



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 23 marca 2023 r.

Pozycja 60

POSTANOWIENIE z dnia 24 stycznia 2023 r. Sygn. akt Ts 37/22

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Mariusz Muszyński,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej R.R. o zbadanie zgodności:

art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.), „w stanie prawnym obowiązującym do dnia 15 lipca 2016 roku, rozumian[ego] w orzecznictwie, a w szczególności w orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 2021 roku, w sprawie [o] sygn. akt I FSK 133/18, w ten sposób, że nadużycie prawa wyłączające prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego polega na dokonaniu przez podatnika czynności prawnej dopuszczalnej przez prawo, stanowiącej podstawę do odliczenia podatku od towarów i usług zamiast dokonania innej czynności prawnej, która nie stanowiłaby podstawy do odliczenia podatku od towarów i usług, innymi słowy, że wybór przez podatnika jednej z dopuszczalnych przez prawo czynności prawnych stanowi nadużycie prawa podatkowego w sytuacji, gdy dokonanie innej czynności prowadziłoby do wyższego opodatkowania podatnika”, z art. 2, art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 i art. 31 ust. 3 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

nadać dalszy bieg skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 16 lutego 2022 r. (data nadania), R.R. (dalej: skarżący) – reprezentowany przez pełnomocnika z wyboru – wystąpił z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego postanowienia w związku z następującym stanem faktycznym:

1.1. Decyzją z 24 grudnia 2014 r. (nr [...]) Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w G. (dalej: organ podatkowy) określił skarżącemu zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za grudzień 2013 r. w kwocie 9 924 zł.

W wyniku odwołania skarżącego Dyrektor Izby Skarbowej w G. (dalej: organ odwoławczy), decyzją z 5 października 2015 r. (nr [...]), uchylił rozstrzygnięcie organu podatkowego i przekazał mu sprawę do ponownego rozpoznania.

1.2. Po ponownym rozpoznaniu sprawy, decyzją z 17 października 2016 r. (nr [...]), organ podatkowy określił skarżącemu zobowiązanie w podatku od towarów i usług za grudzień 2013 r. w wysokości 9 924 zł.

W ocenie tego organu skarżącemu nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w łącznej kwocie 4 275 700 zł wynikającej z trzech faktur zakupu od wskazanej w tym rozstrzygnięciu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: spółka), w której jest on udziałowcem wraz z innymi członkami rodziny, opisanych w tej decyzji nieruchomości oraz podatku naliczonego w łącznej kwocie 3 340 zł z towarzyszących im faktur zakupu usług notarialnych. Zdaniem organu podatkowego nabycie przez skarżącego nieruchomości posłużyło do „sztucznego” wygenerowania podatku naliczonego w wysokości 4 279 040 zł stanowiącego podstawę żądania zwrotu podatku od towarów i usług w kwocie 4 269 116 zł, gdzie żadna z czynności prawnych z tym związana nie mogłaby być przeprowadzona na warunkach uzgodnionych przez strony, gdyby nie istniejące powiązania o charakterze kapitałowym i rodzinnym.

1.3. Po rozpoznaniu odwołania skarżącego organ odwoławczy, decyzją z 23 marca 2017 r. (nr [...], [...]), utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu podatkowego.

W ocenie tego organu działanie skarżącego stanowiło nadużycie prawa w zakresie podatku od towarów i usług, gdyż skutkiem dokonanych transakcji, mimo że spełniają one formalne warunki określone w przepisach o podatku od towarów i usług, było uzyskanie korzyści podatkowej. Zdaniem organu odwoławczego dokonany na podstawie trzech faktur VAT z 13 i 16 grudnia 2013 r. zakup nieruchomości przez skarżącego od spółki został dokonany w układzie powiązań kapitałowo-osobowych, które w realiach obrotu gospodarczego między niezależnymi podmiotami nie mogłyby mieć miejsca. Organ odwoławczy wskazał, że skarżący nabył przedmiotowe nieruchomości od spółki, w której – obok członków swojej rodziny – był udziałowcem, a także członkiem zarządu.

Następnie organ odwoławczy podniósł, że zapłata ceny za nabyte przez skarżącego nieruchomości miała miejsce poprzez kompensatę zobowiązań, a jedynie w części odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług, tj. 3 275 700 zł przelewem na konto spółki. Zapłata nastąpiła bowiem w drodze potrącenia wzajemnych wierzytelności, tj. pożyczek udzielonych w 2011 r. przez skarżącego innej spółce kapitałowej (dalej: druga spółka), która została następnie przejęta przez spółkę sprzedającą – z należnościami wynikającymi z umów sprzedaży.

Zdaniem organu odwoławczego zasady, na jakich skarżący udzielił pożyczek spółce (wierzytelności podlegających następnie kompensacie), odbiegały od reguł przyjętych w obrocie gospodarczym. Przejęte przez spółkę w lipcu 2013 r. pożyczki zostały udzielone drugiej spółce przez skarżącego – jej udziałowca – na łączną kwotę 32 950 000 zł, na podstawie umów zawartych w 2011 r. Wszystkie kwoty zostały przekazane przelewem na konto bankowe drugiej spółki. W ocenie organu odwoławczego przedstawione okoliczności wskazują, że zakup przez skarżącego nieruchomości od spółki został przeprowadzony w warunkach nadużycia prawa, tj. art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54 poz. 535, ze zm.), w celu uzyskania prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu przedmiotowych transakcji.

1.4. Wyrokiem z 11 października 2017 r. (sygn. akt [...]) Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. oddalił skargę na decyzję organu odwoławczego, podzieliwszy stanowisko

organów podatkowych obu instancji, że w sprawie skarżącego były podstawy do pozbawienia go prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z zakwestionowanych faktur zakupu przedmiotowych nieruchomości. Zdaniem sądu organy trafnie oceniły, że nieruchomości wskazane w decyzji podatkowej, pomimo przenoszenia ich własności pomiędzy spółkami kapitałowymi a skarżącym, *de facto* zarządzane były przez te same osoby, w tym osobę skarżącego, a ponadto przedmiotowe nieruchomości, będące przedmiotem dostawy w latach 2011-2014, znacznie podwyższyły swoją wartość w toku obrotu nimi – z pierwotnej ceny sprzedaży do ceny sprzedaży na rzecz skarżącego, mimo iż nakłady na nie poczynione nie uzasadniają takiego znaczącego wzrostu ich wartości.

1.5. Skarga kasacyjna od powyższego orzeczenia została oddalona w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2021 r. (sygn. akt [...]), w którym podzielono stanowisko sądu administracyjnego pierwszej instancji oraz organów podatkowych.

2. Zdaniem skarżącego w związku z kwestionowaną regulacją zostały naruszone:

– „zasada zaufania do państwa i stanowionego prawa – art. 2 Konstytucji oraz zasada praworządności – art. 7 Konstytucji w związku z art. 217 Konstytucji poprzez odmowę prawa do odliczenia podatku od towarów i usług z powołaniem się na nadużycie prawa w sytuacji, gdy przepisy ustawy o podatku VAT upoważniały Skarżącego do odliczenia podatku VAT” (k. 4 akt o sygn. Ts 37/22);

– „zasada nakładania podatków oraz określenia podmiotów i przedmiotów opodatkowania na podstawie ustawy – art. 217 Konstytucji, poprzez odmowę prawa odliczenia podatku VAT od transakcji, które zostały rzeczywiście dokonane, z powołaniem się na wypracowaną w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (...) klauzulę nadużycia prawa, a tym samym nałożenie na Skarżącego obowiązku podatkowego w oparciu o inną podstawę niż ustawa” (k. 4 akt o sygn. Ts 37/22);

– „zasada wolności gospodarczej – art. 20 i art. 22 Konstytucji, poprzez ograniczenie możliwości wyboru podejmowanych przez Skarżącego działań w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, a w szczególności uznanie, iż inne niż rzeczywiście podjęte przez Skarżącego działania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej powinny stanowić podstawę opodatkowania” (k. 4 akt o sygn. Ts 37/22);

– „zasada ochrony własności – art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 3 Konstytucji w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji, poprzez faktyczną odmowę ochrony przysługującej Skarżącemu własności oraz ograniczenie prawa własności Skarżącego w wyniku arbitralnego uznania, że Skarżący powinien podjąć inne czynności niż zakup nieruchomości od spółki powiązanej z nim, tj. że powinien doprowadzić do likwidacji spółki w wyniku czego nabyłby prawo własności nieruchomości na skutek podziału majątku spółki w naturze” (k. 4 i 5 akt o sygn. Ts 37/22).

3. Zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 20 kwietnia 2022 r. (którego odpis został doręczony pełnomocnikowi skarżącego 26 kwietnia 2022 r.) skarżący – na podstawie art. 130 § 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2021 r. poz. 1805, ze zm.) w związku z art. 36 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) – został wezwany do usunięcia braków formalnym skargi konstytucyjnej przez:

1) podanie, czy od wskazanego w skardze konstytucyjnej ostatecznego orzeczenia został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia (wraz z czterema kopiami);

2) doręczenie odpisów lub kopii poświadczonych za zgodność z oryginałem załączników do skargi konstytucyjnej od nr 3 do 15.

W sporządzonym przez pełnomocnika piśmie procesowym, które wpłynęło przesyłką kurierską do Trybunału 4 maja 2022 r. (data prezentaty), skarżący poinformował o niewnie-

sieniu nadzwyczajnego środka zaskarżenia oraz przedłożył poświadczone za zgodność z oryginałem kopie załączników, o które został wezwany.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom.

2. W niniejszej sprawie przedmiotem zaskarżenia uczyniono art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2022 r. poz. 931, ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym do 15 lipca 2016 r., w następującym brzmieniu:

„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 zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124”.

Jako wzorce kontroli powołano w *petitum* skargi art. 2, art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 i art. 31 ust. 3 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (k. 4 akt o sygn. Ts 37/22), z tym że w jej uzasadnieniu sprecyzowano, iż skarżący kwestionuje zgodność zaskarżonego unormowania z zasadami konstytucyjnymi, wywodzonymi odpowiednio z następujących przepisów ustawy zasadniczej:

- art. 2 w związku z art. 7 w związku z art. 217 oraz art. 20 i art. 22 (k. 23-27 akt o sygn. Ts 37/22);
- art. 20 i art. 22 (k. 27-29 akt o sygn. Ts 37/22);
- art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 (k. 29-30 akt o sygn. Ts 37/22).

3. Skarga została sporządzona w imieniu skarżącego przez adwokata (art. 44 ust. 1 u.o.t.p.TK), a skarżący:

- określił przedmiot kontroli (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK),
- wskazał, które konstytucyjne prawa i wolności oraz w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK),
- dochował terminu z art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK, gdyż odpis ostatecznego orzeczenia w jego sprawie został doręczony jego pełnomocnikowi 19 listopada 2021 r., a skarga została wniesiona do Trybunału 16 lutego 2022 r. (data stempla pocztowego);
- przedstawił uzasadnienie sformułowanych zarzutów (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK).

4. Trybunał Konstytucyjny stwierdza ponadto, że analizowana skarga konstytucyjna nie jest obarczona nieusuwalnymi brakami formalnymi, o których mowa w art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK, a przedstawione w jej uzasadnieniu zarzuty nie są oczywiście bezzasadne w rozumieniu art. 61 ust. 4 pkt 3 u.o.t.p.TK.

W związku z powyższym – na podstawie art. 61 ust. 2 u.o.t.p.TK – postanowiono jak w sentencji.