

W , dnia 08 maja 2015 r.

Trybunał Konstytucyjny
Aleja Jana Chrystiana Szucha 12 a
00-918 Warszawa

Skarżąca :

C Spółka Akcyjna
W (KRS)
reprezentowana przez Zarząd w osobie D
B umocowanego do jednoosobowej
reprezentacji Skarżącej,
zastępowana przez radcę
prawnego Agnieszkę Zakolską wpisaną na listę radców
prawnych prowadzoną przez OIRP w Warszawie numer
WA-8101

adres do korespondencji: C S.A.
ul. W

SKARGA KONSTYTUCYJNA

W oparciu o art. 79 ustęp 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 46 ustęp 1 ustawy z dnia 01 sierpnia 1997 roku o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 z późniejszymi zmianami), w imieniu C

Spółki Akcyjnej z siedzibą w W składam skargę konstytucyjną i wnoszę o:

Stwierdzenie, że artykuł **84 c ust. 1** ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jednolity Dz. U z 2013 r. poz. 672 ze zm.), 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

Trybunał wyjaśnił: " o tym, że zaskarżony akt normatywny był w znaczeniu konstytucyjnym podstawą ostatecznego orzeczenia można generalnie mówić wtedy, gdy owo rozstrzygnięcie - przy tym samym przedmiocie i zakresie sprawy- byłoby lub mogłoby być inne w przypadku nieobowiązania normy prawnej o treści kwestionowanej przez skarżącego". Podstawą rozstrzygnięcia jest więc przepis, który "determinuje w sensie normatywnym treść orzeczenia" (postanowienie TK z dnia 6 lipca 2005 r., sygn. akt SK 25/03).

Okoliczność wydania orzeczeń w oparciu o przepis stanowiący przedmiot niniejszej skargi zostanie szczegółowo wykazana poniżej, poprzez opisanie stanu faktycznego sprawy.

II. Okoliczności Faktyczne Sprawy:

W dniu listopada 2013 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w W doręczył upoważnienie z dnia .11.2013 r. i wszczął u Skarżącej kontrolę podatkową w zakresie prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku od towarów i usług za okres styczeń-grudzień 2008 roku. **Kontrola zakończyła się w dniu listopada 2013 roku doręczeniem protokołu kontroli.** W dniu listopada 2013 r. w oparciu o art. 84c ustępn 1 i 4 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jednolity Dz. U z 2013 r. poz.672 ze zm.) (**dalej zwanej usdg**) Skarżąca bezpośrednio do organu wniosła **sprzeciw dotyczący prowadzenia kontroli, ze względu na przekroczenie czasu trwania kontroli.** Postanowieniem z dnia .12.2013 roku znak Naczelnik) Urzędu Skarbowego w W orzekł o kontynuowaniu czynności kontrolnych (art. 84 c ust.9 pp 2 usdg).

W dniu .12.2013 roku Skarżąca, zachowując przewidziany w art. 84c ust. 10 Ustawy usdg termin, wniosła **zażalenie** na Postanowienie Naczelnika do Dyrektora Izby Skarbowej w W Zażalenie zarzucało **przekroczenie terminu rozpoznania sprzeciwu,** tj. naruszenie art. 84c ust. 9 usdg oraz **przekroczenie czasu trwania kontroli, o którym mowa w art. 83 ust. 1 ppt.1. usdg.** Postanowieniem z dnia .12.2013r. numer , doręczonym C SA w dniu .01.2014 r., Dyrektor Izby Skarbowej w W **uchylił w całości postanowienie organu pierwszej instancji i stwierdził niedopuszczalność środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu.**

Od powyższego Postanowienia Dyrektora Izby Skarbowej Skarżąca złożyła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego skargę, wnosząc o uchylenie zaskarżonego

Postanowienia z dnia .12.2013 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny Postanowieniem z dnia października 2014 roku, w sprawie , **odrzucił skargę jako niedopuszczalną**. Odwołując się do stanowiska zawartego w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2014 roku w sprawie II GPS 3/13, WSA w W wskazał, że postępowanie, o którym mowa w art. 84 c usdg nie jest postępowaniem administracyjnym o jakim mowa w art. 3 § 2 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153,poz 1270 z późniejszymi zmianami), tekst jednolity z dnia 26 stycznia 2012 roku (Dz. U. z 2012 r.poz.270) (**dalej ppsa**). Ponadto WSA w W wskazał, iż na mocy at. 187 § 2 w związku z artykułem 269 § 1 ppsa uchwała NSA z dnia 13 stycznia 2014 roku w sprawie II GPS 3/13, ma także ogólną moc wiążącą sądy administracyjne. Przepisy te nie pozwalają żadnemu składowi sądu administracyjnego rozstrzygnąć innej sprawy w sposób sprzeczny ze stanowiskiem zawartym w uchwale powiększonego składu NSA. Orzeczenie mające moc wiążącą może zostać jedynie zmienione jeżeli inny skład NSA nie podziela stanowiska zawartego w uchwale i ponownie przedstawi zagadnienie odpowiedniemu składowi powiększonemu NSA.

Skarżąca od Postanowienia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z dnia października 2014 roku, w sprawie wniosła skargę kasacyjną, która Postanowieniem z dnia stycznia 2015 roku w sprawie , **została oddalona**.

W uzasadnieniu swojego stanowiska Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż rozstrzygnięcie Sądu I Instancji ze względu na treść uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 roku w sprawie II GPS 3/13 oraz odwołanie się tegoż sądu do art. 269 § 1 ppsa nie mogło być inne niż odrzucenie skargi C SA, gdyż Naczelny Sąd Administracyjny w treści powołanej uchwały z dnia 13 stycznia 2014 r. **stwierdził, że postępowanie organu w zakresie kontroli, o którym mowa w art. 84 c usdg nie jest postępowaniem administracyjnym**, a w postanowieniach wydawanych na skutek rozpatrzenia sprzeciwu organ kontroli nie rozstrzyga bezpośrednio o obowiązkach lub uprawnieniach kontrolowanego przedsiębiorcy. Skoro zaś postępowanie kontrolne prowadzone na podstawie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej nie ma charakteru postępowania administracyjnego, to oznacza, że sprzeciw wniesiony w postępowaniu kontrolnym, nie prowadzi do wszczęcia nowego postępowania względem postępowania kontrolnego, a zwłaszcza nie wszczyna postępowania administracyjnego w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego. Postanowienia podjęte w wyniku rozpatrzenia

sprzeciwu wpływają więc jedynie na sytuację faktyczną, a nie prawną kontrolowanego przedsiębiorcy, bowiem odnoszą się one do samej kontroli, a więc do obowiązków organu prowadzącego kontrolę. Nie ma podstaw, aby z takiego postanowienia wyprowadzić jakiegokolwiek uprawnienia kontrolowanego podmiotu. Rozważania na temat charakteru prawnego postanowień wydanych na skutek rozpatrzenia sprzeciwu determinują analogiczne rozwiązanie w przypadku odmowy rozpatrzenia sprzeciwu, które także nie jest rozstrzygnięciem podjętym w postępowaniu administracyjnym. Skoro zatem treść tej uchwały znajdowała zastosowanie do niniejszej sprawy, to Sąd I instancji zasadnie postanowił odwołać się do jej treści, wskazując przy tym, że w pełni podziela stanowisko w niej wyrażone. Ogólna moc wiążąca uchwały powoduje bowiem, że wiąże ona sądy administracyjne we wszystkich sprawach, w których miałyby być stosowany interpretowany przepis (*por. A. Skoczylas, "Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego"* C. H. Beck, Warszawa 2004, s. 221 i nast.). Przyjęte w uzasadnieniu podjętej uchwały stanowisko o charakterze rozstrzygnięć wydawanych na podstawie art. 84c u.s.d.g., implikowało zatem konieczność odrzucenia skargi wniesionej na taką decyzję, w oparciu o art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a., co prawidłowo uczynił Sąd I instancji.

Uchwała składu siedmiu sędziów z dnia z dnia 13 stycznia 2014 roku w sprawie II GPS 3/13 i dokonana w niej interpretacja zaskarżonego przepisu art. 84 c ust.1, wytrąciła zatem przedsiębiorcom możliwość poddania kontroli sądu tego, czy kontrola jest prowadzona we wskazanym przez ustawodawcę czasie i w taki sposób by nie narusza praw i wolności przedsiębiorcy.

Podstawą zatem ostatecznego rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie Skarżącej stał się zaskarżony przepis art. 84 c ust. 1 usdg w zakresie w jakim wydane na podstawie ustępu 9 i 10 rozstrzygnięcia organu władzy publicznej nie podlegają kontroli sądów administracyjnych.

III. Wzorce Kontroli Konstytucyjnej Uzasadnienie niezgodności z Konstytucją:

Zaskarżony w *petitum* skargi przepis art. 84 c ust.1 usdg **w zakresie w jakim na Postanowienie rozstrzygające sprzeciw przedsiębiorcy wobec podjęcia i wykonywania przez organy kontroli czynności wydane w oparciu o ust. 9 i 10 art. 84 c nie przysługuje skarga do sądu administracyjnego** narusza wyrażoną wprost w art. 20 Konstytucji zasadę wolności prowadzenia działalności gospodarczej, której ograniczenie jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny

interes publiczny art. 22 Konstytucji. **Tylko 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.**

Na zagwarantowane konstytucyjnie przez art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji RP prawo do sądu, zgodnie z którymi „*Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd*” i „*ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw*” jak wielokrotnie w swoim orzecznictwie podkreślał Trybunał Konstytucyjny składają się następujące aspekty:

1. Prawo dostępu do sądu tj. prawo do uruchomienia procedury przed sądem; 2. Prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej zgodnie z wymogami jawności i sprawiedliwości; 3. Prawo do wyroku sądowego tj. prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia danej sprawy przez sąd; 4. Prawo do odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawy. (A. Zieliński, Prawo do sądu i organizacja władzy sądowniczej [w:] Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2006, por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 7 września 2004 r., sygn. P 4/04, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 81). (Tak wyrok TK z dnia 16.03.1999r. w sprawie SK 19/98; wyrok z dnia 02.04.2001 r. w sprawie SK 10/00, wyrok z dnia 12.03.2002 r. w sprawie P 9/01, wyrok z dnia 20.09.2006 r. w sprawie SK 63/05, wyrok z dnia 21.07.2009 r. w sprawie K 7/09, wyrok z dnia 08.06.2010 r. w sprawie P 62/08).

Urzeczywistnienie prawa do sądu w zakresie zgodnym z art. 45 ust.1 Konstytucji wymaga takiego skonstruowania przepisów prawnych, które spowodują, że przysługujące środki **zaskarżenia władczych rozstrzygnięć dokonywanych przez organy władzy publicznej pozwolą zapewnić ochronę praw konstytucyjnych (tu ochronę wolności gospodarczej)** o charakterze materialnym rozumianej jako możliwość prawnie skutecznej ochrony praw na drodze sądowej. Prawo do sądu istnieje nawet wówczas, gdy jakaś ustawa regulująca prawa i obowiązki jednostki nie przewiduje możliwości wystąpienia na drogę sądową (por. wyr. SN z 7.4.1999 r., I PKN 648/98, OSNP 2000, Nr 11, poz. 423; uchw. SN z 18.1.2001 r., III ZP 28/00, OSNP 2001, Nr 7, poz. 210). Trybunał podkreślił również, że „*w państwie prawnym prawo do sądu nie może być rozumiane jedynie formalnie, jako dostępność drogi sądowej w ogóle, lecz i materialnie, jako możliwość*

prawnie skutecznej ochrony praw na drodze sądowej” (wyrok TK z dnia 12 marca 2012 roku w sprawie P9/01.)

Z brzmienia art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 wynika, iż podmiotem konstytucyjnego prawa do sądu, jest „każdy”, i że prawo do sądu obejmuje „sprawy” dotyczące jednostki, a także – innych podmiotów prawnych. Przedmiotem prawa do sądu są zarówno stosunki cywilnoprawne jak i administracyjnoprawne oraz rozstrzyganie o zasadności zarzutów karnych. Niewątpliwie z art. 45 ust. 1 Konstytucji wynika wola, aby prawem do sądu objąć możliwie najszerszy zakres spraw. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika ponadto dyrektywa interpretacyjna, zakazująca zawężającej wykładni prawa do sądu (*orzeczenia: z 7 stycznia 1992 r. sygn. K. 8/91, OTK w 1992 r., cz. I, s. 82; z 8 kwietnia 1997 r. sygn. K. 14/96, OTK ZU nr 2/1997, s. 122; z 29 września 1993 r., sygn. K. 17/92, OTK w 1993 r., cz. II, s. 308 i n.*). Można zatem przyjąć, iż Konstytucja stwarza domniemanie prawa do sądu. Natomiast ograniczenie prawa do sądu wyznacza art. 77 ust. 2 Konstytucji. Przepis ten zakazuje ustawodawcy zamykania drogi sądowej dochodzenia **naruszonych wolności i praw**. Znaczenie art. 77 ust. 2 polega zatem na wyłączeniu możliwości zamknięcia przez ustawę drogi sądowej w zakresie dochodzenia przez jednostkę jej wolności lub praw. Mimo, że Konstytucja nie stwierdza, że zakaz zamykania drogi sądowej odnosi się wyłącznie do wolności i praw konstytucyjnych, jednak zaskarżony przepis oddziałuje wprost na wskazaną na wstępie strefę wolności prowadzenia działalności gospodarczej i skuteczność ochrony wolności prowadzenia działalności gospodarczej przez Skarżącą. Wolność prowadzenia działalności gospodarczej należy natomiast do ustrojowych podstaw funkcjonowania państwa i, jak wskazano na wstępie, została zagwarantowana konstytucyjnie (art.20), a jej ograniczenie jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny (art. 22). W każdym zatem przypadku, gdy dochodzi do naruszenia wolności prowadzenia działalności gospodarczej, ochronę taką może gwarantować jedynie rozpoznanie sprawy przez niezależny, bezstronny, niezawisły sąd. Nie ulega bowiem wątpliwości, że sądy administracyjne są właściwe w sprawach naruszenia konstytucyjnie chronionych wolności i praw w sferze działania administracji publicznej. Wyłączenie drogi sądowej w sprawie rozpoznania wydanych władczo rozstrzygnięć dotyczących sprzeciwu przedsiębiorcy dotyczącego wszczęcia i prowadzenia kontroli (w przypadkach wskazanych w art. 84 c 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). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się w kwestii dopuszczalności ograniczeń od zasady wolności działalności gospodarczej. Stanowisko Trybunału polega na wskazywaniu, że swoboda działalności gospodarczej nie ma charakteru wolności absolutnej, a więc możliwe są jej ograniczenia na mocy ustawy, wynikające z przesłanki “ważnego interesu publicznego” (którą ustanawia art. 22 Konstytucji).

Konstytucja nie definiuje pojęcia “ *ważnego interesu publicznego*”, ale w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i w nauce powszechnie przyjmuje się, że pojęcie to obejmuje bezpieczeństwo państwa, porządek publiczny, ochronę środowiska, zdrowia publicznego oraz moralności publicznej (*por. L. Garlicki, Przesłanki ograniczania konstytucyjnych praw i wolności na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, PiP 2001, z. 10, s. 5 i n.; B. Banaszak, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2009, s. 136-137*).

Konstytucja, niezbędną przesłanką legalnego ograniczenia wolności działalności gospodarczej, czyni kwalifikowany rodzaj interesu publicznego, mianowicie interes „ważny”. Ustawodawca musi zatem każdorazowo wykazać, iż ograniczenie wolności działalności gospodarczej służy ochronie szczególnie istotnego interesu publicznego. Konieczność ograniczenia tej wolności jest uzasadniona, o ile ustanawiane ograniczenia są zgodne z zasadą proporcjonalności, a więc: zastosowane środki prowadzą do zamierzonych celów, są niezbędne dla ochrony interesu, z którym są powiązane, skutki ograniczeń są proporcjonalne do ciężarów nakładanych na obywatela. Z zasady proporcjonalności wynika wymóg doboru takiego środka ograniczenia wolności lub praw, który służyłby osiągnięciu zamierzonego celu, z uwzględnieniem postulatu adekwatności.

Nie sposób więc 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 konstytucyjnie zagwarantowane prawo do sądu byłoby przyczyną kolizji z ważnym interesem publicznym.

Niekiedy bowiem, rzeczywiste znaczenie przepisów aktu normatywnego ujawnia się dopiero w procesie ich stosowania. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu o sygn. P. 11/98 (OTK ZU nr 1/2000, poz. 3), „**niezależnie od intencji twórców ustawy,**

organy ją stosujące mogą wydobyć z niej treści nie do pogodzenia z normami, zasadami lub wartościami, których poszanowania wymaga Konstytucja”.

Mając zatem na uwadze zagwarantowane konstytucyjnie prawo do sądu oraz wolność działalności gospodarczej, której ograniczenie może być podyktowane jedynie ważnym interesem publicznym, musi istnieć prawna możliwość zbadania przez Sąd, czy w konkretnej sprawie doszło do niezgodnego z prawem ograniczenia wolności działalności gospodarczej. W przeciwnym razie zagwarantowana konstytucyjnie wolność działalności gospodarczej i prawo do sądu miałyby jedynie iluzoryczny charakter.

IV. Stan prawny i Orzecznictwo :

Zgodnie z ust.1 art. 84 c usdg 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. 84 d. Sprzeciw wnoszony jest na piśmie do organu wykonującego kontrolę, w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli przez organ kontroli (ust. 2 i 3 omawianego przepisu). Wniesienie sprzeciwu powoduje zarówno wstrzymanie czynności kontrolnych, jak i wstrzymanie biegu czasu trwania kontroli (ust. 5 i 6). W myśl art. 84c ust. 9 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej organ kontroli w terminie 3 dni roboczych od dnia otrzymania sprzeciwu rozpatruje sprzeciw oraz wydaje postanowienie o:

- 1) odstąpieniu od czynności kontrolnych;
- 2) kontynuowaniu czynności kontrolnych.

Na postanowienie to przysługuje zażalenie w terminie 3 dni od dnia jego otrzymania. Rozstrzygnięcie zażalenia następuje w drodze postanowienia, nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego wniesienia (ust. 10). Skutki uchybienia terminom do rozpoznania sprzeciwu i rozpoznania zażalenia określa odpowiednio ust. 12 i 13 art. 84 c powołanej ustawy. Pierwszy z przepisów stanowi, że nierozpatrzenie sprzeciwu w terminie, o którym mowa w ust. 9, jest równoznaczne w skutkach z wydaniem przez organ właściwy postanowienia, o którym mowa w ust. 9 pkt 1 (odstąpienie od czynności kontrolnych). Natomiast nierozpatrzenie w terminie zażalenia jest równoznaczne w skutkach z wydaniem przez organ właściwy postanowienia uznającego słuszność wniesionego zażalenia.

Stosownie do ust. 16 do postępowań, o których mowa w ust. 9 i 10, w zakresie nieuregulowanym stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

Artykuł 84 c został dodany do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej z dniem 07 marca 2009 roku, poprzez zmianę przepisów rozdziału 5 ustawy z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, dokonane ustawą z 19.12.2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych ustaw.

W swoim założeniu zmiana usdg miała uporządkować zasady i tryb prowadzenia kontroli działalności gospodarczej. Celem tych zmian miało być, zgodnie z zasadą racjonalnego ustawodawcy, z jednej strony - wzmocnienie ochrony praw przedsiębiorców w toku kontroli ich działalności gospodarczej, **a w szczególności ochrony swobody przedsiębiorczości, zwłaszcza przed kontrolą zbyt dużą, uciążliwą i przewlekłą, z drugiej zaś - umożliwienie państwu skutecznego i zarazem efektywnego wychwytywania wszelkich nadużyć prawa w obrocie gospodarczym.**

Nie sposób też nie wskazać, że wprowadzeniu skomplikowanego postępowania dotyczącego sprzeciwu, w które głęboko są zaangażowani zarówno organ administracji, jak i przedsiębiorca, i które jest poddane istotnym rygorom formalnym (terminy, postanowienia, zażalenia, stosowanie k.p.a.) można nadać jedynie status norm instrukcyjnych. **Celem omawianych zmian ustawodawczych było wprowadzenie czytelnych zasad prowadzenia kontroli przedsiębiorcy oraz środków skutecznej egzekucji tych zasad. W warunkach demokratycznego państwa prawnego realizacja tego celu, bez prawa do rozpatrzenia sporu w tym zakresie przez niezależny i niezawisły sąd, nie jest możliwa.**

Ustawodawca, wprowadzając cytowaną powyżej zmianę ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, urzeczywistnił w niej przede wszystkim **zasady konstytucyjnego poszanowania praw, wolności gospodarczej, ochrony i kontroli działalności publicznej organów państwa, które to zasady przez odmowę uznania możliwości zaskarżenia Postanowień organu kontrolnego do sądu zostały naruszone..**

Natomiast na tle stosowania artykułu 84 c w orzecznictwie sądów administracyjnych istnieje daleko idąca rozbieżność, co do właściwości sądów administracyjnych do kontroli i stosowania środków wobec postanowień wydanych w postępowaniu kontrolnym. Poglądy te zasadniczo można podzielić na trzy grupy:

1) w pierwszej z nich na postanowienia wydane w postępowaniu kontrolnym skarga do sądu administracyjnego nie przysługuje. *Pogląd taki został zaprezentowany w postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 grudnia 2010 r. o sygn. akt I OSK 1030/10*. W uzasadnieniu tego postanowienia, wydanego na podstawie art. 189 w związku z art. 58 § 1 pkt 1 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, wywiedziono, że zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego przedmiotem postępowania administracyjnego jest ustalenie stanu faktycznego będącego podstawą do autorytatywnej konkretyzacji normy materialnego prawa administracyjnego w celu rozstrzygnięcia o prawach lub obowiązkach jednostki. Według art. 104 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego, decyzja jest formą załatwienia sprawy, chyba że przepisy kodeksu stanowią inaczej. Przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego dopuszczają możliwość rozstrzygnięcia w formie postanowienia, w zakresie współdziałania w procesie wydania decyzji (art. 106 § 5 w związku z art. 106 § 1). Postanowienia podejmowane w postępowaniu kontrolnym nie są wydawane w postępowaniu administracyjnym, nie kształtują uprawnień lub obowiązków jednostki, a jedynie w następstwie może nastąpić ukształtowanie uprawnień lub obowiązków. Odesłanie do stosowania w zakresie nieuregulowanym w postępowaniach kontrolnych przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego nie daje podstaw do nadania im charakteru prawnego postępowania administracyjnego. Nie można zatem tylko z przyznania prawa zażalenia od postanowienia wyprowadzić dopuszczalności drogi przed sądem administracyjnym. Art. 3 § 2 pkt 2 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi stanowi *expressis verbis* o zaskarżalności postanowień wydanych w postępowaniu administracyjnym. Postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych nie kończy postępowania administracyjnego, jak i nie rozstrzyga istoty sprawy. W postanowieniu tym Naczelny Sąd Administracyjny przyjął także, że postanowienie w przedmiocie kontynuowania czynności kontrolnych nie stanowi aktu lub czynności z zakresu administracji publicznej, gdyż nie kształtuje bezpośrednio uprawnień lub obowiązków materialnoprawnych wynikających z przepisów prawa. Tym samym nie podlega zaskarżeniu na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Podobny pogląd Naczelny Sąd Administracyjny podzielił w Postanowieniach z 24 kwietnia 2012 r., *sygn. akt II GSK 120/12*, z 12 września 2012 r., *sygn. akt II GSK 695/12* z 14 września 2012 r., *sygn. akt II GSK 1431/12*, z 14 września 2012 r., *sygn. akt II GSK*

1417/12, z 9 października 2012 r., sygn. akt I OSK 2259/12 oraz z 12 grudnia 2012 r., sygn. akt II OSK 2911/12. We wskazanych sprawach przedmiotem skarg do sądu administracyjnego były postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych lub postanowienia dotyczące odmowy rozpatrzenia sprzeciwu. Uzasadniając oddalenie skargi kasacyjnej na postanowienie o odrzuceniu skargi, w tej grupie spraw, Naczelny Sąd Administracyjny podkreślał, że skoro postępowanie kontrolne prowadzone na podstawie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz ustawy o służbie celnej nie ma charakteru postępowania administracyjnego, to oznacza, że sprzeciw wniesiony w postępowaniu kontrolnym, nie prowadzi do wszczęcia nowego postępowania względem postępowania kontrolnego, a zwłaszcza nie wszczyna postępowania administracyjnego w rozumieniu przepisów ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego.

2) w drugiej z nich na postanowienia wydane w postępowaniu kontrolnym skarga do sądu administracyjnego **przysługuje**.

Naczelny Sąd Administracyjny w *Postanowieniu z 12 stycznia 2012 r. o sygn. akt II GSK 1073/11* orzekł, że na postanowienie w przedmiocie kontynuowania czynności kontrolnych przysługuje skarga do sądu administracyjnego w oparciu o art. 3 § 2 pkt 4 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Uzasadniając swoje stanowisko NSA wskazał, że zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne **obejmuje orzekanie w sprawach skarg na inne niż decyzje administracyjne i postanowienia, akty lub czynności z zakresu administracji publicznej, dotyczące uprawnień bądź obowiązków wynikających z przepisów prawa**. Z powyższego wynika, że akt lub czynność podlegające kontroli sądu administracyjnego muszą spełniać następujące warunki: nie mogą mieć charakteru decyzji lub postanowienia wydanego w postępowaniu jurysdykcyjnym, egzekucyjnym lub zabezpieczającym, mieć charakter publicznoprawny, być skierowane do indywidualnego podmiotu, dotyczyć jego uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Nie ulega wątpliwości, że postępowanie kontrolne, w którym podjęto postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych, jest postępowaniem odrębnym od postępowania administracyjnego. W związku z tym zaskarżone postanowienie nie jest postanowieniem podjętym w postępowaniu administracyjnym. Należy także wykluczyć możliwość przyjęcia, że ma ono charakter postanowienia wydanego w postępowaniu egzekucyjnym lub zabezpieczającym. Zaskarżone postanowienie spełnia także

drugi z wymienionych warunków, gdyż jest aktem z zakresu administracji publicznej. Spełnia także przesłankę związku z wynikającym z przepisów prawa obowiązkiem lub uprawnieniem.

Tożsame stanowisko zaprezentowano w postanowieniach Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 listopada 2012 r., sygn. akt II GSK 1808/12, z 12 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 2215/12 oraz z 9 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 2335/12.

Pogląd ten przenoszony jest także na inne postanowienia wydawane w związku ze sprzeciwem wniesionym na podstawie art. 84 c ust.1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. *I tak w Postanowieniach z 9 stycznia 2013 r. sygn. akt II FSK 2335/12 oraz z 12 lutego 2013 r. sygn. akt II FSK 2215/12 Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że postanowienie o odmowie przywrócenia terminu do wniesienia sprzeciwu w przedmiocie kontynuowania czynności kontrolnych spełnia warunki aktu lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.*

Założenie, że postanowienie w przedmiocie sprzeciwu wobec podjęcia i wykonywania przez organ czynności kontrolnych wydane jest w postępowaniu administracyjnym, obejmuje także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 czerwca 2012 r. o sygn. akt I GSK 698/11, oddalający skargę kasacyjną od wyroku sądu I instancji uchylającego postanowienie o odmowie przywrócenie terminu do złożenia sprzeciwu, o którym mowa w art. 84 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Naczelny Sąd Administracyjny w tej sprawie podzielił pogląd sądu I instancji, że termin dla dokonania czynności, jaką jest sprzeciw, uregulowany przepisem art. 84c ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, należy zaliczyć do kategorii terminów procesowych.

3) w trzeciej grupie poddanych kontroli legalności postanowień lub decyzji, wydanych w związku z wniesionym sprzeciwem Sądy administracyjne nie wypowiadały się w sprawie właściwości sądów administracyjnych, a rozstrzygały merytorycznie zasadność wnoszonych sprzeciwów. I tak, wyrokiem z dnia 29 czerwca 2011 r. o sygn. akt II FSK 345/10, NSA oddalił skargę kasacyjną od wyroku Sądu I instancji oddalającego skargę na postanowienie w przedmiocie kontynuowania czynności kontrolnych. W uzasadnieniu wyroku dokonano między innymi wykładni art. 84c ust.10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, na którą powołał się następnie NSA w wyroku z 9 sierpnia 2012 r. sygn. akt II FSK 75/11, również oddalając skargę kasacyjną od wyroku sądu I instancji oddalającego skargę na postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych. Natomiast w wyrokach z dnia 27

czerwca 2013 r. o sygn. akt: II GSK 2470/11, II GSK 2450/11, II GSK 2451/11, II GSK 2452/11, II GSK 2453/11 oraz II GSK 2449/11, w których Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 188 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi **uchylił wyroki** Sądów I instancji oddalających skargi na postanowienia o niedopuszczalności zażalenia i uchylił zaskarżone postanowienie na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

Natomiast wyrokiem z dnia 4 października 2011 r. o sygn. akt I FSK 1532/10 Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną od wyroku sądu I instancji oddalającego skargę na decyzję **w przedmiocie umorzenia postępowania** w sprawie wniesionego sprzeciwu w zakresie kontroli przyjmując, że wobec zakończenia postępowania brak jest możliwości wstrzymania czynności kontrolnych, a następnie wydania postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych, a w razie niezasadności sprzeciwu - postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych.

Ustawodawca, nie unormował w jednej ustawie całości problematyki związanej z kontrolą przedsiębiorcy i dlatego odsyła ona – w zakresie w niej nieuregulowanym – do ustaw szczególnych (art. 77 ust. 2 i 3 usdg), tj. **ordynacji podatkowej i dodatkowo przepisów Kodeksu Postępowania Administracyjnego, w szczególności w kwestiach związanych z rozpatrzeniem sprzeciwu, czy też wyłączeniem pracownika organu od udziału w kontroli.**

Upatrywanie w kontroli podatkowej jedynie czynności technicznych i formalnych, który dominuje w pierwszej grupie orzeczeń sądów administracyjnych, przeczy zagwarantowanej konstytucyjnie zasadzie wolności prowadzenia działalności gospodarczej.

W drugiej zaś grupie poglądów, NSA wskazuje, że dawane w toku rozpoznawania sprzeciwu Postanowienia mają wszelkie cechy, wobec których, na podstawie art. 3 § 2 pkt 2 ppsa, dopuszcza się drogę sadowoadministracyjną w odniesieniu do postanowienia w przedmiocie kontynuowania kontroli, podjętego na podstawie przepisów usdg. Takie postanowienie jest aktem z zakresu administracji publicznej, **zostało skierowane do konkretnego, indywidualnego podmiotu, a także dotyczy uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa.** Przy tej ostatniej przesłance należy powiedzieć wprost, że chodzi tu zarówno o uprawnienie przedsiębiorcy do żądania od organu odstąpienia od

podjęcia i prowadzenia kontroli w sposób sprzeczny z dyspozycją art. 82 ust. 1 usdg, jak i jego obowiązki określone w ustawie, które aktualizują się w przypadku podjęcia postanowienia o kontynuowaniu kontroli. Postanowienie o kontynuowaniu kontroli stanowi dla inspektora kontroli podstawę do realizacji uprawnień wynikających np. z art. 286 Ordynacji (choćby żądanie udostępnienia ksiąg podatkowych i zabezpieczenie zebranych dowodów), czemu po stronie kontrolowanego odpowiada obowiązek respektowania tych uprawnień. Wynika on wprost z art. 287 § 1 Ordynacji, zgodnie z którym kontrolowany, osoba upoważniona do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, pracownik oraz osoba współdziałająca z kontrolowanym są obowiązani umożliwić wykonywanie czynności, o których mowa w art. 286 Ordynacji.

Nie sposób zatem uznać, że **prawo chronione konstytucyjnie materializuje się dopiero w momencie zaskarżenia** wydanej w toku postępowania podatkowego decyzji. Jedynym zatem w takim wypadku, zwłaszcza gdy organ odmawia wstrzymania czynności kontrolnych, **środkiem ochrony przedsiębiorcy jest możliwość poddania działalności organu kontroli sądowej**. Z całą stanowczością należy podkreślić, iż z mocy art. 84c. ust. 16 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, do postępowań, o których mowa w ust. 9 i 10 (a więc do postępowań, w ramach których organ rozstrzyga o zarzutach przedsiębiorcy podniesionych w sprzeciwie), w zakresie nieuregulowanym w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, **stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, a zatem z mocy prawa** wprowadzone instrumenty prawne tworzą po stronie przedsiębiorcy określone indywidualne prawa, które mogą być dochodzone przed sądem administracyjnym.

Jak wskazano w zdaniu odrębnym do Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2014 r. w sprawie II GSP 3/13 :

„ Trzeba jednocześnie podkreślić, że przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego stosuje się w omawianych sprawach wprost, nie zaś odpowiednio. Przepisy te stosuje się do postępowań, w ramach których (jak wspomniano) organ władczo rozpoznaje sprzeciw i rozstrzyga poprzez wydanie indywidualnego aktu stosowania prawa - w tym wypadku postanowienia, na które przedsiębiorcy służy zażalenie. Trudno zatem przyjąć, że w omawianym przypadku mamy do czynienia z postępowaniem, które nie jest postępowaniem administracyjnym (jurysdykcyjnym), i że w związku z tym wydawane w jego wyniku akty,

rozstrzygające przecież o legalności działania administracji wobec przedsiębiorcy, nie należą do tych, które podlegają kognicji sądu administracyjnego....”

Sprzeciw stanowi środek służący **ochronie prawnej (zagwarantowanej konstytucyjnie)** przed ingerencją w sferę praw i wolności jednostek. Do systemu prawnego wprowadzono mechanizm, który ma zapewnić bezpośrednią kontrolę działań organów administracyjnych podejmowaną na wczesnym etapie procedowania nad sprawą. W istocie chodzi o udzielenie ochrony w momencie, gdy sprawa administracyjna nie została jeszcze rozstrzygnięta. Intencją wprowadzenia obostrzeń w działaniu organów kontroli było uporządkowanie kwestii związanych z przeprowadzeniem czynności kontrolnych bezpośrednio u kontrolowanego, tj. w jego siedzibie lub miejscu prowadzenia działalności gospodarczej.

Istotę sprzeciwu stanowią zarzuty, których treść sprowadza się do kwestionowania uchybień formalnych związanych z wszczęciem kontroli. W drodze sprzeciwu możliwe jest kwestionowanie: zasadności wszczęcia kontroli bez zawiadomienia przedsiębiorcy; wszczęcia kontroli z uchybieniem terminów; wszczęcia kontroli bez upoważnienia lub naruszenie przepisów określających treść upoważnienia do przeprowadzenia kontroli; nieokazania przez kontrolującego przedsiębiorcy legitymacji służbowej przy przystąpieniu do wykonywania czynności kontrolnych; niepoinformowania kontrolowanego przedsiębiorcy o jego prawach i obowiązkach w trakcie kontroli; prowadzenia kontroli bez udziału kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej; podjęcia i prowadzenie więcej niż jednej kontroli działalności przedsiębiorcy, w sytuacji gdy nie zachodzą przesłanki z art. 82 ust. 1 usdg, przekroczenia czasu trwania kontroli.

I mimo, że sprzeciw nie może stanowić podstawy kwestionowania celowości podjętych czynności kontrolnych, to trudno się zgodzić, iż wskazane w art. 3 § 2 pkt 4 ppsa inne czynności i akty z zakresu administracji publicznej podlegają kontroli sądu, mimo iż wielokrotnie nie są w tak szczegółowy sposób jak sprzeciw uregulowane przez ustawodawcę, natomiast **sprzeciw takiej kontroli nie podlega.**

Powyższe wyraźnie wskazuje, że uznanie niezaskarżalności do sądu Postanowień wydanych w oparciu o zakwestionowany przepis ustawy o swobodzie działalności gospodarczej narusza prawa i wolności Skarżącej określone w art. 20 i 22 Konstytucji oraz narusza prawo

do sądu zdefiniowane w art. 45 ust. 1 w związku z art. 77 ust. 2 Konstytucji.

Mając powyższe na uwadze wnoszę jak na wstępie.

*Opis treści skargi
na podstawie
protokołu*

Załączniki:

cztery odpisy skargi wraz z załącznikami:

- 1) pełnomocnictwo wraz z opłatą skarbową 2) Postanowienie Naczelnika
Urzędu Skarbowego w W z dnia .12.2013 r. w sprawie
; 3) Postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w W z dnia
.12.2013 r. w sprawie ; 4) Odpis Postanowienia
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z dnia .10.2014 r. w sprawie
; 5) odpis Postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia
stycznia 2015 roku w sprawie