



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 63/20
BAS-WAK-1408/20

Warszawa, 15 lipca 2021 r.

2056

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej S J z dnia 12 lutego 2018 r. (sygn. akt SK 63/20), jednocześnie wnosząc o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

W dniu 23 czerwca 2020 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej S J (dalej: skarżący) o sygn. akt SK 63/20.

Przedmiotem oceny konstytucyjności uczyniony został art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2178, ze zm.; dalej: 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 art. 83 ust. 1 pkt 1 tej ustawy”.

Brzmienie zaskarżonego art. 77 ust. 6 u.s.d.g. jest następujące: „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”. Zgodnie natomiast z art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g. – który wprawdzie nie został zaskarżony, lecz jest niezbędny do zrekonstruowania zakresu zaskarżenia – „Czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać [...] w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców - 12 dni roboczych”.

Zgodnie z treścią kwestionowanego przepisu – w zakresie objętym zaskarżeniem – dowody przeprowadzone w toku kontroli przedsiębiorcy dokonanej z naruszeniem maksymalnego ustawowego czasu trwania tejże kontroli, jeżeli miały istotny wpływ na jej wynik, nie mogą stanowić dowodu w innym postępowaniu odnoszącym się do tego przedsiębiorcy.

W ocenie skarżącego przywołany przepis umożliwia organom stosującym prawo wywodzenie z niego normy nakładającej na kontrolowanego podatnika obowiązek wykazania istotnego wpływu na wynik sprawy dowodów zgromadzonych przez organ podatkowy z naruszeniem terminu wynoszącego w przypadku skarżącego do 12 dni roboczych w jednym roku kalendarzowym.

Po wniesieniu skargi konstytucyjnej do Trybunału nastąpiła zmiana stanu prawnego istotna z perspektywy przedmiotu zaskarżenia. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej została z dniem 30 kwietnia 2018 r. uchylona przez art. 192 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz. U. poz. 650) i została zastąpiona ustawą z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U z 2019 r. poz. 1292, ze zm.).

Niniejsze stanowisko odnosi się do uchylonego art. 77 ust. 6 u.s.d.g. ze względu na to, że przywołany przepis znalazł zastosowanie w sprawie indywidualnej skarżącego.

II. Stan faktyczny sprawy

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym i prawnym. Skarżący, wykonując usługi

Skarżący odliczał w ten sposób podatek od towarów i usług z faktur dokumentujących nabycie

Przeprowadzona u skarżącego kontrola skarbowa skutkowała wydaniem przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w P decyzji z października 2014 r. Skarżący nie nabywał własności towarów, wobec czego nie był stroną dostawy towarów. W decyzji określono zobowiązanie podatkowe skarżącego – za okres czterech miesięcy – wynikające z różnicy pomiędzy należnym do zapłaty podatkiem od towarów i usług a kwotą podlegającą zwrotowi. Dyrektor Izby Skarbowej w Ł nie uwzględnił odwołania skarżącego od powyższej decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego i decyzją z stycznia 2015 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł (dalej: WSA) uwzględnił żądanie skarżącego wyłącznie w odniesieniu do jednego miesiąca (wyrok WSA z października 2015 r., sygn. akt Skarżący wniósł od wyroku skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) w zakresie

dotyczącym zobowiązania podatkowego za pozostałe trzy miesiące. Skarga kasacyjna została złożona także przez organ podatkowy.

Wyrokiem z września 2017 r., sygn. akt NSA uznał, że nie każde naruszenie przepisów dotyczących maksymalnego dopuszczalnego czasu trwania kontroli wywołuje skutki określone w art. 77 u.s.d.g., lecz skutki takie wywołują wyłącznie takie uchybienia, które rzutują na wynik kontroli w sposób istotny. W ocenie NSA skarżący nie wykazał tego, jaki wpływ na wynik kontroli miałyby wyrzecz przekroczenie maksymalnego możliwego czasu trwania kontroli, tj. 12 dni roboczych (zgodnie z art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g.). W związku z tym NSA uwzględnił skargę kasacyjną organu podatkowego w zaskarżonej przez organ części oraz oddalił skargę kasacyjną skarżącego.

III. Zarzuty skarżącego

W ocenie skarżącego kwestionowany przepis narusza zasadę określoności przepisów prawa (art. 2 Konstytucji) przez to, że nie precyzuje czy obowiązek wykazywania istotności dowodów uzyskanych przez organ kontrolujący z przekroczeniem terminów oraz obowiązek oceny czy dowód jest istotny spoczywa na kontrolującym czy kontrolowanym. Niejasność i brak precyzji przepisu umożliwia jego interpretowanie przez sądy na niekorzyść jednostki, skutkujące nałożeniem na kontrolowanego przedsiębiorcę obowiązków, które nie są zawarte wprost w tym przepisie. Nie spełnia on również wymogu równego traktowania podatników (art. 32 ust. 1 Konstytucji), ponieważ umożliwia wydawanie przez organy stosujące prawo różnych decyzji w sprawach indywidualnych w zależności od aktywności podatnika lub jej braku. Kwestionowany przepis narusza ponadto prawo do ochrony wolności bez nadmiernej ingerencji państwa przez to, że „pozwała na dokonywanie ustaleń na podstawie dowodów zebranych z przekroczeniem terminów, co stanowi nadmierną ingerencję w sferę wolności gospodarczej jednostki” (art. 31 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji). W ocenie skarżącego zasada legalizmu (art. 7 Konstytucji) powinna zostać przywołana jako wzorzec samodzielny ze względu na to, że jej powiązanie „z naruszeniem prawa do wolności skarżącego jest niewątpliwe”.

Problem konstytucyjny skarżący postrzega przede wszystkim w tym, że brak precyzji i niejasność kwestionowanego przepisu umożliwia sądom wyprowadzanie z niego normy skutkującej nałożeniem na kontrolowanego podatnika dodatkowego

– niezawartego wprost w tym przepisie – obowiązku wykazania istotnego wpływu na wynik sprawy dowodów zgromadzonych przez organ podatkowy z naruszeniem maksymalnego ustawowego terminu kontroli. Rozważenia wymaga ponadto, czy umożliwienie dokonywania ustaleń na podstawie dowodów zebranych z przekroczeniem terminów stanowi nadmierną ingerencję w sferę wolności gospodarczej jednostki.

IV. Analiza formalnoprawna

1. Przystąpienie do analizy konstytucyjności kwestionowanych unormowań powinno zostać poprzedzone rozważaniami o charakterze formalnoprawnym, mającymi na celu ustalenie tego, czy merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał skargi konstytucyjnej jest dopuszczalne, a jeśli tak, to w jakim zakresie. Skarga, aby mogła zostać rozpoznana przez Trybunał, powinna spełniać niezbędne wymogi wynikające z Konstytucji, jak też – rozwijających jej postanowienia – przepisów ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: uTK).

Analiza formalnoprawna powinna w szczególności prowadzić do ustalenia, czy w danej sprawie nie zachodzą ujemne przesłanki wydania przez Trybunał wyroku. Kwestia weryfikacji dopuszczalności skargi konstytucyjnej nie kończy się w fazie wstępnej kontroli, lecz pozostaje aktualna w każdym stadium jej rozpoznawania. Innymi słowy, pozytywne przejście etapu wstępnej kontroli nie zwalnia ani Trybunału, ani Sejmu – jako uczestnika postępowania przed Trybunałem – od obowiązku oceny na etapie rozpoznania merytorycznego, czy nie zachodzą konstytucyjne lub ustawowe ujemne przesłanki procesowe skutkujące koniecznością umorzenia postępowania w całości lub części (postanowienia TK z: 16 marca 2005 r., sygn. akt SK 41/03; 14 grudnia 2011 r., sygn. akt SK 29/09).

Warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez skarżącego, że w związku z wydaniem przez sąd lub inny organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie skarżonego aktu normatywnego, doszło do naruszenia przysługujących skarżącemu wolności lub praw podmiotowych o charakterze konstytucyjnym (art. 79 ust. 1 Konstytucji). Należy zatem ustalić, czy zostały łącznie spełnione następujące warunki: czy podstawą skargi konstytucyjnej są „akty normatywne, na podstawie których sąd lub organ

władzy publicznej orzekł ostatecznie” i czy zostały naruszone „konstytucyjne wolności lub prawa” skarżącego. Jedną z cech charakterystycznych skargi konstytucyjnej – odróżniającą ją od wniosku procedowanego w ramach kontroli abstrakcyjnej – jest to, że nie służy ona usunięciu z systemu prawnego jakiegokolwiek niekonstytucyjnego przepisu, lecz wyłącznie takiego niekonstytucyjnego przepisu, którego zastosowanie doprowadziło do naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw o charakterze podmiotowym przysługującym osobie, która wystąpiła do Trybunału ze skargą konstytucyjną (postanowienie TK z 28 lutego 2007 r., sygn. akt SK 78/06).

Skarżący ma obowiązek przedstawić konkretne i przekonujące argumenty świadczące o niekonstytucyjności skarżonej regulacji. Powinien nie tylko wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone skarżoną regulacją, lecz także opisać „sposób” tego naruszenia. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej między unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz tymi, które określone są w niej jako wzorce kontroli. Wymóg uzasadnienia zarzutu niekonstytucyjności przepisu jest niezbędnym wymogiem dopuszczalności rozpoznania skargi konstytucyjnej. Jest to wymóg odrębny od sformułowania zarzutu. Uzasadnienie zarzutu nie może polegać na powtórzeniu jego treści, a poprzestanie na lakonicznym lub zdawkowym uzasadnieniu nie pozwala na przyjęcie, że zostały spełnione ustawowe wymogi dotyczące treści skargi konstytucyjnej. Nie wystarczy, że skarżący wskaże kwestionowane przepisy oraz postanowienia Konstytucji, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Powinien wyjaśnić, na czym zarzucana niezgodność polega (postanowienia TK z: 28 lutego 2007 r., sygn. akt SK 78/06; 5 czerwca 2019 r., sygn. akt SK 29/18). Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów w kontekście każdego wzorca kontroli nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie (wyrok TK z 23 października 2012 r., sygn. akt SK 11/12; postanowienie TK z 1 lutego 2017 r., sygn. akt SK 38/14). Nie wystarczy sformułowanie samej tezy o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Uzasadnienie musi wskazywać precyzyjnie co najmniej jeden argument przemawiający za naruszeniem danego wzorca kontroli. Wymogu tego nie spełniają uwagi nazbyt ogólne, niejasne lub czynione jedynie na marginesie innych rozważań (wyroki TK z: 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15; 4 grudnia 2018 r., sygn. akt SK 10/17; 25 czerwca 2019 r., sygn. akt SK 27/18; postanowienie TK z 15 lipca

2015 r., sygn. akt SK 69/13). Skarżący nie może przerzucać na Trybunał obowiązku precyzowania zarzutów niekonstytucyjności (wyrok TK z 27 lutego 2018 r., sygn. akt SK 25/15).

2. W ocenie Sejmu analizowana skarga konstytucyjna, mimo że formalnie została skierowana przeciw konkretnemu przepisowi (tj. art. 77 ust. 6 u.s.d.g.), w rzeczywistości jest skargą na niewłaściwe – w ocenie skarżącego – stosowanie prawa przez sąd, który wydał ostateczne rozstrzygnięcie w jego sprawie. Zarzuty tego rodzaju nie mogą być jednak rozpatrywane w ramach postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. Skarga konstytucyjna skierowana na stosowanie prawa nie mieści się w zakresie kognicji Trybunału.

Przeprowadzenie kontroli konstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej jest możliwe tylko wówczas, gdy zarzucana niekonstytucyjność dotyczy przepisu prawa, a nie praktyki jego stosowania. Zarzuty sformułowane w analizowanej skardze dotyczą natomiast zasadniczo rozbieżności w zakresie stosowania prawa przez sądy różnych instancji orzekające w sprawie skarżącego. W ocenie skarżącego kwestionowany przepis nie precyzuje „kto ma wykazywać i oceniać istotność zgromadzonych dowodów uzyskanych przez organ kontrolujący z przekroczeniem terminów – kontrolujący czy kontrolowany”, co umożliwia dokonywanie przez sądy „wykładni przepisu skutkującego nałożeniem na kontrolowanego przedsiębiorcę obowiązków, o których nie ma mowy w treści przepisu” (zażalenie, s. 3). Skarżący za trafną uznaje korzystniejszą dla siebie interpretację dokonaną przez WSA.

Zdaniem Sejmu dokonana w sprawie skarżącego przez sądy różnych instancji (WSA oraz NSA) odmienna interpretacja skarżonego przepisu mieści się w ramach kontroli instancyjnej przewidzianej w postępowaniu sądownoadministracyjnym. Celem tego rodzaju kontroli jest korekta ewentualnych uchybień popełnionych przez organ niższej instancji. Skorygowanie przez NSA niewłaściwej interpretacji przepisu dokonanej przez sąd pierwszej instancji w sprawie skarżącego nie stanowi dowodu na rozbieżność praktyki sądowej, lecz na efektywną realizację zasady dwuinstancyjności postępowania sądowego (art. 176 ust. 1 Konstytucji).

Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że fakt wystąpienia rozbieżności interpretacyjnych nie zawsze musi wynikać z wadliwego zredagowania przepisu i nie uzasadnia sam przez się stwierdzenia niezgodności przepisu z zasadą

określoności regulacji prawnych. Całkowite uniknięcie możliwości odmiennej wykładni tych samych przepisów nie jest zresztą możliwe w praktyce. Dopiero kwalifikowana niejasność przepisów stanowi naruszenie konstytucyjnej zasady określoności regulacji prawnych (wyrok TK z 7 listopada 2006 r., sygn. akt SK 42/05). W analizowanej skardze skarżący nie wykazał istnienia tego rodzaju kwalifikowanej niejasności przepisu, która sprawiałaby, że skarżony przepis stanowiłby źródło niedających się usunąć rozbieżności w orzecznictwie sądowym.

Skarga konstytucyjna nie może stanowić ani wprost, ani pośrednio nadzwyczajnego środka kontroli ostatecznych orzeczeń sądowych. Powinna być zawsze skargą na przepis, a nie na jego konkretne – zdaniem skarżącego – wadliwe zastosowanie. Kontrola stosowania prawa przez sądy – choćby nawet błędnego – pozostaje poza kognicją Trybunału (wyrok TK z 1 lipca 2008 r., sygn. akt SK 40/07; postanowienia TK z: 13 października 2008 r., sygn. akt SK 20/08; 2 grudnia 2010 r., sygn. akt SK 11/10). Trybunał został powołany przede wszystkim do orzekania w sprawach zgodności z Konstytucją aktów normatywnych, w celu wyeliminowania z systemu prawnego niekonstytucyjnych przepisów prawa. Do kompetencji Trybunału nie należy kontrola prawidłowości ustaleń sądów rozstrzygających w indywidualnych sprawach (postanowienie TK z 30 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 15/07). Do kognicji Trybunału nie należy też rozpatrywanie zarzutów skarżących dotyczących wykładni dokonanej przez sąd, ani zarzutów – w ocenie skarżącego – błędnej subsumcji stanu faktycznego dokonanej w wyroku, czy też wadliwości kierunku argumentacji wykorzystanej w ostatecznym orzeczeniu (postanowienie TK z 2 grudnia 2010 r., sygn. akt SK 11/10).

Analizowana skarga konstytucyjna, jako skierowana przeciwko praktyce stosowania prawa, powinna zostać uznana za niepodlegającą kognicji Trybunału Konstytucyjnego, co wiąże się z niedopuszczalnością dalszego procedowania.

3. Istotne wątpliwości wzbudza również to, czy kwestionowana przez skarżącego norma w ogóle wynika ze wskazanego jako przedmiot kontroli przepisu art. 77 ust. 6 u.s.d.g. Zdaniem Sejmu skarżący dopatruje się w skarżonym przepisie normy, której nie sposób z tego przepisu wydobyć. Wydaje się, że norma, którą skarżący chce poddać ocenie Trybunału, wynika raczej z ogólnej zasady ciężaru dowodu w postępowaniu administracyjnym. Podobne zresztą obawy wyraził Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu TK z 2 października 2019 r., sygn. akt Ts 31/18,

a także Prokurator Generalny w stanowisku z dnia 9 lipca 2020 r. (PK VIII TK 98.2020) wskazując, że „[n]orma, 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”. Z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że „w postępowaniu administracyjnym obowiązuje zasada, że ciężar dowodu spoczywa na tym, kto z określonego faktu wyprowadza skutki prawne” (wyrok NSA z 16 lutego 1999 r., sygn. akt III SA 2322/98; wyrok NSA z 15 listopada 2000 r., sygn. III SA 2431/99). To oznacza, że „obowiązek poszukiwania dowodów cięży 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 z 22 lutego 2008 r., sygn. akt IV SA/Wa 46/08).

Skarżący nie wykazał, że w odniesieniu do skarżonego przepisu utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w bezsporny sposób ustaliła jego wykładnię, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest kwestionowana przez przedstawicieli doktryny. Tylko w takim przypadku za przedmiot kontroli konstytucyjności uznaje się normę prawną dekodowaną z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką (postanowienie TK z 4 grudnia 2000 r., sygn. akt SK 10/99; wyrok TK z 3 października 2000 r., sygn. akt K 33/99). Skarżący przyznał natomiast wprost, że „wykazać istnienia takiej linii nie mógł, albowiem orzeczenie zapadłe w jego jednostkowej sprawie stanowiło *novum* w zakresie wykładni przepisu” (zażalenie, s. 3).

4. W postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym znajduje zastosowanie zasada *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której decydujące znaczenie należy przypisać nie tyle żądaniu wskazanemu w *petitum* wniosku, ile całej jego treści z uwzględnieniem argumentacji zawartej w uzasadnieniu pisma procesowego. Na treść wniosku składa się cała wyrażająca go treść, a w *petitum* następuje jedynie usystematyzowanie wątpliwości oraz wskazanie głównych w tym względzie wzorców kontroli. Zasada ta znajduje zastosowanie nie tylko w odniesieniu do przedmiotu kontroli, ale także wzorców kontroli (wyroki TK z: 8 lipca 2002 r., sygn. akt SK 41/01; 12 lipca 2005 r., sygn. akt P 11/03; 28 października 2010 r.,

sygn. akt P 25/09). Trybunał, ustalając wzorce kontroli, ma obowiązek wziąć pod uwagę nie tylko *petitum* pisma inicjującego postępowanie, ale także treści normatywne, które podmiot inicjujący postępowanie wiąże ze wskazanymi przez siebie postanowieniami Konstytucji (wyroki TK z: 14 marca 2006 r., sygn. SK 4/05; 5 grudnia 2018 r., sygn. akt K 6/17).

Odnosząc powyższe uwagi do niniejszej sprawy należy poczynić pewne uwagi porządkujące w odniesieniu do niektórych wskazanych przez skarżącego wzorców kontroli. W *petitum* skargi kwestionowanemu przepisowi zarzuca się naruszenie „prawa do nadmiernej ingerencji państwa wynikającej z art. 31 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji”. Zawierający wymogi ogólne dotyczące ograniczania wolności lub praw konstytucyjnych art. 31 ust. 3 Konstytucji nie może stanowić samodzielnego wzorca kontroli. Skarżący w *petitum* umiejscowił tenże wzorzec obok art. 31 ust. 1 Konstytucji w ramach jednego zarzutu. Z kolei w uzasadnieniu skarżący połączył art. 31 ust. 3 Konstytucji z zasadą sprawiedliwości społecznej, co należy uznać za niedopuszczalne. Aby zastosowanie testu proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji w ogóle było możliwe, konieczne jest w pierwszej kolejności jednoznaczne ustalenie tego, jakie konkretnie konstytucyjne prawo lub wolność zostało ograniczone. Analiza skargi konstytucyjnej nakazuje przyjąć, że zarzut skarżącego dotyczy nieproporcjonalnego ograniczenia art. 31 ust. 1 Konstytucji (prawo do ochrony wolności), a tym samym powinien przybrać formę zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu z art. 31 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

5. Skuteczne wszczęcie postępowania przed Trybunałem w ramach skargi konstytucyjnej wymaga wskazania przez skarżącego takiego wzorca kontroli, który wyraża konstytucyjnie gwarantowaną wolność lub prawo podmiotowe (wyrok TK z 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06). Skarżący powinien wykazać, że konkretne wolności lub prawa doznały uszczerbku poprzez wydanie ostatecznego orzeczenia w jego sprawie (postanowienia TK z: 28 lutego 2007 r., sygn. akt SK 78/06; 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09).

W skardze konstytucyjnej, do której odnosi się stanowisko Sejmu, przywołano liczne wzorce kontroli, których dopuszczalność w niniejszej sprawie jest wątpliwa i wymaga przeanalizowania, tj. art. 2 (w zakresie zasady sprawiedliwości społecznej oraz zasady określoności), art. 7 (zasada legalizmu), art. 31 ust. 1 (prawo

do ochrony wolności w sferze działalności gospodarczej), art. 31 ust. 3 (wymogi ogólne dotyczące ograniczania konstytucyjnych wolności lub praw) oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji (prawo do równego traktowania).

6. Skarżący zarzucił zakwestionowanemu pod względem zgodności z Konstytucją przepisowi naruszenie art. 2 Konstytucji w zakresie zasady określoności przepisów prawa oraz zasady sprawiedliwości społecznej.

Wymóg określoności regulacji prawnej znajduje swą konstytucyjną podstawę w zasadzie demokratycznego państwa prawnego. Odnosi się on do wszelkich regulacji (pośrednio czy bezpośrednio) kształtujących pozycję prawną obywatela. Zasada określoności prawa jest jedną z dyrektyw prawidłowej legislacji. Stanowi także element zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i tworzonych przez nie prawa (wyroki TK z: 13 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02; 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06) i jest funkcjonalnie powiązana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego.

W wąskim rozumieniu określoność odnosi się do treści przepisu prawa i jest rozumiana jako nakaz jego precyzyjności, czyli możliwości wywiedzenia z niego jednoznacznej normy prawnej. W rozumieniu szerokim „określoność prawa” oznacza zarówno precyzyjność, jak i jasność prawa, które ma być zrozumiałe i komunikatywne dla jak największej liczby podmiotów (zob. T. Spyra, *Zasada określoności regulacji prawnej na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i niemieckiego Sądu Konstytucyjnego*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2000, nr 3, s. 59; T. Zalasinski, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 183-185). Trybunał Konstytucyjny posługuje się pojęciem „określoność prawa” w znaczeniu szerokim (wyrok TK z 17 stycznia 2019 r., sygn. akt K 1/18).

W ocenie skarżącego kwestionowany przepis narusza zasadę określoności przez to, że nie precyzuje „kto ma wykazywać i oceniać istotność zgromadzonych dowodów uzyskanych przez organ kontrolujący z przekroczeniem terminów – kontrolujący czy kontrolowany” (zażalenie, s. 3). Umożliwia przez to dokonywanie przez sądy „wykładni przepisu skutkującego nałożeniem na kontrolowanego przedsiębiorcę obowiązków, o których nie ma mowy w treści przepisu” (zażalenie, s. 3). Skarżący nie powiązał jednak zarzutu naruszenia zasady określoności przepisów prawa z konstytucyjną wolnością lub prawem podmiotowym, przez co tak

sformułowany zarzut nie może podlegać rozpoznaniu merytorycznemu w trybie skargi konstytucyjnej.

Skarżący zarzucił kwestionowanemu przepisowi naruszenie „zasady państwa sprawiedliwego” (art. 2 Konstytucji). Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie uznał, że zasada sprawiedliwości społecznej nie stanowi jedynie ogólnej zasady ustrojowej, lecz statuuje także szczególne prawo podlegające ochronie, jakim jest prawo do sprawiedliwego traktowania, jeśli zarazem jest ono odnoszone do sfery stosunków objętych gwarancjami konstytucyjnymi, choćby ogólnie ujętymi. Jest ono sprzężone z obowiązkiem państwa stania na straży sprawiedliwości społecznej poprzez zaniechanie aktów (działań) mogących stać z nią w sprzeczności oraz eliminowanie takich aktów, które uznano za godzące w tę zasadę. Dotyczy to zarówno etapu stanowienia, jak i stosowania prawa. Zasada sprawiedliwości społecznej nie może jednak stanowić w żadnym razie podstawy do formułowania oczekiwań prawnych związanych z treścią konkretnych rozwiązań legislacyjnych (wyrok TK z 12 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 26/01).

W skardze stwierdza się, że „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” (skarga, s. 8).

W ocenie Sejmu art. 2 Konstytucji (co do zasady) może stanowić w trybie skargi konstytucyjnej jedynie pomocniczy wzorzec kontroli, natomiast skarżący uczynił go wzorcem samodzielny. Nie powiązał on zatem zasad sprawiedliwości społecznej ani określoności przepisów prawa z naruszeniem konstytucyjnej wolności lub prawa podmiotowego. Tak sformułowane zarzuty należy uznać za niedopuszczalne.

7. Konstytucja w art. 7 wyraża zasadę legalizmu, będącą zasadą ustrojową, a więc podstawową dla funkcjonowania państwa. Nakazuje ona organom władzy publicznej działanie na podstawie i w granicach prawa. W orzecznictwie konstytucyjnym zasada legalizmu wiązana była zatem przede wszystkim z zakazem domniemywania kompetencji organu państwowego oraz zakazem naruszania prawa

w toku procesu prawodawczego (P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku*, Warszawa 2008, s. 30; wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00). Z zasady legalizmu wynika w szczególności, że kompetencji organów władzy publicznej ani nie wolno domniemywać, ani nie należy dokonywać wykładni rozszerzającej przepisów stanowiących ich podstawę (wyroki TK z: 19 czerwca 2002 r., sygn. akt K 11/02 i 24 czerwca 2002 r., sygn. akt K 14/02). Zasada legalizmu jako dyrektywa interpretacyjna „wyklucza działania organów władz publicznych bez odpowiedniego przyzwolenia przez prawo” (M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2019, s. 47).

Skarżący zarzucił przedłożonemu do oceny Trybunału przepisowi naruszenie „prawa wynikającego z art. 7 Konstytucji [...] 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” (skarga, s. 2). Zdaniem skarżącego „art. 7 Konstytucji winien być tutaj powołany wyjątkowo również samodzielnie, albowiem jego powiązanie z naruszeniem prawa do wolności skarżącego jest niewątpliwe”.

Zasada legalizmu należy do zasad ustrojowych i nie stanowi źródła wolności, ani praw podmiotowych jednostki. Zasady o charakterze ustrojowym nie mogą być samodzielnymi wzorcami kontroli w postępowaniu wszczętym na skutek wniesienia skargi konstytucyjnej (wyroki TK z: 6 lutego 2002 r., sygn. akt SK 11/01; 17 grudnia 2003 r., sygn. akt SK 15/02; postanowienia TK z: 19 kwietnia 2006 r., sygn. akt SK 12/05; 22 lipca 2014 r., sygn. akt SK 28/12).

8. Zgodnie z art. 31 ust. 1 Konstytucji „Wolność człowieka podlega ochronie prawnej”. Konstytucyjna zasada ochrony wolności człowieka jest dopełnieniem postanowień określających poszczególne wolności konstytucyjne, a także podstawą samoistnego, podmiotowego prawa do ochrony wolności. Istotą wolności jest swoboda podejmowania aktów woli i wyboru. W sferze zewnętrznej swoboda ta oznacza możliwość decydowania o sposobie postępowania czy zachowania się. W sferze wewnętrznej wyznacza granice oddziaływania świata zewnętrznego na sytuację jednostki. Chroni przez to integralność osobistą jednostki i zapewnia jej bezpieczeństwo. Zdaniem Trybunału pozytywny wymiar „wolności jednostki” polega na tym, że jednostka może swobodnie kształtować swoje zachowania w danej

sferze, wybierając takie formy aktywności, które jej samej najbardziej odpowiadają, lub powstrzymać się od podejmowania jakiegokolwiek działalności. Wymiar negatywny polega na prawnym obowiązku powstrzymania się – kogokolwiek – od ingerencji w sferę zastrzeżoną dla jednostki (wyroki TK z: 7 marca 2007 r., sygn. akt K 28/05; 30 lipca 2014 r., sygn. akt K 23/11; 4 listopada 2015 r., sygn. akt K 1/14). W doktrynie prawa konstytucyjnego wskazuje się, że z art. 31 ust. 1 Konstytucji wynika „publiczne prawo podmiotowe do ochrony wolności, które może stanowić podstawę skargi konstytucyjnej. Prawo to ma charakter subsydiarny. Może stanowić samodzielną i wyłączną podstawę określającą konstytucyjnoprawną pozycję osoby, gdy nie można się odwołać do żadnej innej wolności lub prawa konstytucyjnego. Jeżeli odwołanie takie jest możliwe [...], prawo do ochrony wolności z art. 31 ust. 1 nie stanowi samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej [...]. Wolności i prawa z rozdziału II Konstytucji konkretyzują ochronę wolności i precyzyjniej określają uprawnienia osoby” (P. Tuleja [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2019, s. 115).

„Zasadę wolności należy rozpatrywać w dwóch aspektach. W znaczeniu pozytywnym oznacza ona swobodę czynienia wszystkiego, co nie jest przez prawo zakazane. Jednostka nie musi więc wskazywać podstawy prawnej swoich działań [...], przeciwnie – dla skrępowania swobody jej działań konieczne jest wskazanie przepisu prawa, który ustanawia odpowiedni zakaz. W znaczeniu negatywnym zasada wolności oznacza, że nałożenie na jednostkę nakazu podjęcia określonego działania może nastąpić jedynie wtedy, gdy prawo przewiduje. Zawsze więc ten, kto na istnienie takiego nakazu się powołuje, musi wskazać prawną podstawę swego twierdzenia. [...] Nie ulega wątpliwości, że jest to jedna z typowych metanorm (klauzul generalnych) określających sposób i kierunek interpretacji całego systemu norm konstytucyjnych oraz wyznaczających system wartości, któremu system ten ma służyć” (L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2018, s. 111).

Skarżący zarzucił kwestionowanemu przepisowi naruszenie „prawa do wolności gospodarczej bez nadmiernej ingerencji państwa wynikającej z art. 31 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji”. Przejawia się ono w „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”.

W ocenie Sejmu skarżący nie przeprowadził wywodu składającego się na test proporcjonalności, a więc nie wykazał na czym polega nieproporcjonalne ograniczenie przez kwestionowany przepis konstytucyjnego prawa skarżącego do ochrony wolności w sferze wolności gospodarczej jednostki.

Zgodnie natomiast z art. 31 ust. 3 Konstytucji: „Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”. Istotą art. 31 ust. 3 Konstytucji jest wyznaczenie granic ingerencji władzy publicznej w sferę wolności i praw konstytucyjnych poprzez ogólne określenie przesłanek, których spełnienie jest konieczne do wprowadzenia ograniczeń praw i wolności jednostki. Należą do nich: wymóg ustawowej formy ograniczeń; określenie przesłanek materialnych (poprzez specyfikację pojęcia „interesu publicznego”); wskazanie maksymalnych granic dla wprowadzania ograniczeń (nakaz szanowania zasady proporcjonalności oraz zakaz naruszania „istoty” praw i wolności) (L. Garlicki, K. Wojtyczek [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, komentarz do art. 31, s. 72). Zatem ograniczenie takiego konstytucyjnego prawa, które nie ma charakteru bezwzględnego, wymaga łącznego spełnienia warunków, do których należą: a) ustawowa forma ograniczenia; b) istnienie w państwie demokratycznym konieczności wprowadzenia ograniczenia (zasada proporcjonalności); c) funkcjonalny związek ograniczenia z realizacją choć jednej wartości spośród wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji; d) zakaz naruszania istoty danego prawa lub wolności.

W odniesieniu do art. 31 ust. 3 Konstytucji Trybunał wielokrotnie podkreślał, że konstytucyjne wolności lub prawa nie mają – co do zasady – charakteru absolutnego, w związku z czym mogą podlegać ograniczeniom. Ograniczenia można uznać za dopuszczalne wówczas, jeżeli zostały ustanowione w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Dodatkowym wymogiem jest zakaz naruszania istoty wolności i praw. Należy także dokonać oceny tego, czy: 1) wprowadzona regulacja ustawowa jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków

(jest przydatna); 2) regulacja ta jest wymagana do ochrony interesu publicznego, któremu służy (jest niezbędna); 3) jej korzyści pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela, a więc jest proporcjonalna w ścisłym tego słowa znaczeniu (wyroki TK z: 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 15/98; 11 kwietnia 2006 r., sygn. akt SK 57/04; 2 lipca 2007 r., sygn. akt K 41/05). W celu dokonania oceny spełnienia powyższych wymagań niezbędna jest bliższa analiza w każdym konkretnym przypadku ograniczania konstytucyjnego prawa lub wolności, tym samym niezbędne jest przeprowadzenie tzw. testu proporcjonalności.

Istotą testu proporcjonalności prowadzonego przez Trybunał jest ważenie wartości konstytucyjnych. Pierwszym krokiem, jaki należy wykonać, aby zastosowanie testu proporcjonalności w ogóle było możliwe, jest jednoznaczne ustalenie tego, jakie konkretnie konstytucyjne prawo lub wolność zostało ograniczone oraz ustalenie wartości, ze względu na którą ustawodawca wprowadził oceniane ograniczenie. Z art. 31 ust. 3 Konstytucji wynika, że mogą być brane pod uwagę tylko enumeratywnie wskazane wartości, a mianowicie: bezpieczeństwo i porządek publiczny, ochrona środowiska, zdrowie i moralność publiczna, wolności i prawa innych osób. Dopiero po stwierdzeniu, że oceniane ograniczenie prawa lub wolności konstytucyjnej służy ochronie jednej z tych wartości, można prowadzić dalszą analizę, tj. ustalić, czy ograniczenie było przydatne i konieczne do osiągnięcia celu oraz czy została zachowana proporcjonalność *sensu stricto*, tj. czy korzyść osiągnięta w wyniku poświęcenia pierwszego dobra przewyższa dobro poświęcone.

Skarżący nie przedstawił wyводу wykazującego nieproporcjonalne naruszenie przez kwestionowany przepis jego prawa do ochrony wolności w sferze wolności gospodarczej jednostki. Z dokumentacji dołączonej do skargi konstytucyjnej wynika natomiast, że ze względu na sposób prowadzenia przez skarżącego działalności gospodarczej trudno jest mówić o naruszeniu wolności lub praw jednostki w sytuacji braku właściwej realizacji obowiązków podatkowych, gdzie pokrzywdzony wydaje się być raczej Skarb Państwa.

9. Skarżący zarzuca kwestionowanemu przepisowi naruszenie „zasady równości wobec prawa wynikającej z art. 32 ust. 1 Konstytucji” przejawiające się w „nadaniu zaskarżonemu przepisowi takiej treści, która nie czyni zadość nakazowi traktowania jednostek w podobny sposób w podobnych sprawach”.

Skarżący uczynił art. 32 ust. 1 Konstytucji samodzielnym wzorcem kontroli, nie wiążąc go w *petitum* z innym wzorcem konstytucyjnym wyrażającym wolność lub prawo podmiotowe. Zgodnie z treścią art. 32 ust. 1 Konstytucji „Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.”. Trybunał uznał prawo do równego traktowania (art. 32 ust. 1 Konstytucji) za konstytucyjne prawo jednostki, które przysługuje w związku z konkretnymi normami prawnymi, a nie w oderwaniu od nich. Jeżeli te normy nie mają odniesienia do konkretnych, określonych w Konstytucji wolności lub praw, prawo do równego traktowania nie ma w pełni charakteru podmiotowego prawa konstytucyjnego, a to sprawia, że nie może być chronione za pomocą skargi konstytucyjnej (postanowienia TK z: 24 października 2001 r., sygn. akt SK 10/01; 22 lipca 2014 r., sygn. akt SK 28/12). W postępowaniu wszczętym wniesieniem skargi konstytucyjnej prawo do równego traktowania (art. 32 ust. 1 Konstytucji) nie może zatem stanowić wzorca samodzielnego, co oznacza, że Trybunał oczekuje od skarżącego powiązania wyrażonego w nim prawa do równego traktowania z innym konstytucyjnym prawem lub wolnością. W analizowanej skardze za pozorną związkowość należy uznać sposób przeprowadzenia przez skarżącego wywodu o niekonstytucyjności opartego na założeniu, że wszystkie przywołane w skardze wzorce „przeplatają się i w sposób kompatybilny uzupełniają swe zakresy, dlatego nie sposób odnieść się sztywno do każdego z nich bez wchodzenia w zakres innego, bardziej szczegółowego przepisu” (uzasadnienie skargi, s. 5).

Ocena zgodności skarżonego przepisu w aspekcie prawa do równego traktowania wymaga przeprowadzenia tzw. testu równości, który polega na: 1) ustaleniu, czy można wskazać wspólną cechę istotną określonych podmiotów, co wymaga przeprowadzenia analizy treści i celu aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna; 2) stwierdzeniu, czy ustawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej; 3) rozważeniu, czy wprowadzone przez prawodawcę zróżnicowanie jest nierелеwantnym, nieproporcjonalnym nieadekwatnym konstytucyjnie odstępstwem od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych (zob. np. wyrok TK z 18 marca 2014 r., sygn. akt SK 53/12; postanowienie TK z 22 lipca 2015 r., sygn. akt SK 20/14).

Analiza uzasadnienia skargi konstytucyjnej wskazuje, że skarżący – oprócz tego, że nie powiązał prawa do równego traktowania z konstytucyjnym prawem

podmiotowym lub wolnością – nie przeprowadził testu równości w celu wykazania naruszenia prawa do równego traktowania. Stwierdził jedynie, że kwestionowany przepis „nie spełnia wymogu równego traktowania podatników. W zależności bowiem [od] aktywności podatnika w procesie związanym z przekroczeniem terminu kontroli podmioty organy stosujące prawo będą miały przy sporej dawce uznaniowości możliwość wydawania zupełnie różnych sytuacji indywidualnych. Margines uznania w zakresie istotności wpływu powoduje, że przepis daje zbyt dużą arbitralność działania władz publicznych” (skarga, s. 10).

10. Podsumowując powyższe wywody, w ocenie Sejmu wskazane przez skarżącego wzorce konstytucyjne nie mogą być skutecznie przywoływane w trybie skargi konstytucyjnej lub zostały powołane w sposób nieprawidłowy. To sprawia, że niemożliwe jest – zdaniem Sejmu – dokonanie przez Trybunał oceny konstytucyjności skarżonego przepisu przez pryzmat przywołanych wzorców kontroli.

11. Dokonane ustalenia prowadzą do konkluzji, że orzeczenie przez Trybunał w niniejszej sprawie jest niedopuszczalne. Po pierwsze, analizowana skarga konstytucyjna w istocie jest skargą na stosowanie prawa. Odmienna interpretacja skarżonego przepisu w sprawie skarżącego jest efektem działania kontroli instancyjnej i skorygowania wadliwych ustaleń sądu niższej instancji przez sąd wyższej instancji. Po drugie, niemożliwe jest przeprowadzenie oceny konstytucyjności kwestionowanego przepisu z którymkolwiek z powołanych w skardze wzorców kontroli. Po trzecie, istotne wątpliwości wzbudza to, czy kwestionowana przez skarżącego norma wynika z przepisu wskazanego jako przedmiot kontroli. Zdaniem skarżącego kwestionowany przepis pozwala na wywodzenie z niego normy nakładającej na kontrolowanego podatnika dodatkowy obowiązek wykazania istotnego wpływu na wynik sprawy dowodów zgromadzonych przez organ podatkowy z naruszeniem terminu kontroli. Orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje natomiast, że tego rodzaju obowiązek wynika z ogólnej zasady postępowania administracyjnego, wedle której ciężar dowodu spoczywa na tym, kto z określonego faktu wyprowadza skutki prawne. Strona postępowania – w swym dobrze rozumianym interesie – powinna wykazywać dbałość o przedstawienie stosownych środków dowodowych.

12. Mając na uwadze powyższe, postępowanie w sprawie skargi konstytucyjnej o sygn. akt SK 63/20 powinno zostać w całości **umorzone** ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uTK).

MARSZAŁEK SEJMU



Elżbieta Witek