



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 11 sierpnia 2016 r.

Pozycja 487

POSTANOWIENIE

z dnia 1 sierpnia 2016 r.

Sygn. akt Ts 76/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Wróbel – przewodniczący i sprawozdawca
Marek Zubik
Stanisław Biernat

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

art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a w związku z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.) z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 oraz art. 64 ust. 1 i 2 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 25 kwietnia 2016 r. (data nadania) G.W. (dalej: skarżący, podatnik) wniósł o zbadanie zgodności art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a w związku z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.54. 535, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą. Organy kontroli skarbowej zakwestionowały prawo skarżącego do odliczenia – w ramach prowadzonej działalności gospodarczej – podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących zakup złomu. W ocenie organów faktury te nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, co wypełniało wynikającą z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy podatkowej przesłankę odmowy uznania prawa skarżącego do odliczenia podatku naliczonego na podstawie tych faktur za poszczególne miesiące 2009 r. (decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z września 2012 r.).

Decyzję tę organ odwoławczy utrzymał w mocy (decyzja Dyrektora Izby Skarbowej z grudnia 2012 r.).

Wyrokiem z marca 2014 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) oddalił skargę podatnika na powyższe decyzje. Zdaniem sądu, organy dokonały prawidłowych ustaleń faktycznych co do nieistnienia rzeczywistej działalności gospodarczej w zakresie handlu złomem przez „rzekomych” kontrahentów podatnika. Wystawcy zakwestionowanych

przez organy faktur nie posiadali bowiem możliwości techniczno-organizacyjnych do prowadzenia handlu złomem na tak szeroką skalę, jaka wynikała z zanegowanych dokumentów, zaś podmioty, które według ich ewidencji miały dostarczać złom, okazały się niewiarygodne. Podkreślił przy tym, że pierwszorzędne znaczenie dla oceny stanu faktycznego sprawy miały zeznania pracowników skarżącego, z których wynika, że faktury będące przedmiotem decyzji podatkowych były wystawiane przez pracowników skarżącego na drukach z gotową pieczęcią, podpisanych *in blanco* i przywiezionych przez kierowców dostarczających złom. Sąd pierwszej instancji uznał w związku z tym za uzasadnione przyjęcie przez organy podatkowe, że sporne faktury nie dokumentują faktycznego przebiegu zdarzeń gospodarczych, gdyż nie potwierdzają rzeczywistych transakcji pomiędzy wymienionymi w nich podmiotami. Faktury te wskazują na zdarzenia gospodarcze, które ewentualnie zaistniały, ale w relacjach pomiędzy innymi podmiotami.

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) podzielił stanowisko WSA. W szczególności podkreślił, że ustaleń co do okoliczności faktycznych nie kwestionuje sam skarżący przyznając, że podmioty wskazane na spornych fakturach jako sprzedający nie były właścicielami dostarczanego podatnikowi złomu. Powyższe dowodzi – jak zauważył NSA – co najmniej braku należytej staranności skarżącego w prowadzeniu swoich spraw i godzenia się przez niego na nieprawidłowości, czy nawet popełnianie przestępstwa przez wystawców faktur. W konsekwencji – zdaniem NSA – podatnik nie może korzystać z dobrodziejstwa instytucji tzw. dobrej wiary, wyprowadzonej z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) przy ubieganiu się o realizację prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w przypadku gdy faktury, z których ten podatek miałby wynikać, nie odzwierciedlają po stronie podmiotowej stanu rzeczywistego, co zostało w sprawie bezspornie ustalone i czego skarżący nie neguje (wyrok NSA z października 2015 r.).

W przekonaniu skarżącego zakwestionowane unormowanie – w zakresie, w jakim interpretowane jest przez sądy krajowe niezgodnie z orzecznictwem TSUE, tj. uniemożliwia skorzystanie przez podatnika z dobrodziejstwa instytucji tzw. dobrej wiary – narusza jego prawo majątkowe do obniżenia należnego podatku VAT o podatek naliczony (art. 64 ust. 1 i 2, art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 32 Konstytucji) oraz skutkuje ograniczeniem działalności gospodarczej skarżącego w sposób niezgodny z ustawą zasadniczą przez zobowiązanie go do odprowadzenia na rzecz Skarbu Państwa znacznych środków finansowych (art. 20 i art. 22 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Skarga konstytucyjna jest sformalizowanym środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Jej merytoryczne rozpoznanie zostało uzależnione od realizacji 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 w jego sprawie przez organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie zakwestionowanego w skardze aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Uprawdopodobnienie przez skarżącego naruszenia jego praw lub wolności jest zatem przesłanką konieczną uznania skargi konstytucyjnej za dopuszczalną.

Wobec powyższego Trybunał Konstytucyjny obowiązany jest zbadać, czy istotnie w niniejszej sprawie doszło do naruszenia wskazanych przez skarżącą praw konstytucyjnych.

3. 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).

3.1. Trybunał stwierdza, że istota zarzutów sformułowanych w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej sprowadza się do zakwestionowania zgodności z Konstytucją wykładni zaskarżonych przepisów dokonanej w sprawie podatnika przez sądy administracyjne, która zdaniem skarżącego nie uwzględnia wytycznych interpretacyjnych wynikających z orzecznictwa TSUE. Co więcej, zdaniem skarżącego taka praktyka orzecznicza krajowych sądów administracyjnych jest w tym zakresie powszechna i ustalona.

3.2. Trybunał wskazuje, że zarzuty sformułowane w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej nie znajdują potwierdzenia w materiale procesowym sprawy. Jak wynika bowiem z treści wyroku NSA zapadłego w sprawie skarżącego, sąd ten rozpatrywał możliwość zastosowania koncepcji tzw. dobrej wiary wypracowanej w orzecznictwie TSUE, która umożliwia – pod pewnymi warunkami – przyznanie prawa odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego także w odniesieniu do tzw. pustych faktur. O przyjęciu, że podatnikowi takie prawo nie przysługuje, zdecydowały jednak okoliczności faktyczne, które legły u podstaw rozstrzygnięcia wydanego przez NSA. Sąd ten mianowicie uznał, że podatnik nie dochował należytej staranności w trosce o zabezpieczenie swych interesów, co jest warunkiem skorzystania z dobrodziejstwa instytucji tzw. dobrej wiary. Nieprawdziwe jest zatem twierdzenie skarżącego o nieuwzględnianiu przez sądy administracyjne orzecznictwa TSUE. W sprawie skarżącego nie zostały po prostu spełnione przesłanki zastosowania wykładni zgodnej z dorobkiem TSUE w omawianym zakresie.

3.3. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał 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., sprawa SK 43/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 77 oraz 17 marca 1998 r., sprawa 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. Poza oceną Trybunału Konstytucyjnego pozostają jednak sprawy, w których utrata prawa do wniesienia skargi konstytucyjnej następuje w następstwie uchybień popełnionych przez skarżącego na wcześniejszych etapach postępowania.

3.4. Jednocześnie 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 przez wnoszącego taką skargę, że to zaskarżony przepis, a nie jego zastosowanie stanowi źródło naruszenia wolności i praw skarżącego. Niedopuszczalna jest więc taka skarga, w której sformułowane zarzuty dotyczą wykładni dokonanej przez sąd, błędnej subsumpcji stanu faktycznego czy też wadliwości kierunku argumentacji wykorzystanej w ostatecznym orzeczeniu, czyli 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. Dokonane przez Trybunał ustalenia (oparte w znacznej części na materiale procesowym sprawy) prowadzą zatem do wniosku, że skarżący nie wykazał, by do naruszenia jego praw podmiotowych doszło z powodu treści zakwestionowanej regulacji. Ukształtowanie sytuacji prawnej skarżącego, jak z nich wynika, było rezultatem podjętych przez niego działań (zaniechań). W tym stanie rzeczy należało uznać, że skarżący nie wskazał sposobu naruszenia jego praw wynikających z Konstytucji (art. 65 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK).

5. Mając powyższe na względzie, Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu, gdyż z uwagi 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).

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.