

70/5/A/2009

WYROK

z dnia 26 maja 2009 r.

Sygn. akt SK 32/07*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Janusz Niemcewicz – przewodniczący

Maria Gintowt-Jankowicz

Marian Grzybowski – sprawozdawca

Wojciech Hermeliński

Teresa Liszcz,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącego oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniach 24 marca i 26 maja 2009 r., skargi konstytucyjnej Bogdana Malca o zbadanie zgodności:

art. 133 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 oraz z art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 133 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199, z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590 i Nr 225, poz. 1635, z 2007 r. Nr 112, poz. 769, Nr 120, poz. 818, Nr 192, poz. 1378 i Nr 225, poz. 1671, z 2008 r. Nr 118, poz. 745, Nr 141, poz. 888, Nr 180, poz. 1109 i Nr 209, poz. 1316, 1318 i 1320 oraz z 2009 r. Nr 18, poz. 97, Nr 44, poz. 362 i Nr 57, poz. 466) nie jest niezgodny z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 oraz z art. 64 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 24 lipca 2006 r. pełnomocnik skarżącego Bogdana Malca (dalej: skarżący) wniósł o zbadanie zgodności art. 133 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 oraz z art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji.

1.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym i prawnym:

Decyzją z 10 lipca 2003 r. (nr P-3/4210-16/03) Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Lublinie określił dla KPRBUD spółka z o.o. z siedzibą w Lublinie (dalej:

* Sentencja została ogłoszona dnia 4 czerwca 2009 r. w Dz. U. Nr 84, poz. 714.

spółka lub KPRBUD sp. z o.o.) zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2001 r. w kwocie 346 039,90 zł. Skarżący w okresie od 30 kwietnia 1999 r. do 31 marca 2002 r., pełnił funkcję prezesa zarządu spółki. Wskutek niewniesienia odwołania decyzja ta stała się ostateczna.

W roku 2001 spółka zakończyła sprzedaż wybudowanych mieszkań i uzyskała określony dochód, w wyniku czego powstał obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych w wysokości wykazanej w dokumentach urzędu skarbowego. W związku z trudnościami w terminowym ściąganiu wpłat za sprzedane mieszkania i wycofaniem się kontrahenta z kupna jednego z lokali usługowych skarżący – jako prezes spółki – wystąpił do urzędu skarbowego z wnioskiem o rozłożenie podatku dochodowego na raty (w ramach pomocy dla przedsiębiorstw). Urząd skarbowy przychylił się do prośby spółki i rozłożył podatek na raty. Po zakończeniu inwestycji skarżący, na własną prośbę, za porozumieniem stron, przestał pełnić funkcję prezesa spółki.

W dniu 8 marca 2004 r. skarżący wystąpił do organu podatkowego z wnioskiem o wznowienie postępowania w sprawie zakończonej ostateczną decyzją, zarzucając, że decyzja ta została wydana z pominięciem strony postępowania, jaką był skarżący – były prezes zarządu spółki, który nie z własnej winy nie brał udziału w postępowaniu. Ta okoliczność, w ocenie skarżącego, na podstawie art. 240 § 1 pkt 4 ordynacji podatkowej, może być przesłanką wznowienia postępowania w sprawie zakończonej ostateczną decyzją. Po postulowanym wznowieniu postępowania skarżący zamierzał zakwestionować wysokość zaległości podatkowej i wskazać na możliwość zajęcia lokali usługowych należących do spółki, których komornik nie uwzględnił podczas postępowania egzekucyjnego.

Decyzją z 6 maja 2004 r. (nr P-3/4210-3/04) Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Lublinie odmówił skarżącemu wznowienia postępowania, stwierdzając, że nie zachodzą przesłanki określone w art. 240 § 1 pkt 4 ordynacji podatkowej. W uzasadnieniu swojego stanowiska organ ten wskazał, że zgodnie z art. 241 § 2 ordynacji podatkowej wznowienie postępowania – z przyczyny wymienionej w art. 240 § 1 pkt 4 ordynacji podatkowej – następuje tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia powzięcia wiadomości o wydaniu decyzji. Wskazał, że w myśl art. 133 § 1 i 2 ordynacji podatkowej: „stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie, o których mowa w art. 110-117, które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy”. Stroną jest także osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej inna niż wymienione, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążą na niej szczególne obowiązki lub zamierza ona skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa.

Biorąc to pod uwagę, Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Lublinie stwierdził, że skarżący nie jest stroną postępowania podatkowego w sprawie określenia dla KPRBUD sp. z o.o. zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2001 r. Stroną w tym postępowaniu jest bowiem wyłącznie spółka. Sprawa dotyczy bowiem wymiaru zobowiązania podatkowego spółki jako podatnika. Organ skarbowy podkreślił, że w czasie wydawania przedmiotowej decyzji skarżący nie był już prezesem zarządu spółki, gdyż został odwołany z tej funkcji 31 marca 2002 r.

Skarżący odwołał się od wskazanej tu decyzji, zarzucając naruszenie przez organ podatkowy konstytucyjnego prawa do sądu (art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji) poprzez odmowę wznowienia postępowania i uchylecia decyzji określającej zaległości podatkowe spółki kapitałowej, za które odpowiedzialność ponosi skarżący jako były członek jej zarządu, a w efekcie odmowę merytorycznego rozpoznania sprawy oraz naruszenie przepisów prawa podatkowego: art. 133, art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 oraz art. 245 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej.

Decyzją z 27 lipca 2004 r. (nr PD.1-4218-48/04) Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu skarbowego pierwszej instancji. W uzasadnieniu swojego stanowiska przypomniał, że stroną postępowania podatkowego jest wyłącznie podmiot, któremu można przypisać określone obowiązki lub prawa wynikające z ustawy. W sytuacji, gdy w świetle obowiązujących przepisów prawa organy podatkowe mogą określić zobowiązanie podatkowe tylko wobec podatnika, jedynie podatnik jest stroną takiego postępowania. Przymiotu takiego nie posiada skarżący jako były członek zarządu spółki. W obszernym uzasadnieniu Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie wskazał również, że nie zostało naruszone konstytucyjne prawo do sądu przysługujące skarżącemu, gdyż w sprawie odmowy wznowienia postępowania może on skorzystać z trybu odwoławczego i zaskarżyć wydaną decyzję do właściwego sądu administracyjnego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie wyrokiem z 12 stycznia 2005 r. (sygn. akt I SA/Lu 435/04) oddalił skargę skarżącego, uznając, że nie posiadał on statusu strony w postępowaniu wymiarowym za rok 2001 prowadzonym wobec spółki, albowiem zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm.) podatnikiem tego podatku była tylko i wyłącznie spółka. Sąd ten podzielił poglądy organów podatkowych, uznając, że zaskarżone decyzje odpowiadają prawu. Uznał też zarzuty naruszenia art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji za bezpodstawne.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 15 lutego 2006 r. (sygn. akt II FSK 336/05) oddalił skargę kasacyjną skarżącego. W uzasadnieniu wyroku Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że dla przyjęcia, że dana osoba jest stroną postępowania podatkowego każdorazowo konieczne jest wykazanie, iż w danym postępowaniu ma ona „własny” interes prawny. Zgodnie z przepisami działu III ordynacji podatkowej członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest osobą trzecią, o której mowa w art. 107 § 1 ordynacji podatkowej, a zakres jego odpowiedzialności wynika z art. 107 § 1 i art. 116 § 1-4 ordynacji podatkowej. Dopiero w tym postępowaniu członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością staje się stroną postępowania jako osoba trzecia ponosząca odpowiedzialność za zobowiązania spółki obejmujące zaległości podatkowe powstałe w okresie pełnienia przezeń obowiązków. Osoba taka nie ma natomiast możliwości uczestniczenia w uprzednim postępowaniu wobec podatnika. Ewentualna odpowiedzialność członków zarządu za niespłacone przez nią zobowiązania może być w przyszłości ustalona przez organ podatkowy w odrębnym postępowaniu i wówczas tego rodzaju osoby trzecie występują w charakterze strony z wszelkimi wynikającymi stąd prawami i obowiązkami.

1.2. Składając skargę konstytucyjną, skarżący uznał, że przepis, w oparciu o który organ podatkowy odmówił wznowienia postępowania w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego spółki, narusza jego prawa określone w Konstytucji. Jako były prezes spółki z ograniczoną odpowiedzialnością może bowiem ponosić konsekwencje finansowe z tytułu niezapłaconych zobowiązań podatkowych, a jednocześnie nie może być stroną postępowania, w którego toku ustala się wysokość tych zobowiązań. Zdaniem skarżącego, przyjęcie kwestionowanych rozwiązań powoduje, że członkowie zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, którzy całym swoim majątkiem ponoszą odpowiedzialność finansową za zobowiązania podatkowe spółki, nie mają żadnych uprawnień w postępowaniu określającym wysokość tych zobowiązań, co jest sprzeczne z konstytucyjnym prawem do sądu (art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji). Przyjęcie takiej regulacji nie zapewnia także, w ocenie skarżącego, tzw. osobom trzecim w rozumieniu art. 107 § 1 i n. ordynacji podatkowej możliwości realizowania konstytucyjnie zagwarantowanego prawa korzystania z równej dla wszystkich ochrony prawnej przysługującej im własności i innych praw majątkowych, co w konsekwencji narusza art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji. Jakkolwiek skarżący przywołuje jako wzorzec kontroli konstytucyjności całe unormowanie art. 64 Konstytucji, to z *petitum*

skargi wynika jednoznacznie zarzut naruszenia art. 64 ust. 2 Konstytucji, tj. prawa do równej dla każdego ochrony własności i innych praw majątkowych.

1.3. W dniu 19 grudnia 2006 r. Trybunał Konstytucyjny wstępnie rozpoznał sprawę i wydał postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej skarżącego z uwagi na to, iż zarzut naruszenia wskazanych w skardze praw podmiotowych łączył on z wydaniem przez organy skarbowe decyzji odmawiającej wznowienia postępowania w sprawie zakończonej ostatecznymi decyzjami podatkowymi. Odmowa ta została uzasadniona brakiem, w świetle art. 133 § 1 ordynacji podatkowej, legitymacji skarżącego do występowania z wnioskiem tego rodzaju, ponieważ decyzje te wydane zostały wobec KPRBUD sp. z o.o., nie zaś wobec samego skarżącego. Trybunał Konstytucyjny przyjął zatem, że postępowanie, którego wznowienia domagał się skarżący, nie dotyczyło bezpośrednio jego konstytucyjnych praw ani wolności. Tych bowiem nie można utożsamiać z prawami przysługującymi osobie prawnej, w której imieniu skarżący upoważniony był do podejmowania działań w charakterze organu spółki.

1.4. W zażaleniu z 3 stycznia 2007 r. skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego postanowienia Trybunału Konstytucyjnego oraz skierowanie sprawy do rozpoznania. W uzasadnieniu zażalenia skarżący wskazał, że w orzeczeniu o odpowiedzialności członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością organ podatkowy jest zobowiązany wykazać jedynie okoliczność faktycznego pełnienia obowiązków członka zarządu w czasie powstania zobowiązania podatkowego, które przerodziło się następnie w zaległość podatkową spółki. W postępowaniu zmierzającym do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej wysokość tych należności nie może być już kwestionowana; a tym samym nie może być ona przedmiotem sporu pomiędzy daną osobą trzecią a organem podatkowym. Skarżący wskazał, że nie utożsamia swoich praw bądź wolności z prawami przysługującymi osobie prawnej. Podkreślił jednak, że postępowanie podatkowe dotyczyło również, i to bezpośrednio, jego praw. Skarżący bowiem jako osoba trzecia odpowiada za należności podatkowe spółki całym swoim majątkiem i nie może w toczącym się postępowaniu wpływać na ich wysokość. W konsekwencji powoduje to, że zostaje on pozbawiony prawa do ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 2 i art. 21 ust. 1 Konstytucji) z powodu braku możliwości skorzystania z prawa do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd (art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji).

1.5. Trybunał Konstytucyjny uwzględnił to zażalenie i postanowieniem z 17 września 2007 r. nadał dalszy bieg skardze konstytucyjnej. W uzasadnieniu tego postanowienia Trybunał stwierdził, że skarżący, składając zażalenie na odmowę nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej, wystarczająco uprawdopodobnił naruszenie konstytucyjnego prawa do ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 64 i art. 21 ust. 1 Konstytucji) będące następstwem nieprzyznania skarżącemu statusu strony, która może wnioskować o wznowienie postępowania wymiarowego, prowadzonego w celu określenia zobowiązań podatkowych spółki.

2. Prokurator Generalny w pisemnym stanowisku z 31 lipca 2008 r. wyraził pogląd, że art. 133 § 1 ordynacji podatkowej jest zgodny z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji.

2.1. W uzasadnieniu stanowiska Prokurator Generalny wskazał, że jakkolwiek z treści zaskarżonego przepisu wynika, iż nie dotyczy on osób, o których mowa w art. 107 ordynacji

podatkowej, to nie oznacza jednak, że osoby te nie posiadają praw wynikających z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji. Powołując się na orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 lutego 2006 r. (sygn. akt II FSK 336/05), Prokurator Generalny przyjął, że osoby znajdujące się w sytuacji, o której mowa w zaskarżonym przepisie, korzystają ze statusu strony na podstawie art. 116 § 1 ordynacji podatkowej. Przepis ten jest konkretyzacją normy ogólnej zawartej w art. 107 § 1 ordynacji podatkowej i wprowadza solidarną odpowiedzialność podatkową członka zarządu jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe, które powstały w czasie pełnienia przez tę osobę obowiązków członka zarządu spółki. O odpowiedzialności tej organ podatkowy orzeka jednak w odrębnej decyzji (art. 108 § 1 ordynacji podatkowej).

2.2. Powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego oraz poglądy doktryny w tym zakresie, Prokurator Generalny podkreślił, że odpowiedzialność podatkowa osób trzecich powstaje dopiero wtedy, gdy podmioty zobowiązane z ustawy (podatnik, płatnik lub inkasent podatku) nie wywiążą się ze swoich obowiązków. Zwrócił również uwagę, że do powstania odpowiedzialności podatkowej konieczna jest decyzja organu podatkowego o charakterze konstytutywnym. W tego rodzaju postępowaniach osoba trzecia staje się w konsekwencji stroną, która posiada wszelkie uprawnienia wynikające z gwarancji zawartych w art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji.

2.3. Bezdyskusyjną, w ocenie Prokuratora Generalnego, pozostaje okoliczność, że osoba trzecia o której mowa w art. 107 ordynacji podatkowej, może być narażona na uszczerbek w swoim majątku dopiero wówczas, gdy organ podatkowy w odrębnym postępowaniu – z jej udziałem w charakterze strony – wyda decyzję na podstawie przepisów rozdziału 15 ordynacji podatkowej. Podkreślenia wymaga fakt, że wprowadzie za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem wszyscy członkowie jej zarządu, to jednak odpowiedzialność ta realnie powstaje, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu nie wskazał na okoliczności wymienione w art. 116 § 1 ordynacji podatkowej. Na podstawie art. 116 § 2 ordynacji podatkowej odpowiedzialność ta obejmuje tylko takie zaległości podatkowe, które dotyczą zobowiązań powstałych w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu. Biorąc to pod uwagę, Prokurator Generalny zauważył, że podstawą odpowiedzialności członka zarządu spółki za długi podatkowe spółki jest jego zawinione działanie, co podlega ustaleniu w odrębnym postępowaniu podatkowym. W takim postępowaniu członek zarządu uczestniczy w charakterze strony ze wszelkimi prawami i obowiązkami. Warto dodać, zdaniem Prokuratora Generalnego, że we wcześniejszym postępowaniu – ustalającym wysokość zobowiązania podatkowego spółki – członkowie zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z racji pełnionej funkcji mogli w nim uczestniczyć tylko jako członkowie organu zarządzającego spółki.

2.4. W sytuacji, gdyby organ podatkowy określił wysokość zobowiązania podatkowego spółki w nienależnej kwocie, członek zarządu ma nie tylko prawo, lecz także obowiązek (wiążący się z odpowiedzialnością za wyniki finansowe reprezentowanej przez siebie spółki) określonego działania zapobiegawczego. Zdaniem Prokuratora Generalnego, nie jest więc tak, jak utrzymuje skarżący, że członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością – jako tzw. osoba trzecia – nie ma wpływu na prawidłowe ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego tej spółki.

Dodać do tego należy, w opinii Prokuratora Generalnego, że w razie gdy organ podatkowy podejmie decyzję o obciążeniu zobowiązaniami z tytułu zaległych podatków spółki z ograniczoną odpowiedzialnością członków jej zarządu, mogą oni odwołać się od tej

decyzji do właściwego sądu, realizując swoje obywatelskie uprawnienia wynikające z art. 45 ust. 1 Konstytucji. Z tego względu nie można zgodzić się również z zarzutem naruszenia art. 77 ust. 2 Konstytucji.

2.5. W ocenie Prokuratora Generalnego, zarzut niezgodności kontrolowanego przepisu z art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji jest nieadekwatny do sytuacji opisanej w skardze. Jak bowiem podniósł skarżący, naruszenie prawa własności miało polegać na braku możliwości zwrócenia się do właściwego sądu o rozstrzygnięcie sprawy, która w konsekwencji spowodować mogła uszczerbek w majątku skarżącego. Innych argumentów skarga nie zawiera. Aby zarzut naruszenia prawa własności był skuteczny należałoby wykazać, na czym konkretnie naruszenie to polega. Spełnienie tego warunku jest wymagane zwłaszcza w wypadku skargi konstytucyjnej, która stanowi szczególny środek ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Ten szczególny charakter skargi polega nie tylko na konieczności wskazania konstytucyjnej wolności lub prawa naruszonego przez zaskarżone przepisy, lecz także na obowiązku wskazania sposobu tego naruszenia.

2.6. Tymczasem w omawianej sprawie nie doszło do takich czynności rozstrzygających, które – ze względu na treść badanego przepisu – spowodowałyby rzeczywiste ograniczenie przysługującego skarżącemu prawa własności lub innych praw majątkowych. Z tego powodu należy uznać, zdaniem Prokuratora Generalnego, że kwestionowany przepis nie jest niezgodny z art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji.

3. W piśmie z 11 marca 2009 r. Marszałek Sejmu wniósł w imieniu Sejmu o stwierdzenie, że art. 133 § 1 ordynacji podatkowej jest zgodny z art. 21 ust. 1, art. 45 ust. 1, art. 64 i art. 77 ust. 2 Konstytucji.

3.1. Przed przystąpieniem do oceny zasadności zarzutów podnoszonych przez skarżącego Marszałek Sejmu uznał za zasadne wyjaśnienie charakteru odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe podatnika.

Osobą trzecią jest podmiot prawa podatkowego, który ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe zamiast podatnika. Odpowiedzialność ta określana jest wprawdzie w przepisach prawa i ustaleniach doktrynalnych jako „odpowiedzialność solidarna” z podatnikiem, lecz w praktyce ma ona charakter zastępczy – jest realizowana zastępczo przez osobę trzecią zamiast podatnika. Marszałek podkreślił też, że dla oceny konstytucyjności przepisu powyższa uwaga ma istotne znaczenie, gdyż chodzi o ustalenie realnej a nie nazewniczej odpowiedzialności osoby trzeciej i w konsekwencji jej statusu procesowego. W wypadku członków zarządu spółki odpowiedzialność ta zachodzi wtedy, „jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się (...) bezskuteczna” (art. 116 § 1 ordynacji podatkowej). Osoba trzecia z założenia może zatem ponosić ciężar zobowiązania tak jak podatnik.

3.2. Marszałek Sejmu wskazał, że skutki materialne w zakresie zobowiązań podatnika i osoby trzeciej wywołują dwa niezależnie przeprowadzane postępowania podatkowe w dwóch różnych sprawach, oparte na różnych przesłankach oraz dowodach. W sprawie zobowiązań podatkowych podatnika wszczyna się i prowadzi postępowanie wymiarowe, w którym ustalana jest wysokość zobowiązania podatkowego. Natomiast w sprawie osoby trzeciej wszczyna się i prowadzi postępowanie w sprawie przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe z podatnika na osobę trzecią, którego przedmiotem nie jest już wymiar podatku, ale ustalenie, czy adresat decyzji jest osobą trzecią dla podatnika oraz czy zostały spełnione przesłanki odpowiedzialności uzasadniające przeniesienie już wymierzonego zobowiązania. Dług podatkowy jest automatycznie przenoszony na osobę

trzecią, bez możliwości powrotu w toku tego postępowania do kształtowania wysokości zobowiązania.

Osoba trzecia ma prawo występowania jako strona wyłącznie w postępowaniu w sprawie przeniesienia na nią odpowiedzialności podatnika. Zdaniem Marszałka, w świetle przywołanych przez skarżącego norm konstytucyjnych art. 133 ordynacji podatkowej daje możliwość bycia stroną każdemu, wobec kogo można podjąć decyzję nakładającą powinność zapłaty zobowiązania podatkowego.

Marszałek Sejmu dodał, że wprowadzie art. 133 § 1 ordynacji podatkowej nie obejmuje swym zakresem osób, o których mowa w przywoływanym przez skarżącego art. 107 ordynacji podatkowej, jednakże należy mieć na uwadze, iż skarżący może korzystać ze statusu strony na podstawie art. 116 § 1 ordynacji podatkowej, stanowiącego konkretyzację normy ogólnej zawartej w art. 107 § 1 ordynacji podatkowej.

W opinii Marszałka Sejmu, przyznanie osobie trzeciej statusu strony w postępowaniu wymiarowym prowadzonym wobec podatnika oznaczałoby całkowite „pomieszenie ról”, jakie dane podmioty pełnią w dwóch różnych postępowaniach, których ostatecznym celem jest doprowadzenie do zapłacenia należnego podatku. Zróżnicowanie sytuacji prawnej podatnika i osoby trzeciej w przepisach ordynacji podatkowej jest spowodowane różnym charakterem ich odpowiedzialności.

3.3. Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 77 ust. 2 Konstytucji, Marszałek Sejmu stwierdził najpierw, że należy mieć na uwadze, iż odpowiedzialność osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe podatnika opiera się na jej stosunkowo ścisłych powiązaniach z podatnikiem – ekonomicznych, organizacyjno-prawnych oraz związanych z wiedzą osoby trzeciej o dochodach do opodatkowania oraz o jej możliwym wpływie na deklarowanie podstawy opodatkowania.

W skardze konstytucyjnej, zdaniem Marszałka Sejmu, skarżący zdaje się stawiać znak równości między pojęciami „podatnika” i „podmiotu ponoszącego ciężar ekonomiczny podatku”, tymczasem te dwa pojęcia należy rozróżnić. Zobowiązanie podatkowe ciąży na podmiocie, którego ustawa podatkowa ustanowiła podatnikiem, a ustalenie wysokości tego zobowiązania jest przedmiotem postępowania wymiarowego, w którym stroną może być podatnik. Dopiero w sytuacji, gdy nie jest możliwe wyegzekwowanie należnego podatku od podatnika, wszczyna się postępowanie, którego przedmiotem jest niejako znalezienie podmiotu mogącego ten podatek zapłacić, a następnie przeniesienie na ów podmiot zobowiązania podatkowego. Wówczas ciężar ekonomiczny podatku ponosi osoba trzecia odpowiedzialna za zobowiązania podatkowe podatnika.

Dla zobrazowania różnicy między podatnikiem a podmiotem ponoszącym ciężar ekonomiczny podatku Marszałek przywołał mechanizmy obowiązujące na gruncie podatku od towarów i usług. Stwierdził, że zgodnie z zasadą neutralności, ciężar ekonomiczny tego podatku ponoszą konsumenci, jednakże nie można im przyznać prawa strony w postępowaniach dotyczących zastosowania nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług przez podatnika (sprzedawcę). Marszałek wskazał, że tego rodzaju wątpliwości (tj. dotyczące wysokości stawki podatku) nie są rozstrzygane są na poziomie sprzedawca (podatnik) – konsument, ale na poziomie podatnik – organ podatkowy. Zdaniem Marszałka, przykład ten pokazuje, że pomimo iż „w sensie ekonomicznym podatek płaci ktoś inny niż podatnik, to nie można mu przyznawać praw strony”.

3.4. Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 64 Konstytucji, Marszałek Sejmu wyraził wątpliwość, czy można uznać za dopuszczalne badanie konstytucyjności przepisów podatkowych w oparciu o ten wzorzec. Stwierdził też, że nawet jeśli takie badanie uznano by

za dopuszczalne to, jego zdaniem, w wypadku przedłożonej skargi nie można dopatrzeć się naruszenia art. 64 Konstytucji przez art. 133 § 1 ordynacji podatkowej.

Marszałek Sejmu wskazał, że zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Równocześnie, zgodnie z art. 84 Konstytucji, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Marszałek dodał też, że prawo podatkowe winno być jednocześnie tak skonstruowane, by stymulowało podatnika do rzetelnego jego wykonywania i sprzyjało ochronie interesu finansowego państwa. W opinii Marszałka, gdyby pójść za tokiem rozumowania skarżącego, należałoby uznać, że art. 84 Konstytucji i będący jego uszczegółowieniem art. 217 Konstytucji są sprzeczne z powołanymi przez skarżącego wzorcami konstytucyjnymi. Interpretacja taka jest jednak, z oczywistych względów, niedopuszczalna.

Marszałek stwierdził, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji, jeśli tylko nie jest ukrytą formą konfiskaty mienia. Ponadto daniny publiczne, w tym podatki, są istotnym elementem dobra wspólnego. Potrzeba ich realizacji może powodować ograniczenia w dysponowaniu składnikami majątku podatnika. Prawną przesłanką tych ograniczeń jest treść normatywna pojęcia własności użyta w art. 21 i art. 64 Konstytucji, która zawiera w sobie także obowiązki wynikające z konieczności ponoszenia ciężarów publicznych. Stąd też ingerowanie w sferę prawa własności i innych praw majątkowych należy do zasadniczej treści instytucji podatku (zob. wyroki TK: z 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4, z 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166 oraz z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26).

3.5. Marszałek Sejmu, podając przykłady orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych oraz NSA, zwrócił także uwagę, że stanowisko orzecznictwa w sprawie statusu osób trzecich, w tym członków zarządów spółek kapitałowych, w postępowaniu wymiarowym jest raczej jednolite. Przypomniał ponadto, że problemem odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatnika zajmował się także Trybunał Konstytucyjny w sprawie o sygn. SK 46/05 (wyrok z 3 kwietnia 2006 r., OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39).

4. W dniu 7 maja 2009 r. wpłynęło do Trybunału Konstytucyjnego pismo procesowe pełnomocnika skarżącego z 4 maja 2009 r., w którym skarżący ustosunkował się do stanowisk Sejmu, Ministra Finansów oraz Prokuratora Generalnego, podtrzymał swój wniosek i złożył dodatkowe wyjaśnienia.

Skarżący w pierwszej kolejności odniósł się do zawartej w piśmie Marszałka Sejmu sugestii, że chociaż art. 133 § 1 ordynacji podatkowej nie obejmuje swym zakresem osób, o których mowa w art. 107 ordynacji podatkowej, to skarżący może jednak korzystać ze statusu strony na podstawie art. 116 § 1 ordynacji podatkowej. W opinii skarżącego, stwierdzenie to wskazuje, iż Sejm dostrzega niedostateczną ochronę praw członków zarządów spółek kapitałowych (osób trzecich) w postępowaniach podatkowych dotyczących subsydiarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe.

W stanowisku Sejmu, zdaniem skarżącego, nie odniesiono się do istoty sprawy, którą jest odpowiedź na pytanie: „czy w zgodzie z przepisami Konstytucji można obciążyć obywatela (osobę trzecią) zobowiązaniami podatkowymi innego podmiotu (podatnika) w sytuacji, gdy wysokość tych zobowiązań została ustalona w innym postępowaniu, bez udziału osoby, która poniesie pełną odpowiedzialność za uiszczenie daniny publicznej, przy czym

odpowiedzialność osoby trzeciej ma mieć miejsce nawet wówczas, gdy wynika z oczywiście wadliwie wydanej decyzji skierowanej wyłącznie do podatnika”.

Skarżący stwierdził, że nieprawdziwe są w stanowisku Sejmu zarzuty o utożsamianiu przez skarżącego pojęć: „podatnika” oraz „podmiotu ponoszącego ciężar ekonomiczny podatku”. Różnicę między tymi pojęciami, a właściwie – jak precyzuje – między pojęciem podatnika formalnego oraz rzeczywistego, uznaje za oczywistą. Domaga się jedynie zagwarantowania poszanowania konstytucyjnych praw specyficznej grupy *quasi*-podatników rzeczywistych, tj. członków organów osób prawnych, którzy odpowiadają za zobowiązania tych osób prawnych.

4.1. W przekonaniu skarżącego, za chybiony należy również uznać zawarty w stanowisku Sejmu przykład przenoszący rozważania zarzutów skierowanej przez niego skargi konstytucyjnej na grunt przepisów o podatku VAT. Ustosunkowując się do tego błędnego – w jego opinii – porównania, skarżący dokonał analizy istoty podatku VAT oraz jego podstawowych cech, opierając się na poglądach doktryny. W szczególności zaprezentował poglądy dotyczące zasady neutralności podatku VAT (jako że na tę zasadę powoływał się w swym piśmie Marszałek Sejmu). Zdaniem skarżącego, z samej istoty podatku VAT wynika, że inna osoba jest podatnikiem formalnym, inna zaś podatnikiem rzeczywistym. Przepisy dotyczące odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe osób prawnych są w sposób oczywisty nieporównywalne do przepisów regulujących podatek VAT. Zdaniem skarżącego, przeniesienie rozważań zarzutów skargi na grunt podatku VAT, nie zaś ich rozpoznanie na gruncie wskazanych regulacji dotyczących odpowiedzialności osoby trzeciej, powoduje, że w tym zakresie stanowisko Marszałka Sejmu „pozostaje całkowicie irrelevantne dla niniejszej sprawy”. Skarżący uważa, że błąd w rozumowaniu, zawarty w stanowisku Sejmu, „powstał, jak się wydaje, w wyniku utożsamienia osoby podatnika rzeczywistego (występującego np. w podatku VAT) i osoby trzeciej występującej w zaskarżonych regulacjach prawnych”. W jego przekonaniu, osoba trzecia odpowiadająca za zobowiązania podatkowe osoby prawnej nie jest typowym podatnikiem rzeczywistym rozumianym jako osoba, która na mocy obowiązujących przepisów prawa ponosi ekonomiczny ciężar podatku.

W przypadku odpowiedzialności osób trzecich ciężar ekonomiczny zapłaty podatku nie jest przerzucany na te osoby całkowicie, gdyż odpowiadają one solidarnie z podatnikiem (w niniejszej sprawie z posiadającą osobowość prawną spółką), a ponadto mają roszczenia regresowe o zwrot uiszczanego podatku do osoby prawnej i pozostałych członków organów zarządzających. Osoba trzecia odpowiadająca za zobowiązania osoby prawnej, inaczej niż konsument w przypadku podatku VAT, ma więc żywotny interes w tym, by aktywnie uczestniczyć w ustalaniu zobowiązania podatkowego tego podatnika. Ma interes w tym, by być stroną postępowania szczególnie w sytuacji, gdy nie jest już członkiem organu podatnika – spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (tak jak to było w sytuacji skarżącego) – a posiada wiedzę o faktach i dowodach wskazujących na wadliwość wydanej decyzji wymiarowej.

Skarżący podkreślił też, że stanowisko Ministra Finansów potwierdza, iż osoba trzecia odpowiadająca za zobowiązania podatkowe osoby prawnej ma interes prawny w tym, by uczestniczyć w postępowaniu podatkowym dotyczącym podatnika, za którego zobowiązania ma odpowiadać. Minister Finansów w ramach analizy tej odpowiedzialności wskazał, iż zobowiązanie osoby trzeciej jest – w stosunku do zobowiązania podatkowego podatnika, jego następców prawnych, płatnika lub inkasenta – zobowiązaniem wtórnym, które nie może występować samoistnie. Oznacza to, że wygaśnięcie zobowiązania podatkowego podatnika lub jego następcy prawnego (zobowiązania pierwotnego) lub zmniejszenie jego wysokości powoduje wygaśnięcie lub zmniejszenie zobowiązania osoby trzeciej wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej tej osoby (zobowiązania wtórnego).

4.2. Skarżący, odnosząc się do stanowiska Sejmu w części dotyczącej zarzutu naruszenia art. 64 Konstytucji, wskazał, że nie kwestionuje konstytucyjności pobierania podatków od osób prawnych, czy też odpowiedzialności określonych osób trzecich za zobowiązania osób prawnych. W skardze konstytucyjnej zakwestionowano zgodność z Konstytucją przepisów dotyczących odpowiedzialności osób trzecich w zakresie, w jakim kształtują one (nie zaś statuują) tę odpowiedzialność. Skarżący stwierdził, że stanowisko Sejmu w tym zakresie stanowi polemikę z twierdzeniami, których on sam w skardze nie formułował, a przez to nie odnosi się do istoty sporu.

Skarżący potwierdził, że w przedmiotowej sprawie można mówić o utrwalonej i konsekwentnej praktyce stosowania prawa oraz całkowicie jednomyślnej akceptacji przez przedstawicieli doktryny zakwestionowanych zasad odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatnika. Wskazał jednak, że w orzecznictwie i w doktrynie nie podniesiono wielu istotnych kwestii wynikających z nieuznawania członków zarządów spółek kapitałowych za stronę postępowania podatkowego, w którym kształtowana jest wysokość zaległości podatkowej osób prawnych. Dotyczy to przykładowo sposobu, w jaki mogą oni spowodować wszczęcie postępowania egzekucyjnego w sytuacji, gdy wskazują majątek spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Jeśli były członek zarządu nie jest stroną postępowania podatkowego, to nie może być także stroną postępowania egzekucyjnego. Egzekucja – jak podkreślił skarżący – jest bowiem wszczynana wyłącznie na wniosek wierzyciela, a zobowiązanym jest podmiot, który nie wykonał w terminie obowiązku o charakterze pieniężnym.

Skarżący przywołał rozstrzygnięcie rozszerzonego składu NSA (uchwała 7 sędziów NSA z 9 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/08, niepubl., Lex nr 486211), który przesądził, że postępowanie w sprawie orzeczenia odpowiedzialności przewidziane w art. 116 § 1 ordynacji podatkowej musi być prowadzone wobec wszystkich osób mogących ponosić taką odpowiedzialność. W uzasadnieniu tej uchwały znalazły się argumenty, które – zdaniem skarżącego – przemawiają za zasadnością zarzutów niniejszej skargi konstytucyjnej. NSA wskazał na konieczność określania odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania spółek kapitałowych wyłącznie w postępowaniu podatkowym, a nie w postępowaniu cywilnym. W uchwale tej uznano, iż gdyby „potraktować kwestię stwierdzenia takiej okoliczności (tj. odpowiedzialności pozwanej osoby za cudzy dług podatkowy) za element stanu faktycznego sprawy to przyzwolic należałoby Sądowi cywilnemu na stosowanie regulacji publicznoprawnych, co nie dość, że wydaje się kontrowersyjne to wprost uznać trzeba za niedopuszczalne. (...) każdy wierzyciel, zatem i Skarb Państwa, zobowiązany jest respektować prawo do realizacji roszczeń regresowych”.

Konstytucyjnie gwarantowana wolność do zachowania mienia wynikająca z art. 64 Konstytucji przyznana została każdemu. Zatem niedopuszczalne jest, w ocenie skarżącego, wykluczenie z kręgu osób objętych tą ochroną członków zarządów spółek kapitałowych, w szczególności byłych członków zarządu, którzy nie uczestniczyli w postępowaniu prowadzonym w stosunku do spółki, gdyż żadnych funkcji w spółce już w tym czasie nie pełnili.

Skarżący odpowiadający za zobowiązania podatkowe spółki całym swoim majątkiem może skutecznie chronić swój majątek (własność, mienie) przed ewentualną egzekucją ze strony organów podatkowych jedynie w postępowaniu wymiarowym (którego przedmiotem jest określenie wysokości zobowiązań podatkowych spółki). Odmówienie skarżącemu statusu strony w postępowaniu spowodowało naruszenie jego prawa do ochrony własności prywatnej (rozumianej jako prawo do zachowania mienia), a tym samym naruszenie wynikającego z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji obowiązku zapewnienia przez ustawodawcę takich przepisów

prawnych, które dostatecznie zabezpieczają ochronę prawa zachowania mienia. W wypadku skarżącego, władze publiczne tej ochrony nie zapewniły.

4.3. Odnosząc się do stanowiska Prokuratora Generalnego – który wskazał, że w postępowaniu ustalającym wysokość zobowiązania podatkowego spółki członkowie zarządu mogą uczestniczyć jako członkowie organu zarządzającego spółki, a w wypadku, gdy organ podatkowy określił wysokość zobowiązania w nienależnej kwocie, członek zarządu ma nie tylko prawo, lecz także obowiązek określonego działania – skarżący zwrócił uwagę, że stwierdzenia te dotyczą każdego członka zarządu spółki, o ile pozostaje on w składzie tego organu. W uzasadnieniu skargi podkreślono natomiast, że skarżący nie pełnił funkcji członka zarządu w okresie prowadzonego postępowania podatkowego dotyczącego zobowiązań podatkowych spółki. Nie miał zatem prawa do uczestniczenia w tym postępowaniu jako członek jej zarządu. Zaznaczył też, że właśnie z tego powodu zaistniała potrzeba zbadania konstytucyjności przepisów, w świetle których osoba trzecia niebędąca już członkiem zarządu spółki kapitałowej nie ma żadnego wpływu na przebieg postępowania podatkowego dotyczącego spółki (której członkiem zarządu uprzednio była) z uwagi na fakt, iż jest pozbawiona statusu strony w tym postępowaniu. Skarżący podkreślił, że nie domaga się nadania statusu strony postępowania byłym członkom zarządu spółek kapitałowych, ale wskazuje na konieczność zapewnienia takiej ochrony prawnej, która w wypadku obciążenia go odpowiedzialnością zapewni mu możliwość kwestionowania wysokości tego zobowiązania, co jest istotne z uwagi na ochronę prawa do zachowania mienia oraz na możliwość dochodzenia roszczeń regresowych. Stwierdził także, że tylko w razie wymierzenia spółce zobowiązania podatkowego w prawidłowej (wynikającej z przepisów prawa) wysokości byłby członek zarządu, który wykona zobowiązanie za dłużnika, będzie mógł zrealizować swoje podmiotowe uprawnienie do regresu stanowiącego immanentny aspekt reżimu odpowiedzialności solidarnej. Błędne określenie wysokości zobowiązania podatkowego spółki i spełnienie świadczenia (długu podatkowego) przez byłego członka zarządu oznaczać będzie – w ocenie skarżącego – niemożność zrealizowania roszczenia regresowego wobec spółki lub innych członków zarządu spółki. Okoliczność ta wskazuje, że zaskarżona regulacja jest wadliwa i narusza wymienione w *petitum* skargi przepisy Konstytucji. Skarżący dodał także, że w skrajnych wypadkach osoba trzecia odpowiadać może „posiłkowo” za zobowiązania podatkowe, które powstały z rażącym naruszeniem prawa.

Skarżący nie zgodził się z oceną Prokuratora Generalnego, że członkowie zarządu spółki z o.o. obciążeni odpowiedzialnością za zobowiązanie podatkowe tej spółki mogli odwołać się od niekorzystnej dla nich decyzji do sądu, przez co nie zostały naruszone ich konstytucyjne prawa, w szczególności prawo do sądu. Skarżący przyznał, że osoby trzecie odpowiadające za zobowiązania podatkowe osób prawnych mogą odwołać się od niekorzystnych dla nich decyzji, ale zaznaczył, że dotyczy to jedynie decyzji przenoszących na nie zaległości podatkowe osób prawnych. Podkreślił, że w postępowaniu dotyczącym przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osób prawnych osoby trzecie nie mają żadnej możliwości wpływu na wysokość zobowiązania.

Stwierdzenia dotyczące kwestii sformułowania zarzutów skargi konstytucyjnej i ich uzasadnienia (brak wykazania sposobu naruszenia praw konstytucyjnych) są, zdaniem skarżącego, bezprzedmiotowe z uwagi na fakt, iż Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z 17 września 2007 r., sygn. akt Ts 198/06 (uwzględniając zażalenie na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej), stwierdził, że „w zażaleniu w sposób wystarczający uprawdopodobniono naruszenie konstytucyjnego prawa do ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 21 ust. 1 i art. 64), będące następstwem nieprzyznania skarżącemu statusu strony (art. 133 § 1 ordynacji podatkowej)”.

4.4. Ustosunkowując się do stanowiska Ministra Finansów, skarżący stwierdził, że Minister stawia zasadę szybkości postępowania podatkowego ponad wszystkimi pozostałymi zasadami procedury podatkowej, a także, co ważniejsze, ponad określonymi konstytucyjnie ramami stanowienia prawa daninowego. Tymczasem zasada ta jest zasadą subsydiarną do zasad podstawowych, takich jak np. zasada prawdy materialnej. Stanowisko Ministra Finansów, w którym interes publiczny oraz zasada szybkości postępowania zostały usytuowane ponad interesem obywatela, zdaniem skarżącego, musi budzić sprzeciw z uwagi na oczywistą sprzeczność z tzw. ogólnymi zasadami postępowania podatkowego (zasadą prawdy obiektywnej, praworządności, legalizmu, pogłębiania zaufania do organów państwa, itd.), a także z zasadami prawa daninowego wynikającymi z Konstytucji (zasadą powszechności i równości, a także z wywiedzioną z doktryny i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zasadą sprawiedliwości podatkowej). Skarżący podkreślił, że organy podatkowe mają obowiązek prowadzić postępowanie podatkowe z poszanowaniem praw stron, niezależnie od tego, jak długo będzie ono trwało i jakie działania strony, w granicach prawa, będą podejmować. W odniesieniu do stwierdzenia Ministra Finansów, że przyznanie osobom trzecim prawa do bycia stroną w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych podatnika mogłoby prowadzić do składania przez nie żądań wszczęcia postępowań nadzwyczajnych w celu zmiany wysokości zobowiązań podatkowych podatnika bez zgody podatnika lub nawet wbrew jego stanowisku, skarżący zaznaczył, iż wysokość należnego podatku wynikać musi z przepisów prawa. Oznacza to, że stanowisko podatnika czy też jakiegokolwiek innego podmiotu (także osoby trzeciej) nie ma w tym zakresie znaczenia. Podatnik (ani inny podmiot działający w jego imieniu lub uczestniczący w tym samym postępowaniu podatkowym) nie może na mocy jakiegokolwiek oświadczenia woli zwiększyć lub zmniejszyć wysokości zobowiązania podatkowego.

4.5. W opinii skarżącego, ze stanowisk uczestników postępowania wynika, że niedopuszczalna jest sytuacja, by w postępowaniu podatkowym dotyczącym danego podatnika (osoby prawnej) brały udział osoby fizyczne będące uprzednio członkami jej zarządów. Tymczasem w obowiązujących przepisach prawa podatkowego dopuszcza się sytuacje, w których osoby trzecie mogą uczestniczyć jako strona w postępowaniu podatkowym dotyczącym zobowiązań określonego podatnika. Skarżący podaje przykład odpowiedzialności wspólników za zobowiązania podatkowe spółek osobowych (spółki cywilnej), którzy są stronami postępowania określającego wysokość zobowiązania spółki (podatnika) w sytuacji, gdy spółka ta uległa rozwiązaniu.

Skarżący przywołał także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 10 marca 2009 r. (sygn. P 80/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26), w którym Trybunał orzekł, że przepisy ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku, są niezgodne z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Skarżący uważa, że badana w tym orzeczeniu regulacja dotycząca problemu uprawnień, a więc także odpowiedzialności osób trzecich w zakresie prawa podatkowego, jest porównywalna z zaskarżonymi przez niego przepisami. Orzeczenie to, w ocenie skarżącego, potwierdza, że możliwość zapewnienia osobom trzecim udziału w charakterze strony w postępowaniu dotyczącym zobowiązań podatkowych podmiotów, za które osoby te odpowiadają, jest w obowiązującym prawie podatkowym stosowana, a nadto jest często u normowana w sposób wadliwy.

Odbieranie byłemu członkowi zarządu spółki kapitałowej ochrony jego prawa do zachowania mienia poprzez uniemożliwienie uczestniczenia w postępowaniu określającym wysokość zaległości podatkowych podatnika, za które całym swoim majątkiem odpowiada,

jest nie do pogodzenia z wyrażoną w art. 64 ust. 1 Konstytucji gwarancją ochrony własności i innych praw majątkowych.

4.6. Skarżący wniósł o wydanie wyroku zakresowego w sytuacji, gdyby Trybunał uznał, że orzeczenie o niekonstytucyjności zakwestionowanych przepisów byłoby zbyt daleko idące. W związku z tym zwrócił się do Trybunału o rozważenie, czy zaskarżone regulacje prawne są niezgodne ze wskazanymi przepisami Konstytucji w zakresie, w jakim nie gwarantują osobom trzecim – byłym członkom zarządów spółek kapitałowych – prawa do żądania wznowienia postępowania podatkowego dotyczącego zobowiązań podatkowych osób prawnych, za które solidarnie odpowiadają.

II

Na rozprawie skarżący oraz uczestnicy postępowania podtrzymali swoje stanowiska sformułowane na piśmie i przedstawione wyżej w części I uzasadnienia.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Istota zarzutów.

1.1. Przedmiotem skargi konstytucyjnej jest zbadanie zgodności z wymienionymi wzorcami konstytucyjnymi art. 133 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa). Organy podatkowe stosowały ten przepis w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387, ze zm.), która weszła w życie 1 stycznia 2003 r. Zgodnie z art. 133 § 1 ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. „Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie, o których mowa w art. 110-117, które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy”.

1.2. Skarżący kwestionuje konstytucyjność poddanego ocenie Trybunału Konstytucyjnego przepisu, zarzucając mu naruszenie konstytucyjnego prawa do sądu. Naruszenie to, w ocenie skarżącego, polega na tym, że zaskarżony przepis, po pierwsze, nie zapewnia określonej grupie osób – to jest tzw. osobom trzecim w rozumieniu art. 107 i n. ordynacji podatkowej – możliwości realizowania konstytucyjnie zagwarantowanego prawa do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny sąd (art. 45 ust. 1 Konstytucji), a po drugie, jednocześnie pozbawia go drogi sądowej do dochodzenia naruszonych wolności i praw (uchybiając art. 77 ust. 2 Konstytucji).

1.3. Skarżący zarzuca również, że poddany ocenie Trybunału Konstytucyjnego przepis narusza art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji, gdyż nie zapewnia tzw. osobom trzecim – w rozumieniu art. 107 i n. ordynacji podatkowej – możliwości realizowania konstytucyjnie zagwarantowanego prawa do korzystania z równej dla wszystkich ochrony prawnej przysługującej im własności i innych praw majątkowych.

1.4. W piśmie procesowym z 4 maja 2009 r. skarżący poddał w wątpliwość możliwość obciążenia osób trzecich zobowiązaniami podatkowymi innego podmiotu (podatnika) w sytuacji, gdy wysokość tych zobowiązań została ustalona w innym postępowaniu, zwłaszcza bez udziału osoby, która jako „osoba trzecia” (tj. w zastępstwie podatnika, wobec którego egzekucja należności podatkowej uznana została za bezskuteczną) poniesie odpowiedzialność za powstałą zaległość podatkową.

2. Ocena zgodności art. 133 § 1 ordynacji podatkowej z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji.

2.1. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przedmiotem kontroli w trybie skargi konstytucyjnej mogą być wyłącznie zakwestionowane w skardze przepisy aktu normatywnego. Trybunał Konstytucyjny nie jest organem właściwym do kontroli aktów stosowania prawa (zob. wyroki: z 25 lutego 2002 r., sygn. SK 29/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 5 oraz z 11 czerwca 2002 r., sygn. SK 5/02, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 41).

Analiza zarzutów skargi konstytucyjnej nasuwa jednak pewne wątpliwości, czy naruszenia konstytucyjnego prawa skarżącego do sądu można dopatrzeć się w treści zakwestionowanego przepisu, czy też mamy do czynienia z niedopuszczalną, z punktu widzenia przesłanek skargi konstytucyjnej wskazanych w art. 79 Konstytucji i art. 46-48 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), skargą na stosowanie prawa przez organy publiczne. Trybunał Konstytucyjny przypomina, że przyjęty przez polskiego ustrojodawcę model skargi konstytucyjnej zakłada, iż naruszenie praw jednostki musi wynikać bezpośrednio z ustawy (lub innego aktu normatywnego), a nie być dopiero rezultatem orzeczenia sądu lub decyzji organu administracji (zob. Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999, s. 164).

2.2. Jak podniesiono w skardze konstytucyjnej, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego oddalający skargę kasacyjną wniesioną przez skarżącego z powodu braku podstaw do uznania skarżącego za stronę postępowania toczącego się wobec KPRBUD sp. z o.o. jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych narusza prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd wynikające z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji.

2.3. Trybunał Konstytucyjny pragnie wskazać, że w tej i podobnych sprawach zmierzających w fazie finalnej do orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej byłego członka zarządu spółki za zobowiązania podatkowe spółki z okresu pełnienia przez niego funkcji członka zarządu prowadzi się dwa odrębne postępowania.

W sprawie zobowiązań podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (od dochodu deklarowanego przez podatnika przy samoobliczaniu podatku należnego) wszczyna się i prowadzi postępowanie wymiarowe, w którym ustalana jest wysokość zobowiązania podatkowego spółki. Podatnikiem tego podatku jest spółka i to jej przysługuje prawo kwestionowania wysokości wymierzonego podatku (w rozpatrywanej sprawie spółka nie kwestionowała wysokości wymierzonego podatku dochodowego).

Odpowiedzialność podatkowa byłego członka zarządu spółki powstaje dopiero wówczas, gdy spółka (będąca podatnikiem) nie wywiąże się ze swych obowiązków. W tej sytuacji na podstawie art. 107 § 1 ordynacji podatkowej wszczyna się i prowadzi odrębne postępowanie zakończone decyzją organu podatkowego o charakterze konstytucyjnym. Przedmiotem tego postępowania nie jest już sam wymiar podatku, bo ten został ustalony w postępowaniu prowadzonym w stosunku do spółki. W toku tego postępowania ustala się

tylko, czy były członek zarządu spółki jest dla niej osobą trzecią oraz czy zostały spełnione przesłanki odpowiedzialności uzasadniające przeniesienie zaległości podatkowej ustalonej uprzednio decyzją organu podatkowego. W takim postępowaniu były członek zarządu uczestniczy w pełnym zakresie w charakterze strony ze wszelkimi wynikającymi stąd uprawnieniami. Odpowiedzialność byłych członków zarządu obejmuje tylko zaległości podatkowe, które powstały w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu (art. 116 § 2 ordynacji podatkowej) i jest możliwa pod uprzednio zaistniałym warunkiem i od momentu, od którego egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna (art. 116 § 1 ordynacji podatkowej). Członek zarządu, także były, odpowiadający jako osoba trzecia może zwolnić się od odpowiedzialności przez wykazanie, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości; ponadto przez wykazanie, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub nieszczęście postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy; a także – co istotne w rozpatrywanej sprawie – wskazując mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części (art. 116 § 1 i 2 ordynacji podatkowej). Były członek zarządu może również w toku tego postępowania podnosić wszelkie korzystne dla siebie okoliczności, które mogą prowadzić nawet do wyłączenia jego odpowiedzialności, czego konsekwencją byłoby umorzenie postępowania podatkowego w sprawie tej odpowiedzialności na podstawie art. 208 § 1 ordynacji podatkowej. Skarżący mógł w szczególności podnieść zarzut istnienia składników mienia spółki umożliwiających dalszą egzekucję powstałej zaległości podatkowej. Przepisy ordynacji podatkowej nie przewidują natomiast możliwości kwestionowania przez byłego członka zarządu wysokości zobowiązania podatkowego spółki będącej podatnikiem w toku odrębnego (późniejszego) postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej.

Warte ponownego podkreślenia jest to, że w rozpatrywanej sprawie spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych nie kwestionowała w żaden sposób wysokości podatku, a przedstawiony do opodatkowania dochód był przedmiotem dokonanego przez spółkę samoobliczenia. Deklaracja podatkowa za rok 2001 była sygnowana podpisem skarżącego jako ówczesnego Prezesa Zarządu będącej podatnikiem spółki. W tej sytuacji trudne byłoby do przyjęcia, że były członek zarządu spółki nielegitymujący się bezspornym interesem prawnym mógłby kwestionować zaakceptowaną wysokość podatku wymierzonego spółce. Skoro wysokość podatku dochodowego od osób prawnych należnego od podatnika (KPRBUD sp. z o.o.) pozostawała, jak podnosi sam skarżący w piśmie procesowym z 4 maja 2009 r., wysokością zależną od ustawy (a niezależną od udziału konkretnych podmiotów w postępowaniu wymiarowym), to irrelevantnym pozostaje udział byłych członków zarządu w postępowaniu służącym określeniu zobowiązania podatkowego danej spółki kapitałowej. Skarżący nie uwzględnia natomiast, powołując się na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. P 80/08 (wyrok TK z 10 marca 2009 r., OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26), odmienności stanu faktycznego i prawnego sprawy rozstrzygniętej tym orzeczeniem oraz różnicowania wzorców kontroli konstytucyjności.

2.4. Rozpatrując zarzuty przedłożonej skargi, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że z uzasadnienia skargi konstytucyjnej i dołączonych akt sprawy bezspornie wynika, iż skarżący dwukrotnie skorzystał z przysługującego mu prawa do sądu.

Po raz pierwszy uczynił to, składając skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie na decyzję administracyjną wydaną przez Izbę Skarbową w Lublinie. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie wyrokiem z 12 stycznia 2005 r. (sygn. akt I SA/Lu 435/04), po merytorycznym rozpatrzeniu zarzutów wniesioną skargę oddalił.

Po raz drugi skarżący skorzystał z prawa do sądu, wnosząc skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 15 lutego 2006 r. (sygn. akt II FSK 336/05), po merytorycznej ocenie zarzutów złożoną skargę oddalił. Trybunał Konstytucyjny wyprowadza z tego wniosek, że skarżący nie został pozbawiony drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw gwarantowanej przez art. 77 ust. 2 Konstytucji.

2.5. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, ani z literalnego brzmienia zaskarżonego przepisu, ani z dołączonych akt sprawy nie wynika, by skarżący został pozbawiony przysługującego mu prawa do sądu statuowanego w art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji.

2.6. Skarżący zarzuca również, że został pozbawiony prawa do sądu już na etapie postępowania przed organem podatkowym, co doprowadziło do pozbawienia go prawa rozpatrzenia sprawy i skontrolowania działań organu podatkowego przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd administracyjny.

2.7. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, pogląd taki należy uznać za nieuzasadniony, gdyż przeczy on istocie postępowania administracyjnego, w tym i podatkowego, które nie może być utożsamiane z postępowaniem sądowym, choćby z uwagi na odmienną naturę prawną oraz różną pozycję stron procesowych tego postępowania. Za ugruntowany należy uznać pogląd doktryny, że postępowanie administracyjne nie służy rozstrzygnięciu sporu o prawo; chodzi w nim o załatwienie sprawy leżącej we właściwości konkretnego organu administracji państwowej, i to załatwienie jej w drodze jednostronnego rozstrzygnięcia tego organu (zob. J. Łętowski, *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990, s. 223).

Trybunał Konstytucyjny pragnie przypomnieć, że postępowanie podatkowe jest szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego. Postępowanie to jest dwuinstancyjne i kończy je – w każdej instancji – decyzja podatkowa. Od ostatecznej decyzji podatkowej przysługuje odwołanie do sądu administracyjnego. Możliwość skorzystania z prawa do sądu strony postępowania podatkowego nabywają zatem z chwilą wydania decyzji kończącej postępowanie podatkowe. Powierzenie sądom merytorycznego rozpatrywania spraw dotyczących indywidualnych decyzji podatkowych stanowi przejaw realizacji praw podmiotowych gwarantowanych w art. 45 i art. 77 ust. 2 Konstytucji.

2.8. Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie przyjmuje, że prawo do sądu statuowane w art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji odnosi się do postępowania sądowego. Tymczasem z uzasadnienia skargi konstytucyjnej i dołączonych akt sprawy wynika, że główne zarzuty sformułowane przez skarżącego dotyczą postępowania administracyjnego (skarbowego). Trybunał Konstytucyjny uznaje, że w tej sytuacji trudno przeprowadzić kontrolę konstytucyjności zaskarżonego przepisu, gdyż skarżący powołał nieadekwatne wzorce. Trybunał Konstytucyjny, na podstawie art. 66 ustawy o TK, jest związany granicami skargi konstytucyjnej i nie może zastępować skarżącego w obowiązku doboru właściwych wzorców dla prowadzonej kontroli konstytucyjności zaskarżonych przepisów.

2.9. Biorąc to pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że skarżący nie przedstawił argumentów na udowodnienie tezy, iż przez odmówienie mu statusu strony w postępowaniu podatkowym jako tzw. osobie trzeciej, o której mowa w art. 133 § 1 ordynacji podatkowej, doszło do naruszenia jego konstytucyjnych praw bądź wolności.

2.10. Z tych względów art. 133 § 1 ordynacji podatkowej jako przepis odnoszący się wprost do postępowania podatkowego i statusu stron w tym postępowaniu nie rzutuje na dostęp skarżącego do sądu. Nie jest zatem niezgodny z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji. Oparte na zaskarżonym przepisie orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego prowadzące do wniesienia rozpatrywanej skargi nie naruszyło praw podmiotowych skarżącego wyprowadzonych z art. 45 ust. 1 oraz z art. 77 ust. 2 Konstytucji.

2.11. W związku z przywołaniem przez skarżącego uchwały siedmiu sędziów NSA z 9 marca 2009 r. (sygn. akt I FPS 4/08, niepubl., Lex nr 486211) Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że zakres kognicji Trybunału w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną nie obejmuje oceny sposobu orzekania przez organy podatkowe, a w trybie odwoławczym przez sądy administracyjne, o odpowiedzialności solidarnej osób trzecich (w tym członków zarządów spółek kapitałowych) za zaległości podatkowe spółek kapitałowych na podstawie art. 107 § 1 w związku z art. 116 § 1 i 2 ordynacji podatkowej. Kontrola konstytucyjności dotyczy bowiem hierarchicznej zgodności aktów normatywnych, nie zaś aktów i trybu stosowania prawa (do czego zdaje się docelowo zmierzać skarżący w piśmie procesowym z 4 maja 2009 r.).

3. Ocena zgodności art. 133 § 1 ordynacji podatkowej z art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji.

3.1. Przystępując do kontroli konstytucyjności kwestionowanego przepisu z art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny przypomina, że kwestia badania dopuszczalności rozpoznania skargi konstytucyjnej trwa przez cały okres jej rozpatrywania. Na każdym etapie prowadzonej kontroli Trybunał bada, czy nie występują ujemne przesłanki wydania wyroku (zob. postanowienia TK z: 10 stycznia 2005 r., sygn. SK 14/02, OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 10; 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 28 maja 2003 r., sygn. SK 33/02, OTK ZU nr 5/A/2003, poz. 47).

3.2. Według Trybunału Konstytucyjnego, przyjęta w art. 79 ust. 1 Konstytucji konstrukcja skargi konstytucyjnej opiera się na założeniu, że przedmiotem badania zgodności ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi są akty normatywne, które stanowiły podstawę ostatecznych orzeczeń sądowych lub decyzji organów administracyjnych o określonych w Konstytucji wolnościach, prawach bądź obowiązkach podmiotu wnoszącego skargę. W tym kontekście tylko unormowanie art. 64 Konstytucji – jako statuujące konstytucyjne prawo (człowieka) do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia (w ust. 1), jak również prawo do równej dla wszystkich ochrony prawa własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia (ust. 2) – może być w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną skutecznie przywoływanym wzorcem kontroli konstytucyjności (w świetle werbalizacji art. 79 ust. 1 *in fine* Konstytucji).

3.3. Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie przyjmuje, że art. 21 ust. 1 Konstytucji należy do kręgu unormowań programowych Konstytucji RP z 1997 r. wyznaczających kierunek i treść działania państwa (zob. wyrok TK z 10 maja 2005 r., sygn. SK 40/02, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 48). Regulacja ta zobowiązuje państwo do niepodejmowania działań, które prowadziłyby do naruszenia prawa własności. Konstytucyjna ochrona prawa własności i innych praw majątkowych pojmowanych podmiotowo gwarantowana jest w art. 64 ust. 1-2 Konstytucji.

3.4. Trybunał Konstytucyjny jednocześnie pragnie przypomnieć, że katalog konstytucyjnych wolności i praw wymienionych w rozdziale II Konstytucji jest obszerny i zasadniczo wyczerpuje pojęcie „konstytucyjnych wolności lub praw”, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji. Nie oznacza to jednak automatycznego zakazu oparcia skargi konstytucyjnej na zarzucie naruszenia innych przepisów Konstytucji. Możliwość taka zależy przede wszystkim od tego, czy na podstawie tych przepisów da się zrekonstruować konstytucyjnie chronione wolności bądź prawa podmiotowe.

3.5. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, jedyne prawo podmiotowe, jakie można byłoby w drodze ekstensywnej wykładni wyprowadzić z art. 21 ust. 1 Konstytucji, to indywidualne prawo każdego obywatela do oczekiwania od ustawodawcy wypełniania obowiązku ochrony prawa własności. Takiego prawa skarżący w swej skardze nie wskazuje. Nie precyzuje też zakresu i sposobu jego naruszenia przez kwestionowane przepisy. Wskazany przepis musi być więc traktowany, zgodnie ze swą treścią i umiejscowieniem, jako element wzmacniający powinność ukształtowania odpowiedniej ochrony własności i innych praw majątkowych.

3.6. W odniesieniu do zarzutu naruszenia przez art. 133 § 1 ordynacji podatkowej art. 64 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny jeszcze raz podkreśla, że określając normatywny wzorzec służący kontroli treści kwestionowanego przepisu należy mieć na uwadze konsekwencje wynikające z treści art. 66 ustawy o TK, zgodnie z którym Trybunał, orzekając, jest związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi. Bezpośrednim skutkiem tej regulacji jest zakaz zarówno samodzielnego określania przez Trybunał Konstytucyjny przedmiotu kontroli, w tym w szczególności: doboru odpowiedniego wzorca kontroli konstytucyjności, jak i zastępowania skarżącego w obowiązku określenia sposobu i zakresu naruszenia konstytucyjnych praw bądź wolności przez kwestionowane w skardze przepisy, w tym zwłaszcza: przepisy ustawy bądź innego aktu normatywnego o charakterze proceduralnym.

3.7. Skarżący wskazał jako podstawę kontroli konstytucyjności art. 64 Konstytucji. Niemniej jednak w *petitum* swej skargi podniósł zasadniczo zarzut naruszenia równej dla wszystkich ochrony prawnej własności i innych praw majątkowych, ujętej jako prawo każdego statuowane w art. 64 ust. 2 Konstytucji. W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej skarżący zarzucił, że sąd administracyjny, odmawiając mu statusu strony i prowadząc w tym zakresie – zdaniem skarżącego – do naruszenia jego prawa do sądu, nie zagwarantował również w należnym zakresie jego prawa do równej ochrony własności prywatnej. Skarżący wskazał na niewystarczającą, w jego przekonaniu, ochronę własności (mienia) byłego członka zarządu (jednoosobowego) spółki z o.o. odpowiadającego za zaległości podatkowe spółki jako osoba trzecia. Nie sprecyzował natomiast sposobu, w jakim brzmienie zaskarżonego art. 133 § 1 ordynacji podatkowej, traktowanego jako podstawa prawna orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, doprowadziło wprost do naruszenia własności (lub innych praw majątkowych) skarżącego. Zarzut braku odpowiednich gwarancji praw osób trzecich odpowiadających za długi (zaległości) podatkowe spółek kapitałowych w całościowo ujmowanym mechanizmie ich prawnej odpowiedzialności nie został więc skutecznie podniesiony w trybie kontroli konkretnej inicjowanej skargą konstytucyjną. Nosi on bowiem cechy zastrzeżeń, których zasadność wymaga szerszej, raczej abstrakcyjnej kontroli zgodności wielu unormowań ordynacji podatkowej określających mechanizm odpowiedzialności zastępczej osób trzecich za zaległości podatkowe spółek kapitałowych.

3.8. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 12 grudnia 2005 r. (sygn. SK 20/04, OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 133) stwierdził, że ochrona prawa majątkowego, o której mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji, nie oznacza gwarancji określonej treści prawa majątkowego. Na gruncie art. 64 ust. 2 Konstytucji można wskazać dwa aspekty ochrony konstytucyjnej praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego: po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na posiadane cechy osobowe czy inne szczególne przymioty; po drugie, ochrona praw podmiotowych musi być równa dla wszystkich tych podmiotów. Oznacza to, że ustawodawca, kreując określone prawa majątkowe i mając dużą swobodę w kształtowaniu ich treści, musi liczyć się z koniecznością respektowania zasad wskazanych w art. 64 Konstytucji. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 19 lipca 2005 r. (sygn. SK 20/03, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 82), art. 64 ust. 2 Konstytucji stanowi o równej dla wszystkich ochronie prawnej, co wyklucza zróżnicowania o charakterze podmiotowym.

3.9. Na marginesie dokonanych ustaleń Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że z uzasadnienia skargi konstytucyjnej nie wynika, dlaczego (oraz w jakim zakresie) skarżący sądzi, iż został pozbawiony prawa do równej ochrony własności. Skarżący nie wykazał w szczególności, dlaczego jego własność lub inne prawa majątkowe podlegały nierównej ochronie prawnej oraz w odniesieniu do jakich podmiotów był on nierówno traktowany. Z tych względów zawarty w skardze zarzut naruszenia zasady równej dla wszystkich ochrony prawnej własności (bądź innych praw majątkowych) należy uznać za niewystarczająco doprecyzowany i uargumentowany.

3.10. W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że art. 133 § 1 ordynacji podatkowej nie jest niezgodny z art. 64 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji.

Z tych wszystkich względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.