



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 24 marca 2016 r.

Pozycja 246

POSTANOWIENIE z dnia 16 grudnia 2015 r. Sygn. akt Ts 110/14

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Zubik,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej J.D. w sprawie zgodności:

art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a oraz art. 86 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.)
z art. 84 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

- 1) podjąć zawieszone postępowanie,
- 2) odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 2 maja 2014 r. J.D. (dalej: skarżący) zakwestionował zgodność art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a oraz art. 86 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.; dalej: ustawa podatkowa) z art. 84 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Głównym przedmiotem działalności skarżącego był handel obuwem. W toku kontroli skarbowej obejmującej rozliczenie podatkowe za 2006 r. organ prowadzący postępowanie zakwestionował faktury zakupu wystawione przez kontrahentkę skarżącego, na podstawie których skarżący odliczał podatek naliczony. Organ ten ustalił, że kontrahentka firmowała jedynie działalność handlową prowadzoną w rzeczywistości przez inną osobę. Ponadto stwierdził, że skarżący miał świadomość, iż faktury wystawiane przez kontrahentkę są nierzetelne oraz próbował ukryć fakt uczestnictwa innej osoby w licznych transakcjach, między innymi udokumentowanych spornymi fakturami wystawionymi przez kontrahentkę. W konsekwencji organ kontroli skarbowej – w kontrolowanym okresie – odmówił skarżącemu prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z faktur VAT wystawionych przez kontrahentkę, gdyż stwierdzały one czynności, które nie zostały dokonane przez wystawcę i zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy podatkowej nie mogą stanowić podstawy do obniżenia kwoty podatku należnego (decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W. ze stycznia 2011 r.).

Dyrektor Izby Skarbowej w W. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu stwierdził, że kwestią sporną w sprawie była możliwość dokonania przez

skarżącego odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu, na których jako wystawca widnieją dane kontrahentki. Stwierdził, że skarżący nie nabył obuwia od firmy kontrahentki, w konsekwencji czego nie mógł skorzystać z uprawnienia wynikającego z art. 86 ust. 1 ustawy podatkowej. Sporne faktury VAT nie dokumentowały rzeczywistej sprzedaży, w związku z czym nie mogły stanowić podstawy do odliczenia podatku. Organ odwoławczy, wykazując fikcyjność firmy kontrahentki, wskazał także na fakt dokonania przez skarżącego jedynie częściowej zapłaty za sporne dostawy (decyzja z września 2011 r.).

Skarżący złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W., wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji organu pierwszej instancji, a także o zasądzenie kosztów postępowania.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. (dalej: WSA) nie uwzględnił skargi (wyrok z września 2012 r.). Zdaniem WSA w niniejszej sprawie organy podatkowe wyczerpująco wykazały, że faktury wystawione przez kontrahentkę, na podstawie których skarżący dokonał w poszczególnych miesiącach 2006 r. odliczenia podatku naliczonego, nie dokumentują rzeczywistych transakcji. Sąd powołał się na utrwalone orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), z którego wynika, że prawo podatników do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT, który gwarantuje w zakresie ciężaru podatku neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub wyników, pod warunkiem że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Jednakże TSUE orzekł także, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii Europejskiej w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień. W związku z tym organy podatkowe mogą w oparciu o przepisy prawa krajowego odmówić prawa do odliczenia, jeśli wykażą na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem. Jeżeli zatem dostawa została zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedział lub powinien wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystywanej do popełnienia oszustwa lub nadużycia, zakwestionowanie odliczeń dokonanych na podstawie faktur wystawionych przez firmującego należy uznać za zgodne z prawem Unii (por. wyroki TSUE w sprawach: C-439/04, C-255/02, C-354/03, C-355/03 i C-484/03, C-4/94 oraz C-80/11 i C-142/11).

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) uznał, że skarga kasacyjna podatnika nie zasługuje na uwzględnienie, i ją oddalił (wyrok z grudnia 2013 r.) – powoławszy się na konsekwentnie prezentowane w judykaturze stanowisko, zgodnie z którym podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, a nie kwotę wykazaną jedynie jako ten podatek, niebędącą nim faktycznie, a więc niebędącą świadczeniem należnym Skarbowi Państwa (wyroki NSA z: 22 kwietnia 2008 r., sygn. akt I FSK 529/07; 20 maja 2008 r., sygn. akt I FSK 1029/07; 27 maja 2008 r., sygn. akt I FSK 628/07; 27 czerwca 2008 r., sygn. akt I FSK 745/07; 24 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1699/07; 24 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1700/07; 22 kwietnia 2009 r., sygn. akt I FSK 282/08; 13 października 2009 r., sygn. akt I FSK 829/08; 29 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 584/09; 19 listopada 2010 r., sygn. akt I FSK 1772/09; 19 listopada 2010 r., sygn. akt I FSK 1830/09; 3 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 2079/09; 6 lutego 2013 r., sygn. akt I FSK 389/12; 6 lutego 2013 r., sygn. akt I FSK 466/12).

W ocenie skarżącego zakwestionowane przepisy ograniczają podatnikowi podatku VAT możliwość zwrotu różnicy oraz obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – w sytuacji, w której podatnik poniósł ekonomiczny ciężar podatku VAT, uregulował należności wynikające z otrzymanych faktur oraz dysponował towarem, który następnie był przedmiotem dalszego obrotu gospodarczego. Regulacje te dopuszczają dochodzenie przez organy skarbowe od podatnika podatku VAT zwrotu podatku VAT odliczonego bądź zwróconego temu podatnikowi – gdy podatnik uregulował kwotę podatku VAT na rzecz kontrahenta, któ-

ry nie dopełnił obowiązku uregulowania podatku VAT należnego. Dopuszczają zatem pociągnięcie do odpowiedzialności ekonomicznej podatnika, który poniósł ekonomiczny ciężar podatku VAT i dysponował towarem, który następnie był przedmiotem dalszego obrotu gospodarczego. Kwestionowane unormowania stanowią podstawę odmowy podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT, który to podatek został zapłacony na rzecz kontrahenta i umożliwia dochodzenie zapłaty tego podatku jako podatku VAT należnego, również od podmiotu, który wystawił fakturę VAT, co prowadzi do wzbogacenia Skarbu Państwa. Zdaniem podatnika zaskarżone przepisy prowadzą do zastosowania środka w postaci odmowy podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez tego podatnika, mimo że podatnik ten nabył towar, który następnie został sprzedany, a podatek VAT wynikający z faktur wystawionych na kolejnych etapach obrotu towarem został uregulowany. Prowadzą one do odmowy podatnikowi prawa do odliczenia VAT naliczonego, przez co dochodzi do przeniesienia odpowiedzialności za działania popełnione przez inne osoby na tego podatnika. W konsekwencji zaskarżone regulacje naruszają prawo do równego opodatkowania, prawo do równej ochrony własności oraz zasadę sprawiedliwości społecznej i zasadę zaufania do organów państwowych (art. 84 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 Konstytucji).

Postanowieniem z 21 kwietnia 2015 r. Trybunał zawiesił postępowanie w sprawie analizowanej skargi konstytucyjnej do czasu zakończenia postępowania przed TSUE (w sprawie o sygn. C-277/14 PPUH Stehcamp).

W dniu 22 października 2015 r. TSUE wydał wyrok w sprawie o sygn. C-277/14, w którym wskazał, że: „przepisy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), zmienionej dyrektywą Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r. (Dz.U. L 128, s. 41 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 358), należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym (...), które odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego od dostarczonych mu towarów z uwagi na to, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez te przepisy należy uważać za podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów, chyba że zostanie wykazane, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż rzeczona dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku od wartości dodanej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego”.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Na podstawie art. 138 w zw. z art. 139 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064; dalej: ustawa o TK z 2015 r.) z dniem 30 sierpnia 2015 r. utraciła moc ustawa z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Zgodnie z art. 134 pkt 1 ustawy o TK z 2015 r. w sprawach wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy w postępowaniu przed Trybunałem w zakresie dotyczącym wstępnego rozpoznania stosuje się przepisy dotychczasowe, tzn. przepisy ustawy o TK. Rozpatrywana skarga konstytucyjna została wniesiona przed dniem wejścia w życie ustawy o TK z 2015 r., dlatego do jej wstępnej kontroli zastosowanie mają przepisy ustawy o TK.

W myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo – na zasadach określonych w ustawie – zakwestionować zgodność z Konstytucją przepisów ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie których sąd

lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego prawach lub wolnościach albo obowiązkach określonych w Konstytucji. Zasady, na jakich dopuszczalne jest korzystanie z tego środka ochrony wolności i praw, precyzuje ustawa o TK. W świetle powyższych unormowań konstytucyjnych i ustawowych nie ulega wątpliwości, że przesłanką rozpoznania skargi konstytucyjnej może być wskazanie nie dowolnego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ale tylko takiego, który w konkretnej sprawie stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia, a zarazem doprowadził do naruszenia wolności lub praw oznaczonych jako podstawa skargi konstytucyjnej. W związku z tym obowiązkiem skarżącego jest dołączenie do skargi konstytucyjnej orzeczenia, które wykazuje cechy odpowiadające powyższej, złożonej kwalifikacji, tzn. zostało wydane na podstawie przepisów będących przedmiotem wniesionej skargi i prowadzi do niedozwolonej ingerencji w sferę konstytucyjnie chronionych praw podmiotowych. Skarżący musi przy tym wykazać, że ingerencja ta była skutkiem niekonstytucyjności przepisu zastosowanego przy rozpatrywaniu jego sprawy, nie zaś niewłaściwego zastosowania tego przepisu przez orzekające w sprawie organy, celem skargi jest bowiem usunięcie z systemu prawa niekonstytucyjnej normy, której stosowanie skutkuje naruszeniem chronionych konstytucyjnie wolności lub praw. Rozpatrując skargę, Trybunał Konstytucyjny nie pełni funkcji kolejnej instancji odwoławczej, nie bada zgodności z prawem i słuszności rozstrzygnięć dokonanych przez orzekające organy, jako że ma kompetencje nie do kontroli prawidłowości ustaleń sądu, sposobu zastosowania czy też niezastosowania obowiązujących przepisów, lecz jedynie do oceny konstytucyjności tych przepisów (zob. np. postanowienia TK z: 26 lutego 1999 r., Ts 156/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 105; 21 czerwca 2000 r., Ts 33/00, OTK ZU nr 6/2000, poz. 222; 2 grudnia 2009 r., Ts 275/08, OTK ZU nr 1/B/2010, poz. 34 oraz 9 grudnia 2009 r., Ts 83/08, OTK ZU nr 1/B/2010, poz. 15).

Zgodnie z przeważającym stanowiskiem doktryny prawa podatkowego organy podatkowe obowiązane są zawsze badać, czy ujawnione w deklaracji podatkowej i towarzyszących jej dokumentach (w tym fakturach) zdarzenia, od których uzależnione jest wystąpienie zobowiązania podatkowego, w tym: treść i zakres tego zobowiązania, uprawnienie do obniżenia podatku lub jego zwrot, odpowiadają cechom gospodarczym podmiotu zobowiązania oraz warunkom, od których zależy zwolnienie, ulga podatkowa, obniżenie podatku czy zwrot podatku (por. M. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 4, Warszawa 2006, s. 524-528).

Trybunał Konstytucyjny podziela to stanowisko i stwierdza, że organy podatkowe (*sensu stricto*) oraz organy kontroli skarbowej mogą weryfikować przedkładane im dokumenty dotyczące transakcji opodatkowanych oraz poszczególnych czynności w obrocie. W szczególności weryfikacji tej może być poddawana relacja między zawartością dokumentacji a rzeczywistym przebiegiem zdarzeń znaczących podatkowo. Wymiar oraz pobór podatku od towarów i usług w wyższym stopniu niż przy innych podatkach – oparty jest na dokumentach, zwłaszcza jeśli chodzi o jego obliczanie. Faktury jako podstawowe dokumenty przy sprzedaży opodatkowanej powinny rzetelnie odzwierciedlać przebieg zdarzeń znaczących podatkowo, w tym dokonywanych transakcji.

Konstrukcja istotnego w rozpatrywanej sprawie podatku zakłada opodatkowanie każdej kolejnej fazy (rzeczywistego i prawnie skutecznego) obrotu towarami lub usługami. Podatnik zarejestrowany, nieobjęty zwolnieniem podatkowym, realnie nabywający towary lub usługi, ma prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony.

Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony należy zatem do cech konstrukcyjnych podatku od towarów i usług. Trybunał Konstytucyjny w swym dotychczasowym orzecznictwie nie kwestionuje tej konstatacji (w szczególności zob. wyrok TK z 5 listopada 2008 r., SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). Zauważa przy tym, że ograniczenia prawa odliczania należy traktować jako wyjątki od zasady, która wynika z ustawy i sprowadza się do potwierdzenia potrącalności podatku naliczonego od podatku

należnego (takie stanowisko przyjął też TSUE w orzeczeniu w połączonych sprawach C-177/99 i C-181/99 z 19 września 2000 r.).

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał podkreśla jednak – co wynika także z orzecznictwa TSUE – że odmowę prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego od dostarczonych towarów może uzasadniać stwierdzenie, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż dostawa ta wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT polegającym np. na tym, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez odpowiednie przepisy należy uważać za podmiot nieistniejący, lub nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów, zob. wyrok TSUE z 22 października 2015 r. w sprawie o sygn. C-277/14).

W konsekwencji, o prawie do odliczenia podatku VAT mogą decydować ustalenia faktyczne dokonane na etapie postępowania przed organami podatkowymi. Jak wynika z treści rozstrzygnięć zapadłych w sprawie skarżącego, nie ulega wątpliwości to, że miał on świadomość, iż faktycznym sprzedawcą towaru nie jest firma, której oznaczenie widnieje na sporzonych fakturach.

W związku z powyższym Trybunał podkreśla, że zgodnie z konstrukcją skargi konstytucyjnej przyjętą w polskim prawie przedmiotem skargi mogą być tylko akty normatywne będące podstawą rozstrzygnięcia, z którego wydaniem skarżący wiąże naruszenie przysługujących mu wolności i praw konstytucyjnych. Nie może nim być celowość ani słuszność wydania takiego rozstrzygnięcia. Zadaniem Trybunału Konstytucyjnego – jako sądu prawa – jest bowiem orzekanie w sprawach zgodności aktów normatywnych z Konstytucją. Celem tego orzekania jest wyeliminowanie z systemu prawnego przepisów prawa niezgodnych z Konstytucją.

Do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie należy natomiast ocena prawidłowości ustaleń dokonanych w toku rozpoznania konkretnej sprawy ani kontrola sposobu stosowania lub niestosowania przepisów przez organy orzekające w sprawie (zob. np. postanowienia TK z: 20 lipca 2011 r., Ts 303/10, OTK ZU nr 6/B/2011, poz. 454; 27 grudnia 2011 r., Ts 108/10, OTK ZU nr 2/B/2012, poz. 189; 7 lutego 2012 r., Ts 309/11, OTK ZU nr 2/B/2013, poz. 191). Jako sąd prawa, a nie faktów, Trybunał nie jest również powołany do oceny indywidualnego rozstrzygnięcia sądowego (czy decyzji organów podatkowych) pod kątem jego zgodności z obowiązującym prawem, czy nawet Konstytucją (por. wyrok TK z 1 lutego 2005 r., SK 62/03, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 11).

Dokonane przez Trybunał ustalenia (oparte w znacznej części na materiale procesowym sprawy) prowadzą do wniosku, że skarżący nie wykazał, by do naruszenia jego praw podmiotowych doszło z powodu treści zakwestionowanej regulacji. Ukształtowanie sytuacji prawnej skarżącego wynikało z podjętych przez niego działań, tym samym należało uznać, że skarżący nie wskazał sposobu naruszenia jego praw wynikających z Konstytucji (art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK).

Z tych względów, na podstawie art. 49 w związku z art. 47 ust. 1 i 2 oraz art. 36 ust. 3 ustawy o TK, Trybunał postanowił jak w sentencji.