



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 28 grudnia 2017 r.

Pozycja 286

## POSTANOWIENIE z dnia 8 listopada 2017 r. Sygn. akt Ts 67/16

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Tuleja – przewodniczący i sprawozdawca  
Leon Kieres  
Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2017 r. o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej M.M.,

p o s t a n a w i a:

**nie uwzględnić zażalenia.**

### UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 25 marca 2016 r. (data nadania), 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.

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”.

2. Postanowieniem z 14 czerwca 2017 r. Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej z powodu niedopuszczalności orzekania (art. 61 ust. 4 pkt 1 w związku z art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym /Dz. U. poz. 2072; dalej: u.o.t.p. TK/).

W oparciu o ustalenia dokonane w postępowaniach przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi, poprzedzającymi wniesienie skargi, Trybunał uznał, że skarżący nie dochował należytej staranności w wykonywaniu obowiązków komornika sądowego. Zaniechał bowiem 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 uiszczył należnego podatku do 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.). Trybunał stwierdził przy tym, 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. Zobowiązania płatnika mają charakter publicznoprawny, ale samostanny wobec stosunku zobowiązaniowego łączącego podatnika z państwem lub gminą. 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. 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.

Zdaniem Trybunału nie budziło wątpliwości, że komornik sądowy odpowiada za własne działanie albo zaniechanie działania związane z wykonywaniem przez niego ustawowych obowiązków płatnika. Miało to istotne znaczenie dla oceny 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.

Odpis postanowienia Trybunału został doręczony pełnomocnikowi skarżącej 22 czerwca 2017 r.

3. W piśmie procesowym, sporządzonym przez radcę prawnego i złożonym do Trybunału Konstytucyjnego 29 czerwca 2017 r. (data nadania), zostało wniesione zażalenie na postanowienie z 17 czerwca 2017 r. Zarzucono w nim naruszenie przez Trybunał art. 61 ust. 4 pkt 1 w związku z art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p. TK „poprzez przyjęcie, że skarżący nie wykazał, by do naruszenia jego praw podmiotowych doszło z powodu treści art. 30 § 5 w związku z art. 30 § 1 i 4 [ordynacji podatkowej]”.

W uzasadnieniu zażalenia podniesiono, że „[o]becny stan prawny nie zapewnia w równym stopniu ochrony wszystkich płatników, którzy bez swej winy czy woli nie wykonali obowiązków nałożonych na nich ustawowo”, a ze względu na treść prawa materialnego, tj. zaskarżonych przepisów, płatnicy „nie mogą w sposób efektywny domagać się w postępowaniu podatkowym przeprowadzenia dowodów, które wskazywałyby na ich zgodne z prawem zachowanie zmierzające do wykonania obowiązków płatnika”. Wskazano również, na rozbieżne stanowiska poszczególnych składów orzekających Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie odpowiedzialności komorników (jako płatników) za nieterminowe pobranie lub niewpłacenie podatku.

W zażaleniu poinformowano ponadto, że skarżący zmarł 22 maja 2016 r., a w jego miejsce wstąpili spadkobiercy ustawowi: M., F. i M. M. Do zażalenia dołączono odpis skrócony aktu zgonu skarżącego oraz notarialny akt poświadczenia dziedziczenia przez spadkobierców skarżącego, a także udzielone przez nich pełnomocnictwo do wniesienia zażalenia.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 5 u.o.t.p. TK skarżącemu przysługuje prawo wniesienia zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego o odmowie nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu. Trybunał, w składzie trzech sędziów, rozpatruje zażalenie na posiedzeniu niejawnym (art. 37 ust. 1 pkt 3 lit. c w związku z art. 61 ust. 7 u.o.t.p. TK). Na etapie rozpoznania zażalenia Trybunał bada przede wszystkim, czy w wydanym postanowieniu prawidłowo stwierdził istnienie przesłanek odmowy nadania skardze dalszego biegu.

2. Przed odniesieniem się do zarzutów sformułowanych w zażaleniu Trybunał uznał za wskazane przypomnieć, że w dotychczasowym orzecznictwie – wydanym na gruncie ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.) – przyjmował, iż śmierć skarżącego nie stanowi przeszkody do rozpoznania złożonej przez niego skargi konstytucyjnej. W ocenie Trybunału „[n]ie można bowiem uznać, że w razie śmierci skarżącego znajdują odpowiednie zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania cywilnego dotyczące zawieszenia i umorzenia postępowania. Przesłanki umorzenia postępowania wymienione w ustawie o TK [z 1997 r.] stanowią katalog zamknięty. Co prawda, wskazano wśród nich niedopuszczalność wydania orzeczenia (art. 39 ust. 1 pkt 1), jednak nie oznacza to, że chodzi tutaj o te same przyczyny, które skutkują umorzeniem na gruncie postępowania cywilnego. Zdarzenie, jakim jest śmierć skarżącego nie eliminuje możliwości osiągnięcia celu postępowania toczącego się w przedmiocie skargi konstytucyjnej, którym jest usunięcie z porządku prawnego przepisu niezgodnego z Konstytucją. Odrębności charakteryzujące postępowanie w przedmiocie skargi konstytucyjnej w stosunku do postępowań sądowych są na tyle istotne, że uzasadniają bardzo ostrożne stosowanie przesłanek zawieszenia lub umorzenia postępowania. Przyjęcie innego stanowiska ograniczałoby w znaczącym stopniu możliwość realizowania podstawowej funkcji postępowania przed Trybunałem w zakresie konstytucyjności przepisów prawa. Byłoby niemożliwe do uzgodnienia z interesem ogólnym, którego ochrona – w świetle przyjętego modelu – jest istotną przesłanką postępowania toczącego się w przedmiocie skargi konstytucyjnej” (zob. wyroki TK z 21 maja 2001 r., SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85 i 15 kwietnia 2003 r., SK 4/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 31 oraz postanowienie TK z 27 maja 2009 r., SK 53/08, OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 81). Śmierć skarżącego przed wniesieniem przez jego pełnomocnika zażalenia na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej nie stoi też na przeszkodzie rozpoznaniu tego środka prawnego (zob. np. postanowienia TK z 23 listopada 1999 r., Ts 23/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 187 oraz z 7 marca 2006 r., Ts 66/05, OTK ZU nr 2/B/2006, poz. 97).

Trybunał w obecnym składzie stwierdza, że przedstawione wyżej stanowisko zachowuje aktualność pod rządami u.o.t.p. TK.

3. Przystępując do rozpoznania zażalenia na postanowienie z 14 czerwca 2017 r. należy uznać, że jest ono niezasadne.

Po pierwsze – nie zostały podważone ustalenia co do stanu faktycznego, poprzedzającego wniesienie skargi konstytucyjnej. Bezsporne jest, że skarżący nie sporządził w terminie planu podziału sumy uzyskanej z egzekucji. Postanowienie sądu w sprawie przysądzenia własności zlicytowanej nieruchomości uprawomocniło się bowiem 22 sierpnia 2007 r., pierwsze wezwanie ze strony sądu do sporządzenia projektu podziału sumy uzyskanej z licytacji miało miejsce 30 października 2007 r., zaś skarżący przedłożył sądowi przedmiotowy projekt dopiero 27 października 2008 r. (po ponownym wezwaniu sądu z 2 października 2008 r.), a fakturę VAT dokumentującą sprzedaż nieruchomości w drodze licytacji skarżący wystawił 31 sierpnia 2009 r. W ocenie Trybunału po 22 sierpnia 2007 r., mimo złożenia przez dłużnika 4 maja

2007 r. skargi na czynności komornika, skarżący mógł zwrócić się do sądu o przesłanie mu akt komorniczych w celu sporządzenia projektu podziału uzyskanej sumy. Jak wynika zaś z dokumentów zgromadzonych w niniejszej sprawie, skarżący tego nie uczynił. Nie zwrócił się o przesłanie akt także po pierwszym wezwaniu sądu z dnia 30 października 2007 r. Trafnie zatem w zaskarżonym postanowieniu Trybunał Konstytucyjny uznał, że to zachowanie samego skarżącego przyczyniło się do negatywnego ukształtowania jego położenia prawnego.

Po drugie i niezależnie od powyższego – w orzecznictwie sądownoadministracyjnym dopuszczono ochronę komornika (jako płatnika) przed odpowiedzialnością z tytułu nieterminowego pobrania lub nieterminowej wpłaty podatku, jeżeli zwłoka ta nie była zawiniona przez ten podmiot, tzn. wynikała ona z okoliczności prawnych i faktycznych prowadzonego postępowania egzekucyjnego. Jak wskazał bowiem Naczelny Sąd Administracyjny: „komornik sądowy, będący organem egzekucyjnym, zobowiązany jest również do stosowania przepisów Kodeksu postępowania cywilnego. Zgodnie z art. 921 § 1 k.p.c. egzekucja z nieruchomości należy do komornika działającego przy sądzie, w którego okręgu nieruchomość jest położona. Jednakże niektóre czynności w toku tej egzekucji zastrzeżone są dla sądu rejonowego. Stosownie do unormowań zawartych w k.p.c. po zakończeniu licytacji i przybiciu, kwoty uzyskane z licytacji wpłacane są do depozytu sądowego. Następnie sąd rejonowy wydaje postanowienie w przedmiocie przysądzenia własności (art. 998 § 1 k.p.c.). Warunkiem wydania tego orzeczenia jest wykonanie warunków licytacyjnych, a więc między innymi wpłata wylicytowanej kwoty do depozytu sądowego. Kolejnym etapem jest podział sumy uzyskanej z egzekucji. (...) [J]eżeli na dłużniku spoczywa obowiązek podatkowy związany ze sprzedażą towarów, w planie podziału sumy uzyskanej z egzekucji z nieruchomości jako sumę ulegającą podziałowi (art. 1024 § 1 pkt 1 k.p.c.) wymienia się kwotę uzyskaną z egzekucji, pomniejszoną o podatek od towarów i usług. (...) [N]aliczona przez komornika kwota podatku od towarów i usług powinna być uwzględniona przy sporządzaniu planu podziału. Dopiero po uprawnieniu się organ egzekucyjny przystępuje do wykonania planu podziału. Wówczas to znów komornik staje się dysponentem środków pieniężnych złożonych w depozycie sądowym. Zatem od momentu po zakończeniu licytacji i udzieleniu przybicia, aż do chwili uprawnienia się planu podziału sumy uzyskanej z egzekucji, całość kwoty uiszczonej przez nabywcę znajduje się w dyspozycji sądu rejonowego w depozycie sądowym”. W konsekwencji – organy podatkowe przy ustalaniu odpowiedzialności komornika z tytułu nieterminowego pobrania lub nieterminowego wpłacenia podatku muszą uwzględniać relewantne przepisy procedury cywilnej o postępowaniu egzekucyjnym, do których dochowania zobowiązany jest komornik (zob. wyrok NSA z 18 marca 2011 r., sygn. akt I FSK 396/10, „Legalis”; podobnie m.in.: wyrok WSA w Szczecinie z 1 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Sz 225/11, CBOSA, wyroki NSA z 12 lipca 2012 r., sygn. akt I FSK 1348/11, CBOSA i 14 września 2012 r., sygn. akt I FSK 1723/11, CBOSA, wyroki WSA w Lublinie z 28 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/Lu 460/12 i I SA/Lu 461/12, CBOSA oraz wyrok WSA w Łodzi z 15 września 2015 r., sygn. akt I SA/Łd 459/15, CBOSA). Abstrahując zatem od okoliczności stanu faktycznego niniejszej sprawy i przyjmując, że skarżący ze swojej strony dochował należytej staranności w sprawie pobrania i wpłacenia podatku od sumy uzyskanej z licytacji, zarzuty podniesione w skardze konstytucyjnej i rozpatrywanym zażaleniu – w kontekście przytoczonego wyżej zapatrywania prawnego – należałoby wówczas potraktować jako skargę na stosowanie prawa, której rozpoznanie nie leży w kognicji polskiego sądu konstytucyjnego, nawet jeżeli w indywidualnej sprawie nosiłoby znamiona niekonstytucyjności (zob. np. postanowienie TK z 30 czerwca 2008 r., SK 15/07, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 99). Ponadto należy też przypomnieć, że Trybunał nie jest uprawniony do rozstrzygania w sprawach rozbieżności interpretacyjnych ustaw lub innych aktów normatywnych, jakie ujawniają się w orzeczeniach sądów oraz decyzjach (rozstrzygnięciach) organów administracyjnych (zob. np. postanowienie TK z 19 października 2010 r., SK 9/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 94).

Z przedstawionych wyżej powodów – na podstawie art. 61 ust. 8 u.o.t.p. TK – Trybunał postanowił jak w sentencji.