



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 27 marca 2020 r.

Pozycja 116

POSTANOWIENIE z dnia 18 grudnia 2019 r. Sygn. akt Ts 117/19

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Julia Przyłębska,

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

art. 240 § 1 pkt 8, art. 241 § 2 pkt 2 oraz art. 243 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.) „w zakresie, w jakim dopuszczalna jest wykładnia art. 240 § 1 pkt 8 w zw. z art. 241 § 2 pkt 2 oraz art. 243 § 1 Ordynacji podatkowej umożliwiające:

- 1) odmowę wznowienia postępowania w toku którego wydano decyzję ostateczną na podstawie przepisu ustawy, uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny w Konstytucję albo
 - 2) po wznowieniu takiego postępowania – odmowę uchylenia decyzji ostatecznej wydanej na podstawie przepisu ustawy, uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z Konstytucją w toku postępowania wszczętego na skutek wniosku o wznowienie postępowania
- z uwagi na dokonaną przez ustawodawcę – przed dniem utraty mocy obowiązującej tego przepisu na mocy orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego – zmianę brzmienia (treści) albo uchylenie przepisu ustawy, uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z Konstytucją” z art. 2, art. 7, art. 8 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1, art. 37 ust. 1, art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 1, art. 188 pkt 1 oraz art. 190 ust. 1, 3 i 4 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 29 lipca 2019 r. (data nadania) M.W. (dalej: skarżąca), reprezentowana przez adwokata ustanowionego z wyboru, wystąpiła z żądaniem przytoczonym na tle następującego stanu faktycznego:

Na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.; dalej: o.p.) skarżąca wystąpiła z wnioskiem o wznowienie postępowań podatkowych zakończonych decyzjami ostatecznymi Naczelnika Urzędu

Skarbowego w B. (dalej: Naczelnik US) z 27 grudnia 2012 r. (nr [...]) oraz z 3 stycznia 2013 r. (nr [...]) – na mocy których ustalono wysokość zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. i 2011 r. od dochodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych – oraz o uchylenie tych decyzji. Wskazała, że decyzje te wydano na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją orzekł Trybunał Konstytucyjny. Podstawą wznowienia uczyniła wyrok z 29 lipca 2014 r. (sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79), w którym Trybunał orzekł, że „[a]rt. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (...), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Jednocześnie, korzystając z możliwości określenia innego, niż dzień ogłoszenia wyroku, terminu utraty mocy obowiązującej niekonstytucyjnego przepisu, TK uznał, że „[p]rzepis (...) traci moc obowiązującą z upływem 18 (osiemnastu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej”.

W związku z powyższym skarżąca wskazuje dwa odrębne postępowania, na skutek których doszło do naruszenia jej praw i wolności:

1) decyzją z 27 kwietnia 2016 r. (nr [...]) – wydaną w toku wznowionego postępowania – odmawiającą uchylenia decyzji ostatecznej. W ocenie organu, w sprawie nie zaistniała podstawa prawna do żądania wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 o.p. Dyrektor Izby Skarbowej w O. (dalej: Dyrektor IS) decyzją z 19 lipca 2016 r. (nr [...]) uchylił powyższą decyzję w całości i umorzył postępowanie w sprawie. Uzasadniając podjęte stanowisko podkreślił, że wznowienie postępowania w oparciu o wskazaną przez skarżącą podstawę prawną (tj. art. 240 § 1 pkt 8 o.p.) było niedopuszczalne. Wojewódzki Sąd Administracyjny w O. (dalej: WSA), podziеляjąc pogląd organu, wyrokiem z 30 listopada 2016 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z 13 lutego 2019 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę kasacyjną. W ocenie NSA „[z]arówno organ podatkowy, jak też Sąd pierwszej instancji, prawidłowo stwierdzili, że utrata mocy obowiązującej art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. [ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 51, poz. 307, ze zm.)], w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., nie nastąpiła bezpośrednio na podstawie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 lipca 2014 r. sygn. akt P 49/13, ale w wyniku zmiany dokonanej przez ustawodawcę ustawą z dnia 16 stycznia 2015 r., która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r., a więc przed upływem terminu osiemnastu miesięcy wyznaczonego przez Trybunał Konstytucyjny. Tym samym brak jest podstaw do uchylenia decyzji ostatecznej na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 O.p.” (wyrok NSA, s. 7);

2) decyzją z 27 kwietnia 2016 r. (nr [...]) – wydaną w toku wznowionego postępowania – odmawiającą uchylenia decyzji ostatecznej. W ocenie organu, w sprawie nie zaistniała podstawa prawna do żądania wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 o.p. Dyrektor IS decyzją z 19 lipca 2016 r. (nr [...]) uchylił powyższą decyzję w całości i umorzył postępowanie w sprawie uznając, że wznowienie postępowania w oparciu o wskazaną przez skarżącą podstawę prawną (tj. art. 240 § 1 pkt 8 o.p.) było niedopuszczalne. WSA podziеляjąc pogląd organu, wyrokiem z 30 listopada 2016 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę. NSA wyrokiem z 13 lutego 2019 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę kasacyjną zajmując stanowisko analogiczne jak w pkt 1.

Wyroki NSA wskazano w skardze konstytucyjnej jako ostateczne rozstrzygnięcia. Pierwszy z nich został doręczony skarżącej 8 maja 2019 r., drugi zaś 27 maja 2019 r. Natomiast skargę konstytucyjną wniesiono do Trybunału 29 lipca 2019 r.

Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 27 września 2019 r. wezwano skarżącą do usunięcia, w terminie 7 dni, braków formalnych wniesionej skargi przez: 1) doręczenie oryginału albo kopii poświadczoną za zgodność z oryginałem wraz z czterema

kopiami: a) decyzji Naczelnika US z: 27 grudnia 2012 r. (nr [...]), 3 stycznia 2013 r. (nr [...]), 27 kwietnia 2016 r. (nr [...]); b) decyzji Dyrektora IS z 19 lipca 2016 r. (nr [...]); 2) doręczenie oryginału lub poświadczonej za zgodność z oryginałem kopii pełnomocnictwa szczególnego upoważniającego do sporządzenia i wniesienia skargi konstytucyjnej oraz do reprezentowania skarżącej w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, z dokładnym wskazaniem sprawy, do której zostało udzielone wraz z czterema kopiami; 3) wskazanie, w jaki sposób art. 240 § 1 pkt 8, art. 241 § 2 pkt 2 oraz art. 243 § 1 o.p. – „w zakresie, w jakim dopuszczalna jest wykładnia art. 240 § 1 pkt 8 w zw. z art. 241 § 2 pkt 2 oraz art. 243 § 1 Ordynacji podatkowej umożliwiające:

a) odmowę wznowienia postępowania w toku którego wydano decyzję ostateczną na podstawie przepisu ustawy, uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z Konstytucją albo

b) po wznowieniu postępowania – odmowę uchylenia decyzji ostatecznej wydanej na podstawie przepisu ustawy, uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z Konstytucją w toku postępowania wszczętego na skutek wniosku o wznowienie postępowania

– z uwagi na dokonaną przez ustawodawcę – przed dniem utraty mocy obowiązującej tego przepisu na mocy orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego – zmianę brzmienia (treści) albo uchylenie przepisu ustawy, uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z Konstytucją” – naruszają wymienione w skardze konstytucyjnej wolności lub prawa skarżącej wraz z uzasadnieniem.

W piśmie procesowym z 11 października 2019 r. (data nadania) pełnomocnik skarżącej złożył do akt żądane dokumenty oraz podniósł, że w ocenie skarżącej, wyłączenie możliwości wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 o.p. albo po wznowieniu postępowania – wyłączenie możliwości uchylenia decyzji ostatecznej wydanej na podstawie przepisu ustawy uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z Konstytucją, tylko dlatego, że w okresie odroczenia terminu utraty mocy obowiązującej niekonstytucyjnego przepisu na mocy orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego ustawodawca dokonał nowelizacji tego przepisu – narusza jej prawa i wolności wymienione w art. 2, art. 7, art. 8 ust. 1 i ust. 2, art. 32 ust. 1, art. 37 ust. 1, art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 1, art. 188 pkt 1 i art. 190 ust. 1, 3 i 4 Konstytucji (a dokładniej wywiedzioną z zasady demokratycznego państwa prawnego zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego; zasadę równości; prawo do sądu, prawo do wynagrodzenia szkody, a także zasadę uzasadnionych oczekiwań).

Jak podkreśla skarżąca „[p]rzepis art. 190 ust. 4 Konstytucji ustanawia prawo podmiotowe do kwestionowania rozstrzygnięć ukształtowanych na podstawie niekonstytucyjnych przepisów (...). W niniejszej sprawie Skarżąca, na skutek wadliwej wykładni art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej, a także art. 241 § 2 pkt 2 oraz art. 243 § 1 Ordynacji podatkowej została prawa tego pozbawiona. Wskazać należy (...), że prawa tego nie uchyla art. 190 ust. 3 Konstytucji i zawarta w nim możliwość określenia przez Trybunał Konstytucyjny terminu utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego innego niż data ogłoszenia orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Funkcją możliwości odroczenia przez Trybunał Konstytucyjny wejścia w życie jego orzeczenia jest, w pierwszej kolejności, danie innym organom władzy możliwości przygotowania się do zmiany stanu prawnego. Niewątpliwie przygotowanie to może obejmować interwencję legislacyjną. Skutkiem tej interwencji nie może być jednak pozbawienie jednostki prawa podmiotowego, jakim jest możliwość wystąpienia z wnioskiem o wznowienie postępowania” (pismo procesowe, s. 2-3).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 61 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: u.o.t.p. TK), skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym. Służy ono wyeliminowaniu – już w początkowej fazie postępowania – spraw, które nie mogą być przedmiotem merytorycznego rozstrzygnięcia. Trybunał wydaje postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu, gdy nie spełnia ona określonych przez prawo wymagań lub jest oczywiście bezzasadna.

Skarga konstytucyjna jest szczególnym środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Ma ona gwarantować, że obowiązujące w systemie prawa akty normatywne nie będą stanowiły źródła ich naruszeń. Jej merytoryczne rozpoznanie uzależnione jest od spełnienia licznych przesłanek wynikających zarówno z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i z przepisów u.o.t.p. TK.

Po pierwsze, zaskarżony w niej przepis powinien być podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego przez sąd lub organ administracji publicznej w indywidualnej sprawie skarżącej. Po drugie, skarżąca musi uprawdopodobnić naruszenie wskazanych konstytucyjnych wolności lub praw. Po trzecie, źródłem ich naruszenia powinna być normatywna treść kwestionowanych przepisów, zaś sposób naruszenia musi zostać określony przez skarżącą w uzasadnieniu wnoszonej skargi. Dopiero kumulatywne spełnienie tak rozumianych przesłanek warunkuje możliwość skutecznego wniesienia, a następnie merytorycznego rozpatrzenia skargi konstytucyjnej przez Trybunał.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywana skarga nie spełnia powyższych wymagań.

Trybunał zauważa, że skarżąca mimo wezwania nie wyjaśniła, w jaki sposób utrwalona wykładnia kwestionowanych przez nią przepisów wpłynęła na naruszenie jej konstytucyjnych praw i wolności. Jak podnosi się w orzecznictwie Trybunału „skarżący obowiązany jest przedstawić konkretne i przekonujące argumenty świadczące o niekonstytucyjności zakwestionowanych regulacji. Tym samym skarżący nie tylko winien wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone kwestionowaną regulacją, lecz także opisać »sposób« tego naruszenia. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej między unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz tymi, które określone są w niej jako wzorce kontroli (zob. postanowienie TK z 8 maja 2009 r., sygn. Ts 242/07, OTK ZU nr 5/B/2009, poz. 373). Tym samym nie wystarczy, że skarżący wskaże określone przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Musi on także wyjaśnić, na czym owa niezgodność polega. Jest to przesłanka konieczna do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 2 lutego 2012 r., sygn. SK 14/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 17). Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie (zob. wyrok TK z 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78; postanowienie TK z 25 lutego 2015 r., sygn. Tw 37/14, OTK ZU nr 1/B/2015, poz. 3). W konsekwencji Trybunał stwierdza, że nieusunięcie braków formalnych skargi – na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 2 u.o.t.p. TK – stanowi samodzielną przesłankę odmowy nadania skardze dalszego biegu.

Trybunał ustalił, że z przywołanych jednostek redakcyjnych ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800; obecnie: Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.; dalej: o.p.) tylko art. 240 § 1 pkt 8 był podstawą ostatecznych rozstrzygnięć w sprawach dotyczących skarżącej. Bezpodstawne było więc uczynienie przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie utrwalonej wykładni art. 240 § 1 pkt 8 związkowo z art. 241 § 2 pkt 2 i art. 243 § 1 o.p.

Trybunał zwraca uwagę, iż z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że skarżąca kwestionuje art. 240 § 1 pkt 8 w związku z art. 241 § 2 pkt 2 oraz w związku z art. 243 § 1 o.p.

w rozumieniu nawiązującym do utrwalonej praktyki stosowania art. 240 § 1 pkt 8 o.p. w orzecnictwie sądów administracyjnych w sytuacji, gdy w czasie odroczenia utraty mocy obowiązującej niekonstytucyjnego przepisu (art. 190 ust. 3 Konstytucji) ustawodawca dokonał nowelizacji tego przepisu. Rozumienie to – zdaniem Trybunału – pozostaje w zgodzie z utrwalonym stanowiskiem Trybunału na temat skutków prawnych tzw. klauzuli odraczającej, w myśl którego, jeśli ustawodawca zmieni prawo przed upływem terminu odroczenia, to zmiana taka ma swoje źródło w derogacji dokonanej przez ustawodawcę, a nie przez Trybunał. W sytuacji takiej nie ma więc miejsca na zrealizowanie się hipotezy art. 190 ust. 4 Konstytucji odnoszącej się do wznawiania postępowań w sprawach rozstrzygniętych na podstawie zderogowanej normy (zob. wyrok TK z 16 lutego 2010 r., sygn. P 16/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 12; podobnie: wyroki TK z: 31 marca 2005 r., sygn. SK 26/02, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29; 27 kwietnia 2005 r., sygn. P 1/05, OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 42; 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108; 14 lutego 2012 r.; sygn. P 17/10 OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 14; 28 października 2015 r., sygn. SK 9/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 153). Innymi słowy, możliwość skorzystania z uprawnienia wynikającego z art. 190 ust. 4 Konstytucji otwiera się dopiero wówczas, gdy bezskutecznie (z punktu widzenia aktywności ustawodawcy) upłynie termin odroczenia.

Przypomnieć należy, iż art. 190 ust. 3 Konstytucji pozwala Trybunałowi na określenie innego, niż dzień ogłoszenia wyroku, terminu utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. O skorzystaniu z takiej możliwości Trybunał rozstrzyga po stwierdzeniu, że natychmiastowa derogacja przepisu spowodowałaby naruszenie określonych norm, zasad i wartości konstytucyjnych, co z kolei mogłoby prowadzić do wtórnej niekonstytucyjności o dotkliwych skutkach społecznych (zob. wyroki TK z: 16 stycznia 2007 r., sygn. U 5/06, OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 3; 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 26; 17 grudnia 2008 r., sygn. P 16/08, OTK ZU nr 10/A/2008, poz. 181). Mechanizm określony w art. 190 ust. 3 Konstytucji został przewidziany przez ustrojodawcę w celu złagodzenia konfliktów między konstytucyjnymi wartościami, których w inny sposób nie można uniknąć w wysoce sformalizowanym procesie hierarchicznej kontroli norm.

Trybunał zauważa, że istota zarzutów przedstawionych przez skarżącą sprowadza się do konstatacji, że w sytuacji gdy – w okresie odroczenia wejścia w życie wyroku TK, w którym stwierdzono niekonstytucyjność – ustawodawca zmieni niekonstytucyjny przepis, wówczas nie powstaje możliwość wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 o.p. Skarżąca nie kwestionuje zatem przesłanki wznowieniowej, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 8 o.p., lecz zastosowanie tzw. klauzuli odraczającej (art. 190 ust. 3 Konstytucji). Okres odroczenia ustanowiony przez Trybunał nie miał natomiast jakiegokolwiek wpływu na treść art. 240 § 1 pkt 8 o.p. Stworzył on jedynie nowe okoliczności prawne stosowania tego przepisu. Wpłynęły one na sposobność wznowienia postępowania przez skarżącą. Było to jednak bezpośrednim następstwem art. 190 ust. 3 Konstytucji, nie zaś konsekwencją wadliwej interpretacji art. 240 § 1 pkt 8 o.p. przez sądy administracyjne (por. postanowienie TK z 15 października 2014 r., sygn. SK 60/13, OTK ZU nr 9/A/2014, poz. 107).

W związku z powyższym uznać należy, że mimo iż kontrola konstytucyjna formalnie skierowana jest na art. 240 § 1 pkt 8 w związku z art. 241 § 2 pkt 2 i art. 243 § 1 o.p., w istocie podważa jednak konsekwencje obowiązywania art. 190 ust. 3 Konstytucji. Niedopuszczalne jest jednak badanie przez TK zgodności z Konstytucją materii konstytucyjnej (por. powołany już wyrok TK z 15 października 2014 r., sygn. SK 60/13.). Okoliczność ta – na mocy art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p. TK – stanowi kolejną samodzielną przesłankę odmowy nadania skardze dalszego biegu.

Skarżąca domaga się przeprowadzenia kontroli kwestionowanych w skardze przepisów z art. 2, art. 7, art. 8 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1, art. 37 ust. 1, art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 1, art. 188 pkt 1 i art. 190 ust. 1 i 3 Konstytucji. Uzasadnienie skargi nie pozwala jednak uznać, że doszło

do naruszenia praw i zasad wskazanych w wyżej wymienionych przepisach. Trybunał Konstytucyjny przypomina, że wzorcami kontroli w sprawie wszczętej na skutek złożenia skargi konstytucyjnej mogą być tylko przepisy wyrażające wolności lub prawa skarżącego, co wynika z art. 79 ust. 1 Konstytucji (zob. postanowienia pełnego składu TK z: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225; 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23). Tym samym, każdorazowa ocena dopuszczalności wskazania przepisów konstytucyjnych w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną wymaga uprzedniego zbadania, czy da się z nich wyprowadzić – przynajmniej pośrednio – treści odnoszące się do konstytucyjnych praw, wolności lub obowiązków jednostki (zob. postanowienie TK z 19 października 2010 r., sygn. Ts 257/08, OTK ZU nr 5/B/2010, poz. 336 oraz 16 marca 2012 r., sygn. Ts 108/10, OTK ZU nr 2/B/2012, poz. 190).

Skarżąca zażądała zbadania zgodności zaskarżonych przepisów z art. 7, art. 8 ust. 1 i 2, art. 3, art. 188 pkt 1 oraz art. 190 ust. 1 i 3 Konstytucji. Żaden z nich nie wyraża jednak publicznego prawa podmiotowego. Art. 7 Konstytucji, statuujący zasadę legalizmu, nakłada na organy władzy publicznej jedynie obowiązek działania „na podstawie i w granicach prawa”, nie jest źródłem wolności ani praw, w związku z czym nie może więc być samodzielnym wzorcem kontroli (wyrok TK z 26 kwietnia 2005 r., sygn. SK 36/03, OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 40). Podobnie: art. 8 ust. 1 i 2 Konstytucji wyrażający ogólną zasadę nadrzędności Konstytucji w systemie prawnym oraz bezpośredniego jego stosowania, o ile sama Konstytucja nie stanowi inaczej (zob. postanowienie TK z 23 stycznia 2008 r., sygn. SK 65/06, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 11); art. 37 ust. 1 Konstytucji ustanawiający tzw. zasadę uniwersalności korzystania z zapewnionych w Konstytucji wolności i praw przez każdego (wyrok pełnego składu TK z 13 czerwca 2011 r., sygn. SK 26/09, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 46); art. 188 pkt 1 Konstytucji określający zakres właściwości rzeczowej Trybunału Konstytucyjnego; jak również art. 190 ust. 1 Konstytucji odnoszący się do powszechnie obowiązującej mocy orzeczeń TK (zob. postanowienie TK z 30 lipca 2012 r., sygn. Ts 324/11, OTK ZU nr II/B/2014, poz. 830) oraz art. 190 ust. 3 Konstytucji odnoszący się do funkcjonowania Trybunału Konstytucyjnego – ma charakter ustrojowy (wyrok TK z 27 kwietnia 2005 r., sygn. P 1/05, OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 42).

Uprawnienia do wniesienia skargi skarżąca upatruje także w naruszeniu zasad wynikających z art. 2 Konstytucji. Trybunał przypomina, że w orzecznictwie wielokrotnie podkreślano, iż przepis ten nie może stanowić samoistnego wzorca kontroli. Nie formułuje on bowiem samodzielných konstytucyjnych praw ani wolności, których ochronie – zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji – służy skarga konstytucyjna. Może on być powoływany jako wzorzec kontroli w postępowaniu skargowym tylko wówczas, gdy zostanie odniesiony do treści innych przepisów konstytucyjnych wyrażających poszczególne wolności i prawa naruszone kwestionowaną w skardze regulacją. Dopiero wtedy bowiem wyznacza konstytucyjny status jednostki, który przez unormowanie ustawowe lub podustawowe został naruszony. O takim jego charakterze Trybunał wypowiadał się już wielokrotnie (zob. postanowienia TK z: 12 grudnia 2000 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 59; 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225; 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60). W niniejszej sprawie skarżąca, przywołując art. 2 Konstytucji jako samodzielny wzorzec kontroli konstytucyjnej zakwestionowanych przepisów, wskazała na naruszenie – wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego – zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady bezpieczeństwa prawnego, nie wyjaśniając, z jaką wolnością bądź prawem łączy naruszenie zasad wywiedzionych z art. 2 Konstytucji.

Skarżąca wskazuje także na naruszenie wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasady równości. Trybunał zauważa jednak, że opisany przez skarżącą sposób naruszenia przywołanej zasady nie uwzględnia istoty tego prawa. Zwraca też uwagę, że w świetle ustabilizowanego

orzecznictwa TK z zasady równości wyrażonej w Konstytucji wynika, że wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, tj. według jednakowej miary, bez różnicowań dyskryminujących i faworyzujących. Podmioty różniące się mogą być natomiast traktowane odmiennie. Każdorazowo ocena regulacji prawnej z perspektywy zasady równości winna być zatem poprzedzona szczegółowym zbadaniem sytuacji prawnej podmiotów i przeprowadzeniem analizy, zarówno z punktu widzenia ich cech wspólnych, jak i cech je różniących (por. wyroki TK z: 28 maja 2002 r., sygn. P 10/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 35; 11 września 2007 r., sygn. P 11/07, OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 97). Ustalenie, czy zasada równości wobec prawa została w konkretnym przypadku naruszona, wymaga określenia kręgu adresatów, do których odnosi się dana norma prawna oraz wskazania elementów określających ich sytuację prawną, które są prawnie istotne. Zasada równości wobec prawa wymaga jednocześnie zasadności kryterium, na podstawie którego dokonano zróżnicowania sytuacji określonych podmiotów (por. wyroki TK z: 24 lutego 1999 r., sygn. SK 4/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 24; 17 stycznia 2001 r., sygn. K 5/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 2; 23 listopada 2004 r., sygn. P 15/03, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 108). Sformułowany przez skarżącą zarzut powyższych wymogów nie spełnia. Nie określa bowiem podmiotów legitymujących się cechą prawnie istotną, względem których ustawodawca dopuścił się uprzywilejowania bądź dyskryminacji.

Naruszenia swoich praw i wolności skarżąca doszukuje się również w naruszeniu prawa do wynagrodzenia szkody, wyrażonego w art. 77 ust. 1 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem, każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej (postanowienie TK z 4 listopada 2014 r., sygn. Ts 235/14, OTK ZU nr 6/B/2014, poz. 634). Trybunał zauważa, że w żadnym z dołączonych do skargi orzeczeń nie rozstrzygano, czy w związku z niemożnością wznowienia postępowań podatkowych zakończonych decyzjami ostatecznymi Naczelnika US, skarżąca poniosła szkodę. Nie potwierdza tego również wykładnia zakwestionowanych w skardze przepisów. Wziąwszy powyższe pod uwagę, Trybunał uznaje art. 77 ust. 1 Konstytucji za nieadekwatny wzorzec kontroli. W konsekwencji, na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p. TK odmawia nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 u.o.t.p. TK skarżącej przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty jego doręczenia.