

151/10/A/2009

WYROK

z dnia 24 listopada 2009 r.

Sygn. akt SK 36/07*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Teresa Liszcz – przewodniczący
Maria Gintowt-Jankowicz – sprawozdawca
Ewa Łętowska
Marek Mazurkiewicz
Mirosław Wyrzykowski,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżących oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 24 listopada 2009 r., skargi konstytucyjnej Pawła Macutkiewicza i Czesława Macutkiewicza o zbadanie zgodności:

art. 241 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) w zakresie, w jakim wprowadza 30-dniowy termin zawity do złożenia wniosku o wznowienie postępowania w związku z wejściem w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, z art. 2, art. 8 ust. 1, art. 32 ust. 1, art. 64 ust. 2 oraz art. 190 ust. 4 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 241 § 2 pkt 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, z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590 i Nr 225, poz. 1635 oraz z 2007 r. Nr 105, poz. 721, Nr 112, poz. 769, Nr 120, poz. 818, Nr 195, poz. 1414 i Nr 225, poz. 1671) jest zgodny z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 190 ust. 4 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz nie jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

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, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417 oraz z 2009 r. Nr 56, poz. 459) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

* Sentencja została ogłoszona dnia 8 grudnia 2009 r. w Dz. U. Nr 207, poz. 1602.

I

1. W skardze konstytucyjnej Pawła Macutkiewicza i Czesław Macutkiewicza, wniesionej 16 lutego 2007 r., została zarzucona niezgodność art. 241 § 2 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa) z art. 190 ust. 4, art. 8 ust. 1, art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Skarżący dochodzili swoich praw w związku z następującym stanem faktycznym:

Dnia 20 sierpnia 2004 r. skarżący, prowadzący działalność w formie spółki cywilnej, w związku z wejściem w życie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 21 czerwca 2004 r., sygn. SK 22/03, złożyli wniosek o wznowienie postępowania podatkowego zakończonego ostateczną decyzją Izby Skarbowej w Warszawie z 20 sierpnia 2001 r. Orzeczenie Trybunału weszło w życie 2 lipca 2004 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie odmówił wznowienia postępowania w związku z przekroczeniem 30-dniowego terminu do złożenia, określonego w art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Od powyższej decyzji zostało wniesione odwołanie. Po ponownym rozpatrzeniu sprawy Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie decyzją z 20 sierpnia 2005 r. utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję. Na decyzję tę została złożona skarga do WSA w Warszawie. W skardze tej skarżący zarzucili, że rozpatrując wniosek o wznowienie należało zastosować normy prawne w brzmieniu obowiązującym przed nowelizacją Ordynacji podatkowej z 1 stycznia 2003 r. W tym stanie prawnym została bowiem wydana ostateczna decyzja. Obowiązujące przed nowelizacją przepisy nie zawierały terminu dla wznowień wynikających z wyroków Trybunału. WSA w Warszawie wyrokiem z 25 sierpnia 2005 r. oddalił skargę, uznając, że decyzje Dyrektora Izby Skarbowej są zgodne z prawem. Od tego wyroku została złożona skarga kasacyjna. Wyrokiem z 17 października 2006 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną.

Zdaniem skarżących 30-dniowy termin zawity do złożenia wniosku o wznowienie postępowania nie zapewnia efektywnej realizacji prawa podmiotowego wynikającego z art. 190 ust. 4 Konstytucji. Ogranicza on bowiem postępowania zmierzające do wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji organów podatkowych opartych na normach prawnych niezgodnych z Konstytucją. Przy czym ograniczenie to nie jest uzasadnione ochroną innych wartości konstytucyjnych. Jest to nie do pogodzenia z konstytucyjną zasadą, że Konstytucja jest najwyższym prawem (art. 8 ust. 1 Konstytucji) oraz z zasadami państwa prawa (art. 2 Konstytucji). System prawa powinien bowiem w sposób nieograniczony zapewnić obywatelowi możliwość dochodzenia swoich praw, w szczególności gdy państwo korzysta ze swoich funkcji władczych.

Skarżący uważają, że ograniczenie prawa do złożenia wniosku o wznowienie postępowania przez wprowadzenie terminu zawitego jedynie w stosunku do dwóch z jedenastu przesłanek wznowienia wymienionych w Ordynacji podatkowej narusza także art. 32 Konstytucji, który gwarantuje równe traktowanie wszystkich podmiotów.

Ponadto, w opinii skarżących, kwestionowany artykuł jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji i wyrażoną w nim zasadą ochrony własności. Zbyt krótki termin zawity ogranicza możliwość dochodzenia zwrotu swojej własności, powodując, że budżet państwa staje się beneficjentem podatków, określonych na podstawie norm prawnych niezgodnych z Konstytucją.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 9 stycznia 2009 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej, w zakresie, w jakim wprowadza 30-dniowy termin zawity do złożenia wniosku o wznowienie postępowania w związku z wejściem w życie

orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, jest zgodny z art. 190 ust. 4, art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 8 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu, odnosząc się do zarzutów skarżących, argumentuje swoje stanowisko w następujący sposób:

Ukształtowanie zasad wznowienia postępowania, uchylecia decyzji lub innego rozstrzygnięcia, przewidzianych w art. 190 ust. 4 Konstytucji, należy do ustawodawcy zwykłego, który ma prawo do samodzielnego unormowania określonego trybu w przepisach właściwych dla danego postępowania. Zakwestionowany art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej nie traktuje rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego jako szczególnej przesłanki wznowienia postępowania, warunkującej inny tryb wszczynania i prowadzenia wznowionego postępowania. Przeciwnie, uzupełnia jedynie katalog przesłanek wznowienia określony odpowiednio w art. 145 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071, ze zm.; dalej: k.p.a.) oraz w art. 240 Ordynacji podatkowej. Tym samym nie tylko nie narusza on art. 190 ust. 4 Konstytucji, ale ściśle wypełnia dyspozycję tej normy.

Należy podkreślić, że 30-dniowy termin zawity od dnia powzięcia przez stronę wiadomości o wydaniu stanowiącym przesłankę wznowienia (w tym przypadku od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego) do złożenia wniosku o wznowienie postępowania jest terminem występującym zarówno w k.p.a. (art. 145a i art. 148) jak i w Ordynacji podatkowej. Ponadto, w przeciwieństwie do innych przesłanek, rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego jest przesłanką oczywistą, której strona nie musi szczegółowo uzasadniać. Brak jest zatem skomplikowanych działań ze strony uprawnionego, dla których miesięczny termin mógłby być niewystarczający.

Ograniczenia czasowe trybów wzruszania prawomocnych decyzji administracyjnych, występujące zarówno w Ordynacji podatkowej jak i w kodeksie postępowania administracyjnego, wynikają z zasady trwałości prawomocnych decyzji administracyjnych (podatkowych) i określonych nimi stosunków prawnych, zasady ochrony praw nabytych strony, a także zasady ochrony porządku prawnego.

Zasada trwałości decyzji podatkowych, wynikająca z art. 128 Ordynacji podatkowej oraz z art. 16 § 1 k.p.a., jest jedną z najistotniejszych gwarancji zaufania obywateli do organów państwa. Dlatego też ostateczna decyzja administracyjna podlega eliminacji z obrotu prawnego tylko wyjątkowo. Służy to stabilizacji sytuacji prawnej obywateli.

Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego jest przesłanką, która w praktyce dotyczy najczęściej dużej liczby podatników. Tym samym w wyniku wznowienia postępowania uchyleciu może podlegać znaczna ilość wykonanych już często decyzji organów podatkowych. Zakreślony 30-dniowy termin ma chronić interes państwa, zapewniając realizację zasady równowagi budżetowej i ułatwiając planowanie budżetowe.

Istotą naruszenia zasady równości jest odmienne traktowanie adresatów norm znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej. Kwestionowany przepis nie różnicuje w żaden sposób sytuacji prawnej podmiotów, które na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej mają prawo żądania wznowienia postępowania.

Wbrew twierdzeniu skarżących, art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej nie koresponduje z postanowieniami art. 8 ust. 1 Konstytucji, dlatego ten artykuł Konstytucji nie może być adekwatnym wzorcem kontroli.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 10 sierpnia 2009 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim wprowadza miesięczny termin do złożenia wniosku o wznowienie postępowania w związku z wejściem w życie

orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, jest zgodny z art. 190 ust. 4, art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji. W pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu, z uwagi na niedopuszczalność orzekania.

Na wstępie Prokurator Generalny podkreślił, że określenie zasad i trybu realizacji prawa podmiotowego wynikającego z art. 190 ust. 4 Konstytucji we właściwych postępowaniach należy, na co wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny, do ustawodawcy. Prawo to nie ma charakteru absolutnego i może być ograniczone przez inne wartości konstytucyjne. Wartości te mogą wymagać, aby ustawodawca ograniczył w czasie możliwość domagania się wznowienia postępowania w ostatecznie zakończonej sprawie.

W tym przypadku uzasadnieniem przyjętego rozwiązania jest potrzeba zapewnienia równowagi finansów publicznych. W sytuacji, kiedy obowiązek podatkowy dopełniony został na podstawie aktu normatywnego, który został następnie uznany przez Trybunał za niekonstytucyjny, może zaistnieć konieczność zwrotu podatnikom nadpłaconego podatku. Realizacja tego prawa podmiotowego, wynikającego z art. 190 ust. 4 Konstytucji, wiąże się z potrzebą zapewnienia odpowiednich środków budżetowych. Wyznaczenie terminu na wyeliminowanie z obrotu decyzji, które w sposób ostateczny, na podstawie niekonstytucyjnych przepisów, ukształtowały zobowiązania podatkowe jest niezbędne dla zaplanowania wielkości takich środków finansowych, koniecznych do realizacji tego celu.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, skarżący nie przedstawili żadnych argumentów, które uzasadniałyby tezę, że wskazany w zakwestionowanym przepisie termin jest zbyt krótki, co uniemożliwia szersze ustosunkowanie się do zarzutu niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 190 ust. 4 Konstytucji. Tym bardziej, że złożenie wniosku o wznowienie postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej nie wymaga od podatnika podjęcia skomplikowanych i czasochłonnych czynności.

Prokurator nie zgadza się także z zarzutem, że wyznaczenie w zaskarżonym przepisie jako początku biegu terminu złożenia wniosku o wznowienie postępowania dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału narusza art. 190 ust. 4 Konstytucji. W jego opinii takie wyznaczenie momentu rozpoczęcia biegu terminu znajduje konstytucyjne umocowanie. Przepisy Konstytucji jednoznacznie bowiem rozstrzygają, że orzeczenie Trybunału wchodzi w życie wraz z jego opublikowaniem w Dzienniku Ustaw, chyba że Trybunał określił inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. Ponadto w dobie powszechnie dostępnej informacji i mediów elektronicznych za całkowicie nieuzasadniony należy uznać pogląd, że wyznaczenie takiego terminu zmusza pośrednio do prenumeraty Dziennika Ustaw.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia, wynikającej z art. 32 ust. 1 Konstytucji, zasady równości, Prokurator podkreślił, że każda z przesłanek wznowienia postępowania, określona w art. 240 § 1 Ordynacji podatkowej, dotyczy innych wad postępowania oraz stadium sprawy, w jakim dana wadliwość postępowania powstała. Z uwagi na zróżnicowany charakter przesłanek nie można ustalić wspólnej cechy istotnej podatników, co jest konieczne w przypadku zarzutu naruszenia zasady równości.

Wnosząc o umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej z art. 2 i art. 8 Konstytucji, Prokurator zauważył, że skarżący nie wykazali, jakie prawo podmiotowe wynikające ze wskazanych zasad konstytucyjnych, inne niż prawo do wznowienia postępowania, zostało naruszone przez zakwestionowany przepis Ordynacji podatkowej. Tymczasem Trybunał w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, że odwoływanie się do wzorców formułujących zasady ogólne jest uzasadnione jedynie wtedy, gdy nie istnieją normy konstytucyjne o większym stopniu szczegółowości.

Na rozprawie 24 listopada 2009 r. uczestnicy postępowania podtrzymali zajęte w pismach stanowiska.

Przedstawiciel skarżących sprecyzował, że zarzut dotyczący zbyt krótkiego terminu do złożenia wniosku o wznowienie postępowania podatkowego nie dotyczy samej możliwości wniesienia wniosku. Procedura ta nie jest bowiem skomplikowana. Termin miesięczny jest jednak niewystarczający z uwagi na samą możliwość dowiedzenia się o wyroku Trybunału.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. W skardze konstytucyjnej, będącej przedmiotem niniejszego postępowania, zarzucono niezgodność art. 241 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa) z art. 2, art. 8 ust. 1, art. 32 ust. 1, art. 64 ust. 2 oraz art. 190 ust. 4 Konstytucji. Zakwestionowana w skardze regulacja dotyczy instytucji wznowienia postępowania w przypadku, kiedy decyzja ostateczna w sprawie została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny (art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej). Zgodnie z zaskarżonym art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej strona ma miesiąc na wniesienie odpowiedniego wniosku w tej sprawie. Ostateczne orzeczenie, które w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji stanowiło podstawę wniesienia skargi, dotyczyło oddalenia skargi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej, w której odmówił on wznowienia postępowania z tytułu okoliczności wymienionych przez skarżących ze względu na upływ terminu, określonego w art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Wątpliwości skarżących budzi zarówno samo wprowadzenie terminu do złożenia wniosku w sprawie wznowienia postępowania na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego jak i jego długość. Ich zdaniem termin ten jest zbyt krótki i w związku z tym uniemożliwia skuteczne korzystanie z tego środka wzruszania ostatecznych decyzji. Prowadzi to do pozostawienia w obrocie prawnym decyzji organów podatkowych opartych na normach prawnych niezgodnych z Konstytucją.

2. Wznowienie postępowania na podstawie art. 190 ust. 4 Konstytucji.

Przesłanka wznowienia określona w art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej, stanowi realizację obowiązku ustawodawcy określonego w art. 190 ust. 4 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem „Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach, stanowi podstawę do wznowienia postępowania, uchylecia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania”.

Wznowienie postępowania przewidziane w art. 190 ust. 4 Konstytucji jest szczególną instytucją, określaną w doktrynie prawnej pojęciem uzdrowienia (sanacji) postępowania (sądowego, administracyjnego) opartego na niekonstytucyjnym akcie normatywnym. W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że regulacja ta stwarza możliwość ponownego rozpatrzenia danej sprawy na podstawie zmienionego stanu prawnego, ukształtowanego w następstwie orzeczenia Trybunału; możliwość taka jest ujęta jako podmiotowe, konstytucyjne prawo uprawnionego (zob. wyroki TK z: 20

lutego 2002 r., sygn. K 39/00, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 4; 7 września 2006 r., sygn. SK 60/05, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 101). Jednakże środki, dzięki którym cel ten ma być zrealizowany, Konstytucja pozostawiła do unormowania w poszczególnych procedurach, przyznając ustawodawcy swobodę ich doboru. W konsekwencji pojęcia „wznowienie postępowania”, którym ustrojodawca posłużył się w art. 190 ust. 4 Konstytucji, nie należy rozumieć w sensie technicznym, tak jak posługują się nim przepisy proceduralne (wznowienie *sensu stricto*). Chodzi tu bowiem o wszelkie środki prawne, dzięki którym można osiągnąć efekt w postaci ponownego rozstrzygnięcia sprawy, według stanu prawnego po wyeliminowaniu niekonstytucyjnych przepisów (zob. wyroki TK: z 11 czerwca 2002 r., sygn. SK 5/02, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 41; z 9 czerwca 2003 r., sygn. SK 12/03, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 51; z 27 października 2004 r., sygn. SK 1/04, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 96).

Artykuł 190 ust. 4 Konstytucji przyjmuje zatem jako zasadę wzruszalność rozstrzygnięć i decyzji wydanych na podstawie aktów normatywnych uznanych za sprzeczne z Konstytucją, umową międzynarodową i ustawą. Jednocześnie ustrojodawca zdecydował, że sposób i zakres wzruszania orzeczeń, rozstrzygnięć i decyzji musi odpowiadać charakterowi poszczególnych postępowań. Dlatego też unormowania szczegółowe pozostawił przepisom proceduralnym rządzącym poszczególnymi dziedzinami prawa. Przepisy dotyczące wznowienia postępowania w związku z orzeczeniem o niekonstytucyjności aktu normatywnego zostały wprowadzone do procedur (karnej, cywilnej i administracyjnej) na mocy ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), w nawiązaniu do art. 190 ust. 4 Konstytucji.

3. Przesłanka wznowienia postępowania na skutek wyroku TK w przepisach Ordynacji podatkowej.

Ordynacja podatkowa, która weszła w życie 1 stycznia 1998 r., nie zawierała odpowiednika art. 145a ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071, ze zm.; dalej: k.p.a.), przewidującego możliwość wznowienia postępowania w terminie jednego miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w przypadku, kiedy w orzeczeniu tym Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodny z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą akt normatywny na podstawie którego została wydana decyzja. Pomimo to w orzecznictwie NSA uznano, że „stwierdzona przez Trybunał niezgodność z Konstytucją przepisu ustawy, na podstawie którego wydano zaskarżoną decyzję podatkową, powinna być kwalifikowana jako wadliwość dająca podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego” (wyrok NSA z 18 stycznia 2001 r., sygn. akt I SA/Łd 2138/98, niepubl.). Z uwagi jednak na brak możliwości zastosowania odpowiednio przepisów k.p.a. (zgodnie z art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a., przepisów k.p.a. nie stosuje się w sprawach uregulowanych w Ordynacji podatkowej) podstawę do wznowienia stanowił bezpośrednio art. 190 ust. 4 Konstytucji. Zdaniem NSA pozwalał na to art. 8 ust. 2 Konstytucji, który przewidywał bezpośrednie zastosowanie jej przepisów. Odesłanie do zasad i trybu określonych w odrębnych przepisach, zawarte w art. 190 ust. 4 Konstytucji, nie stało temu na przeszkodzie z uwagi na brak stosownej regulacji w Ordynacji podatkowej. Następstwem tak ukształtowanej praktyki sądowej był brak czasowego ograniczenia wznowienia postępowania podatkowego na skutek wyroku TK.

Ten stan rzeczy skłonił ustawodawcę do uregulowania kwestii wznowienia postępowania na skutek wyroku TK w przepisach Ordynacji podatkowej.

Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387; dalej: nowela

wrześniowa), która weszła w życie 1 stycznia 2003 r., dodała nową przesłankę wznowienia postępowania w sprawie zakończonej ostateczną decyzją. Jak wynika z uzasadnienia projektu noweli wrześniowej, konstruując nowe przepisy Ordynacji podatkowej, posłużono się analogią do rozwiązań przyjętych w k.p.a. (zob. druk sejmowy nr 414 z 18 kwietnia 2002 r., IV kadencja Sejmu). Nadając nowe brzmienie art. 241 Ordynacji podatkowej, ustawodawca, podobnie jak przewiduje to k.p.a., ograniczył termin wniesienia żądania wznowienia postępowania z przyczyny wynikającej z art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej do jednego miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego oraz zastrzegł, że wznowienie postępowania jest możliwe wyłącznie na wniosek strony (art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej).

4. Ocena zgodności art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej z art. 190 ust. 4 i art. 2 Konstytucji.

Przedmiotem oceny konstytucyjności w niniejszej skardze jest ograniczenie przez zakwestionowany art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej prawa podmiotowego wynikającego z art. 190 ust. 4 Konstytucji, czyli prawa do wznowienia postępowania na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Skarżący kwestionują zarówno samo wprowadzenie terminu do złożenia wniosku w sprawie wznowienia na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego jak i długość tego terminu. Ich zdaniem, prawo podmiotowe wynikające z art. 190 ust. 4 Konstytucji realizuje się poprzez zapewnienie środków proceduralnych zmierzających do wydania w zakończonej sprawie nowego rozstrzygnięcia, opartego na stanie prawnym ukształtowanym wskutek wejścia w życie orzeczenia Trybunału i może być ograniczone jedynie przez inne zasady i wartości konstytucyjne. Natomiast ograniczenie wprowadzone przez zakwestionowany przepis nie spełnia tego warunku.

Odnosząc się do tak sformułowanego zarzutu, Trybunał w pierwszej kolejności przypomina, że sformułowanie art. 190 ust. 4 Konstytucji wskazuje wyraźnie, iż realizacja określonego w nim prawa podmiotowego następuje w drodze aktów ustawowych. To na ustawodawcy spoczywa obowiązek zapewnienia środków efektywnej realizacji tego prawa. Jednak prawo to nie ma charakteru absolutnego. Jego granice wyznacza nie tylko przepis je kreujący (art. 190 ust. 4 Konstytucji), ale także inne zasady i wartości rangi konstytucyjnej. Jak wskazał Trybunał w wyroku z 28 listopada 2006 r., sygn. SK 19/05, analiza podstaw wznowienia postępowania, do których należą tylko wyczerpująco określone w przepisach szczególnie istotne błędy i wady prawne samego orzeczenia lub postępowania prowadzącego do jego wydania, prowadzi do wniosku, że Konstytucja nie wyklucza ograniczenia możliwości wznowienia postępowania, również w sytuacji, gdy podstawą wznowienia jest wyrok Trybunału Konstytucyjnego (zob. OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 154).

Nie można zatem wykluczyć możliwości wprowadzenia przez ustawodawcę ram czasowych dla złożenia wniosku o wznowienie postępowania *sensu stricto* czy też dla skorzystania z innych instrumentów proceduralnych, umożliwiających sanację orzeczeń wydanych na podstawie niekonstytucyjnych przepisów.

Zakreślony w niniejszej skardze miesięczny termin do wznowienia postępowania podatkowego na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego trzeba postrzegać z punktu widzenia konstytucyjnej wartości, jaką jest pewność i bezpieczeństwo prawne. Trybunał przypomina, że wznowienie, jako skutek pośredni orzeczenia TK o niekonstytucyjności, oznacza ingerencję w stosunki prawne ukształtowane wcześniej prawomocnie pod rządem innego reżimu prawnego (zob. też Z. Czeszejko-Sochacki, *Wznowienie postępowania jako skutek pośredni orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” nr 2/2000, s. 16-23; L. Garlicki, uwagi do art. 190, [w:] *Konstytucja RP*.

Komentarz, red. L. Garlicki, Warszawa 2007, t. 5, s. 27-29). Mamy tu do czynienia z wyjątkową sytuacją, w której mimo prawidłowo przeprowadzonego postępowania i wydania decyzji na podstawie obowiązującego w chwili orzekania przepisu decyzja okazuje się wadliwa. Wznowienie postępowania w związku z orzeczeniem Trybunału stanowi zatem odstępstwo od zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego. Nie oznacza to, że usuwanie skutków niekonstytucyjnego aktu prawnego jest niedopuszczalne. Działanie takie musi jednak stanowić kompromis z innymi wymaganiami państwa prawa. Wiąże się to z koniecznością odpowiedniego ważenia racji pomiędzy założeniem, że w państwie prawa nie powinno się konserwować skutków stosowania niekonstytucyjnego przepisu, a zasadą pewności i bezpieczeństwa prawnego, która zakłada poszanowanie trwałości prawomocnych wyroków sądowych i ostatecznych decyzji administracyjnych orzekających o prawach i obowiązkach stron.

Prawo do wznowienia postępowania na podstawie przesłanki wskazanej w art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej przysługuje każdemu podmiotowi, którego sytuacja prawna została ukształtowana na podstawie aktu normatywnego przed wydaniem przez Trybunał orzeczenia o jego niekonstytucyjności. Jednocześnie, w przeciwieństwie do regulacji kodeksu postępowania administracyjnego, zawierającym terminy, po których nie może już nastąpić uchylenie decyzji w wyniku wznowienia postępowania (dziesięć i pięć lat – art. 146 k.p.a.), w Ordynacji podatkowej nie ma przepisu ograniczającego możliwość uchylenia decyzji we wznowionym postępowaniu. Trybunał zauważa, że terminy wskazane przez skarżących w art. 68 i art. 70 Ordynacji podatkowej dotyczą: przedawnienia prawa organu do wydania decyzji kształtującej zobowiązanie podatkowe (3 lata – art. 68 Ordynacji podatkowej) oraz przedawnienia zobowiązania podatkowego (5 lat – art. 70 Ordynacji podatkowej). Jeżeli więc podatnik zapłacił podatek przed upływem terminu przedawnienia określonego w art. 70 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy we wznowionym postępowaniu może w czasie praktycznie nieograniczonym wydać jedną z decyzji wymienionych w art. 233 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej (zob. wyroki NSA: z 11 października 2002 r., sygn. akt III SA 3514/00, ONSA nr 3/2003, poz. 109, z 5 października 2004 r., sygn. akt FSK 55/04, LexPolonica nr 390297). Gdyby zatem przyjąć, że orzeczenie TK o niekonstytucyjności pozwala na wznowienie postępowania bez żadnych ograniczeń czasowych, co w opinii skarżących byłoby najbardziej właściwe, to wówczas właśnie w sprawach podatkowych, paradoksalnie, istniałaby najdalej idąca niestabilność ukształtowanych stosunków prawnych.

Kolejną wartością, która w niniejszej sprawie nie może pozostać poza zakresem rozważań o konstytucyjności zaskarżonego przepisu, jest równowaga budżetowa.

Budżet państwa stanowi podstawowy plan dochodów i wydatków państwa. Bez poprawnie zbudowanego i zrównoważonego budżetu państwo nie jest zdolne do realizacji stawianych przed nim celów, a zwłaszcza do spełnienia konstytucyjnego wymogu troski o dobro wspólne. Tym samym nie ulega wątpliwości, że zachowanie równowagi budżetowej, mimo że nie wyrażone wprost w konkretnym przepisie Konstytucji, stanowi samodzielną wartość konstytucyjną, podlegającą ochronie.

Stanowisko to od lat reprezentuje w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny. Zgodnie z nim od zapewnienia równowagi budżetowej zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania różnorodnych problemów. Pomimo że państwo ma obowiązek podejmować działania, które zapewnią odpowiednie środki finansowe niezbędne dla realizacji konstytucyjnych praw i wolności, to nie można zapominać, że musi przy tym uwzględniać sytuację gospodarczą i konieczność zapewnienia warunków rozwoju gospodarczego (por. np. wyroki: z 17 grudnia 1997 r., sygn. K 22/96, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 71; z 9 kwietnia 2002 r., sygn. K 21/01, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17).

Trybunał zwraca uwagę, że wyrażone w art. 190 ust. 4 Konstytucji prawo do wznowienia postępowania ma charakter powszechny. Przysługuje każdemu podmiotowi, którego sytuację prawną ukształtował akt normatywny, uznany następnie przez Trybunał za niekonstytucyjny. Skutkiem zakwestionowania legalności aktu normatywnego przez Trybunał Konstytucyjny może być zatem wznowienie postępowania nie tylko w odniesieniu do jednego postępowania, ale do nieograniczonej liczby stosunków prawnych.

Jednocześnie, w zakresie decyzji podatkowych, wyrok Trybunału może prowadzić do tego, że zmienia się albo w całości wygasa ciążyący na podatniku obowiązek podatkowy. W tej sytuacji podatek, który zapłacił podatek na podstawie aktu prawnego zakwestionowanego przez Trybunał, w wyniku wznowienia postępowania i wydania nowego rozstrzygnięcia w tym zakresie może nabyć prawo do zwrotu nadpłaconego podatku z budżetu państwa. Wymaga to zapewnienia w budżecie państwa określonych – często znacznych – środków finansowych. Dla zaplanowania wielkości tych środków konieczne jest w pierwszej kolejności wyeliminowanie z obrotu tych decyzji, które w sposób ostateczny, na podstawie niekonstytucyjnych przepisów, ukształtowały zobowiązania podatkowe, oraz wydanie nowych rozstrzygnięć co do istoty sprawy.

Wyznaczony w zakwestionowanym przepisie termin pozwala na skuteczne zaplanowanie w budżecie odpowiedniej kwoty potrzebnej do zrealizowania konstytucyjnego obowiązku określonego w art. 190 ust. 4 Konstytucji.

Ograniczenie prawa podmiotowego wynikającego z art. 190 ust. 4 Konstytucji przez wprowadzenie przez zakwestionowany art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej terminu do złożenia wniosku w sprawie wznowienia postępowania na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego jest więc umotywowane ochroną innych wartości konstytucyjnych.

Powyższa argumentacja przesądza o zgodności zakwestionowanego art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej z art. 2 Konstytucji, który stanowi, że Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Skarżący, powołując powyższy przepis jako wzorzec kontroli, poprzestają na ogólnikowych stwierdzeniach takich jak: „system państwa prawa powinien w sposób nieograniczony zapewnić i zabezpieczyć możliwość dochodzenia swoich praw”.

Z art. 66 ustawy o TK wynika, że Trybunał Konstytucyjny jest związany granicami wniesionej przez uprawniony podmiot skargi konstytucyjnej (wniosku, pytania prawnego). Konsekwencją tej zasady jest zarówno niemożność samodzielnego określania przez Trybunał Konstytucyjny przedmiotu kontroli, jak i zastąpienia skarżącego w obowiązku uzasadnienia postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie. Toteż odnosząc się do zarzuconej przez skarżących niezgodności art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej z art. 2 Konstytucji, Trybunał może brać pod uwagę jedynie argumentację powołaną w skardze.

Na gruncie obowiązujących przepisów Konstytucji twierdzenie skarżących jest nie do zaakceptowania. Konstytucja jednoznacznie bowiem przesądza, że prawa i wolności w niej zawarte nie mają charakteru absolutnego i mogą być ograniczone, zwłaszcza jeżeli ograniczenie to umotywowane jest ochroną innych zasad lub wartości konstytucyjnych. Trybunał wskazał już, jakie wartości uzasadniały wprowadzenie ograniczenia prawa do wznowienia postępowania podatkowego w związku z wyrokiem Trybunału. Wartościami tymi są pewność i bezpieczeństwo prawne oraz równowaga budżetowa. Mając na uwadze powyższe, Trybunał uznał art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej za zgodny z art. 2 Konstytucji.

Ustawowe regulacje dotyczące długości terminu do wznowienia postępowania powinny uwzględniać zakres i charakter czynności, jakie uprawniony podmiot musi przedsięwziąć, aby skutecznie móc zrealizować przysługujące mu prawo. W niniejszej

skarżące skarżący, kwestionując długość terminu do wznowienia postępowania, nie przedstawili żadnych argumentów, z których należałoby wnosić, że wskazany termin do wznowienia jest zbyt krótki. Skarżący nie wyjaśnili, w jaki sposób zakwestionowany termin utrudnia złożenie żądania wznowienia postępowania w związku z wyrokiem Trybunału. W tym wypadku należy zgodzić się z wyrażoną w stanowiskach Marszałka Sejmu oraz Prokuratora Generalnego opinią, że złożenie wniosku o wznowienie postępowania na podstawie przesłanki, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej, nie wymaga od podatnika podjęcia skomplikowanych i czasochłonnych czynności. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego o niekonstytucyjności podstawy prawnej decyzji jest przesłanką oczywistą, której strona nie musi szczegółowo uzasadniać. Aby skutecznie zainicjować postępowanie wznowieniowe, zainteresowany musi jedynie powołać we wniosku konkretne rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego.

Należy przypomnieć także, że jakkolwiek w świetle rozwiązań prawnych obowiązujących od 1 stycznia 1998 r., tj. od wejścia w życie Ordynacji podatkowej, do postępowania podatkowego, co do zasady, nie stosuje się przepisów ogólnego postępowania administracyjnego, to postępowanie podatkowe pozostaje szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego. W tej sytuacji nie powinno budzić wątpliwości to, że ustawodawca, określając termin do wznowienia postępowania z powodu wydania orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny, zastosował regulację tożsamą do tej zawartej w kodeksie postępowania administracyjnego; jest to najdłuższy termin składania środków mających na celu wzruszenie decyzji administracyjnych, w tym także - złożenia wniosku o wznowienie postępowania z innych przyczyn, niż określone w art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej.

Analogiczną ocenę zaskarżonego w niniejszej sprawie rozwiązania prezentuje Naczelny Sąd Administracyjny. W wyroku z 15 marca 2007 r. NSA stwierdził, że podmioty funkcjonujące w sferze gospodarczej nie są zwolnione z obserwacji obowiązującego i zmieniającego się stanu prawnego. Prawidłowe opublikowanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego w Dzienniku Ustaw jest wystarczającym działaniem organów państwa do zapewnienia obywatelom prawnych możliwości wzruszenia decyzji, opartych na zakwestionowanym przez Trybunał Konstytucyjny przepisie. Twierdzenie o zbyt krótkim terminie do złożenia wniosku o wznowienie postępowania na podstawie art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej – zdaniem NSA – jest zupełnym nieporozumieniem i nie ma żadnego racjonalnego uzasadnienia (sygn. akt I FSK 537/06, Lex nr 340229; zob. też wyrok NSA z 22 kwietnia 2009 r., sygn. akt I FSK 186/08).

Nie sposób zgodzić się także z argumentacją skarżących, że określenie początku obliczania miesięcznego terminu od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału zmusza obywatela do prenumeraty Dziennika Ustaw – co stanowi utrudnienie realizacji konstytucyjnego prawa, wynikającego z art. 190 ust. 4 Konstytucji. Trybunał przypomina, że ogłaszanie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w odpowiednim organie urzędowym przewiduje Konstytucja (art. 190 ust. 2). Tworzy to domniemanie, że jego treść jest powszechnie znana, tzn. że każdy obywatel zna obowiązujące i dotyczące jego sytuacji i zachowań prawo i nie może powoływać się na jego nieznajomość dla uzasadnienia własnych działań albo zaniechań. Podważenie zasady *ignorantia iuris nocet*, a więc przyjęcie, że nieznajomość prawa tłumaczyć może określone działania bądź zaniechania, prowadziłoby do negacji spójności i pewności prawa oraz do nieprzewidywalnych skutków w praktyce orzeczniczej.

Mając na uwadze powyższe, Trybunał uznał, że art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej jest zgodny z art. 190 ust. 4 Konstytucji.

5. Ocena zgodności art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Jako kolejny wzorzec kontroli skarżący powołali art. 32 ust. 1 Konstytucji, z którego wynika zasada równego traktowania obywateli. Ich zdaniem ograniczenie prawa do złożenia wniosku o wznowienie postępowania przez wprowadzenie terminu zawitego jedynie w stosunku do niektórych przesłanek wznowienia wymienionych w Ordynacji podatkowej narusza wskazany powyżej wzorzec kontroli.

Przystępując do oceny zaskarżonego przepisu z perspektywy art. 32 ust. 1 Konstytucji, za punkt wyjścia trzeba przyjąć rozumienie zasady równości, które zostało ustalone w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Istotą tej zasady jest równe traktowanie wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną). W uzasadnieniu jednego z orzeczeń Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „wszystkie podmioty (...) charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, mają być traktowane równo, tzn. wg jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących” (orzeczenie z 28 listopada 1995 r., sygn. K. 17/95, OTK ZU nr 3/1995, poz. 18). Oznacza to jednocześnie dopuszczalność zróżnicowania sytuacji prawnej różnych podmiotów. Dopiero „jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości” (wyrok TK z 20 października 1998 r., sygn. K 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96).

Wznowienie postępowania jest instytucją umożliwiającą weryfikację ostatecznych decyzji podatkowych, w przypadku kiedy postępowanie, w którym zapadła już decyzja ostateczna, było dotknięte kwalifikowaną wadliwością proceduralną bądź wystąpiły szczególne zdarzenia mające wpływ na treść wydanego rozstrzygnięcia. Należy ono – oprócz postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji i postępowania w sprawie uchylecia, zmiany decyzji dotkniętej wadami niekwalifikowanymi bądź decyzji prawidłowej – do nadzwyczajnych trybów wzruszania decyzji ostatecznych. Tym samym stanowi wyjątek od zasady trwałości decyzji podatkowej, określonej w art. 128 Ordynacji podatkowej. Zasada ta stwarza gwarancje pewności i realności konkretyzacji praw i obowiązków w sferze prawa podatkowego, a także służy ochronie porządku prawnego. Dlatego też odstępstwo od tej zasady może nastąpić na podstawie wyraźnie określonych przyczyn, stanowiących o najdalej idących wadliwościach decyzji lub poprzedzającego ich postępowania. Należy jednak zaznaczyć, że to ustawodawca, kierując się różnorodnymi celami, określa zarówno poszczególne przesłanki wznowienia postępowania jak i tryb takiego wznowienia. Do niego należy wybór rozwiązań, które uważa za optymalne z punktu widzenia potrzeb i interesów obywateli, jak również państwa.

Oceniając art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej pod kątem zasady równości, należy zwrócić uwagę na treść art. 240 § 1 Ordynacji podatkowej, określającego przesłanki wznowienia postępowania. Zgodnie z nim, w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie m.in., jeżeli: dowody, na podstawie których ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe (pkt 1), decyzja została wydana w wyniku przestępstwa (pkt 2), strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu (pkt 4), wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanie organowi, który wydał decyzję (pkt 5), decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny (pkt 8) czy też na treść decyzji miała wpływ ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska (pkt 9) lub orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (pkt 11).

Przesłanki zawarte w tym artykule dotyczą bardzo różnych wad postępowania, oraz różnego okresu w jakim dana wadliwość postępowania powstała czy też została ujawniona. Większość przesłanek dotyczy naruszenia procedury podatkowej w toku prowadzonego postępowania (np. pkt 1, 2, 4), inne pozostają poza procedurą – mają charakter przesłanki zewnętrznej, mogącej zaistnieć nawet po wielu latach od wydania decyzji (pkt 8, pkt 11). Jednocześnie niektóre przesłanki dotyczą działalności organu podatkowego, np. wydanie decyzji przez organ podlegający wyłączeniu (pkt 3) czy też bez wymaganego stanowiska innego organu (pkt 6), inne odnoszą się do strony postępowania (pkt 4) lub faktów i działań towarzyszących wydaniu decyzji będącej przedmiotem wznowienia – fałszywe dowody (pkt 1), wydanie decyzji w wyniku przestępstwa (pkt 2) czy też ujawnienie nowych okoliczności (pkt 5). Przyczyna wznowienia dotyczyć może także rozstrzygnięć poprzedzających wydanie decyzji podlegającej wznowieniu – chodzi o sytuację, gdy decyzja została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które zostały następnie uchylone lub zmienione (pkt 7).

Wreszcie wystąpienie niektórych przesłanek musi być stwierdzone prawomocnym wyrokiem sądowym (pkt 1 i 2).

Mając na uwadze powyższe, nie można uznać, że wznowienie na podstawie każdej z tych przesłanek powinno podlegać takim samym regułom. Trzeba bowiem pamiętać, że wznowienie postępowania jako nadzwyczajny tryb wzruszania decyzji administracyjnych stanowi wyjątek od ogólnej zasady trwałości decyzji. To ustawodawca decyduje, co jest na tyle istotną wadą postępowania, że może prowadzić do jego wzruszenia, w każdym momencie, bezterminowo, a co podlega pewnym ograniczeniom czasowym z uwagi na inne cele, specyfikę danej przesłanki oraz charakter samego postępowania i jego ogólnych zasad.

Wznowienie postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej różni się od pozostałych tym, że stanowi odzwierciedlenie art. 190 ust. 4 Konstytucji, który przewiduje szczególnego rodzaju wznowienie postępowania, tzw. sanację konstytucyjności. O potrzebie sanacji w trybie wznowienia postępowania decyduje konstytucyjny nakaz (art. 190 ust. 4 Konstytucji, skonkretyzowany w wyroku Trybunału Konstytucyjnego stwierdzającym niekonstytucyjność prawnej podstawy wznawianego postępowania) zastosowania do rozstrzygnięcia sprawy „innego” prawa, niż to, które posłużyło do niego w rzeczywistości.

Tym samym Trybunał stwierdza, że sama możliwość wznowienia postępowania, w sytuacjach wskazanych w art. 240 § 1 Ordynacji podatkowej, nie stanowi cechy relewantnej, która uzasadniałaby konieczność uregulowania w identyczny sposób procedury wznowienia postępowania podatkowego.

Stanowisko takie podkreślił Trybunał w wyroku z 28 listopada 2006 r., sygn. SK 19/05, w którym stwierdził, że z autonomicznego charakteru pojęć użytych w art. 190 ust. 4 Konstytucji wynika, iż dostosowując przepisy regulujące poszczególne procedury do treści art. 190 ust. 4 Konstytucji, przepis ten należy odczytywać jako nakaz szczególnego uregulowania w przepisach właściwych dla danego postępowania zasad i trybu tzw. sanacji konstytucyjności orzeczeń w sprawach indywidualnych.

Z kolei kwestionowany przepis nie różnicuje w żaden sposób sytuacji prawnej podmiotów, które na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej mają prawo żądania wznowienia. Nie dochodzi zatem do odmiennego traktowania adresatów norm prawnych znajdujących się w takiej samej sytuacji prawnie relewantnej. W związku z powyższym Trybunał uznał, że zakwestionowany art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej nie narusza art. 32 ust. 1 Konstytucji.

6. Nieadekwatność art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Jako wzorzec kontroli skarżący wskazali także art. 64 ust. 2 Konstytucji, zgodnie z którym „własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej”. Zdaniem skarżących, zbyt krótki termin do złożenia wniosku o wznowienie postępowania uniemożliwia podatnikowi „dochodzenia zwrotu swojej własności”.

Przechodząc do analizy niniejszego zarzutu, należy w pierwszej kolejności przypomnieć ugruntowane stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych kształtuje ramy konstytucyjnego pojmowania własności (zob. wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26). W wyroku z 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, Trybunał stwierdził, że „skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia ulgi (zwolnienia podatkowego) nie mogą być (...) oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników” (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156). Przepisy prawa podatkowego mają bowiem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, wyraźnie upoważniającą do stanowienia przepisów ustawowych konkretyzujących obowiązek podatkowy. Wynika to przede wszystkim z art. 84 Konstytucji, który statuuje powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, i niejako zwalnia ustawodawcę z obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej. Formułuje on zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podatkiem każdego. Tym samym w odniesieniu do prawa daninowego Konstytucja w znaczącej mierze ogranicza możliwość równej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji. Natomiast Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, który czyniłby z nich instrument konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95, 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1, 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64). Jednak ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści instytucji podatku (zob. wyroki TK z: 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06; 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). Gdyby uznać, że art. 64 ust. 2 Konstytucji jako wzorzec kontroli w kwestiach dotyczących danin publicznych jest adekwatny, to każde obciążenie podatkiem (a także zwolnienie podatkowe) niemające charakteru powszechnego należałoby oceniać jako naruszenie prawa majątkowego osób zobowiązanych do zapłaty. Z przyczyn oczywistych tak rozumiana ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji (zob. wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00 oraz 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06). Konstytucyjnoprawna ocena nakładania danin publicznych nie powinna być dokonywana z perspektywy art. 64 ust. 2 Konstytucji. W niniejszej sprawie, z uwagi na przedmiot skargi i przedstawione w niej argumenty, dla tej oceny podstawowe znaczenie ma badanie z punktu widzenia zasady równości wyrażonej w art. 32 Konstytucji.

Ponadto należy podkreślić, że zakwestionowana regulacja dotyczy prawa do wznowienia postępowania w sprawach podatkowych. Prawo to nie jest prawem majątkowym, ale „prawem do skorzystania ze środków proceduralnych zmierzających do wydania w zakończonej sprawie nowego rozstrzygnięcia, opartego na stanie prawnym ukształtowanym wskutek wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego” (sygn. SK 19/05 oraz zob. wyroki o sygn. K 39/00, sygn. SK 5/02, sygn. SK 1/04). Nie można zapominać, że skutkiem nowego rozstrzygnięcia może, ale nie musi, być zwrot wpłaconego podatku. Sanacja konstytucyjności poprzez wznowienie postępowania podatkowego, na podstawie art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej nie oznacza wcale,

że nieuchronnym, automatycznym efektem takiego wznowienia będzie orzeczenie o diametralnie odmiennej treści od orzeczenia zapadłego w poprzednim postępowaniu lub orzeczenie, o którego wydanie ubiega się skarżący we wznowianym postępowaniu.

Tym samym powyższy wzorzec kontroli, dotyczący własności i innych praw majątkowych, nie może być uznany za adekwatny w tej sprawie.

7. Umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności zakwestionowanego przepisu z art. 8 ust. 1 Konstytucji.

Zgodnie z art. 79 Konstytucji podstawę skargi konstytucyjnej stanowić może naruszenie tylko takich norm ustawy zasadniczej, które stanowią źródło wolności lub praw podmiotowych jednostki. W konsekwencji nie każdy przepis Konstytucji może być wzorcem kontroli w postępowaniu wszczętym na skutek skargi. Zakres wzorców w tym postępowaniu ogranicza się do przepisów statuujących wolności lub prawa, a zatem – będących podstawą normy prawnej adresowanej do obywatela, kształtującej jego sytuację prawną i dającej mu możliwość wyboru zachowania się (zob. wyrok TK z 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2). Warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest więc wykazanie przez skarżącego, które konstytucyjnie chronione prawa, wolności lub obowiązki i w jaki sposób zostały naruszone zaskarżonymi przepisami.

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wskazał ponadto, że normy niewyrażające wprost praw podmiotowych mogą być przywoływane jako przesłanka skargi konstytucyjnej o tyle, o ile da się je przełożyć na normę prawną, określającą wolności lub prawa obywatela (zob. wyrok TK z 20 maja 2003 r., sygn. SK 10/02, OTK ZU nr 5/A/2003, poz. 41).

Analizując przepisy Konstytucji powołane przez skarżących, Trybunał stwierdza, że jest wśród nich taki, który nie może być wzorcem kontroli w postępowaniu skargowym, ponieważ odnosi się do zasad ustrojowych państwa. Chodzi o art. 8 ust. 1 Konstytucji, który określa pozycję Konstytucji w hierarchii źródeł prawa. Nie ulega wątpliwości, że przepis ten nie stanowi źródła wolności ani konstytucyjnego prawa podmiotowego. Jednocześnie skarżący nie wykazali, jakie ewentualnie prawo podmiotowe można wywieść z tego przepisu. W związku z tym, w świetle założeń dotyczących celu i zakresu skargi konstytucyjnej, nie wymaga bliższego uzasadnienia twierdzenie, że nie może on być wzorcem kontroli w niniejszej sprawie.

Z uwagi na powyższe, wydanie przez Trybunał orzeczenia co do zgodności zakwestionowanej regulacji z art. 8 ust. 1 Konstytucji jest niedopuszczalne, a postępowanie w tym zakresie, zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, podlega umorzeniu.

Z przedstawionych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.