



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 24 marca 2026 r.

Pozycja 41

POSTANOWIENIE

z dnia 17 grudnia 2025 r.

Sygn. akt Ts 72/24

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Zielonacki,

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

- 1) art. 11 ust. 1 w związku z art. 30 Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r., w brzmieniu obowiązującym do czasu uchwalenia obwieszczenia Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 20 listopada 2017 r. o sprostowaniu błędów (Dz. U. poz. 2177), z art. 2, art. 31 ust. 1 i art. 84 w związku z art. 27 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, „w zakresie jaki wynika z powszechnej praktyki związanej ze stosowaniem tego przepisu nakazującej polskim podatnikom stosowanie wersji angielskiej tejże [Konwencji] w odniesieniu do treści art. 11 ust. 1 [Konwencji]”;
- 2) art. 21 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do końca 2016 r., tj. nadanym przez ustawę z dnia 20 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 93, poz. 894), zmieniającą ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych z dniem 1 lipca 2005 r., z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji, „w zakresie w jakim narusza zasadę pewności prawa, zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę określoności prawa, poprzez takie sformułowanie podstaw do zastosowania zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych, które doprowadziło nie tylko do rozbieżności w stosowaniu i wykładni tejże regulacji, ale które w zestawieniu z obowiązującą równoległe treścią art. 11 ust. 1 [Konwencji] między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisan[ej] w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (w brzmieniu obowiązującym do czasu uchwalenia obwieszczenia o sprostowaniu błędów z dnia 20 listopada 2017 r. (...) doprowadziło do powstania swoistej pułapki na polskich podatników,

– co w konsekwencji doprowadziło do bezprawnego pozbawienia Spółki prawa własności zagwarantowanego w art. 64 ust. 1 Konstytucji poprzez nienależny, zdaniem Spółki, obowiązek zapłaty kwot podatku dochodowego”,

p o s t a n a w i a:

nadać skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 23 kwietnia 2023 r. [...] sp. z o.o. z siedzibą w W. (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 w 2014, 2015 i 2016 r. wypłaciła spółce z siedzibą w S. odsetki od wymiowanych obligacji. Nie zapłaciła przy tym zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, ponieważ – jej zdaniem – była zwolniona z tego obowiązku. Jeżeli bowiem odsetki zostaną wypłacone przez podmiot polski rezydentowi szwedzkiemu, to korzystają ze zwolnienia z podatku „u źródła” w Polsce, a przychody te podlegają opodatkowaniu w całości w Szwecji.

Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego w K. (dalej: Naczelnik UCS lub organ pierwszej instancji) nie zgodził się z powyższym stanowiskiem i wydał trzy decyzje z 29 października 2019 r. (nr: [...], [...] i [...]) określające skarżącej wysokość należności z tytułu niepobranego zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych od wypłaconych na rzecz rezydenta szwedzkiego odsetek odpowiednio za marzec 2014 r., marzec 2015 r. i marzec 2016 r. W uzasadnieniu wskazał, że zwolnienie od podatku jest w analizowanej sytuacji uzależnione od tego, czy odbiorca odsetek jest ich faktycznym właścicielem w sensie ekonomicznym (ang. *beneficial owner*). Wskazana przez skarżącą spółka z siedzibą w S. nie spełniała tego warunku (pełniła jedynie rolę pośrednika między skarżącą a obligatariuszami).

Po rozpoznaniu odwołań skarżącej, Naczelnik UCS w trzech decyzjach z 1 czerwca 2020 r. (nr: [...], [...] i [...]) utrzymał w całości decyzje organu I instancji.

Na powyższe rozstrzygnięcia skarżąca wniosła skargę, którą Wojewódzki Sąd Administracyjny w K. oddalił wyrokiem z 8 października 2020 r. (sygn. akt [...]).

Skarga kasacyjna spółki od tego orzeczenia została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 stycznia 2024 r. (sygn. akt [...]). Orzeczenie to – wskazane w skardze jako ostateczne rozstrzygnięcie w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji – zostało doręczone pełnomocnikowi skarżącej 26 lutego 2024 r.

Skarżąca w uzasadnieniu skargi podkreśliła, że układała swoje relacje gospodarcze w przekonaniu o prawidłowości stosowania się do literalnego brzmienia ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, ze zm.) oraz polskiej wersji Konwencji (nazwanej w skardze „Umową”) między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w S. dnia 19 listopada 2004 r., w brzmieniu obowiązującym do czasu uchwalenia obwieszczenia Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 20 listopada 2017 r. o sprostowaniu błędów (Dz. U. poz. 2177), w których nie posługiwano się pojęciem „rzeczywistego beneficjenta” odsetek. Rozciąganie skutków zmian tych przepisów w sposób wsteczny doprowadziło do sytuacji, w której skarżąca została zaskoczona działaniami państwa. Narusza to zasady pew-

ności prawa oraz zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (por. art. 2 Konstytucji).

W świetle art. 27 Konstytucji przepisy obowiązujące w Polsce powinny być interpretowane w oparciu o ich polskie brzmienie. Obowiązek tłumaczenia i porównywania przez podatników różnych wersji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania narusza zasadę proporcjonalności (uregulowaną w art. 31 ust. 1 Konstytucji), zasadę zaufania do państwa (wynikającą z art. 2 Konstytucji) oraz wyłączność ustawy w zakresie nakładania obowiązków na obywateli (art. 84 Konstytucji).

Wskutek stosowania się do przepisów ustawy, które były interpretowane i stosowane w sposób niejednolity, skarżąca została wprowadzona w błąd. W efekcie bezpodstawnie pozbawiono ją środków pieniężnych z tytułu niepobranego zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych. W ten sposób doszło do nieuprawnionego naruszenia jej prawa własności, o którym mowa w art. 64 ust. 1 Konstytucji. Według skarżącej art. 21 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie jest dostatecznie precyzyjny i budzi wątpliwości pod względem zgodności z art. 2 Konstytucji (zasadą poprawnej legislacji – określoności prawa – oraz bezpieczeństwa prawnego).

Prezes Trybunału Konstytucyjnego w zarządzeniu z 23 maja 2024 r. (doręczonym pełnomocnikowi skarżącej 3 czerwca 2024 r.) wezwał skarżącą do doręczenia jednego odpisu skargi wraz z załącznikami.

Skarżąca wykonała powyższe zarządzenie w piśmie 5 czerwca 2024 r. (wniesionym osobiście).

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. Trybunał wydaje postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu, gdy spełnia ona określone przez prawo wymagania.

2. Po wstępnym rozpoznaniu skargi konstytucyjnej Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że spełnia ona przesłanki nadania jej dalszego biegu (art. 61 ust. 2 u.o.t.p.TK).

Skarga konstytucyjna została sporządzona przez pełnomocnika z wyboru, który przedłożył pełnomocnictwo szczególne (art. 44 ust. 1 oraz art. 53 ust. 2 pkt 3 u.o.t.p.TK).

Skarżąca wyczerpała przysługującą jej drogę prawną, ponieważ od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 stycznia 2024 r. (sygn. akt [...]) nie przysługuje żaden zwyczajny środek zaskarżenia (art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK). W sprawie nie złożono także nadzwyczajnego środka zaskarżenia (art. 53 ust. 1 pkt 6 u.o.t.p.TK).

Dochowany został trzymiesięczny termin wniesienia skargi, zastrzeżony w art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 stycznia 2024 r. (sygn. akt [...]) został doręczony pełnomocnikowi skarżącej wraz z uzasadnieniem 26 lutego 2024 r., a skarga została wniesiona do Trybunału 23 kwietnia 2024 r.

Określony został przedmiot kontroli (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK).

Skarżąca wskazała, które jej konstytucyjne wolności i prawa zostały naruszone oraz w jaki sposób (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK). Przedstawiła także uzasadnienie sformułowanych w skardze zarzutów (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK).

Skarga zawiera wymagane informacje o stanie faktycznym sprawy (art. 53 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK) oraz niezbędne załączniki (art. 53 ust. 1 pkt 5 i art. 53 ust. 2 u.o.t.p.TK).

Z powyższych względów należało postanowić jak na wstępie.