

**WYROK**  
z dnia 3 kwietnia 2006 r.  
**Sygn. akt SK 46/05\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Ewa Łętowska – przewodniczący  
Marian Grzybowski  
Janusz Niemcewicz  
Marian Zdyb  
Bohdan Zdziennicki – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżących oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 3 kwietnia 2006 r., skargi konstytucyjnej Ryszarda Chachonia i Mariusza Chachonia o zbadanie zgodności:

art. 97 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) w związku z art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) i z art. 102 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa z art. 2, art. 7, art. 21 ust. 1, art. 32, art. 45 ust. 1 i art. 64 Konstytucji,

o r z e k a:

**Art. 97 w związku z art. 102 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199) jest zgodny z art. 21 ust. 1, art. 32, art. 45 ust. 1 i art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Ponadto p o s t a n a w i a:

**na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.**

UZASADNIENIE:

**I**

1. W skardze konstytucyjnej Ryszarda Chachonia i Mariusza Chachonia zakwestionowano konstytucyjność art. 97 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) w związku

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 12 kwietnia 2006 r. w Dz. U. Nr 61, poz. 436.

z art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.; dalej: ustawa o NSA) i z art. 102 § 2 ordynacji podatkowej.

Skarga została oparta na następującym stanie faktycznym:

Decyzją Urzędu Skarbowego w Tomaszowie Mazowieckim (nr US I/2-823/P/5/2001 z 6 sierpnia 2001 r. przeniesiono na Krystynę Chachoń odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe PPUH „Lech Market” spółki z o.o. w likwidacji w Tomaszowie Mazowieckim w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 1994 r. Krystyna Chachoń została uznana za zobowiązaną do zapłaty podatku „osobę trzecią” w rozumieniu ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.). Decyzją Izby Skarbowej w Łodzi, Ośrodka Zamiejscowego w Piotrkowie Trybunalskim (nr I SP/W/2339/01/I/8211/282/GA/01) z 26 października 2001 r. utrzymano w mocy powyższą decyzję.

Ponadto spółka „Lech Market” miała zaległości w zakresie podatku od towarów i usług za rok 1994. Decyzją Urzędu Skarbowego w Tomaszowie Mazowieckim (nr US III-077/194/2002) z 19 marca 2002 r. orzeczono odpowiedzialność Krystyny Chachoń jako współnika wymienionej spółki. Krystyna Chachoń wniosła odwołanie. Decyzją Izby Skarbowej w Łodzi, Ośrodka Zamiejscowego w Piotrkowie Trybunalskim (nr I SP/W/III/4407/01/273/FD/02) z 14 czerwca 2002 r. utrzymano w mocy zaskarżoną decyzję.

Krystyna Chachoń zaskarżyła obie decyzje Izby Skarbowej do Naczelnego Sądu Administracyjnego, lecz zmarła w toku postępowania – 25 października 2002 r. Jej spadkobiercy poparli skargę przed NSA, twierdząc, że dalsze postępowanie powinno toczyć się z ich udziałem. Postanowieniami z 24 czerwca 2003 r. (sygn. akt I SA/Łd 1528/02, sygn. akt I SA/Łd 2162/01 i sygn. akt I SA/Łd 2163/01) Naczelny Sąd Administracyjny, Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi na podstawie art. 355 § 1 k.p.c. w związku z art. 59 ustawy o NSA umorzył postępowanie. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że zgodnie z art. 97 ordynacji podatkowej przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przejmują spadkobiercy podatnika i płatnika. Sukcesja nie dotyczy natomiast, zdaniem NSA, praw i obowiązków podatkowych osób trzecich. Z tego względu spadkobiercy Krystyny Chachoń, jako zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej, nie wstąpili w jej miejsce do postępowania w charakterze strony na podstawie art. 102 § 2 ordynacji podatkowej w związku z art. 59 ustawy o NSA. Skarżący wniesli skargi kasacyjne, które zostały oddalone wyrokami NSA z 14 października 2004 r. (sygn. akt FSK 585/04, sygn. akt FSK 586/04 i sygn. akt FSK 587/04).

W skardze konstytucyjnej zarzucono niezgodność art. 97 ordynacji podatkowej w związku z art. 59 ustawy o NSA z art. 2, art. 7, art. 21 ust. 1, art. 32, art. 45 ust. 1 i art. 64 Konstytucji oraz w związku z art. 102 § 2 ordynacji podatkowej. Skarżący przedstawili argumentację przede wszystkim opisującą zarzut naruszenia zasady równości oraz konstytucyjnych praw własności i dziedziczenia. Podnieśli, że równość została naruszona, ponieważ ustawodawca potraktował w sposób zróżnicowany podmioty charakteryzujące się wspólną cechą istotną (relevantną): podatnika i odpowiedzialną podatkowo osobę trzecią. Skarżący uważają, że spadkobiercy zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej powinni być sukcesorami jej praw i zobowiązań podatkowych. Podnieśli również, że pozbawiono ich prawa do sądowej kontroli legalności decyzji orzekającej o odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe (dochodzenie zwrotu zapłaconego podatku). Zarzuty niezgodności z art. 2 i art. 7 Konstytucji zostały określone jako naruszenie zasad sprawiedliwości społecznej i praworządności.

2. W piśmie z 23 marca 2006 r. stanowisko w sprawie przedstawił Prokurator Generalny Rzeczypospolitej Polskiej, wskazując, że przepis art. 97 ust. 1 ordynacji podatkowej nie jest niezgodny z art. 7 i z art. 45 ust. 1 Konstytucji i jest zgodny z art. 2, art. 21 ust. 1 oraz z art. 64 Konstytucji. W ocenie Prokuratora Generalnego zaskarżona regulacja mieści się w granicach określonych przez zasadę sprawiedliwości oraz w sposób uprawniony różnicuje w zakresie sukcesji praw i zobowiązań podatkowych powołane w niej podmioty. Przepis art. 45 ust. 1 Konstytucji jest według Prokuratora Generalnego niewłaściwym wzorcem kontroli konstytucyjności w sprawie skarżących. Sprawa przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, w której chcieli oni dochodzić praw przysługujących spadkodawczyni, nie ma charakteru „ich sprawy” w rozumieniu określonym w art. 45 ust. 1 Konstytucji gwarantującym konstytucyjne prawo do sądu. W opinii Prokuratora Generalnego zasada ochrony prawa dziedziczenia i ochrony praw majątkowych wyrażona w art. 21 ust. 1 i w art. 64 ust. 1 Konstytucji nie została naruszona, ponieważ prawa i obowiązki majątkowe wynikające z prawa podatkowego należą do kategorii publicznoprawnej, „a więc nie wchodzi w skład mienia, którego dziedziczenie chronione jest przez wspomniane normy konstytucyjne”. Przepis art. 7 Konstytucji nie nadaje się, zdaniem Prokuratora Generalnego do kontroli treści zaskarżonego przepisu ordynacji podatkowej, ponieważ ten ostatni nie wiąże się ani wprost, ani pośrednio z zasadą legalizmu.

3. Marszałek Sejmu w piśmie z 28 marca 2006 r. przedstawił w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej stanowisko w sprawie, wnosząc o stwierdzenie, że art. 97 ordynacji podatkowej oraz art. 102 § 2 ordynacji podatkowej w związku z art. 59 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym jest zgodny z art. 2, art. 7, art. 21 ust. 1, art. 32, art. 45 ust. 1 oraz art. 64 Konstytucji. Wyjaśnił, że pozycja prawa osób trzecich, o których mowa w art. 107-119 ordynacji podatkowej, jest odmienna od statusu podatnika. Osoby te, przez nałożenie na nie decyzją organu podatkowego odpowiedzialności za zaległe zobowiązania podatkowe, nie stają się podatnikami w rozumieniu art. 7 ordynacji podatkowej. Powołując się m.in. na wyrok WSA w Poznaniu z 20 stycznia 2004 r., sygn. akt I SA/PO 1069/02 (POP nr 3/2005), Marszałek Sejmu podniósł, że w tej sytuacji spadkobiercy zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej zasadnie nie zostali objęci uprawnieniem wstąpienia w jej prawa i obowiązki podatkowe na zasadzie art. 102 § 2 ordynacji podatkowej. Powołał ponadto wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00 (OTK ZU nr 1/2001, poz. 4) i z 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00 (OTK ZU nr 6/2001, poz. 166), w uzasadnieniach których Trybunał stwierdził, że pobieranie danin i opłat o charakterze publicznoprawnym nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji, jeżeli nie jest ukrytą formą konfiskaty mienia. Podkreślił, że wykonanie przez zobowiązaną podatkowo osobę trzecią nałożonego decyzją obowiązku podatkowego nie może być uznane za cechę relewantną wspólną dla niej i podatnika. Tym samym nie ma podstaw do jednakowego traktowania przez ustawodawcę spadkobierców podatnika i zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej. Podkreślił, że spadkobiercy osoby trzeciej korzystają z funkcji ochronnej unormowania, które nie przenosi na nich zobowiązań publicznoprawnych spadkodawcy. W związku z tym przedłożył stanowisko o zgodności zaskarżonej regulacji z powołanymi normami Konstytucji.

## II

Na rozprawie 3 kwietnia 2006 r. wszyscy uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone na piśmie.

### III

#### 1. Ocena charakteru zaskarżonej regulacji.

1.1. W art. 97 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; ordynacja podatkowa) uregulowano sukcesję praw i obowiązków podatkowych podatnika oraz płatnika wynikających z ustawy (§ 1) oraz z decyzji (§ 4). Z dokonanej przez Naczelnny Sąd Administracyjny w sprawie skarżących wykładni ordynacji podatkowej wynika, że ustawodawca nie wprowadził tej zasady odnośnie do spadkobierców zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej. Do takiego wniosku można dojść zarówno stosując wykładnię literalną tego przepisu (gdzie *expressis verbis* wymieniono spadkobierców podatnika § 1 i płatnika § 3), jak i systemową (w art. 109 ordynacji podatkowej, w którym wyraźnie wskazano, jakie przepisy ustawy mają odpowiednie zastosowanie do odpowiedzialności osób trzecich, nie wskazano art. 97 ordynacji podatkowej).

Również w doktrynie przedmiotu nie znalazł potwierdzenia pogląd prezentowany przez skarżących w postępowaniu sądowoadministracyjnym, że zasada sukcesji zobowiązań podatkowych rozciąga się na zobowiązane podatkowo osoby trzecie. W uzasadnieniu wyroku NSA w niniejszej sprawie cytowane jest (za Dariusz Jankowiak, *Odpowiedzialność podatkowa podatnika, płatnika, inkasenta i osób trzecich*, Warszawa 2003) następujące stanowisko: „art. 97 ustanawia zasadę sukcesji spadkobierców nie tylko w odniesieniu do jednej kategorii podmiotów stosunków podatkowoprawnych (podatników), ale i płatników. Ordynacja podatkowa nie przewiduje jedynie następstwa prawnego w wypadku śmierci osoby fizycznej będącej inkasentem lub osobą trzecią. Spadkobiercy tych podmiotów nie wstępują z mocy tego przepisu w prawa i obowiązki zmarłego, ponieważ w art. 97 tejże ustawy mowa jest wyłącznie o spadkobiercach podatnika i płatnika”. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego zapis ustawy jest jasny i przejrzysty, wyraźnie bowiem przyznaje uprawnienie do sukcesji zobowiązań podatkowych tylko spadkobiercom podatnika i płatnika.

W skardze konstytucyjnej zakwestionowano brak objęcia przez ustawodawcę sukcesją zobowiązań podatkowych spadkobierców zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej, tj. kategorii osób, do których w postępowaniu sądowoadministracyjnym zostali zaliczeni skarżący. Skarga konstytucyjna odnosi się więc nie do regulacji pozytywnej, lecz do pominięcia ustawodawczego, któremu skarżący zarzucają naruszenie Konstytucji. Rozpoznając niniejszą skargę, Trybunał Konstytucyjny oceni, czy nieobjęcie zasadą sukcesji zobowiązań podatkowych spadkobierców osób trzecich miało charakter „pominięcia konstytucyjnego”, tj. czy ustawodawca był obowiązany z punktu widzenia powołanych praw konstytucyjnych skarżących do objęcia ich jako spadkobierców zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej zasadą sukcesji zobowiązań (por. uzasadnienie postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z 9 lipca 2002 r., sygn. K 1/02, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 55, s. 770).

1.2. Regulacja odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe stanowi dość rzadki przypadek pełnego respektowania w prawie podatkowym instytucji prawa cywilnego. Rozwiązania cywilnoprawne ulegają niejednokrotnie modyfikacji koniecznej ze względu na cele, jakie ma realizować prawo podatkowe (por. Ryszard Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004). W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że prawo podatkowe za pomocą administracyjnoprawnej regulacji ingeruje w sferę stosunków cywilnoprawnych ze względu na wyraźne różnice pomiędzy założeniami

prawa cywilnego i podatkowego. Prawo cywilne bowiem koncentruje się na zachowaniu porządku prawnego i pewności prawa, zaś prawo podatkowe kieruje się zasadami powszechności i sprawiedliwości opodatkowania. Prawo podatkowe funkcjonuje w rzeczywistości gospodarczej na pograniczu prawa publicznego i prywatnego. Wykorzystując instytucje prawa cywilnego i handlowego, niekiedy przejmuje je w pełni, a niekiedy modyfikuje do własnych potrzeb związanych ze swoistą logiką w zakresie tworzenia i stosowania norm podatkowych. W przypadku art. 97 ordynacji podatkowej doszło do przejścia instytucji prawa cywilnego w postaci sukcesji praw i zobowiązań. Istota następstwa podatkowego spadkobierców w zasadzie odpowiada cywilnoprawnej konstrukcji przejścia praw i obowiązków majątkowych osoby zmarłej. Przedmiotem spadku są jednak majątkowe prawa i obowiązki o charakterze wyłącznie cywilnoprawnym, stąd sukcesja praw i obowiązków publicznoprawnych opiera się na innej, samodzielnej podstawie prawnej, którą jest art. 97 ordynacji podatkowej.

1.3. Przepis art. 97 ordynacji podatkowej wskazany przez skarżących jako zasadniczy przedmiot kontroli konstytucyjności został powołany w związku z obowiązującym w czasie orzekania art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.; dalej: ustawa o NSA), który stanowił jedynie procesową podstawę postępowania przed NSA w badanej sprawie. Powołany w ten sposób przepis nie stanowił merytorycznej podstawy wydania przez NSA orzeczenia w sprawie skarżących i nie zachodzi związek pomiędzy treścią tego przepisu a podniesionym zarzutem naruszenia praw konstytucyjnych. Inaczej rzecz ujmując, przepis art. 59 ustawy o NSA został w skardze konstytucyjnej powołany błędnie, ponieważ był wyłącznie normą odsyłającą do subsydiarnego stosowania w postępowaniu przed NSA innych procedur (m.in. ordynacji podatkowej oraz kodeksu postępowania cywilnego), nie przesądzał zaś w żaden sposób o sytuacji prawnej skarżących. W obecnym stanie prawnym, gdy przepis art. 59 ustawy o NSA już nie obowiązuje (uchylony przez art. 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.) i – po wprowadzeniu dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego – nie ma swego odpowiednika w regulacji postępowania przed sądami administracyjnymi, tym bardziej bezzasadne jest rozpoznawanie przez Trybunał skargi konstytucyjnej z uwzględnieniem tak sformułowanego zarzutu.

2. Status prawny podatnika i zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej a kwestia sukcesji praw i zobowiązań podatkowych tych podmiotów w kontekście zasady równości wobec prawa.

Rozważając status prawny podatnika i zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej, Trybunał Konstytucyjny zważył na istotne różnice, przede wszystkim wynikające z posiłkowego charakteru odpowiedzialności osób trzecich (odrębnej kategorii podmiotów zobowiązanych podatkowo). Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich powstaje bowiem dopiero wówczas, gdy podmioty zobowiązane z ustawy (podatnik, płatnik lub inkasent) nie wywiążą się ze swych obowiązków, a do jej powstania konieczna jest decyzja organu podatkowego o charakterze konstytutywnym. Egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Przedmiotem odpowiedzialności osoby trzeciej nie jest, jak w przypadku podatnika, powinność świadczenia wynikającego wprost ze zobowiązania podatkowego, lecz obowiązek pokrycia długu, co do którego zobowiązanie powstaje na podstawie

decyzji organu podatkowego przenoszącej zobowiązanie podatkowe, gdy zaistnieją przesłanki odpowiedzialności określone w ustawie (por. w szczególności Ryszard Mastalski, Janusz Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2000). Z tego względu należy uznać, że skoro odpowiedzialność podatnika i płatnika różni się w sposób zasadniczy, z uwagi na warunki jej powstania, od odpowiedzialności zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej, to w innej sytuacji prawnej znajdują się również spadkobiercy podatnika (płatnika) w porównaniu do spadkobierców osoby trzeciej. Podmioty te nie charakteryzują się wspólną cechą istotną (relevantną), która ze względu na konstytucyjną zasadę równości wobec prawa nakazywałaby jednakowe uregulowanie ich sytuacji przez ustawodawcę. W przekonaniu Trybunału nie można bowiem uznać za taką cechę samego faktu uiszczenia przez spadkodawcę kwoty wynikającej ze zobowiązania podatkowego, skoro w porównywanych przypadkach zupełnie inna jest podstawa powstania odpowiedzialności podatkowej. Tym samym znajduje uzasadnienie zróżnicowanie w potraktowaniu tych podmiotów przez ustawodawcę. Z konstytucyjnej zasady równości wobec prawa wynika bowiem nakaz równego (takiego samego) traktowania przez ustawodawcę podmiotów, które charakteryzują się w równym stopniu cechą istotną, a w konsekwencji nakaz zróżnicowania sytuacji prawnej podmiotów, które nie posiadają wspólnej cechy istotnej.

Nie doszło zatem, w przekonaniu Trybunału, do naruszenia zasady równości wobec prawa poprzez odmienne uregulowanie praw spadkobierców podatnika i płatnika (objęcie ich sukcesją zobowiązań podatkowych) w stosunku do zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej. Z tego względu nie jest konieczne badanie, w aspekcie jakich praw podmiotowych określonych w Konstytucji równość miałaby zostać naruszona.

3. Regulacja art. 97 ordynacji podatkowej w świetle konstytucyjnych praw majątkowych i prawa dziedziczenia.

Zdaniem Trybunału nieobjęcie spadkobierców zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej regulacją art. 97 ordynacji podatkowej ma na celu ich ochronę przed ingerencją ze strony fiskusa, co jest uzasadnione tym, że spadkodawcą jest podmiot, który był zobowiązany niejako subsydiarnie (wobec niemożności ściągnięcia należności od podatnika) do zaspokojenia roszczeń podatkowych państwa. Taka regulacja sukcesji zobowiązań podatkowych chroni zatem spadkobierców zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej, skoro nie dziedziczą oni jej zobowiązań podatkowych. Natomiast w przypadku skarżących zapłata podatku nastąpiła przed śmiercią spadkodawczyni, tym samym jeszcze przed otwarciem spadku uszczuplił się jej stan majątkowy. W sytuacji gdy następstwo prawne dające uprawnienie do dochodzenia ewentualnego zwrotu nie przysługuje, jest to – z ekonomicznego punktu widzenia – niekorzystne dla skarżących. Nie zmienia to jednak oceny prawnej niniejszej regulacji jako chroniącej spadkobierców zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej przed przejęciem zobowiązań podatkowych spadkodawcy. Z sytuacji faktycznej, w jakiej znaleźli się skarżący wobec objęcia spadku pomniejszonego przed jego otwarciem o uiszczony podatek, nie można wywieść, że regulacja nieprzenosząca odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osoby trzeciej na jej spadkobierców narusza ich konstytucyjne prawa majątkowe, w szczególności prawo dziedziczenia. W ust. 2 art. 64 Konstytucji ustrojodawca gwarantuje istnienie i ochronę prawa dziedziczenia, powtarzając w tym zakresie sformułowanie art. 21 ust. 1 Konstytucji. Prawo dziedziczenia jest samoistnym prawem majątkowym, którego treścią, w aspekcie pozytywnym, jest zapewnienie swobody rozporządzenia własnością i innymi prawami majątkowymi na wypadek śmierci; w aspekcie negatywnym oznacza zaś „zakaz arbitralnego przejmowania przez państwo (inne podmioty prawa publicznego) własności osób zmarłych” (zob. uzasadnienie wyroku TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK

ZU nr 1/2001, poz. 5, s. 60) a także zakaz pozbawiania kogokolwiek zdolności dziedziczenia (tamże, s. 62). W tych ramach ustawodawcy zwykłemu przysługuje duża swoboda w konkretyzowaniu treści „prawa dziedziczenia”. Ustawodawca może nawet, kierując się uzasadnionymi względami, wyłączać określone prawa z ogólnego mechanizmu dziedziczenia. Konstytucyjne gwarancje udzielane prawu dziedziczenia nakazują przy tym uwzględniać przyjęty w systemie prawnym model dziedziczenia i rządzące tym modelem zasady. Granicą swobody ustawodawcy jest zakaz arbitralności i przypadkowości, więc – innymi słowy – obowiązek wykazania racjonalności przyjmowanych rozwiązań. W związku z tym sukcesję praw i obowiązków podatkowych uregulowaną w art. 97 ordynacji podatkowej należy odczytywać jako przejęcie instytucji prawa cywilnego przez prawo podatkowe z uwzględnieniem zróżnicowania sytuacji prawnej poszczególnych spadkodawców, których status w zakresie charakteru zobowiązania podatkowego wobec państwa jest inny. W świetle powyższego należy uznać, że taka regulacja nie narusza gwarancji ustanowionych w odniesieniu do dziedziczenia w art. 21 ust. 1 oraz w art. 64 Konstytucji.

4. Zarzut naruszenia prawa do sądu w zakresie uprawnienia do sądowej kontroli legalności decyzji administracyjnej.

Trybunał Konstytucyjny nie podzielił przedstawionego w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia konstytucyjnego prawa do sądu poprzez „pozbawienie skarżących prawa do sądowej kontroli legalności decyzji administracyjnej”. W myśl art. 45 ust. 1 Konstytucji, każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Zgodnie z art. 184 Konstytucji kontrolę działalności administracji publicznej sprawuje Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne. Realizacja prawa do sądu w postępowaniu administracyjnym polega na tym, że uprawnionemu przysługuje prawo rozpatrzenia jego sprawy przez sąd administracyjny i skontrolowania legalności decyzji wydanej przez organ administracji publicznej w jego sprawie. W niniejszej sprawie skarżący skorzystali z prawa do sądu w przysługującym im zakresie. Postępowanie w sprawie skarżących toczyło się przed Naczelnym Sądem Administracyjnym aż do rozpoznania przez ten sąd złożonej przez nich skargi kasacyjnej. Sąd ten rozpoznał ich sprawę, dokonując oceny prawnej i nie znajdując w obowiązujących przepisach podstaw do przyjęcia następstwa prawnego w postępowaniu sądowoadministracyjnym wszczętym przez spadkodawczynię skarżących. Należy przy tym podkreślić, że decyzje organów podatkowych, które zostały zaskarżone do NSA, nie były wydane w sprawie skarżących, lecz w sprawie ich spadkodawczyni. Z faktu, że skarżący nie wstąpili do postępowania sądowoadministracyjnego w charakterze strony i umorzenia tego postępowania wobec braku następstwa prawnego, nie wynika naruszenie konstytucyjnego prawa do sądu, w świetle regulacji tego prawa w art. 45 ust. 1 w związku z art. 184 Konstytucji.

5. Motywy przesądzające o umorzeniu postępowania w zakresie badania zgodności z art. 2 i art. 7 Konstytucji.

Przedstawione w skardze zarzuty naruszenia art. 2 i art. 7 Konstytucji (naruszenie zasad sprawiedliwości społecznej i praworządności) opierają się na kwestionowaniu zgodności z normami, które – zgodnie z dotychczasowym orzecnictwem Trybunału – jako samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności mogą być powoływane w procedurze skargi konstytucyjnej tylko wyjątkowo, gdy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z ich naruszeniem można powiązać również naruszenie innych praw lub wolności konstytucyjnych skarżącego (por. m.in. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z 10 lipca 2000 r., sygn. SK 12/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 143, z 26 marca 2002 r., sygn. SK 2/01, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 15, z 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr

1/A/2004, poz. 2 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego: z 29 czerwca 2000 r., sygn. Ts 118/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 155 i z 2 lipca 2003 r., sygn. Ts 128/02, OTK ZU nr 3/B/2003, poz. 173). Zgodnie bowiem z treścią art. 79 ust. 1 Konstytucji podstawę skargi konstytucyjnej może stanowić tylko naruszenie takich norm ustawy zasadniczej, które są źródłem wolności lub praw podmiotowych jednostki. Natomiast skarżący nie wywiedli z art. 2 i art. 7 Konstytucji naruszenia żadnych przysługujących im praw podmiotowych. W związku z tym, w świetle założeń dotyczących celu i zakresu skargi konstytucyjnej, nie wymaga dalszego uzasadnienia twierdzenie, że zaprezentowane wyżej przepisy nie mogą być wzorcami kontroli konstytucyjności w niniejszej sprawie.

Prowadzi to do stwierdzenia, że wydanie przez Trybunał orzeczenia w tym zakresie jest niedopuszczalne, a w takiej sytuacji, zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), postępowanie podlega umorzeniu.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.