



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 12 maja 2026 r.

Pozycja 47

POSTANOWIENIE z dnia 21 kwietnia 2026 r. Sygn. akt SK 18/20

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Wojciech Sych – przewodniczący
Bartłomiej Sochański
Rafał Wojciechowski – sprawozdawca
Jarosław Wyrembak
Andrzej Zielonacki,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 21 kwietnia 2026 r., skargi konstytucyjnej spółki [...] sp. z o.o., A.C. i I.C. o zbadanie zgodności:

- 1) art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257) w związku z § 7 ust. 1-4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. Nr 80, poz. 742):
 - a) w zakresie, w jakim zastosowanie się przez przedsiębiorcę do procedury zdjęcia znaków akcyzy w sposób określony w kwestionowanych przepisach uniemożliwiło skarżącej uzyskanie zwrotu podatku akcyzowego, z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
 - b) z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji „poprzez konstruowanie normy prawnej o nieprzewidywalnej wykładni, a w konsekwencji kreowanie regulacji podatkowej wyrażającej normę prawną w sposób niezrozumiały, a przez to niedający pewności prawa, sprzeczną z zasadą prawidłowej legislacji oraz zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą władztwa daninowego państwa”,
 - c) z art. 2, art. 21 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji „z uwagi na fakt, iż stosowanie przez organy Państwa kwestionowanych przepisów prowadzi do faktycznej konfiskaty (utruty) mienia w stosunku do osób, wobec których niejednoznaczny przepis znajduje zastosowanie”,
 - d) z art. 22 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji „poprzez niezasadne ograniczenie wolności prowadzenia działalności gospodarczej z zastosowaniem środka nieproporcjonalnego do oczekiwanego przez ustawodawcę rezultatu, tj. zapewnienia prawidłowego obrotu towarami akcyzowymi”;
- 2) art. 90 ust. 1 w związku z art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2, w związku z art. 93 ust. 1 ustawy powołanej w punkcie 1 w związku z § 4 ust. 1 w związku z § 7 ust. 1-4 rozporządzenia powołanego w punkcie 1:

- a) z art. 2, art. 20 oraz art. 22 Konstytucji „z uwagi na fakt, iż państwo prawa nie może tworzyć przepisu, który bez uzasadnionej przyczyny naruszałby swobodę prowadzenia działalności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego, czym naruszono prawo skarżącego do prowadzenia działalności gospodarczej w sposób równy do innych podmiotów działających na rynku obrotu towarami akcyzowymi, a także naruszono zasadę wolności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego”;
- b) „w zakresie, w jakim różnicuje sytuację prawną podmiotów dokonujących dostawy wewnątrzspółnotowej towarów akcyzowych w zależności od tego, czy dany podmiot jest producentem (wytwórcą) towaru akcyzowego, który po wyprodukowaniu towaru, jeśli zamierza dokonać jego dostawy wewnątrzspółnotowej, to nie musi na produkty nanosić znaków akcyzy, czy też podmiot ten jest nabywcą towarów akcyzowych od producenta czy hurtownika, gdzie towary nabyte, które mają być następnie przedmiotem dostawy wewnątrzspółnotowej są już opatrzone znakami akcyzy, a przed dokonaniem ich dostawy wewnątrzspółnotowej konieczne jest przeprowadzenie procedury zdjęcia znaków akcyzy”, z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji,
- c) w zakresie, w jakim „dla skutecznego usunięcia znaków akcyzy przewiduje się jedynie procedurę ich fizycznego zdjęcia (zerwania) towaru akcyzowego, a nie wprowadza w tym zakresie innych równoznacznych czy równorzędnych rozwiązań jak np. urzędowe skasowanie, przekreślenie, przebicie itp.”, z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. Do Trybunału Konstytucyjnego wpłynęła skarga [...] sp. z o.o., A.C. oraz I.C. (dalej razem: skarżąca) w sprawie zgodności:

1) art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257; dalej: u.p.a.) w związku z § 7 ust. 1-4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. Nr 80, poz. 742; dalej: rozporządzenie):

a) w zakresie, w jakim zastosowanie się przez przedsiębiorcę do procedury zdjęcia znaków akcyzy w sposób określony w kwestionowanych przepisach uniemożliwiło skarżącej uzyskanie zwrotu podatku akcyzowego, z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

b) z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji „poprzez konstruowanie normy prawnej o nieprzewidywalnej wykładni, a w konsekwencji kreowanie regulacji podatkowej wyrażającej normę prawną w sposób niezrozumiały, a przez to niedający pewności prawa, sprzeczną z zasadą prawidłowej legislacji oraz zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą władztwa daninowego państwa”;

c) z art. 2, art. 21 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji „z uwagi na fakt, iż stosowanie przez organy Państwa kwestionowanych przepisów prowadzi do faktycznej konfiskaty (utra-

ty) mienia w stosunku do osób, wobec których niejednoznaczny przepis znajduje zastosowanie”;

d) z art. 22 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji „poprzez niezasadne ograniczenie wolności prowadzenia działalności gospodarczej z zastosowaniem środka nieproporcjonalnego do oczekiwanego przez ustawodawcę rezultatu, tj. zapewnienia prawidłowego obrotu towarami akcyzowymi”;

2) art. 90 ust. 1 w związku z art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2 w związku z art. 93 ust. 1 u.p.a., w związku z § 4 ust. 1 w związku z § 7 ust. 1-4 rozporządzenia:

a) z art. 2, art. 20 oraz art. 22 Konstytucji „z uwagi na fakt, iż państwo prawa nie może tworzyć przepisu, który bez uzasadnionej przyczyny naruszałby swobodę prowadzenia działalności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego, czym naruszono prawo skarżącego do prowadzenia działalności gospodarczej w sposób równy do innych podmiotów działających na rynku obrotu towarami akcyzowymi, a także naruszono zasadę wolności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego”;

b) „w zakresie, w jakim różnicuje sytuację prawną podmiotów dokonujących dostawy wewnątrzspółnotowej towarów akcyzowych w zależności od tego, czy dany podmiot jest producentem (wytwórcą) towaru akcyzowego, który po wyprodukowaniu towaru, jeśli zamierza dokonać jego dostawy wewnątrzspółnotowej, to nie musi na produkty nanosić znaków akcyzy, czy też podmiot ten jest nabywcą towarów akcyzowych od producenta czy hurtownika, gdzie towary nabyte, które mają być następnie przedmiotem dostawy wewnątrzspółnotowej są już opatrzone znakami akcyzy, a przed dokonaniem ich dostawy wewnątrzspółnotowej konieczne jest przeprowadzenie procedury zdjęcia znaków akcyzy”, z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji,

c) w zakresie, w jakim „dla skutecznego usunięcia znaków akcyzy przewiduje się jedynie procedurę ich fizycznego zdjęcia (zerwania) towaru akcyzowego, a nie wprowadza w tym zakresie innych równoznacznych czy równorzędnych rozwiązań jak np. urzędowe skasowanie, przekreślenie, przebicie itp.” z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji.

1.1. Skarżąca w 2008 r. nabyła wyroby akcyzowe, które zgodnie z obowiązującymi przepisami oklejone były znakami akcyzy. Skarżąca zobowiązała się wobec kontrahenta do sprzedaży na jego rzecz wskazanych towarów. Przed planowanym opuszczeniem terytorium kraju z towaru zdjęto znaki akcyzy, co doprowadziło do uszkodzenia tego towaru. Na wniosek strony Naczelnik Urzędu Celnego w P. (dalej: organ pierwszej instancji) decyzją z 2008 r. wyraził zgodę na zdjęcie banderol z wyrobów akcyzowych. Skarżąca zwróciła się z wnioskiem o zwrot podatku z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej. Decyzją z grudnia 2013 r. organ pierwszej instancji odmówił skarżącej zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej. Decyzja organu pierwszej instancji podtrzymana była przez rozstrzygnięcia Dyrektora Izby Celnej w P. z 2014 r., Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P. z 2015 r. oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2017 r. Organy podatkowe oraz sądy administracyjne powoływały się w swoich rozstrzygnięciach na art. 60 u.p.a. Zgodnie z ust. 1 tego przepisu zwrot akcyzy przysługuje podmiotowi, który dostarczył wyroby akcyzowe zharmonizowane na terytorium państwa członkowskiego, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, przysługuje zwrot akcyzy. Natomiast w myśl art. 60 ust. 3 u.p.a. zwrotowi nie podlega akcyza od dostaw wewnątrzspółnotowych i eksportu wyrobów oznaczonych znakami akcyzy.

1.2. Skarżąca zarzuciła niezgodność powołanych w *petitum* przepisów z art. 2 Konstytucji. Skarżąca wskazała, że chcąc dokonać dostawy wewnątrzspółnotowej, w dobrej wierze zastosowała się do przepisów rozporządzenia, które nie przewidywało żadnych innych procedur odjęcia znaków akcyzy niż ich fizyczne zerwanie. Skarżąca musiała więc uszkodzić towa-

ry stanowiące jej własność, a wobec odmowy odbioru tak uszkodzonych towarów przez kupującego, skarżąca pozostała z bezwartościowym towarem, na który nie mogła już znaleźć nabywcy. Zdaniem skarżącej, uprawnienia przyznane w zaskarżonych przepisach mają charakter uprawnień pozornych czy wręcz niemożliwych do realizacji.

1.3. Zaskarżone przepisy są również niezgodne z art. 2 w związku z art. 20 i w związku z art. 22 Konstytucji. Naruszają one bowiem w sposób nieuzasadniony swobodę prowadzenia działalności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego. Zdaniem spółki, w jej przypadku zastosowanie się do zaskarżonych przepisów prowadziło wprost do utraty prawa do zwrotu akcyzy i do zniszczenia towaru. Oznacza to, że w praktyce regulacja zamknęła jej drogę do konkurowania na rynku wewnętrznym Unii Europejskiej. Skarżąca mogła dokonać dostawy wewnątrzspółnotowej jedynie po fizycznym zdarciu banderol, ale wówczas towar stawał się niepełnowartościowy i nieakceptowalny dla kontrahenta. Znalazła się więc w sytuacji mniej korzystnej niż producenci, którzy planując eksport, w ogóle nie muszą znakować wyrobów akcyzowych i mogą je bez przeszkód wywozić. W rezultacie przepisy rozporządzenia naruszają nie tylko wolność działalności gospodarczej, a także zasadę bezpieczeństwa prawnego i poprawnej legislacji. Brak przewidzenia alternatywnych rozwiązań doprowadził bowiem do nadmiernego i nieuzasadnionego ograniczenia działalności gospodarczej, które nie znajduje usprawiedliwienia w ochronie interesu publicznego.

1.4. Zaskarżone przepisy, zdaniem skarżącej, sprzeczne są również z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Stwierdziła ona, że kwestionowane przepisy są nieprecyzyjne i szczegółowe – ograniczają się do wskazania obowiązku zdjęcia znaków akcyzy, nie regulując jednak trybu i formy tego działania w sposób, który zabezpieczałby sytuację podatnika. Rezultatem tego niedookreślenia jest nadanie organom zbyt dużej swobody, a po stronie przedsiębiorcy – powstanie niepewności prawnej co do konsekwencji przestrzegania przepisów. Skarżąca podkreśliła, że skutki zastosowania się do tych niejasnych regulacji były dla niej rażąco niekorzystne. Skarżąca wykonała obowiązek zdjęcia banderol, ale w efekcie towar został uszkodzony i utracił wartość handlową. To zaś zamknęło jej drogę do wykonania umowy i realizacji dostawy wewnątrzspółnotowej, a więc w praktyce pozbawiło ją możliwości odzyskania akcyzy. Zdaniem skarżącej, racjonalny ustawodawca, projektując przepisy dotyczące obrotu towarami akcyzowymi, powinien przewidzieć takie konsekwencje i sformułować normy w sposób pełny oraz jednoznaczny. Brak takiego uregulowania stanowi naruszenie zasady szczególnej określoności prawa daninowego, ponieważ prowadzi do sytuacji, w której to nie ustawa w sposób precyzyjny określa elementy stosunku daninowego, lecz w praktyce kształtują je decyzje organów stosujących prawo.

1.5. Zaskarżone przepisy są również sprzeczne z art. 2 w związku z art. 21 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji. Skarżąca wskazała, że z powodu wadliwego ukształtowania prawa została obciążona podatkiem, którego odzyskać nie mogła. Towar, po usunięciu banderol, utracił wartość handlową, kupujący odmówił jego przyjęcia, a w konsekwencji cały został zutylizowany. To oznaczało nie tylko stratę samego mienia, lecz także utratę spodziewanego dochodu i zysku. Skarżąca podkreśliła, że ciężar podatku powinien ponosić konsument w państwie konsumpcji, a nie pośrednik dokonujący wewnątrzspółnotowej dostawy. W tej sprawie mechanizm przewidziany w zakwestionowanych przepisach doprowadził do tego, że skarżąca – zamiast odzyskać akcyzę i przenieść ciężar podatku do państwa docelowego – poniosła go w całości sama, tracąc dodatkowo swoje mienie. W rezultacie skarżąca twierdzi, że przepisy w zakwestionowanym kształcie *de facto* przekształciły się w instrument konfiskaty mienia.

1.6. Przepisy wskazane przez skarżącą są również niezgodne „w zakresie w jakim dla skutecznego usunięcia znaków akcyzy przewidziano jedynie procedurę ich fizycznego odjęcia od towaru akcyzowego, a nie wprowadzono w tym zakresie innych równoznacznych rozwiązań jak np. urzędowe skasowanie, przekreślenie itp.” (skarga, s. 35) z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji. Zdaniem skarżącej, zróżnicowanie sytuacji producenta i przedsiębiorcy działającego na rynku wtórnym narusza zasadę równości wobec prawa, ponieważ dotyczy jednej kategorii podmiotów – przedsiębiorców dokonujących wewnątrz-wspólnotowych dostaw towarów akcyzowych – którzy powinni być traktowani według jednakowej miary. Wprowadzenie kryterium różnicującego opartego wyłącznie na tym, czy podmiot jest producentem, czy nabywcą, stanowi nieuzasadnioną dyskryminację. Podniesiono także, że naruszenie równości jest pogłębiane przez sposób wykonania delegacji ustawowej. W rozporządzeniu ograniczono się do przewidzenia tylko jednej formy znaku akcyzowego – banderoli – i wyłącznie jednej procedury jej usuwania – fizycznego zdjęcia. Gdyby dopuszczono inne formy znaków, np. odciski pieczęci czy znaki cechowe, ich „unieważnienie” mogłoby odbywać się bez naruszenia samego towaru, co pozwoliłoby przedsiębiorcom z rynku wtórnego konkurować na równych zasadach z producentami.

1.7. Uregulowana w zaskarżonych przepisach procedura zdjęcia znaków akcyzy narusza również, zdaniem skarżącej, art. 22 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zdaniem skarżącej, uregulowanie zawarte w rozporządzeniu nadmiernie ingeruje w konstytucyjnie chronione prawa, a zastosowany środek prawny (ustalona procedura odejmowania znaków akcyzy) jest środkiem nieproporcjonalnym do celu zakładanego przez ustawodawcę, jakim jest kontrola obrotu towarami akcyzowymi. W ocenie skarżącej, ustawodawca winien przewidzieć inne uregulowania, które zapewniłyby należyłą kontrolę nad obrotem towarami akcyzowymi, ale które jednocześnie stanowiłyby środek proporcjonalny do wprowadzonych ograniczeń i zobowiązań.

2. W piśmie z 9 marca 2020 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

3. W stanowisku z 11 marca 2020 r. Minister Finansów (dalej: MF) wniósł o uznanie zaskarżonych przepisów za zgodne z konstytucyjnymi wzorcami kontroli wskazanymi przez skarżącą. MF w swoim stanowisku wskazywał, że właściwe, zgodne z przepisami zdjęcie znaków akcyzy nie prowadzi do automatycznego, trwałego uszkodzenia opakowań wyrobów akcyzowych. Nieumiejętne zdjęcie z wyrobów akcyzowych znaków akcyzy, dokonane przez skarżącą, nie dowodzi konieczności wprowadzenia innych niż przewidziane w rozporządzeniu sposobów unieważnienia znaków akcyzy. MF dowodził, że uregulowana w rozporządzeniu praktyka jest wystarczająca. MF argumentował, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej w postaci obowiązku usuwania banderol jest uzasadnione i proporcjonalne. Służy ono realizacji istotnego celu publicznego, jakim jest szczelność systemu akcyzowego, przeciwdziałanie nadużyciom i ochrona interesu fiskalnego. Według MF, zaskarżone przepisy są wystarczająco precyzyjne i jasne. Ustawodawca wyraźnie wskazał, że banderole mają być usuwane przed dokonaniem dostawy wewnątrz-wspólnotowej, a szczegółowe zasady określono w rozporządzeniu. Nie można więc mówić o nieprzewidywalności czy o naruszeniu pewności prawa.

4. W stanowisku z 17 grudnia 2020 r. Marszałek Sejmu (dalej: MS) w imieniu Sejmu wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK), ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. MS wskazywał na brak zdol-

ności skargowej skarżącej. Podmiotem inicjującym postępowanie była bowiem spółka, która nie posiada legitymacji czynnej do wniesienia skargi konstytucyjnej. Skarżąca wystąpiła w imieniu podmiotów odrębnych od spółki – byłych wspólników spółki cywilnej, którzy traktowani są w prawie podatkowym jako osoby trzecie, oderwane zarówno od spółki cywilnej, jak i od spółki nowo zawiązanej.

5. W stanowisku z 19 maja 2021 r. Prokurator Generalny (dalej: PG) wniósł o stwierdzenie zgodności art. 90 ust. 1 w związku z art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2, w związku z art. 93 ust. 1 u.p.a. w związku z § 4 ust. 1 oraz § 7 ust. 1, 2, 3 i 4 rozporządzenia z art. 2, art. 84 i art. 217 w związku z art. 21 ust. 1, w związku z art. 64 ust. 1 i 3, art. 20 w związku z art. 22 oraz art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 Konstytucji. W pozostałym zakresie wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

PG podkreślił, że zaskarżone przepisy nie naruszają art. 2, art. 20 i art. 22 Konstytucji, ponieważ nie można przyjąć, iż wprowadzają nieuzasadnione ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej albo pozbawiają przedsiębiorców prawa do zwrotu akcyzy w sposób sprzeczny z zasadą zaufania do państwa. Zdaniem PG, obowiązki związane ze zdejmowaniem znaków akcyzy wynikają z konieczności kontroli obrotu wyrobami akcyzowymi, a ich skutki nie mają charakteru represyjnego ani dyskryminacyjnego. PG zaznaczył też, że w świetle art. 84 i art. 217 Konstytucji ustawodawca ma szeroką swobodę w kształtowaniu obowiązków podatkowych. Ponadto, zdaniem PG, skarga nie spełniła wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK w zakresie dotyczącym uzasadnienia podniesionych w niej zarzutów naruszenia wzorców z art. 7, art. 21 ust. 2 oraz art. 32 ust. 2 Konstytucji.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Skarga konstytucyjna jest szczególnym środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Merytoryczne rozpoznanie skargi uwarunkowane jest spełnieniem licznych przesłanek wynikających z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz przepisów ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK).

2. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego, jest on na każdym etapie postępowania zobowiązany do kontroli, czy nie zachodzi jedna z ujemnych przesłanek wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem postępowania. Składu Trybunału rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte na etapie kontroli wstępnej w postanowieniu o nadaniu skardze dalszego biegu lub postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Trybunał nie jest również związany stanowiskiem zajęтым na etapie wstępnego rozpoznania. Przekazanie skargi konstytucyjnej po zakończeniu kontroli wstępnej do rozpoznania nie przesądza zatem w ostateczny sposób o dopuszczalności jej merytorycznego rozpatrzenia. Kontrolując bowiem istnienie pozytywnych przesłanek procesowych i brak ujemnych przesłanek, skład rozpatrujący daną sprawę może dojść do wniosków odmiennych niż te, które zostały wydane w postanowieniu wydanym na etapie wstępnego rozpoznania skargi konstytucyjnej (zob. np. postanowienia TK z: 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/18, OTK ZU A/2018, poz. 82; 3 grudnia 2020 r., sygn. SK 27/17, OTK ZU A/2020, poz. 68; 14 lipca 2021 r., sygn. SK 90/19, OTK ZU A/2021, poz. 42).

3. Rozstrzygnięcie Trybunału, zainicjowane skargą konstytucyjną, choć wywiera skutki *erga omnes*, to w szczególności dotyczy podmiotu, który postępowanie zainicjował. Oznacza to, że w jego sprawie musi dojść, w przypadku zasadnego i skutecznego podważenia kwestionowanego przepisu, do faktycznej ochrony konstytucyjnych praw lub wolności, jak stanowi art. 79 ust. 1 Konstytucji. Jak wskazuje literatura przedmiotu, u materialnych podstaw polskiego modelu skargi konstytucyjnej leży osobisty interes prawny, a nie interes obiektywny – jak przy modelu skargi powszechnej (zob. postanowienie z 21 września 2006 r., sygn. SK 10/06, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 117).

4. Trybunał przypominał, że z art. 79 ust. 1 Konstytucji wynika, iż prawo do skargi konstytucyjnej (czyli legitymację skargową) ustalać należy, biorąc przede wszystkim pod uwagę wyrażenie „czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone”. Z dosłownego odczytania tego przepisu wynika ograniczenie przedmiotowe wyznaczające zakres podmiotów uprawnionych do wniesienia skargi. Po pierwsze bowiem – legitymowany do wniesienia skargi jest jedynie podmiot, który w ogóle może być podmiotem określonych konstytucyjnych wolności lub praw, czyli ma konstytucyjnoprawną zdolność bycia podmiotem praw. Po drugie – uzasadnia wniesienie skargi konstytucyjnej wyłącznie „naruszenie konstytucyjnych wolności i praw”. Po trzecie wreszcie – warunkiem dopuszczalności skargi konstytucyjnej jest, aby zarzucane w niej naruszenie norm konstytucyjnych odnosiło się do podmiotu wnoszącego skargę (zob. wyrok z 22 czerwca 2022 r., sygn. SK 3/20, OTK ZU A/2022, poz. 46). Zasadniczą przesłanką wystąpienia ze skargą konstytucyjną, stosownie do art. 79 Konstytucji, jest naruszenie konstytucyjnych wolności lub praw przysługujących skarżącemu. Nie chodzi tu bowiem o jakiegokolwiek wolności i prawa konstytucyjne podmiotu prawa, a o te, które rzeczywiście i obiektywnie przysługują konkretnej osobie występującej ze skargą. Inaczej mówiąc, skarżący musi być podmiotem danych wolności lub praw, aby móc domagać się ich ochrony w trybie skargi konstytucyjnej. W konsekwencji naruszenie wolności i praw, o których mowa w art. 79 Konstytucji, powinno mieć charakter osobisty oraz bezpośredni. W odróżnieniu od skargi powszechnej (*actio popularis*), koncentrującej się na obronie interesu publicznego, inicjujący skargę konstytucyjną działa zawsze w obronie własnego prawa (zob. postanowienie z 12 października 2011 r., sygn. SK 22/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 91).

5. Skargę wniosła [...] sp. z o.o oraz jej poprzednicy prawni A.C. i I.C. (dalej razem: skarżąca). [...] sp. z o.o. w niniejszej sprawie działa jako spółka z o.o. powstała z przekształcenia spółki cywilnej, której wspólnicy złożyli wniosek o zwrot podatku akcyzowego od dostawy wewnątrzspółnotowej. Wspólnicy spółki cywilnej, byli również stronami postępowania zakończonego wydaniem przez Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) prawomocnego wyroku, wskazanego jako orzeczenie, na podstawie którego ostatecznie przesądzono o wolnościach i prawach skarżącej. Zgodnie z wynikającym z orzecznictwa Trybunału funkcjonalnym kryterium legitymacji w skardze konstytucyjnej, należy badać nie tylko cechy podmiotu skarżącego, a także czy faktycznie przysługują mu konstytucyjne wolności lub prawa (por. postanowienie z 18 grudnia 2013 r., sygn. Ts 13/12, OTK ZU IIB/2014, poz. 833).

Aby więc rozpatrzyć merytorycznie skargę w niniejszej sprawie, zaskarżone przepisy musiałyby naruszać wolności i prawa konstytucyjne, które rzeczywiście, bezpośrednio i indywidualnie przysługują skarżącej. Skarżąca musiałaby być więc podmiotem konstytucyjnych praw i obowiązków w momencie ich domniemanego naruszenia. Naruszenia tego skarżąca upatruje w braku możliwości zwrotu podatku akcyzowego, o co ubiegali się wspólnicy spółki cywilnej, w związku z uszkodzeniem nabytego w 2008 r. towaru, który miał zostać sprzedany kontrahentowi z Wielkiej Brytanii. Tymczasem, jak wskazano w skardze, „[w] 2015 roku zaszły zmiany w składzie osobowym spółki, a następnie spółka cywilna ule-

gła przekształceniu w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (...), czyli skarżącą w niniejszej sprawie” (skarga, s. 6). Skarżąca nie była stroną postępowania, które doprowadziło od prawomocnego wyroku NSA wskazanego w sprawie – stronami byli wspólnicy spółki cywilnej, przekształconej w skarżącą. Tymczasem, z orzecznictwa TK i NSA wynika, że spółka cywilna i wspólnicy spółki cywilnej traktowani są jak odrębne podmioty (por. wyrok Trybunału z 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26., uchwała NSA z 14 grudnia 2015 r., sygn. akt. I GPS 1/15, ONSAiWSA nr 3/2016, poz. 37). Skarżąca występuje więc w imieniu ochrony konstytucyjnych wolności i praw byłych wspólników spółki cywilnej, a nie samej skarżącej. We wskazanym przez skarżącą wyroku NSA przesądzono ostatecznie o prawach i wolnościach wspólników spółki cywilnej, a nie skarżącej – to oni też wysuwali przed NSA zarzuty co do niekonstytucyjności przepisów będących podstawą rozstrzygnięcia. To wspólnicy występowali przed NSA o zwrot zapłaconego podatku akcyzowego i to oni byłiby potencjalnymi „adresatami” wyroku Trybunału. Tymczasem, jak wskazano powyżej, wynikające z art. 79 ust. 1 Konstytucji prawo do skargi konstytucyjnej ma charakter osobisty i bezpośredni, a występowanie w obronie interesów podmiotów trzecich jest niedopuszczalne.

Z uwagi na powyższe, Trybunał uznał, że [...] sp. z o.o. nie posiada legitymacji do wniesienia skargi, postępowanie w tym zakresie zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku

W skardze przedstawiono również pełnomocnictwo wspólników w spółce cywilnej i wskazano, że „także wnoszą o rozpoznanie niniejszej skargi w ich imieniu i na ich rzecz”. Wniosek powinien być tak wskazany w *petitum*, a nie uzasadnieniu skargi. Niemniej Trybunał zdecydował się uznać wniosek do rozpoznania niniejszej skargi również w imieniu i na rzecz A.C. oraz I.C. i nie umarzać postępowania z powodu braku legitymacji skarżącej, co mogłoby być uznane za przejaw nadmiernego formalizmu. Ostatecznie w skardze wskazano podmioty, które były stroną postępowania oraz adresatami prawomocnego orzeczenia i których konstytucyjne prawa i wolności mogły zostać naruszone, mimo że nie w pełni prawidłowy sposób.

6. Mimo że skarga konstytucyjna jest, zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji środkiem ochrony konstytucyjnych praw i wolności skarżącego, to źródłem naruszenia tych praw i wolności musi być jej zaskarżona norma prawna, a nie proces stosowania tych przepisów przez wnioskodawcę. Odmowa odbioru towarów skarżącej przez kontrahenta wynikała ze zniszczenia towarów podczas procedury zdejmowania znaków akcyzy. Odmowa zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej wynikała z tego, że towary te nie zostały dostarczone. Pierwotną przyczyną problemu zarysowanego przez skarżącą było więc usunięcie znaków akcyzy. Badanie konstytucyjności zaskarżonych przepisów byłoby możliwe w sytuacji, w której zastosowanie się do nich (czyli zdjęcie znaków akcyzy) niejako automatycznie oznaczałoby zniszczenie towarów i brak możliwości uzyskania zwrotu podatku akcyzowego. Trybunał Konstytucyjny nie dokonuje kontroli konstytucyjności w sytuacji, w której naruszenie praw skarżącego nie wynika z treści przepisu kwestionowanego w skardze, lecz wyłącznie z jego praktycznego zastosowania (zob. postanowienie z 3 sierpnia 2011 r., sygn. SK 13/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 68). To zaskarżony przepis, a nie wadliwa praktyka jego stosowania stanowi źródło naruszenia wolności i praw skarżącego (zob. postanowienie z 2 lutego 2012 r., sygn. SK 14/09 OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 17). Trybunał nie jest władny badać procesu wadliwego stosowania prawa przez sądy, ale też czynów dokonywanych na podstawie tego prawa przez jednostki. W niniejszej sprawie nie sposób bowiem zbadać, w jakim zakresie problem skarżącej wynikał ze specyfiki samej procedury, a w jakim z błędów przez nią popełnionych. Trybunał jako „sąd prawa”, a nie „sąd faktów” (zob. postanowienie o sygn. SK 14/09) nie jest władny badać okoliczności faktycznych w przedmiotowej

sprawie, nie ma też ku temu odpowiednich narzędzi. Zarówno analiza zarysowanego problemu przez skarżącą, jak i stanowiska uczestników postępowania nie wskazują, by zaskarżone przepisy uniemożliwiały, nawet przy wykazaniu najwyższej staranności podatnika, zdjęcie znaków akcyzy w sposób, który nie niszczy towaru. Nawet jeśli zaskarżone przepisy wymagają zastosowania się do procedury uciążliwej czy trudnej technicznie dla podatnika, to nie można, na podstawie jej nieprawidłowego wykonania, dowodzić o niekonstytucyjności tych przepisów. To, że możliwe jest usunięcie znaków akcyzy w sposób błędny, nie przesądza, że procedura ta ma charakter pozorny. Jak wskazał Minister Finansów (dalej: MF) w swoim stanowisku, „[g]dyby Skarżąca prawidłowo usunęła znaki akcyzy z wyrobów akcyzowych, towar prawdopodobnie zostałby odebrany przez kontrahenta”. Badanie stosowania prawa w niniejszej sprawie pozostaje więc poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego. Skarga konstytucyjna jest bowiem zawsze skargą „na przepis”, a nie na stosowanie prawa. Nie może być zatem traktowana jako środek mający na celu korektę jednostkowych rozstrzygnięć podjętych w sprawie skarżącego (por. wyrok o sygn. SK 13/09).

Z uwagi na brak zaprezentowania adekwatnej argumentacji i rozgraniczenia problemu normatywnej treści przepisów i zastosowania się do nich przez skarżącą, postępowanie należało umorzyć na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Z uwagi na powyższe Trybunał postanowił jak w sentencji.