



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 28 grudnia 2017 r.

Pozycja 285

POSTANOWIENIE

z dnia 14 czerwca 2017 r.

Sygn. akt Ts 67/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Małgorzata Pyziak-Szafnicka,

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

art. 30 § 5 w związku z art. 30 § 1 i 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. We wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego dnia 25 marca 2016 r. (data nadania) skardze konstytucyjnej, sporządzonej przez radcę prawnego, M.M. (dalej: skarżący) zarzucił niezgodność art. 30 § 5 w związku z art. 30 § 1 i 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym:

2.1. Skarżący jest Komornikiem Sądowym przy Sądzie Rejonowym w C. Prowadził on na wniosek wierzyciela postępowanie egzekucyjne wobec dłużnika (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) – płatnika podatku od towarów i usług. W toku tego postępowania egzekucja została skierowana do nieruchomości należącej do dłużnika. Komornik dokonał opisu i oszacowania nieruchomości, a następnie przystąpił do jej licytacji. Licytacja odbyła się 16 lutego 2007 r.

2.2. Postanowieniem z marca 2007 r. Sąd Rejonowy w C. przysądził własność nieruchomości na rzecz dwóch osób fizycznych za cenę przybicia w kwocie 1 424 201,00 zł. Cena ta została zapłacona w całości. Kolejnym postanowieniem z października 2007 r. sąd stwierdził, że jego postanowienie z marca 2007 r. o przysądzeniu własności stało się prawomocne 22 sierpnia 2007 r.

2.3. Zarządzeniami z października 2007 r. oraz października 2008 r. Sąd Rejonowy w C. wezwał skarżącego do złożenia planu podziału sumy uzyskanej z egzekucji.

2.4. Postanowieniem z października 2008 r. skarżący sporządził projekt planu podziału sumy, w którym postanowił m.in. przekazać Urzędowi Skarbowemu w C. kwotę 256 823,13 zł tytułem podatku od towarów i usług należnego od kwoty 1 424 201,00 zł. Fakturę VAT dokumentującą przedmiotową sprzedaż skarżący wystawił 31 sierpnia 2009 r. Pismem z 2 września 2009 r. skarżący poinformował organ podatkowy, że przelał na jego rachunek kwotę 256 823,13 zł tytułem podatku od towarów i usług.

2.5. Decyzją z czerwca 2009 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w C. (dalej też: organ) orzekł o odpowiedzialności podatkowej skarżącego jako płatnika oraz określił za listopad 2007 r. wysokość należności z tytułu pobranego, a niewpłaconego podatku od towarów i usług w kwocie 256 823,00 zł. Organ powołując się na przepisy art. 18, art. 19 ust. 10 i art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, ze zm.; dalej: ustawa o VAT) oraz § 24 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 90, poz. 798, ze zm.; dalej: rozporządzenie MF) stwierdził, że skarżący działający jako komornik prowadzący postępowanie egzekucyjne miał obowiązek wystawić w listopadzie 2007 r. w imieniu dłużnika fakturę VAT dokumentującą sprzedaż nieruchomości na kwotę brutto 1 424 201,00 zł, podatek VAT w wysokości 256 823,13 zł, oraz uiścić ten podatek do 25 grudnia 2007 r. na konto właściwego urzędu skarbowego.

2.6. Decyzją z listopada 2009 r. Dyrektor Izby Skarbowej w G. (dalej też: organ odwoławczy), po rozpatrzeniu odwołania skarżącego, utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w C. z czerwca 2009 r. Podstawę do wydania decyzji stanowiły: art. 233 § 1 pkt 1 w związku z art. 220 § 2 i art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej, art. 18, art. 19 ust. 10 i art. 103 ust. 1 ustawy o VAT oraz § 24 ust. 1 rozporządzenia MF. Zdaniem organu odwoławczego skarżący (jako komornik sądowy) będąc organem wykonawczym sądu zobowiązany był do przestrzegania przepisów ustawy o VAT i uwzględnienia w ramach sprzedaży licytacyjnej nieruchomości okoliczności wskazujących o jej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W rezultacie na skarżącym ciążył obowiązek podania w sposób niebudzący wątpliwości, czy sprzedaż licytacyjna będzie podlegała podatkowi od towarów i usług oraz czy cena wywoławcza obejmuje ten podatek. Organ odwoławczy powołał się też na art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050, ze zm.), z którego wynika, że cena obejmuje podatek od towarów i usług, jeżeli dana sprzedaż jest opodatkowana tym podatkiem. Gdy przepisy ustawy o VAT nakazują pobranie podatku od towarów i usług w przypadku sprzedaży egzekucyjnej, to cena wywołania, cena wymieniona w projekcie planu podziału sumy uzyskanej z egzekucji i suma ulegająca podziałowi powinny uwzględniać podatek od towarów i usług. Podatek ten nie może być uznany za należność, którą uwzględnia się w planie podziału sumy uzyskanej z egzekucji jako przypadającą wierzycielowi egzekwującemu lub innemu uczestnikowi podziału (art. 1024 pkt 2 i 3 w związku z art. 1025 § 1 pkt 2-10 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, Dz. U. z 2016 r. poz. 1822, ze zm.; dalej: k.p.c.), gdyż Skarb Państwa, będący wierzycielem tej należności, nigdy nie jest wierzycielem egzekwującym w danym postępowaniu egzekucyjnym. Organ odwoławczy wskazał na treść art. 19 ust. 10 ustawy o VAT, w myśl którego w przypadku dostawy towarów, której przedmiotem są lokale i budynki, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia

wydania, z zastrzeżeniem ust. 13 pkt 10 i 11 tego artykułu. Skoro zatem wydanie nieruchomości nabywcom nastąpiło 11 października 2007 r., to zgodnie z powołanym przepisem obowiązek podatkowy powstał w listopadzie 2007 r. Wówczas też skarżący zobowiązany był, jako płatnik, do odprowadzenia na konto urzędu skarbowego kwoty podatku od towarów i usług. Skarżący naruszył także – w ocenie Dyrektora Izby Skarbowej w G. – § 24 ust. 1 rozporządzenia MF przez to, że nie wystawił faktury VAT.

2.7. Na skutek skargi skarżącego Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. wyrokiem z kwietnia 2010 r. uchylił decyzję organu odwoławczego.

2.8. Wyrokiem z czerwca 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny – Izba Finansowa uwzględnił skargę kasacyjną Dyrektora Izby Skarbowej w G. i uchylił orzeczenie sądu administracyjnego pierwszej instancji, przekazując mu sprawę do ponownego rozpoznania.

2.9. Po ponownym rozpoznaniu sprawy Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. wyrokiem z października 2011 r. oddalił skargę skarżącego na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w G. Od tego orzeczenia skarżący wniósł skargę kasacyjną.

2.10. W toku postępowania drugoinstancyjnego Naczelny Sąd Administracyjny wystąpił z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który w wyroku z marca 2015 r. w sprawie uznał, że możliwe jest nałożenie na komornika sądowego, jako płatnika podatku od towarów i usług, obowiązku odprowadzenia tego podatku po przeprowadzeniu sprzedaży w trybie egzekucyjnym. Zatem odpowiada on całym majątkiem w sytuacji, gdy nie wykona obowiązku pobrania i wpłacenia podatku we właściwym terminie. Trybunał zastrzegł jednak, że sytuacja taka jest dopuszczalna wyłącznie wtedy, gdy komornik faktycznie posiada wszelkie instrumenty prawne w celu wykonania tego obowiązku, co podlega już ocenie właściwego sądu krajowego.

2.11. Wyrokiem z października 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny – Izba Finansowa oddalił skargę kasacyjną skarżącego na wyrok sądu pierwszej instancji z października 2011 r. W uzasadnieniu sąd drugiej instancji stwierdził, że skarżący dysponował stosownymi instrumentami prawnymi, aby w terminie wykonać ciężący na nim, jako płatniku, obowiązek wpłacenia należnego podatku. Natomiast skarżący, wbrew art. 1035 k.p.c., nie sporządził niezwłocznie po złożeniu na rachunek depozytowy Sądu Rejonowego w C. sumy ulegającej podziałowi, projektu planu podziału tej sumy i nie przedłożył jej temu sądowi. Uczynił to dopiero 27 października 2008 r., po dwukrotnym wezwaniu przez sąd 30 października 2007 r. i 2 października 2008 r.

3. Zdaniem skarżącego norma wywodzona z art. 30 § 5 w związku z art. 30 § 1 i 4 ordynacji podatkowej „ogranicza w sposób niedopuszczalny konstytucyjne prawo własności, wskutek tego, że pozwala płatnikowi na uwolnienie się od odpowiedzialności majątkowej za podatek niepobraný wyłącznie w sytuacji, gdy winę za niepobranie tego podatku ponosi podatnik, natomiast nie pozwala na uwolnienie się od tej odpowiedzialności w sytuacji, w której sam płatnik nie ponosi jakiegokolwiek winy za niepobranie tego podatku”.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074) do postępowań przed Trybunałem wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia

30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK) stosuje się przepisy tej ustawy. Skoro postępowanie zainicjowane rozpatrywaną skargą nie zostało zakończone przed 3 stycznia 2017 r., tj. dniem wejścia w życie ustawy o TK, to zarówno wstępne, jak i merytoryczne rozpoznanie tej skargi określają przepisy ustawy o TK.

Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy o TK skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom, a także czy nie zachodzą przesłanki, o których mowa w art. 59 ust. 1 pkt 2-4 ustawy o TK.

2. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie, że przy rozpatrywaniu skarg konstytucyjnych szczególnie istotne jest zwrócenie uwagi na zabezpieczenie interesów prawnych skarżącego. Możliwe jest to jednak dopiero po wykazaniu przez niego minimalnej choćby staranności w trosce o zabezpieczenie tych interesów. Dlatego też zaznaczył, że „skarga ta nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniedbań popełnionych w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie” (postanowienia z 16 października 2002 r., SK 43/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77 oraz 17 marca 1998 r., Ts 27/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 20). Skarga konstytucyjna, stanowiąca w istocie zarzut przeciw prawu, jest *ultima ratio* – ostatnią szansą dochodzenia praw i wolności i poza oceną Trybunału Konstytucyjnego pozostają również sprawy, w których utrata prawa do wniesienia skargi konstytucyjnej następuje w następstwie uchybień popełnionych przez skarżącego na wcześniejszych etapach postępowania.

Trybunał podkreśla, że zgodnie z art. 67 ust. 1 ustawy o TK (w dacie wniesienia analizowanej skargi – art. 50 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz. U. z 2016 r. poz. 293; dalej: ustawa o TK z 2015 r.) jest związany zakresem skargi i sformułowanymi w niej zarzutami. Zarzut skarżącego ma charakter zakresowy, jego zdaniem zaskarżone przepisy ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim nie pozwalają płatnikowi – komornikowi sądowemu uwolnić się od odpowiedzialności majątkowej za niepobranie podatku w sytuacji, w której płatnik nie ponosi winy za niepobranie i nie-wpłacenie tego podatku, są niezgodne art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2.1. Wziąwszy pod uwagę powyższe zastrzeżenia oraz sposób sformułowania przez skarżącego zarzutu niekonstytucyjności art. 30 § 5 w związku z art. 30 § 1 i 4 ordynacji podatkowej, Trybunał Konstytucyjny musiał odnieść się do stanu faktycznego sprawy. Konieczne było bowiem ustalenie, czy zakwestionowane przepisy przewidywały nałożenie na skarżącego obowiązków skutkujących naruszeniem standardu konstytucyjnego. W tym zakresie Trybunał nie działa jak sąd, bada jedynie, czy spełniona została przesłanka merytorycznego rozpatrzenia skargi konstytucyjnej, tj. czy skarżący uprawdopodobnił, że ingerencja w jego prawa podmiotowe wynikała z niekonstytucyjnej treści zaskarżonych przepisów (art. 53 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK; w dacie wniesienia analizowanej skargi – art. 65 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK z 2015 r.).

Jak wynika z ustaleń dokonanych w postępowaniach przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi, skarżący nie dochował należytej staranności w wykonywaniu obowiązków komornika sądowego, gdyż zaniechał działań, które powinien był wykonać (mimo stosownego postanowienia Sądu Rejonowego w C. z października 2007 r. o stwierdzeniu prawomocności jego postanowienia z marca 2007 r. o przysądzeniu własności nieruchomości zlicytowanej na aukcji komorniczej 16 lutego 2007 r. Skarżący nie wystawił w listopadzie 2007 r. w imieniu dłużnika faktury VAT dokumentującej sprzedaż nieruchomości, nie uiścił należnego podatku do dnia 25 grudnia 2007 r., przedłożył Sądowi Rejonowemu w C. projekt planu podziału uzyskanej z licytacji sumy dopiero 27 października 2008 r. – po dwukrotnym wezwaniu sądu z 30 października 2007 r. i 2 października 2008 r.).

2.2. Odpowiedzialność majątkowa komornika sądowego jako płatnika, przewidziana w art. 30 § 1 w związku z § 3 ordynacji podatkowej, wiąże się z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem ustawowo nałożonych na komornika obowiązków wynikających z nałożenia na niego funkcji płatnika podatku od towarów i usług. Obowiązki te określone w art. 8 ordynacji podatkowej to: prawidłowe obliczenie podatku, pobranie podatku od podatnika oraz terminowe wpłacenie pobranego podatku na rachunek właściwego organu. W razie stwierdzenia niepobrania przez płatnika podatku lub niewpłacenia w terminie pobranego od podatnika podatku, zgodnie z art. 30 § 4 ordynacji podatkowej, organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego a niewpłaconego podatku. W myśl art. 30 § 5 ordynacji podatkowej przepisów o odpowiedzialności podatkowej płatnika nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika. W tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika.

Odpowiedzialność majątkowa płatników jest odpowiedzialnością osobistą i nieograniczoną. Płatnik, zgodnie z art. 30 § 3 ordynacji podatkowej, ponosi odpowiedzialność całym swoim majątkiem za zobowiązania związane z obliczeniem, pobraniem i wpłaceniem w terminie do właściwego organu należnego podatku. Odnosi się to zarówno do majątku istniejącego w momencie powstania odpowiedzialności, jak i nabytego później, aż do chwili przedawnienia zobowiązania płatnika (zob. np. J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, Warszawa 2007, s. 147).

2.3. Katalog obowiązków komornika sądowego w zakresie określonym rozpatrywaną skargą wynika z art. 18 ustawy o VAT, a sposób rozumienia tego przepisu – wobec utrwalonej, jednolitej i powszechnej sądowej jego wykładni nie budzi wątpliwości, o czym świadczą – tytułem przykładu – uchwała SN z 15 grudnia 2006 r. w sprawie III CZP 115/06 (OSNC 2007, nr 10, poz. 146) wyrok TK z 4 listopada 2010 r. w sprawie P 44/07 (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 97), wyrok NSA z 17 czerwca 2011 r. w sprawie I FSK 1064/10 („Legalis”), wyrok WSA w Łodzi z 15 września 2015 r. w sprawie I SA/Łd 459/15 (CBOSA) czy wyrok TS UE z 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 (wydany właśnie w sprawie skarżącego).

W uchwale Sądu Najwyższego w sprawie III CZP 115/06 wyrażono pogląd, że „wniosek komornika o wypłacenie ze złożonej na rachunek depozytowy sądu ceny nabycia kwoty podatku i wpłacenia go organowi podatkowemu nie może nie zostać uwzględniony przez sąd, jeżeli podjęte przez komornika czynności są zgodne z prawem”. Jednocześnie z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że orzekając o odpowiedzialności komornika sądowego na podstawie art. 30 ordynacji podatkowej biorą one pod uwagę sytuację, w której komornik nie ma prawnej i faktycznej możliwości wywiązania się z obowiązków polegających na pobraniu i wpłaceniu na rachunek Skarbu Państwa podatku od towarów i usług z tytułu egzekucyjnej sprzedaży nieruchomości, gdyż do czasu uprawomocnienia się planu podziału sumy uzyskanej z egzekucji, dysponentem całej wpłaconej kwoty jest sąd rejonowy, który odmawia wcześniejszej wypłaty. Okoliczności te – zdaniem sądów administracyjnych – wyłączają odpowiedzialność komornika, o której mowa w art. 30 ordynacji podatkowej (por. np. wyroki NSA z 18 marca 2011 r., sygn. akt I FSK 396/10, CBOSA oraz 14 września 2012 r., sygn. akt I FSK 1723/11, CBOSA). W stanie faktycznym ległym u podstaw rozpatrywanej skargi ta korzystna dla skarżącego wykładnia zaskarżonych przepisów nie mogła jednak znaleźć zastosowania.

Komornik sądowy jest monokratycznym, państwowym organem egzekucyjnym, który na zasadzie wyłączności wykonuje czynności egzekucyjne w sprawach cywilnych. Został ustawowo wyposażony w kompetencje władcze, z możliwością wykorzystania pozostających w monopolu państwa środków przymusu. Równocześnie komornik prowadzi działalność na własny rachunek. Podstawą finansowania działalności komornika są opłaty egzekucyjne

pobierane w wysokości oraz na zasadach określonych w ustawie o komornikach. Kwoty uzyskiwane z opłat egzekucyjnych oraz tytułem zwrotu poniesionych wydatków gotówkowych przeznaczone są na pokrycie kosztów działalności egzekucyjnej komornika, a w pozostałej części stanowią jego dochód. Jednak organizacyjno-finansowa podstawa działalności nie może mieć decydującego wpływu na ocenę prawnego statusu komornika (zob. postanowienie TK z 14 grudnia 2011 r., SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130 oraz wyrok TK z 30 kwietnia 2012 r., SK 4/10, OTK ZU nr 4/A/2012, poz. 42). Podejmując czynności o charakterze publicznoprawnym i realizując zadania państwa w zakresie egzekucji w sprawach cywilnych komornik powinien wykazywać się szczególną starannością w wykonywaniu swych ustawowych obowiązków.

2.4. Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że ograniczenie własności komornika sądowego, jako płatnika, wynikające z art. 30 § 1, 3, 4 czy 5 ordynacji podatkowej spełnia formalną przesłankę ograniczeń, tj. wymóg ustawowej formy ingerencji. Obowiązkiem płatnika jest obliczenie, pobranie i terminowe wpłacenie pobranego od podatnika podatku do właściwego organu podatkowego. W doktrynie prawa podatkowego przeważa pogląd, że płatnik nie jest podmiotem stosunku podatkowoprawnego łączącego wierzyciela podatkowego z dłużnikiem podatkowym (podatnikiem), jest natomiast podmiotem odrębnego stosunku podatkowoprawnego (J. Rusek, *op.cit.*, s. 14). Zobowiązania płatnika mają charakter publicznoprawny, ale samoistny wobec stosunku zobowiązaniowego łączącego podatnika z państwem lub gminą (por. T. Dębowska-Romanowska, *Odpowiedzialność notariusza za prawidłowe obliczenie, pobranie i odprowadzenie opłaty skarbowej*, „Glosa” 1995, nr 4, s. 2). Nałożenie na komornika sądowego, jako płatnika, obowiązków wskazanych w art. 8 ordynacji podatkowej sprawia, że obok stosunku podatkowoprawnego pomiędzy podatnikiem a wierzycielem podatkowym, powstaje odrębny stosunek podatkowoprawny pomiędzy wierzycielem podatkowym a płatnikiem (por.: A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 62; J. Rusek, *op.cit.*, s. 18). Stronami tego stosunku są płatnik i związek publicznoprawny reprezentowany przez właściwe organy (wierzyciel podatkowy), przedmiotem tego stosunku jest świadczenie pieniężne należne od płatnika, treścią zaś jest obowiązek zapłaty przez płatnika określonej kwoty z tytułu należności przypadających od płatnika.

2.5. Zdaniem Trybunału nie budzi wątpliwości, że komornik sądowy odpowiada za własne działanie albo zaniechanie działania związane z wykonywaniem przez niego ustawowych obowiązków płatnika. Ma to istotne znaczenie dla oceny dopuszczalności analizowanej skargi konstytucyjnej, gdyż odpowiedzialność majątkowa komornika jako płatnika nie wynika z zachowania (działania, zaniechania działania) innego podmiotu (tj. podatnika), ale jest związana właśnie z zachowaniem komornika, który ciężar tej odpowiedzialności ponosi.

Samo nałożenie na komorników sądowych funkcji płatnika nie jest przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie; jest nim natomiast związana z pełnieniem tej funkcji odpowiedzialność majątkowa komorników. W tym kontekście należy stwierdzić, że przyjęty w ordynacji podatkowej model odpowiedzialności komornika sądowego jako płatnika za obowiązki wynikające z art. 8 tej ustawy służy ochronie interesów fiskalnych państwa, w szczególności zapewnieniu rzetelności rozliczania się podatników z należności podatkowych. Gwarancją tej rzetelności jest z jednej strony powierzenie funkcji płatnika komornikom (czyli podmiotom profesjonalnym). Z drugiej strony gwarancją tą jest ukształtowanie odpowiedzialności płatników w sposób zapewniający należyłą staranność i dbałość o prawidłowe wykonanie obowiązków płatnika.

2.6. W związku z powyższym, Trybunał przypomina, że skarga konstytucyjna jest środkiem konkretnej kontroli konstytucyjności prawa – jej celem jest nie tylko usunięcie z systemu prawnego wadliwego przepisu, ale także (w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji) przede wszystkim ochrona naruszonych konkretnych praw skarżącego (por. postanowienie TK z 20 marca 2013 r., SK 66/12, OTK ZU nr 3/A/2013, poz. 35). Dokonane w niniejszej sprawie przez Trybunał ustalenia (oparte w znacznej części na zgromadzonym w ramach niniejszego postępowania materiale procesowym) prowadzą do wniosku, że skarżący nie wykazał, by do naruszenia jego praw podmiotowych doszło z powodu treści zakwestionowanej regulacji. Ukształtowanie sytuacji prawnej skarżącego było rezultatem niepodjęcia przez niego działań, do realizacji których był ustawowo zobowiązany. W tym stanie rzeczy należało uznać, że skarżący nie wskazał sposobu naruszenia jego praw wynikających z Konstytucji (art. 53 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK; poprzednio – art. 65 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK z 2015 r.).

3. Mając powyższe na względzie, Trybunał odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu, gdyż ze względu na wskazane uchybienia formalne wydanie orzeczenia w niniejszej sprawie byłoby niedopuszczalne (art. 61 ust. 4 pkt 1 w związku z art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK).