

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 23 lipca 2014 r.

Sąd Rejonowy w Olsztynie, w II Wydziale Karnym, w składzie:

Przewodniczący: SSR Krzysztof Bieńkowski

Protokolant: sekr.sąd.Marzena Soliwoda

przy udziale oskarżyciela publicznego : za UKS Olsztyn insp. Beata Mogielnicka

po rozpoznaniu na rozprawie w dniach 14 marca 2014 r., 27 czerwca 2014 r.

i 18 lipca 2014 r.

sprawy:

1. **M. S. (1)**, z domu G., córki Z. i J.
z domu T., urodzonej (...) w L.

oskarżonej o to, że:

I. dnia 30 kwietnia 2001r., w O., uchylając się od opodatkowania, nie złożyła do Naczelnika Urzędu Skarbowego w O. zeznania PIT-36 o wysokości osiągniętego dochodu w roku podatkowym 2006, w wyniku czego z naruszeniem art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz. U. z 2000r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) nie ujawniła podstawy opodatkowania - dochodu w kwocie 494.961,85 zł uzyskanego z pozarolniczej działalności gospodarczej ze sprzedaży wspólnie z J. S. (1) 31 niezabudowanych działek gruntu pod zabudowę mieszkalno - usługową i 1 działki z rozpoczętą budową (stan zerowy), odpłatnego przekazania Gminie G. sieci wodociągowej i urządzeń kanalizacyjnych, stanowiących w 50 % jej własność, położonych w S. na osiedlu (...) w tym: Z. B. i J. S. (2) w dniu: 09.03.2006r., nr(...)i (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), K. M. i H. L. w dniu 16.03.2006r., nr (...)i (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), J. K. i B. K. w dniu 20.03.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A. i M. M. (1) w dniu 24.04.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A. i T. J. w dniu 11.05.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), W. A. i W. S. w dniu 23.08.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. S. (2) w dniu 23.08.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), K. B. i J. B. (1) w dniu 07.09.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. i M. O. w dniu 02.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A. P. i D. S. w dniu 09.10.2006r., nr 192/98 (akt notarialny Rep. A nr (...)), Ł. K. w dniu 17.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), K. J. i W. R. w dniu 18.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), B. J. (1) i A. D. w dniu 06.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), J. A. i K. S. w dniu 06.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), G. B. i W. G. w dniu 08.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), T. N. w dniu 20.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), E. S. (1) w dniu 22.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. P. i E. P. w dniu 22.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), I. B. (1) i H. G. w dniu 22.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), W. A. i W. S. w dniu 23.08.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. M. (3) działającemu w imieniu i na rzecz Gminy G. w dniu 24.03.2006r., nr (...), (...), (...), (...) (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), uszczuplając w ten sposób podatek dochodowy od osób fizycznych za 2006 rok o 185.977,00 zł,

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 kks,

II. dnia 30 kwietnia 2008r., w O., uchylając się od opodatkowania, nie złożyła do Naczelnika Urzędu Skarbowego w O. zeznania PIT-36 o wysokości osiągniętego dochodu w roku podatkowym 2007, w wyniku czego z naruszeniem art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.

t. Dz. U. z 2000r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) nie ujawniła podstawy opodatkowania - dochodu w kwocie 207.200,26 zł uzyskanego z pozarolniczej działalności gospodarczej ze sprzedaży wspólnie z J. S. (1) 5 niezabudowanych działek gruntu pod zabudowę mieszkalno - usługową oraz 1 działki z budynkiem mieszkalnym jednorodzinny w stanie surowym zamkniętym stanowiących w 50 % jej własność, położonych w S. na osiedlu (...) w tym: I. B. (2) i C. K. w dniu: 12.03.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), E. i S. G. w dniu 04.06.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), G. R. w dniu 25.06.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. I. i T. K. w dniu 10.07.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A. i W. B. w dniu 12.10.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), B., M. J. i T. N. w dniu 06.12.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), uszczuplając w ten sposób podatek dochodowy od osób fizycznych za 2007 rok o 68.980,00 zł,

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 kks,

III. w okresie od 27.02.2006r. do 25.01.2008r., w O., uchylając się od opodatkowania, w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, nie składała do Naczelnika Urzędu Skarbowego w O. w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, deklaracji VAT-7 dla podatku od towarów i usług za: styczeń-maj i sierpień--grudzień 2006r. oraz luty, marzec, lipiec, październik, grudzień 2007r., z naruszeniem art. 2 pkt 6, art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 15 ust. 1, art. 29 ust. 1, art. 99 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów' i usług (Dz. U. z 2004r., Nr 54, poz. 535 ze zm.), w wyniku czego nie ujawniła podstawy opodatkowania – obrotu ogółem w kwocie 832.303,00 zł uzyskanego z pozarolniczej działalności gospodarczej w zakresie sprzedaży wspólnie z J. S. (1) 36 niezabudowanych działek gruntu pod zabudowę mieszkalno - usługową oraz 1 działki z rozpoczętą budową (stan zerowy) i 1 działki z budynkiem mieszkalnym jednorodzinny w stanie surowym zamkniętym, odpłatnego przekazania Gminie G. sieci wodociągowej i urządzeń kanalizacyjnych oraz dróg, stanowiących w 50 % jej własność, położonych w S. na osiedlu (...) w tym: Z. B. i J. S. (2) w dniu: 09.03.2006r., m(...)i(...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), K. M. i H. L. w dniu 16.03.2006r., nr (...)i (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), J. K. i B. K. w dniu 20.03.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A. i M. M. (1) w dniu 24.04.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A. i T. J. w dniu 11.05.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), W. A. i W. S. w dniu 23.08.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. S. (3) w dniu 23.08.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), K. B. i J. B. (1) w dniu 07.09.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. i M. O. w dniu 02.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A. P. i D. S. w dniu 09.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), Ł. K. w dniu 17.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), K. J. i W. R. w dniu 18.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), B. J. (1) i A. D. w dniu 06. 12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), J. A. i K. S. w dniu 06.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), G. B. i W. G. w dniu 08.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), T. N. w dniu 20.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), E. S. (2) w dniu 22.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. P. i E. P. w dniu 22.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), I. B. (1) i H. G. w dniu 22.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), W. A. i W. S. w dniu 23.08.2006r., nr 192/107 (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. M. (3) działającemu w imieniu i na rzecz Gminy G. w dniu 24.03.2006r., nr (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), I. B. (2) i C. K. w dniu: 12.03.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), E. i S. G. w dniu 04.06.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), G. R. w dniu 25.06.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. I. i T. K. w dniu 10.07.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A. i W. B. w dniu 12.10.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), B. J. (2) i T. N. w dniu 06.12.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), uszczuplając w ten sposób podatek od towarów i usług za wymienione miesiące 2006r.: styczeń 4.057,00 zł, luty o 451,00 zł, marzec o 14.713,00 zł, kwiecień o 1.533,00 zł, maj o 2.660,00 zł, sierpień o 6.224,00 zł, wrzesień o 7.097,00 zł, październik o 20.275,00 zł, listopad o 5.856,00 zł, grudzień o 39.112,00 zł oraz 2007r.: luty o 1.015,00 zł, marzec o 6.348,00 zł, lipiec o 1.743,00 zł, październik o 13.084 zł, grudzień o 1.688,00 zł - łącznie o 125.856,00 zł

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 §2 k.k.s.

2. **J. S. (1)**, s. E. i J. z domu G., urodzonego (...) w S.,

oskarżonego o to, że:

I. dnia 30 kwietnia 2007r., w O., uchylając się od opodatkowania, nie złożył do Naczelnika Urzędu Skarbowego w O. zeznania PIT-36 o wysokości osiągniętego dochodu w roku podatkowym 2006, w wyniku czego z naruszeniem art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz. U. z 2000r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) nie ujawnił podstawy opodatkowania – dochodu w kwocie 494.961,85 zł uzyskanego z pozarolniczej działalności gospodarczej ze sprzedaży wspólnie z M. S. (1) 31 niezabudowanych działek gruntu pod zabudowę mieszkalno - usługową i 1 działki z rozpoczętą budową (stan zerowy), odpłatnego przekazania Gminie G. sieci wodociągowej i urządzeń kanalizacyjnych oraz dróg, stanowiących w 50 % jego własność, położonych w S. na osiedlu (...) w tym: Z. B. i J. S. (2) w dniu: 09.03.2006r., nr (...)i(...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), K. M. i H. L. w dniu 16.03.2006r., nr (...)i(...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), J. K. i B. K. w dniu 20.03.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A. i M. M. (1) w dniu 24.04.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A. i T. J. w dniu 11.05.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), W. A. i W. S. w dniu 23.08.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. S. (2) w dniu 23.08.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), K. B. i J. B. (1) w dniu 07.09.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. i M. O. w dniu 02.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A. P. i D. S. w dniu 09.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), Ł. K. w dniu 17.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), K. J. i W. R. w dniu 18.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), B. J. (1) i A. D. w dniu 06.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), J. A. i K. S. w dniu

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 kks,

III. w okresie od 27.02.2006r. do 25.01.2008r., w O., uchylając się od opodatkowania, w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, nie składał do Naczelnika Urzędu Skarbowego w O. w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, deklaracji VAT-7 dla podatku od towarów i usług za: styczeń-maj i sierpień-grudzień 2006r. oraz luty, marzec, lipiec, październik, grudzień 2007r., z naruszeniem art. 2 pkt 6, art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 15 ust. 1, art. 29 ust. 1, art. 99 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r.

o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004r., Nr 54, poz. 535 ze zm.), w wyniku czego nie ujawnił podstawy opodatkowania - obrotu ogółem w kwocie 832.303,00 zł uzyskanego z pozarolniczej działalności gospodarczej w zakresie sprzedaży wspólnie z M. S. (1) 36 niezabudowanych działek gruntu pod zabudowę mieszkalno - usługową oraz 1 działki z rozpoczętą budową (stan zerowy) i 1 działki

z budynkiem mieszkalnym jednorodzinny w stanie surowym zamkniętym, odpłatnego przekazania Gminie G. sieci wodociągowej i urządzeń kanalizacyjnych oraz dróg, stanowiących w 50 % jego własność, położonych w S. na osiedlu: (...) w tym: Z. B. i J. S. (2)

w dniu: 09.03.2006r., nr (...)i(...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), K. M. i H. L. w dniu 16.03.2006r., nr (...)i (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), J. K. i B. K.

w dniu 20.03.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A.

i M. M. (1) w dniu 24.04.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A. i T. J. w dniu 11.05.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), W. A. i W. S.

w dniu 23.08.2006r., nr 192/107 (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. S. (3) w dniu 23.08.2006r., nr 192/126 (akt notarialny Rep. A nr (...)), K. B. i J. B. (1) w dniu 07.09.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr 10936/2006), M.

i M. O. w dniu 02.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), A. P. i D. S. w dniu 09.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), Ł. K. w dniu 17.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), K. J. i W. R. w dniu 18.10.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), B. J. (1) i A. D. w dniu

06.12.2006r., nr 192/120 (akt notarialny Rep. A nr (...)), J. A.

i K. S. w dniu 06. 12.2006r., nr 192/167 (akt notarialny Rep. A nr (...)), G. B. i W. G. w dniu 08.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), T. N. w dniu 20. 12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), E. S. (2) w dniu 22.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. P.

i E. P. w dniu 22.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), I. B. (1) i H. G. w dniu 22.12.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), W. A. i W. S. w dniu 23.08.2006r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), M. M. (3) działającemu w imieniu i na rzecz Gminy G.

w dniu 24.03.2006r., nr (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), I. B. (2) i C. K. w dniu: 12.03.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), E. i S. G. w dniu 04.06.2007r., nr (...) (akt notarialny Rep. A nr (...)), G. R. w dniu

zaś w roku 2007 :

I. B. (2) i C. K. w dniu: 12.03.2007r., nr (...)(akt notarialny Rep. A nr (...)), E. i S. G. w dniu 04.06.2007r., nr(...)(akt notarialny Rep. A nr (...)), G. R. w dniu 25.06.2007r., nr (...)(akt notarialny Rep. A nr (...)), M. I. i T. K. w dniu 10.07.2007r., nr(...)(akt notarialny Rep. A nr (...)), A. i W. B. w dniu 12.10.2007r., nr(...)(akt notarialny Rep. A nr (...)), B., M. J. i T. N. w dniu 06.12.2007r., nr (...)(akt notarialny Rep. A nr (...)).

Organizacją i promocją tej działalności zajmowała się M. S. (1), jednak w zawarciu wszystkich umów sprzedaży uczestniczył J. S. (1) jako współwłaściciel.

Oskarżeni byli przekonani , że powyższych transakcji dokonują jako osoby fizyczne i nie mieli świadomości, że działalność tego rodzaju wyczerpuje znamiona pozarolniczej działalności gospodarczej i podlega obowiązkowi podatkowemu.

Stąd też wymienieni nie zgłaszali podstawy opodatkowania do Urzędu Skarbowego , przekonani , że daniny publiczne ograniczają się do podatku od czynności cywilnoprawnych.

W toku wszczętego następnie postępowania administracyjnego Dyrektor (...) w O. wydał decyzje , w których ustalił przychody i koszty uzyskania przychodów z prowadzonej przez wymienionych pozarolniczej działalności gospodarczej i określił w prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych M. S. (1) za rok 2006 w kwocie 185977 zł i za 2007 w kwocie 68980 zł oraz J. S. (1) odpowiednio w kwotach 191 971 zł i 75 014 zł.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w O. oddalił skargi oskarżonych na wymienione decyzje Dyrektora (...).

Powyższy stan faktyczny ustalono w oparciu o następujące dowody :

wyjaśni.osk.J. S. k.57-58 , k.431-432 , wyjaśni.osk.M. S. k.67, k.431v , oraz wymienione w akcie oskarżenia dowody z akt załącznika – kontroli skarbowej (...) i zawarte w aktach sprawy kserokopie tych dokumentów.

Oskarżona **M. S. (1)** nie przyznała się do popełnienia zarzucanych jej czynów.

Przesłuchana w charakterze podejrzanej w toku postępowania przygotowawczego, nie przyznając się do popełnienia zarzucanego czynu wskazała na złożoną do NSA skargę kasacyjną.

(k.67)

Na rozprawie również lakonicznie nie przyznała się do popełnienia zarzucanych występków i odmówiła składania wyjaśnień.

(k.431v)

Oskarżony **J. S. (1)** również nie przyznał się do popełnienia zarzucanych mu czynów.

W postępowaniu przygotowawczym złożył wyjaśnienia , w których podkreślił , że wszelkich transakcji dokonywała M.S. i to ona , na podstawie wzajemnych pomiędzy ex małżonkami korzystała z uzyskanych w drodze sprzedaży środków finansowych.

(k.58)

Na rozprawie oskarżony podtrzymał te wyjaśnienia , a ponadto dodał , że wszystkie transakcje były zgłaszane do Urzędu Skarbowego , były dokonywane w obecności notariusza ,a w jego przekonaniu czynności te były całkowicie legalne i prawidłowo opodatkowane.

(k.431-432)

Sąd zważył , co następuje :

W ocenie Sądu wyjaśnienia oskarżonych generalnie zasługują na wiarę, w szczególności w najistotniejszej części dotyczącej wypełnienia znamion zarzucanych oskarżonym przestępstw karno-skarbowych.

Rzecz jasna stanowisko oskarżonego sugerujące , że to wyłącznie ex-małżonka zajmowała się sprzedażą nieruchomości nie może być w świetle innych dowodów uznane za przekonujące.

J. S. (1) stawał do wszystkich aktów notarialnych na równi z M. S. (1) , jego podpisy zawierają wszystkie wymienione w zarzutach aktu oskarżenia umowy, a z samych wyjaśnień oskarżonego wynika , że miał orientację w prowadzonej działalności.

Zdecydowanie podkreślić należy , że Sąd nie kwestionuje w niniejszej sprawie prawomocnych ustaleń organów skarbowych i sądów administracyjnych.

Zgodzić się należy z ustaleniem , że działalność podejmowana przez oskarżonych powinna być uznana za prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej w zorganizowanej , systematycznej i nastawionej na zysk formie.

Nie można jednak abstrahować w realiach sprawy od okoliczności , że interpretacja tego typu sprzedaży jak dokonywana przez oskarżonych w kategoriach działalności gospodarczej jest interpretacją stosunkowo świeżą.

Przypomnieć należy , że wobec problemów z prawidłową subsumcją tego rodzaju stanów faktycznych , sądy administracyjne , w tym Naczelny Sąd Administracyjny zwracały się o wykładnię do instytucji sądowych Unii Europejskiej.

Kwestia opodatkowania sprzedaży kilku nieruchomości poprzez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej VAT-em, a także zakwalifikowania uzyskanego przychodu do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przed wejściem w życie ustawy o podatku od towarów i usług, budziła i budzi wiele kontrowersji. Wskazuje na to między innymi rozbieżność w orzeczeniach Wojewódzkich Sądach Administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Z jednej strony wskazuje się, iż podział gruntu na działki, zmiana jego przeznaczenia z rolnego na nierolny, przygotowanie do sprzedaży, a w konsekwencji sprzedaż, wyczerpuje znamiona działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT (tak. wyrok WSA w Szczecinie z 15.02.2012 r., I SA/Sz 1002/11). Także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 16 czerwca 2009 r. (sygn. akt II FSK 267/2008) zaakceptował taką argumentację w odniesieniu do 2003 roku i rozumienia pojęcia działalności gospodarczej odsyłając do Ordynacji podatkowej i Prawa działalności gospodarczej. Za każdym razem Sąd odnosił się do podkreślenia zamiarów skarżących wskazując na dużą aktywność w zakresie podejmowania działań zmierzających do dokonania sprzedaży. Z drugiej jednak strony orzeczenia sądów administracyjnych, dla ustalenia czy sprzedaż nieruchomości podlega opodatkowaniu, zwracają uwagę na brak podstaw do przyjęcia, że przygotowanie gruntu do sprzedaży przez jego wydzielenie spełnia znamiona działalności gospodarczej, gdyż w istocie jest ono warunkiem koniecznym sprzedaży gruntu w ogóle (wyrok WSA we Wrocławiu z 07.09.2010 r., I SA/Wr 809/2010). Podejmowanie zachowań opodatkowanych poza sferą działalności gospodarczej, nie będzie zatem tworzyło obowiązku podatkowego po stronie działającego, nawet jeżeli podejmowane przez niego czynności będą miały charakter powtarzający się, ale nie ciągły. Istotne dla kwalifikacji podatnika jest tutaj kryterium obiektywne, jakim jest profesjonalizm i ciągłość działalności gospodarczej. Nie może on być przy tym wyłącznie „jakimś” podatnikiem podatku VAT, lecz musi nim być nim w stosunku do podejmowanej konkretnie czynności. Jak bowiem podkreślono w uzasadnieniu Wyroku Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 października 2007 r. (sygn. akt I FPS 3/2007) jeśli dana czynność została wykonana poza zakresem działań producenta, handlowca, pozyskującego zasoby naturalne, rolnika czy wykonującego wolny zawód, to w świetle art. 4 ust. 1 i 2 VI Dyrektywy z tytułu wykonania takiej czynności dany podmiot nie może być uznany za podatnika podatku od towarów i usług, i to bez względu na to, czy czynność tę wykonał jednorazowo, ale w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy, czy też wielokrotnie. Taka właśnie sytuacja

występuje w przypadku sprzedaży przez daną osobę jej majątku prywatnego. Podobnie wypowiedział się w wyroku z dnia 10 września 2008 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w W.(sygn. akt III SA/Wa 743/08). Uznanie podmiotu za podatnika VAT wymaga, by jego działaniom można było przypisać zawodowy charakter, a więc cechujący się odpowiednim zorganizowaniem. W przypadku działalności o charakterze zawodowym, jak działalności gospodarczej w zakresie handlu, zamiar częstotliwego wykonywania czynności ujawniony musi być już w momencie nabycia towaru, a nie w momencie jego sprzedaży. Pod pojęciem „handel” należy rozumieć dokonywanie w sposób zorganizowany zakupów towarów w celu ich odsprzedaży (por. wyrok NSA z 27.06.2008 r., I (...)). Brak jest dowodów świadczących o tym, że oskarżeni z chwilą nabycia gruntu wiedzieli, że po przekwalifikowaniu go będą sprzedawać jako działki budowlane. W tym miejscu, tytułem przykładu, wskazać należy na sprawę, w której NSA rozstrzygał wyrokiem z dnia 19 czerwca 2009r. (...) - w sprawie tej dowodem świadczącym o zamiarze było m.in. oświadczenie złożone w trakcie procedury udzielenia kredytu, w którym wskazano, że kredyt zostanie wykorzystany na zakup gruntów rolnych z późniejszym przeznaczeniem na działki budowlane.

Jak więc widać dopiero w drodze interpretacji ukształtował się pogląd uznający działalność o cechach występujących w ramach sprzedaży „osiedla (...)” za działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu na specyficznych dla niej zasadach.

Jednak nastąpiło to na długo później niż 2007 czy 2008 rok.

Zgodzić się należy z oskarżycielem publicznym, że stan faktyczny sprawy jest jasny.

Zgromadzone w sprawie dokumenty nie pozostawiają wątpliwości, że oskarżeni w okresach wskazanych w zarzutach dokonali wymienionych tam czynności prawnych, których częstotliwość i okoliczności pozwalają uznać je za „pozarolniczą działalność gospodarczą”.

Powyższe nie może jednak automatycznie przesądzać o odpowiedzialności karnej.

Ta bowiem oparta jest na elementach subiektywnych, związanych ze świadomością popełnienia czynu zabronionego.

Zachowanie sprawcy przestępstwa określonego w art. 54 § 1 kks zawsze musi mieć na celu uchylenie się od opodatkowania i polegać na: nieujawnieniu przedmiotu opodatkowania i narażeniu przez to Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na uszczuplenie podatku, nieujawnieniu podstawy opodatkowania i narażeniu przez to Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na uszczuplenie podatku, niezłożeniu deklaracji i narażeniu przez to Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na uszczuplenie podatku. Dla bytu przestępstwa wystarczy spełnienie chociażby jednej z trzech wymienionych możliwości zachowania się. Warunkiem odpowiedzialności z art. 54 kks, tzn. zaniechania zgłoszenia przedmiotu lub podstawy opodatkowania, musi być narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej.

Strona podmiotowa obejmuje umyślność tylko w zamiarze bezpośrednim, gdyż zachowanie sprawcy, polegające na nieujawnieniu przedmiotu albo podstawy opodatkowania lub niezłożeniu deklaracji, musi mieć na celu uchylenie się od opodatkowania.

Trudno w realiach sprawy wymagać od J. S. (1) (magistra inżyniera rolnictwa) i M. S. (1) (bez zawodu o wykształceniu średnim ogólnokształcącym) antycypowania takich a nie innych interpretacji prawnych.

Trudno zaprzeczyć, że dokonywanie transakcji za pośrednictwem wykwalifikowanych podmiotów (notariusza), odprowadzanie stosownych danin (w postaci podatku od czynności cywilnoprawnych) i świadomość, że transakcje są zgłaszane do organów władzy publicznej usprawiedliwiało błędne ostatecznie przekonanie oskarżonych, że innych należności nie są zobowiązani uiszczać.

W realiach sprawy zdecydowanie podkreślić należy, że strona podmiotowa przestępstwa określonego w art. 54 § 2 kks obejmuje umyślność w zamiarze bezpośrednim. Zatem sprawca musi mieć świadomość tego, że nie ujawniając przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składając deklaracji, uchyla się od opodatkowania i chce takiego

efektu swego zachowania. Jest to przestępstwo kierunkowe, bowiem zachowanie sprawcy, podjęte ma być w celu uchylenia się od opodatkowania. W pojęciu uchylania się zawarty jest negatywny stosunek sprawcy do świadczenia, sprawiający, że nie spełnia on nałożonego na niego obowiązku, mimo iż ma obiektywną możliwość jego wykonania. W odniesieniu do M. S. (1) i J. S. (1), trudno jest mówić, iż nie wypełnili oni obowiązków podatkowych, gdyż wypełnić ich nie chcieli lub zlekceważyli ten obowiązek. Oskarżeni nie mieli świadomości, iż ich zachowanie może być przez organy podatkowe zakwalifikowane jako prowadzenie działalności gospodarczej, a w związku z tym, że zobligowani byli do zapłaty podatku.

Mając na względzie powyższe nie można przyjąć, iż oskarżeni swoim zachowaniem zrealizowali ustawowe znamiona przestępstwa określonego w art. 54 § 2 kks, a zatem Sąd uniewinnił oskarżonych od popełnienia zarzucanych im czynów.

O kosztach sądowych orzeczono na podstawie art.632 ust.2 k.p.k. , zaś o wynagrodzeniu obrońcy orzeczono na podstawie § 14 ust.2 pkt.3 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (...) (Dz.U. Nr 163 poz.1348).