

PRZEGLĄD PRAWA ADMINISTRACYJNEGO

(4)2021 • DOI: 10.17951/ppa.2021.4.11-23

UNIWERSYTET TECHNOLOGICZNO-HUMANISTYCZNY
IM. KAZIMIERZA PUŁASKIEGO W RADOMIU

PIOTR KOBYLSKI

p.kobylski@uthrad.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0345-904X>

Wiążące ustalenia prawomocnego
wyroku skazującego w świetle art. 11
Prawa o postępowaniu przed sądami
administracyjnymi na przykładzie prawa
do odliczenia podatku od towarów i usług

*Binding Findings of a Final Conviction in the Light
of Article 11 of the Law on Proceedings before
Administrative Courts on the Example of the Right
to Deduct Tax on Goods and Services*

Wprowadzenie

Niniejsze opracowanie zostało poświęcone zagadnieniu wiążących ustaleń wyroku skazującego w świetle art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹. Związanie sądu administracyjnego ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego w myśl tego przepisu dotyczy tylko i wyłącznie ustaleń dotyczących faktu popełnienia przestępstwa, o ile jest to ważne z punktu widzenia postępowania sądowo-administracyjnego. W rezultacie art. 11 p.p.s.a. wiąże sąd administracyjny jedynie we wskazanym powyżej zakresie. *A contrario* wszystkie inne ustalenia, wykraczające poza elementy stanu faktycznego przestępstwa wynikające z prawomocnego orzeczenia skazującego, nie mogą mieć mocy wiążącej. Niniejsza reguła będzie mieć zastosowanie, nawet jeżeli są one zawarte w sentencji tego wyroku². Wynika zatem z tego, że to, o czym zadecydował sąd w prawomocnym wyroku skazującym w zakresie strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstwa oraz czasu jego popełnienia, nie może być inaczej dowodzone w trakcie prowadzonego postępowania sądowo-administracyjnego.

Głównym zamierzeniem badawczym jest charakterystyka tego, jaki wpływ ma art. 11 p.p.s.a. na zachowanie prawa do odliczenia podatku od towarów i usług. Z jednej strony fakt, że dostawca działał w „dobrej wierze” i zrealizował wszystkie uzasadnione środki, jakie pozostawały w jego mocy, stanowi istotną okoliczność dla ustalenia możliwości zobowiązania go do rozliczenia podatku od towarów i usług *a posteriori*. Co do zasady podatnik nie powinien ponosić odpowiedzialności za sprzeczne z prawem działania osób trzecich w zakresie wywiązywania się z obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Z drugiej strony sąd administracyjny jest związany ustaleniami faktycznymi poczynionymi w trakcie prowadzonego postępowania karnego skarbowego.

Celem pracy jest również ocena istnienia „dobrej wiary” jako przesłanki pozyskania prawa do odliczenia podatku naliczonego w wyniku nierzetelnej transakcji. Należy zatem wskazać, w jakim zakresie i na jakiej podstawie prawodawca założył, że wypracowane rozwiązanie prawne zadecyduje o dobrze funkcjonującym modelu prawa do sądu. Dopełnieniem opracowania są rozważania dotyczące przeważającego poglądu orzecznictwa sądów krajowych, zgodnie z którym uznanie tego, czy podatnik działał z zachowaniem należytej

¹ T.j. Dz.U. 2022, poz. 329, dalej: p.p.s.a.

² B. Dauter, *Zasada związania sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem skazującym co do popełnienia przestępstwa*, [w:] *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, red. B. Dauter, Warszawa 2018, s. 55.

staranności, jest uwarunkowane oceną „dobrej wiary” jako wymogu realizacji prawa do odliczenia podatku.

Generalnie rzecz biorąc, należy stwierdzić, że w literaturze można spotkać się z dość obszernymi opracowaniami dotyczącymi podatku od towarów i usług, natomiast zagadnienie to w świetle art. 11 p.p.s.a. potraktowano dość fragmentarycznie. Wybór przedmiotu analizy podyktowany został zatem luką w literaturze prawa. Stanowi to dodatkową przesłankę uzasadniającą podjęcie wskazanych zadań badawczych. Warstwa teoretycznoprawna rozważań koncentruje się w znacznej mierze na systemie gwarancji procesowych, których zadaniem jest doprowadzenie do ukształtowania się sytuacji określonego podmiotu w sferze prawa administracyjnego.

Ponadto tematyka ta ma istotne znaczenie zarówno dla organów podatkowych, jak i dla podatników. Trzeba podkreślić, że dla właściwie funkcjonującego systemu podatkowego istotny jest system źródeł finansowania. Zasadnicze znaczenie ma w tym kontekście podatek od towarów i usług, biorąc pod uwagę przede wszystkim jego przejrzystość egzekucji. Nie ulega wątpliwości, że fundamentalny staje się w tym kontekście art. 11 p.p.s.a. w zakresie, w jakim przepis ten wiąże sądy administracyjne i organy podatkowe w sprawach innych osób niż oskarżony, przeciwko któremu zapadł prawomocny wyrok skazujący w postępowaniu karnym skarbowym. Na tle powyższych uwag należy zastanowić się, czy działania podjęte przez ustawodawcę, polegające na ustanowieniu zasady związania sądu ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa, gwarantują zarazem prawo do sądu. Należy także zastanowić się na tle obowiązujących przepisów prawnych, jakie są oczekiwania i kierunki zmian analizowanej instytucji. Przez lata niniejszy środek prawny uległ pewnym przeobrażeniom, co może powodować dowolność bądź brak możliwości poprawnej logicznie, funkcjonalnej i spójnej systemowo interpretacji.

Wyznaczone cele przesądziły o wyborze układu opracowania i metod badawczych. Praca zakłada pluralizm metodologiczny. Dwoma głównymi metodami badawczymi, jakie zostały wykorzystane, są metoda dogmatyczno-prawna oraz metoda teoretyczno-prawna. Pomocniczo wykorzystane zostały metoda historyczno-prawna i metoda analityczna, co pozwoliło na zaprezentowanie przedmiotu badań z punktu widzenia jego ewolucji oraz na uzyskanie pełnego obrazu omawianej problematyki, a także metoda socjologiczna, przy pomocy której został określony społeczny skutek wiążącego ustalenia prawomocnego wyroku skazującego w świetle przepisu art. 11 p.p.s.a.

Art. 11 p.p.s.a. w ujęciu konstytucyjnej zasady prawa do sądu

Należy podkreślić, że utrwalił się pogląd, zgodnie z którym zasada związania wynikająca z art. 11 p.p.s.a. dotyczy nie tylko osoby skazanej prawomocnym wyrokiem, lecz także osób trzecich³. Dodatkowo ma ona zastosowanie wtedy, gdy do skazania doszło na skutek dobrowolnego poddania się odpowiedzialności.

Mając powyższe na względzie, należy uznać, że przepis art. 11 p.p.s.a. ma istotny wpływ na ustalanie stanu faktycznego. Warto jednak zastanowić się nad jego znaczeniem w kontekście art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁴, który zapewnia prawo do sądu i sprawiedliwego procesu. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że niniejsza reguła jest jednym z zasadniczych założeń demokratycznego państwa prawnego. „W konsekwencji prawo do wymiaru sprawiedliwości przez sąd zajmuje tak ważne miejsce, że jakakolwiek wykładnia ścieśniająca (...) w tym zakresie nie odpowiadałaby ani celowi, ani charakterowi ustroju Rzeczypospolitej Polskiej”⁵. Z kolei posługując się wykładnią językową, można postawić tezę, że art. 11 p.p.s.a. nie pozwala wykazać okoliczności wyłączających bądź ograniczających odpowiedzialność podatnika w przedmiocie odliczenia podatku od towarów i usług. Otóż na zasadzie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁶ 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. Przepis ten bezpośrednio pozbawia prawa do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy lub zwrotu podatku naliczonego na podstawie wystawionych faktur, faktur korygujących lub dokumentów celnych. Ograniczono zatem zasadę neutralności podatku od towarów i usług, która daje kompetencję do odliczenia podatku naliczonego na poprzednim etapie obrotu.

Ważny w tym względzie jest jednak wyjątek wynikający z rozszerzonego uprawnienia do odliczenia podatku w myśl art. 168 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług oraz dyrektywy 2006/112/WE⁷, polegający na nieświadomym uczestnictwie odbiorcy faktury związanym z obowiązkiem podatkowym w podatku od towarów

³ Zob. wyrok NSA z dnia 12 marca 2019 r., II FSK 815/17, LEX nr 2641555.

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483, z późn. zm.), dalej: Konstytucja RP.

⁵ Wyrok TK z dnia 7 stycznia 1992 r., K 8/91, LEX nr 25280. Zob. także: wyrok TK z dnia 15 grudnia 2020 r., SK 12/20, LEX nr 3092832.

⁶ T.j. Dz.U. 2022, poz. 196.

⁷ Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347/1, 11.12.2006).

i usług. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) podkreśla się, że nie można pozbawić prawa do odliczenia podatku podatnika, który działał w „dobrej wierze”. W tym ujęciu podatnik nie może zasłaniać się brakiem wiedzy, że dostawca popełnił przestępstwo. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał, że w sytuacji gdy dana faktura nie odzwierciedla rzeczywistej transakcji pomiędzy podmiotami na niej wskazanymi, lecz zawiera wszystkie elementy formalne, podatnik zachowuje prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z takiej faktury, pod warunkiem że przedsięwziął wszystkie działania, jakich można od niego racjonalnie oczekiwać w celu utwierdzenia się w przekonaniu, iż dokonywana przez niego transakcja nie stanowi nadużycia prawa. Istotne są tylko te działania, które faktycznie mają sprawdzić wiarygodność kontrahenta danego podatnika. Zasada neutralności nie może dotyczyć podmiotów, które nie dokładają należytej staranności⁸. Warto jednak zwrócić uwagę, że w przypadku kiedy 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 jeśli inne dowody wykazywały okoliczności kwestionujące orzeczenie karne. W ramach omawianego zagadnienia oznacza to, że sam wyrok skazujący wystarczy do zastosowania regulacji art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług. W konsekwencji można byłoby założyć, że podatnik, który nie był oskarżonym w procesie karnym, nie będzie mógł wykorzystać swojego prawa do odliczenia podatku od towarów i usług, ponieważ każdy dowód przeprowadzony na tę okoliczność będzie prowadzić do naruszenia przepisu art. 11 p.p.s.a.

Kompetencja do odliczenia podatku od towarów i usług względem związania sądu administracyjnego ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego

Powszechny stał się pogląd w orzecznictwie sądów krajowych, zgodnie z którym „w przypadku wydania wyroku karnego skazującego organy nie mają swobody w zakresie ustalenia okoliczności objętych wyrokiem. Podstawą takiego ograniczenia organu w prowadzeniu postępowania dowodowego jest art. 11 p.p.s.a. wyrażający zasadę związania sądu administracyjnego ustaleniami wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa. (...) nie tylko sąd administracyjny jest związany ustaleniami prawomocnego wyroku sądu karnego co do popełnienia przestępstwa, ale adresatami tej reguły są również pośrednio organy administracji publicznej,

⁸ Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach C-80/11 i C-142/11, LEX nr 1165797.

które w sprawie będącej przedmiotem kontroli ze strony sądu administracyjnego czyniły ustalenia faktyczne”⁹. W rezultacie związanie ustaleniami prawomocnego wyroku prowadzi do tego, że sąd w tym zakresie, w jakim związanie powstało, nie ma prawa dokonywania ustaleń odmiennych.

Mając na uwadze to, co zostało wskazane wyżej, należy zadać pytanie, czy przepis art. 11 p.p.s.a. zamyka drogę do dochodzenia swoich praw, naruszając w ten sposób prawo do sądu, w tym prawo do wysłuchania i prawo do sprawiedliwego procesu ustanowione w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

W nauce prawa podkreśla się, że analizowany przepis jest tożsamy z art. 11 zd. 1 Kodeksu postępowania cywilnego¹⁰, co oznacza, że w postępowaniu sądowo-administracyjnym pełni tę samą rolę co art. 11 k.p.c. w procedurze cywilnej¹¹. K. Piasecki wyraził dość interesujący pogląd, że nadanie mocy wiążącej ustaleniom wyroku karnego stanowi wyjątek od zasady bezpośredniości i swobodnej oceny dowodów, a co za tym idzie co do zasady także od zasady niezawisłości sędziego przy rozstrzyganiu sprawy¹². W związku z tym literalna wykładnia art. 11 k.p.c. powinna być prowadzona w sposób ścisły, by nie dochodziło do rozszerzenia zakresu okoliczności, które nie podlegają weryfikacji i ocenie przez sąd administracyjny. Istotny w tym kontekście jest jednak fakt, że prawodawca nie zamieścił w art. 11 p.p.s.a. odpowiednio zd. 2 art. 11 k.p.c., który stanowi, że „jednakże osoba, która nie była oskarżona, może powoływać się w postępowaniu cywilnym na wszelkie okoliczności wyłączające lub ograniczające jej odpowiedzialność cywilną”. Oznacza to, że osoba trzecia, która nie była oskarżona, ma prawo powoływać się w procedurze cywilnej na wszelkie okoliczności wyłączające bądź ograniczające jej odpowiedzialność cywilną. W tym zakresie istotne jest to, że TSUE uznał, iż organy podatkowe nie mają uprawnienia, by przerzucać na podatnika ciężar badania prawidłowości prowadzenia działalności przez swoich kontrahentów, jeżeli podatnik nie ma powodów, by zakładać, iż byli oni uczestnikami przestępstwa bądź nadużycia w tym podatku¹³. Nie ulega jednak wątpliwości, że organy powinny odmówić prawa do odliczenia, jeśli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że prawo to wykorzystywane jest w celach wiążących się z przestępstwem bądź nadużyciem.

⁹ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2020 r., I GSK 1394/20, LEX nr 3109575.

¹⁰ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. 2021, poz. 1805, ze zm.), dalej: k.p.c.

¹¹ T. Woś, *Prawomocność orzeczeń*, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. T. Woś, Warszawa 2016, s. 970–981.

¹² K. Piasecki, *Niektóre aspekty uzasadnienia wpływu postępowania i wyroku karnego na postępowanie cywilne*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Kamila Stefki*, Warszawa–Wrocław 1967, s. 245.

¹³ Wyrok TSUE z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11, LEX nr 1258614.

Ogólnie należy także zauważyć, że orzecznictwo sądów krajowych wskazuje, iż istnieje możliwość odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur, które nie odzwierciedlają rzeczywistości, o ile podatnik nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, że bierze udział w czynnościach związanych z przestępstwem w podatku od towarów i usług¹⁴. Wynika z tego, że podatnik podatku od towarów i usług ma prawo udowodnić istnienie dostawy towarów, jeżeli nie wiedział o nierzetelnych działaniach swojego dostawcy, a towar został mu przekazany. Można więc dojść do wniosku, że art. 11 p.p.s.a. jest sprzeczny z poglądem TSUE i orzecznictwa sądów krajowych, skoro nie pozwala dokonywać ustaleń wbrew orzeczeniu sądu skazującego, który decyduje o ewentualnym braku dostaw. Wydawać by się mogło, że w ten sposób podatnik podatku od towarów i usług zostaje pozbawiony kompetencji do powołania się na tzw. dobrą wiarę. Trzeba zwrócić uwagę na fakt, że podatnik podatku od towarów i usług wręcz powinien 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 efekcie może to jednak tworzyć wyobrażenie, że w przypadku kiedy przepis art. 11 p.p.s.a. zakazuje dokonywać ustaleń wbrew sentencji orzeczenia karnego, który decyduje o braku dostaw, to zarazem taki podatnik traci prawo do powołania się na „dobrą wiarę”. Nic bardziej mylnego. Zasada związania ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa nie może przesądzać sama przez się, mając na uwadze przepisy prawa podatkowego, o istnieniu odpowiedzialności podatkowej osoby, która nie była oskarżona.

Biorąc pod uwagę przepis art. 11 p.p.s.a., należy wskazać, że związanie sądu administracyjnego ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego odnosi się tylko i wyłącznie do ustaleń dotyczących faktu popełnienia przestępstwa, tzn. jego strony podmiotowej i przedmiotowej, osoby sprawcy, czasu i miejsca popełnienia, jeśli jest to istotne z punktu widzenia postępowania sądowno-administracyjnego. Z tego względu przepis art. 11 p.p.s.a. wiąże sąd administracyjny, a na wcześniejszym etapie organy podatkowe, tylko w powyższym zakresie¹⁵. Warto przy tym podkreślić, że przewidziane w art. 11 p.p.s.a. związanie sądu administracyjnego ustaleniami prawomocnego orzeczenia odnosi się wyłącznie do ustaleń dotyczących faktu popełnienia przestępstwa, a zatem w zakresie wykraczającym poza wskazane ustalenia co do popełnienia przestępstwa organy podatkowe i sądy administracyjne mogą w postępowaniu podatkowym i sądowno-administracyj-

¹⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 14 lutego 2019 r., I FSK 2356/18, LEX nr 2641636; wyrok NSA z dnia 19 lutego 2019 r., I FSK 30/17, LEX nr 2644130.

¹⁵ M. Romańska, *Realizacja prawa do sądu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, red. J. Filipek, Bielsko-Biała 2003, s. 537.

nym wykazać okoliczności dające sposobność na ustalenia faktyczne i prawne nieodzowne dla rozstrzygnięcia konkretnej sprawy podatkowej¹⁶.

Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z dnia 21 czerwca 2017 r. wskazał, że z samej treści art. 11 p.p.s.a. 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 sądowno-administracyjnym”¹⁷. Ponadto – jak słusznie zauważa J.P. Tarno – sąd administracyjny nie ma kompetencji dokonywać identycznych ustaleń, których dokonał sąd karny co do popełnienia przestępstwa. Jeśli zatem sąd administracyjny ma obowiązek wziąć pod uwagę jedynie ustalenia prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa, wydanego w postępowaniu karnym, to skorzystanie z innych dowodów zgromadzonych w tym postępowaniu zostanie *de facto* pozostawione do uznania sądu rozpoznającego sprawę administracyjną. W rezultacie sąd jest zobowiązany zaaprobować ustalenia takiego organu, jeśli naturalnie są zgodne z ustaleniami wyroku karnego¹⁸. Należy zatem zaznaczyć, że sąd administracyjny nie jest związany wszystkimi ustaleniami faktycznymi, do których doszedł sąd karny.

Przekładając te rozważania na grunt analizowanego przypadku, trzeba podnieść, że podatnik – skarżący – jest objęty gwarancjami, które wynikają z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Na konstytucyjne prawo do sądu składa się przede wszystkim: prawo dostępu do sądu, prawo do odpowiedniej procedury sądowej oraz prawo do wyroku sądowego. W tym miejscu warto przywołać pogląd Trybunału Konstytucyjnego, który zasługuje na szczególne uznanie. Otóż Trybunał podniósł, iż „nie można tracić z pola widzenia faktu, że nie istnieje w żadnym systemie prawnym bezwzględne i absolutne prawo do sądu, które nie podlegałoby jakimkolwiek ograniczeniom i które w konsekwencji stwarzałoby uprawnionemu nieograniczoną możliwość ochrony swych praw na drodze sądowej. To stwierdzenie należy odnieść do wszystkich kategorii praw, bowiem samo ukształtowanie postępowania przed sądem w sposób respektujący określone procedury stanowi istotne i rzeczywiste ograniczenie prawa do sądu, konieczne jednak ze względu na inne wartości powszechnie szanowane w państwie prawnym, jak w szczególności bezpieczeństwo prawne, zasada legalizmu czy zaufanie do prawa. Te powszechnie przyjęte i ogólnie

¹⁶ M. Bogusz, *Granice przedmiotowe prawa do sądu w sprawach z zakresu administracji publicznej*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2005, vol. 13, s. 356–360.

¹⁷ Postanowienie TK z dnia 21 czerwca 2017 r., Ts 257/16, LEX nr 2387540.

¹⁸ J.P. Tarno, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 60–65.

stosowane we wszystkich rodzajach postępowania formalne rygory proceduralne wyznaczają więc bardzo wyraźne granice, w jakich może być realizowane prawo do sądu, a jednocześnie tworzą punkt odniesienia przy ocenie tych formalnych restrykcji, które sięgają dalej i wyznaczają węższe pole, w jakim może dokonywać się ochrona sądowa określonego prawa¹⁹. Z tego względu art. 11 p.p.s.a. stanowi gwarancję ochrony pewności obrotu prawnego i powagi wymiaru sprawiedliwości. Dzięki takiej regulacji możliwe jest wyeliminowanie przypadku, w którym na podstawie tych samych stanów faktycznych zapadałyby odmienne orzeczenia w postępowaniu karnym i sądowno-administracyjnym. Na marginesie warto jeszcze zaznaczyć, że sąd administracyjny powinien wykorzystać ustalenia sądu karnego, które nie znalazły się w orzeczeniu skazującym, wyłącznie jako jeden z elementów materiału dowodowego podlegający zwykłej ocenie sądu.

Faktyczne nabycie towarów bądź usług jest nieodzownym elementem modelu odliczania podatku naliczonego. Zgodnie z art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁰ realizacja obowiązku podatkowego uzależniona jest od zaistnienia określonych, konkretnych i obiektywnych okoliczności rodzących powstanie tego obowiązku. Elementy obiektywne przeważają nad stroną subiektywną, jaką jest przede wszystkim „dobra wiara”. Nie ulega wątpliwości, że system ustalania zobowiązania podatkowego w podatku od towaru i usług pozwala dokonać nadużyć przy rozliczaniu tego podatku przez zawyżenie kwoty podatku naliczonego lub obniżenie kwoty podatku należnego. Wystawianie faktur nieukazujących rzeczywistych zdarzeń służy tworzeniu fikcyjnej rzeczywistości podatkowej i w konsekwencji pozwala na tzw. pranie brudnych pieniędzy²¹. Należy zatem stwierdzić, że uwzględnianie „dobrej wiary” podatnika jest zasadne w sytuacji, gdy wystawca faktury jest jedynie firmantem, co oznacza, że rzeczywiście dostarcza towar, ale towar ten pochodzi od innego nieujawnionego podmiotu²².

Obowiązek wydania wyroku na podstawie akt sprawy

Ratio legis wprowadzenia do systemu prawnego zasady związania sądu administracyjnego skazującym orzeczeniem sądu karnego była chęć wyeliminowania rozbieżności w orzecznictwie sądów karnych w związku z tak ważnym zagad-

¹⁹ M. Zubik, *Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów*, Warszawa 2008, s. 243.

²⁰ T.j. Dz.U. 2021, poz. 2328.

²¹ Por. G. Szczuciński, *Funkcjonowanie polskiej jednostki analityki finansowej – wybrane zagadnienia*, [w:] *Proceder prania pieniędzy i jego implikacje*, red. E.W. Pływaczewski, Warszawa 2013, s. 161–162.

²² J. Pęczek-Czerwińska, *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*, Warszawa 2016, s. 23–24.

nieniem jak przypisanie danej osobie tego, że popełniła przestępstwo. Związanie sądu administracyjnego ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego zostało wprowadzone po to, by zapobiec sytuacjom, w których na podstawie tych samych stanów faktycznych byłyby wydawane odmienne orzeczenia w postępowaniu karnym i sądowno-administracyjnym. Tym samym regulacja ta uznaje za zbędną potrzebę prowadzenia podwójnego postępowania dowodowego dla ustalenia tych samych faktów w odrębnych postępowaniach sądowych i w postępowaniu administracyjnym. Co ważne, utrwalił się także pogląd, zgodnie z którym okoliczność, iż orzeczenia karne skazujące chociażby współników bądź kontrahentów osoby będącej stroną postępowania sądowno-administracyjnego muszą być brane pod uwagę przez organy podatkowe i w rezultacie przez sąd administracyjny, nie oznacza, że dołączenie takich orzeczeń do akt sprawy zdejmuje z organów podatkowych obowiązek przeprowadzenia postępowania dowodowego²³.

Mając na uwadze wnioski płynące z niniejszego opracowania, trzeba wskazać, że art. 11 p.p.s.a. w zakresie, w jakim przepis ten wiąże sądy administracyjne oraz organy podatkowe, również w sprawach osób innych niż oskarżony, przeciwko któremu zapadł prawomocny wyrok skazujący, w pełni wpisuje się w dyspozycję przepisu art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. W związku z tym art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług w żaden sposób nie pozbawia podatnika tego podatku kompetencji do pomniejszenia należnego podatku od towarów i usług o podatek naliczony. Ustalenia prawomocnych wyroków skazujących danego podatnika wiążą zatem organy podatkowe i sądy administracyjne w zakresie dotyczącym chociażby obniżenia przez takiego podatnika podatku należnego o podatek naliczony określony w tzw. pustych fakturach. W takim przypadku w zakresie dotyczącym obniżenia przez podatnika podatku należnego o podatek naliczony na podstawie tzw. pustych faktur nie ma zastosowania zasada określona w art. 11 p.p.s.a. Organy podatkowe i sądy administracyjne opierają swoje ustalenia na przeprowadzonych w postępowaniu kontrolnym czynnościach dowodowych. Warto podnieść, że na mocy art. 133 § 1 p.p.s.a. sąd administracyjny orzeka na podstawie całego materiału faktycznego i dowodowego zebranego w określonej sprawie. Co więcej, sąd nie może ograniczyć się do powtórzenia ustaleń poczynionych w orzeczeniu skazującym. W konsekwencji podatnik w trakcie prowadzonego postępowania ma gwarancję przedstawiania uzupełniających dowodów na swoją korzyść. Z wyrażonej na gruncie przepisu art. 133 § 1 p.p.s.a. zasady orzekania sądu administracyjnego na podstawie akt sprawy wynika, że w postępowaniu sądowno-administracyjnym sąd orzeka na podstawie całego materiału dowodowego zgromadzonego przez organy administracji publicznej w prowadzonym postępowaniu administracyjnym, mając

²³ Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2008 r., I FSK 262/07, LEX nr 462967.

na uwadze także – na mocy art. 106 § 4 p.p.s.a. – powszechnie znane fakty oraz – zgodnie z art. 106 § 3 p.p.s.a. – dowody uzupełniające z dokumentów. Obowiązek wydania wyroku na podstawie akt sprawy, czyli oparcie rozstrzygnięcia na istotnych w sprawie faktach udokumentowanych w aktach sprawy, jest orzekaniem na podstawie materiału dowodowego znajdującego się w aktach sprawy, stanowiącym podstawę faktyczną wydania zaskarżonego aktu. Z kolei akta sprawy administracyjnej to pełna dokumentacja potwierdzająca i dowodząca przeprowadzenie w sprawie konkretnych czynności prawnomaterialnych i procesowych, która pozwala na ocenę prawidłowości poczynionych w sprawie ustaleń faktycznych, a także na ocenę zgodności z prawem podjętego rozstrzygnięcia. Dodatkowo trzeba zaznaczyć, że pominięcie ich przez sąd administracyjny nie daje podstawy do stwierdzenia, iż skarżący został w ten sposób pozbawiony prawa do sądu. Sąd administracyjny nie jest związany innymi ustaleniami sądu karnego niż tylko określonymi w wyroku sądu karnego. Z tego względu skarżący podatnik w toku prowadzonego postępowania ma zagwarantowaną możliwość prezentowania dodatkowych dowodów, obejmując wszelkie gwarancje wynikające z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP²⁴. Należy również podkreślić, że to na organie administracji publicznej spoczywa obowiązek, a zarazem prawo, zapoznania się z argumentacją podatnika i w dalszej kolejności, po wszechstronnej jej analizie, wydanie decyzji.

Zakończenie

Reasumując, kluczową przyczyną pozbawienia prawa do odliczenia podatku od towarów i usług jest konieczność uznania, że uczestnictwo w przestępstwie było świadome albo że podatnik nie dochował należytej staranności w upewnieniu się, że może w nim uczestniczyć. Niedopuszczalna jest sytuacja, w której uznano by, że podatnik odliczający podatek z faktury nie jest świadomy swojego działania czy nadużycia prawa, jeżeli wystawieniu tego rodzaju faktury nie towarzyszy m.in. żadna dostawa towaru bądź świadczenie usług przez podmiot ją wystawiający albo tego rodzaju transakcję nabywca wykonuje z jednym podmiotem, a poświadcza ją inny podmiot. Faktura, która nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia kreującego obowiązek podatkowy u jej wystawcy, nie daje kompetencji do odliczenia stwierdzonego w niej podatku. Istnienie „dobrej wiary” to również przesłanka pozyskania prawa do odliczenia podatku naliczonego w wyniku niezretelnej transakcji. Wprawdzie w doktrynie prawa podatkowego można spotkać się ze stanowiskiem, że należyta staranność jako element pojęcia „dobrej wiary” daje prawo osiągnąć efekt odpowiadający poczuciu sprawiedliwości albo

²⁴ Zob. wyrok TK z dnia 11 października 2017 r., Ts 257/16, LEX nr 2387541.

słuszności, nawet jeśli efekt ten nie był bezpośrednio zakładany, jednak fakt posiadania oryginału danego dokumentu nie przesądza o prawdziwości zdarzeń z niego wynikających²⁵. Można zatem wyprowadzić klarowny wniosek w ślad za utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, że „gwarancje przewidziane w art. 42 Konstytucji RP, a więc zasady ustawowej określoności czynu zabronionego, prawa do obrony oraz domniemania niewinności, swoim zakresem obejmują jedynie postępowanie karne, a także inne postępowania o zbliżonym do postępowania karnego charakterze i przedmiocie”²⁶. Z tego względu w postępowaniu podatkowym aspekt zawinienia nie ma żadnego znaczenia. Innymi słowy, wydając orzeczenie, sądy administracyjne nie opierają się wyłącznie na wiążących je – na mocy art. 11 p.p.s.a. – ustaleniach prawomocnego wyroku skazującego. Nie podlega jednak dyskusji, że sąd administracyjny nie dokonuje własnych ustaleń faktycznych, ogranicza się bowiem do badania poprawności trybu gromadzenia i oceny materiału dowodowego przez organ administracyjny. Sąd administracyjny w żadnym wypadku nie rozstrzyga sprawy administracyjnej co do meritum – nie może ingerować merytorycznie w treść stosunku administracyjnoprawnego. Ustalenia wynikające z prawomocnego orzeczenia karnego stanowią wyłącznie element całościowej oceny stanu faktycznego dokonywanej w postępowaniu sędow-administracyjnym.

Bibliografia

- Bogusz M., *Granice przedmiotowe prawa do sądu w sprawach z zakresu administracji publicznej*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2005, vol. 13.
- Dauter B., *Zasada związania sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem skazującym co do popełnienia przestępstwa*, [w:] *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, red. B. Dauter, Warszawa 2018.
- Pęczek-Czerwińska J., *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*, Warszawa 2016.
- Piasecki K., *Niektóre aspekty uzasadnienia wpływu postępowania i wyroku karnego na postępowanie cywilne*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Kamila Stefki*, Warszawa–Wrocław 1967.
- Romańska M., *Realizacja prawa do sądu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, red. J. Filipek, Bielsko-Biała 2003.
- Sęk M., *Odwrotne obciążenie jako mechanizm opodatkowania VAT usług wewnątrzunijnych*, Warszawa 2018.

²⁵ M. Sęk, *Odwrotne obciążenie jako mechanizm opodatkowania VAT usług wewnątrzunijnych*, Warszawa 2018, s. 365.

²⁶ Postanowienie TK z dnia 4 kwietnia 2017 r., Ts 115/16, LEX nr 2415282.

- Szczuciński G., *Funkcjonowanie polskiej jednostki analityki finansowej – wybrane zagadnienia*, [w:] *Proceder prania pieniędzy i jego implikacje*, red. E.W. Pływaczewski, Warszawa 2013.
- Tarno J.P., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Woś T., *Prawomocność orzeczeń*, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. T. Woś, Warszawa 2016.
- Zubik M., *Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów*, Warszawa 2008.

Abstract: This study is devoted to the issue of binding an administrative court with the findings of a final conviction. Article 11 of the Law on Proceedings before Administrative Courts has a significant impact on the determination of the facts. It is worth considering its meaning in the context of Article 45 (1) of the Constitution of the Republic of Poland, which ensures the right to a fair trial and fair proceedings. Using the linguistic interpretation, it can be argued that Article 11 of the Law on Proceedings before Administrative Courts does not allow to demonstrate circumstances excluding or limiting the taxpayer's liability as regards the deduction of tax on goods and services. Pursuant to Article 88 (3a) (4) (a) of the Act of 11 March 2004 on Tax on Goods and Services, invoices and customs documents do not constitute the basis for the reduction of the tax due and the refund of the tax difference or the return of input tax if the issued invoices, corrective invoices or customs documents state activities that have not been performed – in the part concerning these activities. The main research intention of the article is to characterize the impact of Article 11 of the Law on Proceedings before Administrative Courts to retain the right to deduct tax on goods and services. The aim of the study is also to indicate to what extent and on what basis the legislator assumed that the developed legal solution will determine a well-functioning model of the right to a fair trial.

Keywords: final conviction; right to a fair trial; right to deduct tax on goods and services; administrative court

Abstrakt: Niniejsze opracowanie zostało poświęcone zagadnieniu związania sądu administracyjnego ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego. Art. 11 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ma istotny wpływ na ustalanie stanu faktycznego. Warto zastanowić się nad jego znaczeniem w kontekście art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, który zapewnia prawo do sądu i sprawiedliwego procesu. Posługując się wykładnią językową, można postawić tezę, że art. 11 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi nie pozwala wykazać okoliczności wyłączających bądź ograniczających odpowiedzialność podatnika w przedmiocie odliczenia podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności. Głównym zamierzeniem badawczym artykułu jest charakterystyka tego, jaki wpływ ma art. 11 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi na zachowanie prawa do odliczenia podatku od towarów i usług. Celem opracowania jest też wskazanie, w jakim zakresie i na jakiej podstawie prawodawca założył, że wypracowane rozwiązanie prawne zadecyduje o dobrze funkcjonującym modelu prawa do sądu.

Słowa kluczowe: prawomocny wyrok skazujący; prawo do sądu; prawo do odliczenia podatku od towarów i usług; sąd administracyjny