



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 29 marca 2016 r.

Pozycja 274

POSTANOWIENIE

z dnia 23 marca 2016 r.

Sygn. akt Ts 383/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Biernat – przewodniczący i sprawozdawca
Leon Kieres
Małgorzata Pyziak-Szafnicka,

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

art. 88 ust. 3a 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 3 grudnia 2015 r. Sp. z o.o. w T. (dalej: skarżąca) wystąpiła o zbadanie zgodności art. 88 ust. 3a 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.

Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w B. decyzją z czerwca 2013 r. określił wysokość zobowiązania podatkowego skarżącej w podatku od towarów i usług za miesiące luty i czerwiec 2009 r. oraz wysokość kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2009 r.

Organ ten zakwestionował prawo skarżącej do odliczenia podatku naliczonego z tytułu faktur wystawionych przez jej kontrahentów, ustalił bowiem, że faktury te nie dokumentowały rzeczywistej dostawy towarów. W wyniku wniesionego odwołania skarżącej Dyrektor Izby Skarbowej w B. decyzją z listopada 2013 r. utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z czerwca 2013 r. Skarżąca zaskarżyła decyzję Dyrektora Izby Skarbowej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B. Wyrokiem z marca 2014 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w B. oddalił skargę. Uznał on, że spółce nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu zakwestionowanych faktur i że nie było podstaw do stwierdzenia, że spółka zachowała należyta staranność w doborze kontrahentów i dokonywaniu z nimi transakcji.

Skarżąca wywiodła od tego wyroku skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, którą wyrokiem z lipca 2015 r. sąd ten oddalił.

Uzasadniając zarzuty niekonstytucyjności kwestionowanego przepisu, skarżąca wskazała, że art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT pozbawia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, w wypadku gdy została wystawiona na jego rzecz faktura za dostawy towarów, dostawca będący wystawcą faktury dopuścił się oszustwa podatkowego, a podatnik nie podjął skutecznych działań w celu wykrycia tego oszustwa. Podkreśliła przy tym, że tak rozumiany przepis narusza jej prawa podmiotowe wynikające z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, gdyż podatnicy nie mogą być obowiązani do dokonywania ustaleń, czy ich kontrahenci nie dopuszczają się oszustw podatkowych. Stwierdziła ponadto, że na podstawie zaskarżonego przepisu nakłada się na nią obiektywnie niemożliwy do spełnienia obowiązek podjęcia czynności kontrolnych wobec kontrahentów zbywców towarów.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. 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 orzekły ostatecznie o jego prawach lub wolnościach albo o obowiązkach określonych w Konstytucji. Zasady, na jakich dopuszczalne jest korzystanie z tego środka ochrony wolności i praw, precyzuje ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.1064, ze zm., dalej: ustawa o TK). Zgodnie z przywołanymi regulacjami skarga, poza spełnieniem warunków określonych dla pisma procesowego, powinna zawierać: dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekły ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w związku z którym skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją; wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone; a także uzasadnienie z dokładnym opisem stanu faktycznego. Trybunał przypomina, że 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.

2. Zarzuty sformułowane w skardze konstytucyjnej dotyczą art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT. Zgodnie z treścią tego przepisu, nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne, w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności.

3. 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. Trybunał podkreśla, że zgodnie z art. 50 ust. 1 ustawy o TK jest związany zakresem skargi i sformułowanymi w niej zarzutami. Zarzut skarżącej ma charakter zakresowy, jej zdaniem art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT rozumiany w ten sposób, że podatnik nie ma „prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, w wypadku gdy została wystawiona na jego rzecz faktura za dostawy towarów, jednakże sam dostawca będący wystawcą faktury dopuścił się oszustwa podatkowego, zaś podatnik nie podjął skutecznych działań w celu wykrycia tego oszustwa”, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

5. Wziąwszy pod uwagę powyższe zastrzeżenia oraz sposób sformułowania zarzutu, Trybunał Konstytucyjny był obowiązany odnieść się do stanu faktycznego sprawy, konieczne było bowiem ustalenie, czy zakwestionowane przepisy ustawy o VAT przewidywały nałożenie na skarżącą obowiązków skutkujących naruszeniem standardu konstytucyjnego. W tym zakresie Trybunał nie działa jak sąd, bada jedynie, czy spełniona została przesłanka merytorycznego rozpatrzenia skargi konstytucyjnej, tj. czy skarżąca uprawdopodobniła, że ingerencja w jej prawa podmiotowe wynikała z niekonstytucyjnej treści zaskarżonych przepisów (art. 65 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK).

5.1. Jak wynika z ustaleń dokonanych w postępowaniach przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi, skarżąca nie dochowała należytej staranności w prowadzeniu działalności gospodarczej i zaniechała działań, które bez nadmiernego wysiłku z jej strony mogły doprowadzić do podważenia wiarygodności jej kontrahentów. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego w żadnym razie nie można uznać, że działania te były obiektywnie niemożliwe do przeprowadzenia przez skarżącą. Jak wskazał orzekający w sprawie WSA w B. (którego stanowisko w całości podzielił Naczelny Sąd Administracyjny), „trudno uznać za zasadne twierdzenie skarżącej, że nie mogła ona nabrać wątpliwości co do rzetelności dostaw dokonywanych przez spółki (...). Uzasadnieniem dla takiego twierdzenia jest zestawienie okoliczności, że skarżąca funkcjonowała, jako długoletni znaczący podmiot w swojej branży, mając siedzibę w T., a więc na stosunkowo niewielkim rynku, na którym także działała pierwsza ze spółek, zarejestrowana przez osobę wielokrotnie karaną, bez jasnego pochodzenia kapitału oraz brakiem infrastruktury do prowadzenia działalności w zakresie obrotu złomem. W świetle zasad doświadczenia życiowego nie sposób przyjąć zapewnienia skarżącej, że nie wiedziała ona, iż podmiot ten nie może dostarczać swojego towaru, lecz co najwyżej służy do wprowadzenia do obiegu towaru niewiadomego pochodzenia. Podobnie należy ocenić podjęcie działalności ze spółką R. Łatwo było sprawdzić, że podmiot ten dysponuje jedynie wirtualnym biurem w W., koncentrując swoją działalność z dala od tej siedziby”.

5.2. Konstatacja powyższa oraz liczne 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 skarżącą. W szczególności przy dołożeniu staranności w prowadzeniu działalności gospodarczej oraz z zachowaniem zasad należytego jej prowadzenia skarżąca z łatwością mogłaby ustalić, kto i w jakim zakresie świadczy na jej rzecz usługi objęte kwestionowanymi fakturami.

6. Trybunał podkreśla także, 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 nie jest związane z wystawieniem faktury nieodzowierciadającej rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. W sytuacji, gdy usługi w zakresie dostaw określonego towaru są świadczone przez inne podmioty niż wystawcy faktur, faktura nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego i nie wywołuje żadnych skutków podatkowych, ani w sferze praw, ani obowiązków. W związku z tym nie ma znaczenia fakt uiszczenia zapłaty za taką nieistniejącą usługę, zatem w tym zakresie działania skarżącej oraz jej rzekomych kontrahentów należały do sfery ich ryzyka. Skarżąca nie dołożyła należytej staranności w dbaniu o własne interesy gospodarcze. Dlatego też, w ocenie Trybunału, źródłem naruszenia jej praw były jej decyzje gospodarcze, a nie treść art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT.

7. 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 naruszonych konkretnych 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 skarżąca nie wykazała, by do naruszenia jej praw podmiotowych doszło z powodu treści zakwestionowanej regulacji. Ukształtowanie sytuacji prawnej skarżącej, jak z nich wynika, było rezultatem podjętych przez nią działań. W tym stanie rzeczy należało uznać, że skarżąca nie wskazała sposobu naruszenia jej praw wynikających z Konstytucji (art. 65 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK).

8. Mając powyższe na względzie, Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu, gdyż ze względu na wskazane uchybienia formalne wydanie orzeczenia w jej sprawie jest niedopuszczalne (art. 77 ust. 3 pkt 4 w związku z art. 65 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK).