



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 18 grudnia 2023 r.

Pozycja 93

WYROK

z dnia 4 lipca 2023 r.

Sygn. akt SK 8/20*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Zielonacki – przewodniczący
Piotr Pszczołkowski
Jakub Stelina
Wojciech Sych – sprawozdawca
Michał Warciński,

po rozpoznaniu w trybie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), na posiedzeniu niejawnym w dniu 4 lipca 2023 r., skargi konstytucyjnej D.Ł. o zbadanie zgodności:

- 1) art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 1302, ze zm.) „w zakresie, w jakim przepis ten wiąże sądy administracyjne oraz organy podatkowe również w sprawach innych osób niż oskarżony, przeciwko któremu zapadł prawomocny, skazujący wyrok w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym i przez to pozbawia te inne osoby, jeśli są podatnikami podatku od towarów i usług, prawa do pomniejszenia należnego podatku od towarów i usług o podatek naliczony”;
- 2) art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm.) w związku z art. 11 ustawy powołanej w punkcie 1 „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”
– z art. 2, art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji,

* Sentencja została ogłoszona dnia 11 lipca 2023 r. w Dz. U. poz. 1323.

o r z e k a:

Art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 259, ze zm.) w zakresie, w jakim wiąże sądy administracyjne również w sprawach innych osób niż osoba, przeciwko której wydano prawomocny, skazujący wyrok w postępowaniu karnym, jest zgodny z art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

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

umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Orzeczenie zapadło większością głosów.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 16 stycznia 2019 r. (data nadania), D.Ł. wystąpił z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego wyroku.

1.1. Skarga została sformułowana na tle następującego stanu faktycznego:

Decyzją z 20 czerwca 2013 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W. określił skarżącemu zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od stycznia do grudnia 2011 r. Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w W. z 15 listopada 2013 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. wyrokiem z 30 kwietnia 2014 r. (sygn. akt [...]) uchylił decyzję organu podatkowego drugiej instancji. W następstwie tego wyroku Dyrektor Izby Skarbowej w W. decyzją z 22 września 2014 r. uchylił decyzję organu kontroli skarbowej z 20 czerwca 2013 r. i przekazał sprawę temu organowi do ponownego rozpatrzenia.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W. decyzją z 25 maja 2015 r. określił skarżącemu, który prowadził działalność gospodarczą, kwoty zobowiązań w podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do grudnia 2011 r. z pominięciem podatku naliczonego, a wynikającego z faktur wystawionych przez kontrahenta skarżącego. Zdaniem organu, faktury te nie potwierdzały rzeczywistych transakcji handlowych. Były one bowiem tzw. pustymi fakturami, gdyż ich wystawieniu nie towarzyszyła dostawa towarów. Nie mogły w związku z tym stanowić – zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2022 r. poz. 931, ze zm.; dalej: VATu) – podstawy do odliczenia wynikającego z nich podatku naliczonego.

Dyrektor Izby Skarbowej w W., po rozpatrzeniu odwołania skarżącego, decyzją z 15 września 2015 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji z 25 maja 2015 r. Organ odwoławczy stwierdził, że kontrahent skarżącego został skazany prawomocnymi wyrokami za przestępstwa wynikające z art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.) polegające na tym, iż w okresie od października 2007 r. do listopada 2011 r. w ramach prowadzonej działalności gospodarczej wystawił w sposób nierzetelny 266 faktur VAT na rzecz skarżącego na łączną wartość brutto 6 099 497,67 zł. Organ drugiej instancji ustalił, że kontrahent przyznał się do zarzuczanych mu

czynów, zarówno podczas przesłuchania w trakcie dochodzenia prowadzonego przez organ kontroli skarbowej, jak i w toku rozprawy sądowej.

Skarżący wniósł skargę na powyższą decyzję, oddaloną przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. wyrokiem z 3 marca 2016 r. (sygn. akt [...]). Wyrokiem z 30 kwietnia 2018 r. (sygn. akt [...]) Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) oddalił skargę kasacyjną skarżącego. W uzasadnieniu wyroku NSA wskazał, że z prawomocnych wyroków karnych wynikało, iż kontrahent wystawił na rzecz skarżącego faktury niedokumentujące realnych dostaw towarów w nich ujętych. W tej sytuacji, w ocenie NSA, sąd pierwszej instancji prawidłowo przyjął, iż jest związany ustaleniem, że faktury te nie potwierdzały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, co było istotą przestępstwa, za które został skazany kontrahent skarżącego. Taka identyfikacja faktur „[m]ieściła się zatem wprost w pojęciu «ustalenia (...) co do popełnienia przestępstwa», które mocą art. 11 [ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 1302, ze zm.; dalej: p.p.s.a.)] wiąże sąd administracyjny” (uzasadnienie wyroku NSA z 30 kwietnia 2018 r., s. 13).

1.2. Skarżący zarzucił, że: art. 11 p.p.s.a. w zakresie, w jakim wiąże sądy administracyjne oraz organy podatkowe również w sprawach innych osób niż oskarżony, wobec którego został wydany prawomocny wyrok skazujący w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym, i przez to pozbawia te osoby prawa do pomniejszenia należnego podatku od towarów i usług (dalej: VAT) o podatek naliczony, oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a VATu w zakresie, w jakim pozbawia podatnika VAT prawa do pomniejszenia należnego podatku VATu o podatek naliczony ze względu na przyjęcie, że faktury wystawione na rzecz tego podatnika stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane, a stwierdzenie to jest wynikiem związania sądów administracyjnych i organów podatkowych prawomocnym wyrokiem skazującym wydanym w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym wobec osoby będącej kontrahentem skarżącego – są niezgodne z art. 2, art. 45 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Skarżący twierdzi, że na podstawie zakwestionowanych przepisów 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” (skarga, s. 1), co w konsekwencji doprowadziło do naruszenia jego prawa do sądu, w tym prawa do wysłuchania i prawa do sprawiedliwego procesu.

Skarżący zarzucił także naruszenie wynikających z art. 2 Konstytucji zasad: zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, bezpieczeństwa prawnego oraz sprawiedliwości proceduralnej w ten sposób, że „działania kontrahenta skarżącego, na które skarżący nie ma żadnego wpływu mogą pozbawić go prawa do odliczenia podatku 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” (skarga, s. 1-2).

Ponadto, w ocenie skarżącego, kwestionowane przepisy naruszyły jego prawo do własności i prawo do ochrony własności, zagwarantowane w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, w ten sposób, że „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” (skarga, s. 2).

2. W postanowieniu z 30 grudnia 2019 r., sygn. Ts 11/19 (OTK ZU B/2020, poz. 62) Trybunał Konstytucyjny nadał skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

3. W piśmie z 5 marca 2020 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

4. W piśmie z 26 czerwca 2020 r. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Sejm), reprezentowany przez Marszałka, wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4.1. Sejm zwrócił uwagę, że uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji jest „niezwykle lakoniczne” i „trudno [je] potraktować jako prawidłowe pod względem formalnoprawnym” (pismo z 26 czerwca 2020 r., s. 12). W ocenie Sejmu, nie można na jego podstawie stwierdzić, na czym ma polegać niezgodność z Konstytucją kwestionowanych przepisów. Tak sformułowane uzasadnienie nie spełnia wymogu formalnego wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK, co pociąga za sobą umorzenie postępowania w tym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4.2. W odniesieniu do powołanego jako wzorzec kontroli art. 2 Konstytucji, Sejm wskazał, że tam, gdzie skarżący dekoduje z tego przepisu zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego, postrzega on ów przepis jako samodzielny wzorzec kontroli, co zasadniczo jest niedopuszczalne w tym trybie postępowania. Skarżący zaś nie wyprowadził z art. 2 Konstytucji prawa podmiotowego lub wolności, nieujętych w innych normach konstytucyjnych, co jest ewentualnym warunkiem dopuszczalności powołania tego przepisu jako samoistnego wzorca kontroli w skardze konstytucyjnej. W zakresie wyprowadzanej przez skarżącego z art. 2 Konstytucji zasady sprawiedliwości proceduralnej, którą zdaje się on wiązać z prawem do sądu, Sejm podkreślił, że zasada ta mieści się w bardziej szczegółowej regulacji, tj. właśnie w art. 45 ust. 1 Konstytucji. W skardze konstytucyjnej nie wyprowadza się nic ponad to, co już wynika z tego przepisu, wobec czego art. 2 Konstytucji nie pełni w istocie pomocniczego wzorca kontroli. W zakresie kontroli zgodności zakwestionowanych przepisów z art. 2 Konstytucji, Sejm wniósł więc o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4.3. Analizując przedmiot kontroli, Sejm zwrócił uwagę, że postawiony przez skarżącego problem konstytucyjny ma swoje źródło wyłącznie w art. 11 p.p.s.a. Normatywnym źródłem tego problemu nie jest natomiast art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a VATu, którego ewentualna niezgodność z Konstytucją może mieć co najwyżej charakter pochodny i jest ściśle uzależniona od wcześniejszego stwierdzenia niezgodności z Konstytucją art. 11 p.p.s.a.

Następnie Sejm przedstawił analizę art. 11 p.p.s.a., przywołując stosowne orzecznictwo oraz poglądy przedstawicieli doktryny. Skonkludował ten wywód stwierdzeniem, że w sprawie podatkowej skarżącego doszło do prawidłowego zastosowania tego przepisu. Przytoczył także *ratio legis* kwestionowanej regulacji. Ponadto odwołał się do orzecznictwa Trybunału, który na etapie wstępnej kontroli formalnej kilku skarg konstytucyjnych, w których sformułowane zostały zarzuty podobne do postawionych w niniejszej sprawie, odmówił nadania im dalszego biegu z powodu oczywistej bezzasadności tych zarzutów.

Mając powyższe na uwadze, Sejm wniósł o umorzenie postępowania w niniejszej sprawie ze względu na oczywistą bezzasadność zarzutu skarżącego, iż art. 11 p.p.s.a. – przez to, że 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. Powołując szeroko tezy z orzeczeń Trybunału, uzasadnił, że art. 11 p.p.s.a. nie determinuje bez reszty przebiegu i wyniku postępowania podatkowego, a jedynie wiąże sądy administracyjne i organy podatkowe w zakresie ustaleń wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego. Znaczy to,

że sądy i organy podatkowe zasadniczo dokonują własnych ustaleń faktycznych i prawnych, które służą rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

5. W piśmie z 12 sierpnia 2020 r. Prokurator Generalny (dalej: Prokurator) wniósł o orzeczenie przez Trybunał, że 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 oraz o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

5.1. W ocenie Prokuratora, skarżący nie uzasadnił należyście zarzutów naruszenia przez kwestionowane przepisy art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 2 Konstytucji. Ponadto Prokurator zwrócił uwagę, że art. 2 Konstytucji nie może być samoistnym wzorcem kontroli w postępowaniu skargowym. W powyższym zakresie Prokurator wniósł zatem o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

5.2. Odnosząc się do zarzutu sformułowanego względem art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a VATu, Prokurator uznał, że w istocie źródła naruszenia wzorca wynikającego z art. 45 ust. 1 Konstytucji skarżący upatruje wyłącznie w art. 11 p.p.s.a. Kwestionuje bowiem regulację, która prowadzi do zastosowania wobec podatnika art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a VATu na skutek związania organów podatkowych i sądów administracyjnych ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego, wydanego wobec innej osoby, co do popełnienia przestępstwa polegającego na wystawieniu 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. W związku z tym postępowanie w zakresie zarzutów dotyczących art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a VATu powinno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

5.3. W niniejszej sprawie, w ocenie Prokuratora, merytorycznie rozpoznany może zostać jedynie zarzut niezgodności art. 11 p.p.s.a. – w zakresie wskazanym w skardze – z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Prokurator w szczególności zwrócił uwagę, że przewidziane w art. 11 p.p.s.a. związanie sądu administracyjnego ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego odnosi się tylko i wyłącznie do ustaleń dotyczących popełnienia przestępstwa, jeżeli jest to istotne z punktu widzenia postępowania sądownoadministracyjnego. W zakresie wykraczającym poza wskazane ustalenia organy podatkowe i sądy administracyjne mogą zatem dowodzić okoliczności pozwalających na ustalenia faktyczne i prawne niezbędne do rozstrzygnięcia konkretnej sprawy podatkowej. Związanie sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem skazującym sądu karnego ma na celu uniknięcie rozbieżności w orzecznictwie w związku z tak istotną kwestią, jak przypisanie jakiejś osobie tego, że popełniła przestępstwo, a także eliminuje potrzebę prowadzenia podwójnego postępowania dowodowego dla ustalenia tych samych faktów w różnych postępowaniach sądowych i w postępowaniu administracyjnym (co nie znaczy, że dołączenie skazującego wyroku sądu karnego do akt sprawy zwalnia organy podatkowe z obowiązku przeprowadzenia postępowania dowodowego).

W konsekwencji zarzut naruszenia prawa do sądu Prokurator uznał za niezasadny, co pociągnęło za sobą wniosek o stwierdzenie przez Trybunał zgodności art. 11 p.p.s.a. – w zakresie wskazanym w skardze – z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

II

Na podstawie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) Trybunał Konstytucyjny, po zapoznaniu się z pisemnymi stanowiskami uczestników postępowania oraz pozostałymi dowodami zgromadzonymi w sprawie, stwierdziwszy, że stanowią one wystarczającą podstawę do wydania orzeczenia, postanowił rozpoznać sprawę na posiedzeniu niejawnym.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. D.Ł. (dalej: skarżący) sformułował w skardze konstytucyjnej dwa zarzuty. Po pierwsze, zakwestionował art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 1302, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 259, ze zm.; dalej: 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”. Po drugie, zarzucił niezgodność z Konstytucją art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2022 r. poz. 931, ze zm.; dalej: VATu) 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”.

Jako wzorce kontroli w odniesieniu do obu zaskarżonych przepisów skarżący wskazał art. 2, art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

2. Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zarzutów Trybunał dokonał analizy formalnej skargi. Wprawdzie w postanowieniu Trybunału z 30 grudnia 2019 r., sygn. Ts 11/19 (OTK ZU B/2020, poz. 62) skardze został nadany dalszy bieg, jednak nie zwalnia to Trybunału na etapie kontroli merytorycznej z obowiązku zbadania, czy w sprawie nie występują ujemne przesłanki procesowe, pociągające za sobą konieczność umorzenia postępowania. Trybunał nie jest bowiem związany postanowieniem o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu, wydanym na etapie wstępnej kontroli formalnej.

2.1. Jako jeden z wzorców kontroli skarżący wskazał art. 2 Konstytucji, przy czym w *petitum* skargi wymienił go jako wzorzec samodzielny, doprecyzowując, że zakwestionowane przepisy naruszają następujące zasady, wywodzone z określonej w powołanym wzorcu zasady demokratycznego państwa prawnego: zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, bezpieczeństwa prawnego oraz sprawiedliwości proceduralnej. Natomiast w uzasadnieniu skargi, w części zatytułowanej „Uzasadnienie zarzutu niezgodności art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT z art. 2 w zw. z art. 45 ust. 1 Konstytucji

RP” (skarga, s. 15), skarżący powołał art. 2 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji, co zdaje się świadczyć o niesamodzielnosci tego przepisu jako wzorca kontroli.

Kwestia, w jakim charakterze został powołany jako wzorzec kontroli art. 2 Konstytucji, ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia warunków formalnych skargi. Co do zasady bowiem, przepis ten nie może być samodzielnym wzorcem kontroli w tym trybie postępowania, chyba że skarżący wskaże wywiedzione z niego prawa lub wolności, które nie zostały wyraźnie wysłowione w treści innych przepisów Konstytucji (zob. np. postanowienia TK z: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225 oraz 20 lutego 2008 r., sygn. SK 27/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 22 oraz wyroki TK z: 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2; 23 listopada 1998 r., sygn. SK 7/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 114 oraz 10 lipca 2000 r., sygn. SK 21/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 144). Skarżący może także odwołać 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 – wówczas będzie on pełnił funkcję pomocniczego wzorca kontroli występującego w powiązaniu z innym przepisem konstytucyjnym. W każdym wariantcie jest to jednak możliwość wyjątkowa i subsydiarna (zob. np. wyrok TK z 10 lipca 2007 r., sygn. SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75).

Analizując uzasadnienie skargi, Trybunał doszedł do wniosku, że niezależnie od sposobu ujęcia art. 2 Konstytucji został powołany w skardze jako samodzielny wzorzec kontroli. Powołanie jako pozostającego w związku z nim art. 45 ust. 1 Konstytucji nie zmienia bowiem charakteru art. 2 Konstytucji jako głównego wzorca, który ma być uzupełniony przez art. 45 ust. 1 Konstytucji. W związku z tym konieczne było ustalenie, czy skarżący wywiódł z tego przepisu konstytucyjne prawo lub wolność, niewyrażone w innych przepisach Konstytucji, które zostały, w jego ocenie, naruszone przez zakwestionowane przepisy. Trybunał przypomniał, że istota wywodzonych z art. 2 Konstytucji zasad: ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz bezpieczeństwa prawnego opiera się na wymaganii pewności prawa i polega w szczególności na zakazie zastawiania na obywatela pułapek prawnych, kreowaniu uprawnień pozornych lub formułowaniu przez państwo obietnic bez pokrycia (zob. np. wyroki TK z: 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138 i 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97).

Analiza skargi jednoznacznie wykazała, że skarżący nie spełnił warunku dopuszczającego uczynienie art. 2 Konstytucji samodzielnym wzorcem kontroli. Wymienił on bowiem jedynie hasłowo zasady wynikające z zasady demokratycznego państwa prawa, statuowanej w art. 2 Konstytucji, nie wskazując, jakie prawo podmiotowe chronione przez te zasady, które nie jest zawarte w innym przepisie Konstytucji, zostało, w jego ocenie, naruszone. Uzasadnienie zarzutu naruszenia art. 2 Konstytucji skarżący ograniczył do ponownego przedstawienia stanu faktycznego, w związku z którym sformułował skargę. Szczególnie uwzględnił okoliczności dotyczące sytuacji jego kontrahenta, który przyznał się do wystawiania na rzecz skarżącego tzw. pustych faktur i który, zdaniem skarżącego, „w ten prosty sposób zakończył (...) wszystkie swoje problemy podatkowe i karne, a cała odpowiedzialność za to działanie została przerzucona na skarżącego, który w procesie [kontrahenta] nie mógł brać udziału i o którym mógł nic nie wiedzieć” (skarga, s. 15). Uzasadnienie sprowadza się zatem w głównej mierze do krytyki zachowania kontrahenta skarżącego i podawania przykładów korzyści płynących dla oskarżonych w sprawach o wystawianie tzw. pustych faktur, którzy „dobrowolnie poddadzą się odpowiedzialności” (skarga, s. 15-16). Niezależnie od tego, że tak sformułowane zarzuty i ich uzasadnienie nie spełniają warunków dopuszczalności ich merytorycznego rozpoznania przez Trybunał, należy ponadto zauważyć, że w sprawie kontrahenta skarżącego w ogóle nie doszło do zastosowania instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (na co zwrócił uwagę także sam skarżący – zob. skarga, s. 15).

Nawet jeśli przyjąć, że skarżący, zarzucając naruszenie zasady sprawiedliwości proceduralnej, chciał wzmocnić zarzut naruszenia prawa do sądu, wynikającego z art. 45 ust. 1 Konstytucji, to i tak w tym zakresie skarga nie spełnia warunku formalnego. Odczytując z art. 2 Konstytucji zasadę sprawiedliwości proceduralnej, skarżący nie wywiódł z niej nic, ponad to, co wynika z art. 45 ust. 1 Konstytucji. W związku z tym nie spełnił warunku dopuszczalności powołania art. 2 Konstytucji jako wzorca pomocniczego, wzmacniającego lub uzupełniającego argumentację dotyczącą naruszenia art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Mając powyższe na uwadze, postępowanie w zakresie badania zgodności zakwestionowanych przepisów z art. 2 Konstytucji zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK) z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

2.2. Kolejnym wzorcem kontroli skarżący uczynił art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. W skardze wskazał, że statuowane w tym przepisie prawa: do własności i do ochrony własności zostały naruszone w ten sposób, że na podstawie zakwestionowanych przepisów „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” (skarga, s. 2). Zdaniem skarżącego, wykładnia zaskarżonych przepisów „prowadzi do obowiązku zapłaty podatku, co stanowi naruszenie prawa równej dla wszystkich ochrony własności (...) [oznaczającej] zakaz różnicowania intensywności ochrony pomiędzy podmiotami prawa prywatnego, osobami fizycznymi lub prawnymi, podmiotami prawa publicznego czy też państwem” (skarga, s. 17).

Trybunał przypominał, że skarżący ma obowiązek, wynikający z art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK, przedstawienia konkretnych i przekonujących argumentów świadczących o niezgodności z Konstytucją kwestionowanych regulacji. Tym samym nie tylko powinien on wskazać, jakie konstytucyjne prawa lub wolności zostały naruszone przez zaskarżone przepisy, lecz także opisać sposób tego naruszenia. Argumenty skarżącego muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej między przepisami wskazanymi w skardze jako przedmiot kontroli oraz tymi, które są określone jako wzorce. Nie wystarczy zatem, że skarżący wskaże określone przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne, lecz musi wyjaśnić, na czym owa niezgodność polega (zob. np. postanowienia TK z: 24 lipca 2002 r., sygn. SK 44/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 57; 28 lutego 2007 r., sygn. SK 78/06, OTK ZU nr 2/A/2007, poz. 21; 2 lutego 2012 r., sygn. SK 14/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 17).

Konfrontując powyższe wymogi z treścią uzasadnienia zarzutu naruszenia prawa własności i prawa do równej ochrony własności przez zakwestionowane w skardze przepisy, Trybunał ocenił, że nie spełnia ono wymogu formalnego określonego w art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK. Uzasadnienie jest lakoniczne, ogólnikowe, a przede wszystkim niejasne. Zdaniem Trybunału, skarżący nawet nie podjął próby wykazania, na czym miałyby polegać naruszenie praw wynikających z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji przez art. 11 p.p.s.a. i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a VATu. W szczególności niezrozumiałe są twierdzenia, że powołane przepisy „powodują powstanie u skarżącego zaległości podatkowej wbrew okolicznościom faktycznym” oraz że ich wykładnia „prowadzi do obowiązku zapłaty podatku, co stanowi naruszenie prawa równej dla wszystkich ochrony własności”. Postępowanie w zakresie dotyczącym wzorca wynikającego z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji zostało w związku z tym umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

2.3. Podsumowując, w efekcie formalnej analizy przepisów wskazanych w skardze jako wzorce, za jedyną dopuszczalną podstawę kontroli zgodności zakwestionowanych przepisów z Konstytucją Trybunał uznał jej art. 45 ust. 1.

3. Odnosząc się do przepisów wskazanych jako przedmiot kontroli oraz sposobu ujęcia zarzutu przez skarżącego, Trybunał zrekonstruował następujący problem konstytucyjny:

3.1. Zgodnie z zaskarżonym art. 11 p.p.s.a., ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny. Skarżący zarzucił, że przepis ten narusza prawo do sądu, w tym prawo do wysłuchania i prawo do sprawiedliwego procesu, ponieważ związanie prawomocnym skazującym wyrokiem karnym dotyczy nie tylko oskarżonego, przeciwko któremu zapadł wyrok, o którym mowa w tym przepisie, lecz także osoby, wobec której toczy się postępowanie podatkowe, lecz która nie występowała w postępowaniu karnym jako oskarżony. W konsekwencji, zdaniem skarżącego, osoba ta zostaje pozbawiona możliwości wykazywania w postępowaniu podatkowym okoliczności, które przemawiają na jej korzyść, ale są sprzeczne z ustaleniami prawomocnego skazującego wyroku karnego. Skutkiem powyższego jest, zdaniem skarżącego, pozbawienie tej innej osoby, jeśli jest podatnikiem podatku od towarów i usług, prawa do pomniejszenia należnego podatku od towarów i usług o podatek naliczony.

3.2. Na podstawie drugiego z kwestionowanych w skardze przepisów, art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a VATu, 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. Na tle tego przepisu, powołując go w związku z art. 11 p.p.s.a., skarżący sformułował zarzut niezgodności z Konstytucją „w zakresie, w jakim pozbawia [on] 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”.

Analizując ten zarzut, Trybunał doszedł do wniosku, że jego rzeczywistym źródłem nie jest art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a VATu, lecz art. 11 p.p.s.a. Skarżący nie zakwestionował bowiem przewidzianej w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a VATu zasady, że nie można obniżyć podatku należnego oraz zwrócić różnicy podatku lub zwrócić podatku naliczonego na podstawie faktur lub dokumentów celnych stwierdzających czynności fikcyjne. Podważył natomiast to, że przepis ten jest stosowany w sytuacji, w której fikcyjność tych czynności jest stwierdzana na podstawie prawomocnego wyroku sądu karnego wydanego wobec innej osoby niż podatnik. Zarzuty względem art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a VATu są zatem pochodną zarzutów sformułowanych względem art. 11 p.p.s.a. Świadczy o tym także argumentacja zawarta w skardze, zgodnie z którą „sam wyrok skazujący wystarczy do zastosowania regulacji art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT (...)”, a podatnik „[w] żaden sposób nie będzie mógł zakwestionować zastosowania [tego przepisu], ponieważ jego stosowanie będzie «naturalną» konsekwencją zastosowania wcześniej art. 11 p.p.s.a.” (skarga, s. 9). Skarżący ponadto nie uzasadnił, w jaki sposób art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a VATu narusza prawo do sądu.

Wobec powyższego postępowanie w zakresie kontroli zgodności z Konstytucją art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a VATu zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3.3. W efekcie kontroli warunków formalnych przedmiotem kontroli w niniejszym postępowaniu pozostał zatem – co do zasady – art. 11 p.p.s.a. w zakresie wskazanym w *petitum* skargi, wzorcem kontroli zaś art. 45 ust. 1 Konstytucji. Trybunał dokonał oceny, czy zgodne z prawem do sądu jest wynikające z tego przepisu związanie sądów administracyjnych ustaleniami wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa także w sprawach innych osób, niż osoba, przeciwko której wyrok ten został wydany.

4. Prawo do sądu, statuowane w art. 45 ust. 1 Konstytucji, to prawo każdego do „sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd”. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie dokonywał wykładni tego przepisu, ustalając treść poszczególnych elementów składających się na wyrażone w nim prawo. Linia orzecznicza w tym zakresie jest więc utrwalona, w związku z czym Trybunał ograniczył się do przypomnienia kwestii najważniejszych z punktu widzenia zarzutów sformułowanych w niniejszej sprawie.

Prawo do sądu obejmuje: po pierwsze, prawo dostępu do sądu, tj. uruchomienia procedury przed sądem – organem o określonej charakterystyce (właściwym, niezależnym, bezstronnym i niezawisłym), po drugie, prawo do odpowiednio ukształtowanej procedury sądowej (zgodnej między innymi z wymogami sprawiedliwości i jawności), po trzecie, prawo do wyroku sądowego, tj. do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia danej sprawy przez sąd, po czwarte, prawo do odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawę (zob. zamiast wielu: wyrok pełnego składu TK z 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108).

W niniejszej sprawie skarżący zarzucił naruszenie prawa do sądu w aspekcie prawa do wysłuchania i prawa do sprawiedliwego procesu. Odnosząc się do tych aspektów prawa statuowanego w art. 45 ust. 1 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny przypomniał, że istota sprawiedliwości 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, informowania, zapewnienia uczestnikom przewidywalności przebiegu postępowania, ujawnienia w sposób czytelny motywów rozstrzygnięcia, a także sprawne rozstrzygnięcie sprawy w rozsądnym terminie (zob. np. wyroki TK z: 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 i 22 października 2015 r., sygn. SK 28/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 149).

Skarżący zarzucił, że wprowadzie nie zamknięto mu drogi sądowej w sensie formalnym, lecz wskutek zastosowania zakwestionowanego przepisu uniemożliwiono mu prawnie skuteczną ochronę jego praw na drodze sądowej, czyli pozbawiono go prawa do sądu w sensie materialnym.

Trybunał przypomniał w związku z powyższym, że choć Konstytucja wprowadza domniemanie drogi sądowej, nie znaczy to, że wszelkie ograniczenia sądowej ochrony interesów jednostki są niedopuszczalne. W szczególnych, wyjątkowych okolicznościach może dojść do kolizji prawa do sądu z inną normą konstytucyjną, poddającą pod ochronę wartości o równym lub nawet większym znaczeniu dla funkcjonowania państwa lub rozwoju jednostki. Konieczność uwzględnienia obu norm konstytucyjnych może przemawiać za wprowadzeniem pewnych ograniczeń zakresu przedmiotowego prawa do sądu (por. wyroki: z 9 czerwca 1998 r., sygn. K 28/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 50, sygn. SK 19/98). Ograniczenia takie są jednak dopuszczalne jedynie w niezbędnym zakresie, jeżeli urzeczywistnienie danej wartości konstytucyjnej nie jest możliwe w inny sposób. Zasadność wprowadzenia tych ograniczeń powinna

podlegać ocenie z punktu widzenia przesłanek zawartych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, statuujących zasadę proporcjonalności ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności.

Art. 31 ust. 3 Konstytucji przewiduje, że ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasada proporcjonalności znalazła rozwinięcie jeszcze na gruncie poprzednich uregulowań konstytucyjnych (zob. orzeczenie z 26 kwietnia 1995 r., sygn. K 11/94, OTK z 1995 r., cz. I, s. 128-138). Za niezmiennie aktualne uznać należy stwierdzenie, iż dla oceny, czy doszło do naruszenia zasady proporcjonalności (zakazu nadmiernej ingerencji) konieczne jest przeprowadzenie testu, na podstawie którego można stwierdzić, że ograniczając prawa lub wolności jednostki, prawodawca spełnił trzy przesłanki. W tym celu należy udzielić odpowiedzi na trzy pytania: 1) czy dane ograniczenie może doprowadzić do zamierzonych skutków (przesłanka przydatności); 2) czy jest ono niezbędne dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związane (przesłanka konieczności) oraz 3) czy efekty ograniczenia pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nałożonych na obywatela (przesłanka proporcjonalności *sensu stricto*).

Uwzględniając powyższe, Trybunał dokonał oceny zarzutów sformułowanych przez skarżącego wobec art. 11 p.p.s.a. z punktu widzenia przesłanek zawartych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Prawo do sądu, w tym także sprawiedliwość proceduralna, jest bowiem prawem podstawowym, do którego ma zastosowanie zasada proporcjonalności. Ograniczenie tego prawa powinno zatem spełniać przesłanki, o których stanowi art. 31 ust. 3 Konstytucji. Z uwagi na uniwersalny charakter zasady statuowanej w powołanym przepisie, Trybunał, analizując zasadność zarzutu niezgodnego z Konstytucją ograniczenia wolności i praw, bierze ją pod uwagę z urzędu, nawet jeśli nie została powołana jako wzorzec kontroli w piśmie inicjującym postępowanie przed Trybunałem (zob. wyrok TK z 10 grudnia 2019 r., sygn. SK 16/19, OTK ZU A/2019, poz. 71). W niniejszej sprawie wzorcem kontroli Trybunał uczynił zatem art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

5. Ocenę poprzedziło jednak kilka uwag ogólnych dotyczących przepisu będącego przedmiotem kontroli.

Art. 11 p.p.s.a. wprowadza na gruncie postępowania sądownoadministracyjnego instytucję rozszerzonej prejudycjalności wyroku karnego (prejudycjalności *sensu largo*). Polega ona na związaniu sądu administracyjnego ustaleniami co do popełnienia przestępstwa. Sąd ten nie może dokonywać zatem ustaleń, których w tym zakresie dokonał sąd karny. Istnienie wyroku karnego nie jest przy tym konieczną przesłanką rozstrzygnięcia sprawy sądownoadministracyjnej (inaczej niż w sytuacji, gdy mamy do czynienia z prejudycjalnością *sensu stricto*, to jest, gdy rozstrzygnięcie sprawy karnej ma wiążące znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy sądownoadministracyjnej, np. wówczas, gdy sąd administracyjny uchyla decyzję wydaną w wyniku przestępstwa – art. 145 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, Dz. U. z 2023 r. poz. 775, ze zm.; dalej: k.p.a.), natomiast ma wiążącą moc dowodową w zakresie zawartych w wyroku ustaleń faktycznych, które mogą mieć znaczenie dla rozstrzygnięcia o administracyjnoprawnych skutkach zdarzeń (zob. J. Drachal, J. Jagielski, P. Gołaszewski, komentarz do art. 11, Nb 1 i 20, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2023).

Zasada związania sądu administracyjnego wyrokiem sądu karnego odnosi się wyłącznie do prawomocnych wyroków skazujących. Znaczy to, że sąd administracyjny nie jest związany wyrokiem uniewinniającym, orzeczeniem o umorzeniu postępowania lub umarzają-

cym warunkowo postępowanie. Związanie dotyczy ponadto wyroków skazujących za przestępstwo, nie odnosi się więc do wyroków skazujących za popełnienie wykroczenia (zob. więcej na temat różnego rodzaju rozstrzygnięć i zakresu związania nimi sądu administracyjnego na podstawie art. 11 p.p.s.a. – J. Drachal, J. Jagielski, P. Gołaszewski, *op. cit.* oraz powołane tam orzecznictwo).

Przez pojęcie „ustalenia prawomocnego wyroku” należy rozumieć ustalenia wynikające z sentencji wyroku karnego dotyczące osoby sprawcy, strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstwa oraz miejsca i czasu jego popełnienia (zob. np. wyroki NSA z: 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2070/09 i 19 lipca 2017 r., sygn. akt I FSK 2204/15; wszystkie powołane w uzasadnieniu orzeczenia sądów administracyjnych pochodzą z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). Sąd administracyjny nie jest natomiast związany ustaleniami zawartymi w uzasadnieniu wyroku karnego, a zatem jest uprawniony do oceny – tak jak innych dowodów w sprawie – ustaleń zawartych w uzasadnieniu wymienionego wyroku (zob. np. wyrok NSA z 19 lipca 2011 r., sygn. akt I FSK 790/10).

W orzecznictwie sądów administracyjnych, jak również wśród przedstawicieli doktryny nie ulega wątpliwości, że adresatem art. 11 p.p.s.a. są nie tylko sądy administracyjne, lecz także – pośrednio – organy administracji publicznej, w tym organy podatkowe. Znaczy to, że sąd administracyjny nie może podważać ustaleń organu administracji publicznej zgodnych z ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego oraz akceptuje ustalenia organu administracyjnego zgodne z ustaleniami takiego wyroku. Jednocześnie sąd będzie musiał uznać za błędne ustalenia organu, o ile nie będą korespondowały z zasadą związania ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego (zob. J. Drachal, J. Jagielski, P. Gołaszewski, *op. cit.* oraz powołane tam orzecznictwo i literatura).

Z punktu widzenia zarzutów sformułowanych w niniejszej sprawie należy podkreślić, że 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 sądownoadministracyjnego. 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 wyroku karnego wyłącznie do skazanego występującego jako strona postępowania przed organami, a następnie przed sądem (por. wyroki NSA z: 26 lutego 2008 r., sygn. akt I FSK 262/07; 1 kwietnia 2008 r., sygn. akt I FSK 434/07; 30 lipca 2008 r., sygn. akt I FSK 826/07; 26 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 587/09; 23 stycznia 2018 r., sygn. akt I FSK 892/16).

6. Analizując sprawę skarżącego, Trybunał stwierdził, że art. 11 p.p.s.a. został w niej zastosowany w sposób zgodny z jednolitą, utrwaloną linią orzecniczą sądów administracyjnych, aprobowaną przez doktrynę prawa administracyjnego. Przyznaje to także sam skarżący, który w uzasadnieniu skargi powołał liczne orzecznictwo sądownoadministracyjne, interpretujące kwestionowany przepis. Skarżący uważa jednak, iż stosowanie zasady rozszerzonej prawomocności wyroku karnego pomija to, że „osoba, która nie uczestniczyła w postępowaniu karnym i nie mogła wpłynąć na jego przebieg, będzie również adresatem normy prawnej wynikającej z art. 11 p.p.s.a.” (skarga, s. 8) i w konsekwencji, mimo że nie była oskarżona, zostanie pozbawiona prawa do sprawiedliwego procesu i obarczona skutkami działań oskarżonego, na które nie miała wpływu. Skarżący twierdzi także, iż „w demokratycznym państwie prawnym nie można prymatowi jednej dziedziny prawa nad innymi przypisywać tak doniosłej roli, że przysyłania on takie fundamentalne prawa i wolności jednostki, jak prawo do sądu (...)” (skarga, *ibidem*).

6.1. Z zarzutami skarżącego nie sposób się zgodzić. Podniesione przezeń argumenty zdają się sugerować, że jedyną podstawą rozstrzygnięcia jego sprawy podatkowej, na której oparły się organy podatkowe i sądy administracyjne, był wyrok skazujący jego kontrahenta za przestępstwo wystawiania tzw. pustych faktur, których nabywcą – co trzeba podkreślić – był skarżący. Tymczasem ustalenia prawomocnego skazującego wyroku karnego są tylko jednym z elementów, które bierze pod uwagę sąd administracyjny, wydając rozstrzygnięcie w danej sprawie. Zgodnie bowiem z art. 133 § 1 p.p.s.a., sąd administracyjny wydaje wyrok na podstawie akt sprawy. Znaczy to, że podstawą orzekania sądu administracyjnego jest materiał zgromadzony przez organ administracji publicznej w toku całego postępowania toczącego się przed organami obydwu instancji (zob. np. A. Kabat, komentarz do art. 133, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. II, red. B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, opubl. LEX/el. 2021) 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). Nie ulega zatem wątpliwości, że sądy administracyjne nie ograniczają się jedynie do powtórzenia ustaleń poczynionych w prawomocnym wyroku karnym. Ponadto należy przypomnieć, że sąd administracyjny jest związany wyłącznie treścią sentencji prawomocnego wyroku wydanego w postępowaniu karnym. Znaczy to, że jest on uprawniony do oceny – tak jak i innych dowodów w sprawie – ustaleń sądu karnego zawartych w uzasadnieniu wyroku. Uzasadnienie nie ma bowiem mocy wiążącej, ponieważ jest jedynie ilustracją dochodzenia przez sąd do rozstrzygnięcia (zob. wyrok NSA z 25 lipca 2006 r., sygn. akt I FSK 425/05).

Odnosząc się do roli art. 11 p.p.s.a. w poprzedzającym postępowanie sądowoadministracyjne postępowaniu administracyjnym, wyjaśnić należy, że w k.p.a. nie ma regulacji prawnej, z której wynikałoby, że ustalenia dokonane w postępowaniu sądowym stwierdzone prawomocnym wyrokiem sądu wiążą organ administracji publicznej. W orzecznictwie sądów administracyjnych wprost wskazuje się jednak, że wyroki karne skazujące np. współników czy też kontrahentów osoby będącej stroną postępowania muszą być brane przez organy pod uwagę (i w konsekwencji przez sąd administracyjny). Potencjalnie może to budzić pewne wątpliwości, czy na tym etapie postępowania, ze względu na ograniczenie dowodowe wynikające z art. 11 p.p.s.a., są zachowane standardy prawa do sądu. W orzecznictwie sądów administracyjnych jednolicie prezentowane jest stanowisko, że „nie oznacza to jednak, iż (...) dołączenie [wyroków karnych] do akt sprawy zwalnia organy z obowiązku przeprowadzenia postępowania dowodowego” (wyrok NSA z 26 lutego 2008 r., sygn. akt I FSK 262/07). Podkreśla się także, że ustalenia co do faktów zawarte w sentencji prawomocnego wyroku sądu wprawdzie nie są przedmiotem postępowania dowodowego w sprawie, są wiążące dla organu administracji publicznej i nie podlegają weryfikacji w odróżnieniu od innych faktów w postępowaniu administracyjnym, jednak mogą być przedmiotem oceny ze względu na odmiennność postępowania administracyjnego od postępowania sądowego (zob. wyrok NSA z 21 czerwca 2007 r., sygn. akt II GSK 58/07). „Ograniczając w art. 11 ustawy [p.p.s.a.] związaną sądów administracyjnych – a co za tym idzie, także organów administracji publicznej – jedynie do sentencji wyroku karnego skazującego, ustawodawca uczynił to nie bez powodu, albowiem w ten właśnie sposób pozostawił konieczny oraz niezbędny orzecznictwu organów administracji margines swobody w zakresie gromadzenia i oceny materiału dowodowego” (wyrok NSA z 28 lutego 2023 r., sygn. akt II GSK 1271/19). Trybunał podkreśla zatem, że pośrednie stosowanie art. 11 p.p.s.a. także przez organy postępowania administracyjnego nie powoduje, że postępowanie dowodowe na tym etapie staje się fikcją. Po pierwsze, przeciwnie wnioski wynikają wprost z orzecznictwa sądów administracyjnych. Po drugie, k.p.a. nakazuje organom administracji publicznej działać zgodnie z prawem (zasada praworządności, której pierwotnym źródłem jest art. 7 Konstytucji), rozstrzygać wątpliwości na korzyść strony, uwzględniać interes społeczny i interes obywateli, prowadzić sprawę sprawiedliwie (zasada

pogłębiania zaufania do administracji publicznej), zapewnić stronie i innym uczestnikom postępowania czynny udział w nim (por. art. 6-16 k.p.a.). Kontrola przestrzegania przez organy tych zasad w postępowaniu administracyjnym dokonywana jest przez sądy administracyjne. Po trzecie zaś, przyjęcie przez Trybunał Konstytucyjny przy ocenie zgodności zakwestionowanego przepisu z Konstytucją założenia, że organy administracji, dysponując prawomocnym skazującym wyrokiem karnym, nie prowadzą postępowania dowodowego, czyli nie przestrzegają zasad ogólnych postępowania administracyjnego, stanowiłoby aprobatę przez Trybunał poglądu, że organy władzy publicznej naruszają wyrażoną w art. 7 Konstytucji zasadę praworządności, nakazującą im działanie na podstawie i w granicach prawa.

W tym świetle twierdzenia skarżącego, że „norma prawna wynikająca z art. 11 p.p.s.a. uniemożliwiła (...) przeprowadzenie jakichkolwiek dowodów (...) i dokonanie ich oceny w zakresie ustalenia, czy [oskarżony] sprzedawał skarżącemu towary” (skarga, s. 9) nie mają żadnego oparcia w treści normatywnej kwestionowanego przepisu. Zasada związania sądów administracyjnych ustaleniami prawomocnego skazującego wyroku karnego wydanego w sprawie innej osoby niż oskarżony nie narusza gwarancji prawa do sądu wynikających z art. 45 ust. 1 Konstytucji. W szczególności nie pozbawia prawa do wysłuchania i prawa do sprawiedliwego procesu – skarżący w toku prowadzonego postępowania miał zagwarantowaną możliwość prezentowania dodatkowych dowodów przemawiających za zasadnością jego stanowiska, natomiast ich nieuwzględnienie przez organy podatkowe i następnie sąd administracyjny – jako sfera stosowania prawa – pozostaje poza kontrolą Trybunału Konstytucyjnego. Nie ulega jednak, w ocenie Trybunału, wątpliwości, że skarżącego – podczas prowadzonego postępowania sądownoadministracyjnego i poprzedzającego je postępowania podatkowego – obejmowały wszelkie gwarancje wynikające z art. 45 ust. 1 Konstytucji. Świadczy o tym okoliczność, że w jego sprawie, w toku postępowania kontrolnego przeprowadzono liczne czynności dowodowe, w tym także wnioscowane przez skarżącego, i to w oparciu o te czynności organy podatkowe przyjęły, że dokonał on obniżenia podatku należnego na podstawie tzw. pustych faktur (zob. decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W. z 25 maja 2015 r., s. 28 i n.).

6.2. Niezależnie od powyższej konkluzji, mając na uwadze charakter prawa do sądu (zob. uwagi zawarte w pkt. 4, III cz. uzasadnienia), potencjalną kolizję tego prawa z innymi konstytucyjnymi wartościami oraz sformułowany przez skarżącego zarzut nadmiernej ingerencji w jego prawo do sądu, Trybunał ocenił art. 11 p.p.s.a. także z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Nie ulega wątpliwości, że spełniona została formalna przesłanka dopuszczalności ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności, tj. ograniczenie zostało ustanowione w ustawie.

Analizując dopuszczalność ograniczenia prawa do sądu z perspektywy przesłanki przydatności, Trybunał zwrócił w pierwszej kolejności uwagę, że skarżący w swej argumentacji całkowicie pominął *ratio legis* wprowadzenia do systemu prawnego art. 11 p.p.s.a. Tymczasem zasada związania sądu administracyjnego skazującym wyrokiem sądu karnego została ustanowiona po to, by unikać rozbieżności w orzecznictwie sądów karnych i innych w związku z tak istotną kwestią, jak przypisanie określonej osobie tego, że popełniła przestępstwo. Wiążąca wypowiedź w tej kwestii może pochodzić od sądu karnego i takiej wypowiedzi inne sądy nie powinny podważać, ani ponownie zajmować się badaniem tych okoliczności, które są istotne dla stwierdzenia, kto i jaki czyn zabroniony ustawą popełnił (zob. M. Romańska, komentarz do art. 11, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. VI, red. T. Woś, Warszawa 2016). „Związanie to zostało wprowadzone, aby uniknąć sytuacji, w których na podstawie tych samych stanów faktycznych zapadałyby różne

orzeczenia w postępowaniu karnym i sądownoadministracyjnym” (wyrok WSA w Łodzi z 8 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 1002/12).

Rozwiązanie to eliminuje także potrzebę prowadzenia podwójnego postępowania dowodowego w celu ustalenia tych samych faktów w różnych postępowaniach sądowych i w postępowaniu administracyjnym. Art. 11 p.p.s.a. służy więc także zapewnieniu sprawności (ekonomii) postępowania.

W ocenie Trybunału, nie ulega wątpliwości, że zakwestionowana regulacja realizuje założone przez ustawodawcę cele, spełniając tym samym kryterium przydatności.

Analizując kryterium konieczności, Trybunał podkreślił, że art. 11 p.p.s.a. i statuowana w nim zasada rozszerzonej prawomocności wyroków karnych chronią konstytucyjne wartości, tj. zasadę pewności prawa i stabilności orzeczeń sądowych, które mają swe źródło w wynikającej z art. 2 Konstytucji zasadzie demokratycznego państwa prawnego. Ograniczenia w postępowaniu dowodowym wynikające z art. 11 p.p.s.a. są zatem niezbędne dla ochrony innych konstytucyjnych wartości. W kategoriach konstytucyjnych stabilność orzeczeń sądowych służy zapewnieniu bezpieczeństwa i porządku publicznego, tj. wartości wymienionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wyrok TK, sygn. SK 16/19), których ochrona usprawiedliwia ograniczenie innego konstytucyjnego prawa – w tym wypadku prawa do sądu. Trybunał Konstytucyjny uznał przy tym, że celu tego nie da się osiągnąć w żaden inny sposób.

Trybunał zwrócił także uwagę, że sądy administracyjne nie mają wątpliwości, iż art. 11 p.p.s.a. nie narusza prawa do sądu gwarantowanego w art. 45 Konstytucji. W wyroku z 16 marca 2018 r., sygn. akt I FSK 922/16, NSA stwierdził, że „[p]rzeciwnie wprowadzenie do postępowań sądowych normy, która zapewnia poszanowanie prawomocnych wyroków sądów właściwych w sprawach orzekania o popełnieniu przestępstwa i zapewnienie jednolitości orzecznictwa sądowego w tym zakresie sprzyja realizacji zasady demokratycznego państwa prawnego, wynikającej z art. 2 ustawy zasadniczej”.

W świetle dotychczasowych ustaleń przydatność i konieczność art. 11 p.p.s.a. w kwestionowanym zakresie dla realizacji założonego przez ustawodawcę celu nie budziły wątpliwości. Pozostawało więc jedynie ocenić, czy nie odbywa się to w sposób nadmiernie rygorystyczny, tj. czy spełniona jest przesłanka proporcjonalności *sensu stricto*.

Dokonana przez Trybunał analiza normatywna i analiza praktyki stosowania art. 11 p.p.s.a. na podstawie orzecznictwa sądów administracyjnych (zob. pkt 5, III cz. uzasadnienia), potwierdzają, że ograniczenie dowodowe wynikające z kwestionowanego przepisu, którego adresatem są sąd administracyjny i – pośrednio – organ administracji publicznej, nie uniemożliwiają stronie postępowania wnioskowania o przeprowadzenie w toku postępowania administracyjnego wszelkich dowodów, które uznaje ona za celowe do wykazania swoich racji. Art. 11 p.p.s.a. nie zwalnia także organu administracji publicznej z obowiązku wszechstronnego wyjaśnienia sprawy, zgodnie z zasadami ogólnymi k.p.a. Kontrolę formalną w tym zakresie sprawuje sąd administracyjny, do którego skarga przysługuje stronie postępowania administracyjnego. Trybunał ponownie zwrócił uwagę, że zasada związania sądu administracyjnego prawomocnym skazującym wyrokiem karnym jest interpretowana restrykcyjnie i wąsko – obejmuje jedynie ustalenia wynikające z sentencji takiego wyroku. Nie wiążą zatem sądu (ani organu) żadne inne rozstrzygnięcia sądu karnego ani rozstrzygnięcia wydane w innych postępowaniach niż karne. Co więcej, nie ma charakteru wiążącego uzasadnienie skazującego wyroku karnego. W tym więc zakresie organ dokonuje w pełni samodzielnych ustaleń, respektując przy tym zasady ogólne postępowania administracyjnego. Zdaniem Trybunału zatem, zakwestionowana regulacja nie nakłada na obywatela nieproporcjonalnych ciężarów, które są nie do pogodzenia z realizacją interesu publicznego wyrażonego w art. 11 p.p.s.a.

Podsumowując, w ocenie Trybunału, art. 11 p.p.s.a. spełnia wszystkie kryteria testu proporcjonalności.

6.3. Obszerna część uzasadnienia skargi poświęcona została porównaniu treści art. 11 p.p.s.a. z jego odpowiednikiem na gruncie procedury cywilnej, art. 11 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2021 r. poz. 1805, ze zm.; dalej: k.p.c.), zgodnie z którym „[u]stalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd w postępowaniu cywilnym [zdanie pierwsze]. Jednakże osoba, która nie była oskarżona, może powoływać się w postępowaniu cywilnym na wszelkie okoliczności wyłączające lub ograniczające jej odpowiedzialność cywilną [zdanie drugie]”. Zdaniem skarżącego, „[p]omimo tego, że w ustawie p.p.s.a. brakuje odpowiednika drugiego zdania art. 11 k.p.c., to ze względu na: 1) fakt, że ustawa p.p.s.a. była wzorowana na k.p.c. 2) zasady wykładni prawa, w tym wykładni systemowej 3) represyjność prawa podatkowego – należałoby przy stosowaniu instytucji związania prawomocnym wyrokiem sądu karnego stosować reguły wykładni wypracowane przez procedurę cywilną” (skarga, s. 10).

Odnosząc się do tej argumentacji, Trybunał zwrócił uwagę, że skarżący zdaje się nie zauważać tego, iż ograniczony zakres stosowania zasady związania sądu administracyjnego wyrokiem karnym w porównaniu z identycznie sformułowaną zasadą w postępowaniu cywilnym wynika przede wszystkim ze specyfiki postępowania przed sądami administracyjnymi, które – co do zasady – nie prowadzą postępowania dowodowego, a więc są ograniczone w ustalaniu faktów, jak również nie rozstrzygają sprawy administracyjnej co do istoty, tzn. nie ingerują merytorycznie w treść stosunku administracyjnoprawnego. Zasadniczo nie jest zatem możliwe prowadzenie postępowania dowodowego przed sądem administracyjnym, który kontrolę legalności opiera na materiale dowodowym zgromadzonym w postępowaniu przed organem administracji wydającym zaskarżoną decyzję. Na podstawie art. 106 § 3 p.p.s.a. sądowi z urzędu lub na wniosek stron przysługuje wprawdzie uprawnienie (a nie obowiązek) do przeprowadzenia dowodów uzupełniających z dokumentów, jeżeli jest to niezbędne do wyjaśnienia istotnych wątpliwości i nie spowoduje nadmiernego przedłużenia postępowania w sprawie, jednak celem postępowania dowodowego, o którym mowa w powołanym przepisie, nie jest ponowne ustalenie stanu faktycznego w sprawie administracyjnej, lecz wyłącznie ocena, czy organy administracji ustaliły ten stan zgodnie z przepisami postępowania administracyjnego, a w konsekwencji, czy dokonały prawidłowej subsumcji ustalonego stanu faktycznego do dyspozycji określonych przepisów prawa materialnego (zob. wyrok NSA z 3 kwietnia 2019 r., sygn. akt II FSK 1259/17). Art. 11 p.p.s.a. zatem, mimo podobieństwa do art. 11 k.p.c., pełni w postępowaniu sądoadministracyjnym odmienną funkcję aniżeli art. 11 k.p.c. w procedurze cywilnej. Należy go więc rozumieć w ten sposób, że zakazuje on sądowi podważania ustaleń organu administracji publicznej zgodnych z ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego oraz nakazuje akceptację ustaleń organu administracyjnego zgodnych z ustaleniami karnego wyroku skazującego (por. J. Drachal, J. Jagielski, P. Gołaszewski, *op. cit.* oraz powołane tam orzecznictwo).

Wnioski wyciągane przez skarżącego w tym zakresie są zatem nieuprawnione, a zaprezentowana argumentacja nie uchyla domniemania zgodności art. 11 p.p.s.a. z art. 45 ust. 1 Konstytucji. Na marginesie jedynie Trybunał zwraca uwagę, że hipotetyczny wyrok Trybunału, uwzględniający zarzuty skarżącego, podważałby ustanowioną przez ustawodawcę rolę sądów administracyjnych, będących sądami prawa, a nie faktów, oraz naruszałby przyjętą przezeń koncepcję postępowania sądoadministracyjnego, którego celem jest kontrola wyłączenie legalności działania organów administracji publicznej.

7. Podsumowując, art. 11 p.p.s.a. w zakresie wskazanym w sentencji niniejszego wyroku, jest zgodny z art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zdanie odrębne

sędziego TK Michała Warcińskiego
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 4 lipca 2023 r., sygn. akt SK 8/20

Na podstawie art. 106 ust. 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku TK z dnia 4 lipca 2023 r. o sygn. akt SK 8/20.

Postępowanie w tej sprawie podlegało umorzeniu także w zakresie, w którym niniejszy skład wydał wyrok. Powołany w tym orzeczeniu wzorzec kontroli – art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji jest bowiem w sprawie wzorcem nieadekwatnym.

Według utrwalonego orzecznictwa Trybunału prawo do sądu wyrażone w art. 45 ust. 1 Konstytucji obejmuje w szczególności: po pierwsze, prawo dostępu do sądu, a więc prawo do uruchomienia procedury przed sądem – organem właściwym, niezależnym, bezstronnym i niezawisłym; po drugie, prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymaganiami sprawiedliwości oraz jawności; po trzecie, prawo do wyroku sądowego, a więc prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia danej sprawy przez sąd (por. wyroki TK z: 9 czerwca 1998 r., sygn. K 28/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 50; 16 marca 1999 r., sygn. SK 19/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 36; 10 maja 2000 r., sygn. K 21/99, OTK ZU nr 4/2000, poz. 109; 31 marca 2005 r., sygn. SK 26/02, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29; 14 marca 2006 r., sygn. SK 4/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 29; 18 grudnia 2007 r., sygn. SK 54/05, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 158).

Zgodnie z zaskarżonym art. 11 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ustalenia wydane w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny. W skardze zarzucono przedmiotowi kontroli, że narusza prawo do sądu skarżącego przez uniemożliwienie mu zajęcia stanowiska co do ustaleń faktycznych prawomocnego wyroku skazującego nawet inną niż on osobę. Niezależnie bowiem od tego, czy wyrok taki dotyczy strony postępowania administracyjnego, ustalenia co do popełnienia przestępstwa nie mogą być przez nią podważane w postępowaniu sądownoadministracyjnym. Zarzut skargi jest zatem zarzutem naruszenia prawa do bycia wysłuchanym w postępowaniu sądowym.

Według ugruntowanego orzecznictwa Trybunału prawo to stanowi jeden z elementów prawa do sądu, a ściślej – prawa do sprawiedliwego procesu (por. wyroki TK z: 12 marca 2002 r., sygn. P 9/01, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 14; 17 września 2002 r., sygn. SK 35/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 60; 11 czerwca 2002 r., sygn. SK 5/02, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 41). W jednym z orzeczeń Trybunał stwierdził, że zgodnie z wymaganiami sprawiedliwości proceduralnej „uczestnicy postępowania muszą mieć realną możliwość przedstawienia swoich racji, a sąd ma obowiązek je rozważyć. Podstawą sądowego rozstrzygnięcia mogą być tylko takie okoliczności i dowody, do których mogli się ustosunkować uczestnicy postępowania. Jest to zasada określana jako «prawo do wysłuchania»; przyjmuje się, iż w demokratycznym państwie prawnym prawo do sądu nieuwzględniające prawa do wysłuchania byłoby fikcją” (wyrok z 13 maja 2002 r., sygn. SK 32/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 31).

Powoływane w skardze konstytucyjne prawo do sądu jest w istocie prawem do sądu administracyjnego. Jest zatem zdeterminowane ufundowanymi przez Konstytucję ustrojem, pozycją oraz kompetencjami sądownictwa administracyjnego. Prawo do sądu administracyjnego gwarantuje zatem tylko te prawa, które są objęte konstytucyjnymi założeniami sądownictwa administracyjnego.

Sądownictwo administracyjne w Polsce ustanawia w szczególności art. 175 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe. W myśl art. 184 Konstytucji sądownictwo administracyjne sprawują Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne. Z kolei art. 176 ust. 1 Konstytucji nakazuje co najmniej dwuinstancyjność postępowania także przed sądami administracyjnymi.

Rudymetry w niniejszej sprawie jest jednak zakres kompetencji sądów administracyjnych. Według powoływanego już art. 184 Konstytucji sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Przepis ten, wykładany w zgodzie z zasadą trójpodziału władz (art. 10 Konstytucji), stanowi, że sądy administracyjne sprawują jedynie kontrolę legalności orzeczeń (decyzji) organów administracji publicznej. Nie mają kompetencji do rozstrzygania istoty spraw administracyjnych, jak czynią to organy administracji. Nie rozstrząsają zasadności czy słuszności decyzji administracyjnych, ale kontrolują ich zgodność z prawem procesowym oraz materialnym. W przeciwnym wypadku sąd administracyjny pełniłby także funkcję organu władzy wykonawczej, naruszając przez to zasadę trójpodziału władz.

Wskazany zakres kompetencji sądów administracyjnych determinuje konstytucyjny model postępowania przed nimi. W szczególności sąd administracyjny nie może czynić własnych ustaleń stanu faktycznego, będącego podstawą kontrolowanej decyzji administracyjnej, a jedynie kontrolować, czy postępowanie organu administracji, wiodące do takich ustaleń, jest zgodne z przepisami prawa. Prawo do sądu administracyjnego obejmuje zatem prawo do wysłuchania, ale tylko w powyższym zakresie. Strona postępowania przed sądem administracyjnym, z racji kompetencji tego sądu, nie może w ramach prawa do wysłuchania przedstawiać ze skutkiem prawnym swojej wersji stanu faktycznego, stanowiącego podstawę decyzji administracyjnej. Może jedynie twierdzić i wskazywać dowody na poparcie takiego twierdzenia, że postępowanie organu administracji prowadzące do określonych ustaleń faktycznych było nielegalne.

Mając to na uwadze, należy stwierdzić, że niemożność podważenia ustaleń faktycznych prawomocnego wyroku skazującego jest wobec prawa do wysłuchania przez sąd administracyjny indyferentna, pozostaje bowiem poza ramami jego gwarancji. Powołany w skardze przedmiot kontroli nie może więc ani realizować prawa do wysłuchania, ani naruszać go, choćby nawet w zgodzie z wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasadą proporcjonalności *sensu largo*. Zastosowany w niniejszym wyroku wzorzec kontroli jest zatem wobec przedmiotu kontroli nieadekwatny, dlatego postępowanie przed Trybunałem także w tym zakresie należało umorzyć na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

Z powyższych względów złożyłem niniejsze zdanie odrębne.

Zdanie odrębne

sędziego TK Andrzeja Zielonackiego
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z 4 lipca 2023 r., sygn. akt SK 8/20

Na podstawie art. 106 ust. 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2023 r. (sygn. SK 8/20).

I

Nie zgadzam się z wydanym przez Trybunał Konstytucyjny rozstrzygnięciem. Uważam, że w niniejszej sprawie należało orzec, iż art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 259, ze zm.; dalej: p.p.s.a.) w zakresie, w jakim wiąże sądy administracyjne oraz organy administracyjne (podatkowe) również w sprawach innych osób niż oskarżony, przeciwko któremu zapadł prawomocny, skazujący wyrok w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.

II

W pierwszej kolejności uważam, że umorzenie postępowania odnośnie do art. 2 Konstytucji było błędne. W tym miejscu odsyłam do moich uwag poczynionych w punkcie II zdania odrębnego do wyroku TK z 22 czerwca 2022 r. o sygn. SK 32/19 (OTK ZU A/2022, poz. 53). Wskazany wzorzec w aspekcie zasad bezpieczeństwa prawnego oraz zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa – w szczególności w świetle wyroku pełnego składu z 8 grudnia 1999 r. o sygn. SK 19/99 (OTK ZU nr 7/1999, poz. 161) oraz wyroków z: 10 lipca 2000 r. o sygn. SK 21/99 (OTK ZU nr 5/2000, poz. 144), 14 września 2001 r. o sygn. SK 11/00 (OTK ZU nr 6/2001, poz. 166), 9 czerwca 2003 r. o sygn. SK 12/03 (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 51), 8 kwietnia 2014 r. o sygn. SK 22/11 (OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 37) i 16 grudnia 2020 r. o sygn. SK 26/16 (OTK ZU A/2020, poz. 69) – mógł być wzorcem „samodzielnym” w niniejszej sprawie i jako taki mógł stanowić dla Trybunału nawet jedyny punkt odniesienia. Niemniej jednak skarżący wyraźnie na s. 15-16 powiązał ten przepis ustawy zasadniczej z art. 45 ust. 1 Konstytucji i do tak określonego wzorca kontroli należało się odnieść.

III

Przechodząc już do oceny samego rozstrzygnięcia, muszę stwierdzić, że w niniejszej sprawie Trybunał usankcjonował przepis, który w istocie podważa sens postępowania dowodowego na etapie postępowania administracyjnego, które poprzedza procedowanie przed sądem administracyjnym. Cóż z tego, że jednostka nieskazana w sprawie karnej lub karnej skarbowej może w postępowaniu administracyjnym dowodzić swoich racji i coś z tego, że organ administracyjny nawet te racje mógłby hipotetycznie uwzględnić, przeprowadzając we własnym zakresie postępowanie dowodowe, które potwierdzałoby stanowisko jednostki, jak i tak rozstrzygnięcie administracyjne w takiej sytuacji podlega uchyleniu. Uchyleniu, albowiem art. 11 p.p.s.a. zakazuje sądowi administracyjnemu brania pod uwagę okoliczności wyłączających lub ograniczających – ogólnie rzecz ujmując – odpowiedzialność administracyjnoprawną osoby, która nie była oskarżona; art. 11 w powiązaniu z art. 153 p.p.s.a. wymusza zaś – po uchyleniu rozstrzygnięcia administracyjnego przez sąd – na organie administracyjnym pominięcie własnych ustaleń odnośnie do osoby innej, niż oskarżona w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym. Osoba nieoskarżona (nieskazana) nie ma żadnych gwarancji proceduralnych przed sądem administracyjnym, a tym bardziej przed organem administracyjnym, gdyż automatycznie ustalenia wyroku karnego wydanego wobec innej osoby pełnią tu funkcję prejudykatu. Co istotne – inaczej, aniżeli w postępowaniu cywilnym, gdyż tam art. 11 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2019 r. poz. 1805, ze zm.; dalej: k.p.c.) w zdaniu drugim pozwala osobie nieoskarżonej w sprawie karnej na dowodzenie braku lub ograniczenia jej odpowiedzialności cywilnej.

Argument, że postępowanie sądowoadministracyjne w Polsce przyjęło model kasatoryjny, a przez to nie można byłoby art. 11 p.p.s.a. skonstruować, tak jak art. 11 k.p.c., jest chybiony; zgodnie z art. 184 Konstytucji sądy administracyjne działają na podstawie ustawy (ustrojodawca milczy, w jakim modelu sądowa kontroli administracji ma się odbywać), co oznacza, że to od decyzji ustawodawcy zwykłego zależy model kontroli sądowoadministracyjnej; w 2002 r. przyjęto model kasatoryjny, choć np. na podstawie art. 149 § 1b p.p.s.a., dodanego przez art. 1 pkt 40 lit. b ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. poz. 658), sąd administracyjny – w razie bezczynności organu administracyjnego – może orzec o istnieniu lub nieistnieniu uprawnienia lub obowiązku, jeżeli pozwala na to charakter sprawy oraz niebudzące uzasadnionych wątpliwości okoliczności jej stanu faktycznego i prawnego.

IV

Podsumowując, art. 11 p.p.s.a. w obecnym brzmieniu – w mojej ocenie – narusza konstytucyjne prawo do sądu w państwie demokratycznym, albowiem pozbawia jednostkę prawa do rzetelnego rozpatrzenia jej sprawy – wprost na poziomie sądu administracyjnego, a pośrednio na poziomie organu administracyjnego.

Prawo do sądu – w pełnym jego konstytucyjnym wymiarze – nie może nigdy przybierać iluzorycznej formy. Teoretyczna możliwość przedstawienia swoich racji czy powołania dowodów przez stronę nie czyni zadość normie zawartej w art. 45 ust. 1 Konstytucji (jak też wywodzonej z tego przepisu w powiązaniu z art. 2 ustawy zasadniczej), gdy i tak regulacja ustawowa – czyli art. 11 p.p.s.a. – nie daje sądowi administracyjnemu żadnego pola manewru przy rozstrzygnięciu sprawy.

Z powyższych przyczyn zdecydowałem się na zgłoszenie zdania odrębnego.