



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 29 grudnia 2025 r.

Pozycja 318

POSTANOWIENIE

z dnia 30 lipca 2025 r.

Sygn. akt Ts 69/24

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Krystyna Pawłowicz,

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

art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, [ze zm.]) z art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 18 kwietnia 2024 r. (data nadania) [...] sp. z o.o. z siedzibą w S. (dalej: skarżąca), reprezentowana przez pełnomocnika z wyboru, wystąpiła z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego postanowienia.

Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego.

Skarżąca złożyła w ustawowym terminie deklarację w sprawie podatku od towarów i usług za grudzień 2014 r., w której wykazała znaczną nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. decyzją z 5 marca 2015 r. (nr [...]) podważył rzetelność powyższej deklaracji i określił wysokość zobowiązania podatkowego skarżącej za grudzień 2014 r. Stwierdził bowiem, że przedstawiona przez skarżącą faktura (stanowiąca podstawę deklaracji) dotyczy pozornej czynności prawnej i zmierza do obejścia prawa podatkowego. Podstawą prawną tej decyzji był m.in. art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o VAT).

Powyższe rozstrzygnięcie zostało utrzymane w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej w G. decyzją z 14 grudnia 2015 r. (nr [...]).

Skarga skarżącej na tę decyzję została oddalona przez Wojewódzki Sąd Administracyjny wyrokiem z 18 lipca 2017 r. (sygn. akt [...]).

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 13 grudnia 2023 r. (sygn. akt [...]; dalej: wyrok NSA) oddalił skargę kasacyjną skarżącej od tego orzeczenia. Wyrok NSA (doręczony

pełnomocnikowi skarżącej wraz z uzasadnieniem 23 stycznia 2024 r.) został wskazany w skardze jako ostateczne rozstrzygnięcie w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji.

W uzasadnieniu skargi podkreślono, że wyrok NSA – wydany na podstawie zaskarżonego art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy o VAT – prowadzi do „nieuprawnionej dyskryminacji” skarżącej jako podmiotu wykonującego profesjonalną działalność gospodarczą w zakresie budownictwa i narusza art. 64 ust. 2 Konstytucji „poprzez brak uwzględnienia realności i potrzeby dokonania zwrotu podatku od towarów i usług” (s. 6 skargi).

Zdaniem skarżącej, ustawa o VAT w zakresie zaskarżonego przepisu jest również niezgodna z dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r. Nr 347, s. 1, ze zm.). W uzasadnieniu skargi skarżąca obszernie zacytowała w tym kontekście wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 25 maja 2023 r. (sygn. akt C-114/22 – por. s. 3 i 7-12 skargi), w którym wyrażono wątpliwości co do zgodności zaskarżonego przepisu z prawem UE.

Ponadto skarżąca przedstawiła w skardze ogólną charakterystykę art. 64 ust. 2 Konstytucji (s. 12-13 skargi).

Prezes Trybunału Konstytucyjnego w zarządzeniu z 23 maja 2024 r. (doręczonym pełnomocnikowi skarżącej 17 czerwca 2024 r.) wezwał skarżącą do: 1) doręczenia orzeczeń potwierdzających wyczerpanie drogi prawnej; 2) poinformowania, czy od wskazanego w skardze ostatecznego orzeczenia został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia oraz 3) udokumentowania daty doręczenia jej tego orzeczenia.

Skarżąca wykonała powyższe zarządzenie w piśmie z 24 czerwca 2024 r. (data nadania).

Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 26 marca 2025 r. (doręczonym pełnomocnikowi skarżącej 17 kwietnia 2025 r.) skarżąca została wezwana do usunięcia braków formalnych skargi przez: 1) doręczenie aktualnego pełnomocnictwa szczególnego; 2) poświadczenia za zgodność z oryginałem dowodu doręczenia jej ostatecznego orzeczenia; 3) wykazanie umocowania osoby, która odebrała to orzeczenie w jej imieniu; 4) określenie sposobu naruszenia praw wynikających z art. 64 ust. 2 Konstytucji; 5) uzasadnienie zarzutu niekonstytucyjności, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Skarżąca ustosunkowała się do powyższego zarządzenia w piśmie z 24 kwietnia 2025 r. (data nadania), składając dokumenty wymienione w punktach 1-3 zarządzenia. Odnośnie do punktu 4 wyjaśniła, że została pozbawiona praw majątkowych (prawa do zwrotu VAT) na skutek „niesłusznego” zastosowania zaskarżonego przepisu, pomimo że nie popełniła przestępstwa podatkowego, a dokonała realnej transakcji. W odpowiedzi na punkt 5 zarządzenia wskazała, że została pozbawiona możliwości korzystania z własnych środków finansowych (tj. podatku VAT, który powinien zostać jej zwrócony). Podkreśliła, że „[d]ziałania organów stawiają podmioty w sytuacji nierównej z innymi podmiotami, które mają zwroty podatków i dużo mniejsze obciążenia”, gdyż wobec nich organy nie stosują zaskarżonego przepisu (s. 11-14 pisma).

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. Służy ono wyeliminowaniu – już w początkowej fazie postępowania – spraw, które nie mogą być przedmiotem merytorycznego rozstrzygania. Trybunał wydaje postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu, gdy nie spełnia ona określonych przez prawo wymagań lub gdy braki formalne nie zostały usunięte w ustawowym terminie.

2. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego orzekającego w obecnym składzie nadanie dalszego biegu skardze konstytucyjnej jest niedopuszczalne z uwagi na brak legitymacji skargowej skarżącej.

Artykuł 79 ust. 1 obowiązującej Konstytucji stanowi, co następuje:

„Każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”.

Cytowany przepis znajduje się w rozdziale II Konstytucji, zatytułowanym: „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”. Tym samym – zachowując konsekwencję terminologiczną – zaimiek „każdy”, użyty w art. 79 ust. 1 Konstytucji, należy rozumieć jako „każdy człowiek i obywatel”. Rozszerzanie zaimka „każdy” na osoby prawne lub inne podmioty niebędące „człowiekiem i obywatelem”, zgodnie z dyrektywą wykładni systemowej Konstytucji, jest nieuprawnione.

Trybunał w obecnym składzie ma świadomość tego, że w orzecznictwie sądowokonstytucyjnym od 1997 r. utrzymało się rozszerzające rozumienie wspomnianego zaimka „każdy”, jako obejmującego nie tylko osoby fizyczne, lecz także osoby prawne. Temu stanowisku nie towarzyszy jednakże wnikliwe uzasadnienie prawne. Co więcej, problem ten nigdy nie był przedmiotem głębszej analizy Trybunału Konstytucyjnego. Przyznanie legitymacji skargowej podmiotom niemającym statusu „człowieka i obywatela” następowało niejako „automatycznie”, tytułem wcześniejszej praktyki orzeczniczej.

Orzekając w sprawie analizowanej skargi konstytucyjnej, w której skarżącą jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Trybunał nie podziela stanowiska (prezentowanego we wcześniejszych orzeczeniach – w szczególności w wyroku z 24 lutego 1999 r., sygn. SK 4/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 24), że podmiotem uprawnionym do wniesienia skargi jest nie tylko osoba fizyczna, lecz także osoba prawna. Zaimiek „każdy” – ze względu na tytuł rozdziału II Konstytucji – rozumieć bowiem należy jako „każdego człowieka” (por.: *Słownik języka polskiego*, t. 2, red. J. Karłowicz, A. Kryński, W. Niedźwiedzki, Warszawa 1902, s. 309; *Słownik języka polskiego PWN*, t. 1, red. M. Szymczak, Warszawa 1984, s. 906; *Mały słownik języka polskiego PWN*, red. E. Sobol, Warszawa 1999, s. 305). Nie jest przy tym argumentem prawnym okoliczność utylitarna, że rozszerzająca wykładnia art. 79 ust. 1 Konstytucji uzasadniona jest tym, iż szerokie rozumienie tego zaimka „pozwala np. na nadanie dalszego biegu skardze konstytucyjnej wniesionej nie tylko przez osobę fizyczną, ale także osobę prawną” (tak w wyroku w sprawie o sygn. SK 4/98). Nie sposób przy tej okazji nie zauważyć, że w obowiązującej Konstytucji brak jest analogicznych do przewidzianych dla „człowieka i obywatela” procedur, które w zbliżony sposób pozwalałyby na ochronę praw podmiotów zbiorowych. Nie jest jednak dobrym rozwiązaniem w tej sytuacji wtłaczanie niejako „na siłę” podmiotów zbiorowych w procedury przewidziane dla „człowieka i obywatela”. Oznaczałoby to w praktyce pozakonstytucyjne przyznanie tym podmiotom zbiorowym *de facto* praw i wolności zastrzeżonych konstytucyjnie tylko dla „człowieka i obywatela”.

3. W świetle art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 u.o.t.p.TK skarga konstytucyjna powinna zawierać wskazanie sposobu naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego oraz uzasadnienie zarzutu niezgodności zaskarżonego przepisu z tymi wolnościami lub prawami, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Niniejsza skarga konstytucyjna nie spełnia powyższego wymogu.

Skarżąca sformułowała zarzut niezgodności zaskarżonej regulacji z art. 64 ust. 2 Konstytucji, zgodnie z którym „[w]łasność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej”. Przepis ten (będący jedynym wzorcem

kontroli) zobowiązuje ustawodawcę do stworzenia takich mechanizmów prawa procesowego i materialnego, które będą pozwalały na podobną ochronę podobnych praw majątkowych (por. np. postanowienie z 21 listopada 2024 r., sygn. SK 61/23, OTK ZU A/2024, poz. 107 i wskazane tam dalsze orzecznictwo).

Uzasadnienie skargi konstytucyjnej wymaga od skarżącego skonfrontowania treści kwestionowanego przepisu z treścią wybranego wzorca kontroli (zakresem przyznawanych przez niego gwarancji konstytucyjnych). W wypadku podniesienia zarzutu naruszenia art. 64 ust. 2 Konstytucji powinno ono polegać na określeniu kategorii podmiotów podobnych oraz wykazaniu nieuzasadnionego różnicowania ochrony ich praw (por. – spośród wielu – wyrok z 8 października 2015 r., sygn. SK 11/13, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 144 i postanowienie z 19 listopada 2019 r., sygn. Ts 30/19, OTK ZU B/2020, poz. 248).

W obecnej sprawie skarżąca nie sprecyzowała, na czym ma polegać nierówna ochrona wskazanych w skardze praw majątkowych (prawa do odliczenia VAT) i w jaki sposób wynika ona z treści z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.) i narusza jej prawa konstytucyjne. Ograniczyła się do stwierdzenia, że w niektórych przypadkach kwestionowane przez nią zasady są stosowane, a w innych – nie, ilustrując to decyzjami podatkowymi wydanymi w sprawach jej kontrahentów (por. pismo z 24 kwietnia 2025 r.). Nie wskazała jednak cech podatników należących do każdej z tych grup i nie poddała analizie ewentualnej zasadności nierównej ochrony należnych im praw majątkowych. Tak ogólna argumentacja uniemożliwia Trybunałowi weryfikację postawionych w skardze konstytucyjnej zarzutów.

Wymienione powyżej braki formalne skargi nie zostały przez skarżącą usunięte, pomimo wezwania w trybie art. 61 ust. 3 u.o.t.p.TK. Powoduje to odmowę nadania skardze dalszego biegu na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 2 u.o.t.p.TK.

4. Trybunał stwierdził dodatkowo, że skarżąca upatruje naruszenia swoich praw nie w treści zaskarżonego przepisu, lecz w tym, że został on wobec niej „niesłusznie” („błędnie”) zastosowany, pomimo że dokonała ona rzeczywistej transakcji i nie popełniła żadnego oszustwa podatkowego (por. zwłaszcza szeroka argumentacja zawarta w piśmie z 24 kwietnia 2025 r.).

W tym kontekście należy przypomnieć, że przedmiotem skargi konstytucyjnej może być tylko konstytucyjność podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia, a nie trafność czy celowość zastosowania (lub niezastosowania) określonych przepisów w danej sprawie. Trybunał Konstytucyjny nie jest bowiem trzecią instancją odwoławczą, uprawnioną do badania ustaleń faktycznych i sposobu ich kwalifikacji prawnej przez organy administracji czy sądy (por. – spośród wielu – np. postanowienie z 26 stycznia 2024 r., sygn. Ts 145/22, OTK ZU B/2024, poz. 115).

W świetle powyższych okoliczności Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania badanej skardze dalszego biegu na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 i 2 u.o.t.p.TK.

POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 u.o.t.p.TK skarżącej przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty jego doręczenia.