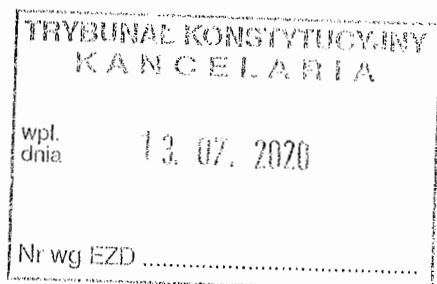




**PK VIII TK 98.2020**

**SK 63/20**



**TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY**

W związku ze skargą konstytucyjną S J., wnoszącego o stwierdzenie niezgodności art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r., poz. 2168 ze zm.) – 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 art. 83 ust. 1 pkt 1 tej ustawy – z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 oraz art. 31 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 42 pkt 7 oraz art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) –

**przedstawiam następujące stanowisko:**

**postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.**

## UZASADNIENIE

S J. (dalej: Skarżący) wniósł o stwierdzenie niezgodności art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r., poz. 2168 ze zm.; dalej: u.s.d.g.) – w opisanym na wstępie zakresie – z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 oraz art. 31 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Skarga konstytucyjna wniesiona została przez Skarżącego na tle następującego stanu faktycznego.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w P , decyzją z października 2014 r., określił Skarżącemu nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu i zobowiązania podatkowe za listopad i grudzień 2012 r. oraz styczeń i luty 2013 r.

Skarżący zaskarżył w całości tę decyzję, kwestionując m.in. naruszenie art. 120 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (aktualny tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.) 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 u.s.d.g. oraz art. 77 ust. 6 u.s.d.g.

Dyrektor Izby Skarbowej w Ł nie uwzględnił odwołania Skarżącego i, decyzją z stycznia 2015 r., utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Wyrokiem z października 2015 r., sygn. akt , Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł (dalej: WSA) po rozpoznaniu sprawy ze skargi Skarżącego na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Ł z 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 dotyczącym lutego 2013 r. i oddalił skargę w pozostałym zakresie.

WSA, wskazując 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., stwierdził, że 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.

Od powyższego wyroku skargę kasacyjną złożył zarówno organ podatkowy, jak i Skarżący.

W skardze kasacyjnej organu podatkowego zarzucono m.in. naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (aktualny tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.) w związku 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 u.s.d.g., choć podatnik nie wskazał, które dowody zebrano z uchybieniem tego przepisu oraz nie wykazał, aby dowody te miały istotny wpływ na wynik prowadzonej kontroli podatkowej, co miało istotny wpływ na wynik sprawy.

W skardze kasacyjnej złożonej przez Skarżącego zaskarżono wyrok WSA w części dotyczącej określenia zobowiązania podatkowego za okres od listopada 2012 r. do stycznia 2013 r.

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA), wyrokiem z września 2017 r., sygn. \_\_\_\_\_, uwzględnił skargę kasacyjną organu podatkowego i oddalił skargę Skarżącego.

NSA wskazał, że aby zdyskwalifikować – w oparciu o przesłankę z art. 77 ust. 6 u.s.d.g. – 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., tj. przekroczenie czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy. Po drugie, naruszenie to musi mieć istotny wpływ na wynik

sprawy. Fakt przekroczenia przez organ podatkowy czasu na przeprowadzenie kontroli u Skarżącego „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. (...) 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 pominać 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 wyrok NSA, punkt 10.4).

Skarżący stwierdza, że 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, wynikającego z art. 83 ust. 1 pkt. 1 u.s.d.g., terminu kontroli – jest niezgodna z Konstytucją i wskazanymi w *petitum* skargi wzorcami. Rozumienie tej normy przez NSA jest błędne. Adresatem bowiem zaskarżonego przepisu są organy skarbowe, a nie podatnik, i przepis ten ma charakter gwarancyjny. Nie może być zatem interpretowany rozszerzająco, tj. w sposób taki, który nakłada na podatnika dodatkowe obowiązki.

Skarżący podnosi, że kwestionowany przepis w zakresie wskazanym w skardze jest sprzeczny z zasadą państwa sprawiedliwego. Prawo powinno być tworzone w sposób sprawiedliwy, ale też interpretacja tego prawa powinna być sprawiedliwa i sprawiedliwa winno być również jego stosowanie w praktyce. Tymczasem zaskarżony przepis tej sprawiedliwości nie gwarantuje, albowiem

określone obowiązki zostają nałożone na podatnika w wyniku interpretacji przepisu przez sąd. Nakładanie na podatnika obowiązku wykazywania istotności uchybień prowadzi do pełnej uznaniowości organów podatkowych, co nie daje się pogodzić z zasadą państwa sprawiedliwego. Zaskarżony przepis – w ocenie Skarżącego – w sposób dalece niewłaściwy wyważa równowagę interesu prywatnego i publicznego w kontekście wartości określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, nadając prymat interesowi fiskalnemu Skarbu Państwa kosztem interesu podatnika.

Zdaniem Skarżącego, kwestionowany 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 wyznaczony danemu uregulowaniu. Tym celem jest zapewnienie przedsiębiorcy gwarancji nieprzedłużania kontroli podatkowej, tj. ochrona przed nadmierną ingerencją państwa. Zaskarżony przepis narusza także zasadę określoności prawa.

Skarżący stwierdza że, zaskarżony przepis stanowi również istotne naruszenie zasady legalizmu w jej aspekcie formalnym obejmującym nakaz przestrzegania prawa, albowiem przy jego stosowaniu nie jest wyeliminowana w należyтым stopniu dowolność i samowola w relacji między organami władzy publicznej a obywatelami. Artykuł 77 ust. 6 u.s.d.g., 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 powołany wyjątkowo samodzielnie, albowiem jego powiązanie 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.

Skarżący podnosi, że kwestionowany przepis narusza również zasadę równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji) w zakresie, w jakim zasada ta

odnosi się do procesu stanowienia norm prawa i nakłada na prawodawcę obowiązek nadawania prawu takich treści, które czynią zadość nakazowi jednakowego traktowania podmiotów (sytuacji) podobnych. Zaskarżony przepis nie spełnia wymogu równego traktowania podatników. „W zależności bowiem [od] 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 spleta się bezpośrednio z konsekwencjami zasady państwa prawnego, stanowiąc jeden z elementów zasady ochrony zaufania obywatela do państwa” (skarga konstytucyjna, s. 10, pisownia oryginalna).

Zaskarżony przepis art. 77 ust. 6 u.s.d.g miał następujące brzmienie:

„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.”.

Merytoryczna ocena podniesionego w skardze zarzutu uzależniona jest od ustalenia, czy Trybunał Konstytucyjny ma podstawy do rozpoznania tej sprawy.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, na każdym etapie postępowania niezbędne jest kontrolowanie, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek wydania wyroku, skutkujących obligatoryjnym umorzeniem postępowania (por. np. postanowienia z: 21 października 2003 r., sygn. SK 41/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 89; 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 21 marca 2006 r., sygn. SK 58/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 35; 24 października 2006 r., sygn. SK 65/05, OTK ZU nr

9/A/2006, poz. 145; 20 kwietnia 2017 r., sygn. K 46/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 29 oraz wyrok z 13 lipca 2011 r., sygn. K 10/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 56). Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie konsekwentnie prezentuje stanowisko, że skład rozpoznający sprawę merytorycznie nie jest związany stanowiskiem zajęтым uprzednio w zarządzeniu wydanym w toku wstępnego rozpoznania skargi konstytucyjnej lub wniosku (zob. postanowienia z: 24 października 2006 r., sygn. SK 65/05, *op. cit.*; 30 czerwca 2008 r., sygn. SK 15/07, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 98; 8 lipca 2008 r., sygn. K 40/06, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 113; 16 czerwca 2009 r., sygn. SK 22/07, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 97; 2 grudnia 2010 r., sygn. SK 11/10, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 131; 4 lipca 2011 r., sygn. SK 27/10, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 63 oraz 17 maja 2017 r., sygn. SK 7/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 42). Składu rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże także stanowisko zajęte w postanowieniu Trybunału Konstytucyjnego o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie w przedmiocie odmowy nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej (zob. wyrok pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego z 25 września 2019 r., sygn. SK 31/16, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 53 oraz wyrok z 29 kwietnia 2020 r., sygn. SK 24/19, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 19). Nadanie skardze konstytucyjnej biegu nie oznacza konwalidacji wad formalnych danego pisma (zob. postanowienie z 27 listopada 2019 r., sygn. SK 17/19, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 65).

Ustrojodawca przewidział ograniczenia wynikające z art. 79 ust. 1 Konstytucji w zakresie wskazywania w skardze konstytucyjnej wzorców kontroli kwestionowanego uregulowania. Mianowicie, skarga konstytucyjna służy tylko w przypadku, gdy naruszone zostały wolności lub prawa konstytucyjne. Innymi słowy, samodzielną podstawę skargi konstytucyjnej mogą stanowić jedynie takie przepisy konstytucyjne, z których treści można wyprowadzić publiczne prawo podmiotowe. Nie można tym samym skargi oprzeć wyłącznie na naruszeniu zasad polityki państwa, jak również na

naruszeniu takich przepisów Konstytucji, które dotyczą zasad ustroju państwa czy kierunków działania organów władzy publicznej. Jeżeli skarga jest oparta na tego rodzaju wzorcach konstytucyjnych, Trybunał Konstytucyjny odmawia nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej lub umarza postępowanie (zob. L. Bosek, M. Wild, uwagi do art. 79, [w:] *Konstytucja RP*, tom I, red. M. Safjan, L. Bosek, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 1845).

Z postanowień rozdziału I Konstytucji można odczytać podstawowe zasady ustroju Rzeczypospolitej, m.in. zasadę demokratycznego państwa prawa oraz – będącą jednym z elementów tej zasady – dyrektywę poprawnej legislacji (art. 2), a także zasadę praworządności i legalizmu (art. 7). Do podstawowych zasad ustrojowych należy także zaliczyć zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3) oraz równości (art. 32), o których mowa w rozdziale II Konstytucji.

Również w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dominuje pogląd, że zasady konstytucyjne nie mogą być samodzielną podstawą skargi konstytucyjnej. Opiera się on na założeniu, że z zasad tych nie wynikają w sposób bezpośredni wolności i prawa. W ocenie przedstawicieli doktryny, „[p]owyższe stanowisko należy zaakceptować z tym zastrzeżeniem, że zasada konstytucyjna może być przywołana w skardze jako jeden z elementów wzorca kontroli. Na przykład, pogwałcenie przez ustawodawcę jednej z zasad szczegółowych, wywodzonych z klauzuli demokratycznego państwa prawnego (...), może w efekcie doprowadzić do niedopuszczalnego naruszenia wolności lub prawa konstytucyjnego. W takim przypadku obowiązkiem skarżącego jest jednak przytoczenie wzorca kontroli wywodzonego nie tylko z art. 2 [K]onstytucji, lecz również z przepisu szczegółowego [K]onstytucji, wyrażającego naruszoną wolność lub prawo” (J. Trzeciński, M. Wiącek, uwagi do art. 79, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom II, red. L. Garlicki, M. Zubik, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 900 – 901).

Trybunał Konstytucyjny nie wykluczał dotąd *a limine*, że „w pewnych wypadkach art. 2 Konstytucji może być podstawą skargi konstytucyjnej, choć



możliwość tę należy traktować raczej jako wyjątkową i subsydiarną, gdy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z jego naruszeniem można powiązać również naruszenie innych praw lub wolności konstytucyjnych skarżącego. Co do istoty bowiem art. 2 Konstytucji nie powinien być traktowany jako zastępczy wzorzec kontroli konstytucyjności, zamiast innych przepisów wyrażających bezpośrednio prawa i wolności konstytucyjne” (wyrok z 15 kwietnia 2014 r., sygn. SK 12/13, OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 41).

Skarga konstytucyjna jest nadzwyczajnym środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw jednostki naruszonych przez władze publiczne. Przesłanki wniesienia oraz merytorycznego rozpoznania tego środka zostały uregulowane w art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz w przepisach ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r., poz. 2393; dalej: ustawa o TK). Do formalnych wymogów skargi konstytucyjnej, określonych w art. 53 ust. 1 ustawy o TK, należą m.in.: wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób, zostały naruszone, a także uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na poparcie tego zarzutu. Obowiązek wypełnienia tych wymogów spoczywa na skarżącym. Nie jest natomiast rolą Trybunału Konstytucyjnego zastępowanie skarżącego w realizacji tego obowiązku, gdyż Trybunał nie może podejmować ani prowadzić spraw z urzędu.

Warto w tym miejscu odnotować, że aktualna regulacja stanowi powtórzenie unormowań wcześniejszych oraz ich doprecyzowanie na podstawie dorobku orzecznictwa i doktryny (stąd aktualność – w tym zakresie – orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego wydanych w poprzednio obowiązujących stanach prawnych).

Z uwagi na domniemanie konstytucyjności przepisów prawa, skarżący obowiązany jest przedstawić konkretne i przekonujące argumenty świadczące

o niekonstytucyjności zakwestionowanych regulacji. Tym samym skarżący nie tylko winien wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone kwestionowaną regulacją, lecz także opisać „sposób” tego naruszenia. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej między unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej a tymi, które określone są w niej jako wzorce kontroli. Tym samym nie wystarczy, że skarżący wskaże określone przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Musi on także wyjaśnić, na czym owa niezgodność polega. Jest to przesłanka konieczna do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 2 lutego 2012 r., sygn. SK 14/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 17).

Ustalając warunki właściwego wywiązania się przez podmiot inicjujący kontrolę konstytucyjności prawa z wymogu uzasadnienia postawionego zarzutu niekonstytucyjności, Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że nie czyni zadość rozważanej powinności samo przywołanie przepisu stanowiącego przedmiot kontroli i przepisu będącego wzorcem tej kontroli (nawet wraz z podaniem sposobu rozumienia obu wymienionych przepisów) bez przedstawienia chociażby jednego argumentu wskazującego na niezgodność tych regulacji prawnych (zob. postanowienie z 26 listopada 2019 r., sygn. K 5/16, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 66). Co więcej, nie realizują omawianych wymagań uwagi nazbyt ogólne, niejasne czy też czynione jedynie na marginesie innych rozważań. Uzasadnienie zarzutów nie może być traktowane powierzchownie i instrumentalnie, nie może mieć charakteru pozornego. Z tego samego względu nie wystarcza sformułowanie samej tezy o niekonstytucyjności przepisu wraz z przytoczeniem literalnego brzmienia wzorca kontroli (zob. wyrok z 31 lipca 2015 r., sygn. K 41/12, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 102). „Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego

wzorca kontroli (zarówno przyjętego jako wzorzec podstawowy, jak i mającego charakter związkowy)” (postanowienie z 5 czerwca 2019 r., sygn. SK 29/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 28).

Zgodnie z ugruntowaną w praktyce orzecniczej Trybunału Konstytucyjnego zasadą *falsa demonstratio non nocet*, decydujące znaczenie dla wyznaczenia ram postępowania ma istota sprawy, ustalana na podstawie treści argumentacji przedstawionej przez wnoszącego o zbadanie kwestionowanego uregulowania. Nie rozstrzyga zatem sam sposób formalnego oznaczenia w *petitum* pytania prawnego (skargi, wniosku) przepisów, które są kwestionowane, ani postanowień konstytucyjnych, z których sąd pytający (skarżący, wnioskodawca) wywodzi wzorce kontroli.

Zasada *falsa demonstratio non nocet* nie może jednak służyć sanowaniu przez Trybunał Konstytucyjny uchybień formalnych pisma procesowego mającego inicjować postępowanie. Trybunał nie jest bowiem w stanie uzupełnić pytania prawnego (skargi konstytucyjnej, wniosku) o wzorce kontroli niewskazane przez podmiot inicjujący postępowanie ani zdjąć z niego ciężaru obowiązku obalenia domniemania konstytucyjności (zob. postanowienie z 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 12).

Dokonując oceny dopuszczalności rozpoznania analizowanej skargi przez Trybunał Konstytucyjny, na wstępie należy zauważyć, że zaskarżony przepis został uchylony z dniem 30 kwietnia 2018 r. mocą art. 192 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz. U., poz. 650). Okoliczność powyższa nie stanowi podstawy umorzenia postępowania w analizowanej sprawie, gdyż wydanie wyroku może być uzasadnione koniecznością ochrony konstytucyjnych wolności i praw Skarżącego (art. 59 ust. 3 ustawy o TK).

Niezbędne jest zatem sprawdzenie, czy skarga konstytucyjna spełnia wymogi formalne.

Skarżący zażądał zbadania zgodności zakwestionowanego przepisu z art. 2, art. 7 i art. 32 ust. 1 Konstytucji. W świetle przytoczonych wyżej poglądów Trybunału Konstytucyjnego oraz doktryny normy te nie mogą stanowić samoistnych wzorców kontroli w sprawach zainicjowanych skargą konstytucyjną. Wskazując na naruszenie zasady praworządności i legalizmu (art. 7 Konstytucji), zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji), a także wynikającego z art. 2 Konstytucji „prawa obywateli do państwa sprawiedliwego i pochodnej tego prawa jakim jest prawo do pewności prawa wraz z wyprowadzonymi z niej zasadami jawności, stabilności oraz jasności prawa” (skarga konstytucyjna, s. 2, pisownia oryginalna), Skarżący nie powiązał tych wzorców kontroli w jasny i niebudzący spór sposób z wzorcem z przepisu szczególnego Konstytucji wyrażającym naruszoną wolność lub prawo.

Trybunał Konstytucyjny przyjmuje w swoim orzecznictwie, że przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego. Dla oceny zgodności treści określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji konieczne jest m.in. stwierdzenie, czy jest on na tyle precyzyjny, że możliwa jest jego jednolita wykładnia i możliwe jednolite stosowanie (zob. wyrok z 23 maja 2006 r., sygn. SK 51/05, OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 58 i powołane tam orzeczenia). Skarżący w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej nie przedstawia jednak dowodów świadczących o braku jednolitości rozumienia i stosowania zaskarżonego przepisu. Sama rozbieżność poglądów sądów różnych instancji rozpoznających sprawę Skarżącego nie stanowi argumentu wskazującego na kwalifikowaną niejasność kwestionowanej normy prawnej i tym samym na brak realizacji przez nią wymogów wynikających z zasady przyzwoitej legislacji.

Dlatego postępowanie w zakresie samoistnych wzorców kontroli z art. 2, art. 7 i art. 32 ust. 1 Konstytucji podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Na marginesie wypada wskazać, że na powyższy brak formalny analizowanej skargi zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z 2 października 2019 r., sygn. TS 31/18, o odmowie nadania dalszego biegu skardze.

Problem konstytucyjny przedstawiony przez Skarżącego sprowadza się do tezy, iż kwestionowane uregulowanie w nadmierny sposób ingeruje w prawo obywatela do wolności gospodarczej, tj. narusza art. 31 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Skarżący powołuje powyższe artykuły ustawy zasadniczej jako samodzielne wzorce kontroli. Treść zarzutu oraz jego uzasadnienie daje jednak podstawę do przyjęcia – przy wykorzystaniu zasady *falsa demonstratio non nocet* – że art. 31 ust. 3 Konstytucji jest związkowym wzorcem kontroli.

W procesie badania spełnienia przez skargę konstytucyjną wymagań formalnych należy zatem – w drugiej kolejności – dokonać analizy uzasadnienia skargi odnoszącego się do wzorca kontroli rekonstruowanego z art. 31 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W *petitum* skargi konstytucyjnej Skarżący formułuje zarzut, iż NSA nadał zaskarżonemu przepisowi treść, która pozwala na dokonywanie ustaleń na podstawie dowodów zebranych z przekroczeniem terminów, co stanowi nadmierną ingerencję państwa w sferę wolności gospodarczej jednostki, naruszając tym samym prawo do wolności gospodarczej bez nadmiernej ingerencji państwa wynikające z art. 31 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji (skarga konstytucyjna, s. 2, pkt 2 ppkt d).

W uzasadnieniu skargi Skarżący nie omawia bezpośrednio tych wzorców kontroli (za wyjątkiem jednego zdania przy omawianiu sprzeczności z zasadą

„państwa sprawiedliwego” o treści: „Przepis zaskarżony w sposób dalece niewłaściwy narusza równowagę interesu prywatnego i publicznego w kontekście wartości określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji”). Skarżący ogranicza się do ogólnych uwag o negatywnej ocenie kwestionowanego uregulowania, szczególnie w zakresie jego niezgodności z wzorcami kontroli z art. 2, art. 7 i art. 32 ust. 1 Konstytucji. Brak jest natomiast argumentów świadczących o merytorycznej niezgodności zachodzącej między kwestionowanym uregulowaniem i wzorcem kontroli z art. 31 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zasada wolności sformułowana w art. 31 ust. 1 (i 2) Konstytucji pełni trzy zasadnicze funkcje: 1) jest jedną z zasad ustroju; 2) jest jedną z zasad systemu praw i wolności jednostki; 3) wyznacza prawo podmiotowe jednostki.

Treścią „wolności” rozpatrywanej w kategoriach prawa podmiotowego jest potwierdzenie, że każdemu przysługuje swoboda podejmowania decyzji o swoim postępowaniu, a więc „swoboda podejmowania aktów woli i wyboru”. Swoboda ta odnosi się – z jednej strony do sfery zewnętrznej aktywności (każdy może decydować o sposobie swojego postępowania czy zachowania się, a więc wyznaczać sposób swego oddziaływania na świat zewnętrzny), a z drugiej – do sfery bezpieczeństwa i integralności osobistej (co wyznacza granice oddziaływania świata zewnętrznego na sytuację jednostki). Innymi słowy, wolność oznacza zakaz ingerowania czynników zewnętrznych (przede wszystkim – władz publicznych) w sferę swobodnego podejmowania decyzji przez jednostkę. W tym rozumieniu wolność można ujmować zarówno jako „wolność od zakazów” (gdy władza publiczna wskazuje działania i decyzje, jakich jednostce podejmować nie wolno), jak i jako „wolność od nakazów” (gdy władza publiczna wskazuje działania, które jednostka musi podjąć). Wolność człowieka nie ma charakteru prawa absolutnego (niezbywalnego i nienaruszalnego). Stąd punkt ciężkości w rozważaniach o wolności spoczywa nie tyle na potwierdzeniu jej istnienia, co na wskazaniu przesłanek i trybu jej

ograniczania (zob. L. Garlicki, K. Wojtyczek, uwagi do art. 31, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej ...*, *op. cit.*, s. 59, 62 – 63).

Artykuł 31 ust. 3 Konstytucji dozwala na ustanawianie ograniczeń „w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw”. Ograniczeniem konstytucyjnego prawa lub wolności (czy też ograniczeniem w zakresie korzystania z konstytucyjnego prawa lub wolności) jest ingerencja, która polega na zawężeniu konstytucyjnego zakresu ochrony danego prawa lub wolności w odniesieniu do co najmniej jednego podmiotu danego prawa lub wolności. Inaczej można powiedzieć, że ograniczenie konstytucyjnego prawa lub wolności polega na naruszeniu lub ingerencji w któryś z elementów konstytucyjnego prawa lub wolności składających się na strukturę prawną danego prawa lub wolności jako określonej modalności prawnej. Na przykład ograniczenie konstytucyjnej wolności będącej w sensie swojej modalności prawnej wolnością prawnie chronioną polega na ingerencji w któreś z praw do czegoś (np. w prawo do obrony lub w prawo do ochrony), mieszczących się w strukturze tego prawa (zob. M. Szydło, uwagi do art. 31, [w:] *Konstytucja RP*, *op. cit.*, s. 775 – 776).

Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw – zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji – mogą być ustanawiane tylko wtedy, gdy są konieczne. Wymóg „konieczności” jest spełniony, jeżeli ustanowione ograniczenia są zgodne z zasadą proporcjonalności.

W utrwalonym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że „na test proporcjonalności, konstruowany w oparciu o art. 31 ust. 3 Konstytucji składają się trzy pytania:

- 1) Czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków?
- 2) Czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana?

3) Czy efekty wprowadzonej regulacji pozostaną w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela?” (wyrok z 23 czerwca 2015 r., sygn. SK 32/14, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 84).

Nie ulega wątpliwości, iż spełnienie postulatów niezbędności, przydatności i proporcjonalności *sensu stricto* wprowadzonych ograniczeń wymaga bliższej analizy w każdym konkretnym przypadku ograniczenia prawa lub wolności, w szczególności przez skonfrontowanie wartości i dóbr chronionych daną regulacją z tymi, które w jej efekcie podlegają ograniczeniu, jak również przez ocenę metody realizacji ograniczenia (zob. wyrok z 12 stycznia 1999 r., sygn. P. 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2).

Skarżący, oprócz przedstawienia tezy o naruszeniu przez zaskarżony przepis prawa do wolności gospodarczej, nie dokonał analizy tego uregulowania w kontekście wynikających z art. 31 ust. 3 Konstytucji wymagań dla ustanowienia ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnej wolności. W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej brak jest jakichkolwiek argumentów wskazujących na naruszenie przez kwestionowane uregulowanie kryteriów testu proporcjonalności.

Wobec domniemania konstytucyjności przepisów prawa, to Skarżący obowiązany był przedstawić konkretne i przekonujące argumenty świadczące o naruszeniu wynikających z art. 31 ust. 3 Konstytucji przesłanek ograniczania wolności.

Z powodu wykazanych wyżej braków skarga konstytucyjna nie spełnia wymagań wynikających z art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK.

Dlatego postępowanie również w zakresie wzorca kontroli z art. 31 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji – i w konsekwencji w całości – podlega umorzeniu na mocy art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.



Na zakończenie, na marginesie, należy stwierdzić, że sformułowany w skardze zarzut oparty jest na fałszywej tezie jakoby, w konsekwencji dokonanej przez NSA wykładni art. 77 ust. 6 u.s.d.g., organ skarbowy i sądy administracyjne zwolnione zostały z obowiązku oceny z urzędu kwestii wpływu na wynik sprawy dowodów zgromadzonych przez organ podatkowy z naruszeniem terminu kontroli wynikającego z art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g., a obowiązek taki nałożono na kontrolowanego podatnika.

W rzeczywistości NSA przyjął, że nie każde naruszenie przepisów w zakresie dopuszczalnego czasu trwania kontroli działalności gospodarczej wywołuje skutki określone w art. 77 ust. 6 u.s.d.g. i fakt przekroczenia przez organ podatkowy czasu na przeprowadzenie kontroli u Skarżącego nie oznacza, iż organ podatkowy automatycznie utracił możliwość oparcia swojego rozstrzygnięcia na dowodach zebranych w toku kontroli prowadzonej w 2013 r.

Organ podatkowy w sprawie Skarżącego uznał, że dowody zgromadzone z naruszeniem terminu kontroli wynikającego z art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g. nie miały istotnego wpływu na wyniki kontroli.

Skarżący był odmiennego zdania i zakwestionował tę ocenę.

NSA uznał, że w takiej sytuacji faktycznej Skarżący, odwołując się od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji i zarzucając naruszenie art. 77 ust. 6 u.s.d.g., powinien uzasadnić fakt popełnienia błędu przez organ podatkowy i wykazać, iż dowody zgromadzone z przekroczeniem dopuszczalnego czasu trwania kontroli miały istotny wpływ na wyniki kontroli.

Norma, którą kwestionuje Skarżący w sformułowanym w skardze konstytucyjnej zarzucie nie wynika z art. 77 ust. 6 u.s.d.g.

Powinność udowodnienia faktu przez osobę, która z tego faktu wywodzi skutki prawne wynika z ogólnej zasady ciężaru dowodu. W doktrynie szeroko dyskutowaną kwestią jest ciężar dowodu (*onus probandi*) w postępowaniu administracyjnym. Większość jej przedstawicieli wyraża pogląd, że odpowiednie zastosowanie ma tutaj art. 6 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. –

Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r., poz. 1145 ze zm.), stanowiący, że: „Ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne”. Stosowanie tej regulacji na gruncie ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2020 r., poz. 256 ze zm.; dalej: k.p.a.) prowadzi do wniosku, że ciężar dowodu należeć będzie w pewnych sytuacjach do organu administracji, natomiast w pewnych do strony, w zależności od tego, kto z tych okoliczności wywodzić będzie skutki prawne. Jednak nawet w sytuacji, gdy w danym stanie faktycznym ciężar udowodnienia danego faktu należeć będzie do strony, organ administracji nie zostanie zwolniony z obowiązku dowodzenia, ponieważ zobligowany jest on do dochodzenia do prawdy obiektywnej – art. 7 k.p.a. (zob. F. Elżanowski, komentarz do art. 77, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz*, red. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 395; teza powtórzona w komentarzu do art. 77, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2020, System Informacji Prawnej Legalis).

Przedstawione wyżej stanowisko podzielne jest także w orzecznictwie administracyjnym, w którym przyjmuje się, że „w postępowaniu administracyjnym obowiązuje zasada, że ciężar dowodu spoczywa na tym, kto z określonego faktu wyprowadza skutki prawne (wyroki NSA w Warszawie – sygn. III SA 2431/99, III SA 2322/98). Oznacza to, że obowiązek poszukiwania dowodów ciąży nie tylko na organie administracji, ale obarcza on także stronę, która w swym dobrze rozumianym interesie powinna wykazywać dbałość o przedstawienie środków dowodowych. Zatem inicjatywa dowodowa musi być w tym zakresie przejawiana nie tylko przez organ, ale przede wszystkim przez stronę postępowania” (wyrok WSA w Warszawie 22 lutego 2008 r., sygn. IV SA/Wa 46/08, wyrok dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych na stronie: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>).

Powinność wykazania wpływu na wynik sprawy dowodów zgromadzonych z naruszeniem terminu kontroli wynikającego z art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g., w sytuacji odwołania się podatnika od decyzji organu podatkowego i podniesienia zarzutu obrazy art. 77 ust. 6 u.s.d.g., jest zatem następstwem rozumienia ogólnej zasady ciężaru dowodu, a nie art. 77 ust. 6 u.s.d.g.

W związku z powyższym wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Ministra Sprawiedliwości  
Prokuratora Generalnego

*Beata Marczak*  
Zastępca Prokuratora Generalnego