenie kontroli. Wniesienie skargi nie wstrzymuje czynności kontrolnych” oraz ust. 15b o treści: „Do skargi, o której mowa w ust. 15a, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r. poz. 718, 846, 996, 1579 i 1948) dotyczące skargi na przewlekłe prowadzenie postępowania”.

Przepisy te weszły w życie 1 stycznia 2017 r. i warto podkreślić, że przesłanką skorzystania z nowego instrumentu w nich przewidzianego jest przewlekłe prowadzenia czynności kontrolnych oraz wyczerpanie instancyjnego postępowania w przedmiocie sprzeciwu i uzyskanie postanowienia, o którym mowa w ust. 10 art. 84c u.s.d.g.

Ustawodawca wprowadził tym samym regulację, o której mowa w art. 3 § 3 p.p.s.a., stanowiącą o właściwości sądów administracyjnych do kontroli postanowienia wydanego w postępowaniu kontrolnym. Aktualne pozostają bowiem ustalenia, że postanowienie w przedmiocie zażalenia na sprzeciw w ramach prowadzonej kontroli przedsiębiorców nie jest ani postanowieniem wydanym w postępowaniu administracyjnym (art. 3 § 2 pkt 2 w związku z art. 1 p.p.s.a.), ani innym aktem lub czynnością z zakresu administracji publicznej dotyczącym uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (art. 3 § 2 pkt 4 w związku z art. 1 p.p.s.a.), podlegającymi kontroli w postępowaniu sądowo-administracyjnym.

W opinii Sejmu, dodanie nowych postanowień do art. 84c u.s.d.g. nie aktualizuje przesłanki umorzenia postępowania ze względu na utratę mocy obowiązującej aktu normatywnego w zakwestionowanym zakresie (art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK). Biorąc bowiem pod uwagę, że postępowanie zostało zainicjowane skargą konstytucyjną, Sejm uznaje, iż za miarodajny do zbadania zgodności art. 84c ust. 1 u.s.d.g. należałoby uznać kontekst normatywny wyznaczony przepisami determinującymi treść rozstrzygnięć wydanych w sprawie skarżącej. Innymi słowy, kontekst ten wyznaczają w niniejszej sprawie przepisy u.s.d.g. sprzed wejścia

w życie ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców.

Jednocześnie jednak trzeba również podkreślić, że na mocy art. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948 ze zm.), z dniem 1 marca 2017 r. wchodzi w życie ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947; dalej: u.KAS), której przedmiot regulacji obejmuje także kontrolę celno-skarbową (zob. w szczególności art. 54 u.KAS), wyłączając jednocześnie względem niej zastosowanie 5 rozdziału u.s.d.g., w którym pomieszczona jest zakwestionowana regulacja (art. 93 u.KAS).

**MARSZAŁEK SEJMU**



**Marek Kuchciński**