



Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 15 marca 2023 roku

(I SA/Sz 348/22)*

Jeżeli organ nie wykazałby takiego właśnie, zawinionego działania podatnika, to nie byłoby możliwe orzeczenie o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym. Orzeczenie o takim zobowiązaniu jest możliwe tylko w sytuacji, gdy podatnik nie znajdował się w sytuacji działania w warunkach dobrej wiary. Nie może się on zatem powoływać na nią przy zachowaniu prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w składzie następującym:

Przewodniczący Sędzia WSA Elżbieta Dziel (spr.)

Sędziowie: Sędzia WSA Nadzieja Karczmarczyk-Gawęcka, Sędzia WSA Bolesław Stachura po rozpoznaniu w Wydziale I na posiedzeniu niejawnym w dniu [...] marca 2023 r. sprawy ze skargi „[...] na decyzję Naczelnika Z. Urzędu Celno-Skarbowego w S. z dnia [...] r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za luty, marzec, czerwiec, lipiec oraz okresy od września do grudnia 2018 r., od stycznia do kwietnia 2019 r.:

oddala skargę.

* W tekście wyroku zachowano oryginalną pisownię.

Uzasadnienie

Decyzją z dnia 27 października 2021 r. nr 428000-CKK1-3.4103.4.2021.10 UNP 428000-21-103873 Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie (dalej: „NZUCS”, „organ”) ustalił „N.” spółce z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w [...] (dalej: „spółka”, „skarżąca”) na podstawie art. 112c ust. 1 pkt 2 w związku z art. 112b ust. 1 pkt 1 lit b i c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm., dalej: „u.p.t.u.”) dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za:

- luty 2018 r. w kwocie [...] zł,
- marzec 2018 r. w kwocie [...] zł,
- czerwiec 2018 r. w kwocie [...] zł,
- lipiec 2018 r. w kwocie [...] zł,
- wrzesień 2018 r. w kwocie [...] zł,
- październik 2018 r. w kwocie [...] zł,
- listopad 2018 r. w kwocie [...] zł,
- grudzień 2018 r. w kwocie [...] zł,
- styczeń 2019 r. w kwocie [...] zł,
- luty 2019 r. w kwocie [...] zł,
- marzec 2019 r. w kwocie [...] zł,
- kwiecień 2019 r. w kwocie [...] zł.

Organ wyjaśnił, że ustalone zobowiązania za poszczególne okresy stanowią 100% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego wynikającego z rozliczenia przez spółkę faktur stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane.

NZUCS wskazał w uzasadnieniu na ustalenia poczynione podczas prowadzonej wobec spółki kontroli celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za luty 2018 r. marzec 2018 r. czerwiec 2018 r. lipiec 2018 r. oraz za okresy od września 2018 r. do kwietnia 2019 r.

Organ wskazał na faktury ujęte przez spółkę w ewidencji zakupów za ww. okresy wystawione przez: L. spółkę z o.o. (50 sztuk), P. spółkę z o.o. (6 sztuk), A. spółkę z o.o. (12 sztuk), P. W. „W” W. K. (14 sztuk) i przedstawił dokonane ustalenia odnośnie do ww. podmiotów i stwierdził, że wystawiały one faktury nieodzwierciedlające rzeczywistych zdarzeń gospodarczych dla innych podmiotów gospodarczych w celu uszczuplenia należności publicznoprawnych poprzez podawanie nieprawdy, jak również zatajanie prawdy w składanych przez podatników deklaracjach VAT.

W ocenie organu, ww. podmioty świadomie wprowadzały w obieg nierzetelne faktury i pozorowały faktyczne prowadzenie działalności gospodarczej, a spółka świadomie korzystała z pustych faktur wystawionych przez te podmioty i odliczyła

podatek naliczony z dokumentów, którym w rzeczywistości w ogóle nie towarzyszyła transakcja w nich wskazana. Wystawione faktury nie miały żadnego związku z dostawą towarów bądź świadczeniem usług przez podmiot wystawiający fakturę. Organ wyjaśnił, że ujęcie tych faktur w rejestrach zakupu spółki oraz rozliczenie ich w odpowiednich deklaracjach VAT-7 doprowadziło do zawyżenia podatku naliczonego do odliczenia w łącznej wysokości [...] zł i stanowiło naruszenie art. 86 ust. 1 i 2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit a u.p.t.u.

NZUCS wyjaśnił dalej, że ze względu na to, iż nieprawidłowości w zakresie rozliczenia podatku od towarów i usług za ww. okresy były wynikiem rozliczenia przez spółkę faktur wystawionych na jej rzecz przez ww. podmioty, które to faktury nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń, a spółka zgodziła się z tymi ustaleniami, składając stosowne korekty, zaistniała podstawa do zastosowania przepisu art. 112 c ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. przewidującego ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego za ww. okresy w wysokości 100% kwoty nadwyżki podatku naliczonego wykazanego przez spółkę do zwrotu bądź do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

W odwołaniu od tej decyzji spółka zarzuciła naruszenie art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: „O.p.”) poprzez niedokonanie wyczerpującej oceny zgromadzonego materiału sprawy, w tym braku rozważań na temat powiazania działań strony z wystąpieniem oszustwa podatkowego, braku oceny zebranego materiału dowodowego w kontekście prawa unijnego i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i wyrażanej tam zasady proporcjonalności oraz brak odniesienia się przez organ do kwestii uszczuplenia wpływów do Skarbu Państwa.

Zaskarżoną do sądu decyzją z dnia 31 marca 2022 r. nr 428000-COP1.4103.2.2022.9 NZUCS utrzymał w mocy przedstawioną wyżej decyzję własną z dnia 27 października 2021 r.

W uzasadnieniu organ wskazał, że spółka, po wszczęciu kontroli celno-skarbowej w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za okres od 1.02.2018 r. do 30.04.2019 r., skorzystała z wynikającego z art. 62 ust. 4 ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 422 ze zm.) prawa i w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia ww. kontroli, złożyła korekty deklaracji VAT-7.

Pismem z 15 lipca 2021 r. NZUCS zawiadomił spółkę o zgodności złożonych przez nią korekt deklaracji VAT z ustaleniami dokonanymi w toku kontroli celno-skarbowej w zakresie zawyżenia podatku naliczonego do odliczenia z faktur wystawionych na rzecz spółki przez: L. Sp. z o.o., P. Sp. z o.o., P. W. „W” W. K., A. Sp. z o.o., niedokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

Organ wyjaśnił, że istotą sporu jest ocena, czy zasadnie organ pierwszej instancji ustalił spółce dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 100% podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych przez ww. podmioty, ujętych, w rejestrach zakupu i stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane.

Wskazał, że spółka została zarejestrowana 23 lutego 2016 r.; w skład jej zarządu weszli S. K. i K. N., który pełni funkcję jej prezesa. Kapitał zakładowy Spółki od chwili jej powstania wynosi 5.000 zł, w podziale po 2.500 zł na każdego ze współników spółki. Przeważającym przedmiotem działalności w badanym okresie było prowadzenie działalności usługowej wspomagającej transport lądowy (według PKD H5221Z). W toku kontroli celno-skarbowej, pomimo skutecznie doręczonego wezwania, spółka nie przedłożyła żądanych dokumentów i nie wyjaśniła szczegółów dotyczących współpracy z L. Sp. z o.o., I. Sp. z o.o., A. Sp. z o.o. i P. „W” W. K. oraz przebiegu transakcji udokumentowanych fakturami VAT wystawionymi przez te podmioty. Organ pierwszej instancji włączył do akt kontroli celno-skarbowej dokumenty zgromadzone w toku śledztwa prowadzonego pod sygnaturą akt [...] w postaci dokumentów księgowych, faktur VAT oraz wyciągów z protokołów przesłuchań w charakterze podejrzanych m.in.: R. C., M. Z., W. K., P. J. NZUCS stwierdził, że dla oceny przebiegu spornych transakcji pomiędzy spółką a wymienionymi powyżej podmiotami, istotne są wzajemne relacje (w tym powiązania osobowe) w zakresie łączącej ich współpracy. Dlatego przedstawił w uzasadnieniu decyzji treść zeznań ww. osób. Organ stwierdził, że ww. zeznania bezspornie przesądzają, że w badanym okresie spółka świadomie ujęła przedmiotowe faktury wystawione przez L. Sp. z o.o., I. Sp. z o.o., A. Sp. z o.o. i P. „W” W. K. w ewidencjach prowadzonych dla potrzeb podatku od towarów i usług i dokonała obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z ww. faktur, którym nie towarzyszyła żadna dostawa towarów bądź świadczenie usług przez ww. podmioty.

Potwierdzeniem tej oceny jest w ocenie NZUCS okoliczność, że spółka zgodziła się z nieprawidłowościami stwierdzonymi w toku prowadzonej kontroli celno-skarbowej i w terminie określonym w art. 62 ust. 4 ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej złożyła w [...] Urzędzie Skarbowym [...] korekty deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT-7 za okres od lutego 2018 r. do kwietnia 2019 r., pomniejszając podatek naliczony o kwoty podatku VAT wynikające z faktur wystawionych przez ww. podmioty.

Organ wskazał dalej, że kwestią sporną jest, czy zasadnie organ pierwszej instancji ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 100% podatku wynikającego z nierzetelnych faktur. Przedstawił treść przepisów art. 112b i art. 112c u.p.t.u. i wyjaśnił, że dodatkowe zobowiązanie w wysokości 100% podatku naliczonego wynikającego z faktur ma zastosowanie nie tylko do wykazanego w deklaracji podatku podlegającego wpłacie ale również w stosunku do „zwrotu różnicy

podatku wyższej kwoty należnej bądź różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższej od kwoty należnej”. Nadto stwierdził, że w sprawie nie zaistniały przewidziane w art. 112b ust. 3 pkt 1–3 u.p.t.u. przesłanki odstąpienia od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego; w przedmiotowej sprawie powstałe nieprawidłowości mają charakter istotnych nierzetelności polegających na świadomym ujęciu w rozliczeniach pustych faktur.

Organ, przywołując treść wyroku TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-935/19 oraz orzeczenia sądów administracyjnych, wyjaśnił dalej, że sam fakt złożenia korekty deklaracji nie jest wystarczający do uwolnienia się od wymierzenia sankcji według stawki podwyższonej, jeżeli podatek wynika z faktur stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane.

W ocenie organu, spółka działała ze świadomym zamiarem udokumentowania transakcji, które nie miały miejsca, a w związku ze złożoną korektą deklaracji, do podatku wynikającego ze spornych faktur zastosowanie znajduje sankcja określona w art. 112c u.p.t.u. Organ dodał, że nie sposób uznać, iż spółka pozostawała w dobrej wierze ani że nieświadomie przyjmowała do rozliczeń nierzetelne faktury. Zastosowanie w niniejszej sprawie podwyższonej stawki sankcji do zawyżonego przez spółkę podatku naliczonego w oparciu o faktury stwierdzające czynności, które nie zostały dokonane nie narusza w ocenie organu zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 273 dyrektywy Rady VAT 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z 2006 r. Nr L 347 ze zm.).

Organ wyjaśnił jeszcze, że ujęcie nierzetelnych faktur w rozliczeniu miało wpływ na wykazywane przez spółkę zawyżone kwoty zwrotu podatku, co wiąże się z uszczupleniem kosztem Skarbu Państwa. Organ nie podzielił zarzutu naruszenia art. 191 O.p. W skierowanej do sądu skardze na opisaną wyżej decyzję NZUCS z dnia 31 marca 2022 r. oraz poprzedzającą ją decyzję z dnia 27 października 2021 r. skarżąca zarzuciła naruszenie:

a) prawa materialnego, to jest art. 112c ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 112b ust. 1 pkt 1 lit b i c „u.p.t.u.” polegające na ich zastosowaniu w sytuacji, gdy zastosowanie tych przepisów jest fakultatywne z uwagi na cel przez nie realizowany, zaś organ nie wykazał w sposób dostateczny zaistnienia przyczyn, dla których zdecydował o zastosowaniu wobec skarżącej sankcji przewidzianych w tych przepisach,

b) naruszenie przepisu art. 191 O.p. poprzez dokonanie oceny zgromadzonego materiału sprawy w sposób przekraczający granice swobodnej oceny dowodów, co skutkowało zastosowaniem przez organ podatkowy przepisów art. 112c ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 112b ust. 1 pkt 1 lit b i c u.p.t.u., a w szczególności polegające na:

- braku pogłębionej analizy stanu faktycznego sprawy w aspekcie dopuszczenia się przez skarżącą naruszeń wobec obowiązków podatkowych wskutek świadomego udziału w oszustwie podatkowym,
- przyjęciu przez organ, iż doszło do rzeczywistego uszczuplenia wpływów do Skarbu Państwa wywołanego działaniem skarżącej.

Spółka złożyła wnioszek o uchylenie obu zaskarżonych decyzji oraz zasądzenie od organu na rzecz skarżącej zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych. Nadto wniosła o rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym.

W uzasadnieniu przedstawiła argumentację mającą popierać przedstawione wyżej zarzuty. Stwierdziła, że skoro prawidłowo dokonana ocena materiału dowodowego przemawiać winna za brakiem przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do Skarbu Państwa, to zastosowanie sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego, jawi się w jej ocenie jako środek nieadekwatny do celu prewencyjnego wobec potencjalnych oszustw podatkowych.

Organ wniosł w odpowiedzi na skargę o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zważył, co następuje:

W pierwszej kolejności zaznaczenia wymaga, że niniejsza sprawa została rozpoznana na posiedzeniu niejawnym, na podstawie art. 15 zys4 ust. 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 1842, ze zm.) Zgodnie z ust. 2 wymienionego artykułu, w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 oraz w ciągu roku od odwołania ostatniego z nich wojewódzkie sądy administracyjne oraz Naczelny Sąd Administracyjny przeprowadzają rozprawę przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku, z tym że osoby w niej uczestniczące nie muszą przebywać w budynku sądu. Stosownie do ust. 3, przewodniczący może zarządzić przeprowadzenie posiedzenia niejawnego, jeżeli uzna rozpoznanie sprawy za konieczne, a nie można przeprowadzić jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku. Na posiedzeniu niejawnym w tych sprawach sąd orzeka w składzie trzech sędziów. W niniejszej sprawie skarżąca wniosła o rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym, czemu się organ nie sprzeciwił.

Mając na uwadze powyższe Przewodniczący Wydziału I WSA w Szczecinie skierował sprawę do rozpoznania na posiedzeniu niejawnym w składzie trzech sędziów, uznając rozpoznanie sprawy za konieczne z uwagi na obowiązek terminowego załatwienia sprawy.

Wyjaśnić należy przy tym, że rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym nie prowadzi do pominięcia argumentacji żadnej ze stron postępowania sądowno-administracyjnego, bowiem podnoszone zarówno przez stronę skarżącą jak i organ argumenty, były wnikliwie rozważane przez sąd w oparciu o akta sprawy oraz złożoną skargę wraz z odpowiedzią organu na skargę, a także w oparciu o późniejsze pisma procesowe.

Odnosząc się zaś do kwestii kognicji sądu, należy wpieryw przywołać art. 1 ustawy z 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 137), stosownie do którego sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej, a kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem. Normatywnym potwierdzeniem sprawowania przez sądy administracyjne kontroli działalności administracji publicznej jest również art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 1457 ze zm.), zwanej dalej „p.p.s.a.”, stanowiący ponadto, że sądy administracyjne stosują środki określone w ustawie.

Zaznaczenia wymaga, że stosownie do art. 134 § 1 p.p.s.a. sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Co więcej, pozostaje zobowiązany do wzięcia z urzędu pod rozwagę wszelkich naruszeń prawa, w tym także tych niepodniesionych w skardze, pozostających jednak w związku z materią zaskarżonych aktów administracyjnych. Orzekanie odbywa się z uwzględnieniem wówczas obowiązujących przepisów prawa.

Na podstawie art. 135 p.p.s.a. sąd stosuje przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa, w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga jeżeli jest to niezbędne dla końcowego załatwienia sprawy. Oznacza to zatem, że w przypadku zaistnienia takiej konieczności, uchylone może zostać nie tylko orzeczenie organu wydane w postępowaniu odwoławczym, które zostało zaskarżone do wojewódzkiego sądu administracyjnego, ale i orzeczenie wydane na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego.

W myśl art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. sąd uwzględniając skargę, uchyla decyzję administracyjną, jeśli stwierdzi naruszenie prawa materialnego w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy (lit. a), naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania (lit. b) lub inne naruszenie przepisów postępowania mogące mieć

istotny wpływ na wynik sprawy (lit. c). Z kolei stosownie do art. 145 § 1 pkt 2 p.p.s.a., w przypadku wystąpienia przesłanek nieważności postępowania administracyjnego określonych w art. 156 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.), zwanej dalej „k.p.a.”, lub w innych przepisach, sąd stwierdza nieważność decyzji w całości lub w części.

Dokonując kontroli zaskarżonej decyzji zgodnie z zakreślonymi powyżej regułami, sąd uznał, że skarga jest niezasadna albowiem zaskarżona decyzja nie narusza przepisów w prawa w stopniu powodującym konieczność jej wyeliminowaniem z obrotu prawnego.

Zasadniczy przedmiot sporu pomiędzy stronami sprowadza się do kwestii czy Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie mógł w realiach niniejszej sprawy ustalić skarżącej Spółce dodatkowe zobowiązanie podatkowe za okres od 1 lutego 2018 r. do 30 kwietnia 2019 r. na podstawie przepisów prawa krajowego – ustawa o podatku od towarów i usług w świetle art. 273 dyrektywy 2006/112WE Rady Unii Europejskiej z dnia 28 listopada 2006 r.

W ocenie strony skarżącej organ dokonując oceny zgromadzonego materiału dowodowego przekroczył granice swobodnej oceny dowodów, w wyniku czego bezpodstawnie zastosował art. 112c ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 112b ust. 1 pkt 1 lit. b i c u.p.t.u.

W ocenie sądu zaprezentowane powyżej stanowisko skarżącej Spółki jest błędne.

W tym miejscu należy podkreślić, iż instytucja dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, jako szczególna instytucja nosząca znamiona środka penalnego weszła do polskiego porządku prawnego w związku z ustawą z 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw dodano do działu XI ustawy o VAT rozdział 5.

Przedmiotowa instytucja mająca za zadanie przejąć rolę swoistej kary orzekanej wobec podmiotów nieponoszących odpowiedzialności karnej za różnego rodzaju naruszenia prawa związane z deklarowaniem i płatnością podatku (art. 112b ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT) została uregulowana w przepisach art. 112 b do 112c u.p.t.u.

W przepisach tych przewidziano trzy stawki wysokości tak orzecanego dodatkowego zobowiązania podatkowego, a mianowicie stawkę podstawową określoną w przepisie art. 112b ust.1 u.p.t.u. w wysokości 30%, stawkę obniżoną w wysokości 20% określoną w przepisie art. 112b ust.2 u.p.t.u. oraz stawkę podwyższoną tzw. kwalifikowaną w wysokości 100%, określoną w treści przepisu art. 112c ust.1 u.p.t.u.

Przepis art. 112b ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. wymienia sytuacje, w których może zostać określone dodatkowe zobowiązanie podatkowe wskazując enumeratywnie 5 takich sytuacji.

Są to, w przypadku złożenia deklaracji podatkowej, sytuacje kiedy podatnik wykazał:

- a) kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej,
- b) kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej,
- c) kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej,
- d) kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego, lub też nie złożył deklaracji podatkowej i nie wpłacił zobowiązania podatkowego.

W przypadkach tych organ w myśl tego przepisu mógł orzec o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym w wysokości 30% uszczuplenia.

Z kolei art. 112b ust. 2 pkt 1 u.p.t.u. stanowi, że jeżeli po zakończeniu kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w przypadkach, o których mowa w ust. 1 pkt 1, podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu, to wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 20% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

Odnosić w tym miejscu trzeba, że TSUE w wyroku z dnia 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-935/19 badając kwestię zgodności art. 112b ust. 2 u.p.t.u. z prawem unijnym stwierdził, iż artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które nakładają na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z podatku od wartości dodanej (VAT) jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności.

Mając na uwadze powyższe stanowisko TSUE, sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie stwierdza, że regulacja zawarta w przepisach prawa krajowego, m.in. w art. 112b ust. 2 w zw. z art. 112b ust. 1 i 2 u.p.t.u., nie daje możliwości odstąpienia od stosowania sankcji w zależności od tego, jakie przyczyny legły u podstaw nieprawidłowości popełnionych przez podatnika przy rozliczaniu podatku, a zatem czy do nieprawidłowego rozliczenia VAT doszło w wyniku błędu czy też na skutek oszustwa.

Wskazany przepis obliguje bowiem organy podatkowe do ustalenia podatnikowi dodatkowego zobowiązania podatkowego wobec samego stwierdzenia, że wystąpiła którakolwiek z okoliczności wymienionych w art. 112b ust. 1 u.p.t.u., niezależnie od przyczyny leżącej u podstaw takiego stanu rzeczy. Powyższe unormowanie sprzeciwia się zatem celom przewidzianym w art. 273 dyrektywy VAT oraz zasadzie proporcjonalności.

Orzeczenie to nie będzie jednak miało znaczenia przy rozpatrywaniu niniejszej sprawy bowiem dotyczy sytuacji podatnika tzw. nieświadomego, podczas gdy w rozpoznawanej sprawie organ wykazał na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego, że skarżąca Spółka była świadomym i aktywnym podmiotem uczestniczącym w procedurze wystawiania „pustych” faktur, mających dokumentować transakcje gospodarcze, które faktycznie nie miały jednak miejsca, zaś podstawą ustalenia jej dodatkowego zobowiązania podatkowego był przepis kwalifikowany, odnoszący się do sytuacji, gdy czynności wskazane w fakturach mających stanowić podstawę obniżenia podatku naliczonego nie miały w istocie miejsca tj. 112c ust. 1 pkt 2 w wz. z art. 112b ust. 1 pkt 1 lit.a u.p.t.u.

Zgodnie z art. 112c ust.1 u.p.t.u., w zakresie, w jakim w przypadkach, o których mowa w art. 112b ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 pkt 1, odpowiednio zaniżona kwota zobowiązania podatkowego, zawyżona kwota zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, zawyżona kwota różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, lub wykazanie kwoty zwrotu różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego, lub kwoty różnicy podatku do obniżenia za następne okresy rozliczeniowe, w miejsce wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającego wpłacie na rachunek urzędu skarbowego, wynikają w całości lub w części z obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur, które:

1. Zostały wystawione przez podmiot nieistniejący.
2. Stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności.
3. Podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością.
4. Potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności – wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podatku naliczonego wynikającego z powyższych faktur wynosi 100%.

Jak już podkreślono wcześniej treść przepisu art. 112c u.p.t.u. przewiduje sankcję kwalifikowaną w wysokości 100% uszczuplenia, jeżeli zniżenie podatku o którym mowa w art. 112b ust. 1 pkt 1, a więc we wszystkich wymienionych formach uszczuplenia (od a do d), wynika z określonego działania podatnika, a więc

m.in. posługiwania się fakturą stwierdzającą czynności, które nie zostały dokonane (art.112 ust.1 pkt 2 u.p.t.u.).

Przepis ten – art.112c ust.1 u.p.t.u. – w swojej hipotezie przewiduje bowiem 4 możliwe sytuacje, których wystąpienie w związku z nierzetelnymi fakturami będzie skutkować zastosowaniem sankcji.

Są to:

- odpowiednio zaniżona kwota zobowiązania podatkowego,
- zawiżona kwota zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego,
- zawiżona kwota różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe,
- wykazanie kwoty zwrotu różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego, lub kwoty różnicy podatku do obniżenia za następne okresy rozliczeniowe, w miejsce wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającego wpłacie na rachunek urzędu skarbowego.

W ślad za stanowiskiem WSA w Rzeszowie z dnia 20 lipca 2021r. sygn. akt I SA/Rz 280/21 należy wskazać, iż przesłanka określona w tym przepisie, czyli posługiwanie się fakturami stwierdzającymi czynności które nie zostały dokonane (tożsama zresztą z przesłanką z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit a u.p.t.u.) znajdzie zastosowanie tylko wtedy, gdy działanie takie zostało przez podatnika zawinione, czyli posługiwał się on taką fakturą świadomie, wiedząc że czynności w nich opisanych nie dokonano, lub też posługiwał się nią mogąc przy zachowaniu odpowiedniej staranności powziąć wiedzę o takim charakterze tego dokumentu.

Jeżeli organ nie wykazałby takiego właśnie, zawinionego działania podatnika, to nie byłoby możliwe orzeczenie o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym. Orzeczenie o takim zobowiązaniu jest możliwe tylko w sytuacji, gdy podatnik nie znajdował się w sytuacji działania w warunkach dobrej wiary. Nie może się on zatem powoływać na nią przy zachowaniu prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Działanie z art. 112c ust.1 u.p.t.u. musi być więc działaniem zawinionym (por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 18 listopada 2020 r. sygn. I SA/Bd 501/20, czy wyrok z dnia 17 września 20219 r. WSA w Gliwicach sygn. akt I SA/Gl 424/19).

Na organie ciąży obowiązek wykazania takiego działania podatnika.

W przedmiotowej sprawie organ w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji precyzyjnie wskazał na materiał dowodowy na podstawie, którego ustalił wszystkie fakty i okoliczności, z których jednoznacznie wynika, że zakwestionowane przez organ transakcje nie miały miejsca, a strona skarżąca świadomie uczestniczyła w procederze obrotu pustymi fakturami. Ustalenia organu w tym zakresie sąd w pełni podziela.

Organ włączył do akt kontroli celno-skarbowej prowadzonej wobec skarżącej materiał dowodowy zebrany w toku prowadzonego od sygnaturą RP I [...]

postępowania przygotowawczego w postaci dokumentów księgowych, faktur, a także protokołów przesłuchań w charakterze podejrzanych: R. C., M. Z., W. K. oraz P. J.

I tak przesłuchany w dniach 18.06.2019 r., 23.08.2019 r. i 25.11.2019 r. w charakterze podejrzanego R. C. – od 6.03.2015 r. do 1.12.2017 r. prezes L. Sp. z o.o. wyjaśnił, że należał do grupy przestępczej wraz z: P. J., W. K., Z. M., A. K., M. K., K. O., M. Z., braćmi M., W. O., K. R.. Wskazał, że grupą tą kierował P. J., którego zeznał, że poznał ponad 10 lat temu, gdy przyjechał do niego windykować dług pieniężny. Ze względu na brak środków finansowych, otrzymał propozycję odpracowania tego długu i stosowania się do jego zaleceń. Polegało to na załatwianiu nierzetelnych faktur kosztowych, a następnie sprzedaży takich faktur przez P. J. Dalej wyjaśnił, że firma L. Sp. z o.o. została utworzona na polecenie P. J., dla celów tej działalności otworzył rachunki w bankach wskazanych przez P. J., do których dostęp elektroniczny po pewnym czasie posiadał wyłącznie P. J. Karty bankomatowe z jego nazwiskiem do wypłat na terenie całego kraju zostały przekazane „ludziom J[...]”. Jeżeli chodzi o dokonywane w ramach tej działalności wypłaty środków pieniężnych, to każdorazowo kontaktował się z nim telefonicznie P. J. i informował, że ma 15 minut na dojazd do banku i wypłacenie wskazanych mu kwot pieniędzy (wypłaty były od [...] zł do [...] zł). Następnie wypłacone środki, po uprzednim kontakcie telefonicznym przekazywał M. K. Potem informował o tym P. J., który potwierdzał odbiór gotówki. R. C. wyjaśnił także, że nie wie z jakiej działalności pochodziły pieniądze wpłacane przez firmy kontrolowane przez P.J. Według jego wiedzy firmy te płaciły za rzekome faktury od L. Sp. z o.o. Nadto przesłuchiwany wskazał, iż wystawiał jako L. Sp. z o.o. nierzetelne faktury na rzecz kontrahentów wskazanych przez P. J., tj. „na O., na firmę z C., z Ł. i inne, których nie pamięta nazw”, a także załatwiał koszty dla swojej spółki. Następnie R. C. wyjaśnił, iż obecnie prezesem L. Sp. z o.o. jest M. Z., który nadal wykonuje polecenia P. J. P. J. „wsadził” do L. swojego udziałowca, żeby nie można było zmienić chociażby rachunku bankowego. Według R. C. M. Z. jest słupem, nie ma nic do powiedzenia”. Wyjaśnił także, że nie zna firmy N. Sp. z o.o., a firma A. Sp. z o.o. „to lipa”. Wyjaśnił, iż pomimo że prezesem firmy A. Sp. z o.o. był M. Z., to faktycznie kierował nią P. J. Poza tym P. J. „zawłaszczył” firmę P. W. W. K., posiadał dostęp do jej konta w [...] Banku i samodzielnie w imieniu tej spółki dokonywał operacji bankowych. Dalej wyjaśnił, że wszystkie faktury wystawione i otrzymane przez A. Sp. z o.o. również są fikcyjne, gdyż spółka nie prowadziła żadnej działalności. Ponadto zeznał, że P. J. „rządzi” również firmą I. Sp w której prezesem jest M. K. i również ma dostęp do kont bankowych tej spółki.

Natomiast przesłuchany 17.10.2019 r. M. Z. – od 25.11.2016 r. prezes i jedyny wspólnik A. Sp. z o.o. oraz od 5.06.2018 r. prezes i wspólnik L. Sp. z o.o. wyjaśnił, że N. Sp. z o.o. to firma „od P”, który wysyłał mu zlecenia do wystawiania faktur na rzecz tego podmiotu mailem. Wskazał przy tym, iż nie zna osób reprezentujących tę

spółkę, z ramienia tej spółki nikt się z nim nie kontaktował i nie otrzymywał od tej firmy żadnych pieniędzy za faktury. Ponadto wyjaśnił, że znajomość z W. K. nawiązał „przez R.”, który początkowo przedstawił go jako swojego współnika, a następnie jako osobę pomocną w działaniach związanych z rozpoczęciem działalności W. P. W. Dalej wyjaśnił, że razem z W. K. wystawiał fikcyjne faktury, na podstawie udostępnionych przez niego lub R. danych klientów. Odnośnie osoby mającej dostęp do rachunku bankowego prowadzonego dla P. W. wskazał W. K., jednakże zaznaczył, iż osobą upoważnioną do dokonywania wypłat z tego rachunku był R.

Natomiast przesłuchany w dniu 4.10.2019 r. w charakterze podejrzanego W. K. – właściciel P. W. W. K. oraz w okresie 11.12.2017 r. – 23.04.2018 r. prezes i współnik spółki l. Sp. z o.o., wyjaśnił, że nie znał żadnego kontrahenta spółki l. Sp. z o.o. W ramach tej spółki nie wystawił żadnej prawdziwej faktury, wszystkie te faktury były fikcyjne. Odnośnie zaś jego znajomości z R. C. wyjaśnił, iż kontakt nawiązał pod koniec 2015 r. poprzez swoją siostrę Z. M., która prowadziła rachunkowość spółki L. reprezentowanej przez R. C. Otrzymał od niego, propozycję założenia własnej działalności gospodarczej, którą miał faktycznie kierować R. C., natomiast on miał obiecane wynagrodzenie miesięczne w wysokości [...] zł. R. C. zobowiązał się do opłacania zobowiązań ZUS, podatków i w zależności od możliwości rozwoju firmy możliwość leasingu samochodu osobowego i pokrycie rat leasingowych. Uzasadniając brak możliwości prowadzenia własnej działalności gospodarczej, R. C. wskazał na problemy związane z uzyskaniem kredytu bankowego. Dalej wyjaśnił, że w rezultacie zarejestrował firmę pod nazwą P. założył konto firmowe, do którego upoważnił R. C. P. W. nie miał dostawać żadnego procentu od obrotu, był dogadany jednak z C., że jak firma będzie wykonywać prawdziwe prace, a nie fikcyjny obrót, to wtedy miał dostawać jakąś część prawdziwych zysków. Natomiast nigdy do tego nie doszło. Następnie około marca 2016 r., także za namową R. C., zakupił spółkę l. Sp. z o.o. i otworzył rachunek firmowy, do obsługi którego upoważnił R. C.. Z tego tytułu również otrzymywał [...] zł miesięcznie. Odnośnie do jego relacji z M. Z. wyjaśnił, iż poznał go podczas odbioru faktur kosztowych na polecenie R. C. Potem spotkał go w siedzibie L. Sp. z o.o.

Natomiast ze złożonych 22.01.2020 r. przez P. J. – od 27.07.2018 r. do 9.12.2020 r. współnika P. I. Innovadortec Sp. z o.o. wyjaśnień wynika, że zakup spółki L. zaproponował mu R. C. P. J. posiadał dostęp do rachunków bankowych spółki L. Z tej racji miał wiedzę o wystawianych przez R. C. fikcyjnych fakturach, nie miała jednak dostępu do dokumentacji księgowej spółki i nie zna jej kontrahentów. Wszystkimi sprawami w firmie zajmował się wyłącznie R. C., z którym współpracował do połowy 2018 r. Jego współpraca polegała na tym, że mając świadomość wystawiania przez R. C. fikcyjnych faktur, wysyłał mu swoje kontakty do firm zainteresowanych zakupem takich faktur, R. C. zapewniał go, że ma „nadmiar VAT-u i może te

fikcyjne faktury spokojnie porozliczać”. Przebiegało to w ten sposób, że firmy kontaktowały się e-mailowo, składały zamówienie, w którym wskazywały jaki towar i jaka kwota ma być umieszczona na fakturze. Następnie faktury wystawione przez R. C. przesyłane były do niego, bądź bezpośrednio do klienta, wskazanym terminie kwotę wykazaną w fakturze, Klient uiszczał we wskazanym terminie wykazaną na fakturze na konto bankowe L. Sp. z o.o. kwotę. Z kolei R. C. wypłacał pieniądze, a zdarzało się również, że on przelewał pieniądze na konto pan O. w celu wykazania obrotu., po potrąceniu prowizji za pośrednictwo (5–10% kwoty netto), pieniądze zwracano kontrahentowi, czyli firmie na rzecz której wystawiono fakturę. P. J. zeznał, także, że teoretycznie uzyskaną prowizją powinien dzielić się z R. C. po połowie. Czasami zdarzało się, że R. C. zabierał całą prowizję, więc on mając dostęp do konta spółki L. również wypłacał z konta bankowego całą prowizję. Odnośnie I. Sp. z o.o. wyjaśnił, iż wiedział, że w tej spółce były wystawiane fikcyjne faktury.

Sąd zgadza się z oceną organu co do tego, że pozyskane ze śledztwa sygn. akt RP I [...] materiały bezspornie przesądzają, że w badanym okresie świadomie skarżąca ujęła w ewidencjach prowadzonych dla potrzeb podatku od towarów i usług i dokonała obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z faktur wystawionych przez firmy L. Sp. z o.o. I[...] Sp.z o.o., A. Sp. z o.o. i P. „W” W. K., którym nie towarzyszyła żadna dostawa towarów bądź świadczenie usług przez ww. podmioty.

Organ w pełni był uprawniony i zobowiązany do dopuszczenia i przeprowadzenia dowodu z wymienionych powyżej protokołów wyjaśnień podejrzanych, stosownie bowiem do art. 180 o.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

Wskazany przez organ materiał dowodowy w postaci wyżej przywołanych wyjaśnień R. C., M. Z., W. K. i P. J. jednoznacznie potwierdza, iż zakwestionowane przez organ podatkowy transakcje miały czysto fikcyjny charakter. Z wyjaśnień tych wynika spójny obraz prowadzonej przez ww. podmioty działalności mającej na celu jedynie pozorować istnienie obrotu gospodarczego.

W ocenie sądu organy obu instancji dokonując oceny zgromadzonych dowodów, prawidłowo uznały, że faktury wystawione przez L. Sp. z o.o., P. I. I. Sp. z o.o., A. Sp. z o.o. oraz P. W. „W” nie dokumentowały zdarzeń rzeczywistych. W zakresie tym zgodne są zeznania wyżej wskazanych osób powiązanych z działalnością prowadzoną przez R. C., że obrotu usługami wskazanymi w zakwestionowanych fakturach nie było, a jedyna aktywna działalność tych podmiotów sprowadzała się do wystawiania tzw. „pustych faktur”. Podmiot, na rzecz którego dokumenty te były wystawiane, płacił za sam dokument, a nie za usługi powołane w ich treści.

W tych okolicznościach organy miały prawo przyjąć, że zachodzi przesłanka do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości kwalifikowanej.

Ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości przewidzianej w art. 112c ust.1 u.p.t.u. dla świadomego uczestnika obrotu pustymi fakturami VAT nie narusza zdaniem sądu zasady proporcjonalności. Nie jest bowiem naruszeniem tej zasady oraz przepisów unijnych, samo w sobie nałożenie takiego zobowiązania na podatnika nierealizującego obowiązków związanych z podatkiem VAT. Organy przy tym wykazały, że skarżąca spółka dopuściła się w pełni świadomie naruszeń wobec obowiązków podatkowych uczestnicząc aktywnie w procederze generowania podatku naliczonego przy pomocy fikcyjnego obrotu opartego na pustych fakturach VAT. Takie działanie niewątpliwie uzasadnia nałożenie zobowiązania dodatkowego w najwyższej, kwalifikowanej wysokości 100% kwoty podatku naliczonego wynikającego z faktur VAT stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności, albowiem przyczyną zaistniałego w niniejszej sprawie uszczuplenia podatkowego nie był bardziej lub mniej nieświadomy błąd podatnika lecz świadome uczestnictwo w oszustwie podatkowym. Spółka zawyżyła bowiem podatek naliczony w związku z fakturami VAT, które stwierdzały czynności w rzeczywistości niedokonane. W sprawie nie znajduje więc zastosowania przywołany przez stronę skarżącą wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-935/19, albowiem wymiar dodatkowego zobowiązania podatkowego został ustalony w oparciu o regulację z art.112c u.p.t.u., który nie podlegał bezpośredniej ocenie TSUE, a równocześnie brak w sprawie jakichkolwiek przesłanek, aby działanie strony skarżącej było działaniem nieumyślnym, niezawinionym czy też podejmowanym w dobrej wierze.

W efekcie więc sąd podziela stanowisko organu podatkowego, iż wskazane orzeczenie TSUE nie znajdzie zastosowania przy rozpatrywaniu niniejszej sprawy, bowiem dotyczy ono sytuacji podatnika nieświadomego uczestnictwa w oszustwie podatkowym, czy też błędu w ocenie, co do sposobu opodatkowania, a w niniejszej sprawie zgromadzony materiał dowodowy wskazuje, że skarżąca Spółka świadomie nabywała tzw. „puste faktury” i działało się to niejako na jej „zamówienie”. Podstawą wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego był w tym przypadku przepis kwalifikowany, odnoszący się do sytuacji, gdy czynności wskazane w fakturach mających stanowić podstawę obniżenia podatku naliczonego nie miały w istocie miejsca.

Równocześnie prawa organów do ustalenia takiego zobowiązania nie wykluczyło złożenie przez podatnika deklaracji – korekty okres od lutego 2018 do kwietnia 2019 roku określającej wysokość naliczonego podatku do zwrotu na poziomie określonym w wyniku kontroli podatkowej. Takie zachowanie podatnika nie wyklucza ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Wbrew odmiennemu zarzutowi zawartemu w skardze wystąpienie konkretnego rzeczywistego uszczuplenia wpływów do Skarbu Państwa nie jest przesłanką do

zastosowania sankcyjnej stawki z art. 112c ust.1 u.p.t.u. a sama w sobie okoliczność dokonania takich rozliczeń podatku naliczonego, w których do odliczenia został przedstawiony podatek z pustych faktur, czyli niedokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

W świetle powyższych ustaleń należy stwierdzić, że zaskarżona decyzja oraz poprzedzająca ją decyzja Naczelnika Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie zgodne z prawem, gdyż ani argumentacja skargi, ani też analiza akt sprawy nie ujawniła wad tego rodzaju, które mogły mieć wpływ na jej wynik, dlatego sąd, działając na podstawie art. 151 p.p.s.a., orzekł jak w sentencji wyroku.