MARCIN PACYNA
KANCELARIA PRAWNO-PODATKOWA

Kancelaria Prawno-Podatkowa
Adwokat Doradca Podatkowy Marcin Pacyna

NIP: 753-209-09-58, REGON: 532333379
www.kancelaria-pacyna.pl, doradca@kancelaria-pacyna.pl

tel. 71 7747957, fax: 71 7336317
ul. Świdnicka 18/20 (budynek „Solpol 2", V piętro), 50-068 Wrocław

Wrocław, 15.01.2019 r.

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

Skarżący: D Ł

reprezentowany przez adwokata Marcina Pacynę (nr wpisu na listę adwokatów we Wrocławiu – 1405)
z Kancelarii Prawno-Podatkowej Adwokat Doradca Podatkowy Marcin Pacyna, ul. Świdnicka 18/20, 50-068 Wrocław

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu skarżącego D Ł , na podstawie pełnomocnictwa, którego wierzytelny odpis przedkładam, niniejszym wnoszę skargę konstytucyjną oraz:

I. Wskazuję jako przedmiot kontroli przepisy:

- art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj. Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.) – dalej określanej jako „p.p.s.a."
- art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.)– dalej określanej jako „ustawa o VAT".

II. Wskazuję, że naruszone zostały następujące wolności i prawa skarżącego (wzorzec kontroli):

a) prawo do sądu, w tym prawo do wysłuchania i prawa do sprawiedliwego procesu, zagwarantowane w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, w ten sposób że na podstawie zaskarżonego art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT skarżący został pozbawiony prawa do wykazania, za pomocą wszelkich środków dowodowych, faktu nabycia towarów od swojego kontrahenta, gdyż to wykazanie uznano za pozostające w sprzeczności z tezami wyroków karnych wydanych wobec tego kontrahenta;

b) zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasada bezpieczeństwa prawnego oraz zasada sprawiedliwości proceduralnej, które można wyinterpretować z zasady demokratycznego państwa prawnego określonej w art. 2 Konstytucji RP – w ten sposób, że działania kontrahenta skarżącego, na które skarżący nie ma żadnego wpływu mogą pozbawić go prawa do odliczenia podatku VAT na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a)

ustawy o VAT z tego względu, że działania te doprowadziły do wydania wobec kontrahenta skarżącego wyroku skazującego przez sąd karny, którym związane są sądy administracyjne i organy podatkowe;
c) prawo do własności oraz prawo do ochrony własności, zagwarantowane w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP – w ten sposób, że na podstawie art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT określono u skarżącego zaległość podatkową, wbrew okolicznościom faktycznym, których skarżącemu nie pozwolono wykazać, a konieczność zapłaty tej zaległości przez skarżącego prowadzi do pozbawienia go prawa własności majątku.

III. **Wnoszę o stwierdzenie, że:**

1) art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj. Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.) w zakresie, w jakim przepis ten wiąże sądy administracyjne oraz organy podatkowe również w sprawach innych osób niż oskarżony, przeciwko któremu zapadł prawomocny, skazujący wyrok w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym i przez to pozbawia te inne osoby, jeśli są podatnikami podatku od towarów i usług, prawa do pomniejszenia należnego podatku od towarów i usług o podatek naliczony - jest niezgodny z art. 2, art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP;
2) art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.) w zw. z art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj. Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.) w zakresie, w jakim pozbawia podatnika podatku od towarów i usług prawa do pomniejszenia należnego podatku od towarów i usług o podatek naliczony ze względu na przyjęcie, że faktury wystawione na rzecz tego podatnika stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane, które to przyjęcie wynika ze związania sądów administracyjnych i organów podatkowych prawomocnym, skazującym wyrokiem w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym, niewydanym wobec tego podatnika, ale wydanym wobec oskarżonego będącego kontrahentem podatnika i wystawcą tych faktur - jest niezgodny z art. 2, art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP.

IV. Przedstawiam stan faktyczny:

Wobec skarżącego prowadzona była kontrola skarbowa w zakresie poprawności rozliczeń w podatku od towarów i usług (VAT) za okresy od stycznia 2008 do stycznia 2013 r. Niniejsza sprawa dotyczyła roku 2011 r. W pierwotnie prowadzonym postępowaniu, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej we W decyzją z czerwca 2013 r. określił skarżącemu zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od stycznia do grudnia 2011 r. (znak). Decyzję tę utrzymał w mocy Dyrektor Izby Skarbowej we W - decyzją z listopada 2013 r. (znak). Wojewódzki Sąd Administracyjny w W wyrokiem z kwietnia 2014 r., sygn. akt , uchylił powyższą decyzję organu drugiej instancji z listopada 2013 r. Organ podatkowy nie złożył od tego wyroku skargi kasacyjnej, ale decyzją z września 2014 r. (nr) uchylił decyzję organu kontroli skarbowej z czerwca 2013 r. i

przekazał sprawę temu organowi do ponownego rozpatrzenia.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W , decyzją z maja 2015 r. (Nr - **załącznik nr 5**) określił skarżącemu kwoty zobowiązań w podatku od towarów za miesiące od stycznia do grudnia 2011 r. z pominięciem podatku naliczonego wynikającego z faktur otrzymanych od L B . Faktury te, zdaniem organu, nie potwierdzały rzeczywistych transakcji handlowych pomiędzy skarżącym a L B . Dyrektor Izby Skarbowej w W , po rozpatrzeniu odwołania skarżącego, decyzją z dnia września 2015 r. (Nr – **załącznik nr 6**) utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji z dnia maja 2015 r. Organ odwoławczy uznał, że L B prawomocnymi wyrokami karnymi Sądu Rejonowego dla W z grudnia 2013 r. (sygn. akt) oraz z stycznia 2014 r. ( ) został skazany za przestępstwo z art. 62 § 2 K.k.s. polegające na tym, iż w okresie od października 2007 r. do listopada 2011 r. w ramach prowadzonej działalności gospodarczej wystawił w sposób nierzetelny faktur VAT na rzecz skarżącego na łączną wartość brutto zł. Organ II instancji ustalił, że L B przyznał się do zarzucanych mu czynów, zarówno podczas przesłuchania w trakcie dochodzenia prowadzonego przez organ kontroli skarbowej (protokół przesłuchania podejrzanego z listopada 2012 r.), jak i w toku rozprawy sądowej (protokół rozprawy głównej z kwietnia 2013 r.).

Wojewódzki Sąd Administracyjny we W wyrokiem z dnia marca 2016 r. (– **załącznik nr 7**) oddalił skargę skarżącego. Sąd pierwszej instancji mając na uwadze brzmienie art. 11 p.p.s.a. oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT odnotował, że z prawomocnych wyroków karnych, o których była mowa wyżej wynikało, iż wszystkie faktur, jakie w okresie od października 2007 r. do listopada 2011 r. L B wystawił dla skarżącego na kwotę brutto zł było nierzetelnych, to znaczy nie potwierdzały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. WSA zauważył również, że prawomocne wyroki karne zostały włączone do akt sprawy podatkowej postanowieniem z dnia 20 listopada 2014 r., co wskazuje, że nie stanowiły materiału dowodowego, jakim dysponował Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, wydając w dniu kwietnia 2014 r. wyrok w sprawie .

Wyrokiem z dnia kwietnia 2018 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną skarżącego (sygn. – **załącznik nr 2**). Omówienie powodów oddalenia skargi kasacyjnej, w kontekście zarzutów niniejszej skargi konstytucyjnej, zostało dokonane w pkt VIII.1 niniejszej skargi.

V. Wykazuję dochowanie terminu do wniesienia skargi konstytucyjnej:

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia kwietnia 2018 r. o sygn. **został doręczony w dniu 16 października 2018 r.** Na dowód powyższego strona skarżąca przekłada:

1) Pismo przewodnie NSA z dnia 2 października 2018 r. wskazujące na doręczenie wyroku z

uzasadnieniem – **załącznik nr 1**,

2) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia kwietnia 2018 r. o sygn. – **załącznik nr 2**
3) Kopertę z numerem przesyłki Poczty Polskiej, w której NSA przesłał wyrok – **załącznik nr 3**,
4) Wydruk ze strony Poczty Polskiej, wskazujący na numer przesyłki, o którym mowa w pkt 3 oraz datę doręczenia wyroku – **załącznik nr 4**.

Przedkładam również poniższe decyzje i wyroki na dowód wyczerpania drogi prawnej:

5) Decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej we W z dnia maja 2015 r. Nr **- załącznik nr 5**
6) Decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we W z dnia września 2015 r. Nr – **załącznik nr 6**
7) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we W z dnia marca 2016 r. – **załącznik nr 7**

VI. **Wskazuję ponadto, że od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, o sygn. nie przysługuje żaden nadzwyczajny środek zaskarżenia;**

VII. **Wnoszę o zasądzenie na rzecz skarżącego od organu, który wydał akt normatywny będący przedmiotem skargi, zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych;**

VIII. **<u>Uzasadniam zarzutu niezgodności kwestionowanych przepisów z konstytucyjnymi wolnościami lub prawami</u>**

1) Wykazanie, że zaskarżone skargą konstytucyjną przepisy stanowiły podstawę orzeczenia, którym ostatecznie orzeczono o wolnościach i prawach skarżącego

Zaskarżony przepis art. 11 p.p.s.a. stanowił podstawę prawomocnego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia kwietnia 2018 r. o sygn. . NSA wielokrotnie podkreślił w wyroku, że zasada związania sądu administracyjnego, wynikająca z art. 11 p.p.s.a. determinowała ocenę stanu faktycznego sprawy i nie pozwalała na uwzględnienie żadnych innych dowodów, nawet jeśli z dowodów tych wynikały wnioski sprzeczne z prawomocnymi wyrokami karnymi, wydanymi w stosunku do L B .

Świadczą o tym następujące okoliczności:

a) Zdaniem NSA, w sprawie skarżącego nie naruszono zasady związania prawomocnym wyrokiem WSA w W z dnia kwietnia 2014 r. ( ), ponieważ Sąd pierwszej instancji rozpoznając sprawę po raz pierwszy nie posiadał wiedzy o dwóch wyrokach karnych wydanych wobec L B . Wszelkie zatem stwierdzenia zawarte w wyroku WSA w W z dnia kwietnia 2014 r. ( ) *„nie mogły*

wyłączyć związania, w ponownie prowadzonych postępowaniach (przed organami podatkowymi i sądowoadministracyjnym), ustaleniami co do wystawiania przez L. B. pustych faktur, a takie płynęły z sentencji zapadłych w stosunku do tej osoby prawomocnych wyroków skazujących za przestępstwo, wydanych w postępowaniu karnym" (str. 9 uzasadnienia wyroku NSA – **załącznik nr 2**);

b) NSA uznał, że: *„Wyrok karny z dnia grudnia 2013 r., sygn. akt , wydany w stosunku do L. B. - mając na uwadze ustalony w jego ramach rodzaj popełnionego przestępstwa, czyli tzw. elementy typizujące czyn zabroniony pod groźbą kary przypisany finalnie jego sprawcy - w sposób jednoznaczny rozwiewał wątpliwości co do realnego lub fikcyjnego charakteru dostaw wykazanych w spornych fakturach m.in. za okresy od stycznia do 30 listopada 2011 r."* (str. 10 uzasadnienia wyroku NSA – **załącznik nr 2**);

c) Zdaniem NSA, możliwość odstąpienia od ustaleń w zakresie opisanego przestępstwa, przyjętego w tych prawomocnych wyrokach karnych i przypisanego do wskazanych miesięcy 2011 r., w świetle normy prawnej zawartej w art. 11 p.p.s.a. nie mogła mieć miejsca. NSA uznał również, że sąd administracyjny kontrolując decyzję, w której poczyniono by odmienne ustalenia, niż te wynikające z prawomocnego wyroku skazującego co do znamion czynu stanowiącego przedmiot przestępstwa, zmuszony byłby uznać je za niedopuszczalne (str. 10 uzasadnienia wyroku NSA – **załącznik nr 2**);

d) Zdaniem NSA, zasada wynikająca z art. 11 p.p.s.a. oznacza, że bez wpływu na wynik sprawy w zakresie objętym wyrokiem karnym pozostają jakiekolwiek zarzuty skarżącego odnośnie ustaleń w zakresie odbiorcy faktury i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz okoliczności związanych z dokonywaniem spornych dostaw. NSA wskazał również, że nawet gdyby skarżący miał rację w tym zakresie, to ani organy podatkowe, ani sądy administracyjne nie powinny podejmować czynności w obszarze ustalenia okoliczności wbrew zasadzie związania wynikającej z art. 11 p.p.s.a. (str. 10-11 uzasadnienia wyroku NSA- **załącznik nr 2**). Ponieważ organy podatkowe prowadziły takie postępowanie, a jego analizy dokonał Sąd I instancji, to NSA uznał, że takie działanie, w świetle związania ustaleniami zawartymi w wyrokach karnych wydanych wobec L B nie powinno mieć miejsca (str. 11 uzasadnienia wyroku NSA- **załącznik nr 2**). NSA uznał takie postępowanie za „dodatkowe" i „zbędne" (str. 12 uzasadnienia wyroku NSA- **załącznik nr 2**).

Ostatecznie NSA uznał, że w wyniku zasady związania prawomocnym wyrokiem karnym, wynikającej z art. 11 p.p.s.a., jeśli kontrahent skarżącego został skazany za przestępstwo polegające na wystawieniu na rzecz skarżącego nierzetelnych faktur, które nie potwierdzały rzeczywistych transakcji gospodarczych, a wyrok o tym stanowiący jako prawomocny funkcjonuje w obiegu prawnym, to oznaczało to, że podmiot ten nie dostarczył skarżącemu wskazanych w tych fakturach towarów. To doprowadziło NSA do stwierdzenia, że w sprawie skarżącego brak było podstaw do zbadania tzw. „dobrej wiary", wynikającej z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, co ostatecznie przesądziło o pozbawieniu skarżącego prawa do odliczenia podatku VAT na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT. Ten ostatni przepis stanowił więc również podstawę prawomocnego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia kwietnia 2018 r. o sygn.

2) **Uzasadnienie zarzutu niezgodności art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit.a) ustawy o VAT z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP**

Zgodnie z art. 11 p.p.s.a., ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny. Przepis ten – jak wykazano wyżej – był podstawą wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia kwietnia 2018 r. o sygn. , którym ostatecznie orzeczono o wolnościach i prawach skarżącego. W sprawie skarżącego wyroki skazujące zostały wydane wobec jego kontrahenta, tj. L B Z tych prawomocnych wyroków karnych Sądu Rejonowego dla W z dnia grudnia 2013 r. (sygn. akt) oraz z dnia stycznia 2014 r. ( ) wynikało, iż faktur, jakie w okresie od października 2007 r. do listopada 2011 r. L B wystawił dla D Ł na kwotę brutto zł było nierzetelnych, to znaczy nie potwierdzały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

W orzecznictwie utrwalony jest pogląd, że pod pojęciem „ustalenia prawomocnego wyroku" w rozumieniu art. 11 p.p.s.a. należy przyjąć te z nich, które wynikają z sentencji wyroku karnego, dotyczące osoby sprawcy, strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstwa, miejsca i czasu jego popełnienia, czyli ogólnie faktu popełnienia czynu stanowiącego określone przestępstwo; przepis ten wiąże również organy podatkowe. Podobnie jednolicie orzecznictwo sądów administracyjnych przyjmuje, że sąd administracyjny pozbawiony jest możliwości dokonywania jakichkolwiek ustaleń faktycznych sprzecznych z tym, co wynika z sentencji prawomocnego wyroku skazującego. Powyższą linię orzeczniczą tworzą następujące wyroki NSA: wyrok z dnia 25 lipca 2006 r., sygn. akt I FSK 425/05; wyrok z dnia 12 sierpnia 2008 r., sygn. akt I FSK 848/07; wyrok z dnia 18 września 2008 r., sygn. akt II FSK 923/07; wyrok z dnia 11 lutego 2009 r. sygn. akt II FSK 1598/07; wyrok z dnia 12 lutego 2009 r. sygn. akt II GSK 727/08; wyrok z dnia 8 września 2009 r., sygn. akt II FSK 539/08; wyrok z dnia 8 września 2009 r. sygn. akt II FSK 560/08; wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. sygn. akt I FSK 1178/08; wyrok z dnia 25 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 344/09; wyrok z dnia 26 marca 2010 r. sygn. akt I FSK 588/09; wyrok z dnia 16 lutego 2011 r. sygn. akt I FSK 255/10; wyrok z dnia 8 marca 2011 r. sygn. akt II OSK 484/10; wyroki z dnia 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2070/09 i sygn. akt I FSK 790/10; wyrok z dnia 12 maja 2011 r. sygn. akt I GSK 213/10; wyrok z dnia 31 stycznia 2012 r. sygn. akt II OSK 1524/10; wyrok z dnia 24 lutego 2012 r. sygn. akt I FSK 630/11; wyrok z dnia 12 czerwca 2012 r. sygn. akt II FSK 2412/10; wyrok z dnia 4 grudnia 2012 r. sygn. akt II OSK 2256/12; wyrok z dnia 7 maja 2014 r. sygn. akt II FSK 2985/13; wyrok z dnia 18 października 2016 r. sygn. akt II FSK 916/16; wyrok z dnia 30 listopada 2016 r. sygn. akt I GSK 154/15; wyrok z dnia 2 marca 2017 r. sygn. akt II FSK 136/15; wyrok z dnia 19 lipca 2017 r., sygn. akt I FSK 2204/15; wyrok z dnia 30 sierpnia 2017 r., sygn. akt I FSK 2274/15; wyrok z dnia 19 września 2017 r. sygn. akt I FSK 589/16; wyrok z dnia 4 października 2017 r. sygn. akt II FSK 2380/15; wyrok z dnia 25 kwietnia 2018 r. sygn. akt II FSK 2590/17; wyrok z dnia 26 lipca 2018 r., sygn. akt. II GSK 2786/16). W tę linię orzeczniczą wpisują się również wyroki wydane wobec skarżącego, tj. wyroki NSA z kwietnia 2018 r. Tożsama wykładnia zaskarżonego przepisu art. 11 p.p.s.a. wynika również z następujących prawomocnych wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych: wyroku WSA w Białymstoku z dnia 20 czerwca 2007 r. sygn. akt I SA/Bk 226/07; wyroku WSA w Krakowie z dnia 17 września 2007 r. sygn. akt I SA/Kr

1084/05; wyroku WSA w Poznaniu z dnia 28 listopada 2007 r. sygn. akt I SA/Po 688/07; wyroku WSA w Poznaniu z dnia 19 lutego 2014 r. sygn. akt III SA/Po 1223/13; wyroku WSA w Gliwicach z dnia 19 kwietnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gl 1497/16 oraz wyroku WSA w Gdańsku z dnia 6 grudnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1466/17.

Z art. 11 p.p.s.a. wynika zatem niedopuszczalność formułowania ocen odmiennych od tych, które wynikają z sentencji wyroku karnego. Nie jest to możliwe nawet wtedy, jeśli pozostały w sprawie materiał dowodowy mógłby prowadzić do ustaleń innych niż wynikają z zaskarżonego przepisu. Zasadą związania nie są objęte wyroki inne niż skazujące oraz orzeczenia inne niż wyroki (np. wyroki uniewinniające, umarzające, itp.).

Jednolicie orzecznictwo sądów administracyjnych przyjmuje również, że zasada związania wynikająca z art. 11 p.p.s.a. rozciąga się nie tylko na osobę skazaną prawomocnym wyrokiem, ale również na osoby trzecie. Wykładnia tego przepisu prowadzi do niedopuszczalności ograniczenia prejudycjalności wyroków karnych wyłącznie do wyroków skazujących podmiot występujący jako strona postępowania przed organami podatkowymi, a następnie przed sądem administracyjnym. Przykładowe wyroki sądów administracyjnych, które reprezentują jednolitą linię orzeczniczą we wspomnianym zakresie to: wyrok NSA z dnia 26 lutego 2008 r. sygn. akt I FSK 262/07; wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2008 r. sygn. akt I FSK 433/07; wyrok NSA z dnia 30 lipca 2008 r. sygn. akt I FSK 826/07; wyrok NSA z dnia 12 sierpnia 2008 r. sygn. akt I FSK 848/07; wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2009 r. sygn. akt I FSK 1819/07; wyrok NSA z dnia 19 listopada 2009 r. sygn. akt I FSK 1178/08; wyrok NSA z dnia 26 marca 2010 r. sygn. akt I FSK 587/09; wyrok NSA z dnia 13 lipca 2010 r. sygn. akt I FSK 1149/09; wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2012 r. sygn. akt II FSK 2412/10; wyrok NSA z dnia 19 września 2012 r. sygn. akt I FSK 1461/11; wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2013 r. sygn. akt I FSK 904/12 oraz I FSK 914/12; wyrok NSA z dnia 3 lipca 2014 r. sygn. akt I FSK 1105/13; wyrok NSA z dnia 8 lipca 2015 r. sygn. akt I FSK 844/14; wyrok NSA z dnia 19 lipca 2017 r. sygn. akt I FSK 2204/15 oraz wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2018 r. sygn. akt I FSK 892/16. Tę samą linię orzeczniczą prezentują wojewódzkie sądy administracyjne w następujących prawomocnych wyrokach: WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 24 lipca 2013 r. sygn. akt I SA/Po 530/13; WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 24 września 2013 r. sygn. akt I SA/PO 201/13; WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 17 kwietnia 2014 r. sygn. akt II SA/Gl 1572/13; WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 6 maja 2015 r. sygn. akt II SA/Gl 1439/14; WSA w Warszawie w wyroku z dnia 8 kwietnia 2015 r. sygn. akt III SA/WA 280/15; WSA w Łodzi w wyroku z dnia 27 lipca 2016 r. sygn. akt I SA/ŁD 461/16 oraz WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 5 lipca 2017 r. sygn. akt I SA/Gl 1625/16. W tę linię orzeczniczą wpisują się również wyroki wydane wobec skarżącego, tj. wyroki NSA z kwietnia 2018 r.

Podobnie art. 11 p.p.s.a. jest interpretowany przez doktrynę (np. M. Romańska, w: T. Woś, H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Warszawa 2016; P. Szustakiewicz. A. Skoczylas, (red.) Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz. Warszawa 2016; R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz. Wyd. 4, Warszawa 2017).

Z przepisu art. 11 p.p.s.a. można więc wyinterpretować normę prawną, zgodnie z którą:

a) sądy administracyjne i organy podatkowe są związane wynikającymi z sentencji skazującego wyroku karnego okolicznościami faktycznymi dotyczącymi: osoby sprawcy, strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstwa, miejsca i czasu jego popełnienia;
b) w związku z tym związaniem, sądom i organom nie wolno dokonywać jakichkolwiek ustaleń faktycznych sprzecznych z tym, co wynika z sentencji prawomocnego wyroku skazującego;
c) związanie wyrokiem karnym dotyczy nie tylko osoby prawomocnie skazanej tym wyrokiem, ale również wszelkich innych osób (tzw. rozszerzona prejudycjalność wyroku karnego).

Rozszerzoną prawomocność wyroku karnego można rozumieć stricte prawniczo i tak ją uzasadniać. Wtedy uzasadnienie to będzie opierało się na prymacie postępowania karnego przed innymi procedurami oraz na unikaniu rozbieżności w orzecznictwie sądów orzekających w sprawach karnych i innych sądów w tak zasadniczej kwestii, jak uznanie winnym popełnienia przestępstwa. Przy dokonywaniu tych ocen można więc pominąć zupełnie fakt, że osoba, która nie uczestniczyła w postępowaniu karnym i nie mogła wpłynąć na jego przebieg, będzie również adresatem normy prawnej wynikającej z art. 11 p.p.s.a. Jednakże takie stanowisko jest również przyzwoleniem na następujące skutki: 1) pozbawienie osoby, która nie była oskarżona prawa do sprawiedliwego procesu; 2) obarczenie tej osoby wszelkimi skutkami działań oskarżonego, na które nie ma ona wpływu; 3) przyzwoleniem na naruszenie wobec tej osoby zasad bezpieczeństwa prawnego, zaufania do państwa i prawa, a ostatecznie również przyzwoleniem na pozbawienie tej osoby majątku w wyniku egzekucji zobowiązań podatkowych (ten ostatni punkt omówiono w następnym punkcie uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności).

W sprawie skarżącego L B został skazany prawomocnymi wyrokami karnymi ze względu na przyznanie się do winy. Reguła związania wyrokiem karnym wynikająca z art. 11 p.p.s.a. nie jest uzależniona od przyczyny skazania (np. czy do skazania doszło wskutek dobrowolnego poddania się odpowiedzialności – tak np. NSA w wyrokach: z dnia 24 września 2013 r. sygn. akt I FSK 1287/12; z dnia 3 lipca 2014 r. sygn. akt I FSK 1105/13; z dnia 1 kwietnia 2015 r. sygn. akt I FSK 54/14). Pomijając fakt, że wcześniej i później w postępowaniu podatkowym zaprzeczał, aby popełnił przestępstwo, za które został skazany, to przyznanie się przez oskarżonego do winy może być motywowane wieloma czynnikami. Przede wszystkim zaś oskarżony może przyznać się do winy dla zaspokojenia własnego interesu, również wtedy, kiedy czynu zabronionego nie popełnił. Osoba trzecia, kontrahent oskarżonego – w niniejszej sprawie Pan D Ł – nie ma na to żadnego wpływu.

Wydaje się, że w demokratycznym państwie prawnym nie można prymatowi jednej dziedziny prawa nad innymi przypisywać tak doniosłej roli, że przysłania on takie fundamentalne prawa i wolności jednostki, jak prawo do sądu, prawo do sprawiedliwego procesu czy też prawo do własności. Oczywiście skarżącemu nie zamknięto drogi sądowej w sensie formalnym. Jednakże prawo do sądu to również prawo do sądu w sensie materialnym. Trybunał Konstytucyjny podkreślał w swoich orzeczeniach, że w państwie prawnym prawo do sądu nie może być rozumiane jedynie formalnie, jako dostępność drogi sądowej w ogóle, lecz i materialnie, jako możliwość prawnie skutecznej ochrony praw na drodze sądowej (wyrok z dnia 24.10.2007 r., SK 7/06, OTK-A 2007, Nr 9, poz. 108). Ponadto Trybunał zwracał uwagę na znaczenie prawa do wysłuchania, stwierdzając, że naruszenie prawa do sądu „przejawia się w pozbawieniu (...) tzw. prawa do

wysłuchania, które wprawdzie nie zostało wyrażone w Konstytucji, jednak jest powszechnie uznane za składową prawa do sądu" (wyrok z 12.3.2002 r., P 9/01, OTK-A 2002, Nr 2, poz. 14). Tymczasem norma prawna wynikająca z art. 11 p.p.s.a. uniemożliwiła w sprawie skarżącego przeprowadzenie jakichkolwiek dowodów – poza i związku z wyrokami skazującymi L B – i dokonanie ich oceny w zakresie ustalenia, czy L B sprzedawał skarżącemu towary. W szczególności pominięciu podlegały takie dowody, jak: przesłuchania pracowników, oświadczenia kontrahentów, zeznania strony, zapisy z monitoringu, dowody rozliczeń gotówkowych i wyciągi bankowe oraz oględziny. Co więcej, zasada związania wynikająca z art. 11 p.p.s.a. zakazuje dokonywać analizy powodów, dla których skazujące wyroki karne zapadły. Sąd nie jest związany jedynie uzasadnieniem wyroku karnego, ale takie – tak, jak w sprawie L B – może w ogóle nie zostać sporządzone.

W tym aspekcie należy dokonać analizy porównawczej regulacji art. 11 p.p.s.a. z regulacją art. 11 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (tj. Dz. U. z 2018 r. poz. 1360 - dalej określanej jako „k.p.c."). Obie regulacje różni to, że art. 11 k.p.c. posiada zdanie drugie o treści: „Jednakże osoba, która nie była oskarżona, może powoływać się w postępowaniu cywilnym na wszelkie okoliczności wyłączające lub ograniczające jej odpowiedzialność cywilną". Można sobie teoretycznie wyobrazić, że także w postępowaniu podatkowym i sądowoadministracyjnym dopuszczalne jest prowadzenie tak ukierunkowanych czynności, pomimo braku podstawy normatywnej. Można byłoby więc dokonywać ustalenia różnych okoliczności faktycznych, ale pod warunkiem, że celem tych ustaleń nie będzie podważenie tego, co przyjęte zostało w sentencji prawomocnego wyroku skazującego. Trzeba jednak zauważyć, że ze względu na różny zakres regulacji cywilistycznej i podatkowej, w przypadku prawa podatkowego nie zawsze jest możliwe zwalczanie konsekwencji podatkowych ustaleń faktycznych bez zwalczania samych ustaleń. Na przykład, w prawie cywilnym – w którym również obowiązuje zasada związania, określona w art. 11 k.p.c. – nie trzeba (bo i nie można) zwalczać okoliczności popełnienia przestępstwa aby zminimalizować wysokość odszkodowania, ale można wykazać przyczynienie się przez poszkodowanego do powstania szkody. Wyłączenie odpowiedzialności cywilnoprawnej nastąpi zatem przy jednoczesnym poszanowaniu zasady związania wyrokiem karnym i bez podważania jego ustaleń. Podobna sytuacja nie wystąpi jednak w prawie podatkowym w przypadku podatku VAT, w zakresie prawa do odliczenia tego podatku. Zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT, nie dają prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne, jeśli stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności. Aby ustalić, czy czynności dokumentowane fakturą zostały dokonane, niezbędne jest przeprowadzenie postępowania dowodowego. Jeśli jednak wystawca faktury zostanie skazany prawomocnym wyrokiem sądu karnego za wystawienie faktur, niedokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, to sądy oraz organy podatkowe będą tym ustaleniem związane na podstawie art. 11 p.p.s.a. Nawet gdyby inne dowody wykazywały okoliczności przeczące wyrokowi karnemu, nie będzie można ich ustalić ze względu na treść art. 11 p.p.s.a. W tym przypadku sam wyrok skazujący wystarczy do zastosowania regulacji art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT, pozbawiającej podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego. Podatnik ten nie będzie miał przy tym możliwości obrony przed negatywnymi skutkami podatkowymi w sposób analogiczny do regulacji art. 11 zdanie drugie k.p.c. W żaden sposób nie będzie w stanie zakwestionować zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT, ponieważ jego stosowanie będzie „naturalną" konsekwencją zastosowania wcześniej art. 11 p.p.s.a. W żaden

sposób skarżący, który nie był oskarżonym w procesie karnym, nie będzie w stanie wykazać swojego prawa do odliczenia podatku VAT, gdyż każdy dowód przeprowadzony na tę okoliczność prowadzić będzie do naruszenia regulacji wynikającej z art. 11 p.p.s.a. Przepis art. 11 p.p.s.a. zamyka więc skarżącemu drogę do dochodzenia swoich praw, naruszając w ten sposób prawo skarżącego do sądu, w tym prawo do wysłuchania i prawo do sprawiedliwego procesu, zagwarantowane w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

Jak wskazano wyżej, rozwiązanie art. 11 p.p.s.a. jest podobne do regulacji art. 11 k.p.c. W projekcie sejmowym (nr IV.78) do ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi wskazano, że: *„Poszczególne przepisy uzasadnianej ustawy stanowią zatem - w przeważającej części - odpowiednio dostosowane do wymogów procedury sądowoadministracyjnej rozwiązania zaczerpnięte z obecnej ustawy o NSA, z Kpc, z regulaminu czynności przed NSA, a także Kpa"* (źródło: www.sejm.gov.pl). Przepis art. 11 p.p.s.a. byłe więc wzorowany na kodeksie postępowania cywilnego. Pierwsze zdanie art. 11 k.p.c. jest tożsame w treścią przepisu art. 11 p.p.s.a. Pomimo tego, że w ustawie p.p.s.a. brakuje odpowiednika drugiego zdania art. 11 k.p.c., to ze względu na:

1) fakt, że ustawa p.p.s.a. była wzorowana na k.p.c.
2) zasady wykładni prawa, w tym wykładni systemowej
3) represyjność prawa podatkowego

- należałoby przy stosowaniu instytucji związania prawomocnym wyrokiem sądu karnego stosować reguły wykładni wypracowane przez procedurę cywilną.

Uprawnienie i obowiązek stosowania zasad wypracowanych przez procedurę cywilną wynika z wykładni systemowej zewnętrznej, która zakłada odwoływanie się przy stosowaniu prawa podatkowego do innych dziedzin prawa, w tym prawa cywilnego. R. Mastalski zwraca uwagę, że ze względu na stopień skomplikowania przepisów podatkowych, w praktyce stosowania prawa podatkowego, niezbędne jest przyznanie prymatu derywacyjnej koncepcji wykładni prawa nad koncepcją klaryfikacyjną (R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 71). Klaryfikacyjna koncepcja wykładni zakłada, że dopóki przepis jest jasny, to zgodnie z zasadą *clara non sunt interpretanda* wykładnia nie występuje. Tymczasem według koncepcji derywacyjnej, rozumienie przepisu uzyskiwane jest zawsze w drodze wykładni, a więc również przy pierwszym zetknięciu z tekstem prawnym. Ponadto, w procesie wykładni prawa podatkowego należy poszukiwać kompromisu pomiędzy dwoma podstawowymi wartościami, jakie prawo to powinno realizować, a więc zasadami wynikającymi z zasady pewności prawa oraz zasady sprawiedliwości (ta ostatnia wyraża się równością oraz powszechnością opodatkowania).

Od dawna w orzecznictwie zwracano uwagę na to, że odrębność prawa podatkowego sięga tylko tak daleko, jak daleko to prawo samodzielnie reguluje odpowiednie kwestie (np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku z dnia 7 sierpnia 1996 r, sygn. akt. SA/Gd 1558/95, Lexis.pl nr 331535). W orzecznictwie sądów powszechnych również wyrażono pogląd, że wprawdzie prawo podatkowe jest odrębną dziedziną prawa, ale jeżeli posługuje się ono pojęciami zaczerpniętymi z innych dziedzin, to należy sięgnąć do wykładni przepisów dotyczących występujących tam odpowiednich instytucji prawnych. Należy także uwzględnić kontekst konstytucyjny, gdyż wykładnia wszystkich norm ustawowych powinna mieć na uwadze podstawowe zasady ustrojowe wynikające z Konstytucji i prowadzić do ustalenia zgodnie z nimi treści norm ustawowych.

Mocne zaakcentowanie potrzeby sięgania do instytucji prawa cywilnego przy wykładni prawa podatkowego nastąpiło w uchwale 7 Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20.05.2013 r. (II FPS 6/12). W uchwale tej wskazano, że żaden przepis prawa nie jest oderwaną jednostką, lecz występuje w pewnym kontekście systemowym – jest częścią określonego aktu normatywnego, który z kolei jest częścią określonej gałęzi prawa przynależącej do systemu prawa polskiego. Wykładając dany przepis prawa, należy brać pod uwagę również jego relacje do innych przepisów danego aktu normatywnego (wykładnia systemowa wewnętrzna) oraz do przepisów zawartych w innych ustawach (wykładnia systemowa zewnętrzna). Tylko realizacja tej dyrektywy wykładni prawa, określanej jako *argumentum a rubrica*, gwarantuje zupełne i niesprzeczne odczytanie danej instytucji prawa z przepisów prawa. W cytowanej uchwale NSA uznał, że prawidłowa wykładnia przepisów ustawy podatkowej nie może ograniczać kontekstu systemowego jej przepisów tylko do wewnętrznej systematyki ustawy podatkowej i gałęzi prawa podatkowego. NSA zaznaczył, że wprawdzie prawo cywilne i prawo podatkowe stanowią dwie odrębne gałęzie prawa, normujące odmienne stosunki prawne, jednak obie te gałęzie stanowią część systemu prawa, który z założenia winien być spójny i zupełny oraz stanowić uporządkowany zbiór norm prawnych. Pomiędzy normami prawnymi w systemie prawa zachodzą związki treściowe takiego typu, że istnieją logiczne powiązania pomiędzy normami, tzn. treść jednej normy co do zasady pozostaje w zgodzie z treścią innej normy, a ponadto pojęcia stosowane przez ustawodawcę w przepisach zawierających elementy norm prawnych odznaczają się względną jednolitością terminologiczną. W uchwale zauważono, że autonomia prawa podatkowego to swego rodzaju kompromis pomiędzy zasadami spójności i zupełności systemu prawa, do którego prawo podatkowe przynależy, a jego niezależnością w obrębie tego systemu, głównie zaś w stosunku do prawa prywatnego, stąd nie można uznać za bezwzględnie trafny pogląd, że przepisy innych ustaw niż ustawa podatkowa nie mogą modyfikować norm prawa podatkowego. NSA przyjął, że przepisy innych ustaw niż ustawa podatkowa stanowią kontekst systemowy dla wykładni przepisów ustaw podatkowych, który należy uwzględnić w drodze wykładni systemowej zewnętrznej.

Powyższe oznacza, że nie można pominąć przy wykładni art. 11 p.p.s.a. wykładni całego przepisu art. 11 k.p.c., przede wszystkim ze względu na represyjność prawa podatkowego. W literaturze przedmiotu, poświęconej wykładni art. 11 k.p.c. (M. Manowska, Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz, wyd. II, LexisNexis 2013) zwraca się uwagę, że sąd cywilny może i powinien czynić własne ustalenia co do okoliczności, które nie dotyczą popełnienia przestępstwa, mimo że pozostają w związku z przestępstwem oraz że zostały opisane w uzasadnieniu wyroku karnego, np. wysokość szkody, gdy nie stanowi ona niezbędnego elementu stanu faktycznego przestępstwa, stan majątkowy skazanego, wpływ faktu popełnienia przestępstwa przez małżonka na rozkład pożycia małżeńskiego, doznanie większych obrażeń na skutek pobicia, niż to przyjęto w postępowaniu karnym itp. (wyroki Sądu Najwyższego: z 17 czerwca 2005 r., III CK 642/2004, LexisNexis nr 1825404; z 26 marca 2003 r., II CK 91/2002, LexisNexis nr 394338; z 21 stycznia 1981 r., IV PR 4/81, LexisNexis nr 321292; z 28 listopada 1980 r., IV PR 372/80, LexisNexis nr 317563; z 3 października 1972 r., I CR 356/72, LexisNexis nr 322391).

M. Manowska wskazuje, że jak wyjaśnił Sąd Najwyższy, zd. 2 art. 11 k.p.c. nie uchyla zasady związania określonej w art. 11 zd. 1, lecz daje tylko wyraz temu, że zasada związania ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa nie przesądza

jeszcze sama przez się, w świetle przepisów prawa cywilnego, o istnieniu odpowiedzialności cywilnej osoby, która nie była oskarżona. Norma ta daje natomiast osobie ponoszącej odpowiedzialność cywilną za cudze czyny możliwość, bez podważania ustaleń co do popełnienia przestępstwa zawartych w prawomocnym wyroku skazującym, podejmowania obrony wszelkimi zarzutami przysługującymi jej z mocy przepisów prawa cywilnego, np. brak adekwatnego związku przyczynowego pomiędzy zachowaniem się pozwanego (nie zaś osoby skazanej) a doznaną szkodą, brak winy w wyborze itp. (np. wyroki Sądu Najwyższego z 5 marca 2009 r., II CSK 484/2008, LexisNexis nr 2013543; z 29 czerwca 2012 r., I CSK 545/2011, LexisNexis nr 4938234, oraz z 2 lutego 2012 r., II CSK 330/2011, LexisNexis nr 4003599).

Przenosząc ww. uwagi na grunt prawa podatkowego, można byłoby, za Sądem Najwyższym sformułować następujące zasady:

1) zasada związania ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa nie przesądza jeszcze sama przez się, w świetle przepisów prawa podatkowego, o istnieniu odpowiedzialności podatkowej osoby, która nie była oskarżona. A zatem związanie wyrokiem sądu karnego wydanego wobec L B , nie powinno przesądzać samo przez się o odpowiedzialności podatkowej skarżącego;

2) norma wyrażona z art. 11 p.p.s.a. daje natomiast osobie ponoszącej odpowiedzialność podatkową za cudze czyny możliwość, bez podważania ustaleń co do popełnienia przestępstwa zawartych w prawomocnym wyroku skazującym, podejmowania obrony wszelkimi zarzutami przysługującymi jej z mocy przepisów prawa podatkowego. Skarżący, któremu organ kwestionuje prawo do odliczenia podatku VAT powinien więc móc – nie kwestionując faktu wydania wyroku wobec L B – podejmować wszelką obronę w celu wykazania się zarówno faktem istnienia dostaw towarów, jak również tzw. dobrą wiarą (o której będzie mowa niżej).

Niestety, w świetle jednolitej wykładni art. 11 p.p.s.a. oraz w związku z treścią art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT, powyższe uwagi pozostają w sferze rozważań *de lege ferenda.*

Istotą związania wynikającą z art. 11 p.p.s.a. jest nadanie prymatu tzw. prawdzie materialnej, która wynika z prawa karnego, określonej w art. 2 Kodeksu postępowania karnego. Gdyby jednak zasada ta miała prymat absolutny, to nie mogłaby doznawać wyłomów, a także trudno byłoby ją pogodzić z tymi regulacjami procesowymi, w których nie istnieje obowiązek ustalania prawdy materialnej. Jak wskazano wyżej, regulacja art. 11 p.p.s.a. była wzorowana na kodeksie postępowania cywilnego (art. 11 k.p.c.). Jednakże art. 3 k.p.c. nie określa zasady prawdy materialnej. Zgodnie z jego treścią, strony i uczestnicy postępowania obowiązani są dokonywać czynności procesowych zgodnie z dobrymi obyczajami, dawać wyjaśnienia co do okoliczności sprawy zgodnie z prawdą i bez zatajania czegokolwiek oraz przedstawiać dowody. W doktrynie zauważa się, że artykuł 3 k.p.c. nie nakłada na sąd obowiązku dążenia do wykrycia prawdy obiektywnej (materialnej) bez względu na procesową aktywność stron (A. Zieliński (red.), Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Wyd. 9, Warszawa 2017). Wręcz przeciwnie, przy rozpoznawaniu sprawy na podstawie przepisów k.p.c., już w brzmieniu obowiązującym od 1 lipca 1996 r., rzeczą sądu nie jest zarządzenie dochodzeń w celu uzupełnienia lub wyjaśnienia twierdzeń stron i wykrycia środków dowodowych pozwalających na ich udowodnienie ani też sąd nie jest zobowiązany do przeprowadzenia z urzędu dowodów zmierzających do wyjaśnienia okoliczności

istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy (art. 232 k.p.c.). Obowiązek przedstawienia dowodów spoczywa na stronach (art. 3 k.p.c.), a ciężar udowodnienia faktów mających dla rozstrzygnięcia sprawy istotne znaczenie (art. 227 k.p.c.) spoczywa na stronie, która z faktów tych wywodzi skutki prawne (art. 6 Kodeksu cywilnego). Powyższe oznacza, że reguła związania prawomocnym wyrokiem sądu karnego (art. 11 k.p.c.), który zapadł na gruncie procedury karnej, w której obowiązuje zasada prawdy materialnej, funkcjonuje w procedurze cywilnej, która nie przewiduje zasady prawdy materialnej. Procedura cywilna zakłada więc istnieje „różnych prawd", a wyrok sądu cywilnego może być niezgodny z prawdą obiektywną, lecz zgodny jedynie z „prawdą formalną". Jednakże w procedurze cywilnej ww. „niezgodności prawd" ulegają łatwemu rozwiązaniu poprzez regulację zdania drugiego art. 11 k.p.c., która pozwala osobie niebędącej oskarżonym na udowodnienie wszelkich okoliczności wyłączających lub ograniczających jej odpowiedzialność cywilną. Jak wskazano wyżej, nawet gdyby – pomimo braku analogicznej regulacji – podobnie rozumieć art. 11 p.p.s.a., to skarżący nigdy nie będzie w stanie wykazać okoliczności wyłączających lub ograniczających jego odpowiedzialność podatkową w sprawie dotyczącej odliczenia podatku VAT z faktury. Jest to wynikiem wzajemnej relacji między związaniem wynikającym z art. 11 p.p.s.a. a regulacją art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT. Jeśli z sentencji wyroku karnego będzie wynikać, że sprzedawca nie sprzedał towaru kupującemu i tym ustaleniem są związane sądy administracyjne i organy podatkowe, to uznaje się, że sprzedaż nie miała miejsca. W tym przypadku regulacja art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT natychmiast pozbawia kupującego prawa do odliczenia VAT. Fikcyjna staje się więc teoretyczna możliwość obrony kupującego przez negatywnymi skutkami podatkowymi, gdyż aby taką obronę podjąć musiałby on obalić ustalenia prawomocnego wyroku karnego, a tego zrobić mu nie można. Regulacja art. 11 p.p.s.a., ze względu na przepis art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT, różni się więc znacząco od rozwiązania przyjętego w art. 11 k.p.c. Nie jest wykluczone, że analogii do art. 11 zd. drugie k.p.c. można doszukać się w prawie podatkowym w jakichś obszarach, poza omawianą kwestią - na przykład, skazanie za kradzież towaru nie wyłącza badania okoliczności takich, jak ustalenie wartości towaru dla potrzeb kosztów podatkowych. Jednakże nigdy nie będzie to możliwe w zakresie odliczenia podatku VAT z tzw. pustych faktur (art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT). Choćby więc istniał cały szereg dowodów przemawiających za tym, że do sprzedaży towarów faktycznie doszło, to ze względu na wzajemną relację art. 11 p.p.s.a. oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT, skarżący nie mogąc tej okoliczności wykazać zostaje pozbawiony prawa do sądu, w tym prawa do wysłuchania i prawa do sprawiedliwego procesu, zagwarantowanych w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

Na marginesie warto zauważyć, że wyrok uniewinniający w postępowaniu karnym również może być efektem dochodzenia do prawdy materialnej. Nie przeszkodziło to jednak ustawodawcy – i jest powszechnie akceptowane – że taki wyrok nikogo nie wiąże w taki sam sposób, w jak wiąże wyrok skazujący.

Przepis art. 11 p.p.s.a. wpływając więc na ustalanie stanu faktycznego, automatycznie przesądza o jednokierunkowości wykładni art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT. W ten sposób prowadzi do naruszenia fundamentalnej zasady rządzącej tym podatkiem, tj. zasady neutralności. Podatnik podatku VAT ma prawo do odliczenia podatku VAT od zakupów związanych z jego działalnością opodatkowaną, co wynika z art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit.a) ustawy o VAT. Nie można odliczyć podatku VAT, gdy wystawione faktury stwierdzają czynności, które nie zostały

dokonane - w części dotyczącej tych czynności (artykuł 88 ust. 3a pkt 4 lit.a) ustawy o VAT). Artykuł 86 ust. 1 polskiej ustawy o VAT wyraża zasadę neutralności, która wynika z artykułu 168 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 347/1 – dalej określanej jako „Dyrektywa"). Zgodnie z artykułem 168 Dyrektywy, jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia między innymi następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić: a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika.

Nie negując jednolitości prawa w obrębie porządku prawnego w danym kraju, żadne przepisy nie mogą naruszać wyżej wymienionej zasady neutralności VAT. Jeśli wykładnia jakiegokolwiek przepisu ustawy krajowej prowadzi do naruszenia tej zasady, należy uznać, że wykładnia ta narusza zasadę neutralności VAT. Artykuł 11 p.p.s.a. jest zawarty w ustawie regulującej postępowanie przed sądem administracyjnym, jednak jego wykładnia prowadzi do pozbawienia skarżącego prawa do odliczenia podatku VAT. Wcześniej poruszono kwestię częściowego podobieństwa art. 11 p.p.s.a. do art. 11 k.p.c. W procedurze cywilnej, sąd może np. badać brak winy w wyborze przy rozstrzyganiu o kwestii odszkodowawczej. Na gruncie podatku VAT istnieje podoba instytucja i jest nią tzw. „dobra wiara". Zgodnie z koncepcją „dobrej wiary", podatnik podatku VAT może podejmować wszelką obronę w celu wykazania się faktem istnienia dostaw towarów, jeśli nie był świadomy nierzetelnych działań swojego dostawcy, a towar został mu dostarczony. Koncepcja „dobrej wiary" wynika z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (na przykład wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahageben i PeterDavid; wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., w sprawie C-642/11, Stroj trans EOOD; wyrok z dnia 22 października 2015 r. w sprawie C-277/14 Stehcemp sp. J. Stefanek).

Przepis art. 11 p.p.s.a. (a w konsekwencji również art. 88 ust. 3a pkt 4 lit.a) ustawy o VAT) pozbawiając podatnika podatku VAT prawa do korzystania z tzw. „dobrej wiary" narusza neutralność podatku VAT. Na „dobrą wiarę" nie może się bowiem powołać podatnik, który wiedział, że dostaw towarów nie było, a ponieważ art. 11 p.p.s.a. zakazuje dokonywać ustaleń wbrew sentencji wyroku karnego, który przesądza o braku dostaw, to automatycznie podatnik VAT (skarżący) traci prawo do powołania się na „dobrą wiarę". Przyjmuje się bowiem, że „wiedział" on o braku dostaw, nawet jeśli prawda jest inna; nie da się jej przecież wykazać z uwagi na treść art. 11 p.p.s.a. Tymczasem zasada związania ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa nie powinna przesądzać sama przez się, w świetle przepisów prawa podatkowego, o istnieniu odpowiedzialności podatkowej osoby, która nie była oskarżona. Tymczasem w obecnym stanie prawnym związanie wyrokiem sądu karnego wydanego wobec dostawcy skarżącego, automatycznie pozbawia podatnika prawa do odliczenia podatku i nie pozwala mu na skorzystanie z instytucji wynikających z orzecznictwa unijnego (tj. z „dobrej wiary"). Podatek VAT jest podatkiem podlegającym harmonizacji we wszystkich państwach unijnych i rozwiązanie art. 11 p.p.s.a. nie powinno prowadzić do naruszenia jednolitości podatku VAT, wynikającej z tej harmonizacji i naruszania zasad nim rządzących.

3) **Uzasadnienie zarzutu niezgodności art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit.a) ustawy o VAT z art. 2 w zw. z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP**

Przepisy art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT naruszają zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasadę bezpieczeństwa prawnego oraz zasadę sprawiedliwości proceduralnej, które można wyinterpretować z zasady demokratycznego państwa prawnego określonej w art. 2 Konstytucji RP. Powyższe prawa i wolności jednostki (podobnie, jak prawo do sądu, wyrażone w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP) są na tyle istotne, że nie może przekreślać ich znaczenia zasada prymatu jednej dziedziny prawa nad inną lub zasada prawdy materialnej sama w sobie. Skarżący nie może i nie chce wywodzić, że nie doszło do popełnienia przestępstwa, za które L B został skazany. Skarżący powinien jednak móc wykazywać wszelkimi dowodami swoje prawo do odliczenia podatku VAT. Nie mogą pozostać obojętne okoliczności towarzyszące wydaniu wyroków karnych, gdyż L B mógł przecież przyznać się do popełnienia przestępstwa, którego nie popełnił i skarżący nie może ponosić negatywnych skutków takiego działania. Przyzwolenie na obecny stan rzeczy oznacza również akceptację działań, które nie mają nic wspólnego z poszanowaniem porządku prawnego. Pomijając zagadnienia takie, jak nieuczciwe zwalczanie konkurencji w ten sposób, wystarczy poprzestać na przykładzie ze sprawy skarżącego. Skazanie L B było wynikiem przyznania się przez niego do popełnienia zarzucanych mu czynów. Sąd karny skazał oskarżonego na grzywnę, której i tak nie był on w stanie uiścić na rzecz Skarbu Państwa. Oskarżony w ten prosty sposób zakończył więc wszystkie swoje problemy podatkowi i karne, a cała odpowiedzialność za to działanie została przerzucona na skarżącego, który w procesie L B nie mógł brać udziału i o którym mógł nic nie wiedzieć. Abstrahując już od sprawy L B i skarżącego, teoretycznie można wyobrazić sobie również, że poprzez przyznanie się do winy oskarżony unika dalszych problemów, na przykład związanych z nielegalnym pochodzeniem towaru. Po skazaniu oskarżonego za wystawianie pustych faktur uwaga organów podatkowych skupia się bowiem wyłącznie na jego kontrahencie, któremu można zakwestionować prawo do odliczenia podatku VAT, nawet jeśli dostawy rzeczywiście miały miejsce. Wszak nie można tego faktu udowodnić, gdyż naruszałoby to zasadę związania, wyrażoną w art. 11 p.p.s.a. Teoretyzując dalej, można wyobrazić sobie również próbę przekonywania oskarżonego przez organ podatkowy do dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w celu późniejszego wykorzystania tego wyroku przeciwko kontrahentowi oskarżonego (dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie występowało w sprawie L B , ze względu na znaczne kwoty). Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest atrakcyjne, gdyż wyrok skazujący nie zostaje odnotowany w Krajowym Rejestrze Karnym (art. 18 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, tj. Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.). Nie trzeba posuwać się zresztą do tak patologicznego przykładu, gdyż motywy organu nie mają tak naprawdę znaczenia. Zgodnie bowiem z art. 142 § 2 Kodeksu karnego skarbowego, przed pierwszym przesłuchaniem finansowy organ postępowania przygotowawczego jest obowiązany pouczyć sprawcę o prawie złożenia wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Podejrzany może więc taki wniosek złożyć z uwagi na taktykę procesową, nawet jeśli przestępstwa nie popełnił. Może to bowiem uczynić z obawy o przyszły i niepewny wynik postępowania karnego, koszty tego procesu, niepewność co do swojej sytuacji prawnej, itp. Wyrok skazujący, który zapada w wyniku takiego wniosku oraz kara grzywny, którą zostaje ukarany taki podejrzany (oskarżony) może być niską ceną za zakończenie wszelkich

problemów o naturze karnej. Ponadto, taki skazany nie figuruje w rejestrze skazanych, co może być dla niego dodatkową korzyścią. Jednakże taki wyrok – jeśli dotyczył wystawiania tzw. pustych faktur - bezpośrednio przekłada się na sytuację podatkową kontrahenta takiego skazanego, któremu na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT organ podatkowy zakwestionuje prawo do odliczenia VAT z faktur wystawionych przez skazanego. Jak wyjaśniono bowiem już wyżej, reguła związania wyrokiem karnym wynikająca z art. 11 p.p.s.a. nie jest uzależniona od przyczyny skazania i obowiązuje również, jeśli do skazania doszło wskutek dobrowolnego poddania się odpowiedzialności – tak np. NSA w wyrokach: z dnia 24 września 2013 r. sygn. akt I FSK 1287/12; z dnia 3 lipca 2014 r. sygn. akt I FSK 1105/13; z dnia 1 kwietnia 2015 r. sygn. akt I FSK 54/14.

Z tego powodu art. 11 p.p.s.a. w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT narusza zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasadę bezpieczeństwa prawnego oraz zasadę sprawiedliwości proceduralnej, które można wyinterpretować z zasady demokratycznego państwa prawnego określonej w art. 2 Konstytucji RP. W treści zasady państwa prawnego mieści się prawo do rzetelnej i sprawiedliwej procedury ze względu na jego istotne znaczenie w procesie urzeczywistniania praw i wolności obywatelskich. Z tych samych powodów w państwie prawnym wymagane jest nie tylko zrozumiałe, precyzyjne i zgodne z innymi regułami, wynikającymi z istoty takiego państwa, unormowanie procedury, lecz również prawidłowe i ścisłe jej stosowanie w praktyce, w szczególności zaś jej przepisów, które określają uprawnienia procesowe uczestników postępowania (wyrok NSA z 19.10.1994 r., V SA 250/93, ONSA 1994, Nr 2 poz. 84). W wyniku zasady związania prawomocnym wyrokiem skazującym sądu karnego, wynikającej z art. 11 p.p.s.a. skarżący nie mógł skorzystać z procedury dowodowej, przewidzianej przez przepisy Ordynacji podatkowej w ramach postępowania kontrolnego i podatkowego. Z tego powodu skarżący nie mógł w żaden sposób udowodnić, że jego kontrahent dostarczył mu towar, gdyż takie wykazanie nie mogłoby podlegać ocenie przez sąd z uwagi na art. 11 p.p.s.a.

Reguła związania, wynikająca z art. 11 p.p.s.a. nie pozwala również na badanie motywów, jakimi kierował się oskarżony przyznając się do winy, a związanie wyrokiem karnym nakazywało przyjąć, że do sprzedaży towaru nie doszło. Tym samym, na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT nabywca towaru zostaje pozbawiony prawa do odliczenia VAT z faktur wystawionych przez skazanego, gdyż nie wolno mu (nabywcy) udowadniać, że do tej sprzedaży doszło; byłoby to bowiem naruszenie zasady związania wyrokiem karnym, wynikającej z art. 11 p.p.s.a. Omówione wyżej przykładowe skutki prawne wynikające z art. 11 p.p.s.a. nie mają nic wspólnego z „powagą wymiaru sprawiedliwości", na którą zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z dnia 23 listopada 2017 r. sygn. akt Ts 260/16 (publ: Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego - Zbiór Urzędowy, Seria B, poz. 26, Warszawa, dnia 31 stycznia 2018 r.). W tych przypadkach cel, jakiemu służy regulacja art. 11 p.p.s.a. (tj. unikanie sytuacji, w której na podstawie tych samych stanów faktycznych zapadałyby różne orzeczenia w postępowaniu karnym i sądowoadministracyjnym) staje się zasadą teoretyczną, prowadzącą w praktyce do wypaczeń całego systemu.

4) **Uzasadnienie zarzutu niezgodności art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit.a ustawy o VAT z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP**

Przepis art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT powodują powstanie u skarżącego zaległości podatkowej wbrew okolicznościom faktycznym, których skarżący nie może wykazać. Przepis art. 11 p.p.s.a. wpływając na ustalanie stanu faktycznego, automatycznie przesądza o jednokierunkowości wykładni art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT. W ten sposób wykładania ww. przepisów prowadzi do obowiązku zapłaty podatku, co stanowi naruszenie prawa równej dla wszystkich ochrony własności. Zasada równej dla wszystkich ochrony własności w płaszczyźnie podmiotowej oznacza zakaz różnicowania intensywności ochrony pomiędzy podmiotami prawa prywatnego, osobami fizycznymi lub prawnymi, podmiotami prawa publicznego czy też państwem.

IX. Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 listopada 2017 r. sygn. akt Ts 260/16

W związku z niniejszą skargą konstytucyjną należy odnieść się również do postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 listopada 2017 r. sygn. akt Ts 260/16 (publ: Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego - Zbiór Urzędowy, Seria B, poz. 26, Warszawa, dnia 31 stycznia 2018 r.). Postanowieniem tym Trybunał postanowił odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej, skierowanej przeciwko art. 11 p.p.s.a., któremu skarżący w tamtej sprawie zarzucił m.in. zarzut niezgodności z art. 45 ust.1 Konstytucji RP.

Niniejsza sprawa różni się od sprawy Ts 260/16 przede wszystkim zakresem przedmiotowym zobowiązania podatkowego. Sprawa Ts 260/16 dotyczyła zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych. Jak wyjaśniono wcześniej, nie jest wykluczone, że w zakresie pewnych zobowiązań podatkowych, będzie możliwe wykazanie przez podatnika okoliczności ograniczających lub wyłączających jego odpowiedzialność podatkową, bez podważania zasady związania wynikającej z art. 11 p.p.s.a. Będzie to wtedy sytuacja analogiczna do tej, o której stanowi art. 11 zd. drugie k.p.c. Wskazany wcześniej przykład, gdy skazanie za kradzież towaru nie wyłącza badania okoliczności takich, jak ustalenie wartości towaru dla potrzeb kosztów podatkowych, dotyczy właśnie podatku dochodowego. Jednakże nigdy nie będzie to możliwe w zakresie odliczenia podatku VAT z tzw. pustych faktur (art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT). Choćby więc istniał cały szereg dowodów przemawiających za tym, że do sprzedaży towarów faktycznie doszło, to ze względu na wzajemną relację art. 11 p.p.s.a. oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT, skarżący nie mogąc tej okoliczności wykazać zostaje pozbawiony prawa do sądu, w tym prawa do wysłuchania i prawa do sprawiedliwego procesu, zagwarantowanych w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Z tego względu oraz z uwagi na treść art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit.a ustawy o VAT, tez Trybunału Konstytucyjnego, wyrażonych w cytowanym postanowieniu, nie można odnosić do podatku VAT, w sytuacji w której prawomocnym wyrokiem sąd karny skazuje oskarżonego za wystawianie tzw. pustych faktur.

Ponadto w postanowieniu z dnia 23 listopada 2017 r. Trybunał Konstytucyjny wyraził następujące stanowisko: *„Trybunał zwraca uwagę na to, że ustalenia wynikające z prawomocnego*

wyroku karnego nie są wyłączone spod oceny w postępowaniu sądowoadministracyjnym. Zgodnie bowiem z art. 133 § 1 p.p.s.a. podstawą orzeczenia sądu administracyjnego jest cały materiał faktyczny i dowodowy zebrany w danej sprawie. Nie ulega zatem wątpliwości, że sądy administracyjne nie ograniczają się jedynie do powtórzenia ustaleń poczynionych w prawomocnym wyroku karnym. Oznacza to, że skarżąca w toku postępowania miała zagwarantowaną możliwość prezentowania dodatkowych dowodów przemawiających za jej stanowiskiem". Jak wykazano we wcześniejszej części niniejszej skargi, art. 11 p.p.s.a. jest jednolicie interpretowany przez orzecznictwo sądów administracyjnych. Orzecznictwo to przyjmuje, że ustalenia wynikające z prawomocnego wyroku karnego są wyłączone spod oceny w postępowaniu sądowoadministracyjnym, a sądy administracyjne i organy podatkowe są związane wynikającymi z sentencji skazującego wyroku karnego okolicznościami dotyczącymi: osoby sprawcy, strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstwa, miejsca i czasu jego popełnienia. W związku z tym sądom tym i organom nie wolno dokonywać jakichkolwiek ustaleń faktycznych sprzecznych z tym, co wynika z sentencji prawomocnego wyroku skazującego. Ponadto, w orzecznictwie sądów administracyjnych jednolicie przyjmuje się, że związanie wyrokiem karnym dotyczy nie tylko osoby prawomocnie skazanej tym wyrokiem, ale również wszelkich innych osób (tzw. rozszerzona prejudycjalność wyroku karnego). Ustalenia wynikające z prawomocnego wyroku karnego są więc wyłączone spod oceny w postępowaniu sądowoadministracyjnym.

Z poważaniem

Załączniki:

1) Pismo przewodnie NSA z dnia października 2018 r. – **załącznik nr 1**
2) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia kwietnia 2018 r. o sygn. . – **załącznik nr 2**
3) Koperta z numerem przesyłki Poczty Polskiej, w której NSA przesłał wyrok – **załącznik nr 3**
4) Wydruk ze strony Poczty Polskiej, wskazujący na numer przesyłki, o którym mowa w pkt 3 oraz datę doręczenia wyroku – **załącznik nr 4**
5) Decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W z dnia maja 2015 r. – **załącznik nr 5**
6) Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej we W z dnia września 2015 r. – **załącznik nr 6**
7) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia marca 2016 r. – **załącznik nr 7**
8) Wierzytelny odpis pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej – **załącznik nr 8**
9) 4 odpisy skargi wraz z załącznikami