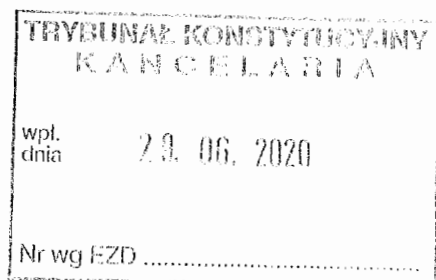




Warszawa, 26 czerwca 2020 r.

SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 8/20
BAS-WAK-302/20



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej D Ł z 15 stycznia 2019 r. (sygn. akt SK 8/20), jednocześnie wnosząc o **umorzenie** postępowania, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym).

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

Skarżący D Ł przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie uczynił art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.; dalej: p.p.s.a.) oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 106, ze zm.; dalej: ustawa o VAT).

Pierwszy z tych przepisów, tj. art. 11 p.p.s.a., stanowi: „Ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny”.

Z kolei drugi kwestionowany przepis, tj. art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT, przewiduje: „Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy [...] wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne [...] stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności”.

II. Stan faktyczny i prawny sprawy skarżącego

Treść skargi konstytucyjnej wraz z uzasadnieniem oraz dołączone do niej dokumenty pozwalają na zrekonstruowanie następującego stanu faktycznego i prawnego sprawy skarżącego.

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W – po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania, prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2011 r. – decyzją nr z maja 2015 r. () określił D Ł zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2011 r. W toku postępowania kontrolnego ustalono m.in., że D Ł „w okresie od stycznia do grudnia 2011 r. ewidencjonował w rejestrach zakupu VAT faktury, które nie potwierdzały rzeczywistych transakcji gospodarczych, które wystawione zostały przez L B ”. W ten sposób D Ł , „obniżając podatek należny za

w/w okres o podatek naliczony zawarty na w/w fakturach”, naruszył ustawę o VAT. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W stwierdził, że: „Zgromadzony w sprawie materiał dowodowy wskazuje jednoznacznie, że faktury VAT wystawione przez L B na rzecz A nie potwierdzają rzeczywistych transakcji handlowych pomiędzy firmami L B i A D Ł. Ujawnione faktury są tzw. fakturami pustymi, ich wystawieniu nie towarzyszyła dostawa towarów. L B nie nabył towarów wskazanych na fakturach VAT, w których posiadaniu jest firma A Serwis”. Tym samym: „D Ł nie przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego za okres od stycznia do grudnia 2011 r. o podatek naliczony zawarty na fakturach VAT wystawionych przez L B. Zgodnie z art. 86 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Kwotę podatku naliczonego stanowi – co do zasady – suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług (art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a). W świetle ustaleń niniejszego postępowania, jednoznacznie stwierdzić można, iż faktury wystawione przez L B na rzecz firmy A nie dokumentują rzeczywistej sprzedaży towarów. Zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności”.

Należy przy tym zauważyć, że powyższe ustalenia były następstwem – jak wynika z uzasadnienia omawianej decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W – szczegółowego postępowania dowodowego, przeprowadzonego w ramach postępowań kontrolnych zarówno wobec D Ł, jak i wobec L B (materiały zgromadzone w toku postępowania kontrolnego prowadzonego wobec L B włączono jako dowody w sprawie D Ł). Co prawda, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W odnotował, że L B został prawomocnie skazany wyrokami sądów karnych za przestępstwa z art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 19, ze zm.; dalej: k.k.s.), polegające na

niezettelnym wystawianiu faktur VAT na rzecz D Ł. Jednakże sprawę tego ostatniego rozstrzygnął na podstawie własnych, autonomicznie dokonanych ustaleń. W szczególności należy podkreślić, że w toku postępowania kontrolnego przeprowadzono liczne czynności dowodowe i pozyskano bogaty materiał dowodowy, który następnie stanowił podstawę do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe D Ł. Wskazać tu wypada zwłaszcza na przeprowadzone w sprawie dowody z dokumentów, przesłuchań D Ł i L B oraz innych osób, oględzin, nagrań monitoringu. Istotne jest przy tym, że były to także dowody przeprowadzone na wniosek D Ł lub w wyniku zastrzeżeń i twierdzeń jego pełnomocnika. Wszystkie te dowody, jak jednoznacznie wynika z uzasadnienia omawianej decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej we W zostały poddane weryfikacji i szczegółowym analizom, co z kolei dało podstawy do ustalenia rzeczywistego stanu faktycznego i prawnego sprawy D Ł.

Od przedstawionej wyżej decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W D Ł wywiódł odwołanie. Rozpoznający je Dyrektor Izby Skarbowej w W decyzją z września 2015 r. (znak sprawy:), utrzymał zaskarżoną decyzję w mocy, potwierdzając prawidłowość poczynionych w niej ustaleń faktycznych i prawnych. Jednocześnie zaakcentował, że: „[...] prawomocnymi wyrokami Sądu Rejonowego dla W z dnia .12.2013 r. (sygn.) oraz z dnia .01.2014 r. (sygn.) L B skazany został za popełnienie przestępstwa z art. 62 § 2 k.k.s., polegającego na tym, iż w okresie od października 2007 r. do listopada 2011 r. w ramach prowadzonej działalności gospodarczej pod nazwą L wystawił w sposób niezettelny faktur VAT na rzecz A na łączną wartość brutto zł. W ocenie Sądu w/w faktury nie potwierdzały rzeczywistych transakcji gospodarczych [...]”. I dalej: „[...] nie jest okolicznością sporną w sprawie fakt istnienia w obrocie prawnym prawomocnego wyroku Sądu Rejonowego dla W z dnia .12.2013 r. sygn. skazującego L B za popełnienie przestępstwa z art. 62 § 2 k.k.s. Mając na uwadze powyższe organ odwoławczy wskazuje na unormowanie art. 11 ustawy z dnia 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi [...], zgodnie z którym sąd administracyjny jest związany ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego sądu karnego. Z orzecznictwa sądowo administracyjnego wynika, iż związanie ustaleniami prawomocnego wyroku

oznacza, że sąd administracyjny w tym zakresie, w jakim związanie istnieje, pozbawiony jest możliwości dokonywania jakichkolwiek ustaleń, przede wszystkim zaś ustaleń odmiennych. Związanie sądu administracyjnego skazującym i prawomocnym wyrokiem karnym odnosi się do faktu popełnienia przestępstwa, czyli do sfery ustaleń faktycznych mającej znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy sądowo administracyjnej. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 lutego 2009 r., sygn. akt II GSK 727/08 wskazał, iż przepis art. 11 p.p.s.a. rozumieć należy w ten sposób, że zakazuje on podważania ustaleń organu administracji publicznej zgodnych z ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego oraz nakazuje akceptację ustaleń zgodnych z ustaleniami wyroku skazującego. Oznacza to, co wielokrotnie potwierdzało orzecznictwo administracyjne, że ustaleniami faktycznymi co do faktu popełnienia przestępstwa związane są pośrednio organy podatkowe w toku prowadzonego przez siebie postępowania dowodowego”. Wobec tych ustaleń prawnych Dyrektor Izby Skarbowej w W wywiódł: „[...] w sytuacji związania w niniejszej sprawie ustaleniami faktycznymi zawartymi w wyroku karnym, co do faktu popełnienia czynu zabronionego przez L B , organ odwoławczy zobligowany jest oprzeć się na materiale dowodowym zgromadzonym w sprawie karnej. Dokonywanie własnych, a tym bardziej odmiennych ustaleń faktycznych byłoby rażącym naruszeniem art. 11 p.p.s.a. W związku z powyższym organ odwoławczy oceniając złożone przez L B oświadczenie uznał, że nie może one wywołać oczekiwanych przez Stronę skutków, tj. zniweczyć związania wynikającego z art. 11 cyt. wyżej ustawy p.p.s.a., jak i stwierdził brak istnienia podstaw do przesłuchiwania świadka na wskazaną w oświadczeniu okoliczność. Podkreślić należy, iż dopóki nie zostaną podjęte czynności dotyczące wyeliminowania zapadłego w sprawie wyroku karnego, dopóty organ podatkowy nie może prowadzić samodzielnych ustaleń faktycznych niezgodnych z ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego”.

Na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W D Ł wywiódł skargę. Rozpoznający ową skargę Wojewódzki Sąd Administracyjny w W , wyrokiem z marca 2016 r. (sygn. akt), oddalił ją w całości jako niezasadną. W uzasadnieniu potwierdził zaś trafność ustaleń faktycznych i prawnych zaskarżonej decyzji. Podniósł przy tym, że „na ocenę prawidłowości zaskarżonego rozstrzygnięcia” wpływa „w sposób zasadniczy” wydanie „wyroków sądu karnego w stosunku do L B ”. W tym zakresie Wojewódzki Sąd Administracyjny w W wywiódł: „z art. 11 p.p.s.a wynika, że ustalenia wydanego

w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiązą sąd administracyjny. Z kolei w odniesieniu do tego przepisu przyjmuje się w orzecznictwie, że zakazuje on sądowi podważania ustaleń organu administracji publicznej (organu podatkowego) zgodnych z ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego oraz nakazuje akceptację ustaleń organu administracyjnego (podatkowego) zgodnych z ustaleniami wyroku skazującego (wyrok NSA z dnia 25.02.2015 r., sygn. akt I GSK 231/13, publ. LEX nr 1771818). Ponadto jak zasadnie wskazują sądy administracyjne, przedmiotowe unormowanie nie odnosi związania sądu administracyjnego wyrokiem karnym tylko do wyroku skazującego podatnika, będącego stroną danego postępowania podatkowego, a następnie sądownoadministracyjnego. Tego rodzaju wyrokiem sąd administracyjny jest związany także co do ustaleń dotyczących popełnienia przestępstwa przez inne osoby (przykładowo wyrok WSA w Warszawie z dnia 8.04.2015 r., sygn. akt III SA/WA 280/15, publ. LEX nr 1730494)". I dalej, już w nawiązaniu do realiów rozpoznawanej sprawy: „W niniejszej sprawie, w odniesieniu do wystawienia podważonych przez organ podatkowy faktur wystawionych przez L B na rzecz D Ł, Sąd Rejonowy dla W wyrokiem nakazowym z dnia .12.2013 r. (sygn. akt) uznał oskarżonego L B za winnego popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. w związku z art. 6 § 2 k.k.s., a mianowicie czynu polegającego na tym, że w okresie od .02.2008 r. do dnia .12.2009 r. we W, działając w krótkich odstępach czasu, z wykorzystaniem tej samej sposobności, w ramach prowadzonej przez siebie pozarolniczej działalności gospodarczej pod nazwą Firma «L » L B we W, wystawił w sposób nierzetelny faktury VAT na rzecz «A » we W [...], które to faktury nie potwierdzały rzeczywistych transakcji gospodarczych (pkt V wyroku). Tym samym wyrokiem Sąd uznał L B za winnego popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. w związku z art. 6 § 2 k.k.s., a mianowicie czynu polegającego na tym, że w okresie od .02.2010 r. do dnia .11.2011 r. we W, działając w krótkich odstępach czasu, z wykorzystaniem tej samej sposobności, w ramach prowadzonej przez siebie pozarolniczej działalności gospodarczej pod nazwą Firma «L » L B we W wystawił w sposób nierzetelny faktury VAT na rzecz «A » we W [...], które to faktury nie potwierdzały rzeczywistych transakcji gospodarczych (pkt VI wyroku).

Wyrok stał się prawomocny z dniem .01.2014 r. Ponadto prawomocnym wyrokiem Sądu Rejonowego dla W z dnia .01.2014 r. (sygn. akt) L B został uznany za winnego popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. w związku z art. 6 § 2 k.k.s., a mianowicie czynu polegającego na tym, że w okresie od .10.2007 r. do dnia .12.2007 r. w W , działając w krótkich odstępach czasu, z wykorzystaniem tej samej sposobności, w ramach prowadzonej przez siebie niezgłoszonej do opodatkowania pozarolniczej działalności gospodarczej pod nazwą Firma «L. » L B w W , wystawił w sposób nierzetelny . faktur VAT na rzecz «A. » w W [...], które to faktury nie potwierdzały rzeczywistych transakcji gospodarczych (pkt IV wyroku). Wyrok stał się prawomocny z dniem 7.02.2014 r.”.

Mając powyższe na uwadze, Wojewódzki Sąd Administracyjny w W stwierdził: „Jak zatem wynika z prawomocnych wyroków karnych (sygn. akt oraz) wszystkie . faktur, jakie w okresie od października 2007 r. do listopada 2011 r. L B wystawił dla D Ł [...] było nierzetelnych, to znaczy nie potwierdzały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Tym ustaleniem Sądu karnego, Wojewódzki Sąd Administracyjny był związany stosownie do art. 11 p.p.s.a. i nie mógł aprobować odmiennych ustaleń, a to oznacza, że nie mogła być również uwzględniona jakakolwiek argumentacja, która w sprawie podatkowej poddawałaby pod wątpliwość ustalenia prawomocnego wyroku karnego, a więc tego, że faktury L B nie potwierdzały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych”.

Od powyższego wyroku Wojewódzkiego Sąd Administracyjny w W D Ł wywiódł skargę kasacyjną, która – wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z kwietnia 2018 r. (sygn. akt) – została oddalona jako niezasadna. Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził wiązanie w postępowaniu przed organami podatkowymi i w postępowaniu 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”. Wywiódł przy tym: „W tej sprawie znaczenie takie miał wprost wyrok odnoszący się do okresów od stycznia do listopada 2011 r. [...] Możliwość odstąpienia od tego rodzaju 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. 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. [...] organy będąc związane ustaleniami co do popełnienia przestępstwa, przyjętymi w wydanym w postępowaniu karnym prawomocnym wyroku skazującym (na zasadzie pośredniej przez wzgląd na taki właśnie zakres związania nim sądu kontrolującego legalność działania tych organów) nie tyle nie musiały, ale nawet nie powinny podejmować czynności w obszarze ustalenia okoliczności, które i tak z uwagi na owo związanie nie mogłyby zmienić finalnej oceny, że L. B. wystawił na rzecz Skarżącego faktury nieodzwierciedlające rzeczywistych zdarzeń gospodarczych”.

Ponadto Naczelny Sąd Administracyjny nie stwierdził naruszenia w sprawie art. 11 p.p.s.a., przyjmując, iż: „W orzecznictwie utrwalony jest pogląd, że pod pojęciem «ustalenia prawomocnego wyroku» w rozumieniu tego przepisu 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 (por. np. wyroki NSA z dnia: 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2070/09 i sygn. akt I FSK 790/10; 19 lipca 2017 r., sygn. akt I FSK 2204/15 oraz 30 sierpnia 2017 r., sygn. akt I FSK 2274/15). Sąd administracyjny musi uwzględnić w swoim orzekaniu tego rodzaju wyrok karny, a co najistotniejsze nie ma prawa do jego kwestionowania, czy w jakikolwiek inny sposób dezawuowania ustaleń z niego wynikających w podanym zakresie objętym sentencją tego wyroku. Powoduje to niedopuszczalność ferowania odmiennych od niego ocen w oparciu o jakikolwiek inny materiał dowodowy zebrany w danej sprawie poddawanej ocenie sądu administracyjnego, nawet gdyby w jego świetle jako zasadne należało uznać ustalenia odmienne od tych, które wynikają z sentencji skazującego wyroku karnego. Istnienie takiego wyroku, o czym już wzmiankowano, *de facto* musi być odczytywane jako ograniczające także i same organy podatkowe w zakresie możliwego prowadzenia przez nie postępowania dowodowego oraz wywodzonych na jego podstawie ustaleń faktycznych. To bowiem co przesądził w sposób prawomocny skazujący wyrok karny w zakresie między innymi strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstwa oraz czasu jego popełnienia, nie może być już odmiennie dowodzone w toku prowadzonego postępowania podatkowego i sądownoadministracyjnego”. I dalej, już w odniesieniu do realiów rozpoznawanej sprawy: „[...] z przywołanych

w sprawie prawomocnych wyroków karnych wynikało, jak przyjął Sąd pierwszej instancji (a czego nie kwestionował autor skargi kasacyjnej), że L. B. został skazany za to, że w okresie od października 2007 r. do listopada 2011 r. wystawił w sposób nierzetelny faktur VAT na rzecz Skarżącego [...], które to faktury nie potwierdzały rzeczywistych transakcji, [...] co wyczerpało znamiona przestępstwa z art. 62 § 2 Kodeksu karnego skarbowego. Sentencje powołanych wyroków skazujących oznaczały – a w odniesieniu do niniejszej sprawy sentencja wyroku z dnia grudnia 2013 r., sygn. akt – że L. B. w okresie od stycznia do listopada 2011 r. wystawił na rzecz Skarżącego puste faktury, czyli niedokumentujące realnych dostaw towarów w nich ujętych. W tej sytuacji Sąd pierwszej instancji prawidłowo przyjął, że jest związany ustaleniem, iż przedmiotowe faktury nie potwierdzały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Taka identyfikacja wspomnianych faktur była jednym z kluczowych elementów składających się na istotę przestępstwa przypisanego L. B., za które został on prawomocnie skazany. Mieściła się zatem wprost w pojęciu «ustalenia [...] co do popełnienia przestępstwa», które mocą art. 11 p.p.s.a. wiąże sąd administracyjny. W świetle zatem art. 11 p.p.s.a., bez wzruszenia prawomocnego wyroku skazującego za opisane w nim przestępstwo, za niedopuszczalne należało uznać prowadzenie dowodów mających wykazać, że faktury objęte takim wyrokiem (z dnia grudnia 2013 r. sygn. akt – dla okresów rozliczeniowych tej sprawy) potwierdzały rzeczywiste zdarzenia gospodarcze między L. B. i Skarżącym. W gruncie rzeczy tego rodzaju dowodzenie prowadziłoby do próby zanegowania bezpośrednio przedmiotowej istoty tego wyroku, czyli jednego ze znamion przestępstwa za które został prawomocnie przecież skazany L. B. w odniesieniu do działań podjętych na rzecz Skarżącego. Bezpodstawne były więc motywy skargi kasacyjnej, w których dążono do wykazania innego stanu rzeczy. [...] niedopuszczalne jest dążenie do poczynienia ustaleń, których zasadniczym celem będzie podważenie tego, co przyjęte zostało w sentencji prawomocnego wyroku skazującego zwłaszcza w zakresie opisu czynu przypisanego skazanemu sprawcy. Te są bezwzględnie wiążące, chyba że ów wyrok zostanie wzruszony we właściwym prawnie trybie. Oznaczało to, że zarówno Sąd pierwszej instancji, jak i Naczelny Sąd Administracyjny w realiach niniejszej sprawy sądowoadministracyjnej, obowiązane były przyjąć, iż L. B. wystawił Skarżącemu puste faktury, czyli takie, które nie dokumentowały rzeczywistych transakcji między tymi podmiotami”.

III. Zarzuty skarżącego

W analizowanej skardze konstytucyjnej postawiono dwa zarzuty niekonstytucyjności.

Po pierwsze, że art. 11 p.p.s.a. „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 („Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”), art. 45 ust. 1 („Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd”) oraz art. 64 ust. 1 i 2 („Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”; „Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej”) Konstytucji.

Po drugie, że art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT w związku z art. 11 p.p.s.a. „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.

Skarżący precyzuje, że niekonstytucyjność kwestionowanych regulacji polega na ingerencji za ich pomocą w: 1) „prawo do sądu, w tym prawo do wysłuchania i prawo 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”; 2) zasadę „zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa” oraz zasadę „bezpieczeństwa prawnego” i zasadę

„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”; 3) „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”.

IV. Analiza formalnoprawna

1. Przed przystąpieniem do szczegółowych uwag analizy formalnoprawnej podkreślenia wymaga dość oczywista okoliczność, że „merytoryczne rozpoznanie zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej jest uzależnione od spełnienia wszystkich warunków jej dopuszczalności” (wyrok TK z 18 kwietnia 2019 r., sygn. akt SK 21/17). Przy czym – zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego – „składu Trybunału rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte na etapie kontroli wstępnej w postanowieniu o przekazaniu skargi konstytucyjnej do rozpoznania merytorycznego lub postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej”. Innymi słowy, „Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania bada, czy nie zachodzi któraś z przesłanek procesowych, skutkująca umorzeniem postępowania” (wyrok TK z 18 kwietnia 2019 r., sygn. akt SK 21/17 oraz przywołane tam postanowienia TK z: 28 maja 2003 r., sygn. akt SK 33/02; 21 marca 2006 r., sygn. akt SK 58/05; 1 marca 2010 r., sygn. akt SK 29/08; 10 marca 2015 r., sygn. akt SK 65/13; 18 grudnia 2018 r., sygn. akt SK 25/18).

W myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji

publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Przywołany przepis, a także bardziej szczegółowe regulacje ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: ustawa o TK), określają przesłanki (warunki) dopuszczalności wniesienia skargi konstytucyjnej.

2. Wśród zarzutów skargi konstytucyjnej pojawia się, jak już wskazano wyżej, zarzut sprzeczności kwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Został on jednak opatrzony niezwykle lakonicznym, bo zaledwie kilkuzdaniowym uzasadnieniem. Polega ono na wskazaniu: „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 ustalenie stanu faktycznego, automatycznie przesądza o jednokierunkowości wykładni art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT. W ten sposób wykładnia ww. przepisów prowadzi do obowiązku zapłaty podatku, co stanowi naruszenie prawa równej dla wszystkich ochrony własności. Zasada równości 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”.

Przywołany wywód skargi konstytucyjnej trudno potraktować jako prawidłowe pod względem formalnoprawnym uzasadnienie zarzutu niekonstytucyjności. Na jego podstawie nie sposób jednak stwierdzić, na czym niekonstytucyjność kwestionowanych przepisów ma polegać. Twierdzenia skarżącego w tym zakresie są niejasne, ogólnikowe i pozbawione przekonującej argumentacji. W szczególności gołosłowna jest teza, że art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT „powodują powstanie u skarżącego zaległości podatkowej” i to „wbrew okolicznościom faktycznym”. Niezrozumiałe jest ponadto, co skarżący rozumie przez stwierdzenie, iż art. 11 p.p.s.a. „automatycznie przesądza o jednokierunkowości wykładni art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT”. W końcu jako zupełnie dowolny, a wręcz zaskakujący, jawi się wywód skargi konstytucyjnej, w ramach którego wskazuje się na „naruszenie prawa równej dla wszystkich ochrony własności”, co ma dotyczyć „płaszczyzny podmiotowej”. Bazując na uzasadnieniu skargi konstytucyjnej, nie sposób nawet domyślić się, w jaki sposób kwestionowane regulacje naruszają

„równą dla wszystkich ochronę własności”, a więc – jak chce tego skarżący – różnicują „intensywność ochrony pomiędzy podmiotami prawa prywatnego, osobami fizycznymi lub prawnymi, podmiotami prawa publicznego czy też państwem”. Kwestia ta nie znajduje w skardze konstytucyjnej żadnego rozwinięcia.

Tak sformułowane przez skarżącego zastrzeżenia względem art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT, pozbawione skonkretyzowanej, szerszej, a przede wszystkim przekonującej argumentacji, nie spełniają wymogu formalnego skargi konstytucyjnej z art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK, jakim jest prawidłowe uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ze wskazanym konstytucyjnym prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Jak podnosi Trybunał Konstytucyjny: „[...] skarżący obowiązany jest przedstawić konkretne i przekonujące argumenty świadczące o niekonstytucyjności zakwestionowanych regulacji. Tym samym skarżący nie tylko winien wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone kwestionowaną regulacją, lecz także opisać «sposób» tego naruszenia. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej między unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz tymi, które określone są w niej jako wzorce kontroli [...] Tym samym nie wystarczy, że skarżący wskaże określone przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Musi on także wyjaśnić, na czym owa niezgodność polega. Jest to przesłanka konieczna do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09; zob. także np. postanowienia TK z: 28 lutego 2007 r., sygn. akt SK 78/06; 14 stycznia 2009 r., sygn. akt Ts 21/07; 15 grudnia 2009 r., sygn. akt Ts 10/09; 12 października 2010 r., sygn. akt Ts 229/09; 6 grudnia 2012 r., sygn. akt Ts 187/11). Skarżący powinien zatem, czego w niniejszej sprawie zabrakło, sprecyzować swoją krytykę (ujemną ocenę, zastrzeżenia) – zob. Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999, s. 113-114. Krytyka ta powinna zaś bazować na konkretnych, merytorycznych i przekonujących argumentach (zob. np. postanowienie TK z 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09), „które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej między normami prawnymi – tymi, wynikającymi z zaskarżonych przepisów ustawy lub innego aktu normatywnego oraz konstytucyjnymi, statuującymi określone prawo lub wolność przysługującą skarżącemu” (postanowienie TK z 24 lipca 2002 r., sygn. akt

SK 44/01). Tym bardziej, że Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie podkreślał, iż przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie (zob. m.in. wyrok TK z 19 października 2010 r., sygn. akt P 10/10; postanowienie TK z 25 lutego 2015 r., sygn. akt Tw 37/14).

Konfrontacja trybunalskich wymagań co do uzasadnienia zarzutów skargi konstytucyjnej z przedstawionym wcześniej wywodem skarżącego mającym przemawiać na rzecz 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, nie pozostawia wątpliwości, że mamy tu do czynienia z niespełnieniem wymogu formalnego z art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. Tym samym postępowanie niniejsze w odniesieniu do zarzutu sprzeczności 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 powinno zostać **umorzone** – na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3. Skarżący za jeden z wzorców kontroli uznał art. 2 Konstytucji. Przy czym sposób ujęcia tego przepisu w *petitum* skargi konstytucyjnej wskazuje, że jest on traktowany jako samodzielny wzorzec kontroli. W tym zakresie skarżący, powołując się na art. 2 Konstytucji, dekoduje zasadę „zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa” oraz zasadę „bezpieczeństwa prawnego” i zasadę „sprawiedliwości proceduralnej”. Do odmiennych wniosków co do roli art. 2 Konstytucji wiedzie natomiast lektura dalszych fragmentów skargi konstytucyjnej, w których wskazuje się już jako wzorzec kontroli art. 2 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji (zob. w szczególności tytuł punktu 3 skargi konstytucyjnej – s. 15), co zdaje się świadczyć o niesamodzielnosci art. 2 Konstytucji jako wzorca kontroli.

Mając na uwadze powyższe, wymaga zaakcentowania, że art. 2 Konstytucji tylko w pewnych wypadkach może stanowić podstawę skargi konstytucyjnej, a możliwość tę „należy traktować jako wyjątkową i subsydiarną” (wyrok TK z 10 lipca 2007 r., sygn. akt SK 50/06). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, pojawia się ona w dwóch sytuacjach: „Po pierwsze, jeżeli skarżący wskaże wywiedzione z art. 2 Konstytucji prawa lub wolności, które wyraźnie nie zostały wysłowione w treści innych przepisów konstytucyjnych, to ten przepis będzie pełnił funkcję samodzielnego wzorca kontroli konstytucyjności prawa (zob. postanowienia z dnia 24 stycznia 2001 r., sygn. TS 129/00, OTK ZU 2002, nr 4/B, poz. 248; z dnia 21 czerwca 2001 r., sygn. TS 187/00, OTK ZU 2002, nr 3/B, poz. 203; z dnia 6 marca 2001 r., sygn. TS 199/00, OTK ZU 2001, nr 4, poz. 107; z dnia 10 sierpnia 2001, sygn. TS 56/01, OTK ZU

2001, nr 8, poz. 289 oraz wyrok z dnia 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 258). Po drugie, jeżeli skarżący odwoła się do jednej z zasad wyrażonych w art. 2 Konstytucji dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym, to art. 2 Konstytucji pełnić będzie funkcję pomocniczego wzorca kontroli występującego w powiązaniu z innym przepisem konstytucyjnym (zob. wyrok z dnia 6 lutego 2002 r., sygn. SK 11/01, OTK ZU 2002, nr 1/A, poz. 2)” (wyrok TK z 10 lipca 2007 r., sygn. akt SK 50/06; por. też np. postanowienie TK z 28 października 2008 r., sygn. akt Ts 177/08).

W niniejszej sprawie rola art. 2 Konstytucji, jak już była o tym mowa, nie jawi się jednoznacznie. Wszystko zdaje się wskazywać na to, że tam, gdzie skarżący dekoduje z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego, postrzega ów przepis jako samodzielny wzorzec kontroli. Problem jednak w tym, że w omawianym zakresie w skardze konstytucyjnej w zasadzie poniechano, wymaganego, gdy idzie o operowanie art. 2 Konstytucji jako samodzielnym wzorcem kontroli w skardze konstytucyjnej, należytego wyprowadzenia z tego przepisu prawa podmiotowego lub wolności, nieujętych w innych normach konstytucyjnych. Skarżący, powołując się na zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego, czyni to li tylko hasłowo, a w konsekwencji nie jest jasne, o jakie prawa podmiotowe lub wolności mu chodzi.

Podkreślenia w związku z tym wymaga, że prawidłowe wyprowadzenie takiego prawa lub wolności wymaga określenia przez skarżącego zarówno ich „adresata, jak i jego” całej sytuacji prawnej powiązanej „z możliwością wyboru sposobu zachowania się” (zob. postanowienie TK z 30 czerwca 2010 r., sygn. akt Ts 329/08 i przywołane tam postanowienia TK z: 23 stycznia 2002 r., sygn. akt Ts 105/00, 23 stycznia 2002 r., sygn. akt SK 13/01, 14 grudnia 2004 r., sygn. akt SK 29/03). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zaznacza się, że wskazanego wymogu nie spełnia w szczególności – przywoływana przez skarżącego – zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (zob. postanowienia TK z: 24 listopada 2009 r., sygn. akt Ts 171/08; 30 czerwca 2010 r., sygn. akt Ts 329/08). Warto w tym miejscu przytoczyć wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 3 grudnia 2007 r. (sygn. akt SK 45/06), gdzie wywiedziono: „Skarżąca przedstawiła zarzut naruszenia konstytucyjnej zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i prawa. [...] Z zasady ochrony zaufania jednostki do państwa

i prawa wynikają m.in.: zakaz retroakcji prawa, zasada ochrony praw nabytych oraz obowiązek wprowadzania zmian w prawie z zachowaniem odpowiedniej *vacatio legis*. Ponieważ skarżąca nie przedstawiła żadnych argumentów uzasadniających zarzut naruszenia nakazów i zasad wynikających z zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i prawa, Trybunał Konstytucyjny uznał za zbędne szersze rozważanie tej kwestii, stwierdzając, że skarga konstytucyjna w tym zakresie jest oczywiście bezzasadna”.

Wskazane wcześniej deficyty uzasadnienia skargi konstytucyjnej w zakresie operowania art. 2 Konstytucji jako samodzielnym wzorcem kontroli nie pozwalają przyjąć, że spełnia ona przedstawione wyżej wymogi. Stąd też postępowanie niniejsze w zakresie dotyczącym badania zgodności kwestionowanych przepisów z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadą bezpieczeństwa prawnego (art. 2 Konstytucji) powinno zostać – na mocy art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK – **umorzone** ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Gdy z kolei chodzi o wyprowadzaną przez skarżącego z art. 2 Konstytucji zasadę sprawiedliwości proceduralnej, to nie sposób nie zauważyć, że zasada ta pomieszczona jest w regulacji bardziej szczegółowej, a mianowicie w art. 45 ust. 1 Konstytucji (zob. np. wyroki TK z: 12 lipca 2011 r., sygn. akt SK 49/08; 30 października 2012 r., sygn. akt SK 8/12). Przy czym w skardze konstytucyjnej, odczytując z art. 2 Konstytucji zasadę sprawiedliwości proceduralnej, nie wyprowadza się nic ponad to co wynika już z art. 45 ust. 1 Konstytucji. W takim stanie rzeczy trudno uznać, że skarżący – poprzez zdekodowanie z art. 2 Konstytucji zasady sprawiedliwości proceduralnej – uzupełnia lub wzmacnia argumentację dotyczącą naruszenia art. 45 ust. 1 Konstytucji (co może sugerować ta część skargi konstytucyjnej, gdzie ujmuje się wzorzec kontroli jako art. 2 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji). A jeśli tak, to nie da się stwierdzić, że skarżący w uprawniony sposób odwołuje się w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej do formuły związkowości art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji. Wszak art. 2 Konstytucji w istocie nie pełni tu roli pomocniczego wzorca kontroli. Tym samym postępowanie niniejsze także w zakresie dotyczącym badania zgodności kwestionowanych przepisów z wyprowadzaną z art. 2 Konstytucji zasadą sprawiedliwości proceduralnej, powinno zostać – na mocy art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK – **umorzone** ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4. Poczynione uwagi formalnoprawne odnoszące się do wskazanych w skardze konstytucyjnej wzorców kontroli nakazują ograniczyć dalsze rozważania do kwestii sprzeczności kwestionowanych regulacji z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

5. Analiza skargi konstytucyjnej wraz z uzasadnieniem nie pozostawia wątpliwości, że istotą postawionego w niej problemu konstytucyjnego jest to, że z mocy art. 11 p.p.s.a. sądy administracyjne i organy podatkowe związane są ustaleniami wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa, co oznacza, iż w toczącym się przed nimi postępowaniu podatkowym nie jest możliwe dowodzenie okoliczności, które podważałyby rzeczony ustaleni wyroku skazującego. Niekonstytucyjności takiego stanu prawnego skarżący dopatruje się w tym, że wynikające z art. 11 p.p.s.a. związanie ustaleniami wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego dotyczy także tych osób, wobec których toczy się postępowanie podatkowe, a które nie występowały w tym postępowaniu karnym w charakterze oskarżonego. Innymi słowy, sprzeczne z Konstytucją ma być to, że w postępowaniu podatkowym wobec osoby X ma miejsce związanie prawomocnym wyrokiem skazującym zapadłym wobec osoby Y. W konsekwencji osoba X pozbawiona jest możliwości wykazywania w postępowaniu podatkowym okoliczności, które przemawiałyby na jej korzyść, gdy pozostają one w sprzeczności z ustaleniami wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa przez osobę Y. Bez znaczenia jest przy tym, czy osoba X miała jakkolwiek wpływ na zachowanie przestępcze osoby Y.

Z powyższego wynika, że postawiony przez skarżącego problem konstytucyjny ma swoje źródło w art. 11 p.p.s.a. Normatywnym źródłem tego problemu nie jest natomiast drugi z kwestionowanych w skardze konstytucyjnej przepisów, tj. art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT. Jego prawną konsekwencją jest jedynie to, że nie może dojść do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego na podstawie faktur lub dokumentów celnych, gdy owe faktury lub dokumenty stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane (w części dotyczącej tych czynności). Skarżący takiego rozwiązania normatywnego nie kwestionuje. Innymi słowy, nie sprzeciwia się temu, że nie można obniżyć podatku należnego oraz zwrócić różnicy podatku lub zwrócić podatku naliczonego na podstawie faktur lub dokumentów celnych stwierdzających czynności, które w rzeczywistości nie zostały dokonane. Jego sprzeciw budzi jedynie

to, że dochodzi do zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT w sytuacji, w której niedokonanie rzeczonych czynności ustalane jest na podstawie prawomocnego wyroku sądu karnego wydanego wobec innej osoby niż podatnik. W skardze konstytucyjnej wyraźnie stwierdza się, że chodzi tu o niekonstytucyjność „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”. W dalszych uwagach skargi konstytucyjnej zarzut ten jest rozwijany poprzez następujący wywód: „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. Natomiast gdyby inne dowody wskazywały 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”. Skarżący podkreśla, że podatnik „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 takim stanie rzeczy przyjąć należy, że skarżący w istocie kwestionuje art. 11 p.p.s.a., zaś ewentualna niekonstytucyjność art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT może mieć co najwyżej charakter pochodny i – co istotne – jest ściśle uzależniona od wcześniejszego stwierdzenia niekonstytucyjności art. 11 p.p.s.a. Nakazuje to skoncentrować się w dalszych rozważaniach na zarzutach niekonstytucyjności art. 11 p.p.s.a.

6. Kwestionowany art. 11 p.p.s.a. wyraźnie stanowi, że ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny. Już *prima facie* z przepisu tego wynika, iż sąd administracyjny, w toczącym się przed nim postępowaniu, jest związany ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego sądu karnego co do popełnienia przestępstwa. W tym zakresie sąd administracyjny nie może zatem czynić ustaleń (prowadzić postępowania dowodowego), które podważały ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego. Jak trafnie stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30 sierpnia 2017 r. (sygn. akt I FSK 2274/15): „Zgodnie ze wspomnianym artykułem [art. 11 p.p.s.a. – uwaga własna] ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny. Oznacza to, że sąd administracyjny musi uwzględnić w swoim orzekaniu tego rodzaju wyrok karny, a co najistotniejsze nie ma prawa do jego kwestionowania, czy w jakikolwiek inny sposób dezawuowania ustaleń z niego wynikających. Innymi słowy, źródłem takich ustaleń pozostaje wówczas tylko i wyłącznie sam wyrok karny. Powoduje on niedopuszczalność ferowania odmiennych od niego ocen w oparciu o jakikolwiek inny materiał dowodowy zebrany w danej sprawie poddawanej osądowi sądu administracyjnego, nawet gdyby w jego świetle jako zasadne mogło jawić się zaaprobowanie ustaleń organów podatkowych odmiennych od tych, które wynikają z wyroku karnego”.

Podkreślenia wymaga, że w świetle art. 11 p.p.s.a. sąd administracyjny jest związany – po pierwsze – tylko prawomocnym wyrokiem skazującym sądu karnego (nie zaś np. wyrokiem uniewinniającym), a po drugie – związanie to ograniczone jest do ustaleń co do popełnienia przestępstwa. W odniesieniu do tej ostatniej kwestii w doktrynie i orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że: „Sąd administracyjny [...] jest związany wyłącznie zawartymi w sentencji skazującego wyroku karnego (por. art. 413 KPK) ustaleniami co do popełnienia przestępstwa (por. wyr. NSA z 13.3.2009 r., II OSK 355/08, Legalis oraz wyr. NSA z 26.3.2010 r., I FSK 587/09, Legalis, a także wyr. NSA z 24.2.2012 r., I FSK 630/11, Legalis oraz wyr. NSA z 8.7.2015 r., I FSK 844/14, Legalis; zob. też wyr. NSA z 21.12.2016 r., II OSK 828/15, Legalis oraz wyr. NSA z 16.3.2018 r., I FSK 922/16, CBOSA). Chodzi tutaj zatem o ustalenia – faktyczne – dotyczące podmiotu przestępstwa (osoby sprawcy), czynu przypisanego oskarżonemu oraz przedmiotu przestępstwa, a także miejsca i czasu jego popełnienia (por. wyr. NSA z 8.3.2011 r., II OSK 484/10, Legalis

oraz wyr. NSA z 8.4.2011 r., II FSK 2070/09, Legalis, a także wyr. NSA z 30.4.2013 r., I FSK 914/12, Legalis oraz wyr. NSA z 13.6.2014 r., II FSK 93/14, Legalis; zob. też wyr. NSA z 6.11.2015 r., II FSK 2013/13, Legalis oraz wyr. NSA z 19.7.2017 r., I FSK 2204/15, CBOSA, a także wyr. NSA z 8.12.2016 r., II OSK 668/15, Legalis, w którym wskazano, że niedopuszczalne jest prowadzenie postępowania dowodowego, mającego za przedmiot określenie formy woli popełnienia przez skarżącego przestępstwa, wobec czego zarzut naruszenia przepisów postępowania, wynikający z nieoceny materiału dowodowego pod kątem tego, czy w kontrolowanym przypadku w rzeczywistości doszło do popełnienia przez skarżącego przestępstwa w formie winy nieumyślnej, należało uznać za oczywiście nieuprawniony). Inne ustalenia faktyczne sądu karnego, dotyczące okoliczności ubocznych i zawarte w uzasadnieniu wyroku karnego, nie są wiążące dla sądu administracyjnego (chyba że chodzi o ustalenia stanowiące konieczną przesłankę określenia przestępstwa przypisanego oskarżonemu w sentencji wyroku; zob. też wyr. NSA z 17.5.2018 r., I OSK 2010/17, CBOSA oraz wyr. NSA z 6.2.2019 r., II GSK 5272/16, CBOSA). Pogląd ten podzielił NSA w wyroku z 25.7.2006 r. (I FSK 425/05, Legalis), wskazując, że sąd administracyjny jest uprawniony do oceny – tak jak i innych dowodów w sprawie – ustaleń sądu karnego zawartych w uzasadnieniu wyroku tego sądu. Uzasadnienie nie ma bowiem mocy wiążącej, ponieważ jest jedynie przejawem dochodzenia do rozstrzygnięcia (por. także wyr. NSA z 11.2.2009 r., II FSK 1598/07, Legalis oraz post. NSA z 8.4.2011 r., I FSK 790/10, Legalis; wyr. NSA z 8.4.2011 r., II FSK 2070/09, Legalis oraz wyr. NSA z 27.1.2012 r., II FSK 1307/10, CBOSA; zob. też wyr. NSA z 19.6.2012 r., II OSK 517/11, Legalis oraz wyr. NSA z 25.4.2018 r., II FSK 2590/17, CBOSA)” (J. Drachal, J. Jagielski i P. Gołaszewski, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2019, komentarz do art. 11, nb. 13; zob. też np. A. Kabat, [w:] B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, LEX/el. 2019, komentarz do art. 11, tezy 1 i 2).

W doktrynie i orzecznictwie sądów administracyjnych nie ulega wątpliwości, że adresatem art. 11 p.p.s.a. są nie tylko sądy administracyjne, ale również – pośrednio – organy administracji publicznej, w tym organy podatkowe. Przykładowo, jak wywodzą, z szerokim powołaniem się na orzecznictwo sądów administracyjnych, J. Drachal, J. Jagielski i P. Gołaszewski: „[...] przepis ten zakazuje sądowi podważania ustaleń organu administracji publicznej zgodnych z ustaleniami

prawomocnego wyroku skazującego oraz nakazuje akceptację ustaleń organu administracyjnego zgodnych z ustaleniami karnego wyroku skazującego (wyr. NSA: z 12.2.2009 r., II GSK 727/08, Legalis; z 25.2.2015 r., I GSK 231/13; z 16.9.2015 r., I GSK 40/14; z 14.6.2016 r., I FSK 1928/14; z 8.2.2017 r., II GSK 3731/16, Legalis; z 6.6.2017 r., I OSK 2439/15, CBOSA; tak też wyr. WSA w Gliwicach z 7.8.2018 r., I SA/GI 504/18, CBOSA). Adresatami komentowanego przepisu są zatem pośrednio organy administracji publicznej, zaś sąd nie może czynić tym organom zarzutów naruszenia przepisów o przebiegu i wynikach postępowania dowodowego w sytuacji, gdy organy te przyjmują za podstawę rozstrzygnięcia ustalenia zgodne z tymi, które zadecydowały o wydaniu wyroku skazującego za przestępstwo (wyr. WSA w Bydgoszczy z 22.3.2005 r., II SA/Bd 1157/04 z krytyczną glosą R. Sawuły, ZNSA 2006, Nr 4–5, s. 194–196; por. wyr. WSA w Warszawie z 18.4.2008 r., III SA/Wa 176/08, Legalis; por. też wyr. NSA z 8.9.2009 r., II FSK 560/08, Legalis oraz wyr. NSA z 16.2.2011 r., I FSK 255/10, Legalis, a także wyr. NSA z 12.3.2014 r., I OSK 393/13, Legalis oraz wyr. NSA z 1.4.2015 r., I FSK 54/14, Legalis; tak też WSA w Kielcach z 9.11.2017 r., I SA/Ke 543/17, CBOSA). Jednocześnie, działanie art. 11 PPSA w postępowaniu sądownoadministracyjnym sprawia, że sąd będzie musiał uznać za błędne ustalenia organów, o ile nie będą korespondowały z zasadą związania ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego [tak trafnie M. Romańska, w: T. Woś (red.), *Prawo o postępowaniu*, 2008, s. 137–138; por. też wyr. WSA w Olsztynie z 11.3.2010 r., I SA/OI 91/10, Legalis oraz wyr. NSA z 4.12.2012 r., II OSK 2256/12, Legalis]” ([w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi...*, komentarz do art. 11, nb. 2; zob. też np. M. Romańska, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. T. Woś, Warszawa 2016, komentarz do art. 11, teza 3).

W kontekście niniejszej sprawy podkreślenia wymaga, że: „Niedopuszczalne jest ograniczanie prejudycjalności wyroków karnych w rozumieniu art. 11 PPSA wyłącznie do wyroków skazujących wydanych wobec podmiotu występującego jako strona postępowania przed organem administracji, a następnie przed sądem administracyjnym (por. wyr. NSA z 19.11.2009 r., I FSK 1178/08, Legalis oraz wyr. NSA z 26.3.2010 r., I FSK 587/09, Legalis, a także wyr. WSA w Poznaniu z 24.9.2013 r., I SA/Po 201/13, Legalis oraz wyr. NSA z 3.7.2014 r., I FSK 1105/13, Legalis; zob. też wyr. NSA z 4.10.2017 r., II FSK 2380/15, CBOSA). Zarówno organy, jak i sąd, zobowiązane są uwzględniać także ustalenia co do popełnienia przestępstwa zawarte w skazujących wyrokach karnych dotyczących osób

niebędących stronami postępowania administracyjnego (sądowoadministracyjnego), jeżeli jest to konieczne i uzasadnione w okolicznościach danej sprawy administracyjnej lub sądowoadministracyjnej (por. wyr. NSA z 1.4.2008 r., I FSK 433/07, Legalis oraz wyr. NSA z 30.1.2009 r., I FSK 1819/07, Legalis, a także wyr. NSA z 13.7.2010 r., I FSK 1149/09, Legalis oraz wyr. NSA z 30.4.2013 r., I FSK 914/12, Legalis; pogląd ten wyrażono również w wyr. NSA z 12.6.2012 r., II FSK 2412/10, Legalis oraz w wyr. NSA z 19.9.2012 r., I FSK 1461/11, Legalis, a także w wyr. NSA z 3.7.2014 r., I FSK 1105/13, Legalis oraz w wyr. WSA w Warszawie z 8.4.2015 r., III SA/Wa 280/15, Legalis; zob. też wyr. WSA w Łodzi z 27.7.2016 r., I SA/Łd 461/16, Legalis oraz post. WSA w Rzeszowie z 4.8.2016 r., I SA/Rz 399/16, Legalis, a także wyr. WSA w Gliwicach z 5.7.2017 r., I SA/Gl 1625/16, CBOSA oraz wyr. WSA w Krakowie z 27.9.2017 r., III SA/Kr 299/17, CBOSA)" (J. Drachal, J. Jagielski i P. Gołaszewski, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi...*, komentarz do art. 11, nb. 17). Jak wyraźnie stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 23 stycznia 2018 r. (sygn. akt I FSK 892/16): „[...] art. 11 p.p.s.a., stanowiąc o związaniu sądu administracyjnego ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa, nie odnosi tego związania tylko do wyroku skazującego podatnika, będącego stroną danego postępowania podatkowego, a następnie sądowoadministracyjnego. Oznacza to, że tego rodzaju wyrokiem sąd administracyjny jest związany także co do ustaleń dotyczących popełnienia przestępstwa przez inne osoby, na przykład kontrahentów strony skarżącej. Niedopuszczalne jest więc ograniczanie prejudycjalności wyroków karnych wyłącznie do wyroków skazujących podmiot występujący jako strona postępowania przed organami, a następnie przed sądem (por. wyroki NSA z dnia: 26 lutego 2008 r., I FSK 262/07; 1 kwietnia 2008 r., I FSK 434/07; 30 lipca 2008 r., I FSK 826/07; 26 marca 2010 r., I FSK 587/09)".

7. Poczynione wyżej uwagi na temat zawartości normatywnej kwestionowanego art. 11 p.p.s.a. potwierdzają, że w sprawie podatkowej skarżącego doszło do prawidłowego zastosowania tego przepisu. Wszak w sprawie tej stwierdzono związanie ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego sądu karnego co do popełnienia przestępstwa przez kontrahenta skarżącego. Wykluczono tym samym czynienie w postępowaniu podatkowym ustaleń, które podważały ustalenia rzeczowego wyroku skazującego, mimo że wyrok ten nie odnosił się bezpośrednio do skarżącego.

8. Zaakcentowania wymaga *ratio legis* art. 11 p.p.s.a., które należy wiązać z koniecznością zapewnienia niesprzeczności rozstrzygnięć sądów karnych i sądów administracyjnych, zapadających w odniesieniu do tych samych okoliczności faktycznych (zob. wyrok WSA w Łodzi z 8 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 1002/12, gdzie wywiedziono: „Zwiążanie sądu administracyjnego skazującym i prawomocnym wyrokiem karnym odnosi się tylko do faktu popełnienia przestępstwa, a więc sfery ustaleń faktycznych mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy sądowoadministracyjnej. Zwiążanie to zostało wprowadzone, aby uniknąć sytuacji, w których na podstawie tych samych stanów faktycznych zapadałyby różne orzeczenia w postępowaniu karnym i sądowoadministracyjnym”; M. Romańska, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi...*, komentarz do art. 11, teza 2 i 5, która stwierdza: „*Ratio legis* wprowadzenia do systemu prawnego zasady zwiążania sądu [...] administracyjnego skazującym wyrokiem sądu karnego było dążenie do uniknięcia rozbieżności w orzecznictwie sądów karnych i innych w zwiążku z tak istotną kwestią, jak przypisanie jakiejś osobie tego, że popełniła przestępstwo. Wiążająca wypowiedź o tej kwestii może pochodzić od sądu karnego i takiej wypowiedzi nie powinny podważać inne sądy, czy choćby ponownie zajmować się badaniem tych okoliczności, które są istotne dla stwierdzenia, kto i jaki czyn zabroniony ustawą popełnił. [...] Zwiążanie sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem skazującym zostało wprowadzone po to, by uniknąć sytuacji, w których na podstawie tych samych stanów faktycznych byłyby wydawane różne orzeczenia w postępowaniu karnym i sądowoadministracyjnym oraz [...] administracyjnym”). Trudno wszak byłoby zaakceptować stan rzeczy, ograniczając się już do realiów sprawy skarżącego, w którym sąd karny ustalił, że L B wystawiał nierzetelne faktury VAT na rzecz D Ł, które nie potwierdzały rzeczywistych transakcji gospodarczych (co stanowi przestępstwo z art. 62 § 2 k.k.s.), zaś w postępowaniu podatkowym ustalono, że faktury te były rzetelne i potwierdzały rzeczywiste transakcje gospodarcze.

Ponadto, celowość istnienia w systemie prawa art. 11 p.p.s.a. można wiązać z zapewnieniem sprawności (ekonomiki) postępowania. Wszak, jak wywodzi Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 8 marca 2013 r. (sygn. akt I SA/Łd 1002/12), „rozwiążanie to eliminuje potrzebę prowadzenia podwójnego postępowania dowodowego dla ustalenia tych samych faktów w różnych postępowaniach sądowych i w postępowaniu administracyjnym” (identycznie

M. Romańska, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi...*, komentarz do art. 11, teza 5).

9. Odnotowania wymaga, co kluczowe dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, że podniesiony przez skarżącego problem konstytucyjny pojawiał się już w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W sprawie o sygn. akt Ts 115/16 zakwestionowano zgodność art. 11 p.p.s.a. „w zakresie, w jakim wiąże sądy administracyjne również w sprawach innych osób niż osoba, przeciwko której wydano prawomocny, skazujący wyrok w postępowaniu karnym” z art. 2, art. 42 i art. 45 ust. 1 Konstytucji. W odniesieniu do takiego zarzutu, co do istoty zbieżnego z podniesionym w niniejszej sprawie, Trybunał Konstytucyjny m.in. nie podzielił twierdzeń skarżącej, iż „związanie sądów administracyjnych ustaleniami poczynionymi w prawomocnym wyroku karnym” godzi w konstytucyjne prawo do sądu, „gdyż nie ma ona żadnej możliwości zanegowania ustaleń dokonanych przez sąd karny w prawomocnym wyroku”. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego: „Już z samej treści tego przepisu [art. 11 p.p.s.a. – uwaga własna] wynika [...], że sąd administracyjny związany jest jedynie ustaleniami faktycznymi poczynionymi w toku prowadzonego postępowania karnego. Wprowadzenie zaś tego rozwiązania [...] ma na celu zagwarantowanie ochrony pewności obrotu prawnego oraz powagi wymiaru sprawiedliwości, pozwala bowiem uniknąć sytuacji, w której na podstawie tych samych stanów faktycznych zapadałyby różne orzeczenia w postępowaniu karnym i sądowno administracyjnym. Trybunał Konstytucyjny zwraca jednak uwagę, że ustalenia wynikające z prawomocnego wyroku karnego stanowią jedynie element całościowej oceny stanu faktycznego dokonywanej w postępowaniu sądowno administracyjnym. 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 przyjęcia ustaleń zawartych w prawomocnym wyroku karnym. Oznacza to, że skarżąca w toku prowadzonego postępowania miała zagwarantowaną możliwość prezentowania dodatkowych dowodów przemawiających za jej stanowiskiem. Nie jest też tak, że nieuwzględnienie przez sąd przedłożonych przez skarżącą dowodów świadczy o pozbawieniu jej prawa do sądu. Organ postępowania administracyjnego zapoznał się przecież z całością argumentacji skarżącej i dopiero po wszechstronnej jej analizie uznał, że jest ona nieprzekonująca. Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału

Konstytucyjnego, prawo do sądu swoimi gwarancjami obejmuje: 1) prawo dostępu do sądu, tj. prawo uruchomienia procedury przed sądem – organem o określonej charakterystyce (niezależnym, bezstronnym i niezawisłym); 2) prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności; 3) prawo do wyroku sądowego, tj. prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia danej sprawy przez sąd; 4) prawo do odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawy [...]. W analizowanej sprawie powyższe gwarancje zostały zapewnione, w związku z powyższym twierdzenia skarżącej o naruszeniu art. 45 ust. 1 Konstytucji przez zakwestionowany art. 11 p.p.s.a. są bezzasadne w stopniu oczywistym”. W związku z tym Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej z uwagi na jej oczywistą bezzasadność.

Następnie Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem z 23 listopada 2017 r., nie uwzględnił zażalenia na powyższe postanowienie Trybunału Konstytucyjnego o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. W uzasadnieniu zaś wywiódł: „[...] Trybunał kilkakrotnie podkreślił, że ustalenia wynikające z prawomocnego wyroku skazującego sądu karnego stanowią jedynie element całościowej oceny stanu faktycznego dokonywanej w postępowaniu sądownoadministracyjnym. Trybunał zaznaczył także, że zgodnie z art. 133 § 1 p.p.s.a. podstawą orzeczenia sądu administracyjnego jest cały materiał faktyczny i dowodowy zebrany w danej sprawie. Słusznie zatem w zaskarżonym postanowieniu Trybunał uznał, że sąd administracyjny nie jest związany innymi ustaleniami sądu karnego niż tylko poczynionymi w wyroku sądu karnego. Oznacza to, że skarżąca w toku prowadzonego postępowania miała zagwarantowaną możliwość prezentowania dodatkowych dowodów przemawiających za zasadnością jej stanowiska. Natomiast ich nieuwzględnienie przez sąd administracyjny pozostaje poza kontrolą Trybunału Konstytucyjnego. Trafnie zatem Trybunał wskazał, że skarżącą – podczas prowadzonego postępowania sądownoadministracyjnego – obejmowały wszelkie gwarancje wynikające z art. 45 ust. 1 Konstytucji”.

Zarzut, iż art. 11 p.p.s.a. „w zakresie, w jakim przepis ten wiąże sądy administracyjne również w sprawach innych osób niż osoba, przeciwko której wydano prawomocny, skazujący wyrok w postępowaniu karnym” jest niezgodny z art. 2, art. 42 oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji, pojawił się również w sprawie o sygn. akt Ts 257/16. I w tym wypadku Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem z 21 czerwca 2017 r., odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej

z uwagi na jej oczywistą bezzasadność. Trybunał Konstytucyjny nie podzielił zastrzeżeń jakoby kwestionowana regulacja „uniemożliwia podjęcie skutecznej obrony w toczącym się postępowaniu podatkowym” czy też pozbawia „prawa do sprawiedliwego procesu”, „gdyż nie ma żadnej możliwości zanegowania ustaleń poczynionych przez sąd karny w prawomocnym wyroku”. Podobnie jak we wcześniejszej sprawie o sygn. akt Ts 115/16, Trybunał Konstytucyjny wywiódł: „Już z samej treści tego przepisu [art. 11 p.p.s.a. – uwaga własna] wynika, że związanie sądu administracyjnego ustaleniami faktycznymi poczynionymi w toku prowadzonego postępowania karnego ogranicza się jedynie do tych ustaleń, które dotyczą faktu popełnienia przestępstwa. Wprowadzenie tego rozwiązania [...] ma na celu zagwarantowanie ochrony pewności obrotu prawnego oraz powagi wymiaru sprawiedliwości dzięki unikaniu sytuacji, w której na podstawie tych samych stanów faktycznych zapadałyby różne orzeczenia w postępowaniu karnym i sądownoadministracyjnym. Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę na to, że ustalenia wynikające z prawomocnego wyroku karnego stanowią jedynie element oceny w postępowaniu sądownoadministracyjnym. 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 prowadzonego postępowania miała zagwarantowaną możliwość prezentowania dodatkowych dowodów przemawiających za jej stanowiskiem. Nie jest natomiast tak, że ich nieuwzględnienie przez sąd automatycznie prowadzi do pozbawienia strony prawa do sądu. Co istotne, organ postępowania administracyjnego zapoznał się z całością argumentacji skarżącej i dopiero po wszechstronnej analizie uznał, że jest ona nieprzekonująca. Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, prawo do sądu swoimi gwarancjami obejmuje: 1) prawo dostępu do sądu, tj. prawo uruchomienia procedury przed sądem – organem o określonej charakterystyce (niezależnym, bezstronnym i niezawisłym); 2) prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności; 3) prawo do wyroku sądowego, tj. prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia danej sprawy przez sąd; 4) prawo do odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawy [...]. W analizowanej sprawie powyższe gwarancje zostały spełnione, zaś zarzuty skarżącej wiążą się w istocie z ustaleniami dokonanymi przez sąd administracyjny

poczynionymi w oparciu o ustalenia sądu karnego, przy jednoczesnym odrzuceniu przez pierwszy z sądów argumentacji skarżącej. W związku z powyższym twierdzenia skarżącej dotyczące naruszenia art. 45 ust. 1 Konstytucji przez zakwestionowany art. 11 p.p.s.a. są bezzasadne w stopniu oczywistym”.

Następnie Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem z 11 października 2017 r., nie uwzględnił zażalenia na powyższe postanowienie Trybunału Konstytucyjnego o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Wywiódł przy tym: „[...] Trybunał kilkakrotnie podkreślił, że ustalenia wynikające z prawomocnego wyroku skazującego sądu karnego stanowią jedynie element całościowej oceny stanu faktycznego dokonywanej w postępowaniu sądownoadministracyjnym. Trybunał zaznaczył także, że zgodnie z art. 133 § 1 p.p.s.a. podstawą orzeczenia sądu administracyjnego jest cały materiał faktyczny i dowodowy zebrany w danej sprawie. Słusznie zatem w zaskarżonym postanowieniu Trybunał uznał, że sąd administracyjny nie jest związany innymi ustaleniami sądu karnego niż tylko poczynionymi w wyroku sądu karnego. Oznacza to, że skarżąca w toku prowadzonego postępowania miała zagwarantowaną możliwość prezentowania dodatkowych dowodów przemawiających za zasadnością jej stanowiska. Natomiast ich nieuwzględnienie przez sąd administracyjny pozostaje poza kontrolą Trybunału Konstytucyjnego. Trafnie zatem Trybunał wskazał, że skarżąca – podczas prowadzonego postępowania sądownoadministracyjnego – obejmowały wszelkie gwarancje wynikające z art. 45 ust. 1 Konstytucji”.

W końcu także w sprawie o sygn. akt Ts 260/16 postawiony został zarzut, iż art. 11 p.p.s.a. „w zakresie, w jakim przepis ten wiąże sądy administracyjne również w sprawach innych osób niż osoba, przeciwko której wydano prawomocny, skazujący wyrok w postępowaniu karnym” jest niezgodny z art. 2, art. 42 ust. 3 oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji. I ponownie Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej (postanowienie z 23 listopada 2017 r.), stwierdzając oczywistą bezzasadność zarzutów, zgodnie z którymi art. 11 p.p.s.a. „uniemożliwia podjęcie skutecznej obrony w toczącym się postępowaniu podatkowym” czy też pozbawia „prawa do sprawiedliwego procesu”, co ma mieć związek z tym, że „nie ma żadnej możliwości zanegowania ustaleń poczynionych przez sąd karny w prawomocnym wyroku”. Trybunał Konstytucyjny powtórzył swoje wcześniejsze ustalenia, iż „związanie sądu administracyjnego ustaleniami faktycznymi poczynionymi w toku prowadzonego postępowania karnego ogranicza się jedynie do tych ustaleń, które dotyczą faktu popełnienia przestępstwa”, co „ma na

celu zagwarantowanie ochrony pewności obrotu prawnego oraz powagi wymiaru sprawiedliwości, dzięki unikaniu sytuacji, w której na podstawie tych samych stanów faktycznych zapadałyby różne orzeczenia w postępowaniu karnym i sądowniczym”. Zwrócił jednocześnie uwagę na art. 133 § 1 p.p.s.a., zgodnie z którym „podstawą orzeczenia sądu administracyjnego jest cały materiał faktyczny i dowodowy zebrany w danej sprawie”. W konsekwencji: „[...] 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. Nie jest natomiast tak, że ich nieuwzględnienie przez sąd automatycznie prowadzi do pozbawienia strony prawa do sądu. Co więcej, organ postępowania administracyjnego zapoznał się z całością argumentacji skarżącej i dopiero po wszechstronnej analizie uznał, że jest ona nieprzekonująca”. Wszystko to – w ocenie Trybunału Konstytucyjnego – spełnia gwarancje konstytucyjnego prawa do sądu i czyni zarzuty skarżącej w tym zakresie bezzasadnymi „w stopniu oczywistym”.

10. Sejm, kierując się przytoczonymi wyżej wypowiedziami Trybunału Konstytucyjnego, również stwierdza oczywistą bezzasadność zarzutu skarżącego, że art. 11 p.p.s.a. – przez to, iż wiąże sądy administracyjne i organy podatkowe ustaleniami wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa, co dotyczy także spraw podatkowych osób, które nie występowały w tym postępowaniu karnym w charakterze oskarżonego – narusza art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Patrząc na postępowanie podatkowe całościowo, należy przede wszystkim zauważyć, że art. 11 p.p.s.a. nie determinuje bez reszty przebiegu i wyniku tego postępowania, a jedynie wiąże sądy administracyjne i organy podatkowe w zakresie ustaleń wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa. Tym samym sądowe i niesądowe organy postępowania podatkowego zasadniczo dokonują własnych ustaleń faktycznych i prawnych, które służą rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, a kwestionowany przepis wyłącza tylko dowodzenie okoliczności podważających ustalenia prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa. Ma to swoje uzasadnienie, o czym była już szerzej mowa, przede wszystkim w konieczności zapewnienia niesprzeczności rozstrzygnięć sądów karnych i sądów administracyjnych, zapadających w odniesieniu

do tych samych okoliczności faktycznych, co – jak przyjmuje Trybunał Konstytucyjny w przywołanych wyżej orzeczeniach – sprzyja pewności obrotu prawnego oraz powadze wymiaru sprawiedliwości.

Zatem wiążące ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa – jak stwierdza Trybunał Konstytucyjny w przywołanych wyżej orzeczeniach – „stanowią jedynie element całościowej oceny stanu faktycznego dokonywanej w postępowaniu sądowo administracyjnym”. Normatywnym oparciem dla tej tezy jest, przywoływany przez sąd konstytucyjny, art. 133 § 1 p.p.s.a. Przepis ten stanowi m.in., że sąd administracyjny wydaje wyrok „na podstawie akt sprawy”, co oznacza orzekanie w oparciu o cały materiał dowodowy zgromadzony w postępowaniu podatkowym (por. np. M. Jagielska, J. Jagielski, R. Stankiewicz i M. Grzywacz, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2019, komentarz do art. 133, nb. 4 i n.) i „obejmuje pełne i dostatecznie wnikliwe odniesienie się do rozpatrywanego stanu faktycznego i prawnego z uwzględnieniem racji podniesionych przez stronę skarżącą” (wyrok NSA z 6 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2431/11). Innymi słowy, jak zauważa Trybunał Konstytucyjny w przywołanych wyżej orzeczeniach, w postępowaniu podatkowym „sądy administracyjne nie ograniczają się jedynie do przyjęcia ustaleń zawartych w prawomocnym wyroku karnym”.

W przedstawionym stanie prawnym, jak wynika z zaprezentowanych wcześniej ustaleń sądu konstytucyjnego, należy stwierdzić zapewnienie konstytucyjnych gwarancji prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji). Kierując się przy tym oceną Trybunału Konstytucyjnego, iż *de lege lata* twierdzenia przeciwne (bazujące na tym, iż z mocy art. 11 p.p.s.a. dochodzi do związania ustaleniami wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa, co dotyczy także spraw podatkowych osób, które nie występowały w tym postępowaniu karnym w charakterze oskarżonego) „są bezzasadne w stopniu oczywistym”, i w niniejszym postępowaniu trzeba przyjąć, że tożsame zarzuty skarżącego są oczywiście bezzasadne. Przy czym ustalenie na obecnym etapie postępowania, że skarga konstytucyjna jest oczywiście bezzasadna nie może rzecz jasna prowadzić do wydania przez Trybunał Konstytucyjny postanowienia o odmowie nadania tej skardze dalszego biegu (art. 61 ust. 4 pkt 3 ustawy o TK). Natomiast w grę wchodzi **umorzenie postępowania** (co do badania zgodności art. 11 p.p.s.a. z art. 45 ust. 1 Konstytucji) ze względu na

niedopuszczalność wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK). Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (zob. np. postanowienie TK z 6 listopada 2019 r., sygn. akt SK 1/19, gdzie wyraźnie stwierdzono, że uznanie zarzutów skargi konstytucyjnej za oczywiście bezzasadne „(na tym etapie procedowania) stanowi podstawę do umorzenia postępowania z powodu niedopuszczalności wydania wyroku”).

MARSZAŁEK SEJMU



Elżbieta Witek