



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 17 września 2025 r.

Pozycja 253

POSTANOWIENIE

z dnia 15 kwietnia 2025 r.

Sygn. akt Ts 216/23

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 polski[m] 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;
- 3) art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.) w zakresie, w jakim:
 - „uznaje za wystarczające do zawieszenia biegu terminu przedawnienia (zaistnienia przesłanki podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego) zgromadzenie przez organ podatkowy określonego materiału dowodowego przed wydaniem rozstrzygnięcia obalającego domniemanie prawdziwości danych wynikających z deklaracji podatkowej podatnika, o którym mowa w art. 21 § 5 Ordynacji podatkowej”,

- „pozwala organom podatkowym na zawieszenie biegu terminu przedawnienia (wszczęcie postępowania karnego skarbowego) jedynie w odniesieniu do wybranych, badanych przez siebie okresów rozliczeniowych podatnika, dotyczących zobowiązań podatkowych, w odniesieniu do których zbliża się upływ terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, z pominięciem okoliczności, iż tożsame, badane w przeszłości zdarzenia gospodarcze podatnika, dokonane w pozostałych okresach rozliczeniowych, nie zostały uznane za świadczące o uprawdopodobnieniu popełnienia czynu zabronionego”,
 - „umożliwia organom podatkowym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wszczęcia postępowania w sprawie a nie przeciwko konkretnej osobie”, z art. 2, art. 84 i art. 217, art. 22 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 42 ust. 1 i ust. 3 i art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 oraz art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji;
- 4) art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.) w zakresie, w jakim „uznaje za organ właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, do zawiadomienia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, organ prowadzący kontrolę bądź postępowanie podatkowe inny niż organ właściwy dla podatnika w rozumieniu art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej”, z art. 2, art. 84 i art. 217 oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

- 1) nadać dalszy bieg skardze konstytucyjnej w części dotyczącej zbadania zgodności:
- a) 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, rozciągając jurysdykcję podatkową państwa polskiego wyłącznie z tego powodu, iż podatnik dokonujący czynności poza krajem jest obywatelem polski[m] 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 Rzeczypospolitej Polskiej,
 - b) art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.) w zakresie, w jakim: – „uznaje za wystarczające do zawieszenia biegu terminu przedawnienia (zaistnienia przesłanki podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego) zgromadzenie przez organ podatkowy określonego materiału

dowodowego przed wydaniem rozstrzygnięcia obalającego domniemanie prawdziwości danych wynikających z deklaracji podatkowej podatnika, o którym mowa w art. 21 § 5 Ordynacji podatkowej”, – „pozwala organom podatkowym na zawieszenie biegu terminu przedawnienia (wszczęcie postępowania karnego skarbowego) jedynie w odniesieniu do wybranych, badanych przez siebie okresów rozliczeniowych podatnika, dotyczących zobowiązań podatkowych, w odniesieniu do których zbliża się upływ terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, z pominięciem okoliczności, iż tożsame, badane w przeszłości zdarzenia gospodarcze podatnika, dokonane w pozostałych okresach rozliczeniowych, nie zostały uznane za świadczące o uprawdopodobnieniu popełnienia czynu zabronionego”, – „umożliwia organom podatkowym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wszczęcia postępowania w sprawie a nie przeciwko konkretnej osobie”, z art. 2, art. 84 i art. 217, art. 22 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 42 ust. 1 i ust. 3 i art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 oraz art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji,

- c) art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.) w zakresie, w jakim „uznaje za organ właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, do zawiadomienia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, organ prowadzący kontrolę bądź postępowanie podatkowe inny niż organ właściwy dla podatnika w rozumieniu art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej”, z art. 2, art. 84 i art. 217 oraz art. 45 ust. 1 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 28 lutego 2020 r. (znak: [...]) Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego w S. określił skarżącą zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług za okres od czerwca do września 2014 r. oraz za listopad i grudzień 2014 r. Orzeczenie to utrzymał w mocy Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w S. decyzją z 24 lipca 2020 r. (znak: [...]).

Na powyższe rozstrzygnięcie skarżąca wniosła skargę, którą Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. wyrokiem z 26 listopada 2020 r. (sygn. akt [...]) oddalił. Następnie Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z 20 stycznia 2023 r. (sygn. akt [...]) w punkcie pierwszym oddalił skargę kasacyjną, 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.) skarżąca 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 215/21); 2) doprecyzowanie (przez podanie właściwego Dziennika Ustaw), które brzmienie: a) „art. 19a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług” zostało zaskarżone w punkcie 1 *petitum* skargi (wraz z czterema kopiami), b) „art. 70c Ordynacji podatkowej” zostało zaskarżone w punkcie 4 *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:

a) 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 polski 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;

b) art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.) w zakresie, w jakim: – „uznaje za wystarczające do zawieszenia biegu terminu przedawnienia (zaistnienia przesłanki podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego) zgromadzenie przez organ podatkowy określonego

materiału dowodowego przed wydaniem rozstrzygnięcia obalającego domniemanie prawdziwości danych wynikających z deklaracji podatkowej podatnika, o którym mowa w art. 21 § 5 Ordynacji podatkowej”, – „pozwala organom podatkowym na zawieszenie biegu terminu przedawnienia (wszczęcie postępowania karnego skarbowego) jedynie w odniesieniu do wybranych, badanych przez siebie okresów rozliczeniowych podatnika, dotyczących zobowiązań podatkowych, w odniesieniu do których zbliża się upływ terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, z pominięciem okoliczności, iż tożsame, badane w przeszłości zdarzenia gospodarcze podatnika, dokonane w pozostałych okresach rozliczeniowych, nie zostały uznane za świadczące o uprawdopodobnieniu popełnienia czynu zabronionego”, – „umożliwia organom podatkowym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wszczęcia postępowania w sprawie a nie przeciwko konkretnej osobie”, z art. 2, art. 84 i art. 217, art. 22 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 42 ust. 1 i ust. 3 i art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 oraz art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji;

c) art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.) „uznaje za organ właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, do zawiadomienia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, organ prowadzący kontrolę bądź postępowanie podatkowe inny niż organ właściwy dla podatnika w rozumieniu art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej”, z art. 2, art. 84 i art. 217 oraz art. 45 ust. 1 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. W odniesieniu 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 [...]) nie miał zastosowania art. 19a ustawy o VAT. W związku z tym skarga w niniejszym zakresie nie spełnia warunku formalnego z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK, co stanowi samoistną podstawę odmowy nadania jej dalszego biegu w tej części (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.