



SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ  
Sygn. akt SK 17/22  
BAS-WAK-442/22

Warszawa, 31 sierpnia 2023 r.

24/24

### Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam stanowisko w sprawie skargi konstytucyjnej M M z 25 sierpnia 2021 r. (sygn. akt SK 17/21), jednocześnie wnosząc o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

## Uzasadnienie

### **I. Przedmiot kontroli**

W dniu 17 lutego 2022 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej M M (dalej: Skarżący) z 25 sierpnia 2021 r., zarejestrowanej pod sygn. akt SK 17/22.

Przedmiotem kontroli w sprawie zainicjowanej przez Skarżącego są art. 116 § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137 poz. 926, ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa) w związku z art. 17 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 21 poz. 86, ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.) w zakresie, w jakim „ustanawiają odpowiedzialność osoby trzeciej – członka zarządu za podatek dochodowy od osób prawnych od dochodu, który został przez podatnika wypracowany w czasie, gdy członek zarządu nie pełnił jeszcze funkcji w zarządzie spółki”. Jako wzorce kontroli Skarżący wskazał art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Kwestionowane przez Skarżącego przepisy kształtują odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe powstałe w związku z cofnięciem zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz.U. Nr 123 poz. 600, ze zm.).

W myśl art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

1) nie wykazał, że:

- a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2022 r. poz. 2309) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo

restrukturyzacyjne, albo

- b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;  
2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Z kolei, na podstawie art. 116 § 2 ww. ustawy odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu oraz zaległości wymienione w art. 52 (należności podlegające zwrotowi bez wezwania organu podatkowego) oraz art. 52a (nienależnie pobrane wynagrodzenie płatników lub inkasentów) powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu.

Natomiast zgodnie z art. 17 ust. 5 u.p.d.o.p. w razie cofnięcia zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej podatnik traci prawo do zwolnienia i jest obowiązany do zapłaty podatku na zasadach określonych w ust. 6.

Wątpliwości Skarżącego związane są z faktem, że zaległość podatkowa za którą – w świetle zapadłych w jego sprawie orzeczeń – ponosi odpowiedzialność dotyczy podatku dochodowego za lata 2005-2010, a więc za okres kiedy nie pełnił on funkcji członka zarządu spółki L sp. z o.o.

Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem z 26 stycznia 2022 r., sygn. akt Ts 223/21, nadał skardze dalszy bieg.

## **II. Stan faktyczny sprawy**

Skarżący został powołany do Zarządu spółki L sp. z o.o. w dniu 1 listopada 2010 r. Funkcję tę pełnił do października 2015 r. (rozwiązanie spółki i postawienie jej w stan likwidacji). L sp. z o.o. miała zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej i do lipca 2013 r., korzystała ze zwolnienia dochodu od podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. Minister Gospodarki decyzją z dnia lipca 2013 r. nr cofnął ww. spółce zezwolenie na prowadzenie działalności w Specjalnej Strefie Ekonomicznej. Decyzja ta stała się prawomocna. W świetle art. 17 ust. 5 u.p.d.o.p. cofnięcie zezwolenia na prowadzenie działalności w specjalnej strefie ekonomicznej powoduje obowiązek zapłaty podatku dochodowego za cały okres korzystania ze zwolnienia podatkowego. W związku z cofnięciem zezwolenia L sp. z o.o. w stosunku do dochodu



Wymieniona decyzja została poddana, zainicjowanej przez skarżącego, kontroli sądowo-administracyjnej, w wyniku której Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z kwietnia 2021 r. (sygn. akt \_\_\_\_\_), oddalił skargę kasacyjną.

W skierowanej do NSA skardze kasacyjnej Skarżący postawił m.in. zarzut naruszenia art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej przez nieprawidłowe uznanie, że skarżący ponosi odpowiedzialność solidarną za zobowiązania sp. z o.o. w sytuacji, gdy zobowiązanie to dotyczy podatku za lata 2005 - 2010, którego termin płatności został czasowo odroczone w związku z udzieleniem spółce zezwolenia na działalność w specjalnej strefie ekonomicznej, a zatem za okres, w którym skarżący nie pełnił funkcji członka zarządu tej sp. z o.o.

W odniesieniu do tego zarzutu skargi kasacyjnej NSA wskazał, że argumentacja Skarżącego zmierza do wykazania braku jego winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. W ocenie Skarżącego, wbrew stanowisku Sądu pierwszej instancji oraz organów, uznać należy, że złożony przez spółkę wniosek o ogłoszenie upadłości, który następnie został oddalony, może stać się przesłanką uwalniającą z odpowiedzialności za zobowiązania spółki. Skarżący podniósł, że organy administracji skarbowej zobowiązane były zbadać, czy wniosek został zgłoszony we właściwym terminie, uwzględniając przy tym szczególną sytuację, w jakiej znaleźli się członkowie zarządu, w tym skarżący. Skarżący nie zgodził się z ustaleniami organów podatkowych, które przyjęły, iż termin na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki upływał w dniu 10 stycznia 2011 r.

Zdaniem skarżącego sąd, jak i organy skarbowe winny uwzględnić, że członkowie zarządu L \_\_\_\_\_ sp. z o.o. padli ofiarą oszustwa, na skutek którego błędnie oceniali sytuację majątkową spółki, co spowodowało złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki dopiero w dniu \_\_\_\_\_ sierpnia 2012 r. Skarżący nie zgodził się także z oceną sądu pierwszej instancji w zakresie zasadności oddalenia wniosków o przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka M.K. i strony, a także dowodu z opinii biegłego na okoliczność zaistnienia w sprawie przesłanek egzoneracyjnych. Jego zdaniem sąd jak i organy skarbowe winni uwzględnić, że członkowie zarządu L \_\_\_\_\_ sp. z o.o. padli ofiarą oszustwa, na skutek którego błędnie oceniali sytuację majątkową spółki. Jednak tak uzasadniany zarzut sformułowano w oparciu o art. 116 § 1 lit. a Ordynacji podatkowej, który nie uzależnia oceny dotrzymania terminu zgłoszenia wniosku o upadłość od zawinienia. Ewentualnie podstawę prawną mógłby tu stanowić art. 116 § 1 lit. b Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną

odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu nie wykazał, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy.

Tymczasem takiego zarzutu w skardze kasacyjnej nie sformułowano. Naczelny Sąd Administracyjny wywiódł, że obowiązek związania sądu granicami skargi kasacyjnej i podniesionymi w jej ramach zarzutami oznacza skorelowany z tymże obowiązek po stronie wnoszącego skargę kasacyjną precyzyjnego wskazywania regulacji prawnych, których naruszenia doszukuje się w działaniu sądu pierwszej instancji. Zarzut naruszenia określonych przepisów musi być postawiony wyraźnie, z wyszczególnieniem każdej jednostki redakcyjnej przytaczanej normy prawnej. Naczelny Sąd Administracyjny przy braku wskazania naruszenia konkretnego przepisu nie może zgadywać na podstawie argumentacji uzasadnienia skargi kasacyjnej intencji strony. W tym stanie skarga kasacyjna wniesiona przez Skarżącego została oddalona.

### **III. Zarzuty skarżącego**

Uzasadniając zarzut Skarżący w pierwszej kolejności przedstawił zasady odpowiedzialności członków zarządu spółki kapitałowe za zobowiązania podatkowe tejże spółki. Ustawodawca przyjął w tym względzie zasadę, że orzeczenie o odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. możliwe jest w przypadku, gdy termin płatności zobowiązań podatkowych upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, a egzekucja prowadzona przeciwko spółce okazała się bezskuteczna. Członek zarządu chcąc uwolnić się od tej odpowiedzialności, powinien wykazać, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) bądź też, że brak działań w tym kierunku nie wynikał z jego winy, względnie wskazać mienie spółki, z którego egzekucja umożliwiłaby zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. W konsekwencji, jeśli terminy powstania zobowiązań w podatku oraz terminy ich płatności upływają w czasie pełnienia przez daną osobę funkcji członka zarządu spółki, to spełnione zostały przesłanki dopuszczające do orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeśli nie zachodzą jednocześnie przesłanki pozwalające na uwolnienie go od odpowiedzialności podatkowej, w szczególności nie został złożony wniosek o

ogłoszenie upadłości spółki.

W ocenie Skarżącego tak skonstruowana norma prawa podatkowego – wiążąca odpowiedzialność członka zarządu z terminem powstania zobowiązania podatkowego i związanej z nim zaległości podatkowej, a nie z czasem powstania dochodu podlegającego opodatkowaniu – narusza prawo do ochrony praw majątkowych Skarżącego oraz prawo do równej ich ochrony w kontekście klauzuli limitacyjnej (art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Uzasadniając zarzut naruszenia powołanych przepisów konstytucyjnych Skarżący podniósł, że „regulacja ustawowa pozwalająca na poszukiwanie kolejnych dłużników, aż do zaspokojenia należności publicznoprawnej nie może być zasadą systemu podatkowego, gdyż wypacza konstytucyjne prawo, o którym mowa w art. 64 ustęp 1,2,3 Konstytucji, którego idea jest m.in. powstrzymywanie się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawić ochrony prawnej lub tę ochronę ograniczać”. W konsekwencji ustawodawca pominął granicę ingerencji przewidzianą w art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 2 Konstytucji i tym samym w sposób zupełnie nieuzasadniony (nieproporcjonalny) wkroczył w zagwarantowaną konstytucyjnie ochronę praw majątkowych osób fizycznych potencjalnie odpowiedzialnych za zobowiązania osoby prawnej.

W ocenie Skarżącego zakwestionowane przepisy rażąco naruszają istotę praw wynikających z art. 64 ust. 1-3 Konstytucji, gdyż już sama możliwość ponoszenia odpowiedzialności za podatek przez osobę niebędącą członkiem zarządu w czasie, gdy spółka wypracowała dochód, od którego jest należny ów podatek, a tym samym potencjalna odpowiedzialność za takie zobowiązania godzi w ochronę praw majątkowych w kontekście jednej z podstawowych – dla systemu wartości i wolności – zasad, tj. zasady proporcjonalności.

#### **IV. Analiza formalna**

1. Przystąpienie do analizy konstytucyjności kwestionowanego unormowania powinno zostać poprzedzone rozważaniami o charakterze formalnoprawnym, mającymi na celu ustalenie tego, czy merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał skargi konstytucyjnej jest dopuszczalne, a jeśli tak, to w jakim zakresie. Skarga konstytucyjna, aby mogła zostać rozpoznana przez Trybunał, musi spełniać niezbędne wymogi formalne.

Dopuszczalność skutecznego zainicjowania postępowania przed Trybunałem

warunkowana jest dopełnieniem przez podmiot inicjujący postępowanie wymogów formalnych wynikających z Konstytucji, jak też – rozwijających jej postanowienia – przepisów ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: uTK).

Zgodnie z art. 61 ust. 1 i 2 uTK Prezes Trybunału kieruje skargę konstytucyjną na posiedzenie niejawne w celu wstępnego rozpoznania. Jeżeli skarga konstytucyjna spełnia wymagania przewidziane w ustawie oraz nie zachodzą okoliczności wyłączające jej rozpoznanie, Trybunał Konstytucyjny wydaje postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu. Jak podkreśla jednak Trybunał, postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu w wyniku dokonania wstępnego rozpoznania nie jest wiążące dla składu orzekającego, który jest uprawniony do wydania postanowienia umarzającego postępowanie w wypadku stwierdzenia stosownych przesłanek na dalszym etapie merytorycznego rozpatrzenia sprawy. W orzecznictwie trybunalskim wskazuje się, że dopiero szczegółowa analiza okoliczności sprawy, w tym cech podmiotu skarżącego oraz przedmiotu skargi konstytucyjnej, pozwala na ustalenie, czy skarga spełnia wymogi, związane z jej normatywną konstrukcją, wynikającą z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz z art. 47 uTK. Trybunał jest więc zobligowany do rzetelnej oceny warunków dopuszczalności skargi konstytucyjnej, a skład wyznaczony do orzekania merytorycznego nie jest związany wynikami wstępnej kontroli ujętymi w zarządzeniu sędziego Trybunału o nadaniu skardze biegu albo postanowieniu Trybunału o uwzględnieniu zażalenia na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Jeśli wydanie orzeczenia byłoby niedopuszczalne ze względu na niespełnienie wymogów skargi konstytucyjnej, konieczne jest umorzenie postępowania” (zob. postanowienia TK z: 24 października 2006 r., sygn. akt SK 65/05; 30 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 15/07; 8 lipca 2008 r., sygn. akt K 40/06; 16 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 22/07; 2 grudnia 2010 r., sygn. akt SK 11/10; 4 lipca 2011 r., sygn. akt SK 27/10; 14 grudnia 2011 r., sygn. akt SK 29/09 oraz 17 maja 2017 r., sygn. akt SK 7/16).

W konsekwencji również uczestnicy postępowania (w tym Sejm) nie są zwolnieni z obowiązku analizy przesłanek formalnych dopuszczalności skargi, mimo wcześniejszego wstępnego jej rozpoznania przez Trybunał.

Analiza formalnoprawna powinna w szczególności prowadzić do ustalenia, czy w danej sprawie nie zachodzą ujemne przesłanki wydania przez Trybunał wyroku. Przede wszystkim oceny wymaga, czy procedowanie w danej sprawie przez Trybunał nie jest niedopuszczalne lub zbędne. Wystąpienie co najmniej jednej z ujemnych



przesłanek skutkować powinno umorzeniem postępowania.

2. Artykuł 79 ust. 1 Konstytucji, regulujący na płaszczyźnie ustawy zasadniczej instytucję skargi konstytucyjnej, jak również doprecyzowujący zasady składania skarg konstytucyjnych art. 53 i art. 77 uTK statuują wymóg, aby przedmiotem skargi był wyłącznie taki przepis prawny, który wykazuje podwójną kwalifikację. Po pierwsze, przepis, którego zbadania konstytucyjności wymaga inicjator postępowania musi być podstawą wydanego przez sąd lub organ administracji publicznej ostatecznego orzeczenia (wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia), naruszającego podstawowe prawa skarżącego. Po drugie, przyczyna naruszenia powinna wynikać z treści zaskarżonego przepisu. Inaczej mówiąc, przesłanką rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wskazanie przez inicjatora postępowania takiego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, który w sprawie wnoszącego skargę stanowił podstawę prawną ostatecznego rozstrzygnięcia, naruszającego przysługujące mu konstytucyjne prawa lub wolności (zob. wyrok TK z 6 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 33/04; postanowienia TK z: 21 września 2005 r., sygn. akt SK 32/04; 16 marca 2010 r., sygn. akt SK 57/08; 12 maja 2021 r., sygn. akt SK 114/20).

3. Weryfikując wskazane wymogi w płaszczyźnie niniejszego postępowania zauważyć należy, że istota zarzutu Skarżącego sprowadza się do rozróżnienia momentu powstania zobowiązania (zaległości podatkowej) i okresu, za który ta zaległość powstała.

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że ustawodawca zdecydował, iż członkowie zarządu spółek kapitałowych odpowiedzialni są za zaległości podatkowe tych spółek z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, a egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna (w całości lub w części). Innymi słowy, wykazanie przez organ podatkowy, że przesłanki te ziszczyły się, oznacza odpowiedzialność członka zarządu za podatkowe zaległości spółki. Zasadę tę koryguje wykazanie przez członka zarządu, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości spółki (albo o wszczęcie postępowania zapobiegającego upadłości), że niezgłoszenie wymienionego wniosku nastąpiło bez winy członka zarządu albo wskazanie przez członka zarządu mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki przynajmniej w znacznej części (zob. art. 116 § 1 pkt 1 lit. a i lit. b oraz pkt 2 Ordynacji podatkowej).

Skarżący podnosi, że zaległość podatkowa związana jest z podlegającym opodatkowaniu dochodem spółki wypracowanym w latach 2005-2010. Dochód ten nie podlegał opodatkowaniu w tym okresie, gdyż spółka korzystała ze zwolnienia podatkowego w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. W związku z cofnięciem zezwolenia w 2013 r. dochód ten podlegał opodatkowaniu dopiero w 2013 r., tj. w czasie pełnienia przez Skarżącego funkcji członka zarządu.

Jednakże o powstaniu zobowiązania podatkowego spółki w związku z cofnięciem zwolnienia podatkowego (a w konsekwencji także o powstaniu odpowiedzialności członka zarządu spółki za te zobowiązania) przesądza art. 17 ust. 6 u.p.d.o.p., zgodnie z którym w razie wystąpienia okoliczności, o których mowa w art. 17 ust. 5 u.p.d.o.p. (cofnięcie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej), podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku należnego od dochodu wynikającego z cofniętego zezwolenia albo z uchylonej decyzji o wsparciu, w terminie właściwym do rozliczenia zaliczki za pierwszy okres przypadający do wpłaty zaliczki, o którym mowa w art. 25, następujący po miesiącu, w którym wystąpią te okoliczności, a gdy utrata prawa nastąpi w ostatnim miesiącu roku podatkowego – w zeznaniu rocznym. Powołany przepis (art. 17 ust. 6 u.p.d.o.p.) nie został wskazany w skardze konstytucyjnej jako kształtujący sytuację prawną Skarżącego i nie została zakwestionowana jego zgodność z Konstytucją.

Tymczasem, w ocenie Sejmu, to właśnie to unormowanie przesądziło o tym, że podatek dochodowy od osób prawnych związany z dochodem wypracowanym przez spółkę w latach 2005-2010 stał się wymagalny dopiero w 2013 r., tj. w czasie pełnienia przez Skarżącego funkcji członka zarządu. W konsekwencji braku uiszczenia przez spółkę należności podatkowych w terminie – co również miało miejsce w czasie pełnienia przez Skarżącego funkcji członka zarządu spółki – powstała zaległość podatkowa.

W związku z powyższym, problem konstytucyjny ujęty w sposób opisany w analizowanej skardze konstytucyjnej nie ma bezpośredniego związku z treścią regulacji ustawowej zakwestionowanej przez Skarżącego, gdyż norma zrekonstruowana w skardze konstytucyjnej jako kształtująca sytuację prawną Skarżącego jest niepełna.

Z art. 79 ust. 1 Konstytucji, a także z przepisów u TK jednoznacznie wynika, że merytoryczne rozpoznanie skargi możliwe jest jedynie w przypadku łącznego spełnienia następujących przesłanek. Po pierwsze, zaskarżony przepis powinien być

podstawą prawną ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, wydanego w indywidualnej sprawie skarżącego. Po drugie, orzeczenie to powinno pociągać za sobą naruszenie wskazanych w skardze konstytucyjnych wolności lub praw przysługujących skarżącemu. Po trzecie, źródłem tego naruszenia ma być normatywna treść kwestionowanych przepisów, a sposób naruszenia powinien być wskazany przez samego skarżącego w uzasadnieniu wnoszonej skargi (art. 53 uTK). Innymi słowy, za pomocą skargi można żądać dokonania hierarchicznej kontroli norm tylko wtedy, gdy skarżący uprawdopodobni, że doszło do naruszenia konstytucyjnych praw, oraz gdy wykaże, że zaskarżony przepis (wynikająca z niego norma prawna) jest źródłem tego naruszenia. Nie można zatem upatrywać naruszenia praw i wolności konstytucyjnych w zastosowaniu normy niepełnej.

Skoro zaskarżona została niepełna norma prawna, w ocenie Sejmu, postępowanie w sprawie niniejszej skargi konstytucyjnej powinno zostać **umorzone**. Zrekonstruowana w skardze konstytucyjnej norma prawna nie kształtowała bowiem sytuacji prawnej Skarżącego w zakwestionowanym zakresie, a zatem wniesiony do Trybunału Konstytucyjnego środek prawny nie spełnia podstawowego warunku wynikającego z art. 79 ust. 1 Konstytucji, a doprecyzowanego w art. 53 ust. 1 pkt 1 uTK.

4. Niezależnie od powyższego należy wskazać, że wniesiona skarga konstytucyjna, jak i prowadzone wcześniej postępowanie sądowno-administracyjne, ma doprowadzić do uwolnienia Skarżącego od odpowiedzialności za zaległości podatkowe L sp. z o.o., której Skarżący był członkiem zarządu.

Trybunał wielokrotnie podkreślał, że skarga konstytucyjna nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniedbań, do których doszło w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie (zob. postanowienie TK z 16 października 2002 r., sygn. akt SK 43/01). Poza oceną Trybunału pozostają zatem sytuacje, w których utrata prawa do rozpoznania skargi konstytucyjnej następuje w wyniku zaniedbań, do których doprowadzili skarżący na wcześniejszych etapach postępowania (zob. postanowienie TK z 3 lipca 2007 r., sygn. akt SK 4/07).

Jak wynika z ostatecznego rozstrzygnięcia zapadłego w sprawie Skarżącego, tj. wyroku NSA z kwietnia 2021 r. (sygn. akt ), w toku postępowania przed sądami Skarżący dążył do wykazania braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. Zdaniem skarżącego sąd, jak i organy skarbowe winny uwzględnić, że członkowie zarządu L sp. z o.o. padli ofiarą oszustwa, na

skutek którego błędnie oceniali sytuację majątkową spółki, co spowodowało złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki dopiero w dniu sierpnia 2012 r. Taką przesłankę egzoneracyjną przewiduje art. 116 § 1 lit. b Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu nie wykazał, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy. W toku postępowania przed sądami administracyjnymi – co podkreśla w ww. wyroku NSA – Skarżący nie powoływał się jednak na to unormowanie, aby uwolnić się od odpowiedzialności podatkowej. W konsekwencji, wypełnienie przez Skarżącego warunków uwolnienia się od odpowiedzialności za zaległości L sp. z o.o. nie mogło zostać zweryfikowane w postępowaniu sądowoadministracyjnym.

W tym kontekście należy przypomnieć utrwalone stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym skarga konstytucyjna stanowi instrument ochrony podstawowych praw i wolności zagwarantowanych w Konstytucji. Dlatego też przy rozpatrywaniu skarg konstytucyjnych szczególnie istotne jest zwrócenie uwagi na zabezpieczenie interesów prawnych skarżących. Możliwe jest to jednak dopiero po wykazaniu przez nich samych choćby minimalnej staranności w trosce o zabezpieczenie tychże interesów. Poziom tej staranności został wyznaczony przez określenie warunków dopuszczalności wniesienia skargi konstytucyjnej. Trybunał podkreślał, że „skarga ta nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniedbań popełnionych w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie” (zob. postanowienia TK z: 16 października 2002 r., sygn. akt SK 43/01 oraz 17 marca 1998 r., sygn. akt Ts 27/97). Skarga konstytucyjna, stanowiąca w istocie zarzut przeciw prawu, stanowi instrument *ultima ratio*, a więc jest ostatnią szansą dochodzenia praw i wolności naruszonych przez zastosowanie przepisu kwestionowanego w skardze. Poza oceną Trybunału Konstytucyjnego muszą zatem pozostawać również te sytuacje, w których utrata prawa do rozpoznania skargi konstytucyjnej następuje w rezultacie błędów popełnionych przez skarżącego na wcześniejszych etapach postępowania (zob. postanowienie TK z 3 lipca 2007 r., sygn. akt SK 4/07).

Stan faktyczny leżący u podstaw rozpatrywanej sprawy, a w szczególności analiza uzasadnień do zapadłych w sprawie Skarżącego wyroków sądów administracyjnych dowodzi, że analizowana skarga konstytucyjna jest próbą skorygowania zaniedbań (zaniechań), do których Skarżący doprowadził w ramach

postępowań przed organami podatkowymi i sądami.

W opinii Sejmu ukształtowanie sytuacji prawnej Skarżącego wynikało z podjętych przez niego działań (zaniechań, zaniedbań), a tym samym należało uznać, że skarżący nie wskazał sposobu naruszenia jego praw wynikających z Konstytucji. Należy bowiem podkreślić, że każdorazowa ocena zasadności skargi konstytucyjnej (tzn. sformułowanych w niej zarzutów) nie może abstrahować od okoliczności konkretnego stanu faktycznego. Naruszenie konstytucyjnych praw i wolności musi mieć bowiem charakter obiektywny, tzn. nie może być wywołane (sprovokowane) przez zachowanie (a ściślej: zaniedbanie) skarżącego (zob. np. postanowienie TK z 4 lutego 2015 r., sygn. akt Ts 193/12). Z uwagi na powyższe, w ocenie Sejmu skarżący nie dowiódł, by to z powodu treści zaskarżonych przepisów doszło do naruszenia jego praw podmiotowych.

5. Ponadto, należy podkreślić, że zarzuty zawarte w analizowanej skardze konstytucyjnej zmierzają do zakwestionowania przyjętej przez ustawodawcę konstrukcji odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej.

Skarżący domaga się, aby odpowiedzialność ta – obejmująca zaległości podatkowe powstałe w czasie pełnienia funkcji przez danego członka zarządu związane z zobowiązaniami podatkowymi, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu – została zawężona wyłącznie do zaległości związanych z dochodem wypracowanym w czasie pełnienia przez konkretną osobę funkcji członka zarządu.

Aktualnie okoliczność ta pozostaje indyferentna prawnie w odniesieniu do możliwości wydania decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległość podatkową spółki. Co więcej, wprowadzenie tej dodatkowej przesłanki byłoby niespójne z przyjętymi przez ustawodawcę zasadami rozliczania podatku dochodowego od osób prawnych.

Po pierwsze, okresem sprawozdawczym w podatku dochodowym od osób prawnych jest rok podatkowy. Zgodnie z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.p. podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych co do zasady są obowiązani składać urzędowi skarbowemu zeznanie o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) w roku podatkowym - do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą zapłaconych zaliczek za okres od początku roku. Powyższe

oznacza, że ewentualna zaległość w podatku dochodowym od osób prawnych może powstać po tym terminie, gdyż wcześniej to powstające z mocy prawa zobowiązanie podatkowe nie jest wymagalne. W konsekwencji, ustawodawca już na poziomie kształtowania unormowań regulujących kwestie powstawania zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych i terminów ich płatności odróżnia okres wypracowania dochodu podlegającego opodatkowaniu od momentu, w którym dochód ten podlega *de facto* opodatkowaniu (zobowiązanie podatkowe staje się wymagalne) niejako odraczając tę chwilę o trzy miesiące po zakończeniu roku podatkowego.

Po drugie, *ratio legis* prawnej konstrukcji odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki związane jest z przyjęciem założenia, że członek zarządu spółki zobowiązany jest do stałego monitorowania stanu finansowego spółki, rzetelnego prowadzenia spraw spółki, w tym rzetelnego rozliczania się z budżetem państwa z tytułu podatków. Na członku zarządu spółki kapitałowej ciąży obowiązek podwyższonej staranności oczekiwanej od kogoś, kto pełni funkcję organu osoby prawnej prowadzącej działalność gospodarczą. Każdy członek zarządu spółki ma obowiązek posiadania podstawowych informacji o najważniejszych sprawach spółki. Skoro zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych powstają z mocy samego prawa, to ich nieregulowanie przez spółkę w wysokości i terminie wynikających z przepisów prawa powoduje obciążenie winą jej zarządu (a właściwie – członków zarządu) za nierzetelne prowadzenie spraw spółki.

Jest to o tyle istotne, że w stanie faktycznym leżącym u podstaw niniejszej skargi konstytucyjnej podatek dochodowy za lata 2005-2010 stał się wymagalny dopiero w 2013 r. i wtedy – w związku z brakiem zapłaty w terminie – przekształcił się w zaległość podatkową. Wprowadzenie postulowanej przez Skarżącego dodatkowej przesłanki orzekania o odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki doprowadziłoby w istocie do osłabienia funkcji gwarancyjnej odpowiedzialności osób trzecich. Tym bardziej, że w okolicznościach niniejszej sprawy osoby, które były członkami zarządu w latach 2005-2010 nie musiały pełnić tej funkcji w 2013 r., kiedy powstało zobowiązanie podatkowe i doszło do zaniechania wykonywania podstawowych obowiązków podatnika (tj. rzetelnego rozliczania się z budżetem państwa z tytułu podatków) skutkującego powstaniem zaległości podatkowej.

W związku z powyższym, należy uznać że, zarzuty sformułowane w skardze konstytucyjnej w omawianym zakresie przybierają w istocie postać postulatu poszerzenia katalogu przesłanek umożliwiających wyłączenie lub ograniczenie

odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki (tj. uzupełnienia zaskarżonej regulacji o dodatkową treść). Skarżący domaga się bowiem, by ustalenie tej odpowiedzialności było możliwe tylko wówczas, gdy zarówno moment powstania zaległości podatkowej, jak i okres w którym powstał podlegających opodatkowaniu dochód wystąpiły w czasie pełnienia przez osobę trzecią funkcji członka zarządu.

To dowodzi, że zarzut skarżącego we wskazanym zakresie dotyczy w istocie zaniechania ustawodawczego (braku regulacji), co – jak wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny – przesądza o jego niedopuszczalności w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 53 ust. 1 pkt 1 uTK (zob. np. wydane w podobnej sprawie postanowienie TK z 25 czerwca 2014 r., sygn. akt Ts 154/13).

6. Uzasadniając zarzut niezgodności kwestionowanych regulacji z Konstytucją Skarżący wskazuje, że art. 31 ust. 3 Konstytucji powinien powstrzymać ustawodawcę przed nadmiernym i nieuzasadnionym ingerowaniem w prawa wynikające z art. 64 ust. 1-3 Konstytucji (skarga s.5). Regulacja ustawowa pozwalająca na poszukiwanie kolejnych dłużników aż do osiągnięcia zaspokojenia należności publicznoprawnej nie może być zasadą systemu podatkowego, gdyż wypacza konstytucyjne prawo, o którym mowa w art. 64 ust. 1-3 Konstytucji, którego idea jest m.in. powstrzymanie się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub ochronę tę ograniczać (skarga, s. 6).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że na gruncie Konstytucji zasada proporcjonalności ma ściśle sprecyzowany charakter związany z ochronną funkcją konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela (zob. wyrok TK z 31 stycznia 2013 r., sygn. akt K 14/11). W demokratycznym państwie prawnym konstytucyjne wolności i prawa mają bowiem przede wszystkim gwarantować jednostce ochronę przed nadmierną ingerencją państwa. Na straży granic dopuszczalnej ingerencji w konstytucyjne wolności i prawa jednostki stoi właśnie zasada proporcjonalności. W doktrynie podkreśla się, że konstytucjonalizacja zasady proporcjonalności wiąże się przede wszystkim z realizacją tzw. funkcji ochronnej, określającej relacje państwo – jednostka (zob. np. K. Wojtyczek, *Zasada proporcjonalności*, [w:] *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, red. B. Banaszak, A. Preisner, Warszawa 2002, s. 669).

Jak wskazano w powołanym wyżej wyroku TK o sygn. K 14/11: „Z historycznego punktu widzenia, do sformułowania zasady proporcjonalności w jej obecnym kształcie, doprowadziło rozwinięcie ogólnie rozumianego zakazu nadmiernej ingerencji.

Początkowo, w relacji państwo – jednostka, ów zakaz nadmiernej ingerencji wiązano przede wszystkim z potrzebą stosowania środków koniecznych i przydatnych do osiągnięcia zakładanych celów. Z biegiem czasu wypracowano także trzeci wymóg, określany dziś jako zasada proporcjonalności *sensu stricto*, wymagająca «ważenia» dobra poświęcanego i dobra, któremu służy ingerencja. Z tak rozbudowanej zasady wynikał nakaz rozstrzygania kolizji dóbr zgodnie z założeniem, że zastosowane środki mają pozostać w odpowiedniej proporcji do zakładanych celów”.

Z analizy orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika jednoznacznie, że przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r. zasada proporcjonalności została wywiedziona z zasady demokratycznego państwa prawnego i stanowiła kryterium oceny ingerencji ustawodawcy w sferę praw i wolności. Już w pierwszym orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego, w którym podstawowy wzorzec kontroli stanowiła zasada proporcjonalności, Trybunał wywiódł zakaz nadmiernej ingerencji z zasady państwa prawnego, a następnie dookreślił treść tej zasady, formułując pytania charakterystyczne dla testu proporcjonalności, a mianowicie: po pierwsze, czy wprowadzona regulacja jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków, po drugie, czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana, i po trzecie wreszcie, czy rezultaty wprowadzanej regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela (zob. orzeczenie z 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94).

Przedstawione rozumienie zasady proporcjonalności znalazło potwierdzenie w treści art. 31 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób.

Zasada proporcjonalności wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji jest obecnie podstawowym instrumentem umożliwiającym ocenę dopuszczalności ingerencji w prawa i wolności jednostki. Ustrojodawca wyraźnie jednak zastrzegł, że taką rolę na gruncie Konstytucji zasada proporcjonalności odgrywa wyłącznie w odniesieniu do praw i wolności o charakterze konstytucyjnym. Regulacja art. 31 ust. 3 Konstytucji koncentruje się bowiem na wskazaniu przesłanek wprowadzenia ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw, zaś zawarta w nim zasada wyznacza maksymalne granice owych ograniczeń.

W ocenie Sejmu przedstawione w skardze argumenty nie mogą być uznane za



wystarczające i przekonujące dla zakwestionowania zgodności z Konstytucją istniejącego mechanizmu ustalania odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki. Treść skargi konstytucyjnej nie dostarcza bowiem przesłanek wystarczających do stwierdzenia, iż sytuacja skarżącego nosi znamiona nadmiernego i nieuzasadnionego wkraczania w jego prawa wynikające z art. 64 ust. 1 -3 Konstytucji. Skarżący poza ogólnym wskazaniem wzorców kontroli, a więc art. 31 ust. 3 „w powiązaniu” z art. 64 ust. 1-3 Konstytucji nie wyjaśnił, na czym miałyby polegać niezgodna z wymogami art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej ingerencja ustawodawcy we wskazane prawo konstytucyjne. Wykazanie przez skarżącego naruszenia konstytucyjnego prawa i wolności nie może sprowadzać się wyłącznie do wymienienia przepisów Konstytucji bez przedstawienia adekwatnych argumentów świadczących o niedozwolonym ograniczeniu konstytucyjnych praw podmiotowych. Konieczne jest nie tylko precyzyjne oznaczenie przez skarżącego wzorców konstytucyjnych, ale także ich zgodna z orzecznictwem konstytucyjnym interpretacja oraz odpowiednie przyporządkowanie do przedmiotu kontroli (zob. postanowienie TK z 12 lipca 2016 r., sygn. akt SK 5/15).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że materia związana z ponoszeniem przez podatników ciężarów fiskalnych w znacznej mierze naznaczona jest swobodą prawodawcy, nadającego kształt elementom konstrukcyjnym zobowiązania podatkowego, zwłaszcza w odniesieniu do zasady powszechności opodatkowania. Jednoznacznych i ostrych kryteriów oceny przyjmowanych przez prawodawcę mechanizmów kształtowania odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatników nie dostarczają także unormowania ustawy zasadniczej (art. 84 czy art. 217 Konstytucji). W takiej sytuacji szczególnego znaczenia nabiera konieczność wykazania przez podmiot kwestionujący konstytucyjność danej regulacji, iż przyjęta przez ustawodawcę koncepcja w sposób rażący i niebudzący wątpliwości godzi w konstytucyjne normy kształtujące prawa podmiotowe podatnika.

Ze względu na to, że nałożenie obowiązków podatkowych znajduje bezpośrednią podstawę w art. 84 Konstytucji, ingerencja w majątek podatnika nie ma charakteru ograniczenia jego prawa, lecz jest ustanowieniem obowiązku publicznoprawnego w postaci konieczności uiszczenia podatku (zob. wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10). Badanie konstytucyjności wysokości podatków przez Trybunał nie mieści się w funkcji ustrojowej, którą w demokratycznym państwie prawnym pełni sąd konstytucyjny. Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności wprowadzanych rozwiązań podatkowych pozostaje w zasadzie poza kognicją

Trybunału, który może ingerować w tę sferę tylko wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli w sposób oczywisty godzą w normy, zasady lub wartości konstytucyjne (zob. wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12).

Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego powołanie zasady proporcjonalności jako wzorca kontroli możliwe jest w sytuacji konfliktu dwóch wartości, a mianowicie konstytucyjnej wolności lub prawa jednostki z jedną z wartości, o których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Co więcej, obowiązki podatkowe mają wyraźną podstawę konstytucyjną i ich dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności lub praw. W przypadku regulacji podatkowych z samego faktu, iż są one niekorzystne dla podatnika, nie sposób wysnuwać wniosku o ich niekonstytucyjności, jeśli spełniają wymogi dotyczące prawidłowej legislacji i nie godzą w inne postanowienia Konstytucji. Ponadto, dla stwierdzenia niekonstytucyjności przepisów prawa podatkowego wymagana jest oczywistość naruszenia zasady proporcjonalności, a optymalizacja przepisów nie jest tożsama z kontrolą konstytucyjności. Stąd też – w ocenie Sejmu – występuje konieczność umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Konkludując powyższe uwagi należy uznać, że skarga zawiera braki formalne uniemożliwiające jej merytoryczne rozpatrzenie, dlatego też Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.TK, z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

MARSZAŁK SEJMU

Elżbieta Witek