



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 5 września 2017 r.

Pozycja 176

POSTANOWIENIE

z dnia 5 grudnia 2016 r.

Sygn. akt Ts 188/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Pszczółkowski,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej W.O. w sprawie zgodności:

art. 115 w związku z art. 108 § 1 i § 2 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.) z:

- 1) art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 7 września 2016 r. W.O. (dalej: skarżący, podatnik) wniósł o zbadanie zgodności art. 115 w związku z art. 108 § 1 i § 2 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U.2015.613, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji, a także z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji w zakresie, w jakim odnoszą się do wspólnika spółki cywilnej rozwiązanej w toku postępowania odwoławczego od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego tej spółki i uniemożliwiają w postępowaniu dotyczącym ustalenia odpowiedzialności rozwiązanej spółki cywilnej za jej zaległości podatkowe określenie innej wysokości zobowiązania podatkowego niż ta wynikająca z decyzji organu I instancji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. 3 grudnia 2007 r. skarżący zawarł z inną osobą fizyczną umowę spółki cywilnej. Działalność w ramach tej spółki została podjęta w dniu 1 stycznia 2008 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w B. listopada 2012 r. określił spółce cywilnej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za styczeń 2010 r., wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za miesiące od lutego do grudnia 2010 r. oraz wysokość zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 108 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2011.177.1054 ze zm.; dalej: ustawa o VAT).

Decyzja ta została doręczona 9 listopada 2012 r., a spółka 22 listopada 2012 r. wniosła odwołanie od powyższego rozstrzygnięcia.

W aneksie do umowy spółki z 31 grudnia 2012 r. podatnik razem z drugim wspólnikiem postanowili zgodnie, że 31 stycznia 2013 r. likwidują działalność gospodarczą. Pozostałe dokumenty, takie jak: NIP-2, remanent, wydruk z CEIDG oraz VAT-Z potwierdzają, że 31 stycznia 2013 r. nastąpiła likwidacja spółki cywilnej.

Wobec powyższego Dyrektor Izby Skarbowej w B. umorzył postępowanie odwoławcze w sprawie decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w B. z listopada 2012 r., gdyż stało się ono bezprzedmiotowe z powodu ustania bytu prawnego strony postępowania (decyzja z marca 2013 r.).

Wspólnicy rozwiązanej spółki wnieśli skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B. (dalej: WSA) domagając się przeprowadzenia merytorycznej weryfikacji decyzji organu I instancji. Skarga ta została oddalona jako niezasadna (wyrok WSA z października 2013 r.). Argumentację WSA podzielił Naczelny Sąd Administracyjny i oddalił skargę kasacyjną byłych wspólników (wyrok NSA z grudnia 2014 r.).

W związku z ustaniem bytu prawnego spółki cywilnej Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. orzekł o solidarnej odpowiedzialności skarżącego jako wspólnika spółki cywilnej za jej zobowiązania w podatku od towarów i usług, wynikające z decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w B. z listopada 2012 r. (decyzja z grudnia 2013 r.). W dniu marca 2014 r. Dyrektor Izby Skarbowej w B. utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

Skarżący wniósł do WSA o uchylenie powyższej decyzji, podnosząc, że organ błędnie przyjął, iż ponosi on solidarną odpowiedzialność za długi spółki cywilnej, podczas gdy postępowanie dotyczące określenia zaległości podatkowych tej spółki zakończyło się brakiem możliwości merytorycznego rozpoznania sprawy w postępowaniu odwoławczym wskutek jego niezgodnego z przepisami umorzenia. W konsekwencji organ nie rozpatrzył zarzutów dotyczących błędów w ustaleniach faktycznych przy określaniu domniemanych zaległości podatkowych spółki cywilnej. Sąd oddalił skargę podatnika (wyrok z kwietnia 2015 r.). W ocenie WSA organy podatkowe prawidłowo stwierdziły, że w postępowaniu podatkowym dotyczącym przeniesienia odpowiedzialności za zaległości spółki cywilnej na jej byłych wspólników nie można weryfikować ustaleń zawartych w decyzji wymiarowej.

Pogląd ten podzielił także NSA, podkreślając specyficzną dwufazowość postępowania w sprawie orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatników. W pierwszej kolejności bowiem – jak stwierdził – toczy się postępowanie w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w stosunku do podatnika. W drugim etapie toczy się postępowanie w zakresie określenia odpowiedzialności osoby trzeciej. W powyższych postępowaniach różne podmioty mają status strony. Inne są również przesłanki orzekania. Ustawodawca jednoznacznie określił, że osoby trzecie w postępowaniu wymiarowym, toczącym się w stosunku do podatnika, nie mają interesu prawnego w rozumieniu art. 133 ordynacji podatkowej. Oznacza to, że podmioty te nie mogą być stroną w takim postępowaniu wymiarowym i to pomimo tego, że w przyszłości ewentualnie mogą ponosić odpowiedzialność za te zaległości. Może to wywoływać pewne wątpliwości w zakresie konstytucyjności tych regulacji, zwłaszcza jeśli chodzi o odpowiedzialność członków zarządów spółek kapitałowych. Zagadnienie to było jednak już przedmiotem kontroli konstytucyjności w aspekcie regulacji prawnych uniemożliwiających byłemu członkowi zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością udział w postępowaniu wymiarowym w stosunku do spółki. W wyroku z 26 maja 2009 r., sprawa SK 32/07, OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70) Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 133 § 1 ordynacji podatkowej 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. W konsekwencji NSA oddalił skargę kasacyjną podatnika (wyrok z maja 2016 r.).

W przekonaniu skarżącego zaskarżone regulacje w zakwestionowanym zakresie, naruszają ustawę zasadniczą, gdyż nie gwarantują przysługującego jednostce prawa do sądu, rzetelnego procesu i postępowania administracyjnego oraz nakładają na jednostkę ciężar podatkowy nieprzewidziany w ustawie (niezgodnie z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji). Ponadto unormowania te nie gwarantują należytej i stosownej do celu postępowania dotyczącego odpowiedzialności współnika za zobowiązania podatkowe rozwiązanej spółki cywilnej ochrony jego własności (co narusza art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 37 ust. 1 w związku z art. 50 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.1157; dalej: ustawa o TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymaganiom, a także czy nie zachodzą przesłanki, o których mowa w art. 40 ust. 1 ustawy o TK.

2. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez skarżącego, że w związku z wydaniem przez organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie zakwestionowanego w skardze aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących skarżącemu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Uprawdopodobnienie przez skarżącego naruszenia jego praw lub wolności jest zatem przesłanką konieczną do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej. Wobec powyższego Trybunał Konstytucyjny zobowiązany jest zbadać, czy istotnie w niniejszej sprawie doszło do naruszenia wskazanych przez skarżącego praw konstytucyjnych.

3. Zdaniem Trybunału, analizowana skarga konstytucyjna jest próbą skorygowania skutków zaniedbań, których skarżący dopuścił się w związku z prowadzeniem swych spraw, i braku należytej staranności w ich prowadzeniu.

3.1. Otoczenie prawne stanowi istotny element rzeczywistości, w której przedsiębiorcy prowadzą działalność gospodarczą. Funkcjonowanie przedsiębiorstwa jest zatem bardzo mocno uwarunkowane systemem podatkowo-prawnym. Jednocześnie przedsiębiorca, podobnie jak każdy inny obywatel, nie może zasłaniać się nieznajomością prawa, przeciwnie można wymagać od niego wyższego poziomu staranności ze względu na zawodowy charakter prowadzonej działalności gospodarczej.

Zakres odpowiedzialności współników spółek osobowych wyznaczany jest przez zasady solidarności, abstrakcyjności oraz nieograniczonej odpowiedzialności za dług spółki. Moment aktywowania się odpowiedzialności współników określa natomiast zasada subsydiarności, przy czym odpowiedzialność byłych współników spółki cywilnej jako osób trzecich po jej rozwiązaniu nie ma już jedynie charakteru uzupełniającego odpowiedzialność podatnika (płatnika, inkasenta). Praktycznie rzecz biorąc, całkowity ciężar zadłużenia spółki cywilnej z tytułu jej zobowiązań podatkowych zostaje przerzucony na byłych współników. Dochodzenie odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe współników spółki cywilnej jako osób trzecich jest jedyną możliwością dochodzenia wierzytelności z tytułu takiego zobowiązania podatkowego przez państwo (por. wyrok NSA z 25 lutego 2010 r., sprawa I FSK 2100/08). Zasady te obowiązują od chwili uchwalenia ordynacji podatkowej w jej pierwotnym brzmieniu, a ich wykładnia – wobec braku rozbieżności w orzecznictwie – nie budzi wątpliwości.

Również prawno-podatkowe skutki ustania bytu prawnego spółki cywilnej w zakresie obligatoryjnego umorzenia postępowania podatkowego wobec bezprzedmiotowości postępo-

wania są jednoznacznie interpretowane przez organy stosujące prawo. Z sytuacją taką mamy do czynienia wówczas, gdy organ podatkowy stwierdzi w sposób oczywisty brak podstaw prawnych i faktycznych do merytorycznego rozpatrzenia sprawy (por. wyrok NSA w Łodzi z 18 kwietnia 1995 r., sprawa SA/Łd 2424/94, ONSA 1996, nr 2, poz. 80, oraz wyrok NSA w Warszawie z 20 kwietnia 2001 r., sprawa III SA 102/00). Przyczyny tak pojmowanej bezprzedmiotowości postępowania mogą stanowić zarówno zdarzenia faktyczne, jak i prawne. Spółka cywilna, mimo że nie posiada osobowości prawnej może być podatnikiem podatku od towarów i usług. Jednak po jej likwidacji nie może ona być adresatem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług. Z kolei byli wspólnicy spółki cywilnej również nie mogą być adresatami takiej decyzji, ponieważ w przypadku podatku od towarów i usług to spółka jest podatnikiem. Dlatego konieczne jest w tym stanie rzeczy wykorzystanie konstrukcji odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe. Warto w tym miejscu wskazać na orzecznictwo NSA, z którego wynika, że wspólnicy tracą legitymację do występowania w postępowaniu dotyczącym zobowiązań spółki, w tym do składania odwołań od decyzji kierowanych do spółki, jak również nie nabywają automatycznie statusu strony jako byli wspólnicy zlikwidowanej spółki w postępowaniu sądowoadministracyjnym, gdyż nie są następcami prawnymi spółki jawnej, a jedynie osobami trzecimi w rozumieniu ordynacji podatkowej (por. postanowienia NSA z: 4 marca 2013 r., sprawa I GSK 342/13, LEX nr 1320391, 26 marca 2013 r., sprawa I GSK 292/13, LEX nr 1299284, 15 marca 2013 r., sprawa GSK 249/13, LEX nr 1302750).

3.2. Unormowania ustanowione w art. 115 ordynacji podatkowej mają na celu zabezpieczenie interesu państwa jako wierzyciela stosunku prawnego zobowiązania podatkowego w razie utraty bytu prawnego spółki osobowej. Wymagają one, w przypadku rozwiązania spółki osobowej, w tym cywilnej, połączenia w ramach postępowania w zakresie odpowiedzialności wspólników za należności podatkowe spółki, również przeprowadzenia postępowania w przedmiocie określenia należności spółki w postaci wysokości jej zaległości podatkowej, wielkości niepobranых podatków oraz pobranych, a niewpłaconych przez spółkę jako płatnika lub inkasenta, a także wielkości niezwróconej w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług.

3.3 W rozpatrywanej sprawie, co ustalono bezspornie i co nie było kwestionowane przez skarżącego w toku postępowań poprzedzających wniesienie skargi konstytucyjnej, wspólnicy spółki podjęli suwerenną decyzję o jej rozwiązaniu w trakcie toczącego się postępowania odwoławczego. Należy zatem uznać, że to działanie samych wspólników spowodowało umorzenie postępowania odwoławczego i uniemożliwiło weryfikację ustaleń przyjętych za podstawę wydania decyzji wymiarowej organu I instancji.

Powyższe okoliczności bezpośrednio wpływają na ocenę dopuszczalności wniesionej skargi. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowany jest bowiem pogląd, zgodnie z którym z uwagi na charakter skargi konstytucyjnej jako nadzwyczajnego środka ochrony podstawowych praw i wolności zagwarantowanych w Konstytucji uwzględnienie potrzeby zabezpieczenia interesu prawnego skarżących możliwe jest dopiero w przypadku wykazania przez nich minimalnej choćby staranności w trosce o jego ochronę. Jak stwierdził Trybunał w postanowieniu z 17 marca 1998 r.: „skarga (...) nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniedbań popełnionych w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie” (sprawa Ts 27/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 20; zob. także postanowienie TK z 16 października 2002 r., sprawa SK 41/03, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77). Z uwagi na powyższe Trybunał uznał, że skarżący nie dowiódł, by to z powodu treści zaskarżonych przepisów doszło do naruszenia jego praw podmiotowych.

4. W pierwszym ze sformułowanych w analizowanej skardze zarzutów skarżący wskazuje, że zaskarżone regulacje w zakwestionowanym zakresie naruszają ustawę zasadniczą, gdyż nie gwarantują przysługującego jednostce prawa do sądu, rzetelnego procesu i postępowania administracyjnego oraz nakładają na jednostkę ciężar podatkowy nieprzewidziany w ustawie (niezgodnie z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji).

4.1. Trybunał przypomina zatem, że konstytucyjne prawo do sądu (poręczone zarówno w art. 45 ust. 1, jak i art. 77 ust. 2 Konstytucji) odnosi się do postępowania sądowego. Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika zaś, że główne zarzuty sformułowane przez skarżącego dotyczą postępowania administracyjnego (podatkowego). Prezentowany w tym zakresie pogląd skarżącego przeczy istocie postępowania administracyjnego, w tym podatkowego, które nie może być utożsamiane z postępowaniem sądowym, choćby z uwagi na odmienną naturę prawną oraz różną pozycję stron procesowych tego postępowania. Trybunał podzielił pogląd ugruntowany w doktrynie, że postępowanie administracyjne nie służy rozstrzygnięciu sporu o prawo; chodzi w nim o załatwienie sprawy leżącej we właściwości konkretnego organu administracji państwowej w drodze jednostronnego rozstrzygnięcia tego organu.

4.2. Wobec powyższego Trybunał stwierdza, że w tej sytuacji w omawianym zakresie niedopuszczalna jest kontrola konstytucyjności zaskarżonego przepisu, gdyż skarżący powołał nieadekwatne (art. 45 ust. 1 Konstytucji) bądź niesamodzielne (art. 2 i art. 84 Konstytucji) wzorce. Orzecznictwo trybunalskie jest w tej kwestii jednolite (zob. postanowienia pełnego składu TK z 23 stycznia 2002 r., sprawa Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60 i 16 lutego 2009 r., sprawa Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23) i nie pozostawia wątpliwości co do oceny poprawności skonstruowania rozpatrywanego zarzutu niekonstytucyjności.

4.3. Trybunał Konstytucyjny przypomina także, że jest związany granicami skargi konstytucyjnej i nie może zastępować skarżącego w wypełnianiu obowiązku doboru właściwych wzorców prowadzonej kontroli konstytucyjności zaskarżonych przepisów. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, skarżący nie przedstawił zatem argumentów na udowodnienie tezy, że zaskarżone regulacje w zakwestionowanym zakresie naruszają jego konstytucyjne prawa lub wolności.

5.1. Drugi ze sformułowanych w rozpatrywanej skardze zarzutów sprowadza się do wskazania, że zaskarżone unormowania nie gwarantują należytej i stosownej do celu postępowania odnoszącego się do odpowiedzialności współnika za zobowiązania podatkowe rozwiązanej spółki cywilnej ochrony jego własności.

5.2. Trybunał podkreśla w związku z tym, że zaskarżone unormowania dotyczą postępowania zmierzającego do wydania decyzji w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania innego podatnika. Jest to decyzja o charakterze ustalającym (konstytutywna), ponieważ z chwilą jej doręczenia powstaje stosunek prawny, którego przedmiotem jest określenie odpowiedzialności osoby trzeciej. W postępowaniu tym – co potwierdza ugruntowane stanowisko doktryny oraz sądów administracyjnych – nie rozstrzyga się już kwestii związanych z ustaleniem istnienia obowiązku podatkowego oraz wysokością zobowiązania podatkowego (zob. wyrok NSA z 31 marca 1995 r., sprawa SA/Wr 1671/94; por. S. Babiarz, Komentarz do art. 108 Ordynacji podatkowej [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. M. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer 2015, teza 2). Postępowaniem, w toku którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego spółki w podatku od towarów i usług, było postępowanie zakończone wydaniem wyroku przez NSA ze stycznia 2015 r. W postępowaniu

tym – po rozwiązaniu spółki – jej byli wspólnicy nie mieli statusu strony postępowania (art. 133 ordynacji podatkowej), co potwierdziły orzekające w sprawie sądy administracyjne.

5.3. Mając powyższe na uwadze, Trybunał stwierdza, że istota omawianego zarzutu sprowadza się do żądania przyznania byłemu wspólnikowi rozwiązanej spółki cywilnej statusu strony postępowania toczącego się w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego spółki cywilnej w podatku od towarów i usług. Przepisem ordynacji podatkowej zawierającym katalog osób posiadających status strony w tym postępowaniu jest jej art. 133, który był podstawą wydania wyroku NSA z grudnia 2014 r. i który ostatecznie przesądził o uprawomocnieniu się decyzji wymiarowej. Jeżeli zatem skarżący upatruje naruszenie swych wolności bądź praw konstytucyjnych w braku możliwości kwestionowania ustaleń faktycznych leżących u podstaw wydania decyzji wymiarowej powinien był wnieść skargę konstytucyjną w terminie 3 miesięcy od doręczenia tego wyroku NSA, nie zaś orzeczenia tego sądu, które zapadło w maju 2016 r.

Wyżej wskazane okoliczności, w myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 37 ust. 3 ustawy o TK, przesądzają o konieczności odmowy nadania dalszego biegu rozpatrywanej skardze konstytucyjnej.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.

POUCZENIE

Na podstawie art. 37 ust. 4 w związku z art. 50 ustawy o TK skarżącemu przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty doręczenia tego postanowienia.