



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 17 września 2025 r.

Pozycja 252

POSTANOWIENIE z dnia 3 kwietnia 2025 r. Sygn. akt Ts 215/23

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Zbigniew Jędrzejewski,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej [...] sp. z o.o.
o zbadanie zgodności:

- 1) art. 19a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.) „w zakresie, w jakim nie zawiera zastrzeżenia, że nie stosuje się go w sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe zostało zapłacone przez inny w łańcuchu dostaw podmiot, a zatem w sytuacji, w której budżet Skarbu Państwa nie został narażony na uszczuplenie”, z art. 2, art. 84 i art. 217, art. 22, art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 oraz art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) art. 22 ust. 3 pkt 2 ustawy, o której mowa w punkcie pierwszym, w zakresie, w jakim:
 - „nakazuje opodatkować podatkiem od towarów i usług, będącym podatkiem typu obrotowego zdarzenia mające miejsce poza terytorium kraju, na terenie wód międzynarodowych w sposób sprzeczny z zasadą terytorialności, rozciągając jurysdykcję podatkową państwa polskiego wyłącznie z tego powodu, iż podatnik dokonujący czynności poza krajem jest obywatelem [P]olski lub spółką prawa polskiego”,
 - „uznaje dostawę towarów, polegającą na indosowaniu konosamentów morskich, dokonaną na morzu pełnym – a więc poza terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej – za dostawę dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu na terytorium Polski”, z art. 2, art. 5, art. 84 i art. 217, art. 22, art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 oraz art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

- 1) nadać dalszy bieg skardze konstytucyjnej w części dotyczącej zbadania zgodności art. 22 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.) w zakresie, w jakim: – „nakazuje opodatkować podatkiem od towarów i usług, będącym podatkiem typu obrotowego zdarzenia mające miejsce poza terytorium kraju, na terenie wód międzynarodowych w sposób sprzeczny z zasadą terytorialności,

rozsciągając jurysdykcję podatkową państwa polskiego wyłącznie z tego powodu, iż podatnik dokonujący czynności poza krajem jest obywatelem [P]olski lub spółką prawa polskiego”, – „uznaje dostawę towarów, polegającą na indosowaniu konosamentów morskich, dokonaną na morzu pełnym – a więc poza terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej – za dostawę dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu na terytorium Polski”, z art. 2, art. 84 i art. 217, art. 22, art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 oraz art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji,

- 2) odmówić nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu w pozostałym zakresie.**

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 27 lipca 2023 r. (data nadania) [...] sp. z o.o. (dalej: skarżąca) – reprezentowana przez pełnomocnika z wyboru – wystąpiła z żądaniem przytoczonym w komparycji na tle następującego stanu faktycznego.

Decyzją z 7 maja 2015 r. (znak: [...]) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w S. określił skarżącą zobowiązanie podatkowe w przedmiocie podatku od towarów i usług za luty i marzec 2013 r. Orzeczenie to utrzymał w mocy Dyrektor Izby Skarbowej w S. (dalej: Dyrektor IS) decyzją z 20 kwietnia 2016 r. (znak: [...]).

Na powyższe rozstrzygnięcie skarżąca wniosła skargę, którą Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. (dalej: WSA) wyrokiem z 12 października 2016 r. (sygn. akt [...]) oddalił. Następnie, na skutek skargi kasacyjnej, Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z 20 grudnia 2018 r. (sygn. akt [...]) uchylił wyrok WSA w całości. Uchylona została również decyzja Dyrektora IS.

Po ponownie przeprowadzonym postępowaniu Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w S. wydał decyzję z 17 grudnia 2020 r. (znak: [...]; [...]), w której określił skarżącą na nowo zobowiązanie podatkowe we wskazanym okresie. Rozstrzygnięcie to zostało utrzymane w mocy przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w S. decyzją z 25 marca 2021 r. (znak [...]).

Na powyższe orzeczenie skarżąca wniosła skargę do WSA, który wyrokiem z 4 sierpnia 2021 r. (sygn. akt [...]) ją oddalił. Od orzeczenia wniesiono skargę kasacyjną.

Wyrokiem z 20 stycznia 2023 r. (sygn. akt [...]) NSA w punkcie pierwszym oddalił skargę, zaś w punkcie drugim orzekł o kosztach postępowania kasacyjnego. Orzeczenie to, doręczone 27 kwietnia 2023 r., wskazane zostało jako ostateczne rozstrzygnięcie w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji.

Zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 24 listopada 2023 r. (doręczonym 4 grudnia 2023 r.) skarżącą wezwano do usunięcia braku formalnego skargi przez doręczenie odpisów lub kopii poświadczonych za zgodność z oryginałem wszystkich załączników złożonych wraz ze skargą konstytucyjną (z wyjątkiem pełnomocnictwa oraz pism skarżących – skarg i odwołań). W piśmie z 11 grudnia 2023 r. (data nadania) skarżąca ustosunkowała się do powyższego wezwania.

Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 26 sierpnia 2024 r. (doręczonym 30 sierpnia 2024 r.) skarżącą wezwano do usunięcia braków formalnych skargi przez: 1) doręczenie odpisów lub kopii poświadczonych za zgodność z oryginałem decyzji i wyroków stanowiących załączniki do skargi konstytucyjnej, w tym m.in. wyroku NSA z 20 stycznia 2023 r., sygn. akt [...] (wraz z pismem z 11 grudnia 2023 r. złożono załączniki do skargi konstytucyjnej o sygn. Ts 216/23); 2) doprecyzowanie (przez podanie właściwego Dziennika

Ustaw), które brzmienie „art. 19a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług” zostało zaskarżone w punkcie 1 *petitum* skargi (wraz z czterema kopiami); 3) precyzyjne wskazanie naruszonych konstytucyjnych wolności lub praw skarżącej, wynikających z przepisów Konstytucji powołanych w *petitum* skargi (wraz z czterema kopiami); 4) określenie sposobu naruszenia tych wolności lub praw (wraz z czterema kopiami); 5) uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanych regulacji z tymi wolnościami lub prawami, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (wraz z czterema kopiami). W piśmie z 6 września 2024 r. (data nadania) skarżąca ustosunkowała się do powyższego wezwania.

W ocenie skarżącej kwestionowane przepisy naruszyły „konstytucyjne zasady: demokratycznego państwa prawa, proporcjonalności, wolności, równości, nakładania ciężarów publicznych w drodze jasnych i klarownych przepisów ustawowych, zasady poprawnej legislacji i pewności prawa oraz nakładania ciężarów publicznych w sposób nienaruszający istoty prawa własności” (pismo procesowe z 6 września 2024 r., s. 2).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 1 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) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom. Trybunał wydaje postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu, gdy spełnia ona określone przez prawo wymagania oraz nie zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 61 ust. 4 pkt 3 u.o.t.p.TK.

2. W ocenie Trybunału w części, w której skarżąca kwestionuje konstytucyjność art. 22 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.; dalej: ustawa o VAT) w zakresie, w jakim: – „nakazuje opodatkować podatkiem od towarów i usług, będącym podatkiem typu obrotowego zdarzenia mające miejsce poza terytorium kraju, na terenie wód międzynarodowych w sposób sprzeczny z zasadą terytorialności, rozciągając jurysdykcję podatkową państwa polskiego wyłącznie z tego powodu, iż podatnik dokonujący czynności poza krajem jest obywatelem [P]olski lub spółką prawa polskiego”, – „uznaje dostawę towarów, polegającą na indosowaniu konosamentów morskich, dokonaną na morzu pełnym – a więc poza terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej – za dostawę dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu na terytorium Polski”, z art. 2, art. 84 i art. 217, art. 22, art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 oraz art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji – skarga spełnia przesłanki nadania jej dalszego biegu (art. 61 ust. 2 u.o.t.p.TK).

3. Skarga nie spełnia natomiast przesłanek nadania jej dalszego biegu w zakresie, w jakim skarżąca kwestionuje konstytucyjność art. 19a ust. 1 ustawy o VAT oraz art. 22 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT w odniesieniu do jego zgodności z art. 5 Konstytucji.

3.1. Odnosząc się do pierwszego z tych przepisów Trybunał – w oparciu o przesłane dokumenty – doszedł do wniosku, że w sprawie skarżącej zakończonej wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 stycznia 2023 r. (sygn. akt [...]) art. 19a ust. 1 ustawy o VAT nie miał zastosowania. Skarga nie spełnia więc warunku formalnego z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK, co stanowi samoistną podstawę odmowy nadania jej dalszego biegu w tym zakresie (art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK).

3.2. Natomiast w odniesieniu do art. 22 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT Trybunał zauważa, że zarówno z *petitum*, jak i uzasadnienia skargi wynika, że skarżąca w odniesieniu do powyższej regulacji jako wzorzec kontroli wskazała samodzielnie art. 5 Konstytucji, zgodnie z którym Rzeczpospolita Polska strzeże niepodległości i nienaruszalności swojego terytorium, zapewnia wolności i prawa człowieka i obywatela oraz bezpieczeństwo obywateli, strzeże dziedzictwa narodowego oraz zapewnia ochronę środowiska, kierując się zasadą zrównoważonego rozwoju. Przepis ten ma jednak charakter ustrojowy – nie zawiera „żadnych bezpośrednich praw i wolności, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, mogących stanowić samodzielny wzorzec kontroli. Określa jedynie funkcję państwa, czyli zasadnicze kierunki i cele jego działania. (...) Jednakże, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw w trybie skargi konstytucyjnej podstawy poszukiwać należy nie w ogólnych przepisach wskazujących zasadnicze dla istnienia państwa funkcje, lecz w konkretnych postanowieniach Konstytucji określających prawa i wolności obywatelskie, zawarte w rozdziale II Konstytucji (por. wyroki TK z: 23 listopada 1998 r., sygn. SK 7/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 114; 10 lipca 2000 r., sygn. SK 21/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 144)” – postanowienie TK z 15 lutego 2007 r., sygn. Ts 197/06 (OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 83).

Z tych powodów należało postanowić jak w sentencji.

POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 u.o.t.p. TK skarżące przysługuje prawo do wniesienia zażalenia na punkt drugi niniejszego postanowienia w terminie siedmiu dni od daty jego doręczenia.