

153/9/A/2008

**WYROK**

z dnia 5 listopada 2008 r.

**Sygn. akt SK 79/06\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Wojciech Hermeliński – przewodniczący

Zbigniew Cieślak

Marian Grzybowski – sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniach 17 czerwca, 15 lipca i 4 listopada 2008 r., skargi konstytucyjnej spółki Fabryka Mechanizmów Samochodowych POLMO spółka akcyjna o zbadanie zgodności:

§ 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 27, poz. 268, ze zm.) z art. 2 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji oraz z art. 64 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

o r z e k a:

**§ 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 27, poz. 268, Nr 46, poz. 438, Nr 155, poz. 1290 i Nr 216, poz. 1828, z 2003 r. Nr 115, poz. 1079, Nr 152, poz. 1483, Nr 158, poz. 1534 i Nr 224, poz. 2229 oraz z 2004 r. Nr 109, poz. 1162) w zakresie, w jakim dotyczy faktur (lub faktur korygujących) potwierdzających czynności stanowiące przedmiot podatku naliczonego, do których to czynności – z możliwością przeprowadzenia kontroli sądowej – ma zastosowanie art. 83 kodeksu cywilnego, jest zgodny z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 Konstytucji.**

Ponadto p o s t a n a w i a:

**na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.**

UZASADNIENIE

**I**

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 17 listopada 2008 r. 2008 r. w Dz. U. Nr 203, poz. 1276.

1. W skardze konstytucyjnej Fabryki Mechanizmów Samochodowych POLMO spółki akcyjnej w Szczecinie (dalej: spółka lub skarżąca) z 24 kwietnia 2006 r. została zakwestionowana zgodność § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 27, poz. 268, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 22 marca 2002 r. lub rozporządzenie) z art. 2 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 oraz z art. 64 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym:

Skarżąca spółka złożyła w II Urzędzie Skarbowym w Szczecinie deklarację dotyczącą podatku od towarów i usług (VAT-7) za maj 2002 r., w której wykazała nadwyżkę (do zwrotu) podatku naliczonego nad podatkiem należnym w kwocie 681 174 zł. W ślad za złożoną deklaracją Urząd Kontroli Skarbowej w Szczecinie przeprowadził kontrolę skarbową transakcji nabycia (kupna) maszyn, urządzeń i narzędzi potwierdzonej fakturą nr 0040/02/FVS z 31 maja 2002 r., wystawioną przez firmę EXTRA SA dla skarżącej spółki na kwotę 3 500 000 zł plus podatek od towarów i usług w kwocie 770 000 zł (kwota brutto: 4 270 000 zł). W toku kontroli skarbowej, przeprowadzonej w dniach 15 lipca – 31 października 2002 r., organy kontroli skarbowej ustaliły, że maszyny, urządzenia i narzędzia nabyte przez spółkę były uprzednio przedmiotem obrotu pomiędzy powiązаныmi personalnie lub kapitałowo podmiotami: Towarzystwo Inwestycyjne Merkury SA w Katowicach, Centrostal Kielce, H.A.S. ASPRO sp. z o.o. w Szczecinie, MCR sp. z o.o. w Nowogardzie, Agromar Marek Richter, Odlewnia Metali „POLMO” w Stargardzie Szczecińskim, Moto-Handel „POLMO” sp. z o.o. w Szczecinie, EXTRA SA w Szczecinie oraz FSM „POLMO” SA. Na podstawie zebranego materiału dowodowego Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Szczecinie uznał, że czynności sprzedaży z zakupu maszyn, urządzeń i narzędzi pomiędzy podmiotami wymienionymi uprzednio zawierane były dla pozoru, celem zwiększenia ich cen, a tym samym – podwyższenia zawartego w cenach podatku od towarów i usług. Ostatecznie cenę miała zapłacić skarżąca spółka, jednocześnie uzyskując zwrot nadwyżki podwyższonego w ten sposób podatku naliczonego nad należnym po złożeniu deklaracji podatkowej.

Decyzją Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Szczecinie z 10 grudnia 2002 r. (znak UKS DO-11/1/32/2002/0427/K2), podjętą po przeprowadzeniu kontroli skarbowej, określono wobec skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług za maj 2002 r., odmawiając zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Jednocześnie ustalono dodatkowe zobowiązanie podatkowe w tym podatku. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia organ podatkowy stwierdził, że skarżąca uczestniczyła finalnie w szeregu transakcji pozorowanych mających na celu zawyżenie ceny ich przedmiotu, co prowadziło następnie do zwrotu zawyżonego podatku od towarów i usług.

Na podstawie zebranego w toku kontroli materiału dowodowego Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej ustalił w szczególności, że maszyny, urządzenia i narzędzia nabyte przez skarżąca spółkę 31 maja 2002 r. były uprzednio przedmiotem kilkufazowego obrotu pomiędzy wskazanymi, a powiązаныmi ze sobą personalnie i kapitałowo podmiotami gospodarczymi. W większości wypadków transakcjom kupna-sprzedaży maszyn i urządzeń nie towarzyszyło ich fizyczne przemieszczenie i przekazanie do dyspozycji kolejnych nabywców. W czterech przypadkach data sprzedaży wyprzedzała w czasie o kilkanaście lub kilka dni datę nabycia przedmiotu transakcji przez zbywcę. Przy kolejnych nieodległych czasowo transakcjach podwyższana była, z reguły znacząco (a nawet: radykalnie) cena poszczególnych tych samych (bez przeprowadzenia ich remontu i modernizacji) maszyn i urządzeń. Pomiedzy uczestnikami dokonywano głównie przekazania faktur, zaś uczestnicy transakcji wzajemnie kompensowali należności, przeważnie bez angażowania własnych

środków pieniężnych. Skarżąca odrzuciła ofertę nabycia majątku jednego z kontrahentów (ZPiRN „POLMO”) od syndyka upadłości, następnie nabywając niektóre tylko maszyny i urządzenia – będące uprzednio w dyspozycji tego kontrahenta – za radykalnie wyższą kwotę. Również skarżąca pozyskała istotne dla stanu faktycznego skargi maszyny i urządzenia bez pełnego zaangażowania swoich środków pieniężnych na zasadzie kompensat należności ze zbywcą (firmą EXTRA SA) oraz za należności pozyskane od jednego z uczestników „łańcucha” transakcji (Odlewni Metali „POLMO”). Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej uznał po przeprowadzeniu kontroli skarbowej, że transakcje poprzedzające nabycie przez skarżącą dokonywane były dla pozoru, bez ekonomicznego uzasadnienia nabywania maszyn i urządzeń w celu zawyżenia sum podatku naliczonego i uzyskania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. W tej sytuacji organ kontroli skarbowej stwierdził, że faktury, potwierdzające tego typu czynności, przedłożone przez skarżącą nie mogły stanowić dokumentacji umożliwiającej odliczenie od podatku należnego podatku naliczonego oraz zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym.

Izba Skarbowa w Szczecinie decyzją z 17 kwietnia 2003 r. (PP1-4407/1/03/DLO), wydaną w trybie odwoławczym, utrzymała w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu tej decyzji, organ odwoławczy podtrzymał zarówno ustalenia faktyczne dokonane przez organ pierwszej instancji, jak i ich ocenę prawną. Izba Skarbowa ustaliła, na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego, że w wyniku szeregu zaplanowanych transakcji pomiędzy wybranymi podmiotami na z góry określonych warunkach nastąpiło podwyższenie podatku naliczonego, co skutkowało roszczeniem o zwrot nadwyżki tego podatku nad podatkiem należnym. Organy skarbowe obu instancji wykazały też, że fakturowanie maszyn, urządzeń i narzędzi odbywało się z zastosowaniem cen znacznie przewyższających ich wartość rynkową i ewidencyjną. Udział podmiotów pośredniczących miał na celu wyłącznie podwyższanie cen kolejnych transakcji dla uzyskania podwyższenia ceny podatku naliczonego; wielu transakcjom nie towarzyszyła realna dostawa objętych nimi maszyn, urządzeń i narzędzi.

Skarga skarżącej na opisaną wyżej decyzję została oddalona wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 15 grudnia 2004 r. (sygn. akt SA/Sz 1108/03). W jego uzasadnieniu Wojewódzki Sąd Administracyjny podzielił stanowisko i oceny organów podatkowych. Podkreślił też podjęcie próby wykorzystania przez skarżącą przepisów podatkowych do uzyskania zawyżonych odliczeń podatku naliczonego od podatku należnego od towarów i usług. Sąd jednocześnie uznał za zasadne zastosowanie przez organy skarbowe § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r.

Skarga kasacyjna od tego orzeczenia została następnie oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 listopada 2005 r. (sygn. akt I FSK 259/05). Uzasadniając to rozstrzygnięcie, sąd potwierdził prawidłowość dokonanych przez organy skarbowe ustaleń faktycznych, w tym: dotyczących podjęcia z udziałem skarżącej szeregu transakcji dla pozoru celem uzyskania nienależnych odliczeń podatkowych. Sąd podkreślił jednocześnie, że nie dostrzega podstaw do wystąpienia z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r., gdyż w ocenie sądu przepis ten jest zgodny z Konstytucją.

W skardze konstytucyjnej, stanowiącej przedmiot niniejszego rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego, skarżąca wniosła o stwierdzenie, że § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji oraz z art. 64 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Zdaniem spółki norma wyrażona w tym przepisie narusza wywiedzioną z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywateli do państwa i do stanowionego przez nie prawa. W ocenie skarżącej, zasada zaufania obywateli do państwa pozwala poszczególnym podmiotom na założenie, że mogą one podejmować swoje decyzje – także w zakresie prowadzonej przez

siebie działalności gospodarczej – w przekonaniu, iż prawo stanowione przez organy państwa, w szczególności prawo daninowe, będzie zgodne z konstytucyjnym wzorcem, który określają przepisy art. 217 oraz art. 92 ust. 1 Konstytucji. Za zasadą zaufania obywateli do państwa kryje się – zdaniem skarżącej – obowiązek kształtowania prawa w taki sposób, by nie ograniczać arbitralnie praw jednostek (obywateli), konstruując system prawa jasny, spójny i zrozumiały dla obywateli, dający im gwarancję stabilności prawa. W opinii spółki zaskarżony przepis narusza tę zasadę z powodu niezgodności z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Ponadto w skardze sformułowano zarzut naruszenia art. 64 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, tj. konstytucyjnego prawa własności wywołanego nałożeniem na skarżącą obowiązku ponoszenia ciężaru podatkowego w drodze pozaustawowej. Zdaniem skarżącej, w czasie obowiązywania zakwestionowanego przepisu rozporządzenia nie obowiązywała żadna norma o randze ustawowej, która zezwalałaby organom władzy publicznej na zakazanie odliczania podatku ze względu na okoliczności, o których mowa w § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. W skardze podniesiono także zarzut wydania kwestionowanego aktu prawnego bez prawem wymaganych wytycznych, o których mowa w art. 92 ust. 1 Konstytucji.

2. Pismem z 16 stycznia 2007 r. (PP1-0311/446/06/07/EH/MB7-9122) Minister Finansów wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) – z uwagi na zbędność orzekania.

2.1. Swoje stanowisko Minister Finansów uzasadnił przede wszystkim zmianami normatywnymi, które spowodowały konieczność rozważenia, czy z uwagi na funkcję, jaką spełnia kontrola konstytucyjności norm prawnych, wydanie orzeczenia merytorycznego jest celowe i niezbędne. Norma prawna, analogiczna do zawartej w zaskarżonym przepisie rozporządzenia z 22 marca 2002 r., jest obecnie zawarta w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług z 2004 r.) – zatem stwierdzenie niezgodności z Konstytucją zakwestionowanego przepisu rozporządzenia nie wyeliminuje z obowiązującego systemu prawnego normy prawnej mającej zarzucane przez skarżącą wady.

Minister Finansów podkreślił, że Trybunał Konstytucyjny bada wprawdzie normę prawną, ale orzeczenie dotyczy konkretnego przepisu. Wyeliminowanie zaś z obrotu prawnego zakwestionowanej normy prawnej mogłoby nastąpić w aktualnym stanie prawnym – jedynie w drodze kontroli konstytucyjności powołanego przepisu art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy o podatku od towarów i usług z 2004 r. To zaś w niniejszej sprawie nie jest możliwe, z uwagi na związanie Trybunału granicami wniosku (art. 66 ustawy o TK). Dowodzi to – w ocenie Ministra Finansów – zbędności orzekania, skoro cel kontroli konstytucyjności (eliminacja niekonstytucyjnej normy) nie może być osiągnięty.

2.2. W razie nieuwzględnienia przez Trybunał Konstytucyjny stanowiska dotyczącego umorzenia postępowania, Minister Finansów wniósł o uznanie, że § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. nie jest niezgodny z: 1) art. 2 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, 2) art. 64 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Po zbadaniu zawartych w skardze konstytucyjnej zarzutów naruszenia przez § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, Minister Finansów uznał je za nieuzasadnione.

W opinii Ministra Finansów, § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r., którego wyraźnym umocowaniem ustawowym był art. 23 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od

towarów i usług z 1993 r., został wydany w granicach upoważnienia ustawowego przez organ do tego upoważniony i w celu wykonania ustawy, a więc zgodnie z wymogami określonymi w art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Zaskarżony przepis nie przekroczył również – w ocenie Ministra Finansów – granic wyznaczonych przez art. 217 Konstytucji, który stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Przywołując szeroko orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Minister Finansów podkreślił, że wprowadzenie ograniczeń w prawie do odliczania podatku w drodze aktu podustawowego jest możliwe, ponieważ mechanizm pomniejszania podatku należnego o podatek naliczony nie należy do tych elementów konstrukcji systemu, które zgodnie z Konstytucją winny być uregulowane wyłącznie w drodze ustawy.

W konkluzji swego pisma Minister Finansów stwierdził, że zaskarżony przepis został wydany:

– na podstawie ważnego, nieopartego na domniemaniu ani na wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia wynikającego z ustawy i w zakresie określonym w tym upoważnieniu,

– w granicach upoważnienia wynikającego z ustawy i w celu jej wykonania, w zgodzie z normami Konstytucji (art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji).

Tym samym nie zgodził się z podniesionymi w skardze konstytucyjnej zarzutami, w tym ze stwierdzeniem, że zakwestionowany przepis nie spełniał wymogów określonych w art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Nie podzielił też poglądu, że przesłanki umożliwiające odliczenia podatku VAT muszą być określone wyłączenie w ustawie, a jeżeli w rozporządzeniu – to na podstawie ściśle określonych wytycznych, których w odniesieniu do zaskarżonego przepisu brak, czy wreszcie, że przepis rozporządzenia – wbrew Konstytucji – uzupełnia ustawę, a nie zaś – ją wykonuje.

2.3. Minister Finansów stwierdził też, że wobec braku naruszenia art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, zaskarżony przepis nie narusza również art. 64 ust. 3 Konstytucji. W rozpatrywanej sprawie żaden sąd ani organ administracji publicznej nie orzekł zatem o ograniczeniu wolności i praw skarżącej na podstawie przepisu niezgodnego z Konstytucją.

W opinii Ministra Finansów, skarżąca nie wykazała, na czym miałyby polegać naruszenie art. 64 ust. 1 Konstytucji. Zdaniem Ministra Finansów nie stanowi tego zawarta w skardze ogólna uwaga, że obowiązek świadczenia podatków jest obowiązkiem przewidzianym w Konstytucji i jest ze swej istoty ograniczeniem prawa własności, ponieważ prowadzi do zmniejszenia praw majątkowych (środków pieniężnych) podmiotu prawa. Nie przekonuje również opinia, że wskazane naruszenie jest tym bardziej rażące, iż Minister Finansów w zakwestionowanym przepisie ograniczył podstawowe prawo podatnika na gruncie podatku od towarów i usług, tj. prawo do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r.

Wobec tego zarzutu Minister Finansów zauważył, że z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. wynika, że prawo do odliczania podatku naliczonego nie jest prawem bezwzględnym, ale podlega pewnym ograniczeniom (np. art. 19 ust. 4, art. 20 ust. 2, art. 23 ust. 1 pkt 1 i art. 25). Podatek od towarów i usług jest pobierany na każdym szczeblu obrotu gospodarczego, tzn. podatek wpłacony przez sprzedawcę może być odliczony przez nabywcę. Biorąc pod uwagę konstrukcję ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, nie można w ogóle zakładać, że w konstrukcji tego podatku mogło chodzić o dopuszczenie odliczenia podatku naliczonego od transakcji gospodarczych, których jedynym uzasadnieniem ekonomicznym było wyłudzenie (nieuzasadnione zawyżanie) zwrotów

podatku z budżetu. Można uznać zatem, że – co do zasady – ograniczenie odliczania podatku naliczonego wprowadzone zaskarżonym przepisem rozporządzenia, wynikało z samej konstrukcji ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r.

Uwzględniając zasady funkcjonowania podatku od towarów i usług, niezasadne jest – zdaniem Ministra Finansów – twierdzenie, że zastosowanie określonych regulacji w zakresie tego podatku prowadziło w sytuacji skarżącej do pozbawienia podatnika dochodu (pieniędzy) czy majątku.

2.4. Odnosząc się do zarzutów skarżącej o niskiej jakości merytorycznej i legislacyjnej § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r., Minister Finansów stwierdził, że zakwestionowany przepis nie stanowił dla organów podatkowych samostanowienia podstawy do orzekania o skutkach czynności prawnych. Jedynym skutkiem wynikającym z regulacji zawartej był brak podstaw do odliczenia podatku wynikającego z faktury (lub dokumentu celnego), potwierdzającej czynności, do których zastosowanie mają przepisy art. 58 i art. 83 kodeksu cywilnego. Przepis ten odwoływał się w sposób bezpośredni i jednoznaczny do przepisów kodeksu cywilnego, nie ingerując w ich treść (regulacja zawarta w zaskarżonym przepisie nie odnosiła się do innych sytuacji niż wynikające jednoznacznie z wskazanych przepisów tego kodeksu).

Z przywołanych przepisów kodeksu cywilnego wynika w szczególności, że czynności prawne sprzeczne z ustawą lub mające na celu obejście ustawy albo sprzeczne z zasadami współżycia społecznego, a także czynności pozorne są nieważne. W ocenie Ministra Finansów możliwość powoływania się na następstwa prawne stwierdzonej pozorności czynności prawnej lub następstwa obejścia prawa wynika więc wprost z unormowań zawartych w kodeksie cywilnym, a nie z przepisów kwestionowanego rozporządzenia. Przepisy rozporządzenia, odnosząc się do transakcji, do których miały zastosowanie wskazane w kwestionowanym rozporządzeniu przepisy art. 58 i art. 83 kodeksu cywilnego, nie ustanawiały – jako takie – sposobu oceny charakteru i następstw prawnych tych transakcji. Przepisy rozporządzenia nie ingerowały w szczególności w treść wskazanych tu przepisów kodeksu cywilnego.

Nie można się zatem zgodzić z zarzutem, że regulacja ta była byle jaka, niespójna i wewnętrznie sprzeczna.

2.5. Minister Finansów nie podzielił również zawartego w skardze konstytucyjnej zarzutu, że zaskarżony przepis rozporządzenia z 22 marca 2002 r. jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

Minister Finansów zauważa, mając na względzie zasady demokratycznego państwa prawa, że niedopuszczalne byłoby sankcjonowanie na gruncie prawa podatkowego (przez wprowadzenie możliwości odliczania podatku) skuteczności czynności sprzecznych z prawem, z zasadami współżycia społecznego, mających na celu obejście prawa, czy też czynności pozornych. Inna koncepcja postrzegania tego stanu rzeczy kłóciłaby się w sposób wyraźny z zasadami praworządności. Stanowiłaby wręcz zachętę dla tworzenia konstrukcji umów mających na celu nadużycia i wyłudzenia kwot podatku z budżetu.

Również ze społecznego punktu widzenia trudno byłoby zaakceptować odliczanie podatku od transakcji pozornych, sprzecznych z prawem lub mających na celu obejście prawa.

W ocenie Ministra Finansów brak jest podstaw do uznania, że zaskarżony § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji oraz art. 64 Konstytucji w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 12 czerwca 2007 r. zajął stanowisko, że § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. jest niezgodny z art. 2, art. 64, art. 217 w związku z art. 92 ust. 1 Konstytucji. Stanowisko to zostało uzasadnione w oparciu o następujące argumenty:

Z analizy przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług z 1993 r.), wynika, że § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. został wydany w oparciu o upoważnienie zawarte w art. 23 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, w części, w jakiej upoważnia ono (fakultatywnie) Ministra Finansów do określenia przypadków, w których nabycie towarów i usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, można również przyjąć, że rozporządzenie to wydane zostało z uwzględnieniem następstw nowelizacji wprowadzonej ustawą z dnia 15 lutego 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń (Dz. U. Nr 19, poz. 185) do ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. Zmiana ta polegała na dodaniu do art. 23 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. ustępu 2, w którym zobowiązano Ministra Finansów, aby przy wydawaniu rozporządzenia uwzględnił w szczególności: założenia ustawy budżetowej, przebieg realizacji budżetu państwa, sytuację gospodarczą państwa i specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami.

W ocenie Prokuratora Generalnego rozporządzenie wydane na podstawie tak ogólnie sformułowanego upoważnienia nie może realizować zasady prymatu ustawy w zakresie prawa podatkowego.

W art. 23 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. upoważniono Ministra Finansów do określenia przypadków, w których nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego, bez bliższego sprecyzowania, jakiego rodzaju zdarzeń (sytuacji) wyłączenie tego prawa powinno dotyczyć. Takiej wskazówki, zdaniem Prokuratora Generalnego, nie można również wywieść z ust. 2 tego artykułu, w którym posłużono się sformułowaniami o tak dużym stopniu ogólności, że nie można uznać, że zakwestionowane rozporządzenie zostało wydane „na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie”.

Prokurator Generalny podkreślił, że konieczność ograniczenia swobody legislacyjnej Ministra Finansów zachodzi w sytuacji, gdy chodzi o określenie wyjątków od przyjętej w ustawie zasady, jaką w tym wypadku jest prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony zbywcy lub zwrotu różnicy podatku. Ustanowienie tych wyjątków powinno odbyć się na drodze ustawowej także w celu spełnienia wymagań zawartych – zdaniem Prokuratora Generalnego – w art. 217 Konstytucji.

Mechanizm obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego nie mieści się w wyliczeniu zawartym w tym przepisie, co może oznaczać, że mechanizm ten może być regulowany na drodze aktu podustawowego. Nie można jednak pominąć, zdaniem Prokuratora Generalnego, że z punktu widzenia założeń ustawowych dotyczących podatku od towarów i usług zasada odliczania tego podatku jest ściśle powiązana z zasadą nakładania tego podatku, a więc stanowi jego istotny element.

W konkluzji Prokurator Generalny uznał, że § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. naruszył art. 64, art. 217 w związku z art. 92 ust. 1 Konstytucji. Sprzeczność tego przepisu z wymienionymi wzorcami kontroli powoduje tym samym jego niezgodność z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzioną z art. 2 Konstytucji.

4. W piśmie procesowym z 24 czerwca 2008 r., skarżąca – zapowiadając dodatkowe

uzasadnienie skargi (w jej pierwotnej postaci) przedstawiła *de facto* nowe ujęcie zarzutów skargi konstytucyjnej. Odniosła się do wniosków i twierdzeń zawartych w piśmie procesowym Ministra Finansów (z 16 stycznia 2007 r.) oraz Prokuratora Generalnego (z 12 czerwca 2007 r.). W szczególności uznała, że kwestionowany § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. jest niezgodny: a) z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 217 Konstytucji przez to, że pozwala odbierać prawo wynikające z „neutralności VAT”, b) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 przez to, że stanowi normę rangi podustawowej umożliwiającą odebranie prawa do odliczenia podatku naliczonego po dokonaniu transakcji, do których mają zastosowanie art. 58 lub art. 83 k.c.

4.1 Skarżąca nie zgodziła się ze stanowiskiem Ministra Finansów, zgodnie z którym w sprawie zachodzi przesłanka umorzenia postępowania z uwagi na zbędność orzekania.

Zaskarżony w skardze konstytucyjnej § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. został wprawdzie uchylony, jednakże zgodnie z regułami międzyczasowymi prawa podatkowego tylko ten materialnoprawny przepis mógł być w przeszłości i może być w przyszłości stosowany w odniesieniu do stanów faktycznych zaistniałych w okresie, kiedy jeszcze obowiązywało to rozporządzenie. Chcąc skorzystać z przewidzianego w art. 79 ust. 1 Konstytucji środka ochrony praw i wolności, skarżąca mogła wskazać tylko ten przepis prawa, na podstawie którego prawomocnie orzeczono o jej prawach i obowiązkach (zgodnie z art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK). Tym przepisem mógł być wyłącznie § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r.

Gdyby zgodzić się z argumentacją, której Minister Finansów używa dla wykazania bezcelowości kontroli konstytucyjnej w tej sprawie, prowadziłyby to – zdaniem skarżącej – do wyłączenia możliwości skorzystania z instytucji skargi konstytucyjnej (i związanej z nią ochrony) w każdej takiej sytuacji, kiedy przepis – na podstawie którego ostatecznie orzeczono o wolnościach, prawach lub obowiązkach przewidzianych w Konstytucji – został zastąpiony przez przepis o takim samym lub bardzo podobnym brzmieniu, który został umiejscowiony w innym akcie prawnym. Zaakceptowanie stanowiska Ministra Finansów o braku celu orzekania o konstytucyjności zaskarżonego skargą konstytucyjną przepisu, który w obowiązującym stanie prawnym został zastąpiony przez identyczny czy podobny przepis innego aktu prawnego, skutkowałoby nadmiernym – a tym samym niedopuszczalnym – ograniczaniem możliwości korzystania z instrumentu ochrony przewidzianego w art. 79 ust. 1 Konstytucji, przede wszystkim w obszarze prawa podatkowego. Z tego powodu wnioski o umorzenie postępowania w rozpatrywanej sprawie, w ocenie skarżących, powinien zostać uznany za bezpodstawny.

Wbrew twierdzeniom Ministra Finansów, Trybunał Konstytucyjny – zdaniem skarżącej – nie zajmował się jeszcze sprawą, w której mógłby ocenić konstytucyjność identycznej lub podobnej konstrukcji prawnej odpowiadającej treści zaskarżonego przepisu rozporządzenia z 22 marca 2002 r., w której odbiera się prawo do odliczenia (zwrotu) podatku naliczonego przy wszystkich czynnościach cywilnoprawnych, do których ma zastosowanie art. 58 lub art. 83 kodeksu cywilnego, bez względu na to, czy prowadziły one lub mogły prowadzić do uzyskania nieuzasadnionych korzyści podatkowych. Rozpatrywana sprawa dotyczy – zdaniem skarżącej – problemu, czy może obowiązywać norma odbierająca całkowicie i ostatecznie prawo wynikające z zasady „neutralności VAT” z uwagi na możliwość przypisania danej transakcji cech odpowiadających hipotezie art. 58 lub art. 83 k.c., nawet jeżeli kwota podatku naliczonego przy transakcji została zapłacona w cenie, a odpowiadająca mu kwota podatku należnego została rozliczona przez sprzedawcę, zaś wynikające z tego rozliczenia zobowiązanie podatkowe zostaje przez niego zapłacone.

Uzasadniając – w nowym ujęciu z 24 czerwca 2008 r. – zarzut niezgodności § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z wzorcem konstytucyjnym wynikającym z art. 2 w związku z



art. 64 ust. 1 i 3 oraz z art. 217 Konstytucji, skarżąca wskazała, że nie kwestionuje potrzeby tworzenia czy to ogólnych (generalnych), czy indywidualnych (szczególnych) instytucji obejścia prawa podatkowego. W interesie publicznym leży tworzenie precyzyjnych instrumentów prawnych służących dyskwalifikowaniu skuteczności (w zakresie skutku podatkowego) czynności, którymi: ukrywa się rzeczywisty przedmiot lub podstawę opodatkowania, pozoruje się uzyskanie uprawnienia do ulgi podatkowej lub zwolnienia podatkowego albo też (zwłaszcza chodzi tu o występujące na gruncie przepisów o VAT zjawisko tzw. „karuzeli podatkowej”) pozoruje się wystąpienie określonych rozliczeń podatkowych, które (gdyby rzeczywiście i efektywnie zaistniały) uprawniałyby podatnika-nabywcę do obniżenia podatku należnego lub zwrotu nadwyżki naliczonego. Brak takich przepisów być może byłby „zachętą dla tworzenia konstrukcji umów mających na celu nadużycia i wyłudzenia kwot podatku z budżetu”. Rzecz jednak w tym, żeby stanowić tego typu przepisy w taki sposób, by można je było stosować jedynie w wypadku oszustw podatkowych, umożliwiając ich dyskwalifikację, i w ten sposób chronić budżet państwa przed wyłudzeniami kwot podatku naliczonego. Takie przepisy nie mogą przynosić dodatkowych obciążeń fiskalnych w każdej sytuacji, gdy istnieje podejrzenie, że czynności cywilnoprawne są obarczone jakąś wadą opisaną w art. 58 lub art. 83 k.c. – a tak jest w przypadku zaskarżonego przepisu rozporządzenia.

Jednocześnie skarżąca wyraziła pogląd, że jeżeli prawodawca decyduje się na wprowadzenie do systemu indywidualnej (szczególnej) instytucji obejścia prawa podatkowego, to może ona służyć tylko ochronie słusznym interesów fiskalnych w zakresie określonej daniny publicznoprawnej. Nie może zaś ona dawać normatywnej podstawy do dodatkowych, nadmiernych przysporzeń na rzecz fiskusa kosztem podatników. Stoi temu na przeszkodzie zasada demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) – i wynikające z niej: zasada zaufania do demokratycznego państwa prawnego i stanowionego przez nie prawa oraz zasada sprawiedliwości opodatkowania – w związku z gwarancją poszanowania prawa własności i ochrony tego prawa przed nadmierną (nieproporcjonalną) ingerencją prawodawczą (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji). Jeżeli możliwość uzyskiwania przez fiskus nadmiernych przysporzeń wiąże się z konstrukcją normatywną, która stanowi swoistą „pułapkę podatkową”, to – obok norm konstytucyjnych wymienionych w zdaniu poprzednim – należy takiej sytuacji przeciwstawić również normę zawartą w art. 217 Konstytucji.

Tymczasem – zdaniem skarżące – kwestionowany § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia jest zaprzeczeniem zasady sprawiedliwej i proporcjonalnej ingerencji podatkowej (art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji) w sferę prawa własności. Umożliwił przez to wydanie w sprawie podatkowej spółki decyzji podatkowych i wyroków sądów administracyjnych naruszających jej prawo własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji) przez nadmierną (nieproporcjonalną w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji) ingerencję. niesprawiedliwość i nieproporcjonalność ingerencji podatkowej zaskarżonego przepisu rozporządzenia przejawia się odebraniem spółce prawa do odliczenia (zwrotu) podatku naliczonego, choć ten został przez nią zapłacony w cenie, a odpowiadająca mu kwota podatku należnego na poprzednich etapach obrotu została w całości rozliczona.

Uzasadniając zarzut niezgodności zakwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji, skarżąca wskazała, że prawo do odliczenia (zwrotu) podatku zostało uregulowane w ustawie i stanowi istotny element kalkulacyjny zobowiązania podatkowego, zasadę naczelną konstrukcji VAT. Wszelkie ograniczenia tego prawa również powinny mieć charakter ustawowy, tak jak to przewiduje art. 217 Konstytucji. Zgodnie z przywołanym tu przepisem nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. To znaczy, że zarówno zakres podmiotowy, przedmiotowy, jak i wysokość

podatku powinny wynikać z przepisu ustawowego. Skoro ograniczanie prawa do obniżania podatku należnego w sposób znaczący kreuje wysokość zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług, to jako istotny element prawnej konstrukcji obowiązku podatkowego, powinno być – co do zasady – uregulowane ustawą. W ocenie skarżącej każde ograniczenie prawa do odliczania podatku uregulowane w akcie prawnym rangi rozporządzenia wykonawczego jest wątpliwe z punktu widzenia normy art. 64 ust. 1 i 3 w związku art. 217 Konstytucji.

Skarżąca, zgadzając się, co do zasady, z orzecznictwem TK, uznała, że takim dopuszczalnym „doprecyzowaniem” zasady ustawowej wynikającej z art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. są: a) zakazanie odliczania podatku naliczonego od transakcji, które nie miały w rzeczywistości miejsca (nie można odliczyć podatku naliczonego przy transakcji, która nie miała w rzeczywistości miejsca – skoro transakcji nie było, nie ma też podatku naliczonego); b) odebranie prawa do odliczenia podatku, który nie został zapłacony w cenie (nie można dochodzić „zneutralizowania” ciężaru podatkowego, którego się nie poniosło); c) odliczanie podatku naliczonego ze świadomością, że odpowiadająca mu kwota podatku należnego nigdy nie zostanie rozliczona z fiskusem (nie można żądać od fiskusa oddania tego, co ze świadomością jego pokrzywdzenia wypłacono komuś innemu).

Jednakże – zdaniem skarżącej – nie można już uznać za „doprecyzowanie” zasad ustawowych wyrażonych w art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r., a tym samym za działanie w granicach upoważnienia ustawowego zawartego w art. 23 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r., odebrania prawa do odliczenia podatku naliczonego przy czynnościach, do których mają zastosowanie art. 58 lub art. 83 kodeksu cywilnego – nawet jeżeli podatek naliczony został zapłacony w cenie, a odpowiadająca temuż kwota podatku należnego została w całości rozliczona w deklaracji podatkowej. Żadną miarą nie można uznać – w przekonaniu skarżącej – że zawarta w przepisach ustawowych „filozofia” VAT – w szczególności zasada „neutralności VAT” – opiera się również na założeniu, iż wolno „rekwirować” podatek naliczony w imię tylko samej potrzeby stosowania prewencji ogólnej oraz potrzeb realizacji ogólnych zasad systemu prawnego. Można, ich zdaniem, zaryzykować stwierdzenie, że w tym zakresie zaskarżony przepis rozporządzenia wprowadził swoistą daninę od wszelkich czynności cywilnoprawnych, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 lub art. 83 kodeksu cywilnego.

W ocenie skarżącej, wyrażonej w piśmie procesowym z 24 czerwca 2008 r., zarówno ust. 1 jak i ust. 2 art. 23 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. nie zawierał takiego sprecyzowania zdarzeń (sytuacji) wyłączających prawo wynikające z zasady „neutralności VAT”, które pozwalałoby Ministrowi Finansów na stworzenie konstrukcji normatywnej, jaką zawiera zaskarżony § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r.

5. Na podstawie art. 44 ustawy o TK, Prezes Trybunału Konstytucyjnego zwrócił się do Rady Ministrów o wydanie przewidzianej w tym przepisie opinii.

W piśmie z 17 września 2008 r. Prezes Rady Ministrów stwierdził, że w wypadku orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją, Rada Ministrów przewiduje ujemne skutki finansowe dla budżetu państwa. W oparciu o analizę decyzji wydanych na podstawie § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r., Prezes Rady Ministrów oszacował, że z tytułu ewentualnych zwrotów, na rzecz podatników, nadpłaty podatku wraz z odsetkami, Skarb Państwa poniósłby koszty na poziomie co najmniej 15 mln złotych.

Prezes Rady Ministrów zwrócił również uwagę, że orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją może stanowić podstawę do kwestionowania konstytucyjności analogicznego przepisu zawartego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania

niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 970, ze zm.), który obowiązywał do 1 czerwca 2005 r. W tym wypadku koszty wynikające z obowiązku zwrotu podatku wraz z odsetkami mogą kształtować się na poziomie co najmniej 4 mln złotych.

Wskazane kwoty nie obejmują skutków finansowych ewentualnych roszczeń odszkodowawczych, gdyż jak zauważył Prezes Rady Ministrów, nie sposób oszacować liczby podatników (oraz wysokości odszkodowań), którzy zechcą skorzystać z przysługujących im w tym zakresie uprawnień.

6. W dniu 30 października 2008 r. skarżąca spółka przedłożyła Trybunałowi Konstytucyjnemu kolejne pismo procesowe. W piśmie tym podtrzymała w całości zarzuty skargi konstytucyjnej z 24 kwietnia 2006 r., uzupełnione o treść pisma procesowego z 24 czerwca 2008 r. Nadto odnieśli się do opisu sprawy podatkowej skarżącej dokonanego w piśmie Ministra Finansów z 14 lipca 2008 r. oraz w wyjaśnieniach na rozprawie w dniu 15 lipca 2008 r.

Pełnomocnicy skarżącej zakwestionowali uprawnienie organów podatkowych do oceny wystąpienia okoliczności, do których mają zastosowanie art. 58 lub art. 83 k.c., oraz określenia następstw zastosowania tych unormowań. Ocena taka – w przekonaniu skarżącej spółki – należy do wyłącznej kognicji sądów powszechnych. Pełnomocnicy skarżącej wyrazili przy tym pogląd, że w okresie obowiązywania kwestionowanego § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. zarówno organy podatkowe jak i podatnicy nie dysponowali uprawnieniem do występowania do sądu o ustalenie stosunku prawnego między uczestnikami transakcji, którym organy podatkowe zarzuciły pozorność. W szczególności w ocenie skarżącej, podatnicy nie legitymowali się posiadaniem interesu prawnego niezbędnego dla wytoczenia powództwa o ustalenie stosunku prawnego.

Skarżąca podkreśliła też okoliczność uregulowania, w październiku 2001 r., zobowiązania podatkowego zbywcy maszyn i urządzeń, spółki EXTRA S.A., w toku realizowanej kontroli skarbowej. Nadmieniła przy tym, że fakt uregulowania podatku przez podmiot trzeci, tj. spółkę ASPRO, wynikał z możliwości finansowych tego podmiotu; praktyka taka była kilkakrotnie stosowana w relacjach spółek EXTRA SA i ASPRO w latach 2001-2004, nie napotykając na zastrzeżenia organów skarbowych. Pełnomocnicy skarżącej wyrazili pogląd, że zwłoka w zapłaceniu podatku i poniesienie konsekwencji zwłoki (w postaci odsetek za zwłokę) obciąża spółkę ASPRO.

W ocenie skarżącej uregulowanie zobowiązania podatkowego przez zbywcę stanowiło przesłankę uprawnienia skarżącej – jako nabywcy – do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego i do wystąpienia o zwrot różnicy podatku. Skarżąca zwróciła uwagę na możliwość wstrzymania zwrotu różnicy podatku do momentu wykonania przez zbywcę (spółkę EXTRA) zobowiązania podatkowego.

W dalszej części pisma z 30 października 2008 r. skarżąca podkreśliła związek wywodów zawartych w piśmie procesowym z 24 czerwca 2008 r. zarówno z *petitum*, jak i z uzasadnieniem pierwotnego ujęcia swej skargi konstytucyjnej. W szczególności dotyczy to uzasadnień niezgodności § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji oraz podniesionej w skardze okoliczności arbitralnego działania prawodawcy. Skarżąca zwróciła uwagę na konieczność uwzględnienia pełnego kontekstu konstytucyjnego, w jakim funkcjonowało zaskarżone unormowanie. W ocenie skarżącej ułomności kwestionowanego przepisu wskazują na naruszenie zarówno art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 jak i art. 217 Konstytucji. Zdaniem skarżącej ujęcie tego przepisu powodowało powstanie niebezpiecznego luzu decyzyjnego przyznanego organom podatkowym. Brak uzależnienia odmowy odliczenia podatku naliczonego (i zwrotu różnicy podatku naliczonego

i należnego) od okoliczności uiszczenia podatku należnego prowadzi też – zdaniem skarżącej – do niesprawiedliwego traktowania podatników.

Pełnomocnicy skarżącej negatywnie odnieśli się do stanowisk Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, że zarzuty skargi konstytucyjnej nie stanowią odpowiedniej podstawy do badania niezgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją. Wskazali, iż postawiony przez organy podatkowe (w wyniku kontroli skarbowej) zarzut braku uzasadnienia ekonomicznego transakcji realizowanej przez skarżącą stał się podstawą postawienia zarzutów karnych z art. 296 k.k. (w zakresie działania na szkodę spółki). W ocenie skarżącej kwestionowany przepis stanowi regulację niespójną, wewnątrznie sprzeczną i wprowadzoną do obrotu prawnego z pogwałceniem zasad konstytucyjnych. Mimo tych ułomności zaskarżony przepis generował samodzielnie odpowiedzialność karnoskarbową, nie będąc przepisem rangi ustawowej.

Pełnomocnicy skarżącej podnieśli ponadto zarzut przekroczenia przez Ministra Finansów granic udzielonego upoważnienia do wydania rozporządzenia. Zakwestionowali kompetencję sądów administracyjnych do orzekania w przedmiocie nieważności czynności cywilnoprawnych (w kontekście odesłania w § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia do art. 83 k.c.) oraz to, że podatnik miał możliwość skorzystania z uprawnień do wytoczenia powództwa o ustalenie (w świetle art. 189 k.p.c.). Podkreślili konstrukcyjny charakter prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w ramach podatku od towarów i usług oraz zasadę neutralności ekonomicznej tego podatku. Wskazali na konieczność wyrażenia ograniczeń korzystania z prawa potraćalności w przepisach rangi ustawowej.

## II

W rozpatrywanej sprawie Trybunał Konstytucyjny przeprowadził postępowanie na rozprawie trzykrotnie: 17 czerwca 2008 r., 15 lipca 2008 r. oraz 4 listopada 2008 r.

Na rozprawę 17 czerwca 2008 r. stawili się pełnomocnicy skarżącej spółki oraz przedstawiciele Ministra Finansów i przedstawicielka Prokuratura Generalnego.

Przewodniczący składu orzekającego poinformował, że 10 czerwca 2008 r. do Trybunału Konstytucyjnego wpłynęło pismo pełnomocnika skarżącej spółki, zawierające wniosek o zmianę terminu rozprawy wyznaczonej na 17 czerwca 2008 r. W uzasadnieniu wniosku pełnomocnik podniósł, że został umocowany do reprezentowania skarżącej spółki 5 czerwca 2008 r., jednak pełnomocnictwo zostało mu doręczone 10 czerwca 2008 r. Jego zdaniem czas, jaki pozostał na zapoznanie się z rozpatrywaną sprawą, był zbyt krótki, by uniknąć pewnej powierzchowności w uzasadnieniu skargi i argumentacji.

Trybunał Konstytucyjny postanowił uwzględnić wniosek pełnomocnika skarżącej spółki o odroczenie rozprawy i wyznaczył nowy termin rozprawy na 15 lipca 2008 r. Trybunał Konstytucyjny postanowił jednocześnie zobowiązać pełnomocnika skarżącej spółki do pisemnego sprecyzowania uzasadnienia zarzutów skargi konstytucyjnej, w terminie 7 dni.

Na rozprawę 15 lipca 2008 r. stawili się pełnomocnicy skarżącej spółki oraz przedstawicielka Ministra Finansów i przedstawicielka Prokuratura Generalnego.

Przewodniczący składu orzekającego poinformował, że 26 czerwca 2008 r. do Trybunału Konstytucyjnego wpłynęło pismo pełnomocników skarżącej, datowane 24 czerwca 2008 r., stanowiące uzupełnienie uzasadnienia zarzutów. Pismo to zostało przekazane uczestnikom postępowania do wiadomości i dołączone do akt. Dnia 9 lipca 2008 r. pełnomocnicy skarżącej nadesłali również do Trybunału Konstytucyjnego trzy opinie prawne sporządzone przez: prof. dr hab. H. Litwińczuk, prof. dr hab. W. Nykiela i mgr M. Sęk oraz prof. dr hab. B. Brzezińskiego i dr E. Prejs, na zlecenie pełnomocników skarżącej dotyczące zgodności z Konstytucją zaskarżonego przez spółkę przepisu. Uczestnicy postępowania potwierdzili odbiór powyższych opinii 11 lipca 2008 r. Opinie te zostały również włączone do

akt sprawy. Z kolei 14 lipca 2008 r. do Trybunału Konstytucyjnego wpłynęło pismo procesowe Ministra Finansów zawierające stanowisko w sprawie zarzutów skarżącej spółki przedstawionych w piśmie z 24 czerwca 2008 r. Uczestnicy postępowania, tzn. pełnomocnicy skarżącej spółki i przedstawicielka Prokuratora Generalnego, potwierdzili odbiór tego pisma tuż przed rozpoczęciem odroczonej rozprawy.

Pełnomocnicy spółki, podtrzymując stanowisko zajęte w piśmie procesowym podnieśli, że w sprawie doszło do odebrania podatnikowi VAT prawa odliczenia podatku naliczonego, mimo że celem działania podatnika nie było uzyskanie korzyści podatkowej kosztem Skarbu Państwa, a jedynie rozliczenie podatku zapłaconego w cenie i rozliczonego przez kontrahenta (dla przypomnienia pełnomocnicy skarżącej zwrócili uwagę, że w piśmie z 14 lipca 2008 r. Ministerstwo Finansów wskazało na fakt zapłaty podatku już po wdrożeniu kontroli skarbowej i przez podmiot trzeci, czemu nie zaprzeczyli). Zdaniem pełnomocników skarżącej, jeśli prawo do odliczenia ma doznawać ograniczeń, może to nastąpić tylko z nadzwyczajnych powodów. Takim powodem jest z pewnością ochrona interesów Skarbu Państwa. Jednak aby uznać, że zaskarżony przepis chroni ten interes w sposób adekwatny do założonego celu, powinien on wskazywać, że przesłanką stosowania go jest uzyskanie przez podatnika korzyści podatkowej, powiązanej z wystąpieniem lub narażeniem na wystąpienie, w związku z transakcjami dokonywanymi przez podatnika, szkody po stronie Skarbu Państwa. Tak jednak nie jest. Przepis ten – w ocenie pełnomocników skarżącej – stanowi samoistną podstawę nakładania na transakcje, do których ma zastosowanie art. 58 lub art. 83 kodeksu cywilnego, swoistej kontrybucji podatkowej.

Na dowód poparcia tej tezy pełnomocnicy skarżącej powołali się na praktykę, potwierdzoną orzecznictwem sądów administracyjnych, której analiza prowadzi do wniosku, że organy podatkowe chętnie stosują ten instrument, wykorzystując duży zakres luzu interpretacyjnego, jaki stwarza ten przepis. Dowodzili, że samo postawienie tezy, że do określonych czynności ma zastosowanie art. 58 i art. 83 kodeksu cywilnego, powoduje próby jej udowodnienia, jakkolwiek często na podstawie niespójnych wywodów opartych na zarzutach obejścia prawa podatkowego, stawianych przy tym apriorycznie i bez odpowiedniego uzasadnienia.

Pełnomocnicy skarżącej podkreślili, że złożona skarga konstytucyjna nie dotyczy korzystania z ulgi podatkowej. Skarga ta dotyczy odebrania mocą zaskarżonego przepisu fundamentalnego prawa podatnika do odliczenia zapłaconego w cenie podatku naliczonego, który został prawidłowo rozliczony przez kontrahenta. Kontrola sądowa zaakceptowała ustalenia faktyczne dokonane przez organy podatkowe, ich kwalifikację prawną, ograniczając się zasadniczo do ogólnych stwierdzeń dotyczących prawa organów podatkowych do stosowania tego rodzaju zabiegów jako swoistego „wentyla bezpieczeństwa” i przy przyjęciu braku wątpliwości co do konstytucyjności podstawy prawnej tych działań.

W toku dalszych wywodów pełnomocnicy skarżącej wnieśli nadto, by Trybunał Konstytucyjny przedmiotem kontroli uczynił normę dekodowaną z zaskarżonego przepisu, zgodną z ustaloną praktyką organów i sądów administracyjnych. W opinii pełnomocników skarżącej rozpatrywana sprawa jest reprezentatywnym przejawem tejże praktyki, w której nigdy nie doszłoby do zastosowania zaskarżonego przepisu, gdyby nie jego zbyt elastyczny charakter, umożliwiający zastosowanie w sytuacji, kiedy w opinii Urzędu Kontroli Skarbowej ceny w transakcjach między podmiotami powiązаныmi w jednej grupie spółek znacznie odbiegały od pierwotnych cen zakupu, a organy podejrzewały popełnienie oszustwa podatkowego.

Pełnomocnicy podnieśli również, że przepis ten w sposób ewidentny narusza prawo własności, ponieważ po pierwsze, przekracza granice koniecznego z punktu widzenia ochrony interesów fiskalnych ograniczenia tego prawa, po drugie, poprzez swoją restrykcyjność przekracza granice proporcjonalności w stosunku do celu, jakiemu ma służyć, oraz, po

trzecie, jest przepisem rangi podustawowej. Należy też wskazać, że w stanie prawnym, obowiązującym w 2002 r., brak jakichkolwiek gwarancji ochrony praw podatnika przed arbitralnym stosowaniem zaskarżonego przepisu. Gwarancja taka pojawiła się dopiero na początku 2003 r., choć właściwej formy nabrała we wrześniu 2005 r., wraz z kolejną nowelizacją ordynacji podatkowej.

Z tych względów, omówionych szerzej w piśmie procesowym z 24 czerwca 2008 r., należy – zdaniem skarżącej – uznać, że wniosek o zbadanie zgodności zaskarżonego przepisu z wzorcem konstytucyjnym z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 217 Konstytucji jest uzasadniony.

Poddając analizie ewolucję podatku od towarów i usług w Polsce, pełnomocnicy skarżącej podnieśli również, że pozostawienie zaskarżonego przepisu w rozporządzeniu wydanym w marcu 2002 r., jak również niedostosowanie go do zasady określoności oraz zasad wyznaczających konstytucyjne granice ingerencji w prawo własności, powoduje, że w pełni zasadny jest wniosek o zbadanie zgodności zaskarżonego przepisu z wzorcem konstytucyjnym zawartym w art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz z art. 217 Konstytucji.

Pełnomocnicy skarżącej uznali też za wadliwe uregulowanie w akcie rangi rozporządzenia prawa podatnika do odliczeń. Na marginesie swoich wywodów pełnomocnicy skarżącej podnieśli, że zastosowanie kwestionowanego przepisu stanowić może podstawę do uruchomienia odpowiedzialności karnej, na gruncie przepisów karno-skarbowych. Wyrazili w tym kontekście wątpliwość, czy granice odpowiedzialności karnej mogą być zdeterminowane aktem wykonawczym.

Przedstawicielka Ministra Finansów wniosła o uznanie, że zaskarżone przepisy rozporządzenia są zgodne zarówno z art. 2, jak i z art. 64 Konstytucji. Analizując przesłanki wniesienia skargi konstytucyjnej, podkreśliła, że organy podatkowe oceniły postępowanie skarżącej jako dokonane dla pozoru, z naruszeniem zasad współzycia społecznego. Analogicznie wypowiedziały się sądy administracyjne obu instancji, akceptując tym samym rozstrzygnięcia organów podatkowych. Odnosząc się do argumentów pełnomocników skarżącej dotyczących niewłaściwej praktyki organów skarbowych, przedstawicielka Ministra Finansów powiedziała, że wszystkie te argumenty odnoszą się do interpretacji przepisów kodeksu cywilnego. Norma zaskarżona w rozporządzeniu z 22 marca 2002 r. stanowi tylko i wyłącznie o konsekwencjach zinterpretowania czynności na gruncie przepisów kodeksu cywilnego, nie zaś – stosowania ogólnych zasad określonych w przepisach dotyczących podatku od towarów i usług. Wszystkie zarzuty, które wymienili pełnomocnicy skarżącej, odnoszą się do interpretacji przepisów kodeksu cywilnego i uznania, że czynności dokonywane przez podmioty transakcji były *de facto* czynnościami dla pozoru, czy też czynnościami, które naruszają zasady współzycia społecznego. Nie były to oceny, które dokonane zostały w świetle przepisów o podatku od towarów i usług, a dokładnie – zaskarżonego rozporządzenia. Na podstawie przedłożonej faktury w świetle zaskarżonego przepisu tylko i wyłącznie odmówiono podatnikowi realizacji *in concreto* prawa do odliczenia podatku. Taka interpretacja miała miejsce na podstawie przepisu zawierającego odesłanie do art. 58 i art. 83 kodeksu cywilnego i została uznana za prawidłową na mocy prawomocnych orzeczeń sądowych. Trudno zatem brać pod uwagę pogląd pełnomocników skarżącej, że kwestionowany przepis rozporządzenia jest błędnie stosowany w praktyce i narusza konstytucyjne prawa skarżącej w związku z zaistniałą sytuacją.

Przedstawicielka Ministra Finansów powiedziała również, że nie można się zgodzić z tezą pełnomocników skarżącej, że nie kwestionuje się tutaj zapłacenia podatku przez sprzedawcę, który dokonał bezpośrednio sprzedaży przedmiotowych maszyn i urządzeń na rzecz skarżącej spółki. Oczywiście, takie stwierdzenie w piśmie Ministra Finansów znalazło się, ale jest to stwierdzenie, które zostało przez pełnomocników wyrwane z kontekstu.

Wyraźnie wskazuje się również w tym piśmie, że mamy do czynienia z tzw. łańcuszkiem sprzedaży. Okoliczności, które zaistniały w objętych kontrolą skarbową stanach faktycznych dowodzą, że tak naprawdę był to obrót „papierowy”. Co więcej, w niektórych sytuacjach faktury na sprzedaż były wystawiane wcześniej niż zakup dokonany przez podmiot sprzedający. Wszystko to odzwierciedla sytuację faktyczną, do której Trybunał Konstytucyjny powinien odnieść przedłożoną mu skargę konstytucyjną i na jej tle rozważyć, czy jakiegokolwiek prawa skarżącej spółki zostały naruszone.

Odnosząc się do zarzutów dotyczących umiejscowienia w akcie podustawowym okoliczności determinujących korzystanie przez podatników z prawa do odliczeń, przedstawicielka Ministra Finansów – powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – stwierdziła, że możliwości pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony mogą być unormowane w akcie podustawowym. Zaskarżony przepis był wydany na podstawie upoważnienia ustawowego i w celu wykonania ustawy.

Zdaniem przedstawicielki Ministra Finansów, gdyby przyjąć prezentowaną przez pełnomocników skarżącej spółki tezę, że ingerencja w prawo do odliczania podatku naliczonego od podatku należnego jest dopuszczalna tylko wówczas, gdy wiązało się to z jakąkolwiek sytuacją polegającą na uzyskaniu korzyści finansowej przez podmiot, który takiego odliczenia chciałby dokonać, to takiej ingerencji w zasadzie nie można byłoby stosować. Taka ingerencja ma jednak zastosowanie w wielu krajach Unii Europejskiej i jest honorowana przez Komisję Europejską. Konstrukcja podatku od wartości dodanej polega bowiem na opodatkowaniu obrotu gospodarczego w każdej jego fazie i zmierza *de facto* do obciążenia tzw. konsumpcji finalnej. Neutralność tego podatku jest zachowywana przez możliwość odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, tak aby na poszczególnych etapach opodatkowania obciążyć tylko wartość dodaną. Prawo do odliczeń powstaje przy nabyciu towarów i usług, a zatem wówczas, kiedy mamy do czynienia z rzeczywistym obrotem gospodarczym. Nie może być tutaj mowy o przenoszeniu własności tylko w sposób fakturowy. Faktura nie może być traktowana tylko jako swoisty papier wartościowy, uprawniający do odliczenia podatku tylko i wyłącznie dlatego, że podatek został na tej fakturze wykazany. Faktura ma odzwierciedlać rzeczywiste zdarzenia gospodarcze. Z całą pewnością nie mogą być one zdarzeniami pozornymi, których jedynym celem i efektem jest uzyskanie korzyści finansowej przez podatnika lub kontrahentów.

W przekonaniu Ministra Finansów zaskarżony przepis rozporządzenia nie budzi również wątpliwości interpretacyjnych. Jest przepisem prostym. Ma na celu wskazanie konsekwencji, jakie wystąpią u podatnika w sytuacji, gdy dane zdarzenia, w świetle przepisów kodeksu cywilnego, są sprzeczne z zasadami współżycia społecznego lub zaistniały dla pozoru. Kwestie te nie są regulowane przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, lecz przepisami kodeksu cywilnego. Dlatego też odwoływanie się pełnomocników skarżącej do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w którym zakwestionowano konstytucyjność przepisu art. 24b ordynacji podatkowej, który miał wprowadzić na grunt systemu podatkowego tzw. klauzulę obejścia prawa, w przekonaniu Ministra Finansów nie może mieć w tym wypadku bezpośredniego znaczenia ani też odniesienia do konkretnej sprawy. Przepisy zaskarżonego rozporządzenia żadnych klauzul definicyjnych „obejścia prawa”, nawet klauzuli będącej indywidualną klauzulą „obejścia prawa”, nie zawierają.

Przedstawicielka Prokuratora Generalnego podtrzymała stanowisko zajęte w piśmie z 12 czerwca 2007 r. Zwróciła ponadto uwagę, że zarzuty sformułowane w skardze konstytucyjnej z 24 kwietnia 2006 r. i w piśmie uzupełniającym z 24 czerwca 2008 r., złożonym po upływie ponad dwóch lat od złożenia skargi, są diametralnie różne. W skardze konstytucyjnej skarżąca wyraźnie wskazała, że zarzuty stawiane zaskarżonemu przepisowi dotyczą naruszenia wyłączności regulacji ustawowej oraz zasad poprawnej legislacji, czyli mają charakter formalny. Natomiast w piśmie procesowym uzupełniającym z 24 czerwca

2008 r. mamy do czynienia z podnoszeniem zarzutów o charakterze merytorycznym. Co prawda, wzorce konstytucyjne są formalnie takie same, ale zostały ułożone w innej kolejności i mają zmierzać do podważenia konstytucyjności zaskarżonych przepisów w aspekcie materialnym, nie zaś – w aspekcie tylko formalnym. W związku z tym, że ustawa o Trybunale Konstytucyjnym przewiduje terminy zawite dla sformułowania zarzutów i wymaga również, aby te zarzuty zostały wyraźnie sformułowane przed upływem ustawowego terminu, można stwierdzić, że mamy do czynienia – w zakresie odmiennie ujętych zarzutów skarżącej – z niedopuszczalnością orzekania. Na rozprawie w dniu 15 lipca 2008 r. przedstawicielka Prokuratora Generalnego podniosła dodatkowo, że zarzuty zawarte w piśmie procesowym uzupełniającym z 24 czerwca 2008 r. dotyczą stosowania prawa, jego wykładni, a nie kwestii ich niekonstytucyjności. W związku z tym przedstawicielka Prokuratora Generalnego podtrzymała pisemne stanowisko. Pismo procesowe pełnomocników skarżącej z 24 czerwca 2008 r. uznała za niedopuszczalne rozszerzenie granic zaskarżenia.

W odpowiedziach na pytania składu orzekającego pełnomocnicy skarżących podnieśli, że prawo odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego stanowi swoiste „publiczne prawo podmiotowe” o charakterze majątkowym. Podlega ono ochronie konstytucyjnej na podstawie art. 64 ust. 1 Konstytucji, który to przepis obok własności wymienia „inne prawa majątkowe”. Kwestionowanemu § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia pełnomocnicy skarżącej postawili zarzut nieproporcjonalności w ograniczeniu praw chronionych przez art. 64 ust. 1 Konstytucji. Naruszenia art. 64 ust. 3 Konstytucji dopatruje się skarżąca w okoliczności, iż § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c został zawarty w akcie podustawowym, tj. w rozporządzeniu. Postawienie zarzutu nieproporcjonalnej ingerencji przez kwestionowany przepis w prawo chronione na podstawie art. 64 ust. 1 Konstytucji w piśmie procesowym wniesionym po ponad dwu latach od wniesienia skargi konstytucyjnej pełnomocnik skarżącej wyjaśnił tym, iż – w jego ocenie – zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji, zawarty w pierwotnym tekście skargi – zawierał również zarzut naruszenia zasady proporcjonalności. Wskazał nadto potrzebę badania przez Trybunał Konstytucyjny całego kontekstu konstytucyjnego. Pełnomocnicy skarżącej uznali, że kwestionowany przepis rozporządzenia mieści arbitralne, przekraczające ustawowe normy dopuszczalności ograniczenia prawa własności, wyznaczone przez zasadę proporcjonalności.

Pełnomocnicy skarżącej przyznali, że kwestia pozorności czynności w obrocie ma znaczenie prawne. Zarzut pozorności winien powodować ocenę, jaka czynność prawa była realnie dokonywana przez strony (zgodnie z konstrukcją pozorności, przyjętą w prawie cywilnym). Zgodzili się nadto z poglądem, że sfera obrotu gospodarczego i podejmowanych w obrocie transakcji regulowana jest zasadniczo przez prawo cywilne.

Pełnomocnik skarżącej wyraził też pogląd, że „pozorność czynności (...) powodowałaby zastosowanie zaskarżonego przepisu z takimi konsekwencjami, że podatek odliczony nie mógłby być rozliczony, a podatek należny byłby należny”.

W ramach odpowiedzi na dalsze pytania pełnomocnicy skarżącej sformułowali pogląd, że kwestionowany przepis adresowany jest zarówno do podatników w ramach czynności samoobliczenia podatku (informując ich, jakie faktury nie będą stanowić podstawy do odliczenia podatku naliczonego), jak i do organów podatkowych. Zgodzili się też z interpretacją, że jeśli czynność została uznana za pozorną prawomocnym orzeczeniem sądowym, to faktura potwierdzająca tę czynność nie może być podstawą odliczenia podatku naliczonego „bez względu na to, czy było obejście prawa (...), czy był cel oszukańczy, czy nie było”. Organ podatkowy nie powinien lekceważyć prawomocnych orzeczeń sądowych stwierdzających wystąpienie pozorności czynności prawnych (oświadczeń woli stron transakcji).

Pełnomocnicy skarżącej zaaprobowali nadto pogląd, że większość transakcji w obrocie gospodarczym ma swą dokumentację na piśmie, np. w postaci faktur. Sąd administracyjny



może dokonywać ocen na podstawie dowodu z dokumentów; nie może natomiast badać aspektów podmiotowych, np. nastawienia (zamiaru) stron transakcji. Za cechy konstytutywne transakcji kupna-sprzedazy uznali wolę stron przeniesienia własności i ekwiwalentność świadczeń, udokumentowaną na piśmie dla celów księgowych i podatkowych. Ustalenie stanu faktycznego przy zarzucie pozorności wymaga, zdaniem pełnomocników skarżącej, dowodów ze źródeł osobowych, których na ogół nie prowadzi się w postępowaniu administracyjnym (sądowoadministracyjnym). Sąd administracyjny może badać wyłącznie poprawność proceduralną działania organów administracji i poprawność zastosowania przepisów prawa (w tym: zakwestionowanego w skardze konstytucyjnej).

Pełnomocnicy skarżącej wyrazili pogląd, że przeniesienie kwestionowanego przez skarżącą przepisu rozporządzenia do ustawy (o podatku od towarów i usług z 2004 r.) nie zmienia ich oceny tego przepisu jako niekonstytucyjnego. Dopuścili też, *pro futuro*, możliwość posługiwania się przez prawodawcę klauzulami „obejścia prawa” (zarówno ogólnymi, jak i szczególnymi). Natomiast usuwanie luk w prawie, wykorzystywanych podatkowo przez podatników, jest – w ich ocenie – powinnością ustawodawcy.

W odpowiedzi na dalsze pytania uznali, że przeniesienie oceny pozorności z pola uznania organów podatkowych w pole orzekania sądów cywilnych spełnia wymogi gwarantowania bezstronności. Podkreślili natomiast, że nie ukształtowała się praktyka orzekania w tego typu sprawach przez sądy powszechne (co winno być brane pod uwagę przy ocenie kwestionowanego przepisu). W toku pytań ustalono zarazem, że przedmiotem rozpoznania nie jest ocena konstytucyjności art. 58 k.c. czy też art. 83 k.c., do których odwołuje się kwestionowany przez skarżącą przepis rozporządzenia.

Dodatkowe pytania dotyczyły możliwości wystąpienia o sądowe ustalenie charakteru czynności prawnej, której organy podatkowe przypisują cechę „pozorności”, oraz sposobu rozumienia wyrażenia „formalne respektowanie skutków”, jakie czynność prawna wywiera na gruncie prawa prywatnego, użytego w przedłożonej Trybunałowi Konstytucyjnemu opinii prawnej prof. dr hab. B. Brzezińskiego i dr E. Prejs, a nadto stanowiska skarżącej (i jej pełnomocników) w sprawie następstw podnoszonej w doktrynie i opiniach prawnych „autonomii prawa podatkowego”. Przedmiotem pytań były też pogląd zawarty we wskazanej tu opinii prawnej, że kwestionowany przepis pod pozorem czynności formalnych, do których należy badanie faktur, daje organowi podatkowemu możliwość pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, oraz interpretacja zakresu regulacji prawnej zawartej w art. 217 Konstytucji.

Pełnomocnicy skarżącej wyrazili – w odpowiedzi na dalsze pytania Trybunału – przekonanie, że art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. w sposób precyzyjny reguluje zasady rozliczenia podatku naliczonego, zaś naruszenie postanowień tego unormowania skutkuje odebraniem prawa do odliczenia podatku naliczonego. Normy szczegółowe, z wyjątkiem zawartych w przepisie kwestionowanym, są dodatkowym wskazaniem, w jakich sytuacjach podatek nie może być odliczony.

Przedstawicielka Ministra Finansów wypowiedziała pogląd, że prawo do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony nie jest prawem bezwzględny. Kwestionowany przepis stanowi o traktowaniu faktur dla potrzeb odliczeń podatku (należnego). Przepis ten jest adresowany również do podatników, ponieważ wskazuje na konsekwencje dokonywanych przez nich czynności. Możliwe jest odniesienie się w prowadzonym przez organy podatkowe postępowaniu wobec skarżącej również do art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r., a także zastosowanie innych (niż lit. c) postanowień § 48 ust. 4 pkt 5 (np. o czynnościach podających kwoty niezgodne ze stanem faktycznym, pod warunkiem że czynności te uznane byłyby za faktyczne, a nie pozorne).

Przedstawicielka Prokuratora Generalnego podkreśliła, że podstawą oceny konstytucyjności przepisu jest jego wykładnia językowa; dopuszcza się pomocniczo inne

metody wykładni, w tym: systemową i celowościową. Kwestionowany przez skarżącą przepis ma jednoznaczne brzmienie, co nie wymaga – podczas badania konstytucyjności – odwoływania się do innej wykładni (miałoby to uzasadnienie w razie ustalenia innej wykładni w orzecznictwie wyższych instancji sądowych: Sądu Najwyższego lub NSA).

W odpowiedzi na pytania przewodniczącego składu orzekającego pełnomocnik skarżącej wyjaśnił, że w sprawie transakcji skarżącej było prowadzone dochodzenie. Zostało też wszczęte postępowanie karnoskarbowe, które nie zostało zakończone. W postępowaniu sądowym przedmiotem postępowania były zarzuty odnoszące się do art. 296 kodeksu karnego (nadużycie zaufania) oraz art. 585 kodeksu spółek handlowych (działanie na szkodę spółki).

Na rozprawę 4 listopada 2008 r. stawili się pełnomocnicy skarżącej spółki oraz przedstawiciele Ministra Finansów i przedstawiciel Prokuratura Generalnego.

Odpowiadając na pytania składu orzekającego, pełnomocnicy skarżącej wyjaśniali stwierdzenia zawarte w nowym piśmie procesowym, z 30 października 2008 r. W szczególności przedmiotem pytań był przebieg czterech transakcji z udziałem zbywcy, tj. spółki EXTRA, oraz spółki ASPRO (która uiściła podatek należny za zbywcę), dokonanych w okresie 22 grudnia – 31 grudnia 2001 r., w obrębie których data sprzedaży maszyn i urządzeń była wcześniejsza niż data nabycia przedmiotu transakcji przez sprzedające spółki, a transakcjom towarzyszył radykalny wzrost ceny nabycia maszyn i urządzeń. Pytania dotyczyły także kompensowania wzajemnych należności pomiędzy powiązаныmi (kapitałowo i osobowo) uczestnikami transakcji dokonywanych w krótkich odstępach i bez przemieszczania nabywanych maszyn i urządzeń. Pełnomocnicy skarżącej spółki odnieśli się też do kwestii znaczenia faktur w obrocie pomiędzy uczestnikami transakcji zakończonych nabyciem maszyn i urządzeń przez skarżącą spółkę. Ustalono, że zapłaty podatku należnego dokonała 29 października 2002 r. – w miejsce spółki EXTRA (kontrahenta skarżącej) spółka ASPRO, co pełnomocnicy wyjaśnili posiadaniem przez nią możliwości finansowych zapłaty podatku (i niekwestionowaniem tej możliwości przez organy skarbowe). Okoliczność ta wystąpiła w końcowym etapie przeprowadzonej u zbywcy – spółki EXTRA – kontroli skarbowej; pełnomocnicy skarżącej nie dopatrywali się związku pomiędzy uiszczeniem zaległego podatku przez podmiot trzeci a prowadzeniem kontroli skarbowej ciągu transakcji. Skarżąca podtrzymała w usystematyzowanej formie zarzuty skargi w jej pierwotnym ujęciu z uzupełnieniami w piśmie procesowym z 24 czerwca 2008 r.

Na rozprawie 4 listopada 2008 r. przedstawicielka Prokuratora Generalnego oświadczyła, że argumenty przedstawione w piśmie procesowym skarżącej z 30 października 2008 r. nie wpłynęły na zmianę stanowiska Prokuratora Generalnego zajętego w piśmie z 12 czerwca 2007 r. Podkreśliła, że gros argumentów przytoczonych w piśmie skarżącej poświęcone jest stanowi faktycznemu w tej sprawie, co nie jest przedmiotem badania przez Trybunał Konstytucyjny. Zaznaczyła jednak, że pełnomocnicy skarżącej na gruncie faktycznym nie obronili tezy, że niniejsza umowa cywilnoprawna i faktury, które zostały w związku z nią wydane, nie miały charakteru pozornego.

Odnosząc się do kwestii granic zaskarżenia, przedstawicielka Prokuratora Generalnego stwierdziła, że pismem z 24 czerwca 2008 r. skarżąca rozszerzyła pierwotne granice skargi. W pierwotnej bowiem skardze została zakwestionowana nie merytoryczna treść zaskarżonego przepisu, ale jedynie jego zgodność z Konstytucją z powodu wadliwości legislacyjnych. Zarówno bowiem art. 217 jak i art. 64 Konstytucji zostały wskazane jako wzorce kontroli z tego powodu, że – zdaniem skarżącej – zakwestionowana regulacja znalazła się w akcie rangi podustawowej. W związku z tym przedstawicielka Prokuratora Generalnego uściśliła stanowisko Prokuratora Generalnego w ten sposób, że zaskarżony przepis jest, jego zdaniem, niezgodny ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi, ale jedynie „przez to, że reguluje materie zastrzeżone do wyłączności ustawowej” – a nie z powodów merytorycznych.

W odniesieniu do zarzutu „niskiej jakości merytorycznej” zakwestionowanej regulacji przedstawicielka Prokuratora Generalnego skonstatowała, że jeśli przepis prawa można wyłożyć dostępnymi metodami wykładni, to nie można twierdzić, iż nie spełnia on warunków poprawnej legislacji i że nie nadaje się do stosowania. Z taką zaś sytuacją, jej zdaniem, mamy do czynienia w niniejszej sprawie. Ponadto zwróciła uwagę, że polski ustawodawca miał możliwość wyboru, czy ustanowić przepis o charakterze prewencyjnym (jak zaskarżony § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia), czy też przepis o innym (bardziej restrykcyjnym) charakterze – np. taki, w którym zabroniłby zawierania umów pomiędzy spółkami powiązаныmi między sobą personalnie i kapitałowo – na co zezwala bowiem dyrektywa Rady 90/434/EWG z 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wydzielen, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE pomiędzy Państwami Członkowskimi (Dz. Urz. UE L 225 z 20.08.1990, s. 1). W przepisach końcowych tej dyrektywy (art. 11) umieszczone zostało unormowanie, iż: „Państwo członkowskie może odmówić stosowania lub cofnąć przywileje wynikające ze wszystkich lub z części przepisów tytułów II, III, IV i IVb, w przypadku, gdy łączenie, podział, wydzielenie, przekazanie aktywów, wymiana udziałów (...) ma zasadniczy cel lub za jeden z zasadniczych celów dokonanie oszustwa podatkowego lub unikanie opodatkowania; fakt, iż jedna z operacji określonych w art. 1 nie jest dokonywana w uzasadnionych celach gospodarczych, takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących w operacji, może stanowić domniemanie, że zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów tej operacji jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania (...)”.

Polski ustawodawca wybrał wariant zachowania pełnej swobody zawierania umów, tj. pozwolił spółkom powiązanyim kapitałowo na zawieranie umów prawa cywilnego, ale żeby zapobiec nadużyciom, ustanowił tego rodzaju unormowanie przewidziane w zaskarżonym przepisie.

Prokurator Generalny, choć stoi na stanowisku niekonstytucyjności § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. ze względów formalnych, zauważył jednak, iż orzeczenie niekonstytucyjności mogłoby powodować tzw. wtórną niekonstytucyjność. Powołał się w tym kontekście na wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. P 7/00, w którym Trybunał stwierdził: „choć Konstytucja jednoznacznie stwierdza, iż ciężar podatkowy może być nakładany tylko w drodze ustawy, to nie jest równoznaczne z przesądzeniem o możliwości całkowitego anulowania, automatycznego «skasowania» z mocą wsteczną istnienia aktów prawnych, które wprowadzi nie odpowiadały wymaganiom przepisu art. 217 Konstytucji – ale już nałożyły na obywateli obowiązki podatkowe. (...) Trybunał Konstytucyjny nie jest ustawodawcą pozytywnym, który mógłby, poprzez określone konstrukcje prawa pozytywnego niwelować lub ograniczać od początku skutki prawne ukształtowanych zaszczości na podstawie przepisów, co do których stwierdził, iż nie są one zgodne ze wskazanym wzorcem konstytucyjnym. (...) Niemożliwe jest w państwie prawnym uznanie, iż nieodpowiadanie wymaganiom art. 217 Konstytucji przepisów określających obowiązki podatkowe rodzi automatycznie ten skutek, że ukształtowane już obowiązki uznać należy od początku za niebyłe. Byłoby to sprzeczne z art. 2, art. 7, art. 83 (...) Konstytucji”.

Przedstawicielka Ministra Finansów, odnosząc się do pisma procesowego z 30 października 2008 r. – w szczególności do części, w której skarżąca zakwestionowała stan faktyczny sprawy przedstawiony przez Ministra Finansów na poprzedniej rozprawie – stwierdziła, że stan faktyczny, na jakim Minister oparł swe stanowisko, wynika wprost z akt sprawy dołączonych do skierowanej do Trybunału skargi i nie budzi wątpliwości. Ponadto, zdaniem Ministra, argumenty przytaczane przez skarżącą w kolejnych pismach procesowych

wykraczają poza zakres pierwotnej skargi i modyfikują jej treść w zakresie wzorców konstytucyjnych i sposobu ich rozpatrywania.

Minister Finansów podtrzymał również swoje stanowisko w odniesieniu do zarzutu niskiej jakości zaskarżonego przepisu pod względem legislacyjnym. Jego zdaniem, sformułowanie tego przepisu nie budzi wątpliwości – odnosi się wprost do kodeksu cywilnego, którego regulacje nie zostały przez skarżącą zakwestionowane.

Przedstawicielka Ministra Finansów podkreśliła także, że kwestionowana regulacja była już wcześniej badana przez Trybunał Konstytucyjny w sprawach o sygn. SK 16/00 i SK 16/02. Co prawda, od strony formalnej przedstawiona wówczas przez Trybunał argumentacja dotyczyła innych przepisów o identycznym brzmieniu zawartych w poprzednich rozporządzeniach Ministra Finansów – jednakże zachowuje ona swoją aktualność przy badaniu kwestii zgodności z Konstytucją przepisów § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c obecnie rozpatrywanej przez Trybunał skargi.

### III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

#### 1. Zagadnienia wstępne.

1.1. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 27, poz. 268, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 22 marca 2002 r.), którego przepis został zakwestionowany przez skarżącą spółkę, zostało wydane na podstawie art. 5 ust. 5, art. 14 ust. 11 pkt 2, art. 19 ust. 5, art. 21 ust. 9 pkt 2, art. 23, art. 24 ust. 2, art. 32 ust. 5, art. 39 ust. 2, art. 47 i art. 50 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług z 1993 r.).

Z dniem 1 maja 2004 r., na podstawie art. 175 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług z 2004 r.) ustawa upoważniająca do wydania kwestionowanego rozporządzenia utraciła moc obowiązującą. Z tym samym dniem utraciło też moc obowiązującą wskazane tu rozporządzenie Ministra Finansów. Na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług z 2004 r., wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 970, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 27 kwietnia 2004 r.), obowiązujące od 1 maja 2004 r. W art. 14 ust. 2 pkt 4 lit. c tego rozporządzenia zawarty został przepis o identycznej treści jak w nieobowiązującym już wówczas § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. Kolejna zmiana nastąpiła 1 czerwca 2005 r., która polegała na uchyleniu art. 14 ust. 2 pkt 4 lit. c rozporządzenia z 27 kwietnia 2004 r. (na podstawie § 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług; Dz. U. Nr 95, poz. 797).

Na marginesie rozważań Trybunał zauważa, że na podstawie art. 1 pkt 22 lit. b ustawy z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 90, poz. 756) z dniem 1 czerwca 2005 r. w ustawie o podatku od towarów i usług z 2004 r. dodany został w art. 88 – ust. 3a pkt 4 lit. c, zgodnie z którym „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 (...) potwierdzają czynności, do

których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności”.

Należy podkreślić, że kwestionowany przez skarżących § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. został *in extenso* włączony do znowelizowanej ustawy o podatku od towarów i usług z 2004 r. jako jej art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c i jest obecnie przepisem ustawowym.

Trybunał Konstytucyjny podziela w tym miejscu pogląd wyrażony w wyroku z 9 listopada 2005 r. w sprawie o sygn. P 11/05 (OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 113), zgodnie z którym „Merytoryczne rozstrzygnięcie przez Trybunał Konstytucyjny problemu zgodności z Konstytucją zaskarżonej treści normatywnej, jest (...) zawsze orzeczeniem o zgodności albo niezgodności z Konstytucją konkretnego, wskazanego we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej przepisu prawnego względnie całego aktu normatywnego. Nie odnosi się zatem i nie wywiera skutku w stosunku do innych przepisów prawnych zawartych w tym samym lub innym akcie normatywnym, których normatywna treść jest zbliżona lub wręcz tożsama z tą, która była bezpośrednio przedmiotem oceny, wyrażonej w sentencji wyroku”. Stosownie do art. 66 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), jest bowiem związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi. Okoliczność powtórzenia zakwestionowanej regulacji w ustawie o podatku od towarów i usług z 2004 r. – jako jej art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c – jest zatem zdarzeniem wykraczającym poza bezpośrednie ramy orzekania w niniejszym postępowaniu (por. wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257).

1.2. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku ze stanem faktycznym, w którym organy skarbowe: Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Szczecinie (decyzją z 10 grudnia 2002 r., UKS DO-11/1/32/2002/0427/K2), a następnie Izba Skarbowa w Szczecinie (decyzją z 17 kwietnia 2003 r., PP1-4407/1/03/DLO, wydaną w trybie odwoławczym), na podstawie zebranego materiału dowodowego uznały, że skarżąca spółka uczestniczyła finalnie w ciągu nieuzasadnionych ekonomicznie transakcji zawartych przez powiązane osobowo i kapitałowo podmioty dla pozoru, a służących uzyskaniu odliczenia od podatku należnego oraz (zwrotu) zawyżonego podatku naliczonego od towarów i usług. W oparciu o te ustalenia Dyrektor Urzędu Skarbowego w Szczecinie, a w postępowaniu odwoławczym – Izba Skarbowa w Szczecinie podjęli decyzje, że skarżąca spółka nie może w ramach zobowiązania podatkowego za rok 2002 (maj tego roku), dokonać na podstawie przedłożonych faktur odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego w odniesieniu do transakcji uznanych przez organy skarbowe za pozorne i służące uzyskaniu zwrotu celowo zawyżonego podatku naliczonego.

Skarga na decyzję PP1-4407/1/03/DLO Izby Skarbowej w Szczecinie została oddalona wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 15 grudnia 2004 r. (sygn. akt SA/Sz 1108/03, Lex nr 258567), który podzielił stanowisko organów podatkowych w sprawie nieuwzględnienia przedłożonych faktur jako podstawy odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego w związku z uznanymi za pozorne i nieuzasadnione gospodarczo transakcjami. Skarga kasacyjna od wskazanego tu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 listopada 2005 r. (sygn. akt I FSK 259/05, Lex nr 187961). W uzasadnieniu prawomocnego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny (jako sąd drugiej instancji) potwierdził prawidłowość dokonanych przez organy skarbowe ustaleń. Sąd ten podkreślił też, że nie dostrzega przesłanek wystąpienia z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie badania zgodności § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r., albowiem – w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego – przepis ten jest zgodny z Konstytucją.

W świetle przytoczonych tu okoliczności, biorąc pod uwagę zwłaszcza charakter orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego działającego jako organ drugiej instancji w postępowaniu sadowoadministracyjnym, Trybunał Konstytucyjny musi przyjąć, że fakt dokonania z udziałem skarżącej spółki czynności pozornych i służących uzyskaniu nieuzasadnionych korzyści podatkowych, do których mają zastosowanie przepisy art. 83 k.c. (a więc instytucja pozorności), został ustalony w prawomocnym i ostatecznym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sąd ten zweryfikował pod względem prawnym i podtrzymał w tym zakresie ustalenia organów skarbowych w dwuinstancyjnym postępowaniu oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie. Ponadto Trybunał Konstytucyjny konstatuje, iż w tym samym wyroku utrzymana została decyzja organów podatkowych (skarbowych) odmawiająca uznania przedłożonych przez skarżącą spółkę faktur za podstawę odliczenia od podatku należnego od towarów i usług (za maj 2002 r.) podatku naliczonego w związku z czynnościami (transakcjami) uznanymi we wskazanych tu rozstrzygnięciach sądowych (sadowoadministracyjnych) za pozorne i mające służyć zawyżeniu podatku naliczonego, podlegającego następnie odliczeniu od podatku należnego.

Na marginesie Trybunał Konstytucyjny zauważa, że w tekście pierwotnym złożonej skargi konstytucyjnej – a więc w trzymiesięcznym terminie dla przedstawienia zarzutów i ich uzasadnienia – skarżąca nie zakwestionowała w sposób uargumentowany opisanych tu ustaleń organów skarbowych, poddanych następnie prawnej weryfikacji w postępowaniu sadowoadministracyjnym w dwóch instancjach, zakończonych prawomocnym i ostatecznym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego. Skarżąca nie odnosi się do tych ustaleń w inny, podważający je – co do zasady – sposób. Okoliczność ta nie może ująć uwagi w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej, służącym konkretnej (zindywidualizowanej sytuacyjnie) kontroli konstytucyjności kwestionowanego unormowania prawnego.

## 2. Problem umorzenia postępowania (wniosek Ministra Finansów).

2.1. W pierwszej kolejności należy rozważyć, czy nie zachodzą przesłanki umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, związane z utratą mocy obowiązującej przez akt normatywny w zakwestionowanym zakresie (art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK). Kwestionowana w niniejszej sprawie regulacja została bowiem uchylona z dniem 1 maja 2004 r., na podstawie art. 175 ustawy o podatku od towarów i usług z 2004 r., który uchylił ustawę upoważniającą.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie można jednak uznać, że mamy w tym wypadku do czynienia z utratą mocy obowiązującej uchylonego formalnie przepisu, rozumianą jako brak możliwości zastosowania danej regulacji. Zgodnie z ukształtowanym orzecznictwem TK (por. wyrok z 5 stycznia 1998 r., sygn. P 2/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 1 oraz postanowienie z 18 listopada 1998 r., sygn. SK 1/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 120) formalne uchylenie przepisu przez ustawodawcę, co miało niewątpliwie miejsce w niniejszej sprawie, nie może być uznane za równoznaczne z utratą jego mocy obowiązującej, jeśli chodzi o ocenę stanów prawnych, które miały miejsce w okresie poprzedzającym zmianę stanu prawnego.

Trybunał Konstytucyjny uznaje również, że zgodnie z regulacją intertemporalną miarodajną dla spraw podatkowych, przepisy te mogą być nadal stosowane do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania, a zatem stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku od towarów i usług za okres obowiązywania kwestionowanego przepisu. Przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje bowiem moc obowiązującą – w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK – dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy

obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym ma miejsce dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. np. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5). Z tego punktu widzenia zakwestionowane przepisy są nadal wyposażone w moc obowiązującą. Z tego więc względu Trybunał Konstytucyjny winien rozpatrzyć zarzuty dotyczące ich niezgodności z Konstytucją.

Umorzenie postępowania w niniejszej sprawie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z powodu uchylecia zaskarżonych przepisów i zastąpienia ich nowymi byłoby niedopuszczalne z uwagi na unormowanie art. 39 ust. 3 tej ustawy. Konieczność merytorycznego rozpatrzenia niniejszej sprawy uzasadnia podnoszony przez skarżącą potencjalny związek między kwestionowaną regulacją i ochroną jej praw konstytucyjnych. Trybunał Konstytucyjny miał już okazję wielokrotnie wyjaśnić, że związek taki zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki: po pierwsze – przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne rzutujące na sferę chronionych konstytucyjnie wolności i praw; po drugie – nie istnieje żaden inny instrument prawny (poza – ewentualnym – uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim zakwestionowany przepis utracił moc obowiązującą; po trzecie – pozbawienie danego przepisu mocy obowiązującej stanowić będzie skuteczny środek dla przywrócenia ochrony praw naruszonych zastosowaniem kwestionowanej regulacji prawnej (zob. wyrok z 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85).

2.2. Rozważenia wymaga również kwestia, czy w tej sprawie nie zachodzą inne przesłanki uzasadniające umorzenie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Kwestionowana w skardze konstytucyjnej regulacja była już bowiem – wprawdzie na gruncie innego przepisu – przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. SK 16/02 (zob. postanowienie z 14 lipca 2004 r., OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 77). Ocena ta dotyczyła formalnie innego przepisu, a mianowicie § 54 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 156, poz. 1024, ze zm.), rozumianego w ten sposób, iż w zakresie pojęcia „czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 kodeksu cywilnego”, mieszczą się czynności niemające na celu obejścia ustawy lub takie czynności, których strony spełniły swe świadczenia wzajemne będące przedmiotem zobowiązań wynikających z tych czynności, a oświadczenia woli stron tych czynności nie były składane drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. Przepis ten był przedmiotem kontroli pod kątem zgodności z art. 2, art. 22 i art. 21 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3, art. 84 *in fine* i art. 92 ust. 1 zdanie pierwsze *in fine* Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny, rozpoznając sprawę o sygn. SK 16/02, stwierdził, że zarzuty skarżącej nie mają związku z przywoływanym w nich przepisem art. 58 k.c., na który powołują się (obok art. 83 k.c.) przepisy § 54 ust. 4 pkt 5 lit. c oraz § 50 ust. 4 pkt 5 lit. c zaskarżonego rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Niekorzystne dla skarżącej orzeczenia organów skarbowych i Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczą oceny działań skarżącej jako czynności pozornych, ukrywających istotną treść czynności gospodarczych skarżącej, do czego odnosić się mógł wyłącznie powoływany w zaskarżonych przepisach rozporządzeń przepis art. 83 k.c. Zarzut skarżącej w zakresie dotyczącym art. 58 k.c. wykroczył, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, poza treść ostatecznego orzeczenia NSA, a tym samym – poza konstytucyjne i ustawowo określone granice skargi. Z tych powodów Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie w zakresie okoliczności związanych z art. 58 k.c. ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

Trybunał Konstytucyjny w skardze o sygn. SK 16/02 uznał, że rozpatrywane skargi dotyczą w istocie kwestionowanej przez skarżącą wykładni słów „czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 kodeksu cywilnego” oraz opartej na tej wykładni praktyki stosowania przepisów § 54 i § 50 rozporządzenia Ministra Finansów przez organy podatkowe oraz przez Naczelną Sąd Administracyjny w odniesieniu do art. 83 k.c. Skarżąca odniosła bowiem w rzeczywistości swe zarzuty do zastosowania w jej sprawach przepisu art. 83 k.c. Tym samym Trybunał Konstytucyjny potwierdził możliwość odrębnego (rozłącznego) traktowania odesłań do art. 58 k.c. oraz do art. 83 k.c.

Trybunał Konstytucyjny uznał dalej, że podnoszone przez skarżącą wątpliwości co do konstytucyjności podstaw orzekania przez organy podatkowe i sądy w sprawach oceny skutków czynności pozornych dla określenia zakresu obowiązku podatkowego w prawie podatkowym – w tym także w odniesieniu do podatku od towarów i usług – zostały uprzednio wyjaśnione przez Trybunał Konstytucyjny w wyrokach z 11 grudnia 2001 r. w sprawie o sygn. SK 16/00 oraz z 11 maja 2004 r. w sprawie o sygn. K 4/03 (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41). Postępowanie w tym zakresie zostało zatem umorzone na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK wobec zbędności wydania orzeczenia.

Należy zauważyć, że postanowienie Trybunału Konstytucyjnego o sygn. SK 16/02 z 14 lipca 2004 r. nawiązywało w swojej zasadniczej merytorycznej części do wyroku TK z 11 grudnia 2001 r. sprawie o sygn. SK 16/00, w którym badana była zgodność § 35 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 133, poz. 688, ze zm.) oraz § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797, ze zm.) z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 64, art. 84 w związku z art. 8, art. 92 i art. 217 Konstytucji.

Rozpoznając tę sprawę, Trybunał Konstytucyjny uznał z kolei za celowe odniesienie się do poglądów wyrażonych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 1998 r. w sprawie o sygn. U 9/97 (OTK ZU nr 4/1998, poz. 51). Przepisy zakwestionowane w sprawie o sygn. SK 16/00 oraz w sprawie U 9/97 miały niemal identyczną treść, mimo że zawarte były w innych rozporządzeniach Ministra Finansów. Zarówno rozporządzenie z 1997 r., jak i poprzednie rozporządzenia z 1994 r. i 1995 r. zostały wydane przez Ministra Finansów „w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym”, zaś zawarte w nich przepisy dotyczyły kwestii skutków braku kopii faktury stanowiącej dla podatnika podstawę odliczeń od podatku.

2.3. W sprawie obecnie rozpoznawanej, ze względu na brak tożsamości podmiotowej, nie można przyjąć wystąpienia negatywnej przesłanki procesowej w postaci powagi rzeczy osądzonej (*res iudicata*). Brak podstaw do przyjęcia powagi rzeczy osądzonej nie oznacza, że uprzednie rozpoznanie sprawy mającej za przedmiot badanie konstytucyjności określonego przepisu z punktu widzenia tych samych zarzutów może być uznane za prawnie obojętne. W orzecznictwie TK przyjmuje się, że w takiej sytuacji musi być uwzględniona zasada *ne bis in idem*, wskazująca na zbędność orzekania ze względu na tożsamość przedmiotową z wcześniej zakończonym postępowaniem przed TK. Stwierdzenie tej tożsamości prowadzić musi również do umorzenia postępowania (por. postanowienie TK z 3 października 2001 r., sygn. SK 3/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 218).

Należy zatem rozważyć, czy w niniejszej sprawie nie zachodzi przesłanka *ne bis in idem* z uwagi na zapadłe rozstrzygnięcie o konstytucyjności tożsamej treściowo regulacji.

Zgodnie z art. 69 ustawy o TK orzeczenia Trybunału mogą odnosić się do całego aktu normatywnego albo do poszczególnych jego przepisów. Merytoryczne rozstrzygnięcie przez Trybunał Konstytucyjny problemu zgodności z Konstytucją zaskarżonej treści normatywnej



jest więc zawsze orzeczeniem o zgodności albo niezgodności z Konstytucją konkretnego, wskazanego we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, przepisu prawnego lub całego aktu normatywnego. Nie odnosi się zatem i nie wywiera skutku w stosunku do innych przepisów prawnych zawartych w innym akcie normatywnym, których normatywna treść jest zbliżona lub wręcz tożsama z tą, która była bezpośrednio przedmiotem oceny, wyrażonej w sentencji wyroku. Trybunał Konstytucyjny, orzekając, jest bowiem związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi, zgodnie z art. 66 ustawy o TK.

Oceniając celowość prowadzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, nie można poza tym abstrahować od samego celu tego postępowania, którym jest – przede wszystkim – usunięcie z obowiązującego systemu prawa przepisów niekonstytucyjnych. Wyeliminowanie na skutek orzeczenia TK przepisu prawnego sprzecznego z Konstytucją nie wywiera jednak – co należy podkreślić – żadnego bezpośredniego skutku w stosunku do analogicznej regulacji, niebędącej wprost przedmiotem oceny Trybunału, zarówno istniejącej już w systemie prawnym, jak i ponownie do niego wprowadzonej przez organy stanowiące prawo (zob. wyrok TK z 9 listopada 2005 r., sygn. P 11/05).

Takie samo stanowisko Trybunał Konstytucyjny zajął, rozpoznając sprawę o sygn. SK 16/00, w której badał przepisy o identycznym brzmieniu, jak w sprawie o sygn. U 9/97. Trybunał Konstytucyjny przyjął jednak, że wyrok w sprawie o sygn. U 9/97 potwierdzający zgodności § 54 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia z 1997 r. z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji „nie stanowi przeszkody uniemożliwiającej wydanie wyroku”. Trybunał Konstytucyjny stwierdził też, że nie ma podstaw do umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, gdyż nie występował tam ani przypadek niedopuszczalności, ani zbędności merytorycznego rozpoznania sprawy. Trybunał przyjął, że „z formalnego punktu widzenia – w sprawie SK 16/00 przedmiotem rozpatrzenia były inne przepisy niż będące przedmiotem sprawy U 9/97”.

2.4. Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zgłoszonych zarzutów należy rozstrzygnąć problem formalny związany z wzorcami kontroli wskazanymi w rozpoznawanej skardze z uwzględnieniem jej pierwotnej postaci z 24 kwietnia 2006 r. oraz dokonanego przez nowych pełnomocników skarżącej „doprecyzowania” w piśmie procesowym z 24 czerwca 2008 r., przedłożonym Trybunałowi 26 czerwca 2008 r. Podstawowa kwestia, jaka rodzi się w związku z określeniem wzorców kontroli w niniejszej sprawie, to kwestia dopuszczalnych prawnie granic „doprecyzowania” wzorców kontroli w piśmie procesowym pełnomocników skarżącej datowanym na 24 czerwca 2008 r.

W skardze konstytucyjnej z 24 kwietnia 2006 r. skarżąca zarzuciła, że § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji oraz z art. 64 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Istota zarzutu naruszenia art. 2 Konstytucji, podniesionego w skardze z 24 kwietnia 2006 r., sprowadzała się do wskazania przez skarżącą na naruszenie konstytucyjnej zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, przez nałożenie daniny publicznej w drodze aktu podustawowego.

Natomiast pismem procesowym z 24 czerwca 2008 r. skarżąca wniosła o uznanie, że § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 217 Konstytucji przez to, że pozwala odbierać prawo odliczenia podatku, wynikające z zasady „neutralności VAT”, również w takich sytuacjach, gdy podatek naliczony został zapłacony w cenie nabycia, zaś podatek należny od nabycia został uwzględniony przy obliczaniu zobowiązania podatkowego zbywcy. Nadto podniosła, że § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji przez to, iż kreuje normę rangi podustawowej umożliwiającą odebranie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy

dokonaniu opodatkowanych transakcji, do których mają zastosowanie art. 58 lub art. 83 kodeksu cywilnego. Dzieje się tak nawet w sytuacji, gdy podatek naliczony został zapłacony w cenie, a odpowiadająca temuż kwota podatku należnego została w całości rozliczona w deklaracji podatkowej zbywcy.

Porównanie tekstu pierwotnego skargi i pisma procesowego z 24 czerwca 2008 r. wskazuje, że zarzuty podniesione w „doprecyzowaniu” skargi (z 24 czerwca 2008 r.) – w ocenie Trybunału – różnią się istotnie od sformułowanych w pierwotnym tekście skargi. Podniesiona kwestia uiszczenia konkretnego podatku należnego oraz zapłaty w cenie podatku naliczonego jest zasadniczo kwestią faktów i praktyki stosowania prawa; z tego względu pozostają poza polem kontroli Trybunału Konstytucyjnego jako „sądu prawa”. Mogła natomiast stanowić przedmiot wniosków formułowanych w toku postępowania podatkowego i sądownoadministracyjnego.

W uzasadnieniu pisma procesowego z 24 czerwca 2008 r. skarżąca wskazała, że konstytucyjna „wadliwość” (niezgodność z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji) § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r., polegająca na nadmiernej i nieusprawiedliwionej ingerencji podatkowej w prawo do odliczenia (zwrotu) podatku naliczonego zapłaconego w cenie (kiedy odpowiadająca mu kwota podatku należnego na poprzednich etapach obrotu została w całości rozliczona), wynika z tego, że zastosowanie zaskarżonego przepisu wobec każdej czynności cywilnoprawnej objętej hipotezą art. 58 oraz art. 83 kodeksu cywilnego uruchamia sekwencję sankcji dodatkowych. Zaskarżony przepis stwarza sytuację, w której podatnik nie tylko traci prawo do odliczenia (zwrotu) podatku zapłaconego w cenie (co jest samo w sobie bardzo ciężką dolegliwością ekonomiczną). Dodatkowo musi on ponieść karę w postaci 30% sankcji (liczonej niejednokrotnie od wartości odebranego wcześniej prawa do odliczenia/zwrotu). Sankcja ta może być zastosowana za samo zadeklarowanie podatku do zwrotu, kiedy nawet faktyczny zwrot nie nastąpił. Ponadto musi zapłacić odsetki od ewentualnej zaległości podatkowej (przy czym tak jak zaległość będzie traktowana również kwota zwróconego podatku, który to zwrot został następnie zakwestionowany w oparciu o zaskarżony przepis). W tym miejscu Trybunał Konstytucyjny zauważa, że przepisy dotyczące owych sankcji jak też ich powiązania z kwestionowanym w skardze unormowaniem nie zostały objęte granicami zaskarżenia w rozpatrywanej skardze.

Nasilenie negatywnych konsekwencji objęcia normą § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. każdej czynności, w której może mieć zastosowanie art. 58 lub art. 83 kodeksu cywilnego – bez względu na to, czy czynności te prowadziły do sytuacji, w której finanse publiczne faktycznie poniosły (lub przynajmniej mogły ponieść) szkodę przez wypłatę kwot, które wcześniej nigdy nie zostały wpłacone fiskusowi – prowadzi, zdaniem skarżącej, do uzyskiwania przez Skarb Państwa nieuzasadnionych korzyści podatkowych w takich stanach faktycznych, jak dotyczący sprawy podatkowej spółki i całego „łańcucha transakcji”. W świetle wzorców konstytucyjnych wynikających z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, nie można zgodzić się, zdaniem skarżącej, na obowiązywanie norm, które uruchamiają mechanizmy represyjne w imię błędnie pojętej prewencji ogólnej. Z obowiązywania takiej normy płyną dla fiskusa nieuzasadnione korzyści, czym naruszona zostaje zasada zaufania do demokratycznego państwa prawnego i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) kosztem podatników (co skutkuje nadmierną ingerencją w ich prawo wynikające z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji).

Rozważając zarzuty zawarte w piśmie procesowym z 24 czerwca 2008 r., Trybunał Konstytucyjny uwzględnił okoliczność, że zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji „każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach

określonych w Konstytucji”. Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania bada zarazem, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek wydania wyroku, skutkujących obligatoryjnym umorzeniem postępowania (por. postanowienie TK z 24 października 2006 r., sygn. SK 65/05, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 145).

Należy z naciskiem podkreślić, że zgodnie z art. 46 ust. 1 ustawy o TK, jednym z warunków merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest jej złożenie, a także sformułowanie zarzutów skargi w terminie trzech miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 26 marca 2002 r. (sygn. SK 2/01, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 15), jest to ostateczny termin sformułowania istotnych elementów skargi konstytucyjnej, a zatem określenia jej granic, które wiążą Trybunał zarówno w trakcie rozpoznania wstępnego, jak i merytorycznego. Nie jest dopuszczalna późniejsza modyfikacja tychże granic, co odnosi się zarówno do przedmiotu skargi konstytucyjnej, jak też jej podstaw (por. np. postanowienia TK z: 19 stycznia 2000 r., sygn. Ts 172/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 49; 28 października 2002 r., sygn. Ts 164/01, OTK ZU nr 4/B/2002, poz. 263). Rozszerzenie skargi o nowe zarzuty (nowy zakres zarzucanej niekonstytucyjności) oraz o wzorce kontroli konstytucyjności, po upływie trzech miesięcy od daty doręczenia skarżącemu ostatecznego rozstrzygnięcia, sprawia, że rozpatrzenie skargi w tym zakresie jest niedopuszczalne.

W myśl art. 66 ustawy o TK Trybunał, orzekając, jest związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi. Trybunał Konstytucyjny nie jest natomiast związany samym sposobem wykładni wzorców uzewnętrznionej w *petitum* wniosku, pytania prawnego lub skargi konstytucyjnej. Podczas badania zasadności przedstawionych zarzutów winien uwzględnić ich istotę wyrażoną w uzasadnieniu pism wszczynających postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Rozstrzygając o zasadności zarzutów skargi, Trybunał Konstytucyjny może samodzielnie interpretować przepisy konstytucyjne powoływane jako wzorce kontroli, biorąc pod uwagę treść norm konstytucyjnych znajdujących zastosowanie w danym wypadku (zob. wyrok z 16 lipca 2007 r., sygn. SK 61/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 77).

Trybunał Konstytucyjny uznaje zawarte w piśmie z 24 czerwca 2008 r. uściślenie zarzutu niezgodności zakwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji za doprecyzowanie wzorca kontroli, mieszczące się w granicach złożonej w terminie skargi (w skardze konstytucyjnej wskazany był bowiem cały art. 64 Konstytucji).

Inaczej natomiast przedstawia się sytuacja dotycząca zarzutu naruszenia przez kwestionowany przepis art. 2 w związku z 64 ust. 1 i 3 oraz art. 217 Konstytucji; w *petitum* skargi konstytucyjnej jako wzorce kontroli wskazane były art. 2 w związku z 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Sposób ujęcia (i zestawienia w określony szereg) wzorców, a przede wszystkim argumentacja zawarta w piśmie procesowym z 24 czerwca 2008 r. spowodowały daleko idącą zmianę „istoty zarzutu”. O ile zarzut sformułowany w pierwotnej wersji skargi konstytucyjnej mógł dotyczyć wadliwości legislacyjnych kwestionowanego unormowania (jego niedookreśloności i wieloznaczności oraz zamieszczenia w rozporządzeniu, nie zaś – w ustawie, a także – niepełności [wadliwości] upoważnienia ustawowego braku wytycznych oraz niedookreśloności i wieloznaczności kwestionowanego przepisu), o tyle pismo procesowe z 24 czerwca 2008 r. mieści zarzuty naruszenia prawa własności skarżącej, a zatem – odnoszące się do *meritum* regulacji, nadto zaś – do jej pozaustawowej formy – przy wadliwości upoważnienia do wydania kwestionowanego rozporządzenia. Zarzuty zawarte w piśmie procesowym z 24 czerwca 2008 r. wyznaczają całkowicie odmienną w stosunku do skargi przestrzeń normatywną; są w istocie nowymi zarzutami. Ich sformułowanie i przedłożenie nastąpiło 26 czerwca 2008 r., tj. w dniu złożenia pisma procesowego w Trybunale Konstytucyjnym, a zatem – z bezspornym uchybieniem 3-miesięcznego terminu

sformułowania i złożenia skargi konstytucyjnej, co trafnie podniósł również, na rozprawie 15 lipca 2008 r., Prokurator Generalny.

W tym zatem zakresie, tj. w odniesieniu do zarzutu sprzeczności kwestionowanego przepisu ze wskazanym w piśmie z 24 czerwca 2008 r. aspektem regulacji art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 217 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny, kierując się postanowieniem art. 46 ust. 1 ustawy o TK i na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 tej ustawy, postanowił umorzyć postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

2.5. Trybunał Konstytucyjny rozważył w dalszej kolejności, czy wskazane w pierwotnym tekście skargi przez skarżącą zasady konstytucyjne wyrażone w art. 2 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji mogą zostać uznane za wystarczające podstawy rozpoznania skargi konstytucyjnej w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że „skarga konstytucyjna służy tylko w przypadku, gdy zostały naruszone wolności lub prawa konstytucyjne”. Naruszenie musi nastąpić na skutek tego, że akt normatywny, na podstawie którego zapadło ostateczne orzeczenie lub decyzja dotyczące skarżącego, jest niezgodny z normą konstytucyjną gwarantującą określoną wolność lub prawo konstytucyjne. W konsekwencji nie każdy przepis Konstytucji może być wzorcem kontroli w postępowaniu wszczętym na skutek wniesienia skargi. Zakres wzorców w tym postępowaniu ogranicza się do przepisów statuujących wolności lub prawa lub określających obowiązki, a zatem „będących podstawą normy prawnej adresowanej do obywatela, kształtującej jego sytuację prawną i dającej mu możliwość wyboru zachowania” (wyrok z 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2). Ponadto Trybunał Konstytucyjny wskazał, że właściwego wzorca kontroli w postępowaniu skargowym nie stanowią „normy ogólne określające zasady ustrojowe i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia”.

W odniesieniu do art. 2 Konstytucji, wskazanego jako wzorzec kontroli zarówno w pierwotnej wersji skargi, jak i w jej „doprecyzowaniu” z 24 czerwca 2008 r., stwierdzić należy, że przepis ten – zgodnie z utrwalonym orzecznictwem – może stanowić pomocniczy wzorzec kontroli, pod warunkiem wszakże jednoczesnego wskazania innej naruszonej normy konstytucyjnej statuującej wolności lub prawa. Tymczasem skarżąca wymieniła w pierwotnej wersji skargi jako wzorce kontroli, w rozpatrywanym aktualnie zespole wzorców, pozostające w związku z art. 2 Konstytucji art. 92 ust. 1 i art. 217, tj. przepisy, które w świetle przypomnianych tu ustaleń nie mogą być w postępowaniu skargowym wzorcami kontroli. Nie gwarantują one bowiem odrębnej wolności konstytucyjnej bądź prawa konstytucyjnego. W zakresie przywołanych tu wzorców kontroli, tj. art. 2 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, ujęcie skargi z 24 kwietnia 2006 r. nie spełnia wymogów określonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji niezbędnych dla skutecznego wniesienia skargi konstytucyjnej. Z przepisów (wzorców) tych nie wynika bowiem określona wolność lub prawo konstytucyjne jednostki (podmiotu prawnego). W szczególności nie wynika z tych przepisów prawo podmiotowe podmiotu prawnego, jakim pozostaje skarżąca spółka. W tym stanie rzeczy postępowanie w zakresie badania zgodności zaskarżonego przepisu rozporządzenia z art. 2 w związku z art. 92 i art. 217 Konstytucji musi zostać umorzone na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy o TK z powodu niedopuszczalności wydania wyroku w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej.

3. Ocena zgodności § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

3.1. W świetle dotychczasowych rozważań Trybunału zasadniczym zarzutem formułowanym w skardze konstytucyjnej jest zarzut niezgodności § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Wśród wskazanych przez skarżącą przepisów (wzorców) konstytucyjnych jest on bowiem jedynym zamieszczonym w rozdziale II Konstytucji, grupującym podstawowe przepisy określające konstytucyjne wolności i prawa podlegające ochronie m.in. przy korzystaniu ze skargi konstytucyjnej. Nie wzbudza istotnych wątpliwości, iż gwarancje ochrony własności i praw majątkowych, zawarte w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, obejmują oprócz osób fizycznych również osoby prawne (do których należy skarżąca).

Dopuszczalność zastosowania wskazanego wzorca kontroli wobec przepisów z dziedziny prawa daninowego Trybunał Konstytucyjny rozważył m.in. w sprawie o sygn. SK 16/00. Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. To znaczy, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną (i to „szczególną”) podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (por. wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103).

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego (w tym: jednostek samorządu terytorialnego) można traktować jako funkcjonujące „równolegle” i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, niezależnie od treści tych przepisów. Przeciwnie – należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile występuje rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez Konstytucję.

Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem. Prowadzi ona – w pewnym wymiarze – do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do umniejszenia substancji majątkowej podmiotu obciążonego podatkiem (zob. wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06). Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna, dotycząca obowiązków podatkowych, ma wyraźną podstawę konstytucyjną (w art. 84), jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana wyłącznie w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK: z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, s. 439 oraz z 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94) Należy ją rozpatrywać – przede wszystkim – w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi – z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw – z drugiej. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem praw majątkowych, którego dotyczy wprost li tylko art. 31 ust. 3 Konstytucji. Niemniej jednak zakres i treść tego obowiązku mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją, w szczególności pod kątem zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym – przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji norm (przepisów) podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis* (zob. wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Zarzut naruszenia przez prawodawstwo podatkowe

art. 64 ust. 1 i/lub ust. 3 Konstytucji może zatem dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swym orzecznictwie, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną. W szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95, 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1 oraz 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64).

Z drugiej strony przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe spowodowane nałożeniem podatku lub innej daniny publicznej jest zawsze niedopuszczalnym ograniczeniem własności, mogłoby prowadzić do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela stanowi ograniczenie jego własności (zob. wyroki TK z 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4 oraz z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02). Tak daleko idąca (absolutna) ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji, a zwłaszcza w kontekście unormowania zawartego w jej art. 84, stwarzającego konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków i innych danin publicznych określonych w ustawie.

W orzecznictwie TK przyjmuje się też, że zarzut niezgodności z przewidzianą w art. 64 Konstytucji konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych przysługujących osobom fizycznym i osobom prawnym prawa prywatnego pozostaje zasadny wówczas, gdy przepisy skutkujące uszczupleniem majątkowym były dotknięte wadliwością polegającą na tym, że ich wydanie nastąpiło z wyraźnym (niekwestionowalnym) przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego (por. wyroki z: 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03 oraz 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110).

3.2. Art. 23 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. stanowi, że „Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia: 1) może określić listę towarów i usług lub przypadki, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 21”. Tym samym w ustawie (nie zaś: jedynie w akcie podustawowym) przewidziana została możliwość nieobniżenia podatku należnego i niedokonywania zwrotu podatku naliczonego (lub różnicy podatku). Unormowanie to stanowi przejaw woli (decyzji) ustawodawcy wyrażonej we wskazanym art. 23 ust. 1 ustawy, dopuszczenia wyjątków od zasady odliczania podatku naliczonego od podatku należnego w ramach ustawowej konstrukcji podatku od towarów i usług. Uzupełnienie art. 23 (w wyniku nowelizacji ustawy z 15 lutego 2002 r. ) o ust. 2 (mieszczący ogólnie ujęte wytyczne ustawowe dla Ministra Finansów) świadczy o podtrzymaniu stanowiska ustawodawcy w tym zakresie. W oparciu o to upoważnienie wydane zostało kwestionowane rozporządzenie z 22 marca 2002 r., które zastąpiło wcześniejszą regulację tego samego typu.

Zgodnie z § 116 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908; dalej: zasady techniki prawodawczej), jeśli ustawowy przepis upoważniający zezwala na odejście od reguł ustawowych (takich jak np. reguła potraçalności podatku naliczonego), rozporządzenie może mieścić przepisy (postanowienia) zmieniające lub modyfikujące treść norm ustawowych w zakresie udzielonego upoważnienia. Normy prawne odtwarza się wówczas zarówno z przepisów ustawy jak i odpowiednich przepisów rozporządzenia; mają one rangę norm ustawowych (zob. S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 237).

Według § 48 ust. 1 kwestionowanego rozporządzenia z 22 marca 2002 r. „Faktury i faktury korygujące są wystawiane co najmniej w dwóch egzemplarzach, przy czym oryginał otrzymuje nabywca, a kopię zatrzymuje sprzedawca”.

Natomiast zgodnie z § 48 ust. 4 kwestionowanego rozporządzenia, gdy:

„1) sprzedaż towarów lub usług została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi:

a) wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur lub faktur korygujących,

b) w których kwota podatku wykazana na oryginale faktury lub faktury korygującej jest różna od kwoty wykazanej na kopii,

2) nabywca posiada fakturę lub fakturę korygującą niepotwierdzoną kopią u sprzedawcy,

3) wystawiono fakturę, o której mowa w art. 33 ust. 1 ustawy,

4) wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą tę samą sprzedaż towarów lub usług,

5) wystawiono faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:

a) stwierdzające czynności, które nie zostały dokonane,

b) podające kwoty niezgodne ze stanem faktycznym,

c) potwierdzające czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego

– faktury te i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego”.

Zgodnie z art. 2. ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. opodatkowaniu (tym podatkiem) podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ponadto opodatkowanie to stosuje się również – na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 3-3b – do zamiany towarów, zamiany usług, zamiany usługi na towar i towaru na usługę oraz wydania towarów lub świadczenia usług w miejsce świadczenia pieniężnego.

Pojęcie „sprzedaży” jest pojęciem prawnym z zakresu prawa cywilnego. Ustawa *expressis verbis* używa tego pojęcia; ma to znaczenie przy ocenie konstytucyjności, dokonywanej przez Trybunał. Obrót towarowy i odpłatne świadczenie usług jest domeną regulacji cywilnoprawnych. Z tego względu, a także ze względu na spójność systemu prawa, cywilnoprawne (cywilistyczne) pojmowanie „sprzedaży” (oraz „sprzedaży opodatkowanej”) nie może być obojętne dla działania organów państwa, w tym: organów podatkowych (mimo pewnej odrębności prawa podatkowego).

Na podstawie art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. „Podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, związanych ze sprzedażą opodatkowaną”. Zgodnie art. 19 ust. 2 „Kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach stwierdzających nabycie towarów i usług (...), a w przypadku importu – suma kwot podatku wynikająca z dokumentu celnego”.

Analiza przytoczonych tu unormowań art. 2 ust. 1 i 3 oraz art. 19 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. prowadzi do wniosku, że prawo podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego „o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną”, odnosi się do sytuacji, w których spełnione zostały prawne przesłanki rzeczywistego (a nie pozorowanego) „nabycia towarów i usług” w warunkach realnego zaistnienia „sprzedaży opodatkowanej”. Przesłanki takie mogły zostać spełnione tylko wówczas i tylko pod warunkiem, że nastąpiło prawnie skuteczne „nabycie towarów” lub „nabycie usług” (bądź też zaistnienie transakcji określonych w art. 2 ust. 1 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r.), jak również gdy nabycie to nastąpiło w

związku ze „sprzedażą opodatkowaną” (podatkiem od towarów i usług). Nabyciu temu, co podkreśla doktryna prawa podatkowego, winna towarzyszyć (odpowiadać) realna dostawa nabytego towaru, tj. przekazanie go do dyspozycji nabywcy (z możliwością władania jak właściciel). W świetle zweryfikowanych przez WSA i NSA ustaleń organów skarbowych w przypadku szeregu transakcji istotnych dla finalnego stadium, objętego skargą, przesłanka ta również nie została zrealizowana.

Konstrukcja istotnego tu podatku zakłada opodatkowanie każdej kolejnej fazy (rzeczywistego i prawnie skutecznego) obrotu towarami lub usługami. Podatnik zarejestrowany, nieobjęty zwolnieniem podatkowym, realnie nabywający towary lub usługi, ma prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (zob. A. Bącał, *Wybrane problemy funkcjonowania zasady potrącalności w podatku od towarów i usług*, [w:] *Podatek od towarów i usług. Studia*, red. B. Brzeziński Rzeszów 2003, s. 10; por. też: T. Michalik, *VAT – rok 2002*, Warszawa 2002, s. 9-10).

Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony należy zatem do cech konstrukcyjnych podatku od towarów i usług. Trybunał Konstytucyjny nie kwestionuje tej konstatacji. Ograniczenia prawa odliczania należy traktować jako wyjątki od zasady, która wynika z ustawy i sprowadza się do potwierdzenia potrącalności podatku naliczonego od podatku należnego (takie stanowisko przyjął też Europejski Trybunał Sprawiedliwości w orzeczeniu w połączonych sprawach C-177/99 i C-181/99 z 19 września 2000 r.). Niemniej art. 23 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. przewiduje – jako przepis ustawowy – możliwość ustanowienia wyjątków od zasady potrącalności (i obniżenia podatku należnego o podatek naliczony), upoważniając (fakultatywnie) do określenia tego typu przypadku Ministra Finansów (z prawem wydania stosownego rozporządzenia).

Tak jak zasadą pozostaje prawo podatnika – nabywcy towaru lub usługi – do obniżenia podatku należnego (w ramach kolejnej, rzeczywistej fazy obrotu) o podatek naliczony przy uprzednich fazach, tak regułą wynikającą wprost z ustawy z 8 stycznia 1993 r. (w szczególności jej art. 2 ust. 1-3 i art. 19 ust. 1-2) jest wymóg prawnie ważnej (prawnie skutecznej) czynności nabycia towaru lub usługi od sprzedawcy (zbywającego) opodatkowanego podatkiem od towarów i usług. Czynności pozorne, do których znajduje zastosowanie art. 83 kodeksu cywilnego (oraz służące obejściu prawa, do których stosuje się art. 58 kodeksu cywilnego) są czynnościami niewywołującymi prawnego skutku nabycia w znaczeniu cywilistycznym (po stronie zbywającego – sprzedaży) towaru lub usługi. Zarzut pozorności czynności prawnej może być przy tym podniesiony przez każdego zainteresowanego, w tym: przez organ podatkowy bądź organ kontroli skarbowej. W razie zaistnienia znamion (cech) pozorności nie następuje zatem, wymienione w art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r., prawnie skuteczne „nabycie towarów lub usług, związane ze sprzedażą opodatkowaną”. W sytuacji, gdy art. 19 ust. 1 upoważnia do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony „przy nabyciu towarów lub usług, związanych ze sprzedażą opodatkowaną”, a wymagane tu nabycie (i związana z nim komplementarnie „sprzedaż opodatkowana”) nie nastąpiło, nie ma – w sensie prawnym – podstaw do uznania, że występują przesłanki naliczenia podatku przy nabyciu towarów/usług.

W warunkach gdy transakcja zbycia (sprzedaży) towaru cechuje się pozornością brak podstaw do przyjęcia, że nastąpiła kolejna prawnie skuteczna (odzwierciedlona w przedłożonej fakturze) faza obrotu, z której wynika powinność uiszczenia podatku należnego z jednoczesnym prawem nabywcy do odliczenia podatku naliczonego.

Interpretacja ta nie wyklucza, że na gruncie innych systemów prawnych, w których funkcjonują inne unormowania dotyczące podatku od wartości dodanej (VAT) w postaci „czystej” (nie zaś podatku od towarów i usług w wersji ustawy z 1993 r., jedynie wzorowanej na konstrukcji VAT, choć z nią nietożsamej w szczegółach), nabycie towarów lub usług może być inaczej pojmowane, np. jako dostawa towarów (usług) rozumiana jako oddanie nad nimi



ekonomicznego władztwa, rozumianego jako wyłącznie ekonomiczne oddanie towarów do dyspozycji nabywcy. Unormowania te nie posługują się najczęściej pojęciem „sprzedaży” (lub „sprzedaży opodatkowanej”), jakich używa w kontekście zaskarżonego przepisu polska ustawa o podatku od towarów i usług z 1993 r. o podatku od towarów i usług. Nie bez znaczenia pozostaje także anglosaska geneza upowszechnionej wersji podatku VAT w warunkach, gdy anglosaskim systemom prawa nieznane jest pojęcie „pozorności”, a zatem i konsekwencje uznania czynności prawnych (w obrocie) za czynności „pozorne” (zob. B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, *Wady oświadczenia woli w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1973, s. 48-49).

Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że niemożność skorzystania przez podatnika, w tym skarżącą spółkę, z prawa obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w ramach czynności (transakcji), do których znajduje zastosowanie art. 83 kodeksu cywilnego (a więc: czynności pozornych), wynika z unormowań samej ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r., a w szczególności z ujęcia jej art. 19 ust. 1-2 w powiązaniu z art. 2 ust. 1-3 oraz art. 23 ust. 1 i 2. Wbrew stanowisku wyrażonemu w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej, w chwili obowiązywania kwestionowanego przepisu rozporządzenia obowiązywała bowiem norma (zawarta w przepisie) rangi ustawowej, która stwarzała przesłanki wyłączenia możliwości odliczeń od podatku należnego podatku naliczonego (i zwrotu różnicy) przy podjęciu czynności (transakcji), do których znajduje zastosowanie art. 83 (a także art. 58) kodeksu cywilnego (tj. czynności pozornych, a także służących – obejściu prawa). Do określenia sytuacji, w których możliwość taka – jako wyjątek od zasady potraçalności – mogła zaistnieć, upoważniał, dopuszczając ustawowo taką możliwość art. 23 ust. 1 ustawy z 1993 r. Zaskarżony § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. (jak i tożsame treściowo wcześniejsze unormowania zawarte w uprzednio obowiązujących rozporządzeniach wykonawczych Ministra Finansów z 1995 i 1997 r.) nie kreuje *per se* pełnej „nowości normatywnej” w odniesieniu do praw i powinności podatników podatku od towaru i usług w ujęciu ustawy z 8 stycznia 1993 r. w przypadkach dokonywania pozornych czynności zbycia towarów. Podkreślenia wymaga bowiem w tym kontekście okoliczność, że samo dopuszczenie przypadków, w których podatnicy podatku od towarów i usług nie będą mogli korzystać z możliwości odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego, zapłaconego przez zbywcę (grupę zbywców), stanowi uregulowanie ustawowe, zawarte w przepisie art. 23 ustawy o tym podatku, upoważniającym Ministra Finansów do wydania stosownego rozporządzenia.

Kwestionowany przepis rozporządzenia nosi (ściśle § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c) – w pewnym zakresie – cechy unormowania typu instrukcyjnego. Stanowi rodzaj szczegółowego ukierunkowania powinnoego zachowania organów podatkowych (skarbowych), wynikających z art. 19 ust. 1-2 w związku z art. 2 ust. 1-3 ustawy oraz art. 23 ust. 1 i 2 oraz art. 10 istotnej tu ustawy. Werbalizacja tego przepisu wskazuje, że odnosi się on do oczekiwanego przez prawodawcę sposobu reagowania przez organy podatkowe na fakt przedłożenia im przez podatnika faktury lub faktury korygującej, które to dokumenty potwierdzają czynność, do której zasadnie znajduje zastosowanie art. 83 kodeksu cywilnego. Analiza językowa wskazuje w szczególności, że zawarty w § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c zwrot „faktury te i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku” odnosi się jednoznacznie do sposobu potraktowania faktur (dokumentów) potwierdzających (m.in.) czynności pozorne (a zatem – z mocy ustawy, tj. art. 83 k.c. – nieważne i prawnie nieskuteczne). Jako taki przepis ten nie powinien w praktyce organów skarbowych stanowić jedynej – a tym bardziej samoistnej – podstawy decyzji odmawiających obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, przy prawidłowym i uważnym stosowaniu przez te organy postanowień art. 2 ust. 1-3, art. 19 ust. 1 i 2 oraz art. 23 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. ze zmianami. Odmienne formułowanie decyzji organów

podatkowych postrzegać należy krytycznie (jako pomijające odniesienie do unormowań ustawowych). Nie jest wszakże rolą Trybunału Konstytucyjnego dokonywanie oceny konkretnej praktyki (także niedoskonałej) działania organów skarbowych w sferze stosowania prawa. Z perspektywy racjonalnego prawodawstwa ustanowienie § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. nie było niezbędne z punktu widzenia ekonomii legislacyjnej. Warto z naciskiem podkreślić, że kwestionowany przepis nie posługuje się zwrotem negującym literalnie „prawo obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego” (w opozycji do sformułowania art. 19 ust. 1 ustawy) ani też zwrotem: „nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku” (użytym w postanowieniach ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r.). Reguluje sposób traktowania przez organy podatkowe przedkładanych przez strony transakcji faktur. Znamienne, że ta istotna różnica sformułowań pozostała poza polem uwagi pełnomocników skarżącej jak też autorów wszystkich przedłożonych opinii prawnych. Podkreślenia wymaga nadto okoliczność, której nie zaprzeczyła skarżąca na rozprawie 4 listopada 2008 r. – że faktury nie stanowią jedyne dowodu zaistnienia transakcji opodatkowanych pomiędzy uczestnikami obrotu, rzeczywisty przebieg tych transakcji może być dokumentowany także inaczej.

Unormowanie to (nawet przy uznaniu go za niekonieczne, a zarazem – niedoskonałe z punktu widzenia poprawności legislacyjnej, wywodzonej z zasady państwa prawa) nie prowadzi wszak – *per se* – do naruszenia lub ograniczenia konstytucyjnych praw skarżącej spółki (w postaci zarzuconego w skardze konstytucyjnej następczego uszczuplenia majątkowego, będącego – w ocenie skarżącej – skutkiem zastosowania zakwestionowanego przepisu). Niezależnie bowiem od oceny (także krytycznej) sposobu uzasadnienia decyzji podatkowych, podjętych przez organy skarbowe w sprawie skarżącej, odmowa uwzględnienia przez nie odliczenia przez skarżącą podatku naliczonego od podatku należnego w ramach transakcji uznanych prawomocnie za pozorne stanowi – w sensie normatywnym – następstwo prawne unormowań art. 19 ust. 1 i 2 w związku z art. 2 ust. 1-3 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. oraz art. 23 ust. 1 i 2 tej ustawy.

Trybunał Konstytucyjny jako organ orzekający o niezgodności wskazanych przez wnoszących skargi konstytucyjne przepisów prawa, które stanowią podstawę orzekania o konstytucyjnych prawach (lub wolnościach) skarżących, nie może tracić z pola widzenia treści i konsekwencji prawnych całości kształtu unormowań ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r., regulujących kwestię ustawowego określenia przedmiotu opodatkowania oraz odliczania od podatku należnego podatku naliczonego jako związanego z nabyciem towarów (maszyn, urządzeń) niezbędnych do przeprowadzenia przez nabywcę opodatkowanej działalności wytwórczej czy usługowej (gospodarczej). Z unormowań tych wynikają, *a contrario*, przesłanki odmowy uwzględnienia tego typu odliczeń (potrąceń) w rozliczeniach podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny nie jest natomiast władny orzekać w przedmiocie oceny sposobu formułowania uzasadnień decyzji o odmowie uwzględnienia istotnych tu odliczeń przez organy skarbowe, w tym – przywoływanych w ich uzasadnieniach przepisów prawa. Nie może również wypowiadać się orzeczniczo w kwestii weryfikacji ustaleń faktycznych i prawnych poczynionych w odniesieniu do skarżącej, jak też okoliczności, jakie stały się motywu wystąpienia z rozpatrywaną skargą konstytucyjną. Ustalenia te były, zgodnie z obowiązującymi zasadami procedury podatkowej, przedmiotem oceny prawnej przez organ podatkowy drugiej instancji, a następnie – w dwuinstancyjnym postępowaniu sądownoadministracyjnym, zakończonym prawomocnym wyrokiem NSA. Praktyka funkcjonowania organów skarbowych (podatkowych) oraz praktyka sądownoadministracyjna, poza okolicznościami wiążącymi się bezpośrednio ze złożeniem rozpatrywanej skargi, musi w

konkretnym postępowaniu zainicjowanym skargą pozostać poza granicami rozpoznania i oceny Trybunału Konstytucyjnego.

Konkludując ten segment analizy, Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że zaskarżony § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. nie stanowi samoistnej podstawy prawnej odmowy uwzględnienia przez organy podatkowe (skarbowe) prawa do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego, o ile naliczenie podatku odnosi się do czynności (transakcji), do których znajdują zastosowanie art. 83 kodeksu cywilnego (tj. czynności pozornych). Przepis ten – w obowiązującym brzmieniu – dotyczy bowiem jedynie sposobu reagowania organów podatkowych na samo przedłożenie faktur (i faktur korygujących), które potwierdzają czynności, względem których znajdują zastosowanie wskazane tu przepisy kodeksu cywilnego, normujące status prawny czynności pozornych (oświadczeń woli złożonych drugiej stronie dla pozorów). Żaden z fragmentów tego unormowania nie odnosi się literalnie do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego czy do samego prawa odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, wyłączając to prawo *expressis verbis* lub je literalnie ograniczając. Nie dotyczy też literalnie instytucji zwrotu podatku. Przypisywanie mu treści niewyrażonych werbalnie w sformułowaniach tegoż przepisu stanowi – w ocenie Trybunału – nieuzasadnioną ekstrapolację interpretacyjną, dla której Trybunał nie dostrzega podstaw prawnych.

Tym samym przepis ten nie mógł – przy uwzględnieniu treści art. 2 ust. 1, art. 19 ust. 1 i art. 23 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. – stanowić samoistnej podstawy uszczuplenia własności (finansów) skarżącej spowodowanego odmową uwzględnienia potrąceń podatku naliczonego od podatku należnego za maj 2002 r., wbrew gwarancjom wynikającym z art. 64 ust. 3 Konstytucji. Jeśli uwzględnić, że celem kontroli konstytucyjności aktów normatywnych (także – w postępowaniu skargowym), jest eliminacja niekonstytucyjnego unormowania z obowiązującego porządku prawnego, tak by eliminować generowanie przez ten przepis naruszenia lub ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności, to cel ten nie może być spełniony li tylko drogą eliminacji z systemu prawnego kwestionowanego przez skarżącą samego tylko § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. Wtórny i – w pewnym zakresie – techniczny (instrukcyjny) charakter kwestionowanego uregulowania sprawia, że nawet w razie jego eliminacji (derogacji) ustawowy status prawny podatników, w tym: zakres korzystania z prawa do obliczeń podatku naliczonego, pozostanie w stanie nieomal (co do zasady) niezmiennym. Skarżąca nie zakwestionowała natomiast w swej skardze konstytucyjności unormowań (znowelizowanej) ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. (w szczególności jej art. 19 ust. 1-2), a zwłaszcza – art. 23 ust. 1 i 2. Nie podniosła też zarzutu dotyczącego innych aspektów kwestionowanego unormowania (np. jego niezgodności z art. 45 ust. 1 Konstytucji).

Z tego też powodu Trybunał Konstytucyjny, kierując się pomocniczo zasadą domniemania konstytucyjności unormowań ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r., a zwłaszcza jej art. 19 ust. 1-2 i art. 23 ust. 1 i 2, względem których zakwestionowany § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. ma charakter wykonawczy (konkretyzujący), nie podziela poglądu o niezgodności kwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w zakresie, w którym przepis ten miałby generować samoistnie naruszenia czy ograniczenia konstytucyjnego prawa własności lub innych praw majątkowych podmiotów prawnych, w tym skarżącej.

3.3. Z kontekstu przedstawionego w skardze stanu faktycznego oraz z przywołania jako przepisów związkowych art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji wnosić należy, że zasadniczą osią zarzutu jest naruszenie – w ocenie skarżącej – art. 64 ust. 3 Konstytucji przez odjęcie w akcie podustawowym możliwości odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego. Zarzut dotyczy naruszenia własności skarżącej (jej ograniczenia) w rozporządzeniu Ministra

Finansów, a zatem – z naruszeniem dyspozycji zawartej w art. 64 ust. 3 Konstytucji, w myśl której „własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy”. Kwestionowanemu § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. skarżąca zarzuca nadto jego wydanie z naruszeniem art. 92 ust. 1 Konstytucji przez brak w upoważniającym przepisie ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. wytycznych dotyczących treści rozporządzenia, a nadto – naruszenie art. 217 Konstytucji wskutek – zdaniem skarżącej – określenia istotnego elementu stosunku podatkowego (wyłączenia odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego) w akcie niższej mocy niż ustawa.

Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że w odniesieniu do stanu faktycznego, który legł u podstaw rozpatrywanej skargi konstytucyjnej, odmowa (w odniesieniu do deklaracji podatkowej skarżącej za maj 2002 r.) potraktowania przedłożonych urzędowi skarbowemu faktur jako podstawy odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego stanowiła dopuszczoną w art. 23 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. i sprecyzowaną w § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. konsekwencję uznania – po kontroli skarbowej – określonych czynności (transakcji) z udziałem skarżącej za pozorne. W tej sytuacji ustanowienie kwestionowanego rozporządzenia Ministra Finansów, a w szczególności – istotnego tu przepisu § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c tego rozporządzenia nie ma samoistnego (w znaczeniu: wyłącznego) znaczenia prawnego dla zarzucanego w skardze naruszenia (ograniczenia) konstytucyjnego prawa własności (praw majątkowych) skarżącej wbrew gwarancjom zawartym w art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje wyrażony w orzecznictwie pogląd, że wszystkie istotne (konstrukcyjne) elementy stosunku podatkowego powinny być określone ustawowo (por. T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 214 i n.; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 59; por. też wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00). Jednocześnie Trybunał stoi na utrwalonym stanowisku, że w powszechnie obowiązujących aktach wykonawczych mogą zostać uregulowane elementy stosunku podatkowego (daninowego), które nie mają rangi elementów konstrukcyjnych i stanowią dopuszczone ustawowo wyjątki od założeń tego stosunku (zob. wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00).

Podnoszona przez skarżącą kwestia niezgodności § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. z art. 217 Konstytucji (i zawartym w tym przepisie wymogiem ustawowego określenia przedmiotu i zakresu opodatkowania) nie może być rozpatrywana – jako odrębna i pojmowana li tylko w płaszczyźnie uregulowań prawnych (abstrakcyjnie) – w ramach postępowania zainicjowanego złożeniem skargi konstytucyjnej. Art. 217, określający zakres tzw. władztwa podatkowego i zasady jego urzeczywistniania przez państwo, nie gwarantuje wprost obywatelom czy innym podmiotom prawnym określonej wolności bądź prawa konstytucyjnego, którego ochrona przed naruszeniami mogłaby stanowić samoistny przedmiot skargi konstytucyjnej odpowiadającej wymogom sformułowanym w art. 79 ust. 1 Konstytucji.

Kwestia odliczeń podatku naliczonego od podatku należnego przy rzeczywistym i poprawnym prawnie nabyciu towarów lub usług, nawet traktowana konstrukcyjnie jako element podatku od towarów i usług (w kształcie wyznaczonym ustawą zwykłą) nie mieści się *expressis verbis* w katalogu elementów prawa podatkowego, który formułuje art. 217 Konstytucji. Postulaty uzupełnienia tego katalogu, zgłoszone przez przedstawicieli doktryny prawa (nawet przy uznaniu ich za zasadne), pozostają wnioskami *de lege ferenda*. Odliczenie to nie stanowi w szczególności postaci ulgi czy umorzenia podatkowego. Z tego też powodu nie dotyczy go literalnie konstytucyjny nakaz ustawowego normowania zasad przydzielania ulg i umorzeń podatkowych, zawarty w art. 217 Konstytucji.

Analogiczną w skutkach uwagę należy odnieść do zarzutu naruszenia art. 92 ust. 1 Konstytucji. Unormowanie to adresowane jest zasadniczo do prawodawcy wydającego rozporządzenia wykonawcze do ustaw i określa warunki wydawania tego typu rozporządzeń (zakres, przedmiot oraz relacje pomiędzy treścią ustawy a treścią rozporządzenia). Art. 92 ust. 1 nie gwarantuje przeto ani obywatelom, ani innym podmiotom (także prawnym) konstytucyjnego prawa podmiotowego czy konstytucyjnej wolności i jako taki nie może być podstawą nałożenia konstytucyjnych obowiązków. Z tego względu nie może stanowić bezpośrednio punktu odniesienia dla dokonywania kontroli konstytucyjności aktów prawnych, kwestionowanych w trybie postępowania inicjowanego wniesieniem skargi konstytucyjnej. W postępowaniu tym bowiem, przedmiotem oceny zgodności z Konstytucją jest przepis ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach, prawach lub obowiązkach strony skarżącej, określonych wprost w Konstytucji.

W tych uwarunkowaniach Trybunał Konstytucyjny nie dostrzega możliwości rozpatrywania bezpośrednich relacji prawnych między treścią § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. a treścią art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji w trybie postępowania zainicjowanego wniesieniem przez skarżącą spółkę rozpatrywanej skargi konstytucyjnej, tj. w trybie konkretnej kontroli konstytucyjności. Treść kwestionowanego przepisu rozporządzenia pozostaje w ogólnej koherencji z unormowaniem art. 2 ust. 1 i art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. i mieści się w obrębie unormowania ustawowego (w tym zwłaszcza przepisu upoważniającego – art. 23 ust. 1 i 2 ustawy z 1993 r.), których konstytucyjność nie została przez skarżącą zakwestionowana. Z tego też względu Trybunał Konstytucyjny – kierując się domniemaniem konstytucyjności – nie podziela poglądu skarżącej spółki o niezgodności § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

Kwestia przywoływania – także wyłącznego – przez organy skarbowe § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. w uzasadnieniach decyzji odmawiających odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego przy ustaleniu czynności, do których znajdują zastosowanie art. 83 (oraz – ewentualnie – art. 58) kodeksu cywilnego, jest kwestią stosowania prawa. Ocena stosowania prawa – również krytyczna – nie może być przedmiotem orzekania Trybunału Konstytucyjnego w obowiązującym stanie prawnym. Trybunał nie może też w ramach kontroli konstytucyjności prawa zainicjowanej konkretną skargą konstytucyjną dokonać oceny szerszej i niezwiązanej ze stanem faktycznym skargi praktyki, w tym: jej skali występowania oraz sposobu ujmowania podstaw prawnych wydawanych decyzji podatkowych. Praktyka ta natomiast, *in casu*, była przedmiotem oceny prawnej w toku postępowania administracyjnego (w drugiej instancji) oraz sądownoadministracyjnego, zakończonego prawomocnym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego. Spełniała przeto wymóg objęcia działań organów podatkowych (skarbowych) kontrolą sądową przez sądy administracyjne. Kontroli tej nie został przez skarżącą postawiony zarzut sprzeczności z art. 45 ust. 1 Konstytucji w aspekcie dokonania jej przez sąd inny niż właściwy.

3.4. Na marginesie poczynionych ustaleń Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że skarżąca, podnosząc kategorię zarzutu niezgodności § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. z art. 92 ust. 1 Konstytucji rozumiany jako zarzut braku wymaganego w tym unormowaniu elementu upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia – braku wytycznych dotyczących treści rozporządzenia, zdaje się pomijać treść art. 23 ust. 2 znowelizowanej ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r.

Zaskarżony § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r., według stanu prawnego obowiązującego w maju 2002 r., miał następujące brzmienie: „W przypadku, gdy

wystawiono faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzające czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – faktury te i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego”. Treść zakwestionowanego przepisu wskazuje, że podstawę jego wydania stanowiły unormowania zawarte w art. 23 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. oraz w art. 23 ust. 2 dodanym do tej ustawy postanowieniem art. 1 pkt 21 ustawy z dnia 15 lutego 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń (Dz. U. Nr 19, poz. 185).

Art. 23 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r., po wskazanej tu nowelizacji (obowiązujący od wejścia w życie kwestionowanego § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c, tj. od 26 marca 2002 r.), stanowił, że:

„2. Przy wydawaniu rozporządzeń, o których mowa w ust. 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych uwzględnia w szczególności:

- 1) założenia ustawy budżetowej, w szczególności dotyczące dochodów z tytułu podatku od towarów i usług,
- 2) przebieg realizacji budżetu państwa,
- 3) sytuację gospodarczą państwa,
- 4) specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami”.

Zgodnie z art. 23 ust. 1 ukierunkowania zawarte w art. 23 ust. 2 winny znaleźć zastosowanie w odniesieniu do przypadków, w których nabycie towarów lub usług „nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku”.

Podniesiony przez skarżącą zarzut niekompletności uprawnienia ustawowego (braku wytycznych) musi być rozpatrzony w kontekście unormowania zawartego w (dodanym do ustawy) art. 23 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r.

Znaczna – i wyraźnie dostrzegana przez Trybunał Konstytucyjny – ogólność (a nawet blankietowość) sformułowań art. 23 ust. 2 znowelizowanej ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r., musi być rozpatrywana z uwzględnieniem okoliczności, że założenia ustawy budżetowej (również w zakresie dochodów z podatku od towarów i usług), wymienione w art. 23 ust. 2 jako jedno z ukierunkowań działania Ministra Finansów, determinowane są przez treść ustawy budżetowej, zaś przebieg realizacji budżetu i sytuacja gospodarcza państwa określone są przez obiektywne uwarunkowania i procesy gospodarcze oraz finansowe. Determinanty te – w pewnym przynajmniej zakresie – zawężają *in concreto* swobodę Ministra Finansów przy kształtowaniu treści rozporządzeń wykonawczych do ustawy o podatku od towarów i usług i częściowo – tylko częściowo – pomniejszają następstwa pewnej ogólności wytycznych zawartych w art. 23 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r.

3.5. Trybunał Konstytucyjny jest świadom okoliczności (eksponowanej w opinii prawnej prof. dr hab. W. Nykiela i mgr M. Sęk), że przepis upoważniający znowelizowanego art. 23 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. wszedł w życie z dniem 26 marca 2002 r., tj. z chwilą upływu 14-dniowej *vacatio legis* po ogłoszeniu nowelizacji ustawy w Dzienniku Ustaw. Rozporządzenie Ministra Finansów, którego przepis kwestionuje skarżąca, zostało wydane 22 marca 2002 r., tj. w sytuacji gdy przepis upoważniający został już ogłoszony, ale zewnętrznie jeszcze nie obowiązywał. Rozporządzenie to – wraz z kwestionowanym przepisem § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c – weszło w życie w tym samym momencie, co ustawa upoważniająca, tj. 26 marca 2002 r. Nie wystąpiła przeto – z punktu widzenia adresatów obu regulacji (ustawy i rozporządzenia Ministra Finansów) – sytuacja rozbieżności okresów obowiązywania ustawy i aktu wykonawczego (w tym sprzecznego z

prawem wyprzedzenia w czasie obowiązywania ustawy przez akt wykonawczy). Z punktu widzenia ochrony konstytucyjnych wolności lub praw jednostki (podmiotu prawnego) nie nastąpiło wyprzedzające w czasie wkroczenie w tę sferę aktem podstawowym, co mogłoby – przy oparciu ostatecznego orzeczenia lub decyzji jedynie o akt podustawowy – stanowić przesłankę wystąpienia ze skargą konstytucyjną. Autorzy wskazanej tu opinii, a za nimi pełnomocnicy skarżącej zdają się pomijać treść § 128 obowiązujących zasad techniki prawodawczej. Zgodnie z tym przepisem „Rozporządzenie można wydać po dniu ogłoszenia ustawy, w której jest zamieszczony przepis upoważniający do jego wydania, a przed dniem wejścia w życie tej ustawy” (ust. 1). „W przypadku, o którym mowa w ust. 1, termin wejścia w życie rozporządzenia wyznacza się na dzień nie wcześniejszy niż dzień wejścia w życie ustawy upoważniającej do wydania tego rozporządzenia” (ust. 2). Zasada ta opiera się na założeniu, że ustawa staje się elementem systemu prawa od momentu ogłoszenia. Pozostaje ona bezsporna w polskiej doktrynie prawa konstytucyjnego co najmniej od 1939 r. (por. W. Wronkowska, M. Zieliński, *op.cit.*, s. 259).

3.6. Przedmiotem kontroli konstytucyjności w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną może być jedynie przepis, którego zastosowanie w charakterze podstawy prawnej ostatecznego wyroku lub ostatecznej decyzji prowadzi do naruszenia wolności lub prawa jednostki (podmiotu prawnego), gwarantowanych przez Konstytucję. Z tego punktu widzenia za niedopuszczalne należy uznać rozpatrywanie kwestii konstytucyjności zaskarżonego przepisu rozporządzenia z 22 marca 2002 r. z punktu widzenia zgodności z art. 2 Konstytucji w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji, jak to formułuje skarga konstytucyjna złożona 24 kwietnia 2006 r. Z przepisów przywołanych jako wzorce kontroli konstytucyjności nie wynikają bowiem konstytucyjnie gwarantowane wolności bądź prawa podmiotowe, które mogły zostać naruszone przez zastosowanie kwestionowanego przepisu rozporządzenia jako podstawy prawnej wyroku lub ostatecznej decyzji. Art. 2 Konstytucji i zawarta tam zasada demokratycznego państwa prawa (oraz wynikające z niej zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasada poprawnej legislacji) mogą być wzorcem kontroli konstytucyjności tylko pomocniczo w powiązaniu ze wskazanymi przez podmiot skarżący naruszoną wolnością lub naruszonym prawem konstytucyjnym. Skarżąca nie udokumentowała przekonująco, które z praw (wolności) konstytucyjnych uległo naruszeniu na skutek braku spełnienia przez kwestionowany przepis wymogów generowanych przez art. 2 Konstytucji (tj. zasadę zaufania do państwa i stanowionego prawa lub zasadę dostatecznej określoności prawa). Warto w tym kontekście nadmienić, że zasadę proporcjonalnej ingerencji w korzystanie z konstytucyjnych praw (i wolności) formułuje obecnie art. 31 ust. 3 Konstytucji, który nie został przywołany przez skarżącą. Późniejszą próbę modyfikacji ujęcia zarzutów skargi konstytucyjnej, sformułowanej przez profesjonalnych pełnomocników (radców prawnych), dokonaną w piśmie procesowym nowych pełnomocników skarżącej z 24 czerwca 2008 r., Trybunał Konstytucyjny uznaje za niedopuszczalną z powodu uchybienia trzymiesięcznemu terminowi od dnia doręczenia skarżącej ostatecznego wyroku NSA, w związku z którym wniesiona została skarga konstytucyjna. Pismo procesowe skarżącej z 24 czerwca 2008 r. nie odwołuje się zresztą do wzorca kontroli konstytucyjności zawartego w art. 31 ust. 1 Konstytucji.

W tej sytuacji i wobec braku wskazania takiego prawa (wolności) w kontekście art. 2 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, Trybunał postanowił umorzyć w tym zakresie postępowanie z powodu niedopuszczalności wydania wyroku (na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK).

3.7. Konfrontując uregulowanie § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. z wzorcem kontroli konstytucyjności zawartym w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, Trybunał

Konstytucyjny rozważył, w pierwszej kolejności, relację pomiędzy przytoczonym unormowaniem – a w szczególności kwestionowanym segmentem „c” pkt 5 – a regulacją zawartą w art. 64 ust. 1 Konstytucji. Art. 64 ust. 1 Konstytucji stwierdza, iż: „Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”. W interpretacji skarżącej spółki prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego w ramach podatku od towarów i usług stanowi *sui generis* „publiczne prawo podmiotowe”, wynikające z ustawy o tym podatku, objęte ochroną „innych praw majątkowych”, przewidzianą w art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Nie kwestionując – co do zasady – możliwości opisanej tu (choć nie dość upowszechnionej) wykładni, Trybunał Konstytucyjny pragnie zwrócić uwagę na kilka okoliczności związanych z interpretacją § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r.

Po pierwsze, istotną okolicznością jest to, że kwestionowany przepis nie zawiera treści (norm) odnoszących się wprost do „prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego” oraz „do prawa zwrotu (rozliczenia) nadwyżki podatku naliczonego nad należnym”. Sformułowania tego przepisu odnoszą się do braku możliwości traktowania faktur określonych w pkt 5 lit. c jako „podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego”. Konsekwencją jego zastosowania – ściśle interpretując – jest jedynie niemożność uczynienia faktury lub faktury korygującej potwierdzającej czynności, do których mają zastosowanie art. 58 i art. 83 kodeksu cywilnego, podstawą formalną (w sensie: dokumentem) umożliwiającą obniżenie podatku należnego lub zwrot różnicy podatku. Podatnik może ubiegać się o obniżenie podatku należnego oraz o zwrot różnicy podatku, podważając kwalifikację przedłożonych faktur jako tych, „do których mają zastosowanie art. 58 i 83 kodeksu cywilnego” lub też inaczej dokumentując rzeczywiste i zgodne z prawem nabycie przedmiotu transakcji oraz okoliczności determinujące kwoty podatku należnego i naliczonego. Może też – w pewnych sytuacjach – korygować deklarację podatkową (w ramach samoobliczenia podatku) i przedłożyć faktury korygujące. Okoliczności tych nie kwestionowała – co do zasady – skarżąca na rozprawie 4 listopada 2008 r.

Przepis § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. nie odejmuje przeto – literalnie rzecz ujmując – podatnikowi podmiotowego prawa do odliczenia ani go – jako takiego – nie ogranicza. Co najwyżej, wymagając rzetelnej dokumentacji, tj. faktur zgodnych z rzeczywistym przebiegiem czynności w obrocie, utrudnia korzystanie z tego prawa. Tym samym nie prowadzi samoistnie do ograniczenia własności, w sposób kolidujący z wymogiem art. 64 ust. 3 Konstytucji, tj. bez zachowania formy ustawowej. Uszczuplenie majątkowe znajduje uzasadnienie konstytucyjne w art. 84 Konstytucji oraz w art. 23 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. dopuszczającym (ustawowo) wyjątki od zasady odliczania podatku naliczonego od podatku należnego. Odnosi się literalnie – w wykonywaniu unormowań ustawowych (art. 2, art. 19 i art. 23 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r.) – do udokumentowania fakturami takiego prawa przed organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej, ściśle – do relacji pomiędzy treścią faktur a realiami obrotu. Powoduje, że faktury wątpliwe co do swej rzetelności, przed usunięciem wątpliwości lub bez ich usunięcia, nie mogą być – jako takie, z racji samego ich przedłożenia – podstawą odliczenia. Nie bez znaczenia jest też kontekst unormowania ujętego jako lit. c w § 48 ust. 4 pkt 5 rozporządzenia. Poprzedzające go regulacje dotyczą sytuacji, gdy: a) wystawiono faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne „stwierdzające czynności, które nie zostały dokonane”, b) wystawiono faktury lub dokumenty „podające kwoty niezgodne ze stanem faktycznym”. Kontekst ten wskazuje na dążenie prawodawcy do poinstruowania (ukierunkowania) organów podatkowych i organów kontroli skarbowej o potrzebie koncentracji uwagi na rzetelności otrzymanych faktur i dokumentów celnych, a także – na



dążenia do poinformowania potencjalnych podatników o możliwych następstwach przedłożenia nierzetelnej faktury w ramach samoobliczenia podatku przedkładania dokumentacji podatkowej.

Trybunał Konstytucyjny w przyjętym orzeczeniu ogranicza możliwość zgodnego z Konstytucją powołania się na § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. do sytuacji, w których podstawy do zastosowania do konkretnej czynności w obrocie, opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, postanowień art. 83 kodeksu cywilnego zweryfikuje i potwierdzi prawomocnym orzeczeniem sąd. Sama zaś możliwość poddania kwestii oceny czynności prawnej pod kątem jej pozorności badaniu sądów stanowi konsekwencję obowiązywania konstytucyjnego prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji) oraz konstytucyjnej zasady, że ustawa nie może zamykać drogi dochodzenia przed sądem praw oraz wolności jednostek czy podmiotów prawnych (art. 77 ust. 2 Konstytucji). Dotyczy to również ochrony prawa do odliczenia podatku naliczonego jako prawa o charakterze majątkowym. W tym kontekście należy podkreślić, iż zarzut niezgodności unormowań ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. ani też kwestionowanego rozporządzenia z art. 45 ust. 1 i/bądź z art. 77 ust. 2 Konstytucji (także w kontekście art. 189 k.p.c.) nie został postawiony. Tym samym poza zakresem zgodnego z Konstytucją zastosowania § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. pozostaną przypadki, w których kwalifikacja danej czynności jako „pozornej” (tj. uzasadniającej zastosowanie art. 83 kodeksu cywilnego) pochodzić będzie li tylko od organu podatkowego czy organu kontroli skarbowej. Organy te bowiem, z racji swych zadań i roli ustrojowej, mogą być postrzegane jako niewystarczająco predestynowane do finalnej i obiektywnej oceny charakteru i ważności (skuteczności) czynności cywilnoprawnych, w tym zwłaszcza „sprzedaży opodatkowanej” podatkiem od towarów i usług.

Na marginesie Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że pełnomocnicy skarżącej zarówno w piśmie procesowym z 24 czerwca 2008 r., jak i w wypowiedziach na rozprawie 15 lipca 2008 r. przyznawali celowość tworzenia „w interesie publicznym” „skutecznych instrumentów prawnych, które służą dyskwalifikowaniu skuteczności (w zakresie skutku podatkowego) czynności, którymi: ukrywa się rzeczywisty przedmiot lub podstawę opodatkowania, pozoruje się uzyskanie uprawnienia do ulgi podatkowej lub zwolnienia podatkowego, albo też (zwłaszcza chodzi tu o występujące na gruncie przepisów o VAT zjawisko tzw. klauzuli podatkowej) pozoruje się wystąpienie określonych rozliczeń podatkowych, które (gdyby rzeczywiście i efektywnie zaistniały) uprawniałyby podatnika – nabywcę do obniżenia podatku należnego lub zwrotu podatku naliczonego”.

3.8. W sformułowaniu § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. wyłączona została możliwość potraktowania faktury lub faktury korygującej jako podstawy odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego oraz uzyskania zwrotu ewentualnej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym (jak w przypadku skarżącej spółki) w sytuacjach, w których faktury te potwierdzają czynności, do których znajdują zastosowanie art. 58 i art. 83 k.c.

Pierwszy ze wskazanych przepisów kodeksu cywilnego odnosi się do instytucji obejścia prawa, drugi natomiast – do pozorności oświadczeń woli i wynikającej stąd pozorności czynności prawnej. Sposób ujęcia § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c nie pozwala na jednoznaczne rozstrzygnięcie, czy obejście prawa oraz pozorność czynności uczestników obrotu (kontrahentów „sprzedaży opodatkowanej”) mają – w ujęciu kwestionowanego rozporządzenia – wystąpić koniunktywnie czy też dopuszcza się ich odrębne ustalanie i występowanie. Przepis ten badany w ramach abstrakcyjnej kontroli konstytucyjności, mógłby stanowić przedmiot odrębnej oceny pod względem swej jednoznaczności (zwłaszcza przy

odesłaniu do art. 58 k.c.); Trybunał Konstytucyjny nie może w niniejszym orzeczeniu antycypować rezultatu takiej kontroli.

W ramach kontroli konkretnej, tj. dotyczącej podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, które stanowi podstawę rozpoznawanej skargi konstytucyjnej, Trybunał Konstytucyjny musi odnieść swą kontrolę do treści tego orzeczenia. Naczelny Sąd Administracyjny uznał ustalenia kontroli skarbowej dotyczące pozorności (i ważności) czynności prawnych przy transakcjach, których dotyczyła deklaracja podatkowa skarżącej (i podane tam kwoty transakcji i podatku). Za podstawę swej oceny NSA uznał przy tym art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu obowiązującym w okresie rozliczeniowym).

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na występowanie w większości systemów prawnych Europy klauzuli generalnej obejścia prawa, wspominając – w kategoriach ogólnych – o spełnianiu przez nie roli „wentyla bezpieczeństwa” w sytuacjach zbliżonych do stanu faktycznego istotnego dla niniejszej skargi konstytucyjnej. Nie orzekł natomiast *in concreto* o wystąpieniu „obejścia prawa” (a tym samym zastosowaniu art. 58 k.c.) w ramach odesłania zawartego w kwestionowanym przez skarżącą § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego skarżąca jako podatnik podatku od towarów i usług miała obowiązek – nawet „przy braku kwestionowanego unormowania” – prawidłowego (zgodnego z rzeczywistym przebiegiem zdarzeń) klasyfikowania dokonywanych czynności prawnych. Tymczasem w stanie faktycznym ustalonym przez organy kontroli skarbowej, a nie kwestionowanym w skardze kasacyjnej do NSA, na skutek kilku transakcji pomiędzy powiązаныmi podmiotami na z góry ustalonych warunkach, w krótkim okresie czasu, doszło do wzrostu wartości maszyn i urządzeń o kilkadziesiąt razy. Nastąpiło nieuzasadnione rzeczywistym stanem rzeczy i uwarunkowaniami transakcji – a zatem upozorowane – podwyższenie podatku naliczonego.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na pozorowane elementy obrotu polegające na dokonaniu nierzeczywistych – wyłącznie „fakturowych” – przesunięć majątkowych (bez realnej – w sensie rozporządzania nimi przez nabywców – dostawy maszyn i urządzeń) i sztucznym (wbrew realiom rynkowym) zawyżaniu cen nabycia i podatku naliczonego. Sąd ten nie wskazał natomiast na zaistnienie *in concreto* zjawiska obejścia prawa. Nie skonkretyzował (podobnie jak uprzednio Urząd Kontroli Skarbowej, Izba Skarbowa i Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie) przepisu czy przepisów prawa (ani cywilnego, ani podatkowego), których dotyczyć miałyby obejście.

Niezależnie od licznych i zasadnych wątpliwości, jakie wzbudza w doktrynie kategoria pojęciowa obejścia prawa podatkowego (por. B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” z. 1/2004, s. 7 i n.), oraz rozbieżności towarzyszących wysoce ocennej (i niejednoznacznej) kategorii obejścia prawa na gruncie prawa cywilnego, zachowania kontrahentów w ciągu transakcji z udziałem skarżącej spółki wyczerpują raczej znamiona nadużycia prawa do odliczenia podatku naliczonego niż obejścia prawa.

Wobec niepowołania się w orzeczeniu NSA, miarodajnym dla niniejszej skargi konstytucyjnej, na konkretne obejście prawa w kontekście § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c – w części dotyczącej zastosowania art. 58 k.c. – Trybunał Konstytucyjny związany granicami skargi oraz, co należy podkreślić, treścią ostatecznego orzeczenia NSA, stanowiącego przesłankę jej złożenia, nie ma dostatecznie uzasadnionych ustawowych przesłanek poddania kontroli konstytucyjnej § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c w zakresie odesłania do unormowań art. 58 k.c. Z tego powodu, związany granicami i treścią konkretnego orzeczenia NSA, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, umarza w tym zakresie postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3.9. Zgodnie z przeważającym stanowiskiem doktryny prawa podatkowego organy podatkowe obowiązane są zawsze badać, czy ujawnione w deklaracji podatkowej i towarzyszących jej dokumentach (w tym fakturach) zdarzenia, od których uzależnione jest wystąpienie zobowiązania podatkowego, w tym: treść i zakres tego zobowiązania, uprawnienie do obniżenia podatku lub jego zwrot, odpowiadają cechom gospodarczym podmiotu zobowiązania oraz warunkom, od których zależy zwolnienie, ulga podatkowa, obniżenie podatku czy zwrot podatku (por. M. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 4, Warszawa 2006, s. 524-528; T. Dębowska-Romanowska, *Zdanie odrębne do postanowienia TK z 14 lipca 2004 r. w sprawie o sygn. SK 16/02*). Odwołanie się przez unormowanie prawnopodatkowe do uregulowań zawierających odesłania do przepisów innych dziedzin prawa (np. cywilnego) nie może czynić tego typu przepisów samoistną podstawą decyzji organów podatkowych. Podstawę tę stanowić winna odpowiednia merytorycznie ustawa podatkowa; w przypadku podatku od towarów i usług pozostaje nią – dla istotnego tu przedziału czasowego – ustawa o podatku od towarów i usług z 1993 r. z późniejszymi nowelizacjami, w szczególności zaś jej art. 19 i art. 23 (po nowelizacji z 15 lutego 2002 r.). Unormowania rozporządzenia z 22 marca 2002 r., w tym kwestionowany przez skarżącą § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c tego rozporządzenia, pełnią rolę pomocniczą, służąc jako wskazówka (ukierunkowanie) w kwalifikowaniu prawnopodatkowym faktur dotyczących sprzedaży opodatkowanej, a więc podczas oceny przedłożonych – pewnych tylko – dokumentów odnoszących się do czynności prawnych w obrocie handlowym, regulowanym przepisami prawa cywilnego.

Tak rozumiana rola unormowania § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c (oraz innych regulacji zawartych w § 48 ust. 4 pkt 5) rozporządzenia z 22 marca 2002 r. sprowadza się do ukierunkowania działań organów podatkowych w zakresie, w jakim przeciwdziała m.in. przedkładaniu faktur potwierdzających pozorowane czynności w obrocie w ramach transakcji opodatkowanych, a w następstwie tego typu zachowań – uzyskiwaniu nienależnych obniżek podatku, odliczeń podatkowych oraz zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Dotyczy to w szczególności transakcji, których jedynym zrozumiałym (racjonalnie uzasadnionym) celem było uzyskanie nienależnych korzyści podatkowych. Trybunał nie jest władny oceniać efektywności tego rozwiązania legislacyjnego ani też – ze względu na przedakcesyjny okres jego obowiązywania i przywołane wzorce kontroli konstytucyjności – zakresu jego spójności z prawem wspólnotowym.

3.10. Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że organy podatkowe (*sensu stricto*) oraz organy kontroli skarbowej mogą weryfikować przedkładane im dokumenty, dotyczące transakcji opodatkowanych oraz poszczególnych czynności w obrocie. W szczególności weryfikacji tej może być poddawana relacja między zawartością dokumentacji a rzeczywistym przebiegiem zdarzeń znaczących podatkowo. Wymiar oraz pobór podatku od towarów i usług w wyższym stopniu niż przy innych podatkach – oparty jest na dokumentach, zwłaszcza jeśli chodzi o jego obliczanie. Faktury jako podstawowe dokumenty przy sprzedaży opodatkowanej winny rzetelnie odzwierciedlać przebieg zdarzeń znaczących podatkowo, w tym dokonywanych transakcji.

Organy podatkowe nie powinny natomiast finalnie rozstrzygać sporów o treść i skutki stosunków cywilnoprawnych, w tym o wystąpienie wad oświadczenia woli uczestników transakcji towarowych. Nie znaczy to jednocześnie, że nie mogą one kształtować własnych ocen (zwłaszcza po przeprowadzonej kontroli skarbowej, w tym stanowiska różniącego się od poglądów i ocen podatnika) w sporze o treść, znaczenie i skutki prawne poszczególnych transakcji i zdarzeń prawnie (i podatkowo) istotnych. Dotyczy to istotnej w sprawie kwestii pozorności czynności prawnych, który to zarzut może być podniesiony przez każdy podmiot zainteresowany daną czynnością w obrocie. Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wynika

z ogólnych zasad podziału kompetencji między organy państwa (w ramach którego rozstrzyganie sporów o treść stosunków prawnych znajduje się w gestii sądów), nadto zaś z okoliczności, że organy podatkowe, zaangażowane w proces wymiaru i pozyskiwania należności podatkowych, nie są postrzegane jako bezstronne w ramach sporu o przebieg, charakter i następstwa zdarzeń znaczących podatkowo. Z reguły też przystępują do sporu z określonym stanowiskiem, ukształtowanym w toku weryfikacji dokumentacji podatkowej i konfrontowania tej dokumentacji z rzeczywistym przebiegiem zdarzeń (np. w badanym toku prowadzonych kontroli skarbowych).

Okoliczności te zadecydowały, że Trybunał Konstytucyjny, w kontekście przywołanego w skardze ostatecznego orzeczenia sądu, ograniczył ocenę braku kolizji pomiędzy § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia z 22 marca 2002 r. a art. 64 ust. 3 Konstytucji do zakresu, w którym przepis ten odnosi się do faktur (faktur korygujących), potwierdzających czynności prawomocnie uznane za pozorne w postępowaniu podlegającym weryfikacji sądowej (na podstawie kryteriów określonych w art. 83 kodeksu cywilnego).

3.11. Ustalenie w prawomocnym orzeczeniu sądowym pozorności określonej czynności prawnej, a tym samym – nieważności i bezskuteczności czynności pozorowanej (symulowanej), prowadzi jedynie do wniosku, że faktury potwierdzające tę czynność nie mogą być respektowane w zakresie, którego dotyczy pozorność (nieważność, bezskuteczność czynności). O ile czynności pozorne służyły ukryciu innych czynności, ich skutki prawne oceniane są w granicach spełnienia wymogów ważności i skuteczności czynności ukrytej. Wymaga to odniesienia weryfikacji przedłożonych faktur (dokumentacji podatkowej) do czynności ukrytej (dysymulowanej) – pod kątem następstw podatkowych czynności rzeczywiście podjętych. Zachowana zostaje – w tym zakresie – naczelną zasadą postępowania organów podatkowych: „treść przed formą” (*substance over form*).

3.12. Trybunał Konstytucyjny nie kwestionuje specyfiki zasad prawa i postępowania podatkowego, w tym w szczególności tego, że prawo podatkowe działa przez nakazy powinnego zachowania się adresatów norm podatkowych, nie zaś – przez formułowanie zakazów określonego działania. Wyrazem respektowania tej autonomii jest m.in. uzasadniona wstrzeźliwość w odwołaniu się do kategorii pojęciowej „obejścia prawa podatkowego”, wobec wysokiej dyskusyjności samego pojęcia, a zwłaszcza – wobec braku zakotwiczenia tej koncepcji w pozytywnym (obowiązującym) prawie podatkowym.

Z drugiej strony Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że potrzebne jest zachowanie koherencji wewnętrznej systemu prawa obowiązującego, bez względu na wyodrębnienia poszczególnych dziedzin prawa pozytywnego. W szczególności za niekorzystne Trybunał uznaje sytuacje, w których skutki prawne unormowań i orzeczeń sądowych w jednej dziedzinie prawa nie byłyby uznawane w innej dziedzinie tego samego systemu prawa (np. ze względu na jej postępującą lub postulowaną autonomię).

W rozpoznawanej sprawie Trybunał Konstytucyjny uznał, że w warunkach gdy obrót towarowy, w tym „sprzedaż opodatkowana”, stanowi domenę regulacji prawa prywatnego, w tym cywilnego, prawodawca może odnosić swe unormowania (odsyłać) w zakresie oceny prawnej skutków zachowań (czynności) w tym obrocie do unormowań prawa cywilnego (np. w zakresie zastosowania art. 83 k.c.). Prawomocne wyroki sądowe (wydane w imieniu Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie przepisów materialnych prawa cywilnego) muszą być respektowane przez organy podatkowe; specyfika prawa podatkowego nie uchyla tej powinności w ramach całościowo traktowanego systemu prawa.

Z powyższych powodów Trybunał Konstytucyjny orzekł, jak w sentencji.