

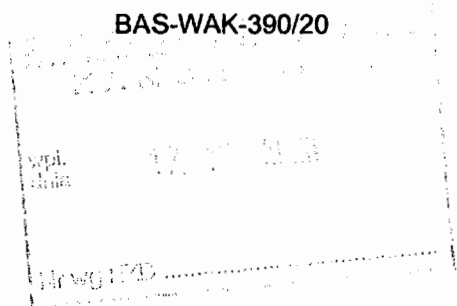


Warszawa, 17 grudnia 2020 r.

SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Sygn. akt SK 18/20

BAS-WAK-390/20



**Trybunał Konstytucyjny**

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej O sp. z o.o. z siedzibą w P z 13 lutego 2018 r. (sygn. akt SK 18/20), jednocześnie wnosząc o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

## Uzasadnienie

### **I. Przedmiot kontroli**

1. W dniu 10 lutego 2020 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej O sp. z o.o. z siedzibą w P (dalej: „spółka” lub „skarżąca”) z 13 lutego 2018 r. (sygn. akt SK 18/20).

2. Przedmiotem zaskarżenia spółka uczyniła 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 oznaczenia wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. Nr 80, poz. 742; dalej: rozporządzenie z 19 kwietnia 2004 r.) oraz art. 90 ust. 1 w związku z art. 92 ust. 1 pkt 1 i pkt 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 z 19 kwietnia 2004 r.

3. Przytoczone wyżej przepisy, ujęte przez skarżącą jako przedmiot kontroli, zostały zakwestionowane, mając następujące brzmienie:

Art. 93 u.p.a.:

„1. Znaki akcyzy mogą być zdjęte z wyrobów oznaczonych tymi znakami, jeżeli wyroby akcyzowe nie będą wprowadzane do obrotu na terytorium kraju”.

Art. 90 u.p.a.:

„1. Znaki akcyzy mogą mieć w szczególności postać banderol, znaków cechowych lub odcisków pieczęci”.

Art. 92 u.p.a.:

„1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) postaci wprowadzanych znaków akcyzy i ich wzory, elementy znaku akcyzy oraz szczegółowe sposoby ich umieszczania na typowych dla danego rodzaju wyrobów akcyzowych opakowaniach jednostkowych;
- 2) istotne elementy sposobu nanoszenia znaków akcyzy oraz wzór wniosku o wskazanie sposobu nanoszenia znaków akcyzy”.

§ 7 rozporządzenia z 19 kwietnia 2004 r.:

„1. Banderole naniesione na wyroby akcyzowe mogą być z nich zdjęte, po uzyskaniu zgody właściwego w sprawach znaków akcyzy naczelnika urzędu celnego, w obecności pracownika szczególnego nadzoru podatkowego, jeżeli zwrot tych wyrobów ma nastąpić do podmiotu zagranicznego, od którego zostały otrzymane, w związku z wadami fizycznymi wyrobów lub niewykonaniem zawartych umów sprzedaży tych wyrobów oraz w przypadku wyrobów przeznaczonych na eksport lub do obrotu wewnątrzspółnotowego.

2. Zdjęcie banderol odbywa się pod warunkiem pisemnego zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu celnego, wykonującego zadania w zakresie akcyzy na terytorium kraju, o zamiarze zdjęcia znaków, w terminie co najmniej 3 dni przed planowanym wydaniem wyrobów przeznaczonych na eksport lub do obrotu wewnątrzspółnotowego, w celu ich zwrotu do podmiotu zagranicznego, z podaniem rodzaju i ilości wyrobów akcyzowych oraz terminu zdjęcia banderol i wywozu wyrobów akcyzowych. Właściwy naczelnik urzędu celnego, wykonujący zadania w zakresie akcyzy na terytorium kraju, może zarządzić konwojowanie wyrobów do granicy Rzeczypospolitej Polskiej.

3. Zdjęcie banderol z opakowań jednostkowych wyrobów akcyzowych potwierdza się protokołem sporządzonym przez dwie osoby reprezentujące wnioskodawcę albo przez jedną osobę, jeżeli zapewnienie reprezentacji dwuosobowej nie jest możliwe, oraz przez obecnego przy tych czynnościach pracownika szczególnego nadzoru podatkowego.

4. Banderole zdjęte z opakowań jednostkowych wyrobów akcyzowych są zwracane wraz z protokołem, o którym mowa w ust. 3, wytwórcy banderol lub właściwemu w sprawach znaków akcyzy naczelnikowi urzędu celnego”.

§ 4 rozporządzenia z 19 kwietnia 2004 r.:

„1. Wprowadza się do oznaczania wyrobów akcyzowych objętych obowiązkiem oznaczania:

- 1) podatkowe znaki akcyzy w postaci banderol podatkowych;
- 2) legalizacyjne znaki akcyzy w postaci banderol legalizacyjnych”.

4. Problem konstytucyjny w niniejszej sprawie odnosi się do zwrotu podatku akcyzowego z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej. Chodzi w szczególności o art. 93 u.p.a. na mocy którego określono procedurę zdjęcia znaków akcyzy

z wyrobów akcyzowych. W niniejszej sprawie istotne znaczenia ma ust. 3 i ust. 4 tego artykułu, który zawiera delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do ustalenia przypadków, w których znaki akcyzy mogą być zdjęte z wyrobu akcyzowego. Dotychczas „minister właściwy do spraw finansów publicznych nie przewidział ustalenia procedury «skasowania» znaków akcyzy w przypadku np. niemożności ich zdjęcia bez trwałego uszkodzenia wyrobu, choć ustawodawca przyznał jemu takie uprawnienia” (skarga, s. 12). Toteż podniesiony w skardze problem konkretyzuje się wokół nieistnienia regulacji w zakresie, w jakim dla skutecznego usunięcia znaków akcyzy dopuszczono fizyczne ich odjęcie od wyrobu akcyzowego, a nie wprowadzono innych rozwiązań, jak np. urzędowe skasowanie albo przekreślenie znaku akcyzy.

## II. Stan faktyczny poprzedzający złożenie skargi

Treść skargi konstytucyjnej wraz z uzasadnieniem oraz dołączone do niej dokumenty pozwalają na zrekonstruowanie następującego stanu faktycznego.

Stroną postępowania sądownoadministracyjnego na etapie poprzedzającym złożenie skargi konstytucyjnej byli A C i I C jako osoby fizyczne, prowadzące działalność gospodarczą w ramach spółki cywilnej pod firmą U s.c. (dalej: wspólnicy spółki cywilnej). W 2008 r. wspólnicy spółki cywilnej nabyli napoje , które były oklejone znakami akcyzy . Wspólnicy nawiązali relacje handlowe z kontrahentem z W i zobowiązali się do sprzedaży na jego rzecz wskazanych wyrobów. Przed planowanym opuszczeniem kraju z partii zostały zdjęte znaki akcyzy, co uczyniono poprzez zerwanie . Zerwanie spowodowało uszkodzenie partii „w szczególności znajdowały się obejmmy z folii termozgrzewalnej – usunięcie skutkowało uszkodzeniem [...] rzeczony folii” (skarga, s. 7). Kontrahent z W po zapoznaniu się ze stanem partii znajdujących się na terytorium Polski odmówił ich odbioru, „gdyż towar w jego ocenie był już niepełnowartościowy (z uwagi na uszkodzone opakowania)” (skarga, s. 7).

Naczelnik Urzędu Celnego w P , decyzją z grudnia 2013 r., nr

, odmówił wspólnikom spółki cywilnej zwrotu zapłaconego

podatku akcyzowego z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej napojów alkoholowych.

Natomiast Dyrektor Izby Celnej w P. . . . . decyzją z dnia . . . . . marca 2014 r. nr . . . . . utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w P. . . . . , wyrokiem z . . . . . lutego 2015 r., sygn. akt . . . . . , oddalił skargę wspólników spółki cywilnej, gdyż uznał, „że nie było podstaw do zwrotu podatku akcyzowego zgodnie z żądaniem skarżących”. Mimo wielokrotnych wezwań wspólnicy spółki cywilnej nie przedłożyli wymaganych prawem dokumentów potwierdzających dokonanie dostawy wewnątrzwspólnotowej.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z . . . . . sierpnia 2017 r., sygn. akt . . . . . , oddalił skargę kasacyjną wspólników spółki cywilnej, uznając, że nie ma „podstaw do uwzględnienia zarzutu naruszenia prawa materialnego, do którego w ocenie strony skarżącej kasacyjnie doszło”.

Wyrok NSA z . . . . . sierpnia 2017 r. jest prawomocny i nie przysługuje od niego żaden środek zaskarżenia, co pozwala uznać, że stanowi on ostateczne orzeczenie rozstrzygające o prawach uprawnionego podmiotu w niniejszej sprawie (por. art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym; t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 2393; dalej: ustawa o TK).

### **III. Zarzuty spółki i stanowisko Ministra Finansów**

1. Spółka formułuje zarzut niekonstytucyjności, wnosząc o stwierdzenie niezgodności:

1) art. 93 ust. 1 u.p.a. w związku z § 7 ust. 1, ust. 2, ust. 3 i ust. 4 rozporządzenia z 19 kwietnia 2004 r. z:

a) „art. 2 Konstytucji [...], 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, czym naruszono zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez państwo prawa oraz prawo skarżącej do sprawiedliwego traktowania, a także naruszono zasadę demokratycznego państwa prawnego”;

b) „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, przez co naruszono w szczególności prawo skarżącej do pewności prawa, jego zrozumiałej wykładni, a także prawo do stosowania się do przepisów prawnych o należytej określoności”;

- f) „art. 22 w zw. 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; wskazane przepisy naruszają prawo własności skarżącej oraz nadmiernie ograniczają wolność prowadzenia działalności gospodarczej przez skarżącą, a także naruszają zasadę proporcjonalności we wprowadzonych ograniczeniach w prowadzeniu działalności gospodarczej, a także naruszają zasadę proporcjonalności w ograniczaniu konstytucyjnie chronionych wolności i praw”;

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, ust. 2, ust. 3, ust. 4 rozporządzenia z 19 kwietnia 2004 r. z:

- a) „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, a w konsekwencji naruszono prawo własności skarżącego i zakaz wywłaszczenia (pozbawienia mienia) bez należytego odszkodowania po stronie skarżącej”;
- b) „art. 2, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji w zakresie w jakim różnicuje sytuację prawną podmiotów dokonujących dostawy wewnątrzwspólnotowej towarów akcyzowych w zależności od tego czy dany podmiot jest producentem (wytwórcą) towaru akcyzowego, który po wyprodukowaniu towaru, jeśli zamierza dokonać jego dostawy wewnątrzwspólnotowej, 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”;

c) „art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 Konstytucji w zakresie w jakim dla skutecznego usunięcia znaków akcyzowych przewiduje się jedynie procedurę ich fizycznego zdjęcia (zerwania) z towaru akcyzowego, a nie wprowadza w tym zakresie innych równoznacznych czy równorzędnych rozwiązań jak np. urzędowe skasowanie, przekreślenie, przebicie itp.” (skarga, s. 2-3).

2. W ocenie skarżącej „zaskarżone przepisy naruszają opisane [wyżej – uwaga własna] zasady konstytucyjne”, ponieważ „skarżąca jedynie pozornie posiadała uprawnienia do przeprowadzenia dostawy wewnątrzspółnotowej i odzyskania akcyzy zapłaconej na terytorium kraju”. Jak wskazuje skarżąca „wskutek uszkodzenia opakowań jednostkowych (w trybie procedury zdjęcia znaków akcyzowych) doszło do uszkodzenia towaru, który w konsekwencji co najmniej stracił na wartości” (skarga, s. 24). Odnośna sytuacja, według skarżącej, jest po pierwsze „nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego”, a po drugie, narusza „swobodę prowadzenia działalności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego” (skarga, s. 25). Oznacza to, że w niniejszej sprawie „zastosowanie kwestionowanych przepisów dla skarżącej oznaczało *de facto* zamkniętą drogę do skutecznego konkurowania na rynku europejskim [...]. Tym samym skarżąca znalazła się w odmiennej, gorszej sytuacji niż inni przedsiębiorcy, w szczególności producenci towarów akcyzowych, którzy mogą dokonać dostaw bez obaw o kwestie związane z jakością towaru czy jego pełną wartością” (skarga, s. 26).

Dodatkowo skarżąca podnosi, że „[k]westionowane przepisy stanowią [...] dla organów podatkowych podstawę do zbyt głębokiej i nieuzasadnionej ingerencji w prawo do własności. Naruszają zasadę równości, ze względu na nieuzasadnione różnicowanie sytuacji prawnopodatkowej podatników przy jednoczesnym automatyzmie podejmowanych decyzji” (skarga, s. 33). Jednocześnie, według skarżącej, kwestionowane przepisy kształtują obowiązek podatkowy w taki sposób, że staje się on instrumentem konfiskaty mienia. „Tym samym skarżąca stosując się

do obowiązujących w tym zakresie przepisów została pozbawiona prawa własności mienia nie uzyskując z tego żadnej rekompensaty, dochodu czy zysku. Zasady wyrażone w Konstytucji nie zezwalają [jednak – uwaga własna] na takie kreowanie sytuacji prawnej podatników (przedsiębiorców), aby poprzez zastosowanie się do obowiązujących przepisów tracili oni mienie oraz możliwe do uzyskania zyski” (skarga, s. 31).

Głównym powodem sytuacji prawnej, w jakiej znalazła się skarżąca jest to, że „[k]westionowane przepisy gwarantują jedynie pozorną ochronę jednostki i stanowią w istocie niewykonalną konstrukcję normatywną” (skarga, s. 23). W konsekwencji, w ocenie skarżącej, mamy do czynienia z pominięciem prawodawczym, tzn. regulacją niepełną, fragmentaryczną, zbyt wąsko zakreślającą zakres normy prawnej. Tego rodzaju regulacja oznacza, że „ustawodawca co prawda unormował jakąś dziedzinę stosunków społecznych, ale dokonał tego w sposób niepełny, pomijając pewne kwestie, które zgodnie z Konstytucją powinny zostać unormowane” (skarga, s. 35). Zarzut pominięcia prawodawczego skarżąca kieruje wobec procedury zdjęcia znaków akcyzy, tj. takiego „uregulowani[a] w zaskarżonym rozporządzeniu po pierwsze, że tylko fizyczne zdjęcie znaków akcyzy stanowić może uczynienie zadość obowiązującej procedurze (co istotne, zdjęcie znaków akcyzy jest tylko wstępną czynnością zmierzającą do odzyskania akcyzy zapłaconej na terytorium kraju, [...], a po drugie [...] na niewprowadzeniu do stosowania innych znaków akcyzy , , chociaż art. 90 ust. 1 w zw. z art. 92 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy akcyzowej z 2004 roku wyraźnie przyznawał ministrowi taką kompetencję, z czego minister nie skorzystał” (skarga, s. 36). Toteż według skarżącej „regulacja ustalona przez ustawodawcę jest niepełna i zbyt wąska, gdyż przewiduje tylko jeden sposób unieważnienia znaku akcyzy, który przy połączeniu z przepisami regulującymi sposób zakładania tych znaków, oznacza *de facto* regulację pustą” (skarga, s. 36).

Warto także odnotować, że skarżąca wzmacnia ww. zarzuty twierdzeniem, że „procedura zdjęcia znaków akcyzy uregulowana została z naruszeniem konstytucyjnej zasady wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji), w powiązaniu z zasadą proporcjonalności ograniczania konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji). Jak wyjaśnia skarżąca „[o]graniczeniem konstytucyjnego prawa lub wolności (czy też ograniczeniem w zakresie korzystania z konstytucyjnego prawa lub wolności) jest ingerencja, która polega na zawężeniu konstytucyjnego zakresu ochrony danego prawa lub wolności w odniesieniu do co najmniej jednego podmiotu danego prawa lub wolności” (skarga, s. 37). Stąd między



innymi skarżąca wywodzi, że „[u]regulowanie zawarte w kwestionowanym rozporządzeniu zbyt nadmiernie ingeruje w konstytucyjnie chronione prawa skarżącej, a zastosowany środek prawny (ustalona procedura odejmowania znaków akcyzy) jest środkiem nieproporcjonalnym do celu zakładanego przez ustawodawcę” (skarga, s. 38).

Mając to wszystko na uwadze należy stwierdzić, że skarżąca stała się „niejako «ofiarą» zastosowania się do przepisów zaskarżonego rozporządzenia” (skarga, s. 21) poprzez to, że procedura zdjęcia znaków akcyzy, uregulowana w kwestionowanym rozporządzeniu, okazała się w istocie uregulowaniem pustym, które nie chroni praw skarżącej, wręcz przeciwnie, kreuje takie obowiązki, „których wypełnienie oznacza utratę możliwości skorzystania z przysługującego podatnikowi prawa, w tym przypadku prawa do zwrotu podatku akcyzowego” (skarga, s. 21).

3. Minister Finansów – działając na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy o TK – przedłożył stanowisko, według którego:

- 1) art. 93 ust. 1 u.p.a. w związku z § 7 ust. 1, ust. 2, ust. 3 i ust. 4 rozporządzenia z 19 kwietnia 2004 r. jest zgodny z art. 2 Konstytucji,
- 2) art. 93 ust. 1 u.p.a. w związku z § 7 ust. 1, ust. 2, ust. 3 i ust. 4 rozporządzenia z 19 kwietnia 2004 r. jest zgodny z art. 2, art. 20 oraz art. 22 Konstytucji,
- 3) art. 93 ust. 1 u.p.a. w związku z § 7 ust. 1, ust. 2, ust. 3 i ust. 4 rozporządzenia z 19 kwietnia 2004 r. jest zgodny z art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji,
- 4) art. 93 ust. 1 u.p.a. w związku z § 7 ust. 1, ust. 2, ust. 3 i ust. 4 rozporządzenia z 19 kwietnia 2004 r. jest zgodny z art. 2, art. 21 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 64 Konstytucji,
- 5) 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, ust. 2, ust. 3, ust. 4 rozporządzenia z 19 kwietnia 2004 r. jest zgodny z art. 2, art. 32 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 64 Konstytucji,
- 6) 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, ust. 2, ust. 3, ust. 4 rozporządzenia z 19 kwietnia 2004 r. jest zgodny z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 64 Konstytucji,
- 7) art. 93 ust. 1 u.p.a. w związku z § 7 ust. 1, ust. 2, ust. 3 i ust. 4 rozporządzenia z 19 kwietnia 2004 r. jest zgodny z art. 22 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

4. Zdaniem Ministra Finansów zakwestionowane przez spółkę przepisy są zgodne z Konstytucją. „Biorąc pod uwagę postawione zarzuty Minister Finansów stwierdza, iż nie można przyjąć jakoby ustawodawca stworzył pozorną instytucję prawną, a podatnicy nie mogli skorzystać z regulacji przewidującej zwrot akcyzy od dostarczonych wewnątrzspółnotowych wyrobów akcyzowych” (pismo Ministra Finansów z 11 marca 2020 r., znak PA6.027.1.2020.GON). Toteż, ogólnie biorąc, w ocenie Ministra Finansów należy przyjąć, że przyjęta przez ustawodawcę regulacja dotycząca zdjęcia znaków akcyzy uregulowana w szczególności w art. 93 u.p.a. i wydanym na podstawie tego przepisu rozporządzeniu z 19 kwietnia 2004 r. jest prawidłowa z punktu widzenia przywołanych wzorców konstytucyjnych.

#### IV. Analiza formalnoprawna

1. Art. 79 ust. 1 Konstytucji ustanawia autonomiczną instytucję prawa – skargę konstytucyjną na akt normatywny. W doktrynie podkreśla się, że przepis ten „wpisuje się w tzw. wąski model skargi konstytucyjnej”, bowiem „[j]ej zakres przedmiotowy jest wyraźnie ograniczony brzmieniem przepisu do aktów normatywnych (*implicite*: o randze niższej niż Konstytucja RP), i to tylko takich, na podstawie których sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach skarżącego albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji RP” (L. Bosek, M. Wild [w:] *Konstytucja RP. Komentarz. Art. 1-86*, red. M. Safjan, L. Bosek, t. I, Warszawa 2016, s. 1820). Specyfika skargi konstytucyjnej „polega na tym, że ocenie TK mogą podlegać jedynie te przepisy, które przez wydanie aktu stosowania prawa ukształtowały w sposób niezgodny z Konstytucją sytuację prawną skarżącego” (B. Naleziński, J. Królikowski, J. Sułkowski, *Skarga konstytucyjna* [w:] *Pozainstancyjne środki ochrony prawnej*, red. M. Romańska, Warszawa 2013, Legalis).

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji skargę konstytucyjną do Trybunału Konstytucyjnego może wnieść każdy. Użyte w tym przepisie wyrażenie „każdy” oznacza, „że uprawionym do zainicjowania postępowania skargowego jest po pierwsze podmiot konkretnego prawa czy konkretnej wolności określonych w Konstytucji RP, a po drugie ten, którego konstytucyjne prawo lub wolność doznały naruszenia” (M. Kłopocka-Jasińska, *Skarga konstytucyjna na orzeczenie sądu. Model możliwy do zastosowania w Polsce*, Warszawa 2020, s. 41 i powołana tam

literatura). Bliższa analiza 79 ust. 1 Konstytucji potwierdza powyższe twierdzenie, prowadząc do wniosku, że wyrażenie „każdy” należy ściśle łączyć z wyrażeniem „czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone”. Zestawienie ze sobą tych dwóch wyrażeń pozwala bowiem na rekonstrukcję kryteriów legitymacji czynnej podmiotów uprawionych do złożenia skargi konstytucyjnej. Jak wskazuje się w doktrynie, legitymowanym do wniesienia skargi jest podmiot, który po pierwsze, może być podmiotem konstytucyjnych wolności lub praw, a po drugie, nastąpiło w stosunku do niego naruszenie tych wolności lub praw (zob. np. L. Jamróz, *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie*, Białystok 2011, s. 71; L. Bosek, M. Wild [w:] *Konstytucja RP...*, s. 1829). Oznacza to, że „rozstrzygnięcie problemu zdolności skargowej [...] wynika z rozstrzygnięcia kwestii, czy dany podmiot może być podmiotem prawa, na które się powołuje. Innymi słowy, art. 79 ust. 1 Konstytucji RP nie określa samodzielnie, który podmiot może wnieść skargę konstytucyjną, lecz czyni to pośrednio, poprzez ustanowienie wymogu «naruszenia praw i wolności» skarżącego” (*eidem*). Przy czym nie chodzi tu o jakąkolwiek możliwość bycia podmiotem praw, lecz przysługiwanie podmiotowi konkretnego prawa lub wolności (postanowienie TK z 18 grudnia 2013 r., sygn. akt Ts 13/12). „Skarżący musi być w związku z tym nie tylko adresatem orzeczenia opartego na zakwestionowanym przepisie, ale także podmiotem ściśle określonej wolności albo prawa, aby móc domagać się ich ochrony w trybie skargi konstytucyjnej. Między treścią przepisu a wolnościami lub prawami, na które się powołuje skarżący musi ponadto zachodzić relewantny związek. W konsekwencji, naruszenie wolności i praw, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji, ma mieć charakter osobisty i bezpośredni (por. postanowienie pełnego składu TK z 13 czerwca 2011 r., sygn. SK 26/09, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 46, cz. II, pkt 4.8 uzasadnienia; postanowienie TK z 12 października 2011 r., sygn. SK 22/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 91, cz. II, pkt 1 uzasadnienia). Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że osobiste i bezpośrednie naruszenie wolności lub praw ma miejsce wtedy, «gdy skarżący jest adresatem normy prawnej i na skutek przewidzianych w tej normie okoliczności powstają prawa lub obowiązki, które dotyczą go osobiście, a wydane na podstawie kwestionowanego aktu normatywnego ostateczne rozstrzygnięcie narusza konstytucyjnie chronioną sferę wolności i praw skarżącego. Wreszcie bezpośredniość naruszenia oznacza, że chodzi o akt normatywny, który był podstawą rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego, choćby nawet nie został on wyraźnie wskazany w treści samego rozstrzygnięcia»

(postanowienie TK z 25 października 2000 r., sygn. Ts 42/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 271)” (postanowienie TK z 26 listopada 2012 r., sygn. akt SK 33/10). Jest to warunek *sine qua non* merytorycznego rozpatrzenia skargi konstytucyjnej wynikający nie tylko z przepisu Konstytucji, ale także ustawy o TK (zob. np. postanowienia TK z: 19 kwietnia 2004 r., sygn. akt Ts 8/04; 6 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 21/07).

2. Na skargę konstytucyjną rzutuje nie tylko art. 79 ust. 1 Konstytucji, ale także całe trybunalskie *acquis*. Istotne w tym względzie jest doprecyzowanie, kto może być uprawniony do zainicjowania postępowania w trybie skargi. Jak już była mowa, „[n]a mocy art. 79 ust. 1 Konstytucji RP skarga konstytucyjna przysługuje jedynie temu, «czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone». Niezależnie więc od zasadności zarzutu niezgodności z Konstytucją RP badanej regulacji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest «wskazanie konkretnego naruszenia posługującego skarżącemu prawa lub wolności konstytucyjnej»” (L. Bosek, M. Wild [w:] *Konstytucja RP...*, s. 1846). Wśród tak określonego kręgu podmiotów Trybunał wyróżnia dwie kategorie. Pierwsza z nich to „osoba fizyczna» i odnosi się do tych praw i wolności, z których istoty wynika, że skorzystać z nich może tylko człowiek, osoba fizyczna”. Druga kategoria „obejmuje natomiast inne podmioty prawa, nie tylko osoby fizyczne” (L. Jamróz, *op. cit.*, s. 69). Do tej drugiej kategorii Trybunał, podobnie jak *opinio communis doctorum*, zalicza osoby prawne. Jednak, aby osoba prawna mogła być uznana za legitymowaną do wniesienia skargi konstytucyjnej musi spełnić (dodatkowe) ściśle określone kryteria.

Nie wchodząc w szczegóły (wobec złożoności tej problematyki) warto tylko nadmienić, że zdolność skargową osób prawnych Trybunał uzasadnia odwołaniem się do tzw. kryterium (sytuacyjnego) „funkcjonalnego – rozumianego jako przysługiwanie podmiotowi konkretnego prawa lub wolności” (zdanie odrębne sędziego M. Granata do postanowienia TK z 18 grudnia 2013 r., sygn. akt Ts 13/12). Kryterium to Trybunał wywodzi z treści art. 79 ust. 1 Konstytucji, wskazując, że „w świetle tego przepisu punkt ciężkości oceny powinien być przesunięty z badania cech podmiotu skarżącego na badanie, czy przysługują mu konstytucyjne wolności lub prawa” (postanowienie TK z 18 grudnia 2013 r., sygn. akt Ts 13/12). Trybunał stwierdza więc, że przy ocenie zdolności skargowej celem nie jest doprecyzowanie cech podmiotu skarżącego, „lecz raczej ustalenie, czy tego rodzaju podmiotom mogą przysługiwać pewne konstytucyjne wolności lub prawa, a w konsekwencji

– legitymacja czynna do wniesienia skargi konstytucyjnej. W świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji przyjęcie, że danemu podmiotowi przysługuje konstytucyjne prawo lub wolność, implikuje bowiem uznanie, iż ma on legitymację czynną do wniesienia skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 18 grudnia 2013 r., sygn. akt. Ts 13/12, zob. także: M. Kłopocka-Jasińska, *op. cit.*, s. 43-44).

Oznacza to, że „jeśli osoby prawne są podmiotami (beneficjentami) konstytucyjnych wolności lub praw, to w razie ich naruszenia mogą dochodzić ich ochrony w drodze skargi konstytucyjnej. Jeśli natomiast osoba prawna nie może być, [...], ich adresatem, Trybunał odmawia nadania biegu złożonej przez nią skardze. Dla uznania legitymacji do złożenia skargi przez daną osobę prawną wymagane jest uprawdopodobnienie, iż poprzez wydanie orzeczenia władzy publicznej w oparciu o przepis, którego konstytucyjność się kwestionuje, doszło do konkretnego i indywidualnego naruszenia przysługujących skarżącemu praw lub wolności konstytucyjnych” (L. Jamróz, *op. cit.*, s. 74). Stąd też nie jest możliwe skuteczne złożenie skargi konstytucyjnej w imieniu innego podmiotu. „Praktyka orzecznicza Trybunału dostarcza licznych przykładów odmowy nadania skardze dalszego biegu w takich przypadkach. [...]. Zagadnienie to można scharakteryzować na przykładzie skarg wnoszonych przez akcjonariuszy w imieniu spółek. Zdarzają się bowiem skargi, które wnoszą akcjonariusze, natomiast z treści skargi wynika, że to spółka jako odrębny podmiot prawa była adresatem ostatecznego rozstrzygnięcia. W takim przypadku akcjonariusze nie są legitymowani do złożenia skargi. Domagają się oni *de facto* ochrony praw i wolności, które nie dotyczą ich bezpośrednio. Trybunał stwierdził, iż pomimo że «orzeczenie o prawach, wolnościach lub obowiązkach spółki determinuje pośrednio prawny i faktyczny status akcjonariuszy», to jednak, «gdy akcjonariusze nie byli adresatami podjętych rozstrzygnięć administracyjnych i sądowych, wyłączona jest ich legitymacja do występowania w danej sprawie ze skargą konstytucyjną. W takim przypadku skardze nie może zostać nadany bieg. Analogiczne rozstrzygnięcie winno być podjęte w sytuacji, gdy ze skargą wystąpi udziałowiec spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (sp. z o.o.), jeżeli występuje we własnym imieniu, nie zaś w charakterze podmiotu (organu) reprezentującego osobę prawną” (*ibidem*, s. 75).

Nie oznacza to wcale, że każdej skardze konstytucyjnej złożonej w imieniu osób trzecich Trybunał nie powinien niejako automatycznie nie nadać biegu. „W ocenie Trybunału złożenie skargi konstytucyjnej w imieniu osób trzecich byłoby

dopuszczalne «wyjątkowo w sytuacji, gdy korzystanie przez te osoby z ich praw byłoby ściśle powiązane z działalnością osoby prawnej, osoby te nie miałyby możliwości złożenia skargi konstytucyjnej, a sama osoba prawna nie miałaby możliwości zainicjowania postępowania przed TK»” (*ibidem*). Aczkolwiek, nie można zapomnieć, że „[m]iarodajnym dla oceny zdolności do wniesienia skargi konstytucyjnej jest nie moment rozpoznawania skargi przez TK, lecz data domniemanego naruszenia praw i wolności konstytucyjnych. Wskazane zastrzeżenie jest konieczne, ponieważ niektóre podmioty [...] mogą utracić tę cechę w toku postępowania przed TK, [...]. W orzecznictwie TK trafnie zauważono więc, że o dopuszczalności skargi rozstrzyga w tym przypadku zdolność do bycia podmiotem konstytucyjnych praw i obowiązków w dacie domniemanego naruszenia. Późniejsze zmiany własnościowe [...] nie mogą wpłynąć na ocenę, czy przed wskazanymi zmianami doszło do naruszenia praw i wolności konstytucyjnych, czy też nie” (L. Bosek, M. Wild [w:] *Konstytucja RP...*, s. 1831).

3. Jednocześnie należy odnotować, że „w przypadku spółki cywilnej sytuacja jest istotnie odmienna, przynajmniej w warstwie regulacyjnej” od innych podmiotów (wyrok TK z 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08). Otóż, w praktyce oznacza to, że w kontekście kompetencji (legitymacji) do złożenia skargi konstytucyjnej, taka „spółka może «zniknąć» [...] wbrew woli jej wspólników” (*ibidem*, P 80/08). W odniesieniu do spółki cywilnej nie mamy do czynienia z zasadą kontynuacji uregulowaną w art. 553 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 505), zgodnie z którą spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej. Ustawodawca na gruncie przepisów prawa podatkowego przyjął odmienną logikę, która doznaje jeszcze dalszych modyfikacji z uwagi na charakter podmiotu, którego dotyczy. W przypadku spółek cywilnych „szczególnie istotne jest zwrócenie uwagi na to, że [ich – uwaga własna] podmiotowość podatkową odróżnić należy i nie utożsamiać jej z podmiotowością w prawie cywilnym” (wynikającą z art. 860 i n. ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. z 2019 r. poz. 1145). Ich „[p]odmiotowość podatkowa nie jest następstwem woli podatnika, lecz następstwem wystąpienia podatkowego stanu faktycznego” Stąd też „wszelkie obowiązki i uprawnienia podatników z niej wynikające odnoszą się do spółek cywilnych, a nie bezpośrednio do wspólników” (uchwała 7 sędziów NSA z 14 grudnia 2015 r., sygn. akt I GPS 1/15).

Analogicznie na temat praw i obowiązków podatkowych (byłej) spółki cywilnej (a nie jej wspólników) wypowiada się Trybunał Konstytucyjny. Przykładowo w wyroku z 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08, Trybunał uznał, że „wobec założeń konstrukcyjnych przyjętych przez ustawodawcę podatkowego [...] wspólnicy spółki cywilnej, [...], są traktowani wobec niej jako osoby trzecie”. Oznacza to, że spółka cywilna posiada podmiotowość podatkową i ma odrębny, własny status normatywny. (zob. postanowienie TK z 13 kwietnia 2010 r., sygn. akt P 35/09). W konsekwencji za istotny należy uznać fakt, że od momentu przekształcenia, podmiotem uprawionym „jest (była) spółka cywilna, a nie jej wspólnicy” (*ibidem*, I GPS 1/15). Kontynuując ten tok rozumowania, trzeba uznać za co najmniej dyskusyjny pogląd, że (byli) wspólnicy spółki cywilnej powinni być traktowani jako typowi poprzednicy prawni spółki przekształconej (por. pismo MF, znak PA6.027.1.2020.GON). Ich status normatywny jest inny: oderwany zarówno od spółki cywilnej, jak i od nowo zawiązanej spółki kapitałowej (zob. np. wyrok TK z 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08).

4. Warto nadto dodać, precyzując status byłych wspólników spółki cywilnej, że choć zgodnie z art. 115 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 60, ze zm.) są oni uznawani za tę kategorię podmiotów, która odpowiada łącznie „ze spółką [...] za zaległości podatkowe”, jednak nie oznacza to, że należy ich utożsamiać ze spółką cywilną. Jak zauważył NSA „skoro ustawa ta [czyli Ordynacja podatkowa – uwaga własna] przewiduje odpowiedzialność wspólnika za te zobowiązania podatkowe spółki cywilnej, które stały się zaległością podatkową, oznacza to, że spółka cywilna jest podatnikiem stosunków podatkowopravných, nie zaś jej byli wspólnicy” (*ibidem*, I GPS 1/15). Do podobnego wniosku prowadzi treść art. 13 ust. 1 oraz art. 102 ust. 1-3 u.p.a. i poprzedzające tę regulację ustawodawstwo (zob. art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; art. 11 w związku z art. 4 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.), gdzie „na tle powołanych przepisów mamy do czynienia ze zbieżnością definicji podatnika z uwagi na jego formę prawną”, stąd to spółka cywilna, a nie jej wspólnicy mają status podatnika.

Dalszą tego konsekwencją jest to, że wspólnicy spółki cywilnej jako osoby trzecie, są odpowiedzialne za zaległości podatkowe, czyli obowiązki tej spółki.

Natomiast ustawodawca nie przewidział rozwiązania, które odnosiłoby się do uprawnień (praw) tych osób. Implikuje to „brak [...] rozwiązań ukierunkowanych na ochronę interesów majątkowych byłych wspólników” (postanowienie TK z 18 grudnia 2013 r., sygn. akt Ts 13/12). Skutkiem przyjęcia takiego rozwiązania są uregulowania, na mocy których prawa wspólników nie przechodzą na nowo zawiązaną spółkę. W rezultacie działalność prowadzona uprzednio przez osoby fizyczne (w formie spółki cywilnej) nie może wywierać skutków *ex tunc* w sferze ich praw majątkowych. Dlatego osoba prawna powstała w wyniku przekształcenia spółki cywilnej nie wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa majątkowe jej wspólników (zob. np. uchwałę 7 sędziów NSA z 14 grudnia 2015 r., sygn. akt I GPS 1/15), co np. „skutkuje stwierdzeniem niemożliwości odzyskania [...] zapłaconego podatku” (wyrok TK z 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08).

5. Przenosząc powyższe ustalenia na grunt niniejszej sprawy należy przypomnieć, że przedmiotowa „[s]karga Konstytucyjna został[a] złożona w związku z wydaniem przez Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w dniu sierpnia 2017 roku wyroku w sprawie ” (skarga, s. 4). Stosownie do *petitum* tego wyroku skarżącymi kasacyjnie były osoby fizyczne – A C , I C – wspólnicy U s.c. w P . Tymczasem jako skarżąca w *petitum* skargi konstytucyjnej została wskazana osoba prawna: „O spółka z ograniczoną odpowiedzialnością nr KRS: reprezentowan[a] przez radcę prawnego” (skarga, s. 1). Mając wskazane tutaj okoliczności na względzie TK orzeczeniem z 29 stycznia 2020 r., sygn. akt Ts 26/18, „postanowił o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu”, wskazując jako skarżącą: „O Sp. z o.o.”. W ten sposób Trybunał Konstytucyjny niejako przesądził o tym, że legitymowaną czynnie w niniejszym postępowaniu jest O Sp. z o.o. Zważywszy jednak na poczynione wyżej ustalenia (zob. pkt IV.2 stanowiska) należy uznać, że brak jest dostatecznych argumentów przemawiających za przyznaniem O Sp. z o.o. zdolności skargowej w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji. W niniejszej sprawie jedynymi podmiotami, o których *ex hypothesi* można mówić, że mają możliwość bycia podmiotem naruszonych praw są A C , I C – wspólnicy U s.c. (a nie O Sp. z o.o.), choć i to założenie może być kwestionowane (por.



pkt IV.4 stanowiska). Jakkolwiek, w przypadku wskazanych tutaj osób fizycznych, zapadło ostateczne orzeczenie rozstrzygające o ich konkretnych, indywidualnych prawach. Nie zmienia tego faktu okoliczność, że „[u]chwałą wspólników z lipca 2015 r. U [redacted] spółka cywilna w P [redacted] została przekształcona w spółkę handlową pod firmą O [redacted] spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, występującą [...] jako skarżąca” (postanowienie TK z 29 stycznia 2020 r., sygn. akt Ts 26/18). Ponieważ, jak była już o tym mowa, miarodajne dla oceny zdolności skargowej jest kryterium funkcjonalne, które wymaga bycia podmiotem praw konstytucyjnych w dacie ich domniemanego naruszenia.

Tymczasem w niniejszej sprawie doszło do zatarcia różnicy między prawem konstytucyjnym spółki cywilnej, jej wspólników i prawem konstytucyjnym osoby prawnej – O [redacted] Sp. z o.o. Spółka zdając sobie zapewne sprawę, że nie była stroną postępowania zakończonym ostatecznym orzeczeniem, a zatem nie może wnieść skargi konstytucyjnej – sformułowała skargę konstytucyjną, w której wywodzi naruszenie praw z faktu, że „jest następcą prawnym [...] spółki cywilnej i posiada legitymację do złożenia skargi w niniejszej sprawie” (skarga, s. 6). Tego typu argumentacja jest jednak błędna, ponieważ świadczy o tym, że skarżąca upatruje niezgodności z Konstytucją w naruszeniu konstytucyjnych praw spółki cywilnej a nie jej wspólników. W przypadku (byłych) wspólników spółki cywilnej są oni traktowani w prawie podatkowym jako osoby trzecie, oderwane zarówno od spółki cywilnej, jak i od spółki nowo zawiązanej. Z tego powodu Sejm stoi na stanowisku, że wystąpienie przez skarżącą ze skargą w celu ochrony tak ujętych praw konstytucyjnych stanowi w istocie działanie na rzecz podmiotów odrębnych od spółki – byłych wspólników spółki cywilnej, a zatem skarżąca nie ma zdolności skargowej w rozpatrywanej sprawie.

6. Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że w niniejszym postępowaniu nie aktualizuje się kompetencja orzecznicza Trybunału Konstytucyjnego. Ponieważ podmiotem, który zainicjował postępowanie jest osoba prawna – O [redacted] Sp. z o.o., która nie posiada legitymacji czynnej do wniesienia skargi konstytucyjnej. Nie zmienia tego okoliczność, że Trybunał Konstytucyjny postanowieniem z 29 stycznia 2020 r., sygn. akt Ts 26/18 uznał za uprawnioną do zainicjowania postępowania O [redacted] Sp. z o.o. Nie jest to jednak okoliczność, która wiąże Trybunał Konstytucyjny, bowiem „składu rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże

stanowisko zajęte w zarządzeniu sędziego Trybunału [...] o przekazaniu skargi konstytucyjnej do rozpoznania merytorycznego” (wyrok TK z 21 czerwca 2017 r., sygn. akt SK 35/15, zob. także postanowienia TK z: 16 października 2002 r., sygn. akt K 23/02; 16 lutego 2011 r., sygn. akt SK 40/09; 17 grudnia 2013 r., sygn. akt SK 43/12).

Ze względu na brak zdolności skargowej wskazanego w *petitum* skargi konstytucyjnej inicjatora postępowania Sejm wnosi o jego **umorzenie** z powodu niedopuszczalności wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK).

MARSZAŁEK SEJMU  
  
Elżbieta Witek