



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 29 marca 2016 r.

Pozycja 272

POSTANOWIENIE z dnia 22 grudnia 2015 r. Sygn. akt Ts 263/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Mirosław Granat,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej G.F. w sprawie zgodności:

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

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego z 22 lipca 2015 r. G.F. (dalej: skarżący) zakwestionował zgodność art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a i pkt 4 lit. a 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) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Decyzją z września 2012 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W. określił zobowiązanie skarżącego w podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2007 r. Zakwestionował on przy tym prawo skarżącego do odliczenia podatku naliczonego z tytułu faktur wystawionych przez jego kontrahentów, ustalił bowiem, że wbrew treści faktur, kontrahenci nie świadczyli usług na rzecz skarżącego. W wyniku wniesionego przez skarżącego odwołania Dyrektor Izby Skarbowej w W. w decyzji z grudnia 2012 r. uchylił decyzję organu I instancji w części obejmującej określenie kwot zobowiązania podatkowego za marzec, listopad i grudzień 2007 r. i w tym zakresie określił zobowiązanie podatkowe. W pozostałej części organ odwoławczy utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z września 2012 r. Skarżący zaskarżył decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. Wyrokiem z czerwca 2013 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. oddalił skargę. Sąd I instancji ocenił, że ustalenia organów co do niewykonania przez kontrahentów skarżącego usług opisanych w spornych fakturach znajdują w pełni oparcie w materiale dowodowym. Skarżący wywiódł wówczas skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, którą wyrokiem ze stycznia 2015 r. sąd ten oddalił.

Uzasadniając zarzuty niekonstytucyjności zakwestionowanych przepisów, skarżący wskazał, że w jego sprawie doszło do naruszenia prawa własności na skutek poniesienia przez niego negatywnych konsekwencji „przestępczych działań osób trzecich”. Stwierdził on ponadto, że pozbawienie go prawa do odliczenia podatku VAT ze względu na obowiązek uiszczenia bez podstawy prawnej przymusowego i nieodpłatnego świadczenia publicznoprawnego, mimo że – jego zdaniem – powinien on skorzystać w tym zakresie ze zgodnego z zasadą neutralności podatku VAT prawa do jego odliczenia, jest niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W opinii skarżącego doszło również do naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającej z art. 2 Konstytucji, podatnik ponosi bowiem negatywne konsekwencje składania fałszywych zeznań przez osoby trzecie, w przypadku, gdy nie miał on świadomości, że przyjmuje dokumenty zawierające nieprawdziwe dane.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. 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.

2. 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. W świetle powołanych unormowań konstytucyjnych i ustawowych nie ulega wątpliwości, że przesłanką dopuszczalności rozpoznania skargi konstytucyjnej jest 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).

3. Zarzuty sformułowane w skardze konstytucyjnej dotyczą art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a i pkt 4 lit. a ustawy o VAT. Zgodnie z ich treścią, nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący oraz gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności.

3.1. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że realizacja obowiązku podatkowego zawsze łączy się z ingerencją w prawa majątkowe podatnika. Jednakże skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność powinna być rozpatrywana nie w kategoriach ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, lecz w kategoriach relacji z jednej strony między obowiązkami konstytucyjnymi a z drugiej strony ochroną konstytucyjnych wolności i praw, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki. Innymi słowy, obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80 oraz 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97). Obciążenia podatkowe nie podlegają zatem kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności lub innych praw majątkowych, a przez to konfrontacja zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji jest bezprzedmiotowa. Kontroli konstytucyjności może natomiast podlegać ukształtowanie warunków, jakie muszą zostać spełnione, aby podatnik mógł skorzystać ze zwolnienia z obowiązku podatkowego albo z preferencyjnej (ulgowej) stawki opodatkowania albo obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

3.2. Trybunał Konstytucyjny wypracował także standard dotyczący prawa podatnika do skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych. W wyroku z 11 lutego 2014 r. podkreślił, że prawodawca ma pełne prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych, a także wskazywać skutki niedochowania tych warunków przez podatnika, prowadzące się najczęściej do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych (sygn. P 24/12, OTK ZU 2/A/2014, poz. 9). Swoboda decyzji prawodawcy w zakresie ulg i zwolnień podatkowych wynika stąd, że o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (wyroki TK z: 17 listopada 2010 r., SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103 oraz 9 maja 2005 r., SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47). Trybunał zastrzegł jednak, że powyższa swoboda prawodawcy nie uprawnia go do ustanawiania warunków, które są niemożliwe do spełnienia przez podatnika. Wówczas bowiem dochodzi w szczególności do naruszenia zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady zakazu nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika, co wiąże się z koniecznością uiszczenia przez niego podatku w zwiększonej wysokości spowodowanej niemożnością skorzystania z preferencji podatkowych. Trybunał podkreślił przy tym, że niemożność ta wynika z zaistnienia okoliczności, na które podatnik nie ma żadnego wpływu (wyrok TK z 12 lutego 2015 r., SK 14/12, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15). Zwraçał również uwagę, że jeżeli ustawodawca przewiduje pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie może wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione – zob. wyrok TK z 27 kwietnia 2004 r., K 24/03 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33).

3.3. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego zaprezentowane stanowisko odnosi się także – *mutatis mutandis* – do podatku VAT, w ramach którego przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim nabyte towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, tj. takich, które generują podatek należny. Wartość podatku zapłaconego przez podatnika nie powinna zatem stanowić dla podatnika ostatecznego kosztu, podatnik musi mieć zapewnioną możliwość odzyskania podatku naliczonego związanego ze swoją działalnością opodatkowaną.

4. Powyższe ustalenia należy skonfrontować z rozpatrywaną skargą konstytucyjną oraz materiałem procesowym, w tym wyrokami sądów administracyjnych, w związku z którymi wniesiono rozpatrywaną skargę konstytucyjną.

4.1. Jak wynika z postępowania przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi, skarżący był świadom, że usługi wyszczególnione w zakwestionowanych przez organy podatkowe fakturach nie zostały wykonane przez firmy, które faktury te wystawiły. Naczelny Sąd Administracyjny – podtrzymując w całości argumentację sądu I instancji oraz organów podatkowych – stwierdził, że skarżący, wobec niezakwestionowania ustaleń faktycznych, albo sam bądź za pośrednictwem innych podmiotów, zapewniał ludzi i sprzęt do wykonania usług, albo wykorzystywał własny potencjał wystarczający do wykonania koniecznych zleceń. W obu tych wariantach należało jednak uznać, że świadomość co do nieprawdziwości zakwestionowanych w sprawie faktur nie budziła wątpliwości. Doświadczenie życiowe bowiem nie pozwala przyjąć, że jakikolwiek przedsiębiorca – którego działalność z zasady nakierowana jest na zysk – czy to sam, czy za pośrednictwem zatrudnianych pracowników bezinteresownie wykonałby prace na rzecz skarżącego. Ponadto skarżący, jako przedsiębiorca mający rozeznanie w swojej branży, zdawał sobie sprawę z tego, ilu ludzi potrzebuje do wykonania określonych zadań w danym czasie i kto oraz jakie prace wykonał, choćby w celu dokonania właściwych rozliczeń. W konsekwencji musiał on wiedzieć, że prac nie wykonali kontrahenci – wystawcy faktur, co wiązało się z utratą prawa do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, gdyż wystawione faktury stwierdzały czynności, które nie zostały wykonane. W toku postępowania udowodniono także, że niektórzy kontrahenci skarżącego nie prowadzili działalności gospodarczej. Ujawniły to zeznania świadków oraz zgromadzone w sprawie dokumenty.

4.2. Konstatacja powyższa oraz liczne inne dowody uzyskane w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym potwierdzają, że wynikające z zakwestionowanych przepisów ustawy o VAT warunki obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego mogły zostać spełnione przez skarżącego. W szczególności przy dołożeniu staranności oraz zachowaniu zasad należytego prowadzenia działalności gospodarczej skarżący z łatwością mógł ustalić, kto i w jakim zakresie świadczy na jego rzecz usługi objęte kwestionowanymi fakturami.

5. Trybunał podkreśla, że zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Z przepisu tego wynika, że prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony jest związane nie z wystawieniem faktury nieodzwierciedlającej rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, lecz z nabyciem towaru albo usługi. W sytuacji, gdy usługa nie została wykonana, faktura nie rodzi żadnych skutków podatkowych, ani w sferze praw, ani w sferze obowiązków. Bez znaczenia pozostaje fakt uiszczenia zapłaty za taką „usługę”. W tym zakresie działania skarżącego oraz jego kontrahenta należały do sfery po-

dejmowanego przez nich ryzyka; skoro organy podatkowe ustaliły, że usługa nie została przez podwykonawcę zrealizowana, uiszczanie opłaty za nią przez skarżącego świadczy wyłącznie o braku należytej staranności w dbaniu o własne interesy gospodarcze. Dlatego też, w ocenie Trybunału, źródłem naruszenia praw skarżącego były jego decyzje gospodarcze, a nie treść art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a i pkt 4 lit. a ustawy o VAT.

6. Trybunał przypomina, że skarga konstytucyjna jest środkiem konkretnej kontroli konstytucyjności prawa – jej celem jest nie tylko usunięcie z systemu prawnego wadliwego przepisu, ale także (w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji – przede wszystkim) ochrona określonych naruszonych praw skarżącego (por. postanowienie TK z 20 marca 2013 r., SK 66/12, OTK ZU nr 3/A/2013, poz. 35). 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 w ocenie Trybunału z podjętych przez niego działań. W związku z tym Trybunał uznał, że skarżący nie wskazał sposobu naruszenia jego praw wynikających z Konstytucji (art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK).

Mając powyższe na względzie, Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.