



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 29 marca 2016 r.

Pozycja 273

POSTANOWIENIE

z dnia 23 marca 2016 r.

Sygn. akt Ts 263/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Biernat – przewodniczący
Andrzej Rzepliński – sprawozdawca
Małgorzata Pyziak-Szafnicka,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 22 grudnia 2015 r. o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej G.F.,

p o s t a n a w i a:

nie uwzględnić zażalenia.

UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 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.2011.177.1054, ze zm.; dalej: ustawa o VAT) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2. Skarga konstytucyjna została złożona w związku z następującą sprawą. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W. decyzją z września 2012 r. 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 jego rzecz. 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 skarżącego. 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 jego skargę. Oceniał on, że ustalenia organów co do niewykonania przez kontrahentów skarżącego usług opisanych w spornych fakturach znajdują w pełni oparcie w materiale dowodowym. Skarżący wywiódł wówczas od tego wyroku skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, którą wyrokiem ze stycznia 2015 r. sąd ten oddalił.

3. 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 publiczno-prawnego, 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.

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

5. Postanowieniem z 22 grudnia 2015 r. Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze dalszego biegu. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia przypomniał, 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 naruszonych praw skarżącego. Podkreślił, że dokonane przez niego ustalenia doprowadziły do wniosku, że skarżący nie wykazał, by do naruszenia jego praw podmiotowych doszło z powodu treści zakwestionowanej regulacji, a ukształtowanie sytuacji prawnej skarżącego wynikało w jego ocenie z podjętych przez skarżącego działań. W związku z tym Trybunał uznał, że skarżący nie określił sposobu naruszenia jego praw podmiotowych (art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK).

6. W zażaleniu złożonym na powyższe postanowienie skarżący, ustosunkowując się do argumentacji zawartej w uzasadnieniu zakwestionowanego postanowienia, zarzucił, że Trybunał nie odniósł się do istoty sformułowanego w skardze konstytucyjnej zarzutu i ograniczył się jedynie do stwierdzenia, że podatnik mógł spełnić stawiane mu przez ustawodawcę wymagania. Podniósł przy tym, że wydając zaskarżone postanowienie, Trybunał postąpił jak organ sądowy III instancji, a nie powinien ograniczać się do analizy materiału dowodowego zgromadzonego w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym. Obowiązkiem Trybunału było bowiem – jak podkreślił – dokonanie oceny konstytucyjności zakwestionowanych art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a i pkt 4 lit. a ustawy o VAT.

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.1064, ze zm.; 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.102.643, 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. Zgodnie z art. 36 ust. 4 w zw. z art. 49 ustawy o TK skarżącemu przysługuje prawo wniesienia zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego o odmowie nadania dal-

szego biegu skardze konstytucyjnej. Trybunał, w składzie trzech sędziów, rozpatruje zażalenie na posiedzeniu niejawnym (art. 25 ust. 1 pkt 3 lit. b w zw. z art. 36 ust. 6-7 i w zw. z art. 49 ustawy o TK). Trybunał Konstytucyjny bada w szczególności, czy w zaskarżonym postanowieniu prawidłowo stwierdził istnienie przesłanek odmowy nadania skardze dalszego biegu. Oznacza to, że na etapie rozpoznawania zażalenia Trybunał analizuje przede wszystkim te zarzuty, które mają podważyć trafność ustaleń przyjętych za podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia.

3. Trybunał stwierdza, że zaskarżone postanowienie jest prawidłowe, a argumenty przedstawione w zażaleniu nie podważają zasadności ustaleń dokonanych w tym postanowieniu.

4. Trybunał podkreśla przy tym, że odniesienie się do stanu faktycznego oraz do materiału dowodowego zgromadzonego w postępowaniu poprzedzającym wniesienie skargi konstytucyjnej było niezbędne.

4.1. Skarga konstytucyjna jest konkretnym, a nie abstrakcyjnym środkiem ochrony konstytucyjnych praw lub wolności. Legitymowana do wniesienia skargi jest tylko osoba, której prawa konstytucyjne lub wolności zostały naruszone ze względu na treść zaskarżonych przepisów. Innymi słowy, źródłem naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw musi być niekonstytucyjna treść kwestionowanych w skardze regulacji stanowiących podstawę wydanego w sprawie rozstrzygnięcia.

4.2. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał 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 i poza oceną Trybunału Konstytucyjnego pozostają również sprawy, w których utrata prawa do wniesienia skargi konstytucyjnej następuje w następstwie uchybień popełnionych przez skarżącego na wcześniejszych etapach postępowania.

4.3. Wziąwszy pod uwagę powyższe zastrzeżenia, Trybunał Konstytucyjny był obowiązany odnieść się do stanu faktycznego sprawy, konieczne było bowiem ustalenie, czy zakwestionowane przepisy ustawy o VAT przewidywały nałożenie na skarżącego obowiązków skutkujących naruszeniem standardu konstytucyjnego. W tym zakresie Trybunał nie działał jak sąd, badał jedynie, czy spełniona została przesłanka merytorycznego rozpatrzenia skargi konstytucyjnej, tj. czy skarżący uprawdopodobnił, że ingerencja w jego prawa podmiotowe wynikała z niekonstytucyjnej treści zaskarżonych przepisów (art. 47 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o TK).

5. Trybunał podkreśla ponadto, że zgodnie z art. 66 ustawy o TK jest związany zakresem skargi i sformułowanymi w niej zarzutami. Skarżący zakwestionował art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a i pkt 4 lit. a ustawy o VAT w zakresie, „w jakim dotyczy przypadków nieświadomego przyjęcia przez kupującego faktur wystawionych przez podmiot nieistniejący lub faktur stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane, oraz w zakresie, w jakim nie definiuje

pojęć »podmiot nieistniejący« oraz »czynności, które nie zostały dokonane«».

5.1. Ze względu na przedstawiony w skardze zarzut konieczne więc było zbadanie, czy podatnik wnoszący skargę konstytucyjną był świadomy tego, że przyjęte przez niego faktury zostały wystawione przez podmiot nieistniejący albo że czynności, które zostały opisane w fakturach, nie zostały dokonane. Ustalenie tego mogło być poczynione zaś wyłącznie przy wykorzystaniu materiału procesowego sprawy. Trybunał uznał, że z dokumentacji zgromadzonej w sprawie wynika, że skarżący był świadom tego, iż istnieje różnica między stanem opisanym w fakturze a stanem rzeczywistym, a to wykluczało możliwość oceny konstytucyjności art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a i pkt 4 lit. a ustawy o VAT w części dotyczącej wypadków nieświadomego przyjęcia przez kupującego faktur wystawionych przez podmiot nieistniejący lub faktur stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane.

5.2. W skardze konstytucyjnej skarżący podkreślał wielokrotnie kwestię brak wpływu podatnika na realizację przez jego kontrahentów obowiązków w zakresie dokumentowania transakcji i podważał zasadność konsekwencji prawnych, jakie miałyby ponosić z tytułu działań innych podatników. Zarzut taki mógłby stać się przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego, jednakże w rozpatrywanej sprawie nie można mówić o braku świadomości uczestniczenia w procedurze wystawiania tzw. pustych faktur. Zgromadzone w toku postępowania dowody wskazują, że skarżący wiedział, że uczestniczy – jak stwierdził WSA w W. – „w transakcji wykorzystywanej do popełnienia oszustwa podatkowego”. Ponadto, jak wykazało postępowanie podatkowe, nie dochował on staranności w prowadzeniu działalności gospodarczej, nie weryfikował choćby, czy usługi świadczone na jego rzecz (objęte zakwestionowanymi fakturami) zostały w rzeczywistości wykonane. Ustalenia te podważają twierdzenia skarżącego o braku wpływu na działania jego kontrahentów. Skoro podatnik prowadził działalność gospodarczą, nie dbając o legalność obrotu prowadzonego z udziałem innych podatników, to bezzasadna byłaby ocena tego, czy miał jakiegokolwiek możliwości weryfikowania działań tych podatników.

6. Wziąwszy powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny uznał za w pełni uzasadnione postanowienie z 22 grudnia 2015 r. o odmowie nadania dalszego biegu analizowanej skardze konstytucyjnej i nie uwzględnił zażalenia złożonego na to postanowienie.