



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 6 lipca 2026 r.

Pozycja 88

POSTANOWIENIE z dnia 24 czerwca 2026 r. Sygn. akt SK 21/19

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Zielonacki – przewodniczący
Stanisław Piotrowicz
Bartłomiej Sochański
Rafał Wojciechowski
Jarosław Wyrembak – sprawozdawca,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 24 czerwca 2026 r., skargi konstytucyjnej spółki [...] Spółka Akcyjna z siedzibą w R. o zbadanie zgodności:

art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim warunkuje istnienie nadpłaty w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży energii elektrycznej od tego, czy podmiot, który dokonał wpłaty tytułem podatku, poniósł jej ciężar ekonomiczny (poniósł uszczerbek majątkowy z tytułu jej uiszczenia), tj. od przesłanki pozaustawowej, z art. 32 ust. 1, art. 64 ust. 2, art. 84, art. 217 w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 4 kwietnia 2018 r. spółka [...] Spółka Akcyjna z siedzibą w R. (dalej: skarżąca spółka), reprezentowana przez radcę prawnego ustanowionego z wyboru, wystąpiła z żądaniem przytoczonym na tle następującego stanu faktycznego.

1.1. W 2013 roku skarżąca spółka wystąpiła do Naczelnika Urzędu Celnego (dalej: Urząd Celny) z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatku akcyzowego wraz z korektą deklaracji za okres od marca 2009 roku do października 2010 roku. Urząd Celny nie uwzględnił

wniosku skarżącej spółki i odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej. Wskutek odwołania skarżącej spółki Dyrektor Izby Celnej (dalej: Izba Celna) uchylił w całości decyzję Urzędu Celnego i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. W decyzji z 2014 roku Urząd Celny ponownie odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej za podany okres. W efekcie ponownego odwołania skarżącej spółki Izba Celna utrzymała w mocy decyzję Urzędu Celnego, tj. organu rozstrzygającego w pierwszej instancji w postępowaniu administracyjnym, co skarżąca spółka zaskarżyła następnie do sądu administracyjnego. Wobec oddalenia skargi przez wojewódzki sąd administracyjny skarżąca spółka wystąpiła ze skargą kasacyjną, którą Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) oddalił wyrokiem z 8 listopada 2017 r., sygn. akt I GSK 1960/15.

1.2. W tym stanie rzeczy skarżąca spółka wniosła skargę do Trybunału Konstytucyjnego wskazując orzeczenie NSA jako ostateczne w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji. Skarżąca spółka zakwestionowała zgodność z Konstytucją art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201; aktualnie: Dz. U. z 2026 r. poz. 622) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. Skarżąca spółka podniosła, że zastosowana w jej sprawie wykładnia zakwestionowanego przepisu naruszyła konstytucyjną zasadę równości, ponieważ wymóg poniesienia uszczerbku majątkowego jako warunek powstania nadpłaty podatku akcyzowego nie odnosi się w takim samym zakresie do innych podatków pośrednich, takich jak na przykład podatek od towarów i usług. Zdaniem skarżącej spółki praktyka interpretacyjna zakwestionowanego przepisu doprowadziła do wykreowania pozaustawowej przesłanki powstania nadpłaty, co prowadzi do naruszenia art. 84 i art. 217 Konstytucji. Ponadto, w opinii skarżącej spółki, przyjęcie rozwiązania, zgodnie z którym roszczenie o zwrot nadpłaty nie przysługuje, gdy podatnik przeniósł ekonomiczny ciężar podatku na inny podmiot, ogranicza ochronę własności. Wprowadzenie zaś pozaustawowej przesłanki powstania nadpłaty naruszyło – zdaniem skarżącej spółki – konstytucyjne standardy wynikające z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2. W piśmie procesowym z 17 czerwca 2019 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu zainicjowanym badaną skargą konstytucyjną.

3. W piśmie procesowym z 20 grudnia 2019 r. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Sejm) przedłożył wyjaśnienia wnosząc o stwierdzenie, że w zakresie, w jakim uzależnia istnienie nadpłaty w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży energii elektrycznej od poniesienia uszczerbku majątkowego z powodu uiszczenia podatku przez podmiot dokonujący jego wpłaty, zakwestionowany w skardze przepis jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, a także w związku z art. 64 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. W pozostałym zakresie Sejm wniósł o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3.1. Sejm podniósł, że skarżąca spółka nie uzasadniła zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równości i równej ochrony prawnej własności, które nie mają powszechnego zastosowania do wszystkich podatników. W opinii Sejmu, ocena regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości powinna być poprzedzona dokładnym zbadaniem sytuacji prawnej podmiotów oraz analizą ich cech wspólnych i odmiennych. Zdaniem Sejmu, skarżąca spółka nie sprecyzowała swoich zarzutów w stosunku do żadnej grupy (kategorii) podatników spośród wymienionych przez nią jako nieobciążonych przesłanką doznania uszczerbku majątkowego w postępowaniu o nadpłatę podatku, co winno skutkować umorzeniem postępowania

przed Trybunałem w zakresie oceny zgodności kwestionowanego przepisu z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji.

3.2. W odniesieniu do sformułowanego w skardze zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady szczególnej określoności przepisów daninowych, Sejm dostrzegł dopuszczalność rozpoznania skargi konstytucyjnej, podnosząc, że – w myśl zasady *falsa demonstratio non nocet* – zarzuty sformułowane w skardze winny być oceniane przez Trybunał pod kątem art. 84 w związku z art. 217, a także w związku z art. 64 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zdaniem Sejmu, norma odtworzona z kwestionowanego przepisu przez sądy administracyjne narusza zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych, ponieważ – wbrew wykładni językowej – została ukształtowana na niekorzyść podatników przez pryzmat funkcji, jaką ma spełniać regulacja dotycząca nadpłaty. W tym kontekście, w razie stwierdzenia przez Trybunał niezgodności kwestionowanego przepisu z Konstytucją, Sejm wniósł o odroczenie terminu utraty mocy obowiązującej wskazanej regulacji o 18 miesięcy w trybie art. 190 ust. 3 Konstytucji.

4. W piśmie z 3 czerwca 2020 r. Prokurator Generalny (dalej: Prokurator) przedstawił stanowisko, że postępowanie wszczęte przedmiotową skargą podlega umorzeniu z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku. W kwestii zarzutu niezgodności zaskarżonej regulacji z gwarantowaną w Konstytucji równą ochroną własności Prokurator podniósł, że nie został dopełniony ciężący na skarżącej spółce obowiązek uprawdopodobnienia niekonstytucyjności kwestionowanego przepisu i przedstawienia argumentów obalających domniemanie jego zgodności z Konstytucją. Odnośnie zaś do zarzutu niezgodności z konstytucyjną zasadą określoności prawa, Prokurator wskazał, że powołany w tym kontekście przez skarżącą spółkę art. 64 ust. 3 Konstytucji nie stanowi adekwatnego wzorca kontroli, ponieważ określa on jedynie przesłanki ograniczenia prawa własności i nie odnosi się do innych praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Zdaniem Prokuratora, niemożliwe jest przy tym zastosowanie zasady *falsa demonstratio non nocet* z uwagi na treść *petitum* oraz brzmienie uzasadnienia skargi. Prokurator zwrócił w tej kwestii uwagę, że wspomniana wyżej zasada nie może posłużyć Trybunałowi do sanowania uchybień formalnych skargi, ani modyfikowania wskazanego przez skarżącą spółkę zakresu kontroli wobec związania Trybunału granicami pisma procesowego. Prokurator podniósł wreszcie, że wskazane w skardze art. 84 i art. 217 Konstytucji nie mogą stanowić samodzielnego wzorca kontroli w postępowaniu skargowym, gdyż nie wyrażają konstytucyjnych praw i wolności przysługujących podmiotowi uprawnionemu do wystąpienia ze skargą konstytucyjną. Zdaniem Prokuratora, nie wyrażają one żadnego publicznego prawa podmiotowego, a formułują jedynie zasady nakładania danin publicznych. Wskazanie w skardze art. 84 i art. 217 Konstytucji mogłoby zostać potraktowane jako wzmocnienie podstawowej argumentacji dotyczącej naruszenia przez zakwestionowany przepis konstytucyjnej zasady równej ochrony własności, lecz – jak wskazał Prokurator – skarga konstytucyjna w tym zakresie nie spełnia przesłanek dopuszczalności jej merytorycznego rozpoznania.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, rozpoznaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym może podlegać skarga konstytucyjna, w której – na zasadach określonych w ustawie – zakwestionowane są uregulowania wykazujące dwojaką kwalifikację. Po pierwsze, stanowiły one podstawę normatywną ostatecznego orzeczenia wydanego w indywidualnej sprawie skar-

żącego, a po drugie – uczynienie z nich podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie spowodowało niedozwoloną ingerencję w sferę konstytucyjnie chronionych praw lub wolności jednostki. Skład Trybunału orzekający *in merito* w sprawie skargi konstytucyjnej nie jest związany rozstrzygnięciem wydanym na etapie wstępnej weryfikacji formalnej (zob. np. wyrok TK z 11 lipca 2013 r., sygn. SK 16/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 75). Stąd, na każdym etapie procedury przed Trybunałem skarga konstytucyjna podlega kontroli pod kątem ujemnych przesłanek procesowych, których stwierdzenie skutkuje obligatoryjnym umorzeniem postępowania.

2. Przed merytorycznym rozpoznaniem sprawy Trybunał rozważył, czy spółka [...] Spółka Akcyjna z siedzibą w R. (dalej: skarżąca spółka) jest podmiotem uprawnionym do formułowania zarzutów w trybie skargi konstytucyjnej. W świetle danych figurujących w Krajowym Rejestrze Sądowym oraz ustaleń dokonanych przez Trybunał z urzędu wynika, że jedynym akcjonariuszem skarżącej spółki jest spółka PGE Polska Grupa Energetyczna Spółka Akcyjna, która jest Spółką Skarbu Państwa. Skarżąca spółka – jako publiczny podmiot gospodarczy – nie może być więc adresatem konstytucyjnych praw i wolności. Jak bowiem wskazał Trybunał w postanowieniu o sygn. SK 67/05, „niezależnie od charakteru powoływanych w skardze praw lub wolności, skarżącym nie może być publiczny podmiot gospodarczy (...), istotą skargi konstytucyjnej jest ochrona przed nadmierną i nieuzasadnioną ingerencją państwa w konstytucyjne prawa i wolności (...), konstrukcja konstytucyjnego prawa podmiotowego, którego beneficjentem miałyby być podmiot władzy publicznej, prowadziłaby do utożsamienia podmiotów ingerujących w prawa i wolności z ich nosicielami” (postanowienie z 20 grudnia 2007 r., OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 168).

3. Wobec ustalenia, że zarzuty przedstawione w trybie skargi konstytucyjnej zostały sformułowane przez podmiot niedysponujący legitymacją skargową, Trybunał stwierdził wystąpienie ujemnej przesłanki procesowej przesądzającej o niedopuszczalności rozpoznania skargi i wydania wyroku w sprawie. Uznając obowiązek kontroli spełnienia przesłanek formalnych skargi konstytucyjnej na tym etapie postępowania, rozpoznanie niniejszej skargi pozostawałoby w sprzeczności z regułami, od których spełnienia ustrojodawca uzależnił możliwość prowadzenia merytorycznego postępowania w sprawie skarg konstytucyjnych. W związku z powyższym, postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393).

Mając powyższe na względzie, Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.