

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”

– na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) **przepis art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) w zakresie, w jakim przewiduje związanie ustaleniami wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego sądy administracyjne także w sprawach innych osób, niż osoba przeciwko której wyrok ten został wydany, jest zgodny z art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;**
- 2) **w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.**

UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna w niniejszej sprawie została złożona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Decyzją z dnia maja 2015 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w
W – po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego w zakresie

rzetelności deklarowanych przez D L., dalej: Skarżący lub D L. prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą A., podstaw opodatkowania w podatku od towarów i usług (dalej: podatek VAT) – określił jego zobowiązanie podatkowe w podatku VAT za poszczególne miesiące 2011 r., z pominięciem podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych na rzecz tego podatnika przez L B., prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą L.

W uzasadnieniu wskazanej decyzji organ kontroli skarbowej w oparciu o analizę zgromadzonego w postępowaniu kontrolnym materiału dowodowego uznał, że materiał ten wskazywał jednoznacznie, iż faktury VAT wystawione przez L B. na rzecz D Ł. nie potwierdzały rzeczywistych transakcji handlowych pomiędzy ich firmami. Skarżącemu – za okres od stycznia do grudnia 2011 r. – nie przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony określony w fakturach wystawionych na jego rzecz przez L B., które nie odzwierciedlały rzeczywistych transakcji handlowych. Zgodnie zaś z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (aktualny adres publikacyjny Dz. U. z 2020 r., poz. 106 ze zm., dalej: u.p.t.u. lub ustawa VAT), tzw. puste faktury, których wystawieniu nie towarzyszyła dostawa towarów, nie mogły stanowić podstawy do odliczenia wynikającego z nich podatku naliczonego.

Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w W z dnia września 2015 r.

Wyrokiem z dnia marca 2016 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w W oddalił skargę D Ł. na wskazaną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W z dnia września 2015 r.

W uzasadnieniu tegoż wyroku WSA podniósł m.in., iż L B. został skazany prawomocnymi wyrokami Sądu Rejonowego dla W z dnia grudnia 2013 r. i stycznia 2014 r. za popełnienie przestępstw skarbowych z art. art. 62 § 2 w zw. z art. 6 § 2 skazany za przestępstw z art. 62 § 2 w zw. z art. 6 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny

skarbowy (Dz. U. z 2020 r., poz. 19 ze zm., dalej: k.k.s.) polegających na tym, iż w okresie od października 2007 r. do listopada 2011 r. działając w krótkich odstępach czasu, z wykorzystaniem tej samej sposobności, w ramach prowadzonej przez siebie pozarolniczej działalności gospodarczej wystawił w sposób nierzetelny faktur na kwotę brutto zł na rzecz Skarżącego, które to faktury nie potwierdzały rzeczywistych transakcji gospodarczych.

WSA stwierdził, iż, zgodnie z art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (aktualny adres publikacyjny Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm., dalej: p.p.s.a.) jest związany ustaleniami tych wyroków karnych, z których wynika, że wszystkie faktur VAT, jakie w okresie od października 2007 r. do listopada 2011 r. L B. wystawił dla firmy D L. łącznie na kwotę brutto zł było nierzetelnych, to znaczy nie potwierdzały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

WSA wskazał przy tym, iż wyrok karny z dnia grudnia 2013 r. skazujący L B. dotyczył faktur VAT wystawionych przez niego na rzecz D L. w okresie do listopada 2011 r., podczas gdy organ podatkowy w rozpoznawanej przez tenże sąd sprawie zakwestionował także prawo Skarżącego do odliczenia podatku naliczonego z faktur VAT wystawionych przez tegoż L B. w grudniu 2011 r. Sąd I instancji stwierdził, iż w odniesieniu do faktur VAT z grudnia 2016 r. nie występuje związek sądu administracyjnego, o którym mowa w art. 11 p.p.s.a. W oparciu o analizę materiału dowodowego zgromadzonego przez organ podatkowy w postępowaniu kontrolnym prowadzonym wobec Skarżącego uznał, iż także w tym zakresie zaskarżona decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w W z dnia września 2015 r. była prawidłowa.

WSA w W nie stwierdził naruszenia prawa przy wydawaniu tejże decyzji (w tym również co do zastosowania art. 86 ust. 1 i 2 pkt 1 lit. a w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 t 4 lit. a ustawy VAT), w związku z czym uznał, iż organ podatkowy prawidłowo przyjął, że Skarżącemu w okresie od stycznia do grudnia

2011 r. nie przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z tzw. pustych faktur wystawionych na jego rzecz przez L B.

Wyrokiem z dnia kwietnia 2018 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną D Ł. od wyroku WSA w W z dnia marca 2016 r.

NSA w uzasadnieniu wydanego wyroku, odnosząc się do podniesionego w przedmiotowej skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia przez Sąd I instancji przepisu art. 11 p.p.s.a. podniósł m.in., iż, zgodnie z tym przepisem sąd administracyjny musi w swoim orzekaniu uwzględnić ustalenia prawomocnego wyroku skazującego wynikające z jego sentencji, które dotyczą faktu popełnienia czynu stanowiącego określone przestępstwo. To, co przesądził w sposób prawomocny skazujący wyrok karny w zakresie między innymi strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstwa oraz czasu jego popełnienia, nie może być odmiennie dowodzone w toku prowadzonego postępowania podatkowego i sądownoadministracyjnego. NSA stwierdził, iż Sąd I instancji prawidłowo przyjął na podstawie przywołanych w sprawie prawomocnych wyroków karnych, 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 na łączną wartość netto zł i podatek VAT zł, które to faktury nie potwierdzały rzeczywistych transakcji, wbrew przepisowi art. 108 ust. 1 u.p.t.u. co wyczerpało znamiona przestępstwa z art. 62 § 2 k.k.s.

NSA stwierdził, iż sentencje powołanych przez WSA wyroków skazujących L B. oznaczały, że w okresie od stycznia do listopada 2011 r. wystawił on na rzecz Skarżącego faktury niedokumentujące realnych dostaw towarów w nich ujętych. NSA uznał, iż 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.

NSA podkreślił, iż, w świetle 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 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.*

NSA uznał, iż realiach rozpoznawanej sprawy sądowoadministracyjnej, sądy administracyjne obydwu instancji obowiązane więc były przyjąć, że L B. wystawił Skarżącemu tzw. puste faktury, czyli takie, które nie dokumentowały rzeczywistych transakcji między tymi podmiotami. Jeśli zatem L B. został skazany za przestępstwo polegające na wystawieniu w podanym okresie (w tym w okresie od stycznia do listopada 2011 r.) 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. Skutki tego wyroku odnosiły się także do Skarżącego na płaszczyźnie podatkowej, jako strony tej samej czynności faktycznej, polegającej na wykazaniu w fakturach dostawy towarów, która nie miała miejsca w relacji między nim a L B. NSA zauważył przy tym, iż Skarżący mógł zwalczać konsekwencje podatkowe takiego ustalenia faktycznego, ale nie same te ustalenia, czyli opisane w sentencji wyroku skazującego znamiona przestępstwa skarbowego, jego strony podmiotowej i przedmiotowej oraz czasu popełnienia.

NSA uznał także za prawidłowe stanowisko Sądu I instancji wyrażone w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, zgodnie z którym w badanej sprawie nie zachodziły podstawy do badania tzw. dobrej wiary podatnika, który dokonał

obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wykazany w tzw. pustych fakturach VAT. NSA podzielił przedstawioną w tym zakresie argumentację, iż, w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) badanie dobrej wiary podatnika jest uzasadnione w sytuacji gdy wystawca faktur jest jedynie firmantem, czyli faktycznie dostarcza towar, ale towar ten pochodzi od innego nieujawnionego podmiotu. W niniejszej sprawie nie zachodził zaś takowy przypadek.

W skardze konstytucyjnej Skarżący zarzucił:

- przepisowi art. 11 u.p.t.u., w zakresie, w jakim *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*, naruszenie art. 2, art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji;
- przepisowi art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u. 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*, naruszenie art. 2, art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji (*vide – petitum skargi konstytucyjnej*).

Uzasadniając zarzuty niezgodności kwestionowanych przepisów z art. 45 ust. 1 Konstytucji Skarżący podniósł m.in., że orzecznictwie sądowoadministracyjnym utrwalony jest pogląd, zgodnie z którym pod pojęciem

ustalenia prawomocnego wyroku, w rozumieniu art. 11 p.p.s.a., należy przyjąć te z nich, które wynikają z sentencji wyroku karnego i dotyczą osoby sprawcy, strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstwa, miejsca i czasu jego popełnienia, czyli ogólnie faktu popełnienia czynu stanowiącego określone przestępstwo. Sąd administracyjny pozbawiony jest zaś możliwości dokonywania jakichkolwiek ustaleń faktycznych sprzecznych z tym, co wynika z sentencji prawomocnego wyroku skazującego. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym jednolicie 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.

W ocenie Skarżącego, *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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 7). Wskazana wykładnia, oparta na primacie postępowania karnego nad innymi postępowaniami oraz unikaniu rozbieżności w orzecznictwie sądów orzekających w sprawach karnych i innych sądów pomija okoliczność, iż osoba nieuczestnicząca w postępowaniu karnym, która nie mogła wpłynąć na jego przebieg, staje się adresatem normy prawnej wynikającej z art. 11 p.p.s.a. Według Skarżącego, oznacza to przyzwolenie na: pozbawienie osoby, która nie była oskarżona prawa do sprawiedliwego procesu, obarczenie tej osoby wszelkimi skutkami działań oskarżonego, na które nie ma ona wpływu oraz *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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 8).

W ocenie Skarżącego, w demokratycznym państwie prawnym nie można prymatowi jednej dziedziny prawa nad innymi przypisywać tak doniosłej roli, że przysłania prawo do sądu, prawo do sprawiedliwego procesu czy też prawo do

własności. W tym kontekście podniósł, iż nie zamknięto mu co prawda drogi sądowej w sensie formalnym. Jednakże prawo do sądu to również prawo do sądu w sensie materialnym, jako możliwość prawnie skutecznej ochrony praw na drodze sądowej. *Tymczasem norma prawna wynikająca z art. 11 p.p.s.a. uniemożliwiła mu przeprowadzenie jakichkolwiek dowodów - poza i związku z wyrokami skazującymi L B. - i dokonanie ich oceny w zakresie ustalenia, czy L B. sprzedawał skarżącemu towary (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9).*

W skardze konstytucyjnej Skarżący przedstawił również obszerną argumentację dotyczącą porównania regulacji z art. 11 p.p.s.a. z regulacją zawartą w art. 11 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (tj. Dz. U. z 2018 r. poz. 1360 z zm.; dalej k.p.c.). W szczególności odnosząc się przy tym do unormowania ze zdania drugiego art. 11 k.p.c., zgodnie z którym osoba, która nie była oskarżona, może powoływać się w postępowaniu cywilnym na wszelkie okoliczności wyłączające lub ograniczające jej odpowiedzialność cywilną, a które to unormowania nie ma odpowiednika w przepisach p.p.s.a. (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9 – 13).

W tym kontekście Skarżący podkreślił m.in., iż w sytuacji, gdy wystawca faktur niedokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych zostanie skazany za ten czyn prawomocnym wyrokiem sądu karnego, sądy administracyjne oraz organy podatkowe będą tym ustaleniem związane na podstawie art. 11 p.p.s.a. – nawet gdyby inne dowody wykazywały okoliczności przeczące wyrokowi karnemu.

W tym przypadku sam wyrok skazujący wystarczy do zastosowania regulacji art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT. W żaden sposób podatnik, 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.

Według Skarżącego, przepis art. 11 p.p.s.a. zamyka mu tym samym drogę do dochodzenia swoich praw, naruszając w ten sposób jego prawo do sądu, w tym prawo do wysłuchania i prawo do sprawiedliwego procesu, zagwarantowane w art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Skarżący zauważył ponadto, iż przy stosowaniu w postępowaniu sądoadministracyjnym instytucji związania prawomocnym wyrokiem sądu karnego należałoby stosować reguły wykładni wypracowane na tle stosowania przepisu art. 11 k.p.c. W tym kontekście wskazał m.in., iż *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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 12). Reguła związania prawomocnym wyrokiem sądu karnego (art. 11 k.p.c.), który zapadł na gruncie procedury karnej, w której obowiązuje zasada prawdy materialnej, funkcjonuje więc 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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 13).

W ocenie Skarżącego 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. 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. Regulacja art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u. *natychmiast pozbawia wówczas kupującego prawa do*

odliczenia podatku VAT. Według Skarżącego, możliwość obrony kupującego przez negatywnymi skutkami podatkowymi jest wtedy fikcyjna, gdyż aby ją podjąć musiałby on obalić ustalenia prawomocnego wyroku karnego, a tego zrobić nie może. Choćby więc istniały dowody przemawiające 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 VAT, podatnik, 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.

W ocenie Skarżącego, przepis art. 11 p.p.s.a., wpływając na ustalenie stanu faktycznego i *automatycznie przesądzając o jednokierunkowości wykładni art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT*, prowadzi także do naruszenia zasady neutralności podatku VAT wyrażonej w art. 86 ust. 1 tej ustawy.

Zgodnie bowiem z koncepcją tzw. dobrej wiary przyjętą w orzecznictwie TSUE, 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. W sytuacji zaś, *gdy 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”* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 14). 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.

W ocenie Skarżącego, zaskarżone przepisy naruszają także zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasadę bezpieczeństwa prawnego oraz zasadę sprawiedliwości proceduralnej, które można wyinterpretować z zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji.

W tym kontekście Skarżący podniósł m.in., iż zasady te (*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 (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 15).

Skarżący wskazał na korzyści, jakie w Jego ocenie, wynikały z przyznania się L B. do zarzuczonego mu przestępstwa. Podniósł przy tym, iż 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. Skarżący wskazał również na korzyści płynące dla oskarżonych z zastosowania wobec nich przewidzianej w K.k.s. instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności oraz zagrożeń płynących z praktyki organów podatkowych przy stosowaniu tej instytucji (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 15 i 16).

Skarżący zarzucił także kwestionowanym przepisom naruszenie wzorców z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, gdyż prowadzą do powstania u niego zaległości podatkowej w podatku VAT, wbrew okoliczności faktycznym, których nie może on wykazać. Wykładnia tychże przepisów prowadzić ma w ten sposób do naruszenia prawa do równej ochrony prawa własności.

Jak już podniesiono, w *petitum* skargi konstytucyjnej jako przedmiot kontroli zostały wskazane przepisy art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy VAT.

Zgodnie z przepisem art. 11 p.p.s.a., *[u]stalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny*.

Przez pojęcie *ustalenia prawomocnego wyroku*, w rozumieniu tego przepisu należy rozumieć ustalenia wynikające z sentencji wyroku karnego dotyczące osoby sprawcy, strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstwa

oraz miejsca i czasu jego popełnienia. Takiego związania nie ma w odniesieniu do wyroków uniewinniających, orzeczeń umarzających postępowanie oraz postanowień. Z przepisu art. 11 p.p.s.a. wynika, że sąd administracyjny pozbawiony jest możliwości dokonywania ustaleń odnoszących się do sfery faktów dowodowych istotnych dla stwierdzenia popełnienia przestępstwa. To, 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 administracyjnego i sądownoadministracyjnego. Istota zasady, wyrażonej w art. 11 p.p.s.a. sprowadza się więc do zakazu dokonywania przez sąd administracyjny tych samych ustaleń, których dokonał sąd karny co do popełnienia przestępstwa. Oczywiście związanie to znajdzie sens jedynie w sytuacji, gdy ustalenia wyroku karnego będą dotyczyć okoliczności faktycznych istotnych z punktu widzenia postępowania przed organami administracji publicznej a następnie postępowania sądownoadministracyjnego. Zasada wynikająca z art. 11 p.p.s.a. pośrednio odnosi się do organów administracyjnych, które dokonują ustaleń faktycznych ocenianych następnie w drodze kontroli sądownoadministracyjnej. Jakkolwiek w przepisach dotyczących postępowania podatkowego nie ma odpowiednika art. 11 p.p.s.a., to jednak z art. 194 § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.) w związku z wymienionym przepisem procedury sądownoadministracyjnej można również wyprowadzić moc wiążącą prawomocnych wyroków skazujących, co do popełnienia przestępstwa (*vide* – wyroki NSA z dnia: 26 lutego 2008 r., sygn. I FSK 262/07; 16 lutego 2011 r., sygn. I FSK 255/10; 12 maja 2011 r., sygn. akt I GSK 213/10; 16 lutego 201 r., sygn. I FSK 255/10; 8 października 2014 r., sygn. I FSK 1557/13; 8 października 2019 r., sygn. II GSK 893/17; 26 listopada 2019 r., sygn. II GSK 1268/17; 28 listopada 2019 r., sygn. II GSK 1875/17; 17 stycznia 2019 r., sygn. I FSK 273/17;

4 lutego 2020 r., sygn. II OSK 825/18; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Wynikające z art. 11 p.p.s.a. związanie prawomocnym wyrokiem skazującym co do popełnienia przestępstwa nie odnosi się tylko do wyroku skazującego podatnika, będącego stroną danego postępowania podatkowego, a następnie sądownoadministracyjnego. Sąd administracyjny związany jest bowiem także ustaleniami takiego wyroku, dotyczącego przestępstwa popełnionego przez inne osoby, w tym także kontrahentów strony postępowania podatkowego i sądownoadministracyjnego. Niedopuszczalne jest zatem ograniczanie stosowania zasady określonej w art. 11 p.p.s.a. wyłącznie do prawomocnych wyroków skazujących podmiot występujący jako strona tychże postępowań (*vide* - wyroki NSA z dnia: 26 lutego 2008 r., sygn. I FSK 262/07; 30 lipca 2008 r., sygn. I FSK 826/07; 26 marca 2010 r. sygn. akt I FSK 587/09; 30 kwietnia 2013 r., sygn. I FSK 914/12; 8 lipca 2015 r., sygn. I FSK 844/14; 14 czerwca 2016 r., sygn. I FSK 1928/14; 4 października 2017 r., sygn. II FSK 2380/15; 23 stycznia 2019 r., sygn. I FSK 892/16; 19 lipca 2019 r., sygn. I FSK 2204/15; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Przepis art. 88 ust. 3a pkt 4 lit.a ustawy VAT stanowi:

Art. 88. (...);

3a. Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:

4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:

a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności.

Przepis ten jednoznacznie wyklucza możliwość obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego na podstawie wystawionych faktur i faktur korygujących, które nie odzwierciedlają

rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Prowadzi więc do ograniczenia podstawowej zasady podatku VAT, tj. zasady neutralności. Zauważyć jednak należy, że wymogi dotyczące prawidłowo wystawionych faktur (dokumentów celnych) mają nie tylko aspekt formalny, ale przede wszystkim materialny. Treść faktury powinna odpowiadać rzeczywistym zdarzeniom gospodarczym. Faktura może zatem stanowić podstawę do odliczenia podatku od towarów i usług, dalej: podatku VAT, z niej wynikającego, gdy rzeczywistym powodem jej wystawienia były czynności, o których mowa w art. 5 ust. 1 ustawy VAT, faktycznie dokonane między wskazanymi w tej fakturze sprzedawcą i nabywcą. Sam fakt posiadania oryginału danego dokumentu nie przesądza o prawdziwości zdarzeń z niego wynikających. Prawo do odliczenia podatku jest bowiem następstwem powstania obowiązku podatkowego z tytułu faktycznej czynności podatnika wystawiającego fakturę, czyli obowiązku podatkowego powstałego na poprzednim etapie obrotu. Jeżeli brak takiej faktycznej czynności u wystawcy faktury, nie może z jej tytułu powstać obowiązek podatkowy, a tym samym brak jest prawa do odliczenia podatku.

Rzeczywiste nabycie towarów (usług) jest więc elementem koniecznym mechanizmu odliczania podatku naliczonego. Faktura nie odzwierciedla rzeczywistego przebiegu konkretnej operacji gospodarczej m.in. wtedy, gdy opisane w tej fakturze zdarzenie gospodarcze nie miało miejsca pomiędzy wskazanymi w niej podmiotami. Stąd też ustalenie, że wystawca faktury nie wykonał czynności w tej fakturze wskazanych na rzecz jej odbiorcy, wystarcza dla pozbawienia tegoż odbiorcy faktury prawa do odliczenia podatku naliczonego z niej wynikającego. Niewystarczającym jest dla odliczenia podatku VAT z faktury ustalenie, że dany towar znalazł się w posiadaniu nabywcy, jeżeli nie zostanie wykazane, że to w wyniku czynności udokumentowanej tą właśnie fakturą, rodzącej u sprzedawcy powstanie obowiązku podatkowego, doszło do nabycia tegoż towaru. Prawo do odliczenia podatku naliczonego u nabywcy towaru przysługuje z tytułu podatku należnego powstałego u jego zbywcy,

będącego następstwem realizacji przez zbywcę czynności opodatkowanej (sprzedaży towaru lub świadczenia usługi), a nie z tytułu uzyskania przez nabywcę prawa własności towaru, w jakikolwiek sposób i od jakiegokolwiek podmiotu. Obiektywne względy powodują, że nie można odliczyć podatku, który nie powstał w ogóle na uprzednim etapie obrotu, a umożliwienie w takiej sytuacji prawa do odliczenia podatku z faktury dokumentującej czynność, która faktycznie nie została dokonana i nie zrodziła obowiązku podatkowego u jej wystawcy, byłoby sprzeczne z konstrukcją tego podatku. W takiej bowiem sytuacji kwota wykazana na fakturze jako podatek nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, ale jest kwotą *podszrywającą się* pod ten podatek (*vide* – wyroki NSA z dnia: 14 czerwca 2016 r., sygn. I FSK 1933/14; 25 sierpnia 2016 r., sygn. I FSK 799/16 i wyroki WSA: w Bydgoszczy z dnia 19 marca 2014 r., sygn. SA/Bd 201/14 i w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 marca 2019 r., sygn. I SA/Go 452/18, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

W niniejszej sprawie konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności jej merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest bowiem do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania. Trybunału Konstytucyjnego 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. Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączającego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez

cały czas rozpoznania tej skargi (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 1 marca 2010 r., sygn. SK 29/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 29; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 15 listopada 2018 r., sygn. SK 5/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 66; 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/18, OTK ZU z 2018, seria A. poz. 82; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8).

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji.

Przyjęty w tym przepisie model skargi konstytucyjnej przesądza, że ma ona charakter konkretny i służy przede wszystkim jako środek ochrony wolności i praw podmiotu wnoszącego tę skargę. Przesłanką dopuszczalności złożenia skargi konstytucyjnej nie jest więc każde naruszenie Konstytucji, ale tylko takie, które dotyka konstytucyjnych praw i wolności, będących źródłem przysługujących skarżącemu praw podmiotowych (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 listopada 2001 r., sygn. Ts 129/01, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 96; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 10 października 2013 r., sygn. Ts 154/12, OTK ZU nr 5/B/2013, poz. 485; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 18 grudnia 2019 r., sygn. Ts 117/19, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 116 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU Nr 7/2001, poz. 225, 19 lutego 2001 r., sygn. SK 14/00, OTK ZU Nr 2/2001, poz. 31, 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU

nr 6/A/2004, poz. 56; 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81, 11 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/16, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 80).

Skarga konstytucyjna powinna też spełniać wymogi formalne określone w przepisach ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W kontekście niniejszej sprawy należy w szczególności zwrócić uwagę, iż, zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, podmiot wnoszący skargę konstytucyjną ma obowiązek uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez wnoszącego skargę konstytucyjną krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem.

Uzasadnienie zarzutu musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (zarówno wskazanego jako wzorzec podstawowy, jak i mającego charakter związkowy). Nie wystarczy samo formułowanie tezy o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Uzasadnienie musi wskazywać precyzyjnie konkretne i przekonujące argumenty świadczące o naruszeniu określonego wzorca kontroli. Argumenty te muszą koncentrować się na

problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej pomiędzy unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz wzorcami kontroli (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 grudnia 2018 r., sygn. SK 10/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 73; 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 30).

Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78; podobnie Trybunał Konstytucyjny w postanowieniach z dnia: 8 kwietnia 2014 r., sygn. SK 15/11, OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 47; 25 lutego 2015 r., sygn. Tw 37/14, OTK ZU nr 1/B/2015, poz. 3; 18 grudnia 2019 r., sygn. Ts 117/19, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 116).

W procedurze kontroli norm prawnych ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Przedstawiona argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Konieczne jest zatem uprawdopodobnienie przez podmiot inicjujący postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej faktu naruszenia przez zaskarżone przepisy praw lub wolności

konstytucyjnej. Podmiotu występującego ze skargą konstytucyjną nie może więc zwolnić z ustawowego obowiązku należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych, działający niejako z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który związany jest granicami skargi konstytucyjnej na podstawie art. 67 ust. 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W myśl art. 69 tej ustawy Trybunał Konstytucyjny w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy oraz nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania. Nie oznacza to jednak w żadnym przypadku przerwania, przez podmiot inicjujący postępowanie w sprawie, ciężaru dowodzenia na Trybunał Konstytucyjny. Określona w wymienionym przepisie art. 69 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym reguła postępowania ma więc zastosowanie dopiero wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wykazał się należyłą starannością, spełniając wszystkie wymagania konstytucyjne i ustawowe, w tym także wynikające z przepisu art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 17 marca 1998 r., sygn. Ts 11/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 28; 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 9 lipca 2015 r., sygn. Ts 76/15, OTK ZU nr 5/B/2015, poz. 538; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2; 5 września 2019 r., sygn. Ts 156/17, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 146).

W kontekście niniejszej sprawy należy też podkreślić, że sanowaniu uchybień formalnych pisma procesowego mającego inicjować postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nie może służyć zasada *falsa demonstratio non nocet* (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2015 r., sygn. P 64/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 175).

*Powołanie się na tę zasadę może mieć miejsce tylko wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem stawia zarzuty i je uzasadnia, lecz błędnie (nie trafnie) rekonstruuje treść normatywną przepisów. Trybunał nie jest jednakże w stanie (...) zdjąć z sądu (innego podmiotu wszczynającego postępowanie przez Trybunałem Konstytucyjnym, przyp. własny) ciężaru obowiązku obalenia domniemania konstytucyjności. Przeprowadzenia takiego procesu intelektualnego należałoby oczekiwać zwłaszcza od sądu [wnioskodawcy lub pełnomocnika skarżącego], który jest podmiotem profesjonalnym, i można zakładać, że ma wiedzę o obowiązującym prawie oraz wymaganiach co do inicjowania postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2014 r., sygn. P 26/14, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 130). Proceduralna reguła *falsa demonstratio non nocet* nie stanowi alternatywy wobec zasady związania Trybunału Konstytucyjnego granicami pisma procesowego inicjującego postępowanie przed tym organem (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2007 r., sygn. K 28/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 24). Trybunał Konstytucyjny nie może przy tym – wychodząc poza granice określone we wniosku – modyfikować zakresu kontroli. Nie ma bowiem konstytucyjnej legitymacji do orzekania z własnej inicjatywy, a do tego praktyka poprawiania pism inicjujących postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym mogłaby *de facto* prowadzić (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 12).*

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej nie uzasadniano zarzutów dotyczących niezgodności kwestionowanych unormowań z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Nie można uznać za wystarczające w tym zakresie stwierdzenie, iż przepisy art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy 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 (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 17).

W istocie, w skardze konstytucyjnej Skarżący nie przedstawił zatem argumentacji uprawdopodobniającej zarzuty naruszenia art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji oraz nie wskazał dowodów na ich poparcie. Wskazane w cytowanym fragmencie uzasadnienia tejże skargi twierdzenia odnoszące się do tych zarzutów Skarżącego, mają charakter ogólnikowy i niejasny. Nie można uznać, iż są one wystarczające dla wykazania niezgodności zaskarżonych przepisów ze wskazanymi wzorcami kontroli.

W tym kontekście podkreślić trzeba, iż poprzestanie przez podmiot wnoszący skargę konstytucyjną na lakonicznym lub zdawkowym uzasadnieniu zarzutu albo na całkowitym nieuzasadnieniu sformułowanych zarzutów oznacza niewykonanie obowiązku wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. Niedopuszczalne jest bowiem – co należy ponownie podkreślić – samodzielne doprecyzowanie przez Trybunał Konstytucyjny, a tym bardziej uzasadnianie, jedynie ogólnikowo sformułowanych, zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 lutego 2009 r., sygn. Ts 256/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 138; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11). Powinność uzasadnienia zarzutów ciąży przy tym na podmiocie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nawet w sytuacji, gdy wydają się mu one oczywiste,

a wybrany wzorzec kontroli jest adekwatny do podnoszonych wątpliwości konstytucyjnych dotyczących zaskarżonej regulacji. Skarga konstytucyjna nie może w tym zakresie zawierać niedopowiedzeń – brak argumentów lub dowodów na poparcie zarzutów stawianych na tle konkretnych wzorców kontroli uniemożliwia ich merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny (*vide* – postanowienie z 13 stycznia 2015 r., sygn. K 44/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 4).

Skarga konstytucyjna w niniejszej sprawie, w zakresie dotyczącym zarzutów niegodności zaskarżonych unormowań z wzorcami z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji nie spełnia zatem wymogów dotyczących należytego ich uzasadnienia, określonych art. 53 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Odnosząc się do podniesionego przez Skarżącego zarzutu niezgodności kwestionowanych regulacji z art. 2 Konstytucji zauważyć należy, iż uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że dotyczy on naruszenia wynikających z tegoż wzorca (a precyzyjnie z wyrażonej w nim zasady demokratycznego państwa prawnego) zasad ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, bezpieczeństwa prawnego oraz sprawiedliwości proceduralnej.

Wskazać należy, iż art. 2 Konstytucji może – wyjątkowo – stanowić samodzielną podstawę skargi konstytucyjnej, ale tylko pod warunkiem, że zostanie sprecyzowany zarzut naruszenia prawa podmiotowego nim chronionego, które nie zostało zawarte w innym postanowieniu Konstytucji.

Przepis ten może też pełnić funkcję pomocniczego, związkowego wzorca kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną, kiedy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z jego naruszeniem wiąże się naruszenie innych konstytucyjnych wolności lub praw podmiotu wnoszącego tę skargę. Wtedy zatem, gdy podmiot ten odwołuje się do zasad wyrażonych w art. 2 Konstytucji dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym (*vide* – wyroki

Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 258; 18 maja 2004 r., sygn. SK 38/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 45; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; 11 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 80; 3 lipca 2019 r., sygn. SK 16/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 47).

W niniejszej sprawie z *petitum* skargi konstytucyjnej (sposobu sformułowania określonych tam zarzutów) wynika, iż przepis art. 2 Konstytucji został wskazany jako samodzielny wzorzec kontroli.

Z treści pkt 3 uzasadnienia skargi konstytucyjnej (str. 15) wynika zaś, iż w tej części ma ono odnosić się do zarzutów niezgodności art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit.a ustawy VAT z art. 2 w zw. z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Mogłoby to wskazywać, iż zamiarem Skarżącego było odwołanie do zasad wyrażonych w 2 Konstytucji dla wzmocnienia argumentacji dotyczącej zarzutu naruszenia prawa do sądu, tj. art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej uzasadnienia skargi konstytucyjnej nie wynika, aby, zarzucając kwestionowanym przepisom niezgodność z zasadami ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz bezpieczeństwa prawnego wyrażonymi w art. 2 Konstytucji, Skarżący sprecyzował jakie prawo podmiotowe chronione przez te zasady, które nie zostało zawarte w innym postanowieniu ustawy zasadniczej, zostało – w Jego ocenie – naruszone.

W tym zakresie przepis art. 2 Konstytucji nie może stanowić samodzielnego wzorca kontroli w niniejszej sprawie.

Jak wcześniej wskazano, przesłanką dopuszczalności złożenia skargi konstytucyjnej jest bowiem tylko naruszenie ustawy zasadniczej dotyczące konstytucyjnych praw i wolności, będących źródłem przysługujących skarżącemu praw podmiotowych. Wskazanie zatem jako wzorców kontroli przepisów Konstytucji, które warunków tych nie spełniają, czyni skargę konstytucyjną

(a ściślej – jej merytoryczne rozpatrzenie) niedopuszczalną, niezależnie od tego, czy w sytuacji podmiotu wnoszącego tę skargę doszło do naruszenia Konstytucji, a nawet – czy nastąpiło naruszenie jego konstytucyjnych wolności lub praw, których nie wskazano w skardze konstytucyjnej. W przypadku oparcia skargi konstytucyjnej na takim wzorcu postępowanie powinno zostać umorzone (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 listopada 2001 r., sygn. Ts 129/01, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 96; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 10 października 2013 r., sygn. Ts 154/12, OTK ZU nr 5/B/2013, poz. 485; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 26 czerwca 2019 r., sygn. SK 19/19, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 31; 18 grudnia 2019 r., sygn. Ts 117/19, OTK ZU z 2020 r., seria B., poz. 116 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU Nr 7/2001, poz. 225; 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56; 18 listopada 2014 r., sygn. SK 7/11, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 112; 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81).

Niezależnie od powyższego podnieść trzeba, iż nawet przy przyjęciu, że intencją Skarżącego było wzmocnienie argumentacji dotyczącej zarzutu naruszenia prawa do sądu, tj. art. 45 Konstytucji – poprzez odwołanie się do wyrażonych w art. 2 Konstytucji zasad ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady bezpieczeństwa prawnego oraz sprawiedliwości proceduralnej – nie zwalniało go to z obowiązku uzasadnienia zarzutów naruszenia tego ostatniego wzorca (a precyzyjnie, wynikających z niego wskazanych zasad).

Okoliczność, iż art. 2 ma charakter wzorca *związkowego* wobec wzorca *głównego* w postaci art. 45 ust. 1 ustawy zasadniczej, nie wyłącza bowiem – co należy ponownie podkreślić – wypełnienia przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym obowiązku, o którym mowa w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed

Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 lipca 2019 r., sygn. SK 14/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 35).

Analiza skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie wskazuje, iż także w zakresie dotyczącym zarzutów naruszenia wynikających z art. 2 Konstytucji zasad ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, bezpieczeństwa prawnego oraz sprawiedliwości proceduralnej nie spełnia ona wskazanych wcześniej ustawowych wymogów dotyczących należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności zaskarżanych przepisów.

W tym kontekście zauważyć należy, iż Skarżący w pkt II *petitum* skargi konstytucyjnej zarzucił, iż wskazane zasady zostały naruszone 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.*

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej w zakresie dotyczącym zarzutów naruszenia zasad wyrażonych w art. 2 Konstytucji (str. 15 i 16) Skarżący w szczególności podniósł m.in., iż powinien mieć możliwość wykazania wszelkimi dowodami, że przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku VAT (wykazania zatem w realiach sprawy na tle której skierował skargę konstytucyjną, że faktury wystawione na jego rzecz przez L B., które – w oparciu o ustalenia zawarte w prawomocnych wyrokach sądu karnego zapadłych wobec tegoż kontrahenta – w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym prowadzonym wobec Skarżącego uznano za tzw. faktury puste, dotyczyły rzeczywiście dokonanych transakcji). Wskazał przy tym, iż nie mogą pozostać obojętne okoliczności towarzyszące wydaniu wyroków karnych skazujących L B., który *mógł przecież przyznać się do popełnienia przestępstwa, którego nie popełnił i skarżący nie może ponosić negatywnych skutków takiego działania* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 15). W tym kontekście Skarżący wskazał

na korzyści płynące z wydania wyroku skazującego dla L . B. skazanego na grzywnę, której i tak nie był (...) 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 (tamże). Argumentacja Skarżącego w dalszej części koncentrowała się na korzyściach płynących dla oskarżonych w sprawach o wystawianie tzw. pustych faktur, którzy – Jego zdaniem – poprzez przyznanie się do winy mogli uniknąć 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.

Odnosząc się do wyroków sądów karnych o udzieleniu zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jako podstawy zastosowania zasady określonej w art. 11 p.p.s.a. Skarżący podniósł w szczególności, iż, Jego zdaniem, oskarżony może złożyć wniosek o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności z uwagi na taktykę procesową, nawet jeśli nie popełnił zarzucanego mu przestępstwa. Może to uczynić z obawy o przyszły i niepewny wynik postępowania karnego, koszty tego procesu, niepewność co do swojej sytuacji prawnej. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest przy tym atrakcyjne dla oskarżonego, gdyż wyrok skazujący nie podlega ujawnieniu w Krajowym Rejestrze Karnym. Według Skarżącego, można też wyobrazić sobie próbę przekonywania oskarżonego przez organ podatkowy do dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, w celu późniejszego wykorzystania wyroku sądu karnego o udzieleniu w tym przedmiocie zezwolenia przeciwko kontrahentowi tegoż oskarżonego (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 15 i 16).

Skarżący stwierdził też, iż 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 (...) prawidłowe i ściśle jej stosowanie w praktyce, w szczególności zaś jej przepisów, które określają uprawnienia procesowe uczestników postępowania (...). 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.* [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 16]. W konsekwencji, na podstawie art 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy VAT nabywca towaru zostaje pozbawiony prawa do odliczenia podatku VAT z faktur wystawionych przez skazanego. Nabywcy nie wolno zaś udowodnić, że do sprzedaży określonej w tej fakturze doszło; byłoby to bowiem naruszenie zasady związania wyrokiem karnym, wynikającej z art. 11 p.p.s.a. W ocenie Skarżącego, *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 sądownoadministracyjnym) staje się zasadą teoretyczną, prowadzącą w praktyce do wypaczeń całego systemu* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 16).

Z omawianego uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż w istocie nie powołano w niej argumentów koncentrujących się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej pomiędzy zaskarżoną regulacją a wywodzonymi z art. 2 Konstytucji zasadami ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady bezpieczeństwa prawnego oraz zasady sprawiedliwości proceduralnej. Powołane zaś argumenty nie zostały powiązane bezpośrednio z zarzutami naruszenia wskazanych zasad.

W tym kontekście, w odniesieniu do wywodzonej z art. 2 Konstytucji zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwanej także zasadą lojalności państwa względem obywateli, należy podkreślić, iż jej istotę da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela. Zasada ta opiera się na wymaganii pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Zasada zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa obejmuje zakaz tworzenia prawa wprowadzającego pozorne instytucje prawne. Regulacje prawne powinny w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm. Uprawnienia przyznane obywatelowi przez państwo nie mogą mieć więc charakteru uprawnień pozornych czy też niemożliwych do realizacji ze względów prawnych lub faktycznych albo z uwagi na niejasne określenie warunków korzystania z uprawnień (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU

nr 1/A/2009, poz. 4; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 10 stycznia 2012 r., sygn. P 19/10, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 2; 28 czerwca 2017 r., sygn. P 63/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 55; 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 28).

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej nie przedstawiono argumentów uzasadniających zarzuty naruszenia przez kwestionowane przepisy zakazów, nakazów i reguł wynikających z zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz powiązanej z nią zasady bezpieczeństwa prawnego.

W odniesieniu do powołanej przez Skarżącego argumentacji dotyczącej zastosowania reguły z art. 11 p.p.s.a. do ustaleń wynikających z orzeczenia o udzieleniu zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, podnieść trzeba, że instytucja ta nie została zastosowana wobec L B. Wydany w sprawie Skarżącego wyrok NSA, na kanwie którego złożył on niniejszą skargę konstytucyjną, nie opierał się bowiem na ustaleniach prawomocnego wyroku o udzieleniu L B. zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Powołana w tym zakresie w skardze konstytucyjnej argumentacja (niezależnie od jej oczywistej niezasadności) nie odnosi się zatem do niniejszej sprawy i stawianych w niej zarzutów.

Przypomnieć w tym miejscu trzeba, że do spełnienia wymagań formalnych stawianych skardze konstytucyjnej, o których mowa w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, nie jest wystarczające zaprezentowanie argumentacji świadczącej o słuszności stanowiska Skarżącego. Konieczne jest – co należy po raz kolejny podkreślić – uprawdopodobnienie, że z uwagi na zastosowanie zaskarżonych przepisów doszło do naruszenia konstytucyjnych wolności bądź praw Skarżącego oraz przedstawienie w tym przedmiocie stosownych dowodów (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, *op. cit.*). W piśmie inicjującym postępowanie przed Trybunałem

Konstytucyjnym kierujący je podmiot zobowiązany jest przedstawić proces myślowy, jaki doprowadził go do sformułowania zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów ze wskazanymi wolnościami lub prawami skarżącego. Obejmuje to w szczególności dokonanie wykładni przepisów wskazanych jako przedmiot kontroli i wykładni przepisów wskazanych jako wzorzec kontroli, tj. ustalenie wynikających z nich norm prawnych. Następnie konieczne jest porównanie tych norm i wykazanie, że zachodzi między nimi niezgodność (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2013 r., sygn. P 11/11, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 91).

Jeśli chodzi o zarzut naruszenia przez kwestionowane przepisy zasady sprawiedliwości proceduralnej dekodowanej przez Skarżącego z art. 2 Konstytucji podkreślić trzeba, że z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż argumentacja powołana w skardze konstytucyjnej w istocie odnosi się do zarzutu naruszenia prawa do sądu wyrażonego w art. 45 ust. 1 Konstytucji.

W skardze konstytucyjnej nie powołano odrębnej argumentacji dotyczącej zarzutu naruszenia zasady sprawiedliwości proceduralnej wywiedzionej z art. 2 Konstytucji, także takiej, która mogłaby zostać uznana za uzupełniającą lub wzmacniającą argumentację dotyczącą zarzutu dotyczącego niezgodności z art. 45 ust. 1 ustawy zasadniczej. W skardze konstytucyjnej nie wywiedziono w tym zakresie nic ponad to, co wynika z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, że w razie zakwestionowania zgodności aktu normatywnego ze standardami demokratycznego państwa prawnego, skonkretyzowanymi i rozwiniętymi w odrębnych postanowieniach ustawy zasadniczej, podstawę kontroli konstytucyjności powinny stanowić przede wszystkim szczegółowe przepisy konstytucyjne. W takich sytuacjach nie ma natomiast potrzeby powoływania – jako podstawy kontroli – zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Odnosi się to w szczególności do spraw, w których przedstawiony został zarzut naruszenia prawa do sądu. Prawo to jest jednym

z elementów składających się na pojęcie demokratycznego państwa prawnego. Treść tego prawa została wyrażona w pełni w art. 45 ust. 1 Konstytucji, który stanowi wystarczającą podstawę do zbadania konstytucyjności zaskarżonych przepisów i oceny zasadności przedstawionego zarzutu. Zbędne jest zatem powoływanie art. 2 Konstytucji jako podstawy kontroli w rozpoznawanej sprawie, gdy prawo, które zostało naruszone wynika z art. 45 ust. 1 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 czerwca 1998 r., sygn. K 28/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 50; 10 lipca 2000 r., sygn. SK 12/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 143).

Reasumując, skarga konstytucyjna w zakresie dotyczącym podniesionych w niej zarzutów naruszenia wzorca z art. 2 Konstytucji, nie spełnia wymogów należytego ich uzasadnienia określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W świetle przedstawionej w niniejszym stanowisku argumentacji należy przyjąć, iż postępowanie w niniejszej sprawie w zakresie dotyczącym zarzutów naruszenia przez kwestionowane unormowania przepisów art. 2 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.

Niezależnie od powyższego, w odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 45 ust. 1 Konstytucji podnieść trzeba, iż z *petitum* i uzasadnieniu skargi konstytucyjnej wynika, że w tym zakresie przedstawiony w niej problem konstytucyjny dotyczy w istocie zgodności z przedmiotowym wzorcem unormowania, zgodnie z którym sądy administracyjne związane są ustaleniami wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa także w sprawach dotyczących zobowiązania podatkowego w podatku VAT osób, które w przedmiotowym postępowaniu karnym postępowaniu nie występowały w charakterze oskarżonego –

w następstwie czego osoby te pozbawione zostały prawa do żądania przeprowadzenia dowodów pozwalających na kwestionowanie ustaleń tegoż prawomocnego wyroku skazującego, na podstawie których organy podatkowe i sądy administracyjne przyjęły, iż faktury stanowiące podstawę do obniżenia przez podatnika podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku stwierdzają niedokonane w rzeczywistości czynności. Sądy administracyjne i organy podatkowe nie są zaś uprawnione do kwestionowania ustaleń prawomocnych wyroków skazujących.

Wynika z tego, iż Skarżący źródła naruszenia wzorca z art. 45 ust. 1 Konstytucji upatruje w przepisie art. 11 p.p.s.a., a nie w unormowaniu z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy VAT.

Kwestionuje bowiem – co należy po raz kolejny podkreślić – konstytucyjność regulacji, która prowadzi do zastosowania wobec podatnika art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy VAT na skutek związania organów podatkowych i sądów administracyjnych ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego, wydanego wobec innej osoby, co do popełnienia przestępstwa polegającego na wystawianiu przez skazanego tzw. pustych faktur na rzecz tegoż podatnika. Skarżący nie kwestionuje natomiast unormowania wyłączającego prawo do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego na podstawie faktur stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane.

Podkreślić przy tym trzeba, że Skarżący nie powołał w skardze konstytucyjnej argumentacji uzasadniającej zarzut naruszenia przez art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy VAT konstytucyjnego prawa do sądu.

Zarzut ten, z przyczyn formalnych, nie mógłby być zatem rozpoznany przez Trybunał Konstytucyjny, nawet przy przyjęciu, iż miałby mieć charakter pochodny i jego rozpoznanie uzależnione byłoby od wcześniejszego ewentualnego stwierdzenia niekonstytucyjności art. 11 p.p.s.a.

W związku z tym, w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy VAT z art. 45 ust. 1 Konstytucji, postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

W niniejszej sprawie merytorycznemu rozpoznaniu podlega zatem zarzut niezgodności art. 11 p.p.s.a., w zakresie w jakim przepis ten powoduje związanie ustaleniami wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego sądy administracyjne także w sprawach innych osób, niż osoba przeciwko której wyrok ten został wydany.

Zarzut ten należy uznać za niezasadny.

Zgodnie z art. 45 ust. 1 Konstytucji, *[k]ażdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd.*

Prawo do sądu obejmuje: 1) prawo dostępu do sądu, tj. prawo uruchomienia procedury sądowej, 2) prawo do właściwej, odpowiednio ukształtowanej procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności – sprawiedliwego, rzetelnego postępowania sądowego, 3) prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia sprawy przez sąd w rozsądnym terminie, 4) prawo do odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawę.

Warunkiem koniecznym umożliwienia jednostce realizacji prawa wyrażonego w art. 45 ust. 1 Konstytucji jest zapewnienie jej dostępu do sądu, rozumianego jako możliwość uruchomienia stosownej procedury jurysdykcyjnej. Dopiero po przekroczeniu tego progu doniosłości nabierają pozostałe elementy składowe prawa do sądu. Przepis art. 45 ust. 1 Konstytucji obejmuje zatem prawo do sądu w ujęciu formalnym (dostępność drogi sądowej w ogóle) i materialnym

(możliwość prawnie skutecznej ochrony praw na drodze sądowej). Ochronę taką gwarantuje m.in. takie ukształtowanie warunków realizacji prawa do sądu, które nie prowadzi do ograniczenia możliwości merytorycznego zbadania przez sąd zarzutów formułowanych przez skarżącego.

Istota sprawiedliwości (rzetelności) proceduralnej zawiera się w zapewnieniu stronom możliwości korzystania z praw i gwarancji procesowych oraz zagwarantowaniu rzetelnego i merytorycznego rozpatrzenia sprawy. Tak rozumiana rzetelność proceduralna obejmuje w szczególności: prawo do wysłuchania; prawo do informowania; zapewnienie uczestnikowi postępowania przewidywalności jego przebiegu; prawo do ujawniania w sposób czytelny motywów rozstrzygnięcia, co ma zapobiegać jego dowolności i arbitralności; sprawne rozstrzygnięcie sprawy w rozsądnym terminie, umożliwienie wszechstronnego zbadania okoliczności sprawy przez sąd. Minimalne wymogi w zakresie rzetelnej procedury wyznacza z jednej strony nakaz podmiotowego, a nie przedmiotowego traktowania uczestników postępowania, z drugiej zaś – zakaz arbitralnego działania sądu (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 marca 1999 r., sygn. SK 19/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 36; 8 listopada 2001 r., sygn. P 6/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 248; 31 stycznia 2005 r., sygn. SK 27/03, OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 8; 12 lipca 2011 r., sygn. SK 49/08, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 55; 11 marca 2014 r., sygn. K 6/13, OTK ZU nr 3/A/2014, poz. 29; 22 października 2015 r., sygn. SK 28/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 149; 15 listopada 2016 r., sygn. SK 46/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 87; 20 kwietnia 2017 r., sygn. K 10/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 31; 3 października 2017 r., sygn. SK 31/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 62; 20 grudnia 2017 r., sygn. SK 37/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 90; 14 marca 2018 r., sygn. P 7/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 14; 6 czerwca 2018 r., sygn. K 53/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 38).

Prawo do sądu nie daje przy tym podstaw do konstytucyjnej weryfikacji rozwiązań przesądzających o treści rozstrzygnięcia, lecz jedynie do oceny, czy

postępowanie prowadzące do tego rozstrzygnięcia ukształtowano w sposób pozwalający na rozpoznanie sprawy zgodnie z wymaganiami wynikającymi z art. 45 ust. 1 Konstytucji. Wiąże się to z gwarancyjną funkcją formalizmu postępowań sądowych, służącego ochronie przed dowolnością w postępowaniu sądu przy załatwianiu sprawy.

Podkreślić przy tym trzeba, iż konstytucyjna zasada sprawiedliwości postępowania przewiduje dostosowanie kryteriów oceny rzetelności badanej procedury do jej funkcji i charakteru prawnego. Sprawiedliwość proceduralna nie może być więc oceniana w kategoriach abstrakcyjnych, niezależnie od kategorii spraw, które są przedmiotem rozpoznania sądowego, konfiguracji podmiotowych, znaczenia poszczególnych kategorii praw dla ochrony interesów jednostki itd. Ustawodawca zachowuje w tym zakresie dość znaczne pole swobody, które umożliwia kształtowanie procedur sądowych z uwzględnieniem tych zróżnicowanych czynników i zarazem w sposób stanowiący próbę wyważenia interesów pozostających w pewnym konflikcie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 maja 2018 r., sygn. SK 15/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 35 i powołane tam wcześniejsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

Podnieść należy, że przewidziane w art. 11 p.p.s.a. związanie sądu administracyjnego ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego odnosi się tylko i wyłącznie do ustaleń dotyczących faktu popełnienia przestępstwa (tj. jego strony podmiotowej i przedmiotowej, osoby sprawcy, czasu i miejsca popełnienia), jeżeli jest to istotne z punktu widzenia postępowania sądowoadministracyjnego. Przepis art. 11 p.p.s.a. wiąże zatem sąd administracyjny (a na wcześniejszym etapie organy podatkowe) jedynie we wskazanym zakresie (*vide* – wyroki NSA z dnia: 26 marca 2010 r., sygn. I FSK 587/09; 8 kwietnia 2011 r., sygn. II FSK 2070/09; 19 lipca 2017 r., sygn. I FSK 2204/15; 26 lipca 2018 r., sygn. II GSK 2786/16; 8 października 2019 r., sygn. II GSK 893/17; 26 listopada 2019 r., sygn. II GSK 1268/17; 28 listopada 2019 r.,

sygn. II GSK 1875/17; 17 stycznia 2020 r., sygn. II GSK 2002/17, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych oraz A. Kabat, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, 2019 r., komentarz do art.11, LEX/el; M. Romańska, komentarz do art. 11, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Komentarz*, 2016 r., Wolter Kluwer Polska). Wszelkie inne ustalenia, wykraczające poza elementy stanu faktycznego przestępstwa wynikające z prawomocnego wyroku skazującego nie mają mocy wiążącej, nawet jeżeli są zawarte w sentencji tegoż wyroku (*vide* – B. Dauter, *Zasada związania sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem sądu karnego*, [w:] *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, 2018 r., Wolter Kluwer Polska).

W zakresie wykraczającym poza – wynikające z art. 11 p.p.s.a. – wskazane ustalenia co do popełnienia przestępstwa wynikające z prawomocnego wyroku skazującego, organy podatkowe i sądy administracyjne mogą zatem w postępowaniu, odpowiednio, podatkowym i sądownoadministracyjnym, dowodzić okoliczności pozwalających na ustalenia faktyczne i prawne niezbędne do rozstrzygnięcia konkretnej sprawy podatkowej.

Wiążące ustalenia prawomocnego wyroku skazującego, o których mowa w art. 11 p.p.s.a., stanowią zatem tylko jeden z elementów, który bierze pod uwagę sąd administracyjny wydając rozstrzygnięcie w konkretnej sprawie.

Zgodnie bowiem z art. 133 § 1 p.p.s.a., sąd administracyjny wydaje wyrok *na podstawie akt sprawy*.

Z wyrażonej na gruncie tego przepisu zasady orzekania sądu administracyjnego na podstawie akt sprawy wynika, że w postępowaniu sądownoadministracyjnym sąd orzeka na podstawie całego materiału dowodowego zgromadzonego przez organy administracji publicznej w prowadzonym postępowaniu administracyjnym uwzględniając również, zgodnie z art. 106 § 4 p.p.s.a., powszechnie znane fakty, a także, jak stanowi art. 106 § 3 p.p.s.a., dowody uzupełniające z dokumentów. Obowiązek wydania wyroku na podstawie

akt sprawy – rozumiany, jako oparcie rozstrzygnięcia na istotnych w sprawie faktach (prawidłowo) udokumentowanych w aktach sprawy - oznacza orzekanie na podstawie materiału dowodowego znajdującego się w aktach sprawy i stanowiącego podstawę faktyczną wydania zaskarżonego aktu. Przez akta sprawy administracyjnej, o których mowa we wskazanym przepisie prawa należy rozumieć pełną dokumentację potwierdzającą i dowodzącą przeprowadzenie w sprawie konkretnych czynności prawnomaterialnych i procesowych, która pozwala na kontrolę prawidłowości poczynionych w sprawie ustaleń faktycznych oraz kontrolę zgodności z prawem podjętego rozstrzygnięcia (*vide* – wyrok NSA z dnia 17 marca 2020 r., sygn. II GSK 1523/19 oraz powołane tam wcześniejsze orzecznictwo sądów administracyjnych).

Sądy administracyjne wydając rozstrzygnięcie nie opierają się zatem jedynie na wiążących je, na podstawie art. 11 p.p.s.a., ustaleniach prawomocnego wyroku skazującego.

Zauważyć ponadto trzeba, iż *ratio legis* wprowadzenia do systemu prawnego zasady związania sądu administracyjnego skazującym wyrokiem sądu karnego było dążenie do uniknięcia rozbieżności w orzecznictwie sądów karnych i innych w związku z tak istotną kwestią, jak przypisanie jakiejś osobie tego, że popełniła przestępstwo. Związanie sądu administracyjnego ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego zostało wprowadzone po to, by uniknąć sytuacji, w których na podstawie tych samych stanów faktycznych byłyby wydawane różne orzeczenia w postępowaniu karnym i sądownoadministracyjnym. Zapobiega tym samym rozbieżnościom w orzecznictwie sądów karnych oraz innych sądów. Rozwiązanie to eliminuje także potrzebę prowadzenia podwójnego postępowania dowodowego dla ustalenia tych samych faktów w różnych postępowaniach sądowych i w postępowaniu administracyjnym (*vide* – wyroki NSA z dnia: 8 września 2009 r., sygn. II FSK 539/08; 25 marca 2010 r., sygn. I FSK 344/09; 21 grudnia 2016 r., sygn. II OSK 828/15; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych oraz M. Romańska, *op. cit.*; B. Dauter, *Zasada*

związania sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem sądu karnego, op. cit.).

Uwagi te dotyczą także zasady związania sądu administracyjnego ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa także w sprawach innych osób, niż skazane tymże wyrokiem.

Zauważyć ponadto należy, iż w orzecznictwie sądowoadministracyjnym prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym okoliczność, iż wyroki karne skazujące np. współników czy też kontrahentów osoby będącej stroną postępowania sądowoadministracyjnego muszą być brane pod uwagę przez organy podatkowe i w konsekwencji przez sąd administracyjny nie oznacza, że dołączenie tychże wyroków do akt sprawy zwalnia organy podatkowe z obowiązku przeprowadzenia postępowania dowodowego (*vide* – wyrok NSA z dnia: 26 lutego 2008 r., sygn. I FSK 262/07; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Jak wskazał NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 9 lipca 2019 r., sygn. I GSK 1328/18 (LEX nr 2706769), *[s]tosownie do art. 11 p.p.s.a. sąd administracyjny jest zobowiązany do wzięcia pod uwagę jedynie ustaleń prawomocnego wyroku skazującego, co do popełnienia przestępstwa, wydanego w postępowaniu karnym, co oznacza, że skorzystanie z innych dowodów zgromadzonych w tym postępowaniu zostało pozostawione do uznania sądu rozpoznającego sprawę administracyjną.*

Odnosząc się do kwestii ograniczonego zakresu stosowania zasady związania sądu administracyjnego wyrokiem karnym w porównaniu z identycznie sformułowaną zasadą w postępowaniu cywilnym zauważyć należy, iż wynika to przede wszystkim ze specyfiki postępowania przed sądami administracyjnymi, które co do zasady nie prowadzą postępowania dowodowego, a więc są ograniczone w ustalaniu faktów. Istotą postępowania przed sądami administracyjnymi jest badanie legalności działania lub bezczynności organów administracji publicznej, w tym również trafności ustaleń dokonanych przez te

organy (B. Dauter, *Zasada związania sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem sądu karnego*, *op. cit.*). Sąd administracyjny, zasadniczo, nie dokonuje własnych ustaleń faktycznych, ograniczając się do badania poprawności trybu gromadzenia oraz oceny materiału dowodowego przez organ administracyjny, jak również nie rozstrzyga sprawy administracyjnej co do istoty, tzn. nie ingeruje merytorycznie w treść stosunku administracyjnoprawnego (*vide* – M. Charkiewicz, *Moc prejudycjalna wyroku karnego*, [w:] *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń*, T.D. Nowak (red), P. Stanisławiszyn (red.), 2014 r., LEX/el).

W kontekście niniejszej sprawy podnieść trzeba, iż Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem z dnia 21 czerwca 2017 r., sygn. Ts 257/16 (OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 233) odmówił – stwierdzając oczywistą bezzasadność zarzutów – nadania biegu skardze konstytucyjnej dotyczącej stwierdzenia, że 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.

W uzasadnieniu omawianego postanowienia Trybunał Konstytucyjny – odnosząc się do zarzutu, iż art. 11 p.p.s.a. prowadzi do pozbawienia wnoszącej skargę konstytucyjną prawa do sprawiedliwego procesu gwarantowanego w art. 45 ust. 1 Konstytucji, jako że związanie sądu administracyjnego ustaleniami poczynionymi w prawomocnym wyroku karnym oznacza *de facto* pozbawienie jej prawa do sądu, gdyż nie ma żadnej możliwości zanegowania ustaleń poczynionych przez sąd karny w prawomocnym wyroku – podniósł m.in., że z samej treści kwestionowanego przepisu wynika, iż 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 podkreślił przy tym, iż 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. Sądy administracyjne nie ograniczają się zatem 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.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż w analizowanej sprawie zostały spełnione gwarancje, które obejmuje konstytucyjne prawo do sądu, w postaci:

- 1) prawa dostępu do sądu;
- 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.

Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem z dnia 11 października 2017 r., nie uwzględnił zażalenia na omawiane postanowienie z dnia 21 czerwca 2017 r.

W uzasadnieniu postanowienia odmawiającego uwzględnienia tegoż zażalenia Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., iż w zaskarżonym postanowieniu *Trybunał, wbrew twierdzeniom skarżącej, nie wyraził poglądu, w myśl którego sąd administracyjny związany był "wszystkimi ustaleniami faktycznymi" poczynionymi przez sąd karny. (...). Słusznie (...) 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. (...). Trybunał, dokonując oceny zarzutów skarżącej, które zmierzały do podważenia konstytucyjności art. 11 p.p.s.a., nie ograniczył się wyłącznie do literalnej wykładni tego przepisu. Zwrócił bowiem uwagę na to, że sąd administracyjny powinien traktować ustalenia sądu karnego, które nie zostały zawarte w wyroku skazującym, jedynie jako kolejny element materiału dowodowego podlegający klasycznej ocenie sądowej

Podobne stanowisko zajął Trybunał Konstytucyjny w sprawie o sygn. Ts 115/16, w której także 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 wzorcami z art. 2, art. 42 i art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny odmawiając, postanowieniem z dnia 4 kwietnia 2017 r., sygn. Ts 115/16 (OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 289), nadania w tej sprawie biegu skardze konstytucyjnej ze względu na jej oczywistą bezzasadność, w uzasadnieniu tegoż postanowienia również wskazał, iż z treści art. 11 p.p.s.a. 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 ppsa 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. Trybunał Konstytucyjny uznał w związku z tym, iż w badanej sprawie zostały zapewnione gwarancje wynikające z wyrażonego w art. 45 ust. 1 Konstytucji prawa do sądu.

Problem zgodności 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, z wzorcami z art. 2, art. 42 i art. 45 ust. 1 Konstytucji został podniesiony także w skardze konstytucyjnej w sprawie Ts 260/16.

Trybunał Konstytucyjny również w tej sprawie, postanowieniem z dnia 23 listopada 2017 r., sygn. Ts 260/16 (OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 16), odmówił nadania biegu skardze konstytucyjnej.

W postanowieniu tym, uzasadniając pogląd, iż sformułowane w skardze konstytucyjnej twierdzenia skarżącej o naruszeniu art. 45 ust. 1 Konstytucji przez zakwestionowany art. 11 p.p.s.a. są bezzasadne w stopniu oczywistym Trybunał Konstytucyjny wskazał podobną argumentację, jak w omawianych wcześniej postanowieniach wydanych w sprawach Ts 115/16 i Ts 257/16.

Powołana we wskazanych postanowieniach Trybunału Konstytucyjnego argumentacja dotycząca art. 11 p.p.s.a. ma odpowiednie zastosowanie w niniejszej sprawie w kontekście braku podstaw do uwzględnienia zarzutu niezgodności z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Niezależnie od powyższego, na marginesie zauważyć należy, iż w sprawie, na kanwie której Skarżący złożył niniejszą skargę konstytucyjną, przedmiotem kontroli sądoadministracyjnej była decyzja dotycząca określenia zobowiązania podatkowego Skarżącego w podatku VAT w okresie do stycznia do grudnia 2011 r.

Ustalenia wskazanych wcześniej prawomocnych wyroków skazujących L B. wiązały zaś organy podatkowe i sądy administracyjne w tej sprawie w zakresie dotyczącym obniżenia przez Skarżącego podatku należnego o podatek naliczony określony w tzw. pustych fakturach w okresie od stycznia do listopada 2011 r.

W zakresie dotyczącym obniżenia przez Skarżącego podatku należnego o podatek naliczony na podstawie tzw. pustych faktur w grudniu 2011 r. nie miała zatem zastosowania zasada określona w art. 11 p.p.s.a. W tym zakresie organy podatkowe i sądy administracyjne oparły swoje ustalenia na przeprowadzonych w postępowaniu kontrolnym czynnościach dowodowych.

Wskazać też wypada, iż w stanie faktycznym sprawy na kanwie której skierowana została niniejsza skarga konstytucyjna, w toku postępowania kontrolnego przeprowadzono szereg czynności dowodowych (w tym także wnioskowanych przez Skarżącego) w postaci m.in. przesłuchania świadków, oględzin miejsca i okazania dokumentów, na okoliczności dotyczące ustalenia, czy faktury wystawione przez L B. na rzecz Skarżącego dotyczyły transakcji handlowych faktycznie zaistniałych pomiędzy prowadzonymi przez nich firmami (*vide* – uzasadnienie decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W z dn. maja 2015 r., str. 28 – 44). W oparciu o te czynności organy

podatkowe przyjęły, iż Skarżący dokonał obniżenia podatku należnego na podstawie tzw. pustych faktur.

W świetle przedstawionej argumentacji należy uznać, iż przepis art. 11 p.p.s.a. w zakresie, w jakim przewiduje związanie ustaleniami wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego sądy administracyjne także w sprawach innych osób, niż osoba przeciwko której wyrok ten został wydany, jest zgodny z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Robert Herold
Zastępca Prokuratora Generalnego