

Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. oskarżył D. D. o to, że:

wykonując działalność gospodarczą pod nazwą (...) D. D. z siedzibą w (...) /1 w złożonych w Urzędzie Skarbowym w P. deklaracjach VAT-7 dla podatku od towarów i usług za wrzesień, październik, listopad i grudzień 2014 roku podała nieprawdę w zakresie podatku naliczonego przez to, że w wyżej wymienionych deklaracjach VAT-7 ujmowała faktury wystawione przez podmiot nie będący zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, co spowodowało uszczuplenie w podatku od towarów i usług za wyżej wymienione miesiące w kwocie łącznej 39.439,00 złotych, to jest o czyn z art. 56 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks

Sąd ustalił następujący stan faktyczny:

Oskarżona D. D. prowadziła działalność gospodarczą pod firmą (...) z siedzibą w (...) /1. Przeważający zakres prowadzonej przez nią działalności to działalność reklamowa (...) 73.11.Z). Współpracowała z różnymi podmiotami gospodarczymi. Wśród nich była firma - (...) i (...) P. W., z siedzibą w W. przy ulicy (...). Współpracę z tym podmiotem gospodarczym oskarżona rozpoczęła na podstawie umowy o świadczenie usług z dnia 18 lipca 2014 roku. W § 2 pkt 3 tej umowy znajduje się oświadczenie zleceniobiorcy, czyli P. W. działającego pod firmą (...), że jest podatnikiem podatku VAT i posiada NIP: (...). Realizując zawartą umowę, po wykonaniu określonej usługi wystawiał on faktury vat wskazując wartość usługi netto, należny podatek od towarów i usług (jego stawkę i kwotę) oraz wartość brutto. Faktury te przez oskarżoną zostały opłacone.

(dowód: umowa k.9, faktury i dowody wpłat z k. 22-28v., umowy k.36-39, 48-49v., dane z (...) k. 135)

Oskarżona D. D. do popełnienia zarzucanego jej czynu nie przyznała się. Wyjaśniła, że z P. W. znała się bardzo długo, od 15 lat. Podjęła z nim współpracę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Dodatkowo sprawdziła go jako podmiot gospodarczy w centralnej ewidencji. Wszystko się zgadzało. Był zarejestrowany, posiadał numer NIP i REGON. W tej sytuacji podpisała z nim umowę o świadczeniu usług. W umowie było także oświadczenie P. W., że jest podatnikiem podatku VAT. Wykonywał usługi (konstrukcje stalowe, haczyki) także w okresie wrzesień, październik, listopad i grudzień 2014 roku. Wystawiał faktury i według jej wiedzy odprowadzał podatek VAT. Oskarżona na podstawie tych faktur płaciła mu za wykonaną pracę. Bardzo rzadko jeździła do W., raz w miesiącu, dwa lub trzy razy w miesiącu, w zależności od potrzeb. Spotykała się z P. W. w restauracji. Zapewniał, że on jest podatnikiem VAT. Poza tym skoro on to napisał w umowie to oskarżona mu ufała. Tym bardziej, że tego człowieka bardzo dobrze znała. Nie kierowała pism do urzędu skarbowego aby sprawdzić czy jest płatnikiem podatku VAT, nawet o tym nie pomyślała. Nie miała wątpliwości, w prowadzonej działalności gospodarczej, że P. W. jest aktywnym podatnikiem podatku Vat. Podkreśliła na zakończenie, że wcześniej sprawdziła, że jest osobą prowadzącą działalność gospodarczą, poza tym znała go od wielu lat i zawarła z nim pisemną umowę.

Sąd zważył co następuje:

Wyjaśnienia oskarżonej zasługują na wiarę. Nie ma dowodów, które by jej słowa dyskwalifikowały. Wyjaśniła to co w tej sprawie wiedziała i pamiętała a jej stanowisko znajduje potwierdzenie w załączonych do akt dowodach – pisemna umowa, faktury, dowody wpłat, informacja z (...). Z tymi wyjaśnieniami nie pozostają w sprzeczności – co do faktów – także zeznania świadka B. K. – starszego inspektora w Urzędzie Skarbowym w P., która prowadziła postępowanie sprawdzające u oskarżonej (poza interpretacją prawną dokonanych ustaleń faktycznych) – vide: k.157v.-158. Ten świadek potwierdził słowa oskarżonej, że P. W. jest przedsiębiorcą, prowadzi działalność gospodarczą. Świadek dysponował jednak także wiedzą – uzyskaną z wewnętrznego systemu informatycznego Urzędów Skarbowych i pisma Naczelnika Urzędu Skarbowego W. B. (vide: k.89-90 i 46) – że P. W. nie składa od końca stycznia 2009 roku deklaracji VAT-7 a jego coroczne zeznania podatkowe (w tym za 2014 roku) są zerowe – vide: zeznania k.157v. Taką wiedzą ani w 2014 roku ani w 2016 roku oskarżona nie dysponowała.

Sąd podziela stanowisko oskarżonej, że z uwagi na znajomość z P. W., zawartą z nim umowę, w której było oświadczenie że jest podatnikiem podatku od towarów i usług oraz przy braku okoliczności, które to zaufanie mogłyby

podważać – nie miała ona podstaw do podejrzeń że dane zawarte w umowie są nieprawdziwe lub nierzetelne. Nie miał zatem też obowiązku a nawet najmniejszych powodów aby te okoliczności dodatkowo weryfikować. Prowadzenie działalności gospodarczej wymaga zaufania do kontrahenta – oczywiście przy braku okoliczności to zaufanie podważających – bo w przeciwnym razie działalność opierająca się na pracy podwykonawców, zleceniobiorców, usługobiorców (a taka jest w przeważającej większości), nie byłaby możliwa. Albo trzeba by było wszystkie prace wykonywać samodzielnie albo kontrolować inne podmioty gospodarcze (w ich zakładach, biurach). To prowadziłoby do absurdalnych sytuacji i paraliżowałoby przedsiębiorczość.

Nie sposób także podzielić twierdzeń świadka B. K., że pojęcia podmiot nieaktywny i nieistniejący, którym posługuje się ustawodawca w art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług, są tożsame. Okoliczność ta przedstawiona zostanie w dalszej części uzasadnienia.

Odpowiedzialności z art. 56 § 1 kks podlega podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie.

Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1. podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych (§ 2 art. 56 kks).

Sprawcą, w świetle art. 56 kks, nie może być każdy, lecz jedynie osoba będąca podatnikiem (pojęcie podatnika - art. 53 § 30 kks). Jest to zatem delikt indywidualny. Niemniej nie jest wystarczające samo złożenie deklaracji czy oświadczenia, którym zarzuca się przymiot nierzetelności, gdyż konieczne jest od strony podmiotowej również wykazanie umyślności w działaniu sprawcy (art. 4 § 1 kks) mogącej wystąpić w obydwu postaciach zamiaru.

Przedmiotem ochrony jest w pierwszej kolejności formalnoprawny porządek podatkowy, którego naruszenie wywołuje skutek w postaci narażenia finansowych interesów Skarbu Państwa bądź jednostek samorządu terytorialnego.

Trybunał Konstytucyjny orzekając w kwestii zgodności z Konstytucją RP art. 56 kks (SK 13/05, LexPolonica nr 386715, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91), wskazał, że pojęcie prawdy użyte w tym przepisie odnosi się nie do danych ujawnianych przez podatnika lub płatnika w deklaracji podatkowej, lecz kwalifikacji tych danych jako wydatków podlegających odliczeniu. Podatnik zatem powinien w deklaracji czy oświadczeniu składanym do właściwego organu, w oparciu o rzeczywisty stan faktyczny, podawać właściwie wyinterpretowane fakty z uwzględnieniem stosownej znajomości prawa w tym zakresie. Oznacza to, że inna niż dokonana przez uprawniony organ interpretacja nie oznacza, że automatycznie dochodzi do wypełnienia znamion czynu stypizowanego w art. 56 § 1-3 kks, gdyż z uwagi na skomplikowany i trudny w interpretacji system prawa podatkowego dochodzi czasem do rozbieżnych rozstrzygnięć różnych organów w podobnych stanach faktycznych.

Podawanie nieprawdy polegać będzie na świadomym przedstawieniu organowi podatkowemu okoliczności niezgodnych ze stanem rzeczywistym. Zatajeniem prawdy będzie natomiast nieujawnienie, czyli przemilczenie we wskazanych dokumentach określonych informacji, o których uprawniony organ finansowy bądź płatnik powinien wiedzieć z uwagi na możliwość powstania zobowiązania podatkowego

W niniejszej sprawie zarzut dotyczy podawania przez oskarżoną nieprawdy w deklaracjach VAT-7 dla podatku od towarów i usług za okres od września do grudnia 2014 roku, poprzez ujmowanie w wykazie podatku naliczonego, podatków z faktur wystawionych przez podmiot nie będący zarejestrowanym i czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Według oskarżyciela tym podmiotem miała być firma (...), (...)-(...) W., (...)/(...) NIP: (...)

Współpracę z tym podmiotem gospodarczym oskarżona rozpoczęła na podstawie umowy o świadczenie usług z dnia 18 lipca 2014 roku. W § 2 pkt 3 tej umowy znajduje się oświadczenie zleceniobiorcy, czyli P. W. działającego pod firmą (...), że jest podatnikiem podatku VAT i posiada NIP: (...) (vide: umowa k.9).

Realizując zawartą umowę, po wykonaniu określonej usługi wystawiał faktury vat wskazując wartość usługi netto, należny podatek (jego stawkę i kwotę) oraz wartość brutto. Faktury te przez oskarżoną zostały opłacone – vide: faktury i dowody wpłat z k. 22-28v. Tych okoliczności organ podatkowy w ramach postępowania sprawdzającego nie kwestionował.

Posiadając powyższą wiedzę oraz zapewnienia P. W. że jest podatnikiem podatku vat, nie sposób przyjąć, że D. D. świadomie, czyli umyślnie, przedstawiała organowi podatkowemu nieprawdziwe deklaracje VAT-7 a więc zawierające okoliczności niezgodne ze stanem faktycznym.

Na uwagę zasługuje fakt, że firma oskarżonej takiej samej treści umowy podpisała także z innymi podmiotami gospodarczymi – (...) S.C. J. W. (1), J. W. (2) z siedzibą w W. – vide: k.36-39, (...) D. (...)K. i Wspólnicy Sp. J. z siedzibą w W. – vide: k.48-49v., (identycznej treści oświadczenia o byciu płatnikiem podatku vat) i umowy te oraz wystawione na ich podstawie faktury nie zostały przez organ podatkowy zakwestionowane.

Istota umyślności wskazana w § 2 art. 4 kks polega na działaniu sprawcy z zamiarem bezpośrednim (*dolus directus*) lub z zamiarem ewentualnym, zwanym też wynikowym (*dolus eventualis*).

Zamiar popełnienia czynu zabronionego polega na ukierunkowaniu zachowania na osiągnięcie określonego celu i sterowaniu tym zachowaniem. Na zamiar składa się strona intelektualna oraz woluntatywna. Zamiar jest warunkowany wyobrażeniem celu (strona intelektualna) i dążeniem opartym na motywacji jego osiągnięcia (strona woluntatywna).

Z zamiarem bezpośrednim będziemy mieli do czynienia wówczas, gdy sprawca, mając zamiar popełnienia czynu zabronionego, chce go popełnić.

Natomiast z zamiarem ewentualnym będziemy mieli do czynienia w sytuacji, kiedy sprawca, przewidując możliwość popełnienia czynu zabronionego, godzi się na jego popełnienie. Pomimo braku „chęci” popełnienia czynu zabronionego sprawca poniesie odpowiedzialność za przestępstwo popełnione umyślnie.

W orzecznictwie podkreśla się, że zamiaru nie można domniemywać, należy sprawcy wykazać, na podstawie całokształtu okoliczności sprawy, zarówno podmiotowych, jak i przedmiotowych, że miał świadomość, iż jego zachowanie może wyczerpywać znamiona czynu zabronionego, i na to się godził. W tym zakresie należy przytoczyć postanowienie Sądu Najwyższego z 23 maja 2002 roku, V KKN 426/00, LexPolonica nr 357344, który stwierdził, że: „Wymagana przez przepisy dawnej ustawy karnej skarbowej (art. 4 uks) - podobnie zresztą, jak i obecnego Kodeksu karnego skarbowego (art. 4 § 1 k.k.s.) - jako warunek odpowiedzialności karnej, umyślność zachowania się sprawcy odnosząca się także do przestępstw i wykroczeń z zakresu obowiązków podatkowych, nie może być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. Nie można jej domniemywać, lecz należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego. Niezbędne jest jednak wykazanie na podstawie takiego materiału, że sprawca co najmniej godził się na możliwość popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwa (wykroczenia) skarbowego”.

Na podstawie zebranych dowodów nie sposób wykazać, że oskarżona co najmniej godziła się na możliwość popełnienia zarzucanego jej czynu zabronionego. Fakt, że nie wniosła odwołania od decyzji z dnia 4 marca 2016 roku nie dowodzi istnienia po jej stronie umyślności w przedstawianiu nieprawdziwych deklaracji podatkowych. Umyślność zachowania musi być udowodniona w postępowaniu karnoskarbowym.

Okoliczności nawiązania współpracy z P. W., znajomość z nim, zrealizowane usługi zgodnie z umową, wystawiane dokumenty, nie wzbudziły w niej podejrzeń co do nieprawdziwości jego oświadczenia, że jest czynnym podatnikiem podatku vat. Tym samym brak jest przesłanek do przyjęcia, że wiedziała lub by chociaż podejrzewała, że P. W. nie jest podatnikiem podatku vat i celowo składała lub mając tego świadomość, co najmniej godziła się na możliwość

składania nieprawdziwych deklaracji VAT-7 za okres wrzesień – grudzień 2014 roku w zakresie rozliczenia podatku vat wynikającego z faktur wystawianych przez P. W..

W Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej Rzeczypospolitej Polskiej istnieje wpis świadczący, że P. W. jest zarejestrowanym i aktywnym podmiotem gospodarczym od 8 sierpnia 2008 roku, posiada numer NIP i REGON – vide: wydruk wpisu k.135. Wpis ten nie ulegał zmianie od dnia 27 listopada 2011 roku.

Na gruncie przepisów kodeksu karnego skarbowego to na oskarżyciela publicznego ciąży obowiązek wykazania – udowodnienia – że oskarżony popełnił zarzucane mu przestępstwo skarbowe a więc zarówno, że swoim zachowaniem wyczerpał znamiona strony przedmiotowej jak i strony podmiotowej występku. Tych przesłanek, a w szczególności realizacji strony podmiotowej czynu przez oskarżoną oskarżyciel publiczny nie udowodnił. Również Sąd dążąc do realizacji zasady prawdy materialnej spełnienia takiej przesłanki warunkującej odpowiedzialność karną nie ustalił.

Rozstrzygając w tej sprawie w zakresie przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 kks, mając na uwadze postępowanie sprawdzające, którego ustalenia doprowadziły do wszczęcia postępowania karnoskarbowego, podkreślić należy, że odmowa prawa do odliczenia stanowi wyjątek od zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa, więc organ podatkowy zobowiązany jest wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub usługodawcę. Jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie prawa, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności (oskarżona znała osobiście P. W. jako osobę fizyczną i jako podmiot gospodarczy, spisała z nim umowę o świadczenie usług odbierając oświadczenia o tym, że jest on podatnikiem podatku vat – dopełniając tym samym obowiązki przezornego przedsiębiorcy).

Jednakże organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT każdorazowo badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, jest podatnikiem oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty. Co do zasady bowiem to do organów podatkowych należy dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i naruszeń przepisów prawa w zakresie podatku VAT oraz karanie podatników winnych takich nieprawidłowości lub naruszeń (w postępowaniu sprawdzającym dot. D. D. obowiązek ten wyraźnie organ podatkowy przerzucił na podatnika, sam nie wykazał obiektywnymi dowodami, aby podatkniczka nie zachowała należytej staranności kupieckiej - vide: uzasadnienie decyzji z dnia 4 marca 2016 roku str. 5).

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego to organy podatkowe kwestionujące odliczenia VAT przez przedsiębiorcę z tytułu faktur, muszą udowodnić, że przedsiębiorca nie zachował należytej staranności - vide: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 czerwca 2012 roku, sygn. I FSK 1200/11, LEX nr 1166010.

Sąd stoi na stanowisku, że za podmiot nieistniejący w rozumieniu art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług uznac należy podmiot, którego nie ma, czyli stanowi fikcję. Podmiot taki nie ma rzeczywistej możliwości wykonania czynności opisanej na fakturze, jako przedmiot zdarzenia gospodarczego, kreującego powstanie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Kwalifikację taką wyklucza jednak ustalenie, że dany podmiot istnieje (bez względu na to czy dopełnił obowiązku rejestracyjnego), a przy tym, że faktycznie wykonał czynność opisaną na fakturze. W takim przypadku, rozliczenie podatku winno być możliwe – vide: wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 listopada 2011 r., (...) SA/GI (...), LEX nr 1132651, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 lipca 2013 r., I SA/Gd 495/13, LEX nr 1368577, wyrok WSA w Lublinie z dnia 8 stycznia 2016 r., I SA/Lu 775/15, LEX nr 2013515). Tym samym pojęcia „nieistniejący” i „nieaktywny” nie są tożsame.

W tej sytuacji Sąd uniewinnił oskarżoną D. D. od popełnienia zarzucanego jej czynu. O kosztach procesu orzekł jak w punkcie II. wyroku.

ZARZĄDZENIE

1. (...)

2.(...);

3. (...).

P., (...)