



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 9 maja 2016 r.

Pozycja 363

## POSTANOWIENIE z dnia 27 kwietnia 2016 r. Sygn. akt Ts 62/16

### **Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Stanisław Biernat – przewodniczący i sprawozdawca  
Mirosław Granat  
Leon Kieres,

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

- 1) art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851, ze zm.) w związku z art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 2 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 188 w związku z art. 180 § 1, art. 187 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.) z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2, art. 31 ust. 2 i 3 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

**odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.**

### UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 14 listopada 2015 r. Sp. z o.o. (dalej: skarżąca, spółka) zakwestionowała zgodność art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2014.851, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) w związku z art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U.2012.749, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 2 i 3 Konstytucji oraz art. 188 w związku z art. 180 § 1, art. 187 § 1 ordynacji podatkowej z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2, art. 31 ust. 2 i 3 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Rozpatrywana skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. W wyniku przeprowadzonego postępowania kontrolnego Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W. (dalej: DUKS) ustalił, że spółka w roku 2007 prowadziła działalność gospodarczą polegającą na organizowaniu gier na automatach o niskich wygranych. W zeznaniu podatkowym o wysokości osiągniętego dochodu w roku 2007 skarżąca zawyżyła koszty uzyskania przychodu o kwoty wynikające z faktur z tytułu nabycia usług konsultingowych, na które spółka nie przedstawiła materiałów potwierdzających faktyczne wykonawstwo; nie wy-

kazała również związku wydatków z celem uzyskania przychodu, jak tego wymagał przepis art. 15 ust. 1 ustawy podatkowej (decyzja DUKS z kwietnia 2012 r.).

W złożonym odwołaniu spółka zarzuciła, że organ kontroli skarbowej nie przeprowadził koniecznych dowodów, a dowody zgromadzone zostały wadliwie ocenione. Podkreśliła, że nie przeprowadzono dowodu z zeznań osoby, która miała wykonywać zakwestionowane usługi, oraz że ocena zeznań prezesa spółki dostawcy była tendencyjna, gdyż pominięto część jego wypowiedzi, w której potwierdzał wykonywanie usług. Spółka podniosła, że nie uwzględniono dokumentacji zabezpieczonej 19 listopada 2009 r., obciążając skarżącą konsekwencjami wadliwego jej zajęcia. Podkreśliła, że wykonanie usług konsultingowych nie musi być potwierdzone dokumentami i można ich dowieść za pomocą każdego dowodu, jak na przykład zeznań świadka.

Dyrektor Izby Skarbowej w W. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Zdaniem organu odwoławczego, aby można było ocenić celowość ponoszonych wydatków w świetle art. 15 ust. 1 ustawy podatkowej, niezbędne było przeanalizowanie materialnych dowodów dotyczących usługi konsultingowej, także w świetle wyjaśnień strony, zgodnie z którymi w wyniku przedmiotowych usług powstały stosowne analizy i zestawienia matematyczne niezbędne do udoskonalenia programów gier, a monitorowanie pracy programu polegało na dokonywaniu analizy danych w automacie w punkcie jego lokalizacji. Tymczasem spółka dowodów takich nie dostarczyła, natomiast przedłożona przykładowa „analiza” za maj 2006 r. w istocie nie była analizą, gdyż miała charakter danych źródłowych pozyskanych z automatów. Przy tym strona nie wyjaśniła, dlaczego miałyby ponosić koszt usług konsultingowych, zmierzających do unowocześnienia programu, za który już zapłaciła, gdy wykupiła „upgrade licence” od spółki dostawcy, zaliczając kwoty z tego tytułu do kosztów podatkowych (co nie zostało podważone przez organy). Nie było uzasadnienia dla przesłuchania świadka – pracownika spółki dostawcy, gdyż nie mogło ono zastąpić materialnego dowodu potwierdzającego wykonanie usługi konsultingowej, tj. odpowiednich analiz i zestawień matematycznych, o których informowała spółka. Natomiast zabezpieczenie dokumentacji nastąpiło nie w toku postępowania kontrolnego, lecz przez funkcjonariuszy CBS, na polecenie Prokuratury Apelacyjnej w K.

Również w ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. (dalej: WSA) przedmiotem dowodu w sprawie spółki powinna być treść wskazanej dokumentacji i to w takiej postaci, w jakiej spółka ją otrzymała, posiadała i uczyniła podstawą uznania wydatków za koszt podatkowy. Zeznanie świadka nie byłyby tym samym, co treść posiadanej (i wykorzystanej) dokumentacji. Sąd podniósł, że w orzecznictwie utrwalony jest pogląd o obowiązku współdziałania strony przy wyjaśnianiu stanu faktycznego (przyczyniania się do wyjaśnienia sprawy). Stwierdził, że spółka w toku postępowania podatkowego nie wypełniła obowiązku współdziałania z organem, gdyż nie przedstawiła dokumentacji sporządzonej w ramach usług konsultingowych. Zamiast tego sformułowała wniosek dowodowy o przesłuchanie świadka, sugerując, że od niego organ mógłby pozyskać potrzebną do oceny dokumentację. Jednakże w świetle wyjaśnień spółki w kwestii znaczenia dokumentacji wytworzonej w wyniku usług dla celu uzyskania przychodu (zachowania lub zabezpieczenia źródła) istotna była treść dokumentacji posiadanej przez skarżącą, a nie przez świadka. W ocenie WSA zaniechanie przedstawienia dokumentacji połączone z wnioskiem zmierzającym do jej poszukiwania u innych podmiotów wskazują na działanie podatnika nakierowane na przedłużenie postępowania (odwleczenie rozstrzygnięcia), nie zaś na przyczynianie się do wyjaśnienia sprawy. Zdaniem WSA skoro nie zostało potwierdzone, że sporządzone w wyniku usług konsultingowych analizy i zestawienia posłużyły do uzyskania przychodu (zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodów), to zasadnie wydatków z tego tytułu nie uznano za koszty uzyskania przychodów. Z tych względów WSA oddalił skargę spółki.

Naczelny Sąd Administracyjny również nie podzielił zarzutów skarżącej i oddalił skargę kasacyjną spółki.

W przekonaniu skarżącej art. 15 ust. 1 ustawy podatkowej w związku z art. 122 ordynacji podatkowej – w zakresie, w jakim obarczają stronę postępowania podatkowego wyłącznym ciężarem dowodu wykazania okoliczności faktycznych w postaci wyłącznie dowodu z dokumentu, w sytuacji zakwestionowania przez organ podatkowy dotychczasowych twierdzeń strony i przedłożonych przez nią dokumentów, przy jednoczesnym zakazie wykazania tych okoliczności faktycznych za pomocą innych niż dokument środków dowodowych, w tym za pomocą zeznań świadków – naruszają prawo własności spółki oraz zasadę zaufania obywateli do państwa, zasadę bezpieczeństwa prawnego i sprawiedliwości proceduralnej, a także pozostają w sprzeczności z zasadą proporcjonalności (art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 2 i 3 Konstytucji).

Zdaniem spółki unormowanie wynikające z art. 188 w związku z art. 180 § 1 i art. 187 § 1 ordynacji podatkowej – w zakresie, w jakim przyznaje w postępowaniu podatkowym prymat dowodowi z dokumentu nad innymi środkami dowodowymi oraz zakazuje wykazania okoliczności faktycznych za pomocą innego dowodu niż dowód z dokumentu, w szczególności zakazuje wykazania tej okoliczności za pomocą dowodu zeznań świadka – narusza prawo do sądu, w tym prawo do wysłuchania, zasadę sprawiedliwości społecznej oraz zasadę proporcjonalności, a także prawo własności spółki (art. 45 ust. 1 w związku z art. 2, art. 31 ust. 2 i 3 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Skarga konstytucyjna jest sformalizowanym środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Jej merytoryczne rozpoznanie zostało uzależnione od spełnienia przesłanek wynikających zarówno z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i art. 60 oraz art. 65 i art. 66 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.2016.293; dalej: ustawa o TK). Skargom konstytucyjnym niespełniającym tych warunków, a także skargom, co do których zaistniały okoliczności przewidziane w art. 77 ust. 3 ustawy o TK, Trybunał odmawia nadania dalszego biegu.

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

3. W ocenie Trybunał analizowana skarga konstytucyjna jest oczywiście bezzasadna. Powyższa konstatacja przesądza, zgodnie z art. 77 ust. 3 pkt 3 ustawy o TK, o konieczności wydania postanowienia o odmowie nadania rozpatrywanej skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

3.1. 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., sprawa 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., sprawa SK 24/03, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 72).

3.2. Trybunał stwierdza, że istota zarzutów sformułowanych w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej dotyczy oceny zgodności z Konstytucją reguł wykazania w postępowaniu podatkowym, iż poniesione przez spółkę wydatki spełniają warunki uznania ich za koszty uzyskania przychodu określone w art. 15 ust. 1 ustawy podatkowej.

4. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy podatkowej kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Uznanie danego wydatku za koszt uzyskania przychodów jest uzależnione od jego prawidłowego udokumentowania, a zatem możliwe jest tylko wtedy, gdy z prawidłowo i rzetelnie udokumentowanych zdarzeń wynika ponad wszelką wątpliwość, iż był to wydatek celowy i racjonalnie uzasadniony. W konsekwencji to w interesie podatnika jest wykazanie nie tylko faktu poniesienia danego wydatku, ale także jego celowości i racjonalności. Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów nie można uznać za koszt wydatków, których charakter budzi wątpliwości. W rozpatrywanej sprawie spór dotyczył możliwości uznania za koszty uzyskania przychodów wydatków spółki poniesionych na zakup usług niematerialnych.

4.1. Przepisy ustaw podatkowych nie przewidują wprawdzie dla usług niematerialnych szczególnych postanowień obejmujących sposób ich dokumentowania, jednak w doktrynie oraz orzecznictwie podkreśla się obowiązek udokumentowania faktycznego wykonania tego rodzaju usług. W tym zakresie wskazuje się, że posiadanie samej umowy oraz faktury dokumentującej zakup usługi niematerialnej jest niewystarczające. Dopiero bowiem posiadanie dowodów potwierdzających faktyczne wykonanie tego rodzaju usług pozwala zakwalifikować ponoszone wydatki do kosztów uzyskania przychodów.

4.2. Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał stwierdza, że rozpatrywana skarga konstytucyjna jest w istocie skargą na stosowanie prawa. Szczególne zasady udokumentowania faktycznego wykonania usług niematerialnych jako warunku możliwości zaliczenia wydatków poniesionych na ich nabycie do kosztów uzyskania przychodów nie wynikają bowiem z zaskarżonych przepisów, ale zostały wykształcone w orzecznictwie organów podatkowych i doktrynie prawa podatkowego.

4.3. W związku z powyższym należy przypomnieć, że do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego należy ocena zgodności aktów prawnych z Konstytucją. Skarga konstytucyjna w polskim systemie prawnym jest zawsze „skargą na przepis”, a nie na jego konkretne, wadliwe zastosowanie, nawet jeśli prowadziłoby ono do niekonstytucyjnego skutku. Powoduje to konieczność wykazania, że to zaskarżony przepis, a nie jego zastosowanie stanowi źródło naruszenia wolności i praw skarżącego. Niedopuszczalna jest więc taka skarga, której zarzuty dotyczą wykładni dokonanej przez sąd, błędnej subsumpcji stanu faktycznego czy też wadliwości kierunku argumentacji wykorzystanej w ostatecznym orzeczeniu (tzw. skarga na stosowanie prawa, zob. postanowienie TK z 2 grudnia 2010 r., sprawa SK 11/10, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 131).

4.4. Jeśli skarżąca dopatrywała się niekonstytucyjności rozumienia przepisu w procesie jego stosowania, to jej obowiązkiem było wykazanie, że „utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu prawnego, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest kwestionowana przez

przedstawicieli doktryny” (por. postanowienie TK z 4 grudnia 2000 r., sprawa SK 10/99, OTK ZU nr 8/2000, poz. 300; wyrok TK z 3 października 2000 r., sprawa K 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188). Tylko wtedy przedmiotem kontroli konstytucyjności mogłaby stać się norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką. Z tych względów rozpatrywanej skardze – jako „skardze na stosowanie prawa” – należało odmówić nadania dalszego biegu.

W związku z powyższym Trybunał uznał zarzuty postawione w skardze za oczywiście bezzasadne i – na podstawie art. 70 ust. 3 pkt 3 ustawy o TK – postanowił odmówić nadania jej dalszego biegu.

W tym stanie rzeczy Trybunał postanowił jak w sentencji.