



Trybunał Konstytucyjny
ul. Jana Christiana Szucha 12a
00-918 Warszawa

Skarżący: R R

**reprezentowany przez pełnomocnika
adwokata Piotra Pieczonkę (wpisany na listę
adwokatów Pomorskiej Izby Adwokackiej pod
numerem 1601)
z kancelarii Pieczonka Nowacki Pietrzak sp.j.
ul. Opacka 16/1
80-338 Gdańsk**

Uczestnicy

Postępowania:

1. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej

adres dla doręczeń:

Kancelaria Sejmu

ul. Wiejska 4/6/8

00-902 Warszawa

2. Prokurator Generalny

Rzeczypospolitej Polskiej

adres dla doręczeń:

Prokuratura Generalna,

Biuro Spraw Konstytucyjnych

ul. Barska 28/30

02-315 Warszawa

3. Rzecznik Praw Obywatelskich

(o ile zgłoszony zostanie jego udział w postępowaniu), adres dla doręczeń:

Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich

Al. Solidarności 77

00-960 Warszawa

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu skarżącego R R , na podstawie pełnomocnictwa, które załączam do niniejszej skargi, na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (dalej „Konstytucja”) w zw. z art. 53 ustawy z dnia 30 listopada 2016 roku o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz.U. 2019, poz. 2393):

- 1) zaskarżam art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 nr 54 z póź. zm., dalej: „ustawa o VAT”),

- 2) wnoszę o stwierdzenie, że art. 86 ust. 1 ustawy o VAT w stanie prawnym obowiązującym do dnia 15 lipca 2016 roku, rozumiany w orzecznictwie, a w szczególności w orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia września 2021 roku, w sprawie sygn. akt , w ten sposób, że nadużycie prawa wyłączające prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego polega na dokonaniu przez podatnika czynności prawnej dopuszczalnej przez prawo, stanowiącej podstawę do odliczenia podatku od towarów i usług zamiast dokonania innej czynności prawnej, która nie stanowiłaby podstawy do odliczenia podatku od towarów i usług, innymi słowy, że wybór przez podatnika jednej z dopuszczalnych przez prawo czynności prawnych stanowi nadużycie prawa podatkowego w sytuacji, gdy dokonanie innej czynności prowadziłoby do wyższego opodatkowania podatnika

jest niezgodny

z art. 2, art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 i art. 31 ust. 3 oraz art. 217 Konstytucji;

- 3) wnoszę o przeprowadzenie dowodu z dokumentów wskazanych w uzasadnieniu skargi na okoliczności w niej opisane;
- 4) wnoszę o zwrot kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa adwokackiego w postępowaniu przez Trybunałem Konstytucyjnym według norm przepisanych.

Jednocześnie wskazuję konstytucyjne wolności i prawa Skarżącego, które zostały naruszone:

- 1) zasada zaufania do państwa i stanowiącego prawa art. 2 Konstytucji oraz zasada praworządności art. 7 Konstytucji w związku z art. 217 Konstytucji poprzez odmowę prawa do odliczenia podatku od towarów i usług z powołaniem się na nadużycie prawa w sytuacji, gdy przepisy ustawy o podatku VAT upoważniały Skarżącego do odliczenia podatku VAT,
- 2) zasada nakładania podatków oraz określenia podmiotów i przedmiotów opodatkowania na podstawie ustawy - art. 217 Konstytucji, poprzez odmowę prawa odliczenia podatku VAT od transakcji, które zostały rzeczywiście dokonane, z powołaniem się na wypracowaną w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej („TSUE”) klauzulę nadużycia prawa, a tym samym nałożenie na Skarżącego obowiązku podatkowego w oparciu o inną podstawę niż ustawa.
- 3) zasada wolności gospodarczej art. 20 i art. 22 Konstytucji, poprzez ograniczenie możliwości wyboru podejmowanych przez Skarżącego działań w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, a w szczególności uznanie, iż inne niż rzeczywiście podjęte przez Skarżącego działania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej powinny stanowić podstawę opodatkowania,
- 4) zasada ochrony własności art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 3 Konstytucji w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji, poprzez faktyczną odmowę ochrony przysługującej Skarżącemu własności oraz ograniczenie prawa własności Skarżącego w wyniku arbitralnego uznania, że Skarżący powinien podjąć inne czynności niż zakup nieruchomości od spółki powiązanej z nim, tj. że powinien doprowadzić do likwidacji spółki w wyniku

W dniu maja 2011 roku J R i R R zawarli umowę spółki pod firmą P spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w G , z kapitałem zakładowym w wysokości zł, w której objęli po udziałów. Spółka została wpisana do rejestru przedsiębiorców w dniu czerwca 2011 roku. W dniu lipca 2011 roku R R sprzedał udział w spółce synowi F R . Od tego czasu współnikami spółki byli J R , R R oraz F R

W dniu maja 2011 roku R R udzielił P sp. z o.o. pożyczki w kwocie zł, która została przelana na rachunek bankowy P sp. z o.o. z rachunku bankowego pożyczkodawcy.

W dniu czerwca 2011 roku P sp. z o.o. kupiła nieruchomość położoną w miejscowości K , zabudowaną budynkiem o powierzchni użytkowej m². Zakup został dokonany od osoby trzeciej (spółki kapitałowej) niepowiązanej z P Sp. z o.o. lub R R ani kapitałowo ani osobowo.

W dniu sierpnia 2011 roku P sp. z o.o. zawarła z R R umowę pożyczki, na podstawie której pożyczycyła od niego kwotę zł.

W dniu sierpnia 2011 roku P sp. z o.o. kupiła od spółki „G sp. z o.o. z siedzibą w G (akt notarialny repertorium) spółki niepowiązanej ani kapitałowo ani osobowo z P Sp. z o.o. lub R R :

- a) nieruchomość położoną w G przy ul. stanowiącą działkę nr objętą księgą wieczystą , zabudowaną budynkiem o powierzchni użytkowej ok. m² oraz budynkiem o powierzchni użytkowej ok. m² za cenę zł brutto (tj. za cenę zł netto oraz podatek VAT w kwocie zł), oraz

- b) prawo użytkowania wieczystego nieruchomości położonej w G przy ul. stanowiącej działkę nr , objętą księgą wieczystą , wraz z prawem własności znajdujących się na tej nieruchomości: budynku o powierzchni użytkowej m² oraz budynku o powierzchni użytkowej m² za cenę zł brutto (tj. za cenę zł netto oraz podatek VAT w kwocie zł),

to jest za łączną cenę zł brutto, która została zapłacona w całości przelewem na rachunek bankowy sprzedającej spółki, a podatek VAT został przez sprzedającą odprowadzony.

W tym samym dniu, tj. w dniu sierpnia 2011 roku P sp. z o.o. kupiła od spółki P sp. z o.o. z siedzibą w S (akt notarialny repertorium) – spółki niepowiązanej ani z P Sp. z o.o. ani z R R , lecz powiązanej kapitałowo lub osobowo z „G Sp. z o.o.:

- a) nieruchomość położoną w G przy ul. stanowiącą działkę nr objętą księgą wieczystą , zabudowaną budynkiem o powierzchni użytkowej ok. m² za cenę zł brutto (tj. za cenę zł netto oraz podatek VAT w kwocie zł), oraz
- b) prawo użytkowania wieczystego nieruchomości położonej w G przy ul. stanowiącej działkę nr , objętej księgą wieczystą , wraz z prawem własności znajdujących się na tej nieruchomości: budynku o powierzchni użytkowej m², budynku o powierzchni użytkowej m², murowanego budynku , o powierzchni m² oraz murowanego budynku o powierzchni użytkowej m², za cenę zł brutto (tj. za cenę zł netto oraz podatek VAT w kwocie zł),

to jest za łączną cenę zł brutto, która została zapłacona w całości przelewem na rachunek bankowy sprzedającej spółki, a podatek VAT został przez sprzedającą odprowadzony.

Środki na zakup wyżej opisanych nieruchomości pochodziły z pożyczki udzielonej P sp. z o.o. przez R R na podstawie umowy pożyczki z dnia sierpnia 2011 roku oraz częściowo z pożyczki z maja 2011 roku.

Wszystkie nieruchomości zakupione przez P sp. z o.o. w dniu sierpnia 2011 roku stanowiły gospodarczą całość, tworząc jeden kompleks budynków o przeznaczeniu usługowo przemysłowym. Nieruchomości wymagały nakładów finansowym z uwagi na ich stan, lecz w ramach transakcji uzgodniono, że spółka powiązana osobowo ze sprzedającymi spółkami („G Sp. z o.o. i P Sp. z o.o.), będzie najemcą wszystkich nieruchomości i jako najemca przeprowadzi remont budynków z których będzie korzystać.

W związku z powyższym tego samego dnia, tj. w dniu sierpnia 2011 roku P sp. z o.o. oddała zakupione nieruchomości w najem spółce G

sp. z o.o. W umowie najmu przewidziano obniżony czynsz przez okres pierwszych co wynikało z faktu, iż najemca miał przeprowadzić remont (adaptacje) budynków,

a nakłady na ten cel miały wynieść co najmniej zł. Umowa najmu została zawarta na okres lat.

Należny podatek VAT od wyżej opisanych transakcji został odprowadzony, a P Sp. z o.o. wystąpiła o zwrot podatku naliczonego w związku z zakupem w/w nieruchomości, który to zwrot podatku VAT w kwocie zł nastąpił w dniu stycznia 2012 roku.

W dniu listopada 2011 roku zgromadzenie wspólników podjęło uchwałę o podwyższeniu kapitału zakładowego tej spółki do kwoty zł, przy czym wspólnicy objęli nowoutworzone udziały w następujący sposób:

- 1) R R objął udziałów w zamian za wkład pieniężny w kwocie zł, przy czym kwota agio w wysokości zł zostało przeznaczone na kapitał zapasowy,
- 2) J R objęła udziałów w zamian za wkład pieniężny w kwocie zł, przy czym kwota agio w wysokości zł zostało przeznaczone na kapitał zapasowy,
- 3) F R objął udziały w zamian za wkład pieniężny w kwocie zł, przy czym kwota agio w wysokości zł została przeznaczona na kapitał zapasowy.

Wspólnicy wnieśli w całości wkłady pieniężne na pokrycie kapitału zakładowego oraz na pokrycie agio.

W dniu listopada 2011 roku P sp. z o.o. zawarła przedwstępną umowę sprzedaży, na mocy której zobowiązała się do zakupu zabudowanej nieruchomości położonej w miejscowości B , stanowiącej zabudowaną działkę nr , objętą księgą wieczystą nr za cenę zł brutto (tj. za cenę netto zł i podatek Vat w kwocie zł).

W dniu grudnia 2011 roku P sp. z o.o. zaciągnęła od R pożyczkę w kwocie zł.

W dniu grudnia 2011 roku P sp. z o.o. kupiła opisaną wyżej nieruchomość stanowiącą działki nr , podatek VAT został w całości zapłacony.

W dniu maja 2012 roku P sp. z o.o. wypowiedziała umowę najmu nieruchomości przy ul. i ul. w G zawartą w dniu sierpnia 2011 roku z G sp. z o.o. z winy najemcy w związku z brakiem zapłaty czynszu oraz nie przeprowadzeniem remontu (adaptacji) nieruchomości.

Sprawa o zapłatę została skierowana na drogę sądową i zakończyła się wyrokiem zasądającym dochodzonej przez P sp. z o.o. kwoty, jednakże egzekucja okazała się bezskuteczna.

W styczniu 2013 roku P Sp. z o.o. zleciła wykonanie rozbiórki jednego z budynków na nieruchomości przy ul. stanowiącej działkę nr (kw nr a następnie konsorcjum spółek D sp. z o.o. Sp.k. i P Sp. z o.o. zleciło generalnemu wykonawcy T sp. z o.o. z siedzibą w G (spółce niepowiązanej ani osobowo ani kapitałowo ze Skarżącym bądź spółkami z grupy P) budowę na działce w miejsce rozebranego budynku nowej hali a wartość robót budowlanych ustalono na kwotę zł netto + VAT. Konsorcjum spółek D sp. z o.o. Sp.k. i P Sp. z o.o. miało prawo dysponować na cele budowlane w/w nieruchomością należąca do P

Sp. z o.o. na podstawie zawartej przedwstępnej umowy dzierżawy. Zgodnie z zawartą umową z generalnym wykonawcą tej inwestycji, roboty miały zakończyć się do lipca 2013 roku a pozwolenie na użytkowanie miało zostać uzyskane do sierpnia 2013 roku. Ostatecznie odbiór robót wybudowanej hali nastąpił protokołem z dnia września 2013 roku przez P Sp. z o.o., która w wyniku połączenia (z P Sp. z o.o. Sp.k., P Sp. z o.o. i P Sp. z o.o.) dokonanego w dniu lipca 2013 roku stała się stroną umowy z generalnym wykonawcą (jako spółka przejmująca) z mocy prawa. Hala została oddana do użytkowania, a wynagrodzenie należne generalnemu wykonawcy w całości zostało zapłacone.

W dniu sierpnia 2011 roku J R i R R zawarli umowę spółki pod firmą P spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w G , w której objęli po udziałów o wartości nominalnej zł każdy w zamian za wkłady pieniężne w wysokości po zł. Wkłady pieniężne w łącznej kwocie zł zostały wpłacone przelewami na rachunek spółki.

W dniu sierpnia 2011 roku P sp. z o.o. kupiła niezabudowaną nieruchomość położoną w G przy ul. stanowiącą działki , objętą księgą wieczystą za cenę zł brutto (tj. za cenę netto zł oraz podatek VAT w kwocie zł). Podatek VAT od tej transakcji został odprowadzony, a P Sp. z o.o. otrzymała zwrot podatku naliczonego w związku z zakupem w/w nieruchomości w kwocie zł w dniu grudnia 2011 roku.

W dniu lipca 2013 roku nastąpiło połączenie spółek P Sp. z o.o., P Sp. z o.o., P Sp. z o.o. i P sp. z o.o. Sp.k., przy czym spółką przejmującą była P Sp. z o.o. W wyniku tego połączenia P Sp. z o.o. stała się właścicielem majątku spółek przejmowanych, w tym m.in. właścicielem dużych nieruchomości (o wartości w 2013 roku około zł), a także przejęła zobowiązania w postaci pożyczek zaciągniętych przez P Sp. z o.o. od Skarżącego w 2011 roku, które to pożyczki posłużyły do zakupu przez P sp. z o.o. kompleksów zabudowanych nieruchomości (w B, G i K).

W dniu grudnia 2013 roku P Sp. z o.o. sprzedała R R niezabudowaną nieruchomość położoną w G przy ul. składającą się z działek nr łącznego obszaru ha, objętą księgą wieczystą nr za cenę zł (obejmującą cenę netto zł i podatek od towarów i usług w kwocie zł).

Tego samego dnia, tj. grudnia 2013 roku P Sp. z o.o. sprzedała R R udział wynoszący części we współwłasności niezabudowanej nieruchomości położonej w G przy ul. stanowiącej działkę nr o powierzchni ha, objętej księgą wieczystą nr za cenę zł brutto (obejmującą cenę netto zł i podatek od towarów i usług w kwocie zł).

Ponadto w dniu grudnia 2013 roku P Sp. z o.o. sprzedała spółce D Sp. z o.o. Sp.k. udział wynoszący części we współwłasności niezabudowanej nieruchomości położonej w G przy ul. stanowiącej o powierzchni ha, objętej księgą wieczystą nr za cenę zł brutto (obejmującą cenę netto zł i podatek od towarów i usług w kwocie zł), która została zapłacona przelewem na rachunek sprzedającej spółki (P Sp. z o.o.).

W dniu grudnia 2013 roku P Sp. z o.o. sprzedała R R :

- 1) zabudowaną nieruchomość położoną w G przy ul. stanowiącą działkę objętą księgą wieczystą za cenę zł brutto,
- 2) prawo użytkowania wieczystego nieruchomości położonej w G przy ul. stanowiącej działkę nr, objętą księgą wieczystą wraz z prawem własności znajdujących się na tej nieruchomości budynków, za cenę zł brutto,

3) zabudowaną nieruchomość położoną w G przy ul. stanowiącą działkę nr , objętą księgą wieczystą za cenę zł brutto, oraz

4) prawo użytkowania wieczystego nieruchomości położonej w G przy ul. stanowiącej działkę nr objętej księgą wieczystą , wraz z prawem własności znajdujących się na tej nieruchomości budynków, za cenę zł brutto,

to jest za łączną cenę zł brutto (na którą składała się cena netto w kwocie zł oraz podatek od towarów i usług w kwocie zł).

W dniu grudnia 2013 roku P Sp. z o.o. i R R zawarli umowę potrącenia wzajemnych wierzytelności, tj. wierzytelności Skarżącego o zwrot pożyczek z wierzytelnością P Sp. z o.o. o zapłatę ceny za sprzedane w dniu grudnia 2013 roku oraz w dniu grudnia 2013 roku nieruchomości do kwoty zł. W wyniku potrącenia wierzytelność R R o zwrot pożyczki uległa umorzeniu do łącznej kwoty zł (w tym należność główna zł oraz odsetki w kwocie zł), zaś wierzytelność P Sp. z o.o. o zapłatę ceny do łącznej kwoty zł, którą to kwotę R R wpłacił przelewem na rachunek sprzedającej spółki.

P Sp. z o.o. odprowadziła cały należy podatek VAT z tytułu sprzedaży nieruchomości dokonanych w grudniu 2013 roku (tj. w dniach i grudnia 2013 roku) - zapłata podatku VAT kwocie zł nastąpiła w dniu stycznia 2014 roku okoliczność ta, tj. zapłata przez P Sp. z o.o. całego należnego podatku VAT została potwierdzona w toku postępowania podatkowego i nie była kwestionowana na żadnym etapie postępowania (ani przed organami podatkowymi ani przed sądami administracyjnymi).

Skarżący R R prowadzący działalność gospodarczą pod firmą R dokonując czynności w dniach i grudnia 2013 roku był czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług (i nadal nim pozostaje). Skarżący w deklaracji dla podatku od towarów i usług (VAT-7) za grudzień 2013, złożonej w terminie oraz we właściwym urzędzie skarbowym, wykazał za okres rozliczeniowy grudzień 2013 podatek należny w kwocie zł, podatek naliczony zł, nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w kwocie zł oraz kwotę do zwrotu na rachunek bankowy Skarżącego w wysokości zł.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w G wszczął kontrolę dotyczącą zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. W toku kontroli przeprowadzono analizę do deklaracji VAT 7 za 12/2013

złożonej przez R (), w której stwierdzono, że na podstawie skontrolowanych dokumentów podatnik (R) spełnił postanowienia art. 87 ust. 6 ustawy o VAT (analiza została podpisana w dniu 02.2014 r. przez inspektora skarbowego J S oraz jej przełożonego W B). Natomiast w protokole kontroli stwierdzono, że księgi tj. ewidencja nabyć towarów i usług zaliczonych do środków trwałych oraz zakupów pozostałych związanych ze sprzedażą opodatkowaną prowadzoną dla potrzeb rozliczenia podatku od towarów i usług za grudzień 2013 roku są prowadzone w sposób nierzetelny (w części) w zakresie ujęcia w ewidencji VAT nabycia towarów i usług zaliczonych do środków trwałych związanych ze sprzedażą opodatkowaną w pozycjach rejestru obejmujących faktury VAT:

- a) z 12.2013 r., wartość netto zł, VAT zł,
brutto zł,
- b) z 12.2013 r., wartość netto zł, VAT zł,
brutto zł,
- c) z .12.2013 r., wartość netto zł, VAT zł,
brutto zł,

z uwagi na fakt, że czynności nabycia pomimo, że zostały przeprowadzone przy zastosowaniu przepisów prawa (dla których zachowano formę właściwą dla norm prawa cywilnego, tj. aktu notarialnego), były czynnościami dokonanymi dla pozorów w celu obejścia przepisów prawa podatkowego i uzyskania korzyści w postaci zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, czym spowodowano naruszenie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) ustawy o VAT.

Skarżący wniósł w dniu lipca 2014 roku zastrzeżenia do protokołu kontroli, doręczonego mu w dniu czerwca 2014 roku, w którym odniósł się do zarzutów stawianych w protokole kontroli oraz złożył wnioski dowodowe.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w G pismem z dnia lipca 2014 roku rozpatrzył zastrzeżenia do protokołu oraz zgłoszone wnioski dowodowe, stwierdzając że są bezpodstawne i pozostają bez wpływu na dokonane w sprawie ustalenia.

W dniu września 2014 roku, po ponagleniach ze strony Skarżącego, zostało wszczęte postępowanie podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług za grudzień 2013 roku. W dniu października 2014 roku Naczelnik Urzędu Skarbowego w G wydał decyzję nr określając zobowiązanie R R w podatku od towarów i usług za grudzień 2013 roku w wysokości zł. W uzasadnieniu tej decyzji organ podatkowy zarzucił, iż dokonane przez R R czynności prawne zakup nieruchomości od P Sp. z o.o. miały na celu obejście przepisów prawa, o

którym mowa w art. 58 §1 kc, a w konsekwencji doprowadziły do konieczności zastosowania art. 88 ust. 3 a pkt 4 lit c) ustawy o VAT.

Skarżący - R R wniósł od decyzji z dnia października 2014 roku odwołanie.

Dyrektor Izby Skarbowej w G decyzją z dnia października 2015 roku uchylił w całości decyzję organu I instancji z dnia października 2015 roku oraz przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w G .

W dniu października 2016 roku Naczelnik Urzędu Skarbowego w G wydał decyzję nr , w której określił R R zobowiązanie w podatku od towarów i usług za grudzień 2013 na kwotę zł. W uzasadnieniu rozstrzygnięcia organ I instancji stwierdził, że podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w łącznej kwocie zł wynikającej z 3 faktur zakupu od P Sp. z o.o. nieruchomości położonych w G przy ul. ul. oraz w G przy ul. oraz podatku naliczonego w łącznej kwocie zł z towarzyszących im faktur zakupu usług notarialnych. Organ podatkowy wskazał, że nabycie przez R R w/w nieruchomości posłużyło do „sztucznego” wygenerowania podatku naliczonego w wysokości zł stanowiącego podstawę żądania zwrotu podatku VAT w kwocie zł, gdzie żadna z czynności prawnych z tym związana nie mogłaby być przeprowadzona na warunkach uzgodnionych przez strony, gdyby nie istnienie powiązań o charakterze kapitałowym i rodzinnym. W konkluzji organ wskazał, że czynności zostały przeprowadzone w warunkach nadużycia prawa, tj. art. 86 ust. 1 ustawy o podatku VAT.

Skarżący pismem z dnia listopada 2016 roku wniósł odwołanie od wyżej opisanej decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w G .

Po rozpoznaniu odwołania Dyrektor IAS decyzją z dnia marca 2017 r. utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu I instancji. W ocenie organu odwoławczego działanie skarżącego stanowiło nadużycie prawa w zakresie podatku od towarów i usług, gdyż skutkiem dokonanych transakcji, mimo iż spełniają one formalne warunki określone w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług, było uzyskanie korzyści podatkowej. Zdaniem organu, dokonany na podstawie trzech faktur VAT z dnia i grudnia 2013 r. zakup przedmiotowych nieruchomości przez Skarżącego od P Sp. z o.o. został dokonany w układzie powiązań kapitałowo-osobowych, gdzie w realiach obrotu gospodarczego między niezależnymi podmiotami nie mógłby mieć miejsca. Organ wskazał, że skarżący nabył przedmiotowe nieruchomości od P Sp. z o.o., w której - obok

członków swojej rodziny - był udziałowcem, a także członkiem Zarządu. Następnie Dyrektor IAS podniósł, że zapłata ceny za nabyte przez Skarżącego nieruchomości miała miejsce poprzez kompensatę zobowiązań, a jedynie w części odpowiadającej kwocie podatku VAT, tj.

zł przelewem na konto P Sp. z o.o. Zapłata nastąpiła bowiem w drodze potrącenia wzajemnych wierzytelności, tj. pożyczek udzielonych w 2011 r. przez Skarżącego P Sp. z o.o., czyli spółce, która została następnie przejęta przez P Sp. z o.o. (w wyniku połączenia) - z należnościami wynikającymi z umów sprzedaży.

Zdaniem organu, zasady, na jakich Skarżący udzielił pożyczek spółce P Sp. z o.o. (wierzytelności podlegających następnie kompensacie), odbiegały od reguł przyjętych w obrocie gospodarczym. Przejęte przez P Sp. z o.o. w lipcu 2013 r. pożyczki zostały udzielone spółce P Sp. z o.o. przez Skarżącego - jej udziałowca - na łączną kwotę zł, na podstawie umów zawartych w 2011 r. Wszystkie kwoty zostały przekazane przelewem na konto bankowe P Sp. z o.o. Organ odwoławczy wskazał, że z treści umów pożyczek nie wynika, na jaki cel zostały zaciągnięte. Pomimo znacznych kwot będących ich przedmiotem, strony nie przewidziały jakiegokolwiek zabezpieczenia spłaty, jak również nie uregulowały w sposób jednoznaczny warunków spłaty (umowy przewidywały jedynie termin spłaty), choć organ podatkowy nie zakwestionował wysokości oprocentowania tych pożyczek (nadmienić należy, że oprocentowanie pożyczek było przewidziane w wysokościach rynkowych, odsetki były naliczane i odprowadzony został przez Skarżącego od otrzymanych odsetek należny podatek dochodowy). W ocenie organu, przedstawione okoliczności wskazują, że zakup przez Skarżącego przedmiotowych nieruchomości został przeprowadzony w warunkach nadużycia prawa tj. art. 86 ust. 1 ustawy o VAT w celu uzyskania prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu przedmiotowych transakcji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w G , rozpoznając skargę R R od powyższej decyzji, podzielił stanowisko organów, że były podstawy do pozbawienia Skarżącego prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z zakwestionowanych faktur zakupu przedmiotowych nieruchomości. Organy oceniły, że przedmiotowe nieruchomości, pomimo przenoszenia ich własności pomiędzy w/w spółkami a Skarżącym, de facto zarządzane były przez te same osoby, w tym osobę Skarżącego. Jednocześnie WSA wskazał, że przedmiotowe nieruchomości, będące przedmiotem dostawy w latach 2011 - 2014, znacznie podwyższyły swoją wartość w toku obrotu nimi - z pierwotnej ceny sprzedaży do ceny sprzedaży na rzecz Skarżącego, pomimo że nakłady na nie poczynione nie uzasadniają takiego znaczącego wzrostu ich wartości. Sąd wskazał, również na brak

faktycznego dokonania rozliczeń przy przeprowadzonych transakcjach nabycia spornych nieruchomości poprzez nieuiszczenie realnie ceny nabycia w całości (wskutek dokonanej kompensacji wierzytelności) i następnie rozliczenie związanego z zakupem tych nieruchomości podatku naliczonego i wystąpienie o jego zwrot w całości. Powyższe, w ocenie Sądu świadczyło o tym, że stronom tychże transakcji przyświecał główny cel w postaci uzyskania korzyści majątkowej przy wykorzystaniu - wbrew celowi jej ustanowienia - zasady neutralności podatku VAT i uzyskaniu zwrotu podatku naliczonego.

W rezultacie Sąd pierwszej instancji zgodził się z organem, że w przedmiotowej sprawie okoliczności faktyczne wskazują na przeprowadzenie przez Skarżącego zakupu przedmiotowych nieruchomości w warunkach nadużycia prawa, w celu uzyskania na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur VAT dokumentujących zakwestionowane transakcje.

Od wyroku WSA w G Skarżący wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzucając zaskarżonemu wyrokowi naruszenie:

I. przepisów prawa materialnego, tj., art. 86 ust. 1 i 2 ustawy o VAT poprzez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu, że Skarżącemu nie przysługiwało prawo do odliczenia (zwrotu) podatku naliczonego wynikającego z wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT w związku z nadużyciem prawa wspólnotowego, podczas gdy w stanie faktycznym nie zaszły przesłanki do stwierdzenia zaistnienia nadużycia prawa, tj. zasadniczym celem transakcji z udziałem Skarżącego nie było uzyskanie korzyści podatkowej, a zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym nie pozostawał w sprzeczności z celem przepisu art. 86 ust. 1 ustawy o VAT,

II. przepisów postępowania, tj.:

1) art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez brak należytego uzasadnienia zaskarżonego wyroku, które ma charakter ogólnikowy, ograniczony jedynie do przytoczenia i zaaprobowania poglądów organów podatkowych, a pomija szereg okoliczności związanych ze zgłoszonymi zarzutami w skardze, co miało istotny wpływ na wynik sprawy tj.: nieprawidłowe ustalenie stanu faktycznego sprawy;

2) art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez brak należytego uzasadnienia zaskarżonego wyroku w tej części w której Sąd przyjął, że Skarżący przed połączeniem spółek grupy P miał świadomość powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT w przypadku przekazania na rzecz wspólników majątku polikwidacyjnego spółki z o.o. w oparciu o wyrok NSA z 26 kwietnia 2013 r. sygn. akt I FSK 525/15, podczas gdy sam Sąd wskazał, że już w dniu kwietnia 2013 r. uzgodniono plan połączenia spółek grupy P - co miało istotny

wpływ na wynik sprawy tj. nieprawidłowe ustalenie stanu faktycznego, bowiem Skarżący nie mógł mieć w dniu uzgodnienia planu połączenia spółek wiedzy w zakresie powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT w związku z przekazaniem na rzecz wspólników majątku polikwidacyjnego spółki z o.o.;

3) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 122, 187 § 1, art. 191, art. 199 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r., poz. 749, z późn. zm., dalej „O.p”) poprzez oddalenie skargi chociaż w sprawie organy dopuściły się naruszenia zasady swobodnej oceny dowodów polegającego na bezzasadnym przyjęciu, że:

a) dominującym celem Skarżącego przy nabyciu od P sp. z o.o. nieruchomości oraz poprzedzających nabycie tych nieruchomości czynności udzielenia pożyczek i połączenia spółek było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z istotą prawa obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, a także, że brak było innego gospodarczego uzasadnienia transakcji dokonanych w okolicznościach sprawy - podczas gdy z całokształtu materiału dowodowego wynika istotny, dominujący cel ekonomiczny przeprowadzonych transakcji w postaci restrukturyzacji deficytowej działalności spółek P, P P P sp. z o.o. sp. k. i redukcji zadłużenia spółki P ;

b) likwidacja spółki P sp. z o.o. była rzekomo najbardziej racjonalna z punktu widzenia spółki P sp. z o.o. jako niewywierająca dla niej negatywnych skutków w postaci wielomilionowych zobowiązań spółki P sp. z o.o. przy jednoczesnym pominięciu przez organ wykazanego w toku postępowania faktu przejęcia, w wyniku połączenia, przez P sp. z o.o. innych wartościowych składników majątkowych P sp. z o.o., w tym nieruchomości, ruchomości, wierzytelności i innych praw majątkowych, których P sp. z o.o. nie otrzymałaby w przypadku likwidacji P sp. z o.o., a w konsekwencji błędne przyjęcie, że dokonane czynności nie miały uzasadnienia gospodarczego;

c) w chwili ustaleniu planu połączenia spółek (kwietnia 2013 r.) i na dzień wpisu połączenia do KRS (lipca 2013 r.) Skarżący miał obiektywną świadomość, że podjęcie innych działań niż połączenie spółek i odpłatne nabycie nieruchomości od P sp. z o.o., tj. likwidacja spółki P sp. z o.o. skutkowałą będzie obowiązkiem odprowadzenia podatku VAT przez likwidowaną spółkę z tytułu wydania majątku polikwidacyjnego bez prawa do odliczenia podatku po stronie Skarżącego;

4) art. 145 § 1 pkt 1 lit c p.p.s.a. w zw. z art. 122 i 187 § 1 i art. 191 O.p. poprzez oddalenie skargi pomimo naruszenia przez organy zasady prawdy obiektywnej polegającego na braku wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych ze sprawą i

uchybień obowiązkowi zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego, w tym poprzez:

a) brak ustalenia, jaka była rzeczywista sytuacja gospodarcza i majątkowa spółek grupy P w latach 2012-2013, czy stan ten uzasadniał likwidację tych spółek, czy poza nieruchomościami które były przedmiotem dostawy na rzecz Skarżącego w grudniu 2013 r., P sp. z o.o. w wyniku połączenia stała się właścicielem również innych nieruchomości oraz jaka była ich wartość;

b) brak wzięcia pod uwagę operatów szacunkowych sporządzonych przez bezstronnego rzeczoznawcę majątkowego które potwierdzały, że wartość nabywanych nieruchomości odpowiadała ich cenom rynkowym;

5) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 210 § 4 O.p. poprzez oddalenie skargi w sytuacji kiedy zaskarżona decyzja nie zawierała prawidłowego uzasadnienia faktycznego i prawnego i w związku z tym organ nie uzasadnił w niej sposób prawidłowy swoich racji oraz okoliczności, na których oparł rozstrzygnięcie, w tym związanych z uznaniem, że celem Skarżącego było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z istotą prawa obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w ramach nadużycia prawa;

6) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 121 O.p. poprzez oddalenie skargi pomimo naruszenia przez organy zasady zaufania, które polegało na pierwotnym zamiarze odmowy zwrotu Skarżącemu podatku VAT z uwagi na uznanie czynności nabycia nieruchomości przez Skarżącego za czynność pozorną i mającą na celu obejściu przepisów prawa podatkowego, a następnie po uchyleniu decyzji organu I instancji do ponownego rozpatrzenia - na całkowitej zmianie oceny prawnej sprawy poprzez stwierdzenie, że dokonane w sprawie transakcje jednak nie były pozorne ale stanowiły nadużycie prawa, co wskazuje na przyjęcie przez organy z góry tezy o braku zasadności zwrotu podatku VAT -co miało istotny wpływ na wynik sprawy tj. organy od wszczęcia postępowania działały w sposób stronniczy.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną Skarżącego. W uzasadnieniu NSA zważył, że przedmiotem sporu jest prawo do odliczenia podatku naliczonego w łącznej kwocie zł wynikającego z trzech faktur zakupu od P Sp. z o.o. (Spółki, w której R R jest udziałowcem wraz z innymi członkami rodziny) nieruchomości położonych w G przy ul. i ul. oraz w G przy ul. oraz podatku naliczonego w łącznej kwocie zł z towarzyszących im faktur zakupu usług notarialnych. Kluczowe w tym zakresie jest ustalenie, czy w okolicznościach tej sprawy skorzystanie przez skarżącego z prawa do odliczenia podatku

stanowiło nadużycie prawa wykluczające takie uprawnienie. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że aby ocenić, czy celem spornych transakcji było uzyskanie korzyści podatkowych należy ustalić rzeczywistą treść i znaczenie takich transakcji. W tym celu można wziąć pod uwagę całkowicie pozorny charakter tych transakcji, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej i osobowej pomiędzy podmiotami biorącymi udział w schemacie optymalizacji podatkowej. W rozpatrywanej sprawie obowiązkiem organów w sprawie było ustalenie, czy zamierzonym skutkiem kwestionowanych transakcji była korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami wspólnego systemu VAT, a następnie ustalenie, czy korzyść ta stanowiła zasadniczy cel przyjętego przez Skarżącego (i podmioty z nim powiązane) schematu działania, przy czym istotne w tym względzie były takie kwestie jak czysto sztuczny charakter czynności, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej lub personalnej pomiędzy stronami transakcji, które to elementy pozwalałyby wykazać, że uzyskanie korzyści podatkowej stanowiło zasadniczy cel, któremu czynności te służyły, bez względu na ewentualne istnienie ponadto celów gospodarczych. Bez znaczenia był przy tym subiektywny zamiar stron transakcji, gdyż cel dokonania czynności (tj. uzyskanie sprzecznej z ratio legis prawa do odliczenia korzyści podatkowej) musi wynikać z obiektywnych okoliczności. Tylko odpowiadający powyższym kryteriom stan faktyczny zapewnia prawidłowe zastosowanie zasady zakazu nadużycia prawa wspólnotowego, tj. ograniczenie sankcji do przypadków ewidentnych przez zrównoważenie omawianej zasady z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, broniącymi podatników od nadmiernej interwencji organów podatkowych w podejmowane przez nich działania. W ocenie NSA o nadużyciu prawa świadczą następujące fakty:

- 1) z okoliczności sprawy wynika, że dokonany na podstawie trzech faktur VAT z dnia i grudnia 2013 r. zakup przedmiotowych nieruchomości przez Skarżącego od P Sp. z o.o. dokonany został w układzie powiązań kapitałowo-osobowych,
- 2) P Sp. z o.o. powstała poprzez połączenie w dniu lipca 2013 r. trzech spółek, w każdej z których Skarżący był udziałowcem, obok członków swojej rodziny, w tym jednej, której Skarżący w 2011 r. udzielił pożyczek na łączną kwotę ponad zł. We wszystkich łączonych spółkach, a także w spółce powstałej z ich połączenia, członkowie rodziny Skarżącego byli udziałowcami oraz pełnili funkcje członków zarządu, prezesów zarządu i prokurentów,
- 3) zapłata ceny przez Skarżącego dokonana została poprzez kompensatę zobowiązań, a jedynie w części odpowiadającej kwocie podatku VAT, tj. zł uiszczona

została przelewem na konto P Sp. z o.o. Jak bowiem wykazał organ odwoławczy, zapłata za nabyte przez Skarżącego nieruchomości nastąpiła w drodze potrącenia wzajemnych wierzytelności tj. pożyczek udzielonych w 2011 r. przez Skarżącego spółce P (przejętej następnie przez sprzedającą nieruchomości P SP. z o.o.), z należnościami wynikającymi z umów sprzedaży,

- 4) Zasady, na jakich R R udzielił pożyczek Spółce P Sp. z o.o. (wierzytelności podlegających następnie kompensacie), odbiegały od reguł przyjętych w obrocie gospodarczym. Przejęte przez P Sp. z o.o. w lipcu 2013 r. pożyczki zostały udzielone P Sp. z o.o. przez R R - jej udziałowca - na łączną kwotę zł, wszystkie na podstawie umów zawartych w 2011 r. (z dnia .05.2011 r. w wysokości zł na okres 24 miesięcy, z dnia .08.2011 r. w wysokości zł na okres 36 miesięcy, z dnia 12.2011 r. w wysokości zł, na okres 36 miesięcy). Wszystkie ww. kwoty zostały przekazane przelewem na konto bankowe P Sp. z o.o. Z treści umów nie wynika cel, na który zostały zaciągnięte, nie przewidziano żadnego zabezpieczenia spłaty, warunki spłaty uregulowano w sposób nieprecyzyjny, zaś spłata odsetek nastąpić miała wraz ze spłatą ostatniej raty, która może nastąpić przed terminem, który z kolei może być wydłużany za zgodą stron,
- 5) nieruchomości, będące przedmiotem dostawy w latach 2011 - 2014, znacznie podwyższyły swoją wartość w toku obrotu nimi - z pierwotnej ceny sprzedaży do ceny sprzedaży na rzecz Skarżącego.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nieprzekonywująca jest argumentacja skargi na poparcie tezy, że dominującym celem zakwestionowanych transakcji był cel ekonomiczny w postaci restrukturyzacji deficytowej działalności spółek P Sp. z o.o., P Sp. z o.o., P Sp. z o.o., P Sp. z o.o. sp. z o.o. Sp. k. i redukcji zadłużenia spółki P Sp. z o.o. Odnośnie tej kwestii należy zwrócić uwagę na okoliczność, że z niekwestionowanych ustaleń organów podatkowych wynika, że zasadniczym przedmiotem działalności skarżącego jest nabywanie i zarządzanie nieruchomościami w taki sposób, aby przynosiły zysk. Z argumentacji zawartej w skardze kasacyjnej wynika, że P sp. z o.o. i P sp. z o.o. s.k. zostały powołane celem nabywania nieruchomości, które miały już najemców, którzy by nimi zarządzali i ponosili związane z tym koszty. Nieruchomości miały generować zysk. Zakupione nieruchomości okazały się jednak nietrafione, ponieważ wymagały dużych nakładów finansowych mimo położenia w dobrej lokalizacji. Najemcy nie wywiązywali się również z umów i nie płacili czynszu. Aby rozproszyć ryzyko związane z

inwestowaniem powstała spółka P sp. z o.o., która nabywała nieruchomości za pożyczki udzielone w 2011 r. przez Pana R R . Pożyczki miały zostać sukcesywnie zwracane z czynszów od najemców. Najemcy jednak nie płacili, nie udało się też wyegzekwować należności w drodze egzekucji sądowej, która okazała się bezskuteczna. Z kolei spółka P Sp. z o.o. zakupiła nieruchomość w G przy ul.

Początkowo powołanie kilku spółek miało na celu rozproszenie ryzyka związanego z inwestowaniem. Ostatecznie zdecydowano się na połączenie spółek (w wyniku czego majątek poszczególnych spółek przejęła spółka P sp. z o.o.) w celu obniżenia kosztów prowadzenia spółek - czego dowodzą zeznania pozostałych świadków. NSA uznał, że powyższym argumentom Skarżącego rozpatrywanym z osobna nie można zarzucić braku racjonalności. Jednak NSA zwrócił uwagę na okoliczność, że Skarżący posiadał udziały i brał udział w zarządzaniu wraz z innymi członkami rodziny we wszystkich pozostałych spółkach jak też udzielając pożyczki w 2011r. spółce P Sp. z o.o. doskonale był zorientowany w sytuacji ekonomicznej każdej w tych spółek i zdaniem NSA wiedział, że konieczność spłaty tej pożyczki będzie rzutowała na sytuację ekonomiczną tej spółki jak i spółki P Sp. z o.o. Sp.k. a także P Spółki z o.o. W tych okolicznościach, zdaniem NSA, wskazane spółki były faktycznie zarządzane przez te same osoby, w tym osobę Skarżącego i mógł on w sposób dowolny kształtować sytuację tych spółek. W tym kontekście w ocenie NSA mamy do czynienia z schematem dokonanego przez spółki, których udziałowcem jest Skarżący, połączenia w postaci przejęcia przez P SP. z o.o. spółki P Sp. z o.o. Sp.k., P Sp. z o.o. i P Sp. z o.o., w wyniku którego doszło do przeniesienia na P Sp. z o.o. całego majątku spółek przejmowanych (w tym przedmiotowych nieruchomości) oraz ich zobowiązań, w tym z tytułu pożyczek udzielonych przez Skarżącego w łącznej kwocie prawie zł. Wziąwszy pod uwagę wszystkie okoliczności zakwestionowanych transakcji, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, organ odwoławczy doszedł do słusznego przekonania, że połączenie spółek, w których Skarżący był udziałowcem, umożliwiło Skarżącemu nabycie przedmiotowych nieruchomości, pozostających de facto również pod jego zarządem, przejętych przez P Sp. z o.o., w zamian za kompensatę - możliwą do przeprowadzenia w taki sposób tylko w tych konkretnych okolicznościach sprawy - z pożyczkami zaciągniętymi przez P Sp. z o.o. W przypadku bowiem wykazanej przez organ podatkowy, alternatywnej dla połączenia spółek, likwidacji tychże spółek, Skarżący przejmując majątek po zlikwidowanej spółce, w tym przedmiotowe nieruchomości,

nie uzyskałby prawa do wykazania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy.

W ocenie NSA umowa pożyczki miała na celu wygenerowanie wierzytelności, skompensowanych następnie zobowiązaniami wynikającymi z faktur VAT wystawionych przez powiązaną Spółkę P , przez co stworzono pozory dokonania zapłaty za przedmiotowe nieruchomości, a w konsekwencji umowa ta posłużyła do wygenerowania podatku naliczonego z tytułu otrzymanych przez podatnika faktur.

W tym stanie, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, przesłanki stwierdzenia zaistnienia nadużycia prawa zostały spełnione, tj. transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach dyrektywy 112/2006/WE i ustawodawstwa krajowego, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów, natomiast z ogółu obiektywnych okoliczności wynika, iż zasadniczym celem tych transakcji było uzyskanie korzyści podatkowej. W rozpoznawanej sprawie, sporne transakcje dokonane w ramach zawartych szeregu umów, miały charakter rzeczywisty, lecz kompleks umów pomiędzy stronami transakcji został ukształtowany celowo w taki sposób, aby po stronie Skarżącego osiągnąć korzystny rezultat podatkowy, w postaci uzyskania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego - co stanowiło ewidentne nadużycie prawa. Wobec powyższego NSA uznał, że zasadnie organy podatkowe odmówiły Skarżącemu prawa do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek bankowy.

Reasumując stwierdzić należy, że organy podatkowe oraz sady administracyjne w rozpatrywanej sprawie upatrywały nadużycia prawa w tym, iż dokonano sprzedaży nieruchomości pomiędzy podmiotami powiązanymi, za ceny rynkowe, co skutkowało prawem do odliczenia podatku należnego, zamiast dokonania likwidacji spółek w wyniku czego majątek tych spółek zostałby zbyty lub podzielony w naturze, a Skarżącemu nie przysługiwałoby prawo odliczenia podatku naliczonego.

II. Treść kwestionowanego przepisu wraz z jego wykładnią

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT „W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.”.

Z ogólnej reguły wynikającej z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT wynika, że prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje każdemu, kto jest nabywcą towaru i podatnikiem podatku od towarów i usług oraz otrzymał fakturę stwierdzającą to nabycie towarów lub usług, a nabycie ma związek ze sprzedażą opodatkowaną. Prawo to przysługuje wówczas, gdy podatek naliczony związany jest z faktycznie dokonanymi czynnościami opodatkowanymi.

Fundamentalną zasadą podatku VAT jest prawo do odliczenia podatku naliczonego, co sprawia, że jest on neutralny dla przedsiębiorców, a jego ekonomiczny ciężar ponosi faktycznie konsument. Jest to uprawnienie wynikające z samej konstrukcji podatku VAT, a Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie wskazywał, że prawo do odliczenia ustanowione m.in. w dyrektywie 2006/112/WE, będące integralną częścią mechanizmu podatku VAT, stanowi podstawową zasadę, na której opiera się wspólny system podatku VAT, i co do zasady nie może być ograniczane¹.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie uznał, że wykazanie powiązań kapitałowych czy personalnych pomiędzy uczestnikami transakcji bez wykazania, że przeprowadzeniu transakcji towarzyszy osiągnięcie korzyści podatkowych w podatku od towarów i usług, nie jest wystarczające do zakwestionowania odliczenia podatku naliczonego².

Przyjęta w orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia września 2021 roku, w sprawie , wykładnia przepisu art. 86 ust. 1 ustawy o VAT prowadzi do sytuacji, w której pomimo, iż podatnik zastosował się do wszystkich obowiązujących na dzień dokonywania czynności (i grudnia 2013 roku) przepisów prawa, w tym przepisów prawa podatkowego oraz zapłacił cały należny podatek od towarów i usług, organy podatkowe były uprawnione do uznania takich czynności za czynności dokonane w celu obejścia prawa podatkowego, co skutkowało odmową zwrotu nadwyżki podatku naliczonego, a tym samym naruszeniem zasady neutralności podatku od towarów i usług.

Stanowisko zawarte w wyżej powołanym orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego sprowadza się do tego, iż Sąd ten upatruje dokonanego przez Skarżącego obejścia przepisów prawa podatkowego w tym, że pomiędzy Skarżącym a spółką P Sp. z o.o., a wcześniej (przed połączeniem) spółkami P Sp. z o.o. Sp.k., P Sp. z o.o. i P Sp. z o.o. zachodziły powiązania osobowe, dzięki którym Skarżący mógł mieć decydujący wpływ na działalność tych spółek, w wyniku czego pomimo,

¹ Por. wyroki TS: z 8.01.2002 r., C-409/99, Metropol Treuhand WirtschaftsstreuhandgmbH przeciwko Finanzlandesdirektion für Steiermark and Michael Stadler v Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, EU:C:2002:2, a także z 26.05.2005 r., C-465/03, Kretztechnik AG przeciwko Finanzamt Linz, EU:C:2005:320.

² Wyrok WSA w Szczecinie z 28.10.2021 r., I SA/Sz 609/21, LEX nr 3269287.

iż rzeczywiście udzielił w 2011 roku pożyczek spółce P Sp. z o.o., w 2013 roku połączył spółki a następnie nabył nieruchomości, za które rozliczenie nastąpiło częściowo w drodze potrącenia a częściowo przelewem na rachunek Spółki, to zrobił to w celu osiągnięcia korzyści podatkowej w postaci uzyskania prawa do odliczenia podatku naliczonego. Korzyść podatkowa, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, polegała na tym, iż takie ukształtowanie transakcji pozwoliło Skarżącemu na formalne spełnienie wymogów z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, a tym samym uzyskania prawa do wykazania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy. Jednak, w ocenie Sądu, gdyby zamiast dokonania wyżej opisanych czynności, Skarżący doprowadził do likwidacji spółek (P Sp. z o.o., P Sp. z o.o., P Sp. z o.o. Sp.k.), wówczas pomimo otrzymania w naturze majątku likwidowanych spółek (w tym nieruchomości) nie przysługiwałoby mu prawo do wykazania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

III. Przywołanie treści wzorców kontroli wraz z ich wykładnią

Art. 2 w zw. z art. 7 w zw. z art. 217 Konstytucji oraz art. 20 i 22 Konstytucji jako wzorzec kontroli w niniejszej sprawie

Zgodnie z art. 2 Konstytucji „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Z zasady demokratycznego państwa prawa, wywodzić można wiele innych zasad o węższym znaczeniu, dzięki którym zasada zawarta w art. 2 Konstytucji zostaje skonkretyzowana.

Z zasadą demokratycznego państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji wiąże się zasada praworządności wynikająca z art. 7, zgodnie z którą organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Z obiema wyżej opisanymi zasadami skorelowany jest art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym 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.

Jednocześnie Konstytucja w art. 22 stanowi, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny.

Zatem wzorzec kontroli zaskarżonego przepisu na jaki powołuje się Skarżący odnosi się do wywodzonej z art. 2 Konstytucji - zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (zasada demokratycznego państwa prawnego), oraz z art. 7 Konstytucji – zasady praworządności jak również do zasady wolności działalności gospodarczej statuowanej w art. 22 Konstytucji. Zasada wolności działalności gospodarczej wiąże się z wynikającą z art. 20 Konstytucji zasadą społecznej gospodarki rynkowej, która oparta jest na wolności działalności gospodarczej i własności prywatnej.

Konstytucja gwarantuje adresatom unormowań prawnopodatkowych maksymalną przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników przez organy skarbowe. Stanowisko to znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w którym prezentowany jest pogląd, iż z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela. Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków, a także praktykę organów skarbowych lub organów władzy sądowniczej, w wyniku której interpretacja obowiązujących norm prawnych prowadzi do braku pewności prawa. Powoduje ono bowiem stworzenie nadmiernej szerokości ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie zastępują prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Tym bardziej wykładnia przepisów prawa podatkowego dokonywana przez organy stosujące prawo nie może prowadzić do nadania sensu takim przepisom, które w drodze wykładni rozszerzają zakres normy i prowadzą do przełamania językowego znaczenia przepisu prawa podatkowego bądź jej rezultatem jest brak pewności prawa.

Trybunał Konstytucyjny założenie to określił jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą, Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny, np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak i z

wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego. Naruszeniem Konstytucji jest bowiem stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań³. Jak wskazał dr Janusz Kochanowski Rzecznik Praw Obywatelskich „W demokratycznym państwie prawnym bowiem jedną z podstawowych zasad określających stosunki między obywatelem a państwem jest zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, rozumianej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jako pewien zespół cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia przewidywalność działań organów państwa a także prognozowanie działań własnych.” „(...) Przewidywanie i dokonywanie wyborów w oparciu o pewną wiedzę na temat obowiązującego prawa umożliwia jednostce organizację jej życiowych spraw i przyjmowanie odpowiedzialności za własne decyzje (...). Nie tylko więc postulat pewności prawa narusza prawodawca, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła była go przewidzieć - zwłaszcza gdy przy podejmowaniu swego rozstrzygnięcia prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, inaczej zadecydowałaby o swoich sprawach. Naruszona zostaje w skrajnych przypadkach ludzka godność oraz prawa i wolności, których godność ta jest podstawą. Rozumienie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz bezpieczeństwa prawnego jednostki jako pewności tego, iż w oparciu o obowiązujące prawo obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe, stało się trwałą linią orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał stwierdzał m.in, iż „pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa (...) co możliwość przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa”. Trybunał wskazywał także na niezbędny dla zapewnienia bezpieczeństwa prawnego jednostki, obowiązek lojalnego postępowania państwa wobec jednostki „(...) zasada zaufania w stosunkach między obywatelem a państwem przejawia się m.in. w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby

³ Wyrok TK z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002 poz. 33, s. 448.

mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nimi następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny”⁴.

Z zasady określoności wynika, że „każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego - dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów”. Trybunał Konstytucyjny podkreślał wielokrotnie, że „dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania, jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego”⁵.

Na gruncie Konstytucji nakaz precyzyjnego wyznaczenia dopuszczalnego zakresu ingerencji w prawa jednostki, oraz trybu, w jakim podmiot ograniczony może bronić się przed nieuzasadnionym naruszeniem jego praw, znajduje zakotwiczenie w różnych jej przepisach. W odniesieniu do sfery praw związanych z ponoszeniem ciężarów publicznoprawnych na plan pierwszy wysuwa się unormowanie art. 217 Konstytucji. Przepis ten stanowi fundament finansowego ustroju państwa przede wszystkim w tym jego wymiarze, który wiąże się właśnie z respektowaniem konstytucyjnych uprawnień jednostki. Wymóg ustawowego określenia podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin publicznoprawnych konkretyzuje w tej sferze życia gospodarczego zasadę określoności przepisów prawa, stanowiącą element składowy zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa. Owa określoność nabiera ogromnego znaczenia w sferze prawa podatkowego, gdzie obywatel ze szczególną wyrazistością narażony jest na zetknięcie się z władcym działaniem organów władzy publicznej⁶. Prawidłowe sprecyzowanie przez ustawodawcę wszystkich powinności podatnika, wraz z dookreśleniem konsekwencji podejmowanych przez niego działań relewantnych z punktu widzenia ustanowionych obowiązków publicznoprawnych, stanowić ma nie tylko konieczny przejaw respektowania wymogów zasady zaufania do państwa i prawa, ale również wyraz przestrzegania zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji), zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej działają wyłącznie w granicach i na podstawie prawa. Jednym z elementów konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i

⁴ Dr J. Kochanowski RPO, wystąpienie na konferencji naukowej „Język polskiej legislacji, czyli zrozumiałość przekazu a stosowanie prawa” – materiały internetowe – [Realizacja zasady demokratycznego państwa prawa oznacza realizację w praktyce prawa obywatela do dobrze funkcjonującego pa... (brpo.gov.pl) -dostęp 16.02.2021 r.]:

⁵ Uchwała z 16 stycznia 1996 r., W. 12/94, OTK ZU nr 1/1996, poz. 4; wyrok z 10 października 1998 r., K 39/07, OTK ZU nr 5/1998, poz. 99, wyrok z 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK ZU nr 6A/2002, poz. 83.

⁶ Wyroki TK z: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 13 lutego 2001 r., sygn. K 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30.

stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) jest norma zakazująca sankcjonowania (w znaczeniu przypisywania negatywnych konsekwencji lub odmowy respektowania konsekwencji pozytywnych) takich zachowań adresatów przepisów, które są zachowaniami zgodnymi z prawem (nakazanymi lub przynajmniej dozwolonymi). Jeśli więc adresat dokonuje czynności prawnych zgodnych z prawem, a ich cel nie jest przez prawo zakazany, to tym samym trudno uznać za prawidłowe i właściwe takie ich kwalifikowanie, które osiągnięty cel (także podatkowy) traktuje na równi z celami zakazanymi⁷.

W wyroku z dnia 14 czerwca 2000 roku Trybunał Konstytucyjny uznał, że „Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych”⁸. Natomiast w wyroku z 8 grudnia 1992 roku Trybunał Konstytucyjny uznał, że „(...) Zasada ta wymaga, by nie stanowić norm prawnych, które nakazywałyby obciążenie obywateli bez jednoczesnego wprowadzenia zasad postępowania odpowiednio jasnych, umożliwiających dochodzenie przez obywateli swoich praw”⁹.

Art. 20 i art. 22 Konstytucji jako wzorzec kontroli w niniejszej sprawie

Zgodnie z art. 20 Konstytucji „Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej.”. Natomiast art. 22 Konstytucji przewiduje, że ograniczenie działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie zauważył, że art. 20 i art. 22 Konstytucji, ujmowane

⁷ Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03, LEX nr 112993.

⁸ Wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., P 3/00, LEX nr 41207.

⁹ Wyrok TK z 8 grudnia 1992 r., sygn. akt K. 3/92, LEX nr 25224.

łącznie, pełnią dwojaką funkcję: wyrażają jedną z zasad ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej i stanowią podstawę do konstruowania prawa podmiotowego przysługującego jednostce. Korzystanie z tego prawa podmiotowego oznacza możliwość swobodnego podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej oraz wyboru jej prawno-organizacyjnej formy¹⁰.

Ograniczenia działalności gospodarczej podlegają ocenie pod kątem spełnienia przesłanek przewidzianych w art. 22 Konstytucji, tj. zachowania formy ustawowej i zaistnienia „ważnego interesu publicznego” usprawiedliwiającego ograniczenie. Z powyższymi zasadami koresponduje wynikająca z art. 31 ust. 1 i 2 Konstytucji zasada ochrony wolności człowieka oraz poszanowania wolności i praw innych, a nadto zakaz zmuszania do czynienia tego, czego prawo nie nakazuje.

Ograniczenia wolności działalności gospodarczej uwarunkowane są zarówno brzmieniem przepisu art. 22 Konstytucji, jak również dualistycznym charakterem tej wolności. Będąc częścią składową społecznej gospodarki rynkowej, jest ona równocześnie publicznym prawem podmiotowym oraz zasadą przedmiotową określającą cel działania państwa¹¹. Wolność działalności gospodarczej polega na podejmowaniu i prowadzeniu działalności w celu osiągnięcia zysku¹². Podstawowe uprawnienia składające się na tę wolność to: swoboda w decydowaniu o rozpoczęciu działalności, swoboda jej prowadzenia, w tym podejmowania decyzji gospodarczych oraz sposobów prowadzenia działalności, swoboda wyboru form organizacyjnych działalności oraz zakończenia prowadzenia działalności gospodarczej. Z uprawnieniami tymi korespondują obowiązki państwa: po pierwsze, powstrzymania się od nadmiernej ingerencji w wolność działalności gospodarczej; po drugie, wykonywania pozytywnych obowiązków regulacyjnych. Konstytucja wymaga tworzenia instytucji prawnych umożliwiających prowadzenie działalności gospodarczej.

Ograniczenia wolności gospodarczej wynikać muszą z ustawy, co oznacza, że spełniać ten warunek będą również ograniczenia wynikające z ratyfikowanych umów międzynarodowych oraz prawa stanowionego przez organizacje międzynarodowe, o których mowa w art. 91 ust. 1–3 Konstytucji. Za dopuszczalne uznać należy, ograniczenie działalności gospodarczej przewidziane w rozporządzeniach wykonawczych do ustaw. Jednak ograniczenia działalności oparte wyłącznie na orzecznictwie sądowym, w tym orzecznictwie

¹⁰ Zob. wyrok TK z 6 grudnia 2016 r., SK 7/15, LEX nr 2172428; wyrok TK z 7 czerwca 2005 r., K 23/04, LEX nr 155530.

¹¹ P. Tuleja (red.), „Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II”, LEX/el. 2021.

¹² Wyrok TK z 3 lipca 2012 r., K 22/09, LEX nr 1169359.

TSUE nie spełnia warunku wynikającego z art. 22 Konstytucji, tj. oparcia ograniczenia na ustawie.

Wymaganie ustawowego określania ograniczeń zawiera w sobie także nakaz dochowania odpowiedniej jakości unormowania ustawowego, zwłaszcza z punktu widzenia zasady określoności. Zarówno bowiem na tle klauzuli demokratycznego państwa prawnego (wynikających z niej „zasad przyzwoitej legislacji”), jak i na tle art. 31 ust. 3, wykluczone jest ustanawianie przepisów pozbawionych dostatecznego stopnia precyzji. Rzuca to na sposób interpretacji przepisów obowiązującego prawa. Skoro ograniczenia wolności działalności gospodarczej stanowią wyjątek od ogólnej zasady istnienia tej wolności, to gdy nie ma wyraźnie ustanowionego ograniczenia „należy przyjąć domniemanie na rzecz wolności działalności gospodarczej wszystkie wątpliwości wyłaniające się przy wykładni należy tłumaczyć *in faworem libertatis*¹³. Brak przepisu prawa wprowadzającego ograniczenie działalności gospodarczej uniemożliwia dokonywanie przez organy stosujące prawo wykładni przepisów prawa podatkowego, skutkującej ograniczeniem działalności gospodarczej, a tym samym zastępującej działania ustawodawcy.

Art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji jako wzorzec kontroli w niniejszej sprawie

Konstytucja w art. 21 ust. 1 stanowi, że Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia. Na płaszczyźnie konstytucyjnej ochrona własności prywatnej sprowadza się przede wszystkim do dwóch zasad. Pierwsza zasada to nakaz tworzenia w jak największym stopniu instytucji prawnych gwarantujących osobom fizycznym i osobom prawnym prawa prywatnego możliwość korzystania z własności. Druga zasada to zakaz nadmiernej ingerencji przez wszystkie organy władzy publicznej we własność. Granice tej ingerencji są wyznaczone przez art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji. Ingerencja jest uzasadniona, gdy jest przewidziana w ustawie i konieczna (proporcjonalna) ze względu na ochronę zasad konstytucyjnych wskazanych w art. 31 ust. 3. Ocena konstytucyjnej dopuszczalności ustawowego ograniczania prawa własności (i innych praw majątkowych) musi zarówno uwzględniać wymagania przewidziane w art. 64 ust. 3, jak i opierać się na skonfrontowaniu danej regulacji z przesłankami z art. 31 ust. 3.

¹³ Uchwała SN z 10 stycznia 1990 r., III CZP 97/89, LEX nr 3549.

Zgodnie z art. 64. Ust. 1 i ust. 3 Konstytucji „Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”, a „Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”. Z przepisem art. 64 koresponduje art. 31 ust. 3 Konstytucji, który stanowi, że „Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.”. Analiza wskazanych przepisów Konstytucji prowadzi do wniosku, że prawo własności, inne prawa majątkowe i prawo dziedziczenia mogą być ograniczane na warunkach wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Dwa z tych warunków, tj. wymóg regulacji ustawowej oraz zakaz naruszania istoty prawa własności, zostały powtórzone w treści art. 64 ust. 3. O naruszeniu istoty prawa można mówić wówczas, gdy wprowadzane ograniczenia dotyczą podstawowych uprawnień składających się na treść danego prawa i uniemożliwiają realizowanie przez to prawo funkcji, jaką ma ono spełniać w porządku prawnym¹⁴. Istotę prawa własności tworzą takie uprawnienia jak możliwość korzystania, pobierania pożytków lub pośredniego eksploatowania przedmiotu własności.

Wskazany przez Skarżącego art. 31 ust. 3 Konstytucji wyraża generalne przesłanki, jakie spełniać musi każde ograniczenie praw i wolności konstytucyjnych. Przepis ten, podobnie jak przepis art. 22 Konstytucji, wymaga dla wprowadzanych ograniczeń formy ustawowej. Konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków sprawia, że nałożenie podatku, co do zasady, nie może być traktowane jako ograniczenie wolności gospodarczej, lecz obowiązek podatkowy (w tym brak prawa do odliczenia podatku) musi wynikać z przepisów ustawy.

IV. Określenie problemu konstytucyjnego i zarzutu niekonstytucyjności

Przepis art. 86 ust. 1 ustawy o VAT jest jasny, a jego prawidłowa interpretacja nie powinna prowadzić do braku przewidywalności wyników wykładni. Jednak posłużenie się przed organy podatkowe lub sądy administracyjne wypracowaną w orzecznictwie TSUE

¹⁴ Wyrok TK z 10 października 2000 r., LEX nr 44406; wyrok TK z 19 grudnia 2002 r., K 33/02, LEX nr 57106.

klauzulą generalną obejścia przepisów prawa prowadzić może do naruszenia wskazanych wyżej wzorców konstytucyjnych.

Problem konstytucyjny, którego dotyczy przedmiotowa skarga sprowadza się do ustalenia czy w świetle jasnego brzmienia przepisu art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, organy stosujące prawo mogą w oparciu o klauzulę nadużycia prawa, która nie wynika z obowiązujących w stanie prawnym do 15 lipca 2016 roku przepisów prawa, doprowadzić do niezastosowania art. 86 ust. 1 ustawy VAT i odmówić prawa do obniżenia podatku naliczonego mimo, iż spełnione zostały przesłanki odliczenia tego podatku wynikające z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Niezależnie od przyjmowanych definicji pojęcia obejścia prawa podatkowego, podkreśla się w nich konieczność jasnego określenia, jaka będzie treść rozstrzygnięcia organu orzekającego, który odmawia uznania konsekwencji prawnopodatkowych określonej czynności prawnej podatnika.

W świetle wskazywanych wyżej wymogów wynikających m.in. z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji, odnoszących się do należytej określoności stanowionych przez ustawodawcę przepisów, kryterium oceny konstytucyjności przepisu związane jest z dążeniem do osiągnięcia maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie danego przepisu. W przypadku klauzul generalnych, zagrożenia takiej przewidywalności można rozpatrywać w trzech czynnikach:

- a) po pierwsze, gdy przesłanki rozumienia (interpretacji) danego zwrotu niedookreślonego determinowane są elementami subiektywnymi - im większe pole do zindywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, tym większa też groźba nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jego podstawie;
- b) po drugie, wykorzystywaniu zwrotów niedookreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im takiej treści, która zagwarantuje jednolitość linii orzecniczej (decyzji stosowania prawa);
- c) po trzecie, konieczne jest zapewnienie, iż ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy, co może w konsekwencji prowadzić do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów.

Skoro przepisy prawa powinny być zgodne z zasadami i wartościami chronionymi przez Konstytucję, to tym bardziej wykładnia tych przepisów nie może prowadzić do naruszenia tych zasad i wartości. W tym miejscu podnieść należy, iż wobec braku w polskim systemie prawa podatkowego obowiązującym w dniu 13 i 16 grudnia 2013 roku klauzuli obejścia przepisów prawa. nie sposób przyjąć, iż polski ustawodawca pozostawił organom stosującym

prawo pełną swobodę przy określaniu treści decyzji wydawanej w razie stwierdzenia, że dana czynność wywołała wyłącznie skutki podatkowe. Nie wiadomo więc, na jakie konsekwencje prawnopodatkowe naraża się podatnik dokonujący czynności zakwestionowanej w oparciu o klauzulę naruszenia prawa.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 roku¹⁵ zaznaczył konieczność zagwarantowania przez ustawodawcę unormowań prawnopodatkowych o maksymalnej przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników. Jeżeli podatnik dokonuje czynności zgodnych z prawem, zaś ich cel nie jest przez prawo zakazany, to osiągniętego w ten sposób pozytywnego dla podatnika rezultatu podatkowego nie powinno się traktować na równi z celami prawnie zakazanymi. W konsekwencji zasadna jest teza, że poza zakresem prawnych możliwości organów podatkowych pozostaje ocena czynności prawnych oraz wywodzenie - wbrew ich treści - negatywnych dla podatnika skutków podatkowych, jeżeli uprawnienie takie nie wynika wprost z przepisu podatkowego. Za zbieżny z tą tezą uznać można pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 grudnia 2005 r.¹⁶ w świetle którego „organy podatkowe nie mają na gruncie prawa podatkowego podstaw do kwestionowania umów skutecznie zawartych, nawet jeśli ich celem jest zmniejszenie ciężaru podatkowego. Dążenie do płacenia jak najniższych podatków nie jest prawnie zakazane; jest niejako naturalnym prawem każdego podatnika”. Podobny pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 stycznia 2016 r.¹⁷ stwierdzając w nim m.in., że „w obowiązującym stanie prawnym, a mianowicie gdy uchylona została ogólna klauzula zakazująca unikania opodatkowania, stan ten jest bowiem równoznaczny z zakazem pomijania przez organy podatkowe skutków podatkowych czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Powyższe oznacza, że o ile czynność prawna jest ważna, organ podatkowy zobowiązany jest respektować skutki, jakie z danym rodzajem czynności wiąże system podatkowy”.

Skoro swoboda ustawodawcy ograniczona jest obowiązkiem poszanowania zasad i wartości konstytucyjnych, takich m.in. jak zachowanie prawidłowej legislacji¹⁸, transparentności wprowadzanych regulacji i ich uzasadnienia, przestrzegania zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, to tym bardziej wykładnia przepisów dokonywana przez organy stosujące prawo nie może prowadzi do naruszenia tych zasad i

¹⁵ Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03, LEX nr 112993.

¹⁶ Wyrok NSA z 16 grudnia 2005 r., II FSK 82/05, LEX nr 187769.

¹⁷ Wyrok z 16 stycznia 2016 r., II FSK 3162/13, LEX nr 1968885.

¹⁸ Por. postanowienie TK z 30 maja 2007 r., SK 67/06, LEX nr 272801.

wartości konstytucyjnych. Bowiern przepisy podatkowe ani ich wykładnia nie mogą naruszać zasad konkurencyjności i swobody w podejmowaniu działalności gospodarczej. Dlatego, co wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, a w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałyby się on instrumentem konfiskaty mienia¹⁹.

V. Wskazanie argumentów lub dowodów na poparcie zarzutu niekonstytucyjności

Na dzień i grudnia 2013 roku brak było w systemie polskiego prawa podatkowego normy prawnej, która zakazywałaby niższego opodatkowania (z zastrzeżeniem, że podatnik dochodzi do takiego celu przy zastosowaniu legalnych środków działania). Dopiero nowelizacja ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa, dokonana ustawą z dnia 13 maja 2016 roku o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016, poz. 846), która weszła w życie w dniu 15 lipca 2016 roku, wprowadziła do polskiego porządku prawnego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

Ograniczenie wolności gospodarczej, a także ograniczenie korzystania z wolności i praw gwarantowanych przez Konstytucję może być ustanowione tylko w ustawie (art. 31 ust. 3 Konstytucji). To samo dotyczy nakładania podatków, innych danin publicznych określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych (art. 217 Konstytucji). Skoro ustawodawca do lipca 2016 roku nie wprowadził takich ograniczeń w drodze ustawy, to pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego w oparciu o powołanie się przez organy stosujące prawo na klauzulę obejścia przepisów prawa stanowi naruszenia art. 31 ust. 3 Konstytucji, przede wszystkim jednak naruszenia art. 217 Konstytucji w zw. z art. 2 Konstytucji.

W wyroku z dnia 7 października 2021 roku²⁰ Trybunał Konstytucyjny uznał m.in., że art. 1 akapit pierwszy i drugi w związku z art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30, ze zm.) w zakresie, w jakim Unia Europejska ustanowiona przez

¹⁹ Wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., SK 16/00, LEX nr 50258.

²⁰ Wyrok TK z 7 października 2021 r., K 3/21.

równe i suwerenne państwa, tworząca „coraz ściślejszy związek między narodami Europy”, których integracja odbywająca się na podstawie prawa unijnego oraz poprzez jego wykładnię dokonywaną przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej osiąga „nowy etap”, w którym:

- a) organy Unii Europejskiej działają poza granicami kompetencji przekazanych przez Rzeczpospolitą Polską w traktatach,
- b) Konstytucja nie jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej, mającym pierwszeństwo obowiązywania i stosowania,
- c) Rzeczpospolita Polska nie może funkcjonować jako państwo suwerenne i demokratyczne – jest niezgodny z art. 2, art. 8 i art. 90 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Oznacza to, że wykładnia przepisów prawa unijnego w tym wypadku dyrektywy VAT – dokonywana przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie może prowadzić do naruszenia zasad wynikających z Konstytucji.

Przyjęcia poglądu, zgodnie z którym zastosowania wypracowanej w orzecznictwie TSUE klauzuli nadużycia prawa, uprawnia organy stosujące prawo do odmowy zastosowania wynikającego z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego, prowadziłyby do naruszenia Konstytucji, bowiem przyznawałoby pierwszeństwo prawu unijnemu przed Konstytucją.

Jednocześnie stosowanie klauzuli nadużycia prawa, w stanie prawnym do 15 lipca 2016 roku, prowadziłyby do naruszenia art. 2 w zw. art. 217 Konstytucji oraz art. 7 Konstytucji, bowiem przepis prawa krajowego w stanie prawnym do 15 lipca 2016 roku nie określały na czym polegać ma nadużycie prawa, a orzecznictwo TSUE w tym zakresie zawiera klauzule generalne. Tym samym przy przyjęciu wykładni zaprezentowanej w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia września 2021 roku w sprawie sygn. akt

, do dnia 15 lipca 2016 roku nie było zapewnione konstytucyjne prawo do przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników przez organy skarbowe. Jak wyżej bowiem wskazano z konstytucyjnej zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji, który to nakaz jest immanentnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Dlatego też brak regulacji prawnej, bądź niejasne sformułowanie przepisu albo odwołanie się do wypracowanych w orzecznictwie poglądów, powoduje niepewność adresatów (podatników) co do ich praw i obowiązków.

Ponadto, w wyniku zastosowania klauzuli nadużycia prawa, dochodzi do przyjęcia fikcji dokonania przez podatnika innej czynności na podstawie której organy podatkowe

ustalają obowiązek podatkowy. Przyjęcia takiej fikcji, w stanie faktycznym stanowiącym podstawę wyroku NSA z września 2021 roku, doprowadziłyby bowiem do zasadniczo odmiennych skutków niż nabycie przez Skarżącego prawa własności lub prawa użytkowania nieruchomości w G przy ul. G przy ul. oraz przy ul.

gdyż przy uznaniu, że czynnością której powinien dokonać Skarżący byłaby likwidacja spółki, stałby się on właścicielem poza wyżej opisanymi nieruchomościami, również właścicielem kilkunastu innych nieruchomości, których właścicielem była P Sp. z o.o. w grudniu 2013 roku, a których wartość wielokrotnie przekroczyła wartość udzielonych w 2011 roku pożyczek. Już tylko ta okoliczność pozwala na stwierdzenie, że zastosowanie klauzuli nadużycia prawa na gruncie ustawy o VAT, w stanie prawnym sprzed 15 lipca 2016 roku, prowadzi do nieprzewidywalnych skutków, które nie dadzą się pogodzić z zasadą ochrony własności, zasadą wolności gospodarczej, zasadą praworządności czy też z zasadą demokratycznego państwa prawnego.

W stanie prawnym obowiązującym w grudniu 2013 roku brak było przepisu ograniczającego działalność gospodarczą w zakresie opisanym w niniejszej skardze. Tym samym wykładnia nadużycia prawa europejskiego faktycznie wprowadza takie ograniczenie, w związku z czym narusza art. 20 w zw. z art. 22 Konstytucji. Ponadto taka interpretacja przyznaje prymat prawa wspólnotowego (prawo pochodne) nad Konstytucją.

Zgodnie z zaprezentowanymi powyżej zapatrywaniami, przestrzeganie litery prawa powinno gwarantować podmiotowi stosującemu tą zasadę ochronę przez państwo. W rozpatrywanym stanie faktycznym wszystkie organy i Sądy stwierdziły, że przepisy prawa nie zostały naruszone przez Skarżącego.

Zasada demokratycznego państwa prawa nie pozwala na dowolną interpretację prawa albo zmienną, niespójną interpretację przez organy państwowe. Z taką sytuacją mieliśmy do czynienia w postępowaniu, które było przedmiotem ostatecznego rozstrzygnięcia przez Naczelną Sąd Administracyjny w wyroku z dnia września 2021 r. (). Adresat norm prawnych nie może domyślać się jak będzie interpretowany przepis prawa, który zastosował, gdyż prowadzi to do zaprzeczenia zasady państwa prawa. Zgodnie także z obowiązującą zasadą normatywizmu prawnego literalne przestrzeganie prawa nie może rodzić negatywnych konsekwencji dla podmiotu stosującego prawo. W ślad za zasadą demokratycznego państwa prawa występuje zasada zaufania obywatela do Państwa, która jest podstawą demokratycznego porządku prawnego.

7. decyzja Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w G z dnia marca 2017 roku, nr
8. Odwołanie od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w G z dnia października 2016 roku,
9. Decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego z października 2016 roku,
10. Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w G z października 2015 roku,
11. Odwołanie od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego z grudnia 2014 roku,
12. Decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w G z dnia grudnia 2014 roku,
13. Zastrzeżenia do protokołu kontroli pismo z dnia lipca 2014 roku,
14. Protokół kontroli podatkowej nr postępowania
15. Wydruk z książki podawczej kancelarii adwokata A M potwierdzenie wpływu korespondencji z NSA doręczenie odpisu wyroku z września 2021 r. w sprawie ,
16. Sześć (6) odpisów skargi wraz z załącznikami.