

Adwokat  
Robert Płuciennik

Kancelaria Adwokacka  
90-513 Łódź ul. Andrzeja Struga 26  
Budynek A, IV Piętro

---

Łódź, dnia 12 lutego 2018 r.

**TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY**  
**Rzeczypospolitej Polskiej**

Al. Szucha 12a,  
00-918 Warszawa

*Wnoszący skargę:*

S                      J

**PESEL**

ul.

adres do korespondencji  
ul.

Reprezentowany z wyboru przez  
**Adwokata Roberta Płuciennika**  
**Kancelaria Adwokacka**  
**w Łodzi,**  
**90-513, ul. A. Struga 26, Budynek A, IV**  
**Piętro**  
Wpisany na listę adwokatów uchwałą Okręgowej  
Rady Adwokackiej w Łodzi z dnia 22.12.2009 roku  
nr wpisu 693

*Data zakończenia postępowania*

*Prawomocnym wyrokiem:*

*09.2017 r*

*Sygn. akt*

*Naczelnego Sądu Administracyjnego*

*Doręczonym pełnomocnikowi w dniu 13.11.2017 r.*

*skarga wolna od opłat*

**SKARGA KONSTYTUCYJNA**

Jako pełnomocnik skarżącego, pełnomocnictwo w załączeniu, na podstawie art. 53 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym

1. Zaskarżam przepis art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U.2004.173.1808 z późniejszymi zmianami tj.Dz.U.2017.2168), w zakresie, w jakim wyżej wymieniony przepis nakłada na kontrolowanego podatnika obowiązek wykazania istotnego wpływu na wynik sprawy dowodów zgromadzonych przez

organ podatkowy z naruszeniem terminu kontroli wynikającego z artykułu 83 ust. 1 pkt. 1 tej ustawy.


2. w/w przepisom naruszenie praw i wolności:
  - a) do wynikającego z art.2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej prawa obywatel do państwa sprawiedliwego i pochodnej tego prawa jakim jest prawo do pewności prawa wraz z wyprowadzonymi z niej zasadami jawności, stabilności oraz jasności prawa, poprzez naruszenie zasady demokratycznego państwa prawa rozumianej jako wymóg prawidłowej legislacji i naruszenie tego wymogu poprzez sformułowanie przepisu o charakterze gwarancyjnym w sposób nieprecyzyjny, niejasny i dający pole do interpretacji na niekorzyść jednostki.
  - b) prawa wynikającego z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej polegającym na wyeliminowaniu dowolności i samowoli z relacji między organami władzy publicznej a obywatelami, w szczególności w sprawach odnoszących się do życiowych potrzeb oraz interesów obywateli w sporze z państwem.
  - c) zasady równości wobec prawa wynikającej z art.32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, poprzez nadaniu zaskarżonemu przepisowi takiej treści, która nie czyni zadość nakazowi traktowania jednostek w sposób podobny w podobnych sprawach
  - d) prawa do wolności gospodarczej bez nadmiernej ingerencji państwa wynikającej z art.31 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, poprzez nadaniu zaskarżonemu przepisowi o charakterze gwarancyjnym treści, która pozwala na dokonywanie ustaleń na podstawie dowodów zebranych z przekroczeniem terminów, co stanowi nadmierną ingerencję państwa w sferę wolności gospodarczej jednostki,
3. W związku z powyższym wnoszę, aby Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z Konstytucją RP zaskarżonego niniejszą skargą przepisu normatywnego w zakresie, o którym mowa w pkt. 1 skargi.
4. Wskazuję, jako datę doręczenia orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie datę 13.12.2017 roku udokumentowaną potwierdzeniem z danych elektronicznych Poczty Polskiej.
5. Informuję, że od Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanego w dniu września 2017 roku w sprawie \_\_\_\_\_ nie został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia albowiem środki te nie przysługują.
6. skarżący wnosi na podstawie art. 80 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym o nieujawnianie jego danych osobowych w opublikowanym postanowieniu, o którym mowa w art. 61 ust. 4 ustawy w przypadku jego wydania.
7. Na podstawie art. 54 i 55 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym wnoszę o określenie wysokości kosztów i orzeczenie o zwrocie tych kosztów na rzecz skarżącego.
8. Na podstawie art. 53 ust. 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym załączam

- a) wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego wydany w dniu      września 2017 roku w sprawie      i doręczony w dniu 13 listopada 2017 roku – oryginał odpisu plus 4 kopie - Załącznik nr 1
- b) wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Ł      wydany w dniu października 2015 roku w sprawie      – oryginał odpisu plus 4 kopie - Załącznik nr 2
- c) Skarga Kasacyjna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia      .12.2015 r. – oryginał przesłanego skarżącemu plus 4 kopie- Załącznik nr 3
- d) Skarga kasacyjna skarżącego – 5 kopii – Załącznik nr 4
- e) Odpowiedź na skargę kasacyjną Dyrektora Izby Skarbowej w Ł      - oryginał przesłanego skarżącemu plus 4 kopie- Załącznik nr 5

## **PRZEDSTAWIENIE STANU FAKTYCZNEGO I UZASADNIENIE ZARZUTÓW NIEZGODNOŚCI Z KONSTITUCJĄ**

### **Stan faktyczny**

Wyrokiem z dnia      października 2015 r., sygn. akt      Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł      po rozpoznaniu sprawy ze skargi S      J      na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Ł      z dnia      stycznia 2015 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od listopada 2012 r. do lutego 2013 r., uchylił zaskarżoną decyzję w zakresie miesiąca lutego 2013 r. i oddalił skargę w pozostałym zakresie.

Stan faktyczny sprawy był następujący. Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w P      z dnia      października 2014 r. określającą skarżącemu nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu i zobowiązania podatkowe za miesiące: listopad i grudzień 2012 r. oraz styczeń i luty 2013 r. Powodem wydania decyzji przez organ pierwszej instancji były ustalenia przeprowadzonej u podatnika kontroli, w toku, której organ stwierdził, że: podatnik na zasadzie art. 91 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm., dalej - u.p.t.u.) powinien był dokonać korekty podatku naliczonego w związku ze zbyciem środka trwałego (      ) przed upływem 5 lat od daty jego nabycia oraz że podatnik z naruszeniem art. 86 ust. 1 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u. odliczył podatek naliczony z faktur dokumentujących nabycie      

W odwołaniu od decyzji organu pierwszej instancji tj. Naczelnika Urzędu Skarbowego w P      skarżący zarzucił jej naruszenie art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm., dalej - O.p.) poprzez uznanie, że zakwestionowane faktury nie dokumentowały rzeczywistych czynności obrotu gospodarczego, art. 120 O.p. poprzez oparcie ustaleń faktycznych na czynnościach dokonanych z naruszeniem terminów wynikających z art. 83 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 83 ust. 2 pkt 5 oraz art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 z późn. zm., dalej - u.s.d.g.), art. 180 § 1 w związku z art. 182 i art. 122 O.p. poprzez nieprzesłuchanie przedstawicieli sklepów; art. 7 ust. 8, art. 86 ust. 1 u.p.t.u. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u. poprzez niewłaściwe ich zastosowanie.

Dyrektor Izby Skarbowej w Ł... nie podzielił powyższych zarzutów. Podał, że z zebranego w tej sprawie materiału dowodowego jasno i wyraźnie wynika, że stronami umów sprzedaży (kupującymi) i właścicielami materiałów..., nie tylko w sensie prawnym, ale i w sensie ekonomicznym, byli klienci skarżącego którzy dokonywali wyboru wskazanych towarów, płacili za nie z własnych środków pieniężnych, a zakupu dokonywali z założeniem, że nabyte towary zostaną następnie u nich zamontowane.

W skardze złożonej na powyższą decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Ł... skarżący zarzucił organowi odwoławczemu naruszenie: art. 7 ust. 8 u.p.t.u. poprzez niezastosowanie tego przepisu do ustalonego stanu faktycznego; art. 86 ust. 1 u.p.t.u. poprzez odmowę zastosowania go do transakcji dokonanych przez podatnika; art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u. poprzez niewłaściwe jego zastosowanie, art. 122 O.p. poprzez uznanie, iż faktury objęte kontrolą nie dokumentowały rzeczywistych czynności obrotu gospodarczego; art. 120 O.p. poprzez oparcie ustaleń faktycznych na nielegalnych czynnościach kontrolnych dokonanych z naruszeniem terminów wynikających z art. 83 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 83 ust. 2 pkt 5 oraz art. 77 ust. 6 u.s.d.g., co stwierdził prawomocnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł... w wyroku z dnia czerwca 2014 r. sygn. akt...; art. 180 § 1 w zw. z art. 182 i w zw. z art. 122 O.p. poprzez niezrealizowanie wniosków dowodowych o przesłuchanie przedstawicieli sklepów oraz art. 121 § 1 i § 2 i art. 124 O.p. poprzez przyjęcie, że wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Ł... o sygn. akt... potwierdza prawidłowość działań organów podatkowych w sytuacji, gdy wyrok ten odnosił się jedynie do uzasadnienia decyzji o wstrzymaniu czynności kontrolnych, natomiast o nieprawidłowości działań kontrolnych przesądził prawomocny wyrok tego Sądu z dnia września 2013 r. o sygn. akt...

Mając na uwadze powyższe strona skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonej decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Ł... jak również poprzedzającej ją decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w P... z dnia października 2014 r. w całości oraz o zasądzenie na rzecz skarżącego kosztów postępowania według norm przepisanych. W odpowiedzi na skargę organ podatkowy wniósł o jej oddalenie podtrzymując argumenty przedstawione w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł... uznał za zasadną skargę w części dotyczącej miesiąca lutego 2013 r. Wskazał na przepisy art. 77 ust. 1 i 6, art. 83, art. 88 ust. 1 pkt 1 oraz art. 83 ust. 2 pkt 5 u.s.d.g., zgodnie z którymi czas trwania wszystkich kontroli u przedsiębiorcy, takiego jak skarżący, w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać 12 dni roboczych, przy czym ograniczenie to nie ma zastosowania w przypadkach, gdy kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług przed dokonaniem tego zwrotu. Dowody 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. Sąd stwierdził, że z akt sprawy wynika, że w dniu lutego 2013 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w P... wydał imienne upoważnienie do kontroli w zakresie zasadności zwrotu podatku od towarów i usług za listopad i grudzień 2012 r. Czynności kontrolne zostały rozpoczęte w dniu lutego 2013 r. W dniu kwietnia 2013 r. organ podatkowy pierwszej instancji wydał kolejne upoważnienie do kontroli w zakresie zasadności zwrotu podatku za okresy od listopada 2012 r. do stycznia 2013 r. oraz w zakresie prawidłowości obliczania podatku za luty 2013 r. Na podstawie tego upoważnienia czynności kontrolne rozpoczęto w dniu kwietnia 2013 r. Kontrola podatkowa została zakończona w dniu maja 2013 r. doręczeniem protokołu z kontroli osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego. Sąd wskazał, że w jeśli chodzi o miesiące listopad i grudzień 2012 r. oraz styczeń 2013 r. kontrola podatkowa dotyczyła zasadności tych zwrotów i była prowadzona przed ich wypłatą podatnikowi.

Wobec powyższego w odniesieniu do tych miesięcy organ podatkowy pierwszej instancji, nie był ograniczony terminem wynikającym z art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g. W rozliczeniu za luty 2013 r. podatnik zadeklarował nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do rozliczenia w kolejnym miesiącu co oznacza, że w toku kontroli za powyższy okres rozliczeniowy organ podatkowy winien uwzględnić maksymalnie 12-dniowy termin prowadzenia kontroli. W ocenie Sądu, rozpoznając sprawę, organy podatkowe powinny ustalić w jakich dniach trwała kontrola podatkowa dotycząca m.in. prawidłowości obliczenia podatku za luty 2013 r. i czy przekroczone maksymalny 12-dniowy termin jej trwania, a jeśli tak, to które dowody zostały zgromadzone po upływie tego terminu i pominąć je w postępowaniu podatkowym. Sąd nie uwzględnił natomiast zarzutów skargi dotyczących kwestii związanej z odmową podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących nabycie towarów Wskazał, że wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Ł o sygn. akt i dotyczyły kwestii czasu trwania kontroli prowadzonych wobec skarżącego, jednakże nie dotyczyły one okresów rozliczeniowych, które obejmuje zaskarżona decyzja. W ocenie Sądu, organy podatkowe zasadnie zastosowały w tej sprawie przepisy art. 86 ust. 1 w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u., w myśl których podatnik nie może odliczyć podatku naliczonego z faktury, która stwierdza czynność, która nie została dokonana.

Od powyższego wyroku skargę kasacyjną złożył zarówno organ podatkowy jak i skarżący. W skardze kasacyjnej organu podatkowego jego pełnomocnik zaskarżył wyrok w zakresie miesiąca lutego 2013 r., zarzucając mu na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a.:

- 1) naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. w związku z art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g. poprzez błędne przyjęcie, że organ podatkowy prowadził kontrolę działalności przedsiębiorcy z przekroczeniem terminu w odniesieniu do okresu rozliczeniowego obejmującego luty 2013 r., co miało istotny wpływ na wynik sprawy,
- 2) naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) w zw. z art. 77 ust. 6 u.s.d.g. poprzez błędne przyjęcie, że organ powinien pominąć dowody zgromadzone z uchybieniem art. 83 ust. 1 pkt 1, choć **podatnik nie wskazał, które dowody zebrano z uchybieniem cytowanego przepisu oraz nie wykazał, aby dowody te miały istotny wpływ na wynik prowadzonej kontroli podatkowej, co miało istotny wpływ na wynik sprawy,**
- 3) naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a., poprzez błędne nakazanie organowi, aby zbadał czy przekroczone 12-dniowy termin prowadzenia kontroli podatkowej i pominął dowody zgromadzone po upływie tego terminu, choć w ocenie organu okoliczności powyższe zostały już ustalone i opisane w decyzji będącej przedmiotem postępowania, co miało istotny wpływ na wynik sprawy, Wskazując na powyższe zarzuty, wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w zakresie punktu 1, dotyczącego rozliczenia podatku VAT miesiąca lutego 2013 r. i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Ł oraz o zasądzenie od strony przeciwnej zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej skarżący podniósł, że z akt sprawy wynika, że czynności kontrolne u podatnika w przedmiocie rozliczenia podatku VAT za luty 2013 r. przeprowadzone zostały w siedzibie osoby upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego w dniach i kwietnia 2013 r. oraz maja 2013 r. W dniu maja 2013 r. czynności zostały przeprowadzone w siedzibie organu. Jako, że do czasu kontroli należy wliczyć tylko okres, w którym inspektor przebywał w siedzibie podatnika (jego reprezentanta), oznacza to, że w tej sprawie nie doszło do przekroczenia terminów, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g. **Niezależnie od tego, pełnomocnik organu stwierdził, że samo przekroczenie czasu kontroli nie może automatycznie podważać jej wyników i czynić jej - w myśl art. 77 ust. 6 u.s.d.g. bezskuteczną.**

W skardze kasacyjnej skarżący zaskarżył powołany wcześniej wyrok w części dotyczącej okresów od listopada 2012 r. do stycznia 2013 r. i na podstawie art. 174 p.p.s.a zarzucił mu:

- naruszenie przepisów postępowania mogące mieć i mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1)art. 151 p.p.s.a. jak również art. 145 § 1 pkt 1a) i c) p.p.s.a. poprzez nieuwzględnienie skargi i jej oddalenie w sytuacji:

a)przyjęcia, iż tylko czynności dotyczące kontroli zasadności zwrotu podatku od towarów i usług za miesiąc luty 2013 r. były nielegalnymi czynnościami kontrolnymi dokonany z naruszeniem terminów wynikających z art. 83 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 83 ust. 2 pkt 5 oraz art. 77 ust. 6 u.s.d.g., podczas gdy w 2013 r. prowadzona była druga kontrola objęta protokołem z dnia kwietnia 2013 r. i co zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 stycznia 2014 r. II GSK 1433/2012 oznacza, że w przypadku skarżącego kontrola objęta protokołem z dnia kwietnia 2013 r. trwała od dnia listopada 2012 r. do dnia kwietnia 2013 r. włącznie natomiast kontrola objęta protokołem z dnia maja 2013 r. trwała od lutego 2013 do maja 2013 r.

b) niepodjęcia przez organ podatkowy wszelkich kroków niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia sprawy, w szczególności zaniechanie przeprowadzenia dowodów wnioskowanych przez skarżącego dotyczących przesłuchania przedstawicieli sklepów, co naruszyło art. 180 § 1 w zw. z art. 182 i w zw. z art. 122 O.p. oraz słuszny interes skarżącego i zasadę pogłębiania zaufania obywateli do organów Państwa.

c) niedokonania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł prawidłowej oceny zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, w szczególności poprzez pominięcie faktów przeprowadzenia w 2013 r. dwóch kontroli stwierdzonych protokołami z dnia kwietnia 2013 i maja 2013 r.

2)141 § 4 p.p.s.a. poprzez brak odniesienia się w uzasadnieniu wyroku do przedstawionych argumentów skarżącego co do istotnych okoliczności sprawy a mianowicie konstrukcji tzw. nabycia powierniczego , przejścia ryzyka przypadkowej utraty rzeczy dopiero w momencie , kwestii wad i zdjęcia z klienta końcowego problemu ewentualnej reklamacji, która to okoliczność mogła mieć wpływ na treść wydanego orzeczenia;

- naruszenie przepisów prawa materialnego, a to:

1)art. 86 ust. 1 u.p.t.u. poprzez odmowę zastosowania prawa do odliczenia podatku w zakresie transakcji dokonanych przez podatnika ze sprzedawcą towarów wykorzystanych przez podatnika do świadczenia usług,

2)art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u. poprzez jego błędną wykładnię, niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że faktury stwierdzają czynności nierzeczywiste w sytuacji istnienia uzasadnienia prawnego, faktycznego i ekonomicznego dla tych czynności i pominięcie w ogóle rozważań dotyczących ewentualnego zastosowania podstawy art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u.,

3)art. 83 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 83 ust. 2 pkt 5 oraz art. 77 ust. 6 u.s.d.g. poprzez przyjęcie legalności czynności kontrolnych organów podatkowych w stosunku do skarżącego w sytuacji istnienia dwóch kontroli stwierdzonych protokołami z dnia kwietnia 2013 i maja 2013 r.,

Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w zaskarżonym zakresie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Ł oraz o zasądzenie od na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego. W odpowiedzi na skargę kasacyjną pełnomocnik organu podatkowego wniósł o jej oddalenie.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał że na uwzględnienie zasługuje skarga kasacyjna organu podatkowego a skarga kasacyjna skarżącego nie jest uzasadniona.

W uzasadnienie prawnym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził m.in. odnosząc się do skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łódzku stwierdzić należy, że trafnie zarzucił on zaskarżonemu wyrokowi naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w związku z art. 83 ust. 1 pkt 1 i art. 77 ust. 6 u.s.d.g. Zgodnie z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a., sąd uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie uchyla decyzję lub postanowienie w całości albo w części, jeżeli stwierdzi naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W myśl art. 77 ust. 6 u.s.d.g., dowody 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. Na mocy art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g., u mikroprzedsiębiorców czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać 12 dni roboczych. Jak wynika z art. 77 ust. 6 u.s.d.g., aby zdyskwalifikować dowody przeprowadzone w trakcie kontroli muszą zostać spełnione dwa warunki. Po pierwsze, należy stwierdzić naruszenie w jej trakcie art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g. Zgodnie z art. 291c O.p. przepisy te mają w stosunku do podatników będących przedsiębiorcami charakter *lex specialis* w stosunku do unormowań dotyczących kontroli uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Po drugie, naruszenia te muszą mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Kwestia przekroczenia terminów kontroli, prowadzonych wobec skarżącego, była przedmiotem oceny przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łódzku. W prawomocnych wyrokach z dnia 11 września 2013 r., sygn. akt

o.z. 1000/13 oraz z dnia 11 czerwca 2014 r., sygn. akt o.z. 1000/13 Sąd ten wskazał, że w 2012 r. kontrola podatkowa trwała u skarżącego 8 dni, natomiast w 2013 r. 13 dni, co oznacza, że przekroczono w niej termin z art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g. o 1 dzień. Zgodnie z art. 170 p.p.s.a. orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby. Zdaniem NSA **fakt przekroczenia przez organ podatkowy czasu na przeprowadzenie kontroli nie oznacza jednak, że organ podatkowy automatycznie utracił możliwość oparcia swojego rozstrzygnięcia na dowodach zebranych w toku kontroli prowadzonej w 2013 r.** Nie każde naruszenie przepisów w zakresie dopuszczalnego czasu trwania kontroli działalności gospodarczej wywołuje skutki określone w art. 77 ust. 6 u.s.d.g. Taki wpływ wywierają jedynie te uchybienia, które - jak wyżej podano - w istotny sposób rzutują na wynik kontroli. Powyższy pogląd wielokrotnie prezentowany był w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (przykładowo wyroki: z dnia 13 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 1645/12, z dnia 2 kwietnia 2015 r., sygn. akt I FSK 2053/13 i sygn. akt I FSK 2003/13 oraz z dnia 8 grudnia 2016 r., akt I FSK 775/15 - wszystkie opubl. CBOS - <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). **Tymczasem skarżący w żaden sposób nie wykazał jaki wpływ na wynik kontroli miałyby mieć przekroczenie możliwego, na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g., czasu jej trwania.** Z powyższego wynika, że wskazanie Sądu pierwszej instancji, aby - w przypadku stwierdzenia przekroczenia dopuszczalnego, maksymalnego czasu kontroli pominąć w postępowaniu podatkowym te dowody, które zgromadzone zostały po upływie tego terminu - nie uwzględnia warunku, o którym mowa w art. 77 ust. 6 u.s.d.g. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie narusza natomiast art. 141 § 4 p.p.s.a., albowiem Sąd wypowiedział się w kwestii dotyczącej tego, jakie zajął stanowisko odnośnie stanu faktycznego sprawy w sposób, który pozwala na jego kontrolę instancyjną. Z jego treści wynikają powody, dla których wydał wyrok o podanej w nim treści. Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił skargę kasacyjną organu podatkowego i uchylił wyrok w zaskarżonej części oraz oddalił w tej części skargę na podstawie art. 188 i art. 151 p.p.s.a.

Skargę kasacyjną skarżącego NSA oddalił w całości. W zakresie zarzutów dotyczących przekroczenia czasu kontroli u skarżącego Sąd odnosząc się do argumentacji skargi ponownie podniósł że **nie każde naruszenie terminów kontroli uruchamia ex lege sankcję z art. 77 ust. 6 u.s.d.g. Do dyskwalifikacji dowodów uzyskanych w toku kontroli może dojść tylko w przypadku, gdy naruszenie terminu kontroli miało istotny wpływ na wynik postępowania. Tymczasem w niniejszej sprawie tego typu argumentacji w ogóle nie przedstawiono. Skarżący nie wykazał, bowiem jakie w tej sprawie czynności zostały przeprowadzone po upływie 12 dni.**

### **Uzasadnienie niezgodności**

Norma art. 77 ust. 6 u.s.d.g. w zakresie w jakim nakłada na kontrolowanego podatnika obowiązek wykazania istotnego wpływu na wynik sprawy dowodów zgromadzonych przez organ podatkowy z naruszeniem terminu kontroli wynikającego z artykułu 83 ust. 1 pkt. 1 tej ustawy jest niezgodna z Konstytucją i wskazanymi w petitum skargi wzorcami. Rozumienie tej normy przez Naczelny Sąd Administracyjny jest błędne, natomiast co do zasady prawidłowo normę tą ocenił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł. Adresatem bowiem tego przepisu są organy skarbowe a nie podatnik i przepis ten ma charakter gwarancyjny. Nie powinien i nie może być zatem interpretowany rozszerzająco tj. w sposób taki, który nakłada na podatnika dodatkowe obowiązki. Gdyby bowiem racjonalny ustawodawca miał wolę rzeczywistego nałożenia na podatnika obowiązku wykazywania istotności dowodów uzyskanych z przekroczeniem terminu kontroli to sformułowałby przepis w taki sposób, że w przypadku przekroczenia terminu podatnik ma prawo do powołania się na ten fakt o ile wykaze, że dowody uzyskane w ten sposób miały istotny wpływ na wynik sprawy. Takiego sformułowania nie odnajdujemy w zaskarżonym przepisie. Stąd też przepis w zakresie wskazanym jest sprzeczny z zasadą państwa sprawiedliwego. Prawo tworzone powinno być w sposób sprawiedliwy ale też interpretacja tego prawa powinna być sprawiedliwa i sprawiedliwa winno być również jego stosowanie w praktyce. Państwo rządzi bowiem za pomocą instrumentów prawnych i w związku z tym powinno formułować normy w sposób sprawiedliwy a więc jasny, tak ażeby z normy jasno wynikało jakie prawa i obowiązki ma jednostka. Tymczasem zaskarżony przepis tej sprawiedliwości nie gwarantuje albowiem pewne określone obowiązki na podatnika zostają nałożone wyniku interpretacji przepisu przez Sądy dwóch instancji i to w sytuacji, gdy interpretacje tych sądów były sprzeczne. Istotność wpływu na wynik sprawy jest kwestią oceny dowodów, która przeprowadza organ podatkowy a nie podatnik. Dlatego też nakładanie na podatnika obowiązku wykazywania istotności jest sprowadzaniem sprawy do pełnej uznaniowości organów podatkowych, co nie daje się pogodzić z zasadą państwa sprawiedliwego. Przepis zaskarżony w sposób dalece niewłaściwy narusza równowagę interesu prywatnego i publicznego w kontekście wartości określonych w art. 31 ust. 3 konstytucji. Zaskarżony przepis w tym zakresie nie stanowi należytego wyważenia obu interesów nadając prymat interesowi fiskalnemu Skarbu Państwa kosztem interesu podatnika powodując, że interes ten nie jest należycie chroniony. Racjonalny ustawodawca nie wprowadził bowiem terminu 12 dniowego na zakończenie kontroli w tym celu ażeby można było termin ten dowolnie przekraczać nakładając dodatkowo na podatnika obowiązek wykazywania, że dowody zebrane po terminie kontroli są istotne i miały wpływ na wynik postępowania. Takie rozumienie w sposób jaskrawy narusza zasadę sprawiedliwego wyważenia interesów państwa i obywatela. Przy ustalaniu tego interesu muszą być uwzględniane regulacje konstytucyjne i hierarchia wartości wynikająca z zasady demokratycznego państwa prawnego. Zadaniem władz publicznych jest dążenie do harmonizowania tych interesów, które nie występują w stosunku nadrzędności i podrzędności, a w związku z tym konieczne jest dążenie ustawodawcy i organów stosujących prawo – również w ramach kształtowania procesu budowlanego – do wyważania obu tych interesów (wyroki TK z 26 listopada 2007 r., P 24/06). Zasada państwa sprawiedliwego jak i ogólna zasada demokratycznego państwa prawa odnosi się nie tylko do tworzenia wszelkiego prawa, lecz ponadto do jego stosowania. Obywatel ma być bowiem chroniony tą zasadą przed arbitralnością organów władzy publicznej, niezależnie od zaklasyfikowania tak



samych organów, jak i form ich działania. Uzasadnienia aksjologicznego dostarczają tutaj również i przede wszystkim takie wartości, jak godność i wolność jednostki, Państwo ma zapewnić obywatelom warunki sprzyjające trafnemu przewidywaniu działań władz państwowych, stwarzając przewidywalność państwa prawnego w sferze prawotwórczej, ale też stosowania prawa, co uzyskuje szczególne znaczenie praktyczne w sprawach podatkowych. Przykładem może być sprawa K 13.01 z dnia 25 kwietnia 2001 r.. Zaskarżony przepis tego wymogu nie spełnia.

Zaskarżony przepis jest sprzeczny również z zasadą właściwej legislacji. Nie spełnia bowiem podstawowej jej funkcji tj. zapewnienia prawidłowości regulacji stosunków między władzami publicznymi i obywatelami (jednostkami) albowiem przekreśla cel wyznaczonych danemu uregulowaniu. Tym celem jest zapewnienie przedsiębiorcy gwarancji nieprzedłużania kontroli podatkowej tj. ochrona przed nadmierną ingerencją państwa. Ponad wszelką wątpliwość pozostaje, że na czoło wysuwa się zagwarantowanie pewności i bezpieczeństwa prawnego obywatelom, dlatego z zasady tej wynika zakaz stanowienia przepisów, które pozostawiają organom państwowym zbyt dużą swobodę oraz umożliwiają dowolność rozstrzygnięć (K 33/05 z 17 maja 2006 r.). Tego rodzaju wada legislacyjna może stanowić samoistną przesłankę stwierdzenia niekonstytucyjności dotkniętego nią przepisu (SK 51/05 z 23 maja 2006 r.). W sytuacji stosowania zaskarżonego przepisu jego stosowanie w tym zakresie stoi w sprzeczności do celów, które prawodawca chciał osiągnąć swoim działaniem poprzez wprowadzenie normy.

Z zasady określoności prawa wynika, że każdy przepis aktu prawotwórczego w szczególności przepis gwarancyjny dotyczący wolności i praw jednostki lub przewidujący możliwość stosowania wobec niej sankcji, powinien być sformułowany w sposób poprawny, jasny i precyzyjny, tym samym zapewniający przewidywalność skutków jego zastosowania. Obejmować zarówno poprawność semantyczną jak i logiczną. Jasność oznacza klarowność i zrozumiałość dla adresatów. Zaskarżony przepis nie jest zatem poprawny. Kwestia istotności dowodów i tego, kto ma ją oceniać i wykazywać nie może być kwestią dorozumianą i dointerpretowaną. Musi być ujęta jasno i zrozumiale np. w taki sposób, że jeżeli ta kwestia ma być w całości przerzucona na barki podatnika to powinno być to jasno w przepisie ujęte poprzez sformułowania „podatnik ma prawo powoływać się” itp. Precyzja legislacyjna jest tutaj naruszona także pod względem logicznym albowiem skoro przepis mówi o tym, że dowody istotne nie mogą być dowodami, to zasadne wydaje się pytanie czy ustawodawca wyróżnia dowody istotne i nieistotne i kolejne pytanie - do kogo należy ocena logiczna istotności dowodu w postępowaniu podatkowym? Czy organ podatkowy może uznać, że dany dowód zebrany z naruszeniem terminu i nawet wskazany przez podatnika jako istotny jest dowodem nie mającym istotnego wpływu i jako taki nierzutującym na rozstrzygnięcie? Prowadzi to do naruszenia logiki formalnej oceny dowodowej. Zasada określoności prawa nakazuje bowiem unikać stanowienia przepisów nieprecyzyjnych, niejednoznacznych oraz powodujących istotne wątpliwości prawne, a także posługujących się niezdefiniowanymi pojęciami albo mających niezrozumiałą treść.

W zaskarżonym przepisie mamy do czynienia z tym, że interpretacja przepisu przez organy podatkowe może opierać się na elegantach subiektywnej oceny mocy dowodu. Redakcja przepisu nie gwarantuje jednolitości linii orzeczniczej, co widać nawet na kanwie orzeczeń WSA i NSA w tej sprawie i ustalenie znaczenia pojęcia istotności wpływu powierza się organom stosującym te przepisy tj. organom podatkowym, co czyni z tych organów właściwie organy prawotwórcze (tak też wyrok w sprawie K 4/03 z 11 maja 2004 r.).

Zaskarżony przepis stanowi również istotne naruszenia zasady legalizmu w jej aspekcie formalnym, a tym samym obejmującej nakaz przestrzegania prawa albowiem przy jego stosowania nie jest wyeliminowana w należyтым stopniu dowolność i samowola w relacji między organami władzy publicznej a obywatelami. Z brzmienia art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej wynika

wprost ustrojowa zasada prawna (konstytucyjna) legalizmu nakładająca określone obowiązki zarówno na organy władzy publicznej stosujące prawo, jak i te, które je tworzą, też zresztą w oparciu o odpowiednie przepisy kompetencyjne, proceduralne i materialne. Obowiązkiem każdego organu władzy publicznej jest działanie na podstawie i w granicach prawa, zaś obowiązkiem prawodawcy (najczęściej – ustawodawcy) jest określenie zarówno podstaw, jak i granic działania organów władzy. Zaskarżony przepis w rozumieniu przedstawionym przez NSA dopuszcza gromadzenie dowodów z naruszeniem normy gwarancyjnej, co nie daje się pogodzić z zasadą legalizmu. Stąd też w ocenie skarżącego art. 7 Konstytucji winien być tutaj powołany wyjątkowo również samodzielnie albowiem jego powiązania z naruszeniem prawa do wolności skarżącego jest niewątpliwe oraz z uwagi na fakt, że wzorzec ten stanowi ważną dyrektywę interpretacyjną, która nakazuje m.in. ścisłą wykładnię przepisów gwarantujących jednostce prawa, a przede wszystkim niestosowanie wobec organów władzy publicznej zasady, że co nie jest zakazane, jest im dozwolone, lecz stosowanie zasady odwrotnej – co nie jest im dozwolone – jest zakazane.

Zaskarżony przepis narusza również zasadę równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji) w jakim ta odnosi się do procesu stanowienia norm prawa i nakłada na prawodawcę obowiązek nadawania prawa takich treści, które czynią zadość nakazowi jednakowego traktowania podmiotów (sytuacji) podobnych. Zaskarżony przepis nie spełnia wymogu równego traktowania podatników. W zależności bowiem aktywności podatnika w procesie związanym z przekroczeniem terminu kontroli organy stosujące prawo będą miały przy sporej dawce uznaniowości możliwość wydawania zupełnie różnych decyzji indywidualnych. Margines uznania w zakresie istotności wpływu powoduje, że przepis daje zbyt dużą arbitralność działania władz publicznych. W tym znaczeniu zasada równości splata się bezpośrednio z konsekwencjami zasady państwa prawnego, stanowiąc jeden z elementów zasady ochrony zaufania obywatela do państwa. Czyni to też gwarancję państwa o nieprzekraczaniu 12 dniowego terminu kontroli podatkowej czysto iluzoryczną.

W związku z powyższym wnoszę jak na wstępie.

Załączniki:

- 1) pełnomocnictwo szczególne wraz dowodem uiszczenia opłaty skarbowej,
- 2) 4 kopie skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami,
- 3) dokumenty wymienione w pkt. 8
- 4) informacja z systemu poczty polskiej dokumentująca datę doręczenia wyroku w spr.

  
Robert Pluciennik  
ADWOKAT