

- **Ustalenie przez sąd administracyjny lub organ podatkowy świadomości udziału podatnika w oszustwie podatkowym – dr Jacek Matarewicz, adwokat i doradca podatkowy, partner w Kancelarii Ożóg Tomczykowski sp. z o.o.**

### **wyrok NSA z 12.01.2023, I FSK 1658/18**

**Nieprawidłowości odnoszące się do kontrahentów mają wpływ na ocenę należytej staranności podatnika. Naiwne zaufanie do pracownika lub współpracownika może być zgubne i skutkować przypisaniem podatnikowi świadomości udziału w oszustwie podatkowym.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

„zarzutu naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. nie można łączyć z ocenami i stanowiskiem, jakie prezentuje sąd pierwszej instancji, uzasadniając swoje rozstrzygnięcie. Tym samym nie można skutecznie skarżyć na podstawie art. 141 § 4 p.p.s.a. zaaprobowanych przez Sąd pierwszej instancji ustaleń faktycznych. (...)

(...) ani organy ani Sąd pierwszej instancji nie zanegowały faktu dostarczenia towaru do ostatecznego nabywcy (...)

(...) ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, wbrew twierdzeniom strony, iż skarżący był uczestnikiem łańcucha fikcyjnych nabyć i dostaw walcówki. W rezultacie zaistniały podstawy do zakwestionowania prawa do odliczenia podatku wynikającego ze spornych faktur oraz orzeczenia o obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o PTU. (...)

Ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, że S.1 sp. z o. nie była rzeczywistym uczestnikiem obrotu gospodarczego w 2011 r. i 2012 r. Była natomiast wykorzystywana do wprowadzania na rynek towarów, głównie prętów stalowych i blachy. Działalność Spółki S.1 ograniczała się do zawierania transakcji z różnymi podmiotami gospodarczymi zlokalizowanymi na terytorium całej P. Spółka S.1 nie zatrudniała pracowników, nie miała żadnego zaplecza technicznego. Od 2011 r. do lipca 2013 r. funkcję Prezesa Zarządu i jedyne go wspólnika pełnił A. W., z którym kontakt okazał się niemożliwy. Kontrahenci Spółki S.1 także nie mieli z nim osobistego kontaktu. Wobec S.1 sp. z o.o. wydana została decyzja określająca obowiązek zapłaty podatku, o którym mowa w art. 108 ust. 1 ustawy o PTU wykazanego na fakturach wystawionych przez Spółkę w okresie od lipca do grudnia 2011r. i od stycznia do sierpnia 2012r. Z decyzji tej wynika m.in. że Spółka S.1 nie dokonała sprzedaży [...] ton walcówki dla Spółki I. według faktury VAT nr [...] z dnia [...] r. Natomiast z dniem 11 lipca 2013r. Naczelnik US w K. na podstawie art. 96 ust. 9 i art. 97 ust. 16 ustawy o PTU wykreślił Spółkę S.1 z rejestru podatników VAT i VAT UE jako podatnika nieistniejącego lub z którym mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się. (...)

Kolejna w łańcuchu rzekomych transakcji wyrobami stalowymi I. sp. z o.o. nie miała zaplecza magazynowego, nie zatrudniała pracowników i nie posiadała żadnego zaplecza technicznego niezbędnego do prowadzenia działalności w zakresie obrotu wyrobami stalowymi. Spółka I. nie zawierała umów o współpracy, zamówienia na towar składane były telefonicznie lub mailowo. (...)

(...) w stosunku do I. sp. z o.o. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. wydał 7 marca 2018 r. decyzję w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2012 r. Skarga została jednak odrzucona przez Sąd jako wniesiona po terminie

(prawomocne postanowienie WSA w Warszawie z dnia 2 lipca 2018 r., III SA/Wa 1337/18).  
(...)

W świetle przedstawionych okoliczności, wynikających ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, prawidłowo ocenił Sąd pierwszej instancji, że faktury VAT wystawione przez I. sp. z o.o. na sprzedaż walcówki dla skarżącego, nabytej wcześniej od S.1 sp. z o.o., nie dokumentują faktycznego przebiegu zdarzeń gospodarczych i nie są związane z rzeczywistą transakcją zakupu walcówki przez skarżącego. Z ustaleń poczynionych przez organy wynika także, że skarżący pełnił rolę pośrednika (bufora), którego zadaniem było wydłużenie łańcucha fikcyjnych dostaw. W rezultacie faktury wystawione przez skarżącego nie dokumentowały faktycznej sprzedaży. (...)

Podkreślić należy, że sformułowany powyżej wniosek nie pozostaje w sprzeczności z faktem istnienia towaru. Z zaskarżonej decyzji wynika bowiem, że organy podatkowe nie kwestionują samego istnienia towarów oraz tego, że do spółki S. jakiś towar został dostarczony. Organ podatkowy stoi jednak na stanowisku, że z całą pewnością towar ten nie mógł pochodzić z dostaw zafakturowanych pierwotnie przez S.1 sp. z o.o. W ocenie organu z zebranego w przedmiotowej sprawie materiału dowodowego jednoznacznie wynika, że na podstawie spornych faktur podatnik nie nabył walcówki od I. Sp. z o.o. Zakwestionowane faktury nie odzwierciedlały faktycznych zdarzeń gospodarczych, a jedynie miały służyć uzyskaniu korzyści podatkowej. (...)

**(...) skarżący nie zachował należytej staranności i przynajmniej powinien mieć świadomość, że bierze udział w cyklu transakcji stanowiących oszustwo podatkowe.**

Z ustaleń poczynionych przez organy podatkowe wynika, że w zakresie spornych transakcji skarżących zdawał się całkowicie na decyzje podejmowane przez M. D., który zamawiał towar w imieniu skarżącego i negocjował cenę. Zadaniem skarżącego było tylko przelanie gotówki M. G. na podstawie faktury pro forma, którą faxem otrzymywał M. D. Skarżący nie zamawiał i nie ubezpieczał towaru na czas transportu, nie znał źródła pochodzenia towaru. Skarżący nie znał M. G., u którego miał nabyć walcówkę. Skarżący na polecenie M. D. wystawiał faktury i dokumenty WZ, mimo że nie posiadał zaplecza technicznego. Transakcje zakupu i sprzedaży pomiędzy podmiotami, które uczestniczyły w łańcuchu fikcyjnych dostaw miały się odbywać się bardzo szybkim tempie, w tym samym dniu lub dniu następnym i na te same ilości walcówki. Skarżący nie zawierał umów handlowych o współpracę. Nie występował do organów podatkowych o sprawdzenie dostawców walcówki na podstawie art. 96 ust. 13 ustawy o PTU. Z zebranego materiału dowodowego wynika zatem, że skarżący dbał jedynie o formalny aspekt transakcji, tj.: o posiadanie dowodów dokumentujących nabycie walcówki (dokumenty CMR, faktury VAT, przelewy bankowe) i jej dalszą odsprzedaż (faktury VAT i dowody WZ).

W świetle przedstawionych okoliczności, nie można się zgodzić z Autorem skargi kasacyjnej, że "powyższe argumenty nie mogą uzasadniać przyjęcia, że skarżący działał "w złej wierze", ponieważ są sprzeczne z materiałem dowodowym, z wnioskami płynącymi z orzecznictwa, a niektóre z nich z logiką." W skardze kasacyjnej nie wyjaśniono w szczególności, na czym miała polegać sprzeczność argumentacji organów podatkowych i Sądu pierwszej instancji z logiką. Przeciwnie, ustalone w sprawie okoliczności, analizowane łącznie, a nie w oderwaniu od siebie, pozwalają na stwierdzenie, że skarżący nie podjął w istocie żadnych działań, zmierzających do upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie stanowią elementu oszustwa podatkowego. Zwłaszcza, jeżeli obraz ten uzupełni się faktem, że skarżący prowadził działalność gospodarczą pod firmą "G.", która zajmowała się zasadniczo grafiką reklamową i czarterem jachtów na M. Incydentalnie dokonywał natomiast transakcji nabycia i sprzedaży walcówki.

(...) Fakt, że skarżący dokonał transakcji, które nie stanowiły elementu oszustwa podatkowego w podobnych okolicznościach, jak transakcje, które okazały się ostatecznie być ogniwem łańcucha transakcji oszukańczych, nie stanowi uzasadnienia dla uznania, że działania podatnika spełniały standardy należytej staranności i tym samym winno podatnikowi przysługiwać prawo do odliczenia podatku z wystawionych przez kontrahentów faktur i że wystawione przez skarżącego faktury dokumentują rzeczywiste dostawy.

### **Wyroki powiązane**

wyrok NSA z 28 listopada 2022 r., I FSK 1607/18

nieprawomocny wyrok WSA w Gdańsku z 18.04.2023 r., I SA/Gd 1417/22

nieprawomocny wyrok WSA w Poznaniu z 19.04.2023 r., I SA/Po 995/22

postanowienie NSA z 26.05.2022 r., I FSK 1212/18 – wyrażający wątpliwości, co do koncepcji przyjmowania zasady odpowiedzialności zbiorowej ...

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.)**

**Art. 88 ust. 3a pkt 4** 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:

- a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności,
- b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością - w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,
- c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności.

**Art. 108 ust. 1.** W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

**Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. 2023 r. poz. 259 ze zm.)**

**Art. 11** Ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny.

**Art. 153** Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

**Art. 190** Sąd, któremu sprawa została przekazana, związany jest wykładnią prawa dokonaną w tej sprawie przez Naczelnego Sądu Administracyjnego. Nie można oprzeć skargi kasacyjnej od orzeczenia wydanego po ponownym rozpoznaniu sprawy na podstawach sprzecznych z wykładnią prawa ustaloną w tej sprawie przez Naczelnego Sądu Administracyjnego.

### **Główne problemy**

1. Odpowiedzialność podatkowa za zaniechania i działania innych osób i podmiotów.
2. Związanie organów i sądów prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego.
3. Ustalenia odnoszące się do świadomości i zawinięcia, a przyszłe losy podatnika.