

moderno h-05. 2022 N.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY	
KANCELARIA	
data:	05. 05. 2022
Nr wg EZD

Warszawa, dnia 4 maja 2022 r.

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

Skarżąca :

C

Spółka Akcyjna z siedzibą w W

reprezentacja:

- 1) - D B
umocowany do jednoosobowej reprezentacji
Skarżącej lub
- 2) W M
- 3) zastępowana przez pracownika Skarżącej radcę
prawnego Agnieszkę Zakolską wpisaną na listę
radców prawnych prowadzoną przez OIRP
w Warszawie numer WA-8101 adres oraz mail dla
pełnomocnika jak dla Skarżącej, telefon
pełnomocnika 603 390 435.

SKARGA KONSTYTUCYJNA

W oparciu o art. 79 ustęp 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 53 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. 2019. poz. 2393 t.j.), w imieniu Centrum L



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

Stwierdzenie, że:

art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U.2022.329 t.j. z dnia 2022.02.09) rozumiany w ten sposób, iż Naczelny Sąd Administracyjny związany jest jedynie zarzutami skargi kasacyjnej z pominięciem związanych z rozpoznawaną sprawą prawomocnych orzeczeń, w tym orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego jest niezgodny z **art. 45 ustęp 1 w związku z art. 190 ustęp 1 i w związku z art. 7 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Uzasadnienie

I. Stan Faktyczny:

Doręczonym w dniu **04 lutego 2022 roku**, Wyrokiem z grudnia 2021 roku w sprawie o sygnaturze akt Naczelny Sąd Administracyjny **oddalił skargę kasacyjną** Skarżącej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z czerwca 2017 roku w sprawie o sygnaturze akt na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W z września 2014 roku nr w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do września oraz grudzień 2008 roku.

Powyższy wyrok zapadł w następujących okolicznościach:

A. Etap kontroli podatkowej:

1. W dniu listopada 2013 r. Naczelnik I Urzędu Skarbowego w W doręczył upoważnienie z .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.
2. W dniu listopada 2013 r., w oparciu o art. 84c ustęp 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.**

3. Postanowieniem z .12.2013 roku znak Naczelnik Urzędu Skarbowego w W orzekł o kontynuowaniu czynności kontrolnych (art. 84 c ust.9 pp 2 usdg).
4. 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.
5. Postanowieniem z .12.2013 r. 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.**
6. Od powyższego Postanowienia Dyrektora Izby Skarbowej, Skarżąca złożyła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego skargę, wnosząc o uchylenie zaskarżonego Postanowienia z dnia 12.2013 r.
7. Wojewódzki Sąd Administracyjny Postanowieniem z dnia października 2014 roku w sprawie **odrzucił** skargę jako niedopuszczalną.
8. 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.**
9. Na skutek **Skargi Konstytucyjnej Skarżącej** Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 grudnia 2017 r. **w sprawie SK 37/15** uznał, iż „, art. 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.

10. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z _____ września 2018 r. w sprawie _____ wznowił postępowanie sędowo administracyjne, uchylił wszystkie wcześniejsze orzeczenia zapadłe w tej sprawie i przekazał sprawę sprzeciwu od kontroli podatkowej do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny.
11. W dniu _____ maja 2019 roku po rozpoznaniu w trybie uproszczonym Wojewódzki Sąd Administracyjny w W _____ w sprawie oznaczonej sygnaturą akt _____ wyrokiem **oddalił skargę** Spółki na Postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w W _____ (obecnie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w W _____) w przedmiocie stwierdzenia niedopuszczalności środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu.
12. Na skutek skargi kasacyjnej Skarżącej od wyroku _____ z dnia _____ maja 2019 roku, Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia _____ lutego 2020 r. w sprawie _____ **uchylił wyrok WSA w W _____** i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania WSA.
13. Wyrokiem z dnia _____ września 2020 r. w sprawie _____ Wojewódzki Sąd Administracyjny w W _____ **uchylił postanowienie** Dyrektora Izby Skarbowej w W _____ z dnia 12.2013r. numer _____ w części stwierdzającej niedopuszczalność sprzeciwu – **orzeczenie to jest prawomocne.**

B. Etapy postępowania podatkowego:

1. Doręczonym Skarżącej w dniu 30 stycznia 2014 roku Postanowieniem nr _____ Naczelnik Urzędu Skarbowego wszczął **z urzędu** postępowanie podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług za styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień, wrzesień, grudzień 2008 r.
2. **Postępowanie podatkowe było konsekwencją prowadzonej i opisanej w punkcie A wadliwej kontroli podatkowej.**
3. Decyzją z _____ maja 2014r., nr _____, Naczelnik Urzędu Skarbowego w W _____ (dalej **NUS**) określił Skarżącej kwotę zobowiązania podatkowego za luty, marzec i kwiecień 2008 r., kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu za okresy: maj 2008 r., sierpień 2008 r., wrzesień 2008 r. i grudzień 2008 r. oraz kwotę nadwyżki podatku naliczonego

nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za styczeń, maj i lipiec 2008 r. (**dalej zobowiązanie podatkowe**).

4. Na skutek odwołania od powyższej Decyzji NUS nr z maja 2014 r., Dyrektor Izby Skarbowej w W Decyzją z dnia września 2014 nr **utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję.**
5. Od decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w W Skarżąca wywiodła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W której początkowo nadano sygnaturę .
6. Postanowieniem z lutego 2015 roku o sygnaturze /14, postępowanie w sprawie skargi na Decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W z września 2014 nr – Wojewódzki Sąd Administracyjny zawiesił w oparciu o art. 125 § 1 pkt 1 ppsa wobec wniosku rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie przez Trybunał Konstytucyjny zgodności z Konstytucją art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji Podatkowej, na którego naruszenie powołała się spółka w skardze do WSA.
7. Postanowieniem z maja 2017 roku, postępowanie zostało podjęte.
8. Wyrokiem z czerwca 2017 roku w sprawie Wojewódzki Sąd Administracyjny w W **oddalił skargę spółki na decyzje opisane w punktach 3 i 4 powyżej.**
9. Od wyroku z czerwca 2017 roku w sprawie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W , Skarżąca w dniu .09.2017 roku wywiodła skargę kasacyjną, powołując się na naruszenie przepisów postępowania oraz naruszenie prawa materialnego. Skarżąca w skardze kasacyjnej wskazała na naruszenie art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz na naruszenie art. 84 c ust. 5 i 6 tejże ustawy.
10. Pismem z .02.2018 roku Spółka uzupełniła argumentację prawną zarzutów kasacyjnych, m.in. wskazując, iż na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie Spółki z dnia 20 grudnia 2017 roku SK 37/15 wznowiała postępowanie dotyczące złożonego przez nią w czasie kontroli podatkowej sprzeciwu. Spółka wskazała, iż zapadłe w sprawie po wznowieniu orzeczenie ma znaczenie dla rozstrzygnięcia, gdyż naruszenie procedury kontrolnej powoduje wadliwość zapadłej w sprawie decyzji.

11. Pismem z dnia .01.2020 r. Spółka uzupełniła argumentację prawną zarzutów kasacyjnych, tj. naruszenia art. 70 § 1, art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70 c Ordynacji podatkowej wskazując, iż zawiadomienie o wszczęciu postępowania karnoskarbowego zostało doręczone do spółki zamiast do ustanowionego w sprawie pełnomocnika.
12. Pismem z .10.2020 r. Spółka uzupełniła argumentację prawną dotyczącą naruszenia art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej powołując się na wyrok WSA z .09.2020 r. sygnatura dotyczący Spółki.
13. Pismem z dnia 01.2021 r. Spółka po raz kolejny uzupełniała argumentację prawną podstaw kasacyjnych w zakresie naruszenia art. 70 § 1, art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70 c Ordynacji podatkowej, wskazując na pozorność działań organów podatkowych wszczynających postępowanie karnoskarbowe.
14. Wyrokiem z grudnia 2021 r., doręczonym wraz z uzasadnieniem pełnomocnikowi Skarżącej w dniu 04 lutego 2022 roku, Naczelny Sąd Administracyjny **oddalił** Skargę Kasacyjną Skarżącej **w sprawie** . W uzasadnieniu powyższego wyroku NSA wskazał, iż: „Z art. 183 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi wynika związanie podstawami skargi kasacyjnej. Polega ono na tym, że to autor skargi kasacyjnej wyznacza zakres kontroli instancyjnej wskazując, które normy prawa zostały naruszone. Oznacza to konieczność powołania w skardze kasacyjnej przepisów prawa, którym zdaniem wnoszącego skargę kasacyjną uchybił sąd, uzasadnienia ich naruszenia, a w razie zgłoszenia zarzutu naruszenia przepisów postępowania wskazania dodatkowo, że naruszenie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Naczelny Sąd Administracyjny nie ma obowiązku ani prawa do domyślania się i uzupełniania argumentacji autora skargi kasacyjnej. W szczególności, poza niewystępującymi w tej sprawie przesłankami nieważności (art. 183 § 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi), nie jest władny badać, czy sąd administracyjny pierwszej instancji nie naruszył innych przepisów niż wskazane w skardze kasacyjnej.”.

II. Uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego.

Wskazany w *petitum* skargi konstytucyjnej przepis art. 183 § 1 ppsa stanowił podstawę prawną prawomocnego Wyroku w sprawie Skarżącej w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 53 ust. 1 pkt 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed

Trybunałem Konstytucyjnym, co do którego Skarżąca wnosi o stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją RP. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, przedmiotem skargi konstytucyjnej mogą być tylko takie przepisy ustawy lub innego aktu normatywnego, **które były podstawą prawną ostatecznego orzeczenia sądu** lub organu administracji publicznej. W skardze konstytucyjnej nie można skutecznie kwestionować zgodności z Konstytucją przepisów ustawy lub innego aktu normatywnego **bez wcześniejszego ich zastosowania w konkretnej sprawie skarżącego**. Skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które były podstawą prawną ostatecznego rozstrzygnięcia przez sąd lub organ administracji publicznej. 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). Według Trybunału Konstytucyjnego "*podstawa rozstrzygnięcia obejmuje całokształt przepisów prawa (norm) stosowanych przez organ władzy publicznej w celu wydania aktu stosowania prawa*" (wyrok TK z dnia 24 października 2007 r., sygn. akt SK 7/06).

Zaskarżony przepis **art. 183 § 1** ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (**dalej ppsa**) stanowi, iż:

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

Z powyższego przepisu wynika, iż NSA związany jest wskazanymi podstawami skargi kasacyjnej oraz z urzędu bada nieważność postępowania, a strona może aż do rozstrzygnięcia uzasadniać podstawy kasacyjne. Przyczyny nieważności postępowania wskazane w § 2 art. 183 ppsa zostały w nim enumeratywnie wymienione i stanowią zamknięty katalog. Natomiast związanie NSA **podstawami skargi kasacyjnej nie może prowadzić do sytuacji**, w której NSA pomija, iż w ramach wskazanych podstaw kasacyjnych znalazły się przepisy, które interpretacyjnie **zostały uznane przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodne z konstytucją i które miały lub mogły mieć wpływ na wynik sprawy**.

Kwestia granic zaskarżenia określonych art. 183 § 1 ppsa w kontekście **niepodniesionych** w skardze kasacyjnej zarzutów, była przedmiotem rozpoznania

przez Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów (Uchwała z dnia 07 grudnia 2009 roku w sprawie I OPS 9/09). W Uchwale tej NSA stwierdził, iż „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.)”. W uchwale powyżej NSA wskazał również, „ że zasada rozpoznawania sprawy przez ten Sąd w granicach zaskarżenia kasacji oraz jej podstaw nie może (...) znaleźć zastosowania w nietypowej sytuacji, kiedy po wydaniu wyroku sądu drugiej instancji i po wniesieniu kasacji, Trybunał Konstytucyjny uznał za sprzeczny z Konstytucją przepis ustawy”. **Powołując się zatem na art. 183 § 1 ppsa, sądy nie mogą pomijać orzeczenia Trybunału odnoszącego się bezpośrednio do kwestionowanych w skardze kasacyjnej norm prawnych uznanych przez Trybunał za niekonstytucyjne.**

Art. 183 § 1 ppsa był już przedmiotem kontroli przez Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z 20 września 2006 r., sygn. SK 63/05 (OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 108), Trybunał Konstytucyjny orzekł m.in., że art. 174 i art. 183 § 1 ppsa są zgodne z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1, art. 77 ust. 2, art. 78 oraz art. 176 ust. 1 Konstytucji. Wcześniej jednak rozpoznanie przez Trybunał kwestii zgodności normy prawnej z Konstytucją nie powoduje obligatoryjnego obowiązku umorzenia takiego postępowania, gdyż z uwagi na brak tożsamości podmiotowej w postępowaniu przed Trybunałem nie zachodzi powaga rzeczy osądzonej. Ponadto należy zwrócić uwagę, iż od wydania powołanego Wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 2006 roku praktyka stosowania art. 183 § 1 ppsa ukształtowała się w tak różnorodny sposób, iż narusza ona zagwarantowane Konstytucją prawo jednostki do sądu, a w niniejszej sprawie narusza również zasadę mocy obowiązującej orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego erga omnes i związaną z nią zasadę zaufania do państwa i legalizmu. Dodatkowo wskazać należy, że co do zasady problem stosowania prawa nie mieści się w zakresie kognicji Trybunału Konstytucyjnego, gdyż Trybunał „kontroluje” normę prawną, to jednak treść normy jest kształtowana przez proces stosowania prawa, **gdyż każdy przepis wymaga interpretacji**. Kolejną kwestię stanowi fakt, iż wyrok Trybunału z 20 września 2006

roku pochodzi z okresu, gdy orzeczenia Trybunału stwierdzały jedynie zgodność lub niezgodność z Konstytucją danego przepisu. Obecnie w nauce prawa wyróżnia się podział wyroków Trybunału na interpretacyjne i zakresowe. Wyrok interpretacyjny jest orzeczeniem, w sentencji którego TK stwierdza zgodność lub niezgodność z konstytucją przepisu prawnego w określonym jego rozumieniu. **Jego zadaniem nie jest usuwanie niejedności i rozbieżności wykładni przepisów prawa, lecz eliminacja tego spośród możliwych wariantów interpretacyjnych kontrolowanego przepisu, który jest niezgodny z konstytucją.** Wyrok zakresowy jest orzeczeniem, w sentencji którego TK stwierdza zgodność albo niezgodność z konstytucją przepisu prawnego w określonym (podmiotowym, czasowym lub przedmiotowym) zakresie jego zastosowania.

W sytuacji, w której w procesie stosowania prawa dochodzi do innej wykładni zaskarżonych przepisów niż uznana przez TK za zgodną z Konstytucją powoduje, że Trybunał orzeka o tym samym przepisie lub przepisach **ale zakres kontroli jest inny, gdyż kontrolowana jest inna norma prawna** (tak postanowienia TK z: 4 maja 2006 r., sygn. SK 53/05, OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 60; 4 maja 2010 r., sygn. SK 4/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 43; 3 listopada 2015 r., sygn. SK 64/13, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 169; 7 lutego 2018 r., sygn. SK 20/15, OTK ZU A/2018, poz. 7 i 11 marca 2021 r., sygn. SK 60/20, OTK ZU A/2021, poz. 15).

Kolejnym argumentem przemawiającym za zbadaniem zgodności z Konstytucją zaskarżonego przepisu jest fakt, **iż Skarżąca w skardze kasacyjnej podniosła naruszenie przez WSA przepisu następnie uznanego za niekonstytucyjny.** Do tej pory Trybunał **nie wypowiedział** się w przedmiotowej kwestii, natomiast Naczelny Sąd Administracyjny podjął Uchwałę I OSP 9/09, ale w innym stanie faktycznym, gdyż wypowiedział się w zakresie niewskazania w zakresie zaskarżenia przepisów następnie uznanych za niekonstytucyjne.

W niniejszej sprawie Skarżąca uważa, iż związanie NSA granicami zaskarżenia narusza jej konstytucyjne szerokokorozumiane prawo do sądu. Mając zatem na uwadze przepis art. 45 ust. 1 Konstytucji, gwarantujący każdemu prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy przez niezależny, bezstronny i niezawisły sąd oraz zasady wyrażone w art. 2, 7 Konstytucji, w sytuacji, kiedy po wydaniu wyroku przez WSA zapadnie wyrok Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją przepisu ustawy, który miał zastosowanie w sprawie, wyrok Trybunału powinien uwzględnić



w swoim orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny niezależnie od podstaw, na jakich oparta została skarga kasacyjna.

Pomijając, na skutek stosowania art. 183 § 1 ppsa, orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego zapadłe na co prawda innym, ale jednak dotyczącym rozpoznawanej sprawy, etapie postępowania, naruszone zostaje wyrażone w art. 45 ustęp 1 Konstytucji prawo podmiotowe do sądu oraz naruszona zostaje wyrażona w art. 190 ustęp 1 Konstytucji zasada mocy wiążącej orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego.

Każdej osobie fizycznej i osobom prawnym prywatnym przysługuje **prawo do sądu**¹. Na prawo do sądu składa się sama możliwość uruchomienia procedury przed sądem, takie ukształtowanie procedury sądowej by spełniała ona wymogi jawności i sprawiedliwości oraz prawo **do uzyskania ochrony prawnej** w ramach wiążącego rozstrzygnięcia swojej sprawy. Użyte w art. 45 ustęp 1 Konstytucji pojęcie „sprawy” nie ogranicza się jedynie do wąskiego rozumienia sporów cywilnych, administracyjnych czy też karnych. Konstytucyjne ujęcie terminu „sprawa” ma o wiele szersze znaczenie, niż tylko konkretnie zindywidualizowany spór sądowy. Konstytucyjne znaczenie pojęcia „sprawa”, to rozstrzygnięcie **o wszystkich prawach danego podmiotu**, których istnienie wynika z całokształtu obowiązujących regulacji prawa materialnego. Prawo do sądu nie obejmuje jedynie zapewnienia formalnej dostępności drogi sądowej, lecz realizuje się poprzez materialną możliwość prawnie skutecznej ochrony praw na drodze sądowej. Aby zapewnić materialną skuteczność ochrony praw, sprawa winna być **rozpatrzona** przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Rozpatrzenie sprawy to nic innego jak zapoznanie się ze wszystkimi jej aspektami od momentu jej zainicjowania, aż do momentu orzekania, jak również zapoznanie się z normami prawnymi mającymi zastosowanie w danej sprawie. Rozpatrzenie sprawy powinno być zatem sprawiedliwe, jawne, przeprowadzone przez sąd właściwy, który jest niezależny, bezstronny i niezawisły. Przy czym użyte w art. 45 ustęp 1 pojęcia niezależności, bezstronności, niezawisłości odnoszą się do przymiotów sądu rozpoznającego sprawę. Orzekając rozpatrując zatem daną sprawę organy władzy publicznej, w tym sądy, zobligowane są do działania w granicach ustalonych przez ustrojowe zasady konstytucyjne określone w art. 2 i 7 Konstytucji.

¹ Art. 45 ustęp 1 Konstytucji: Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasada legalizmu z art. 7 i zasada demokratycznego państwa prawa z art. 2 Konstytucji nie są uznawane za samodzielne przesłanki skargi konstytucyjnej. Nie mniej należy zwrócić uwagę, że art. 7 Konstytucji może być wyjątkowo powoływany samodzielnie w procedurze skargi konstytucyjnej, gdy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości daje się powiązać z jego naruszeniem naruszenie wolności i praw skarżącego, chronionych konstytucyjnie. Ustrojowa zasada, iż organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa² adresowana jest również do sądów. Natomiast zasada demokratycznego państwa prawa wyraża szereg dyrektyw adresowanych do organów stanowiących i stosujących prawo, które mają znaczenie zwłaszcza w procesie wykładni prawa, a zatem jej adresatem są także sądy. Zasada demokratycznego państwa prawnego jest źródłem kolejnych zasad, bardziej szczegółowych i mających obiektywnie większe znaczenie dla każdego obywatela czy podmiotu. Z zasady demokratycznego państwa prawa wynika bowiem zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwana również zasadą lojalności państwa względem obywateli. Odwołanie się do idei zaufania w relacjach między państwem a jednostką zakłada, iż państwo działa w sposób lojalny i uczciwy i nie „zastawia” na jednostkę pułapek. Działanie na podstawie i w granicach prawa w demokratycznym państwie prawa, to obowiązek respektowania wyrażonej w art. 190 ustęp 1 Konstytucji zasady dotyczącej wiążącej erga omnes mocy orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. Przy czym dla mocy wiążącej wyroku nie ma znaczenia czy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego było orzeczeniem zakresowym czy interpretacyjnym. Zapadły w 2017 roku w sprawie Skarżącej wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 37/15 ma charakter interpretacyjny i z mocy art. 190 ustęp 1 Konstytucji jest ostateczny i obowiązujący powszechnie. Przedmiotem rozpoznania przez TK skargi konstytucyjnej Skarżącej w sprawie SK 37/15 była niedopuszczalność wniesienia skargi do sądu administracyjnego po rozpoznaniu w toku kontroli sprzeciwu przedsiębiorcy, o jakim mowa w art. art. 84c ust. 1 uchylonej obecnie ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2013 r. poz. 672, ze zm.). Skutkiem powyższego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego było zaś rozstrzygnięcie przez Naczelny Sąd Administracyjny również w sprawie Skarżącej, iż kontrola podatkowa przedsiębiorcy prowadzona jest przez dopuszczony prawem okres jako kolejne dni robocze u kontrolowanego, a nie

² Art. 7 Konstytucji: „Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”.



tylko dni, gdy kontrolujący przebywają u przedsiębiorcy. Powyższe natomiast oznacza, iż kontrola podatkowa, która przerodziła się w postępowanie **podatkowe zakończone wyrokiem** była prowadzona wadliwie z przekroczeniem czasu kontroli, co za tym idzie dokument, na którym oparto postępowanie podatkowe – protokół kontroli³ został spółce doręczony już po zakończeniu kontroli. Związanie powszechnie orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego, nie powoduje jedynie możliwości wznowienia przez stronę postępowania dotyczącego rozstrzygnięcia Trybunału, powoduje bowiem **konieczność stosowania zinterpretowanej przez Trybunał treści przepisu we wszystkich innych rozpatrywanych przez sądy sprawach**. Choć Wyroki Trybunału nie stanowią samodzielnych źródeł prawa⁴, a mają charakter wtórnego źródła prawa, to z mocy art. 190 ustęp 1 Konstytucji są wyposażone w atrybut powszechności obowiązywania i ostateczności. **Orzeczenie Trybunału ma zatem prawotwórczy charakter i wiąże wszystkich**. Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, iż sąd rozpoznający skargę kasacyjną w granicach **zaskarżenia z urzędu bierze pod uwagę** nie tylko enumeratywnie wskazaną w ppsa nieważność postępowania, **ale również obdarzony atrybutem powszechności prawotwórczy wyrok Trybunału Konstytucyjnego**. W takiej sytuacji Sąd nie może pominąć, a wręcz zignorować w powołaniu na art. 183 § 1 ppsa orzeczenia Trybunału uznając, iż „*kwestia prawidłowości prowadzenia kontroli podatkowej nie ma żadnego wpływu na wynik sprawy*”. Na skutek prawotwórczego charakteru orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego kwestia prawidłowości prowadzonej kontroli podatkowej ma znaczenie, gdyż jej pominięcie narusza wskazane w petitum skargi prawa podmiotowe Skarżącej. Organy podatkowe inicjują postępowania podatkowe z urzędu w określonym przez art. 165 b Ordynacji podatkowej terminie, na skutek prowadzonych kontroli podatkowych. Stwierdzić należy, iż wadliwa kontrola podatkowa była jedyną przyczyną wszczęcia postępowania podatkowego zakończonego wyrokiem w sprawie . Postępowanie podatkowe w stosunku do Skarżącej nie byłoby prowadzone, gdyby nie wcześniejsza, jak wskazano, wadliwa kontrola. Pomiędzy kontrolą podatkową i postępowaniem

³ Stwierdzający rzekome nieprawidłowości

⁴ Art. 87 Konstytucji: 1. „ Źróżdami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.

2. Źróżdami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego.

podatkowym zachodzi bowiem oczywisty związek przyczynowo skutkowy. Z art. 165 b Ordynacji podatkowej wynika obowiązek organu wszczęcia postępowania podatkowego z urzędu, w razie wykrycia nieprawidłowości w czasie kontroli podatkowej. Niezaprzeczalnie, na skutek doręczenia w dniu 12 listopada 2013 r. przez Naczelnika I Urzędu Skarbowego w W upoważnienia z

11.2013 r., Organ z urzędu wszczął u Skarżącej kontrolę podatkową w zakresie prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku od towarów i usług za okres styczeń - wrzesień i grudzień 2008 roku. **Po 7 latach od wszczęcia kontroli podatkowej**, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z lutego 2020 r. w sprawie uznał, iż kontrola podatkowa była prowadzona u Skarżącej **z naruszeniem czasu kontroli określonym uprzednio w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej**. Do konstatacji takiej w wyroku Naczelny Sąd Administracyjny doszedł uznając racje Skarżącej potwierdzone **Wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 grudnia 2018 r. w sprawie SK 37/15**, odnoszącym się do możliwości zaskarżenia do sądu administracyjnego rozstrzygnięcia w przedmiocie wniesionego przez przedsiębiorcę sprzeciwu w toku kontroli podatkowej, jak również uznając, iż do czasu kontroli wlicza się kolejne dni czasu pracy u przedsiębiorcy, a nie dni gdy fizycznie u przedsiębiorcy przebywają pracownicy organu kontroli.

Rozpoznając skargę kasacyjną () od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z czerwca 2017 roku w sprawie o sygnaturze akt na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W z dnia września 2014 roku nr w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do września oraz grudzień 2008 roku, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż **związanie z art. 183 § 1 ppsa, mimo podniesienia w skardze kasacyjnej zarzutów uznanych przez Trybunał za niekonstytucyjne „nie ma żadnego wpływu na wynik sprawy”**.

W szerokim aspekcie całego postępowania podatkowego rozumianego jako „sprawa” trzeba zadać sobie pytanie, czemu służył cały wysiłek sędziów Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 37/15, skoro według NSA orzeczenie Trybunału nie ma on znaczenia dla tej sprawy ?

Reasumując uznanie przez NSA w oparciu o art. 183 § 1 ppsa, iż prawidłowość prowadzenia kontroli nie ma wpływu na wynik sprawy narusza w sposób oczywisty prawo do sądu wyrażone w art. 45 ustęp 1 Konstytucji oraz prawotwórczą moc



orzeczeń Trybunału w demokratycznym państwie prawa działającym w granicach i na podstawie prawa.

III. Wyczerpanie Drogi Prawnej:

Ostatecznym rozstrzygnięciem organu władzy publicznej, z którym Skarżąca łączy naruszenie przysługujących jej praw konstytucyjnych, jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2021 roku⁵, który został doręczony pełnomocnikowi Skarżącej w dniu 04 lutego 2022 roku.

Wyrok zapadł na skutek prowadzonej od listopada 2013 roku kontroli podatkowej, w wyniku której następnie z urzędu wszczęto u Skarżącej postępowanie podatkowe zakończone wydaniem decyzji domiarowej, zaskarżonej najpierw do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (wyrok), a następnie po oddaleniu skargi przez WSA w W do Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok). **Orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego jest ostateczne, albowiem od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego nie przysługuje Skarżącej środek zaskarżenia.**

IV. Informacja o wniesieniu nadzwyczajnego środka zaskarżenia.

W imieniu Skarżącej informuję, iż od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2021 roku w sprawie **nie został** wniesiony żaden nadzwyczajny środek zaskarżenia.

Mając powyższe na uwadze wnoszę jak w petitum skargi.

Agnieszka Zatkolska
Radca Prawny
WA-8101

Załączniki:

Załącznik nr 1 - pełnomocnictwo wraz z opłatą skarbową,

⁵ Dokument potwierdzający datę doręczenia orzeczenia

stanowi załącznik nr 7 do skargi.

Załącznik nr 2 - odpis aktualny z KRS Skarżącej,
Załącznik nr 3 - kopia Decyzji Naczelnika Urzędu
Skarbowego w W z maja 2014 r. nr

Załączniki nr 4 - kopia Decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w W z
września 2014 nr ,
Załącznik nr 5 – odpis wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego
w W z czerwca 2017 roku w sprawie ,
Załącznik nr 6 - odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z
grudnia 2021 r. w sprawie .
Załącznik nr 7 – udokumentowanie daty doręczenia ostatecznego orzeczenia w
sprawie, tj. wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z grudnia 2021 r.
w sprawie 8.
Załącznik nr 8 - **cztery** odpisy skargi wraz z w/w załącznikami:

