



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 31 stycznia 2018 r.

Pozycja 22

POSTANOWIENIE

z dnia 7 grudnia 2017 r.

Sygn. akt Ts 90/17

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Justyn Piskorski,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej Sp. z o.o. w sprawie zgodności:

art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a w związku z art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, ze zm.) z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej złożonej do Trybunału Konstytucyjnego 21 kwietnia 2017 r. (data nadania) Sp. z o.o. (dalej: skarżąca, podatnik) zakwestionowała zgodność art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a w związku z art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa, ustawa o VAT) z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Organy kontroli skarbowej zakwestionowały prawo skarżącej do odliczenia – w ramach prowadzonej działalności gospodarczej – podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących wewnątrzwspólnotowe dostawy do Czech miału węglowego, węgla orzech i groszek. W ocenie organów faktury te nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, co wypełniało wynikającą z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy podatkowej przesłankę odmowy uznania prawa skarżącej do odliczenia podatku naliczonego na podstawie tych faktur za poszczególne miesiące 2009 r. (decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w K. z grudnia 2013 r.).

Dyrektor Izby Skarbowej w K. decyzją z kwietnia 2014 r. utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji.

Wyrokiem z listopada 2014 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. (dalej: WSA) uwzględnił skargę podatnika i uchylił zaskarżoną decyzję jako naruszającą prawo procesowe. W ocenie sądu, to organy podatkowe mają obowiązek podejmować niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy. Sąd uznał za

nieuprawnione stwierdzenie, że skarżący winien mieć świadomość oszukańczego charakteru transakcji, w których uczestniczył i nie dochował elementarnej staranności kupieckiej w tym zakresie.

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z listopada 2016 r. uchylił wyrok WSA w całości i oddalił skargę. W szczególności podkreślił, że organy miały prawo zakwestionować skarżące prawo do odliczenia w oparciu o sam fakt, że opisane w fakturach świadczenia nie zostały wykonane.

W konsekwencji – zdaniem NSA – podatnik nie może korzystać z dobrodziejstwa instytucji tzw. dobrej wiary, wyprowadzonej z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) przy ubieganiu się o realizację prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, w przypadku gdy faktury, z których ten podatek miałby wynikać, nie odzwierciedlają po stronie podmiotowej, czy też przedmiotowej stanu rzeczywistego, co zostało w sprawie bezspornie ustalone i czego skarżąca nie neguje.

3. Zdaniem skarżącej zakwestionowane unormowanie – w zakresie, w jakim interpretowane jest przez sądy krajowe niezgodnie z orzecznictwem TSUE, tj. uniemożliwia skorzystanie przez podatnika z dobrodziejstwa instytucji tzw. dobrej wiary – narusza jego prawo majątkowe do obniżenia należnego podatku VAT o podatek naliczony (art. 64 ust. 1 Konstytucji).

4. Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 12 października 2017 r. skarżąca została wezwana do usunięcia braków formalnych skargi przez: po pierwsze – wskazanie ostatecznego orzeczenia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji; po drugie – wskazanie, jakie wolności lub prawa skarżącej wyrażone w art. 64 ust. 1 Konstytucji oraz w jaki sposób zostały naruszone przez art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a w związku z art. 86 ust. 1 i 2 pkt 1 lit. a ustawy o VAT; po trzecie – wyjaśnienie, czy wymienione na s. 8 uzasadnienia skargi konstytucyjnej art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji stanowią wzorce kontroli w niniejszej sprawie, a w razie pozytywnej odpowiedzi – wskazanie, jakie wolności lub prawa skarżącej w nich wyrażone oraz w jaki sposób zostały naruszone przez art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a w związku z art. 86 ust. 1 i 2 pkt 1 lit. a ustawy o VAT; po czwarte – nadesłanie 4 egzemplarzy skargi konstytucyjnej; po piąte – nadesłanie 4 kopii wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z listopada 2016 r.

5. We wniesionym do Trybunału 24 października 2017 r. (data nadania) piśmie procesowym, sporządzonym przez pełnomocnika, skarżąca ograniczyła się jedynie do powtórzenia argumentacji zawartej w skardze konstytucyjnej.

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. poz. 2072; 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 rozstrzygnięcia. Trybunał wydaje postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu, gdy nie spełnia ona określonych przez prawo wymagań, jest oczywiście bezzasadna, a także gdy zachodzą przesłanki, o których mowa w art. 59 ust. 1 pkt 2-4 u.o.t.p. TK.

2. Trybunał stwierdza, że merytoryczne rozpoznanie wniesionej skargi konstytucyjnej jest niedopuszczalne.

3. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez skarżącego, że w związku z wydaniem w jego sprawie przez organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie zakwestionowanego w skardze aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Uprawdopodobnienie przez skarżącego naruszenia jego praw lub wolności jest zatem przesłanką konieczną uznania skargi konstytucyjnej za dopuszczalną. Wobec powyższego Trybunał Konstytucyjny obowiązany jest zbadać, czy istotnie w niniejszej sprawie doszło do naruszenia wskazanego przez skarżącą prawa konstytucyjnego.

4. W pierwszej kolejności Trybunał Konstytucyjny przypomina, że ocena stanu faktycznego – ustalonego przez organy podatkowe i sądy administracyjne, który legł u podstaw wydanych przez nie rozstrzygnięć – pozostaje poza kontrolą sądu konstytucyjnego (zob. np. wyrok TK z 14 lipca 2004 r., SK 8/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 65). Rolą Trybunału nie jest również badanie, czy w danej sprawie ocena ta była zasadna (zob. postanowienie TK z 13 czerwca 2005 r., SK 24/03, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 72).

4.1. Trybunał stwierdza, że istota zarzutów sformułowanych w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej sprowadza się do zakwestionowania zgodności z Konstytucją wykładni zaskarżonych przepisów dokonanej w sprawie podatnika przez sądy administracyjne, która zdaniem skarżącej nie uwzględnia wytycznych interpretacyjnych wynikających z orzecznictwa TSUE. Co więcej, zdaniem skarżącego taka praktyka orzecznicza krajowych sądów administracyjnych jest w tym zakresie powszechna i utrwalona.

4.2. Trybunał uznaje, że zarzuty sformułowane w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej nie znajdują potwierdzenia w materiale procesowym sprawy. Jak wynika bowiem z treści wyroku NSA zapadłego w sprawie skarżącej, sąd ten rozpatrywał możliwość zastosowania koncepcji tzw. dobrej wiary wypracowanej w orzecznictwie TSUE, która umożliwia – pod pewnymi warunkami – przyznanie prawa odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego także w odniesieniu do tzw. pustych faktur. O przyjęciu, że podatnikowi takie prawo nie przysługuje zadecydowały jednak okoliczności faktyczne, które legły u podstaw rozstrzygnięcia wydanego przez NSA. Sąd ten mianowicie uznał, że podatnik nie dochował należytej staranności w trosce o zabezpieczenie swych interesów, co jest warunkiem skorzystania z dobrodziejstwa instytucji tzw. dobrej wiary. Nieprawdziwe jest zatem twierdzenie skarżącej o nieuwzględnianiu przez sądy administracyjne orzecznictwa TSUE. W analizowanej sprawie nie zostały po prostu spełnione przesłanki zastosowania wykładni zgodnej z dorobkiem TSUE w omawianym zakresie.

W związku z powyższym, Trybunał Konstytucyjny przypomina, że zgodnie z orzecznictwem TSUE, obowiązek badania dobrej wiary odbiorcy faktury dotyczy faktur nierzetelnych od strony podmiotowej, natomiast od strony przedmiotowej tylko wtedy, gdy przedmiotem dostawy był inny towar lub usługa. Zatem, organy nie mają obowiązku badania dobrej wiary, w sytuacji gdy żadne świadczenie – tak jak to miało miejsce w sprawie skarżącej – nie zostało wykonane. Wnosząca skargę nie może na zasadzie analogii odwoływać się do orzecznictwa TSUE, gdyż orzeczenia te dotyczyły odmiennych stanów faktycznych. Mianowicie, sytuacji, w której faktura była wprawdzie nierzetelna, jednak podatnik otrzymywał towar lub na jego rzecz świadczona była usługa.

Natomiast w analizowanej sprawie, zakwestionowane faktury nie dokumentowały jakichkolwiek realnych czynności, gdyż dostawy na rzecz czeskich kontrahentów okazały się nieistniejące. W konsekwencji, organy podatkowe prawidłowo taką „pustą fakturę” kwestionowały i pozbawiły podatnika prawa do odliczenia z tego dokumentu w oparciu o sam fakt, że opisane w fakturach świadczenia nie zostały faktycznie wykonane.

4.3. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swoim orzecznictwie, że przy rozpatrywaniu skarg konstytucyjnych szczególnie istotne jest zwrócenie uwagi na zabezpieczenie interesów prawnych skarżącego. Możliwe jest to jednak dopiero po wykazaniu przez niego minimalnej choćby staranności w trosce o zabezpieczenie tych interesów. Dlatego też zaznaczył, że „skarga ta nie może być wykorzystywana jako instrument służący korygowaniu zaniedbań popełnionych w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie” (postanowienia z: 16 października 2002 r., SK 43/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77 oraz 17 marca 1998 r., Ts 27/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 20). Skarga konstytucyjna, stanowiąca w istocie zarzut przeciw prawu, jest *ultima ratio* – ostatnią szansą dochodzenia praw i wolności. Poza oceną Trybunału Konstytucyjnego pozostają jednak sprawy, w których utrata prawa do rozpoznania skargi konstytucyjnej następuje w następstwie uchybień popełnionych przez skarżącego na wcześniejszych etapach postępowania.

5. Dokonane przez Trybunał ustalenia (oparte w znacznej części na materiale procesowym sprawy) prowadzą zatem do wniosku, że wnosząca skargę konstytucyjną nie wykazała, by do naruszenia jej praw podmiotowych doszło z powodu treści zakwestionowanej regulacji. Upatruje ona naruszenia wskazanych w skardze konstytucyjnej przepisów w utrwalonym w orzecznictwie sądów administracyjnych sposobie ich rozumienia, zgodnie z którym „organy podatkowe nie są zobowiązane badać dobrej wiary podatnika”. W związku z powyższym, należy stwierdzić, że skarżąca nie określiła sposobu naruszenia jej praw wynikających z Konstytucji, do którego miałyby dojść w wyniku zastosowania niekonstytucyjnych – w jej przekonaniu – regulacji, lecz wskazuje jedynie błędne – jej zdaniem – decyzje procesowe.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny uznaje, że skarżąca ani w skardze konstytucyjnej, ani w piśmie uzupełniającym jej braki formalne nie wskazała sposobu naruszenia jej praw lub wolności wynikających z Konstytucji (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK).

6. Mając powyższe na względzie, Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu, gdyż z uwagi na wskazane uchybienia formalne wydanie orzeczenia w jej sprawie jest niedopuszczalne (art. 59 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK).

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.