

UZASADNIENIE

Oskarżona M. S. (...)r. prowadziła działalność gospodarczą pod nazwą (...) z siedzibą w miejscowości Z.. Działalność ta została wpisana do ewidencji działalności gospodarczej prowadzonej przez Wójta Gminy G. pod numerem (...). W okresie objętym zarzutem przedmiotem działalności oskarżonej była sprzedaż detaliczna paliw, która odbywała się na podstawie koncesji na obrót paliwami ciekłymi na okres od (...)r. udzielonej przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki decyzją z dnia 24 września 2004 r.

(dowód: protokół kontroli podatkowej z dnia 30 kwietnia 2012 r. z k. 487v, k. 311-65)

W 2007 r. Podatkową Księgę P. i Rozchodów, rejestry nabycia towarów i usług firmy oskarżonej prowadziła Kancelaria Doradztwa (...) rachunkowe B. C. w O..

(dowód: zeznania świadka M. W. k. 403v)

Oskarżona w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w 2007 r. dokonywała zakupów i sprzedaży oleju opałowego, gazu propan-butan luzem i gazu w butlach o pojemności 11 kg. Sprzedaż oleju opałowego realizowana była w punktach znajdujących się w O., D. i O.. Odbiorcami były firmy i osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Sprzedaż wyrobów akcyzowych odbywała się na podstawie faktur sprzedaży VAT i paragonów fiskalnych. Sprzedaż podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą potwierdzana była fakturą VAT. Do faktur nie były dołączane oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze. Na fakturach nie było zapisów o takim przeznaczeniu oleju opałowego. Część sprzedaży dla przedsiębiorstw odbywała się na podstawie paragonów. Do oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze były wpisywane numery paragonów fiskalnych.

W okresie od (...)r. funkcjonariusze Urzędu Celnego w O. przeprowadzili kontrolę u oskarżonej jako przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą (...)z siedzibą w miejscowości Z.. Zakres kontroli obejmował wywiązywanie się przez wymienioną z obowiązków podatkowych w podatku akcyzowym w okresie od (...)r. za sprzedaż oleju opałowego. Sprzedaż towarów w postaci gazu – (...) i gazu w butlach nie była przedmiotem analizy w trakcie postępowania kontrolnego.

W dniu wszczęcia kontroli oskarżona została wezwana do dostarczenia dokumentacji dotyczącej działalności firmy oraz dokumentów dotyczących zakupu i sprzedaży wyrobów akcyzowych w przedmiotowym okresie. W dniach (...)r. oraz (...)r. oskarżona przekazała organom kontroli posiadaną dokumentację.

W związku ze stwierdzonymi przez zespół kontrolny licznymi brakami w numeracji wydruków kas fiskalnych, w trakcie kontroli odstąpiono od ustalenia wielkości sprzedaży oleju opałowego w oparciu o wydruki z kas.

W(...) oskarżona dokonała zakupów oleju opałowego od firmy (...), G. sp. j. z siedzibą w O. w łącznej ilości 101.600 litrów. Na początku(...) posiadała 7 900 litrów z poprzedniego roku. Z inwentaryzacji dokonanej według stanu na początku(...)r oraz na koniec (...). na podstawie dokumentów wynika, że oskarżona sprzedała w tym okresie 110 148 litrów. Sprzedaż na podstawie bilansu wyniosła 108 510 litrów. Oskarżona w dokumentach wykazała sprzedaż większą niż rozliczenie z inwentaryzacji o 1 638 litrów oleju opałowego.

W przypadku oleju opałowego oskarżona przedstawiła niepowiązane ze sobą oświadczenia o jego przeznaczeniu na cele opałowe wystawione przez nabywców oraz faktury zakupu stanowiące oddzielne zbiory dokumentów. W toku postępowania kontrolnego organ podatkowy dokonał analizy i połączenia przedłożonych przez oskarżoną dokumentów. Zestawienie przychodu i rozchodu oleju opałowego zostało zweryfikowane za pomocą faktur zakupu oleju opałowego, faktur sprzedaży i oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego. W toku postępowania kontrolnego zestawiono (...) oświadczeń oraz 161 faktur sprzedaży.

(dowód: protokół kontroli podatkowej z dnia 30 kwietnia 2012 r. z k. 487v, k. 311-65)

Sporządzone przez organy zestawienie faktur i oświadczeń wykazało, że w stosunku do 26 faktur dokumentujących sprzedaż 2 125 litrów oleju opałowego oskarżona nie przedstawiła oświadczeń o przeznaczeniu oleju na cele opałowe.

Sprzedaż oleju opałowego była dokumentowana przez oskarżoną na bieżąco oraz retrospektywnie. Przy sprzedaży bieżącej oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego pobierane było w stosunku do jednej sprzedaży i na oświadczeniu wpisywany był numer paragonu lub faktury. Retrospektywne dokumentowanie sprzedaży odbywało się poprzez zapisywanie w asygnatach zbiorczych ilości oleju opałowego jakie w danym okresie podczas wielu transakcji nabywał kontrahent. Oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego w takim przypadku dotyczyło zbiorczej ilości oleju opałowego sprzedanego w danym okresie.

Część oświadczeń i ich zapisów dokumentowała „asygnaty zbiorcze” polegające na tym, że ilość oleju wpisywana do jednego oświadczenia była sumą ilości oleju sprzedanego w kilku operacjach na przestrzeni miesiąca bądź dłuższego okresu. Data wpisana do oświadczenia nie była w konsekwencji równoznaczna z datą sprzedaży – wydania oleju opałowego nabywcy. Data wydania była datą późniejszą niż sporządzenie oświadczenia, co w ocenie zespołu kontrolnego zostało uznane za dokonywanie sprzedaży oleju bez złożenia wymaganego prawem oświadczenia. Łączna ilość sprzedanego oleju na podstawie asygnat zbiorczych została przez organ kontroli obliczona na poziomie 29 630 litrów.

(dowód: protokół kontroli podatkowej z dnia 30 kwietnia 2012 r. z k. 487v, k. 311-65)

Znaczna część oświadczeń składanych przez nabywców oleju -przedłożonych przez oskarżoną była w ocenie zespołu kontrolnego wypełniona nieczytelnie.

W celu weryfikacji danych nabywców w toku kontroli zwrócono się do wydziałów ewidencyjnych właściwych miejscowo urzędów gmin oraz właściwych miejscowo urzędów wojewódzkich z prośbą o ustalenie tożsamości nabywców.

Z odpowiedzi Urzędu Wojewódzkiego w O. wynikało, iż informacje zawarte w większości wniosków nie mogą stanowić podstawy do ustalenia właściwych danych, albowiem wskazane we wnioskach numery PESEL są niewłaściwe i w 48 przypadkach nie figurują w zbiorze. Z informacji Urzędu Wojewódzkiego wynika, iż osoby o podanych przez Urząd Celný nazwiskach nie figurują w ewidencji lub w województwie znajduje się kilkanaście osób o tych samych danych osobowych i przypisanie do konkretnej osoby jest niemożliwe. Analiza wskazanych we wnioskach adresów wykazała, iż dane osobowe osób zameldowanych pod wskazanymi adresami nie pokrywają się z pozostałymi informacjami o osobie podanymi we wniosku.

W toku kontroli spośród odbiorców oleju wybrano grupę reprezentacyjną 56 osób fizycznych, które składały oświadczenia o przeznaczeniu oleju. Wezwano wymienione osoby do złożenia pisemnych wyjaśnień na temat okoliczności zakupu oleju w 2007 roku. Dwudziestu sześciu odbiorców potwierdziło zakup oleju, ośmiu odbiorców nadesłało odpowiedź zaprzeczającą zakupom oleju od oskarżonej, kilka osób potwierdziło zakup części oleju opałowego.

Organ podatkowy nie uznał za błędne oświadczeń, w których wystąpiła drobna pomyłka np. literowa w nazwisku czy miejscu zamieszkania, o ile istniała możliwość faktycznej weryfikacji oświadczeń oraz o ile wynik weryfikacji potwierdził prawidłowość transakcji.

(dowód: formularze dotyczące wyjaśnienia okoliczności zakupu oleju opałowego wraz z oświadczeniami i zeznaniami świadków k. 478v, k. 69-80, k. 131-133)

Zespół kontrolny uznał poszczególne transakcje dokonywane przez oskarżoną za niepotwierdzone w trakcie kontroli z uwagi na następujące ustalenia: fikcyjne podmioty, niepotwierdzenie zakupu. W trakcie analizy materiału w

postępowaniu podatkowym ustalono nadto, iż stwierdzone nieprawidłowości pochodzą z kilku źródeł – brak oświadczeń, zbiorcze oświadczenia, stwierdzone nieprawidłowości i nieprawidłowe rozliczenie bilansu. Stwierdzono także dziesięć przypadków, w których jedna sprzedaż oleju opałowego wyczerpuje dwa przypadki nieprawidłowości – brak oświadczenia i niepotwierdzenie zakupu lub oświadczenie zbiorcze i fikcyjny podmiot.

(dowód: protokół kontroli podatkowej z dnia 30 kwietnia 2012 r. z k. 487v, k. 311-65)

Organ podatkowy dokonał zestawienia wszystkich opisanych powyżej stwierdzonych w toku kontroli i w postępowaniu podatkowym nieprawidłowości występujących w poszczególnych miesiącach 2007 r. określając ilość oleju opałowego sprzedanego przez oskarżoną z naruszeniem warunków uprawniających do stosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego łącznie na 53750 litrów. W konsekwencji uznano, iż oskarżona nie uzyskała w momencie sprzedaży poprawnego pod względem formalnym i materialnym oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego uprawniającego ją do dokonywania obrotu tym olejem w warunkach obniżonej stawki akcyzy w stosunku do powyższej ilości.

Organ stwierdził, iż w stosunku do 26 transakcji sprzedaży oleju opałowego przeznaczonego na cele grzewcze, zrealizowanych w okresie kontrolnym oskarżona nie uzyskała w momencie ich dokonywania oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego uprawniającego ją do dokonywania obrotu tym olejem w warunkach obniżonej stawki akcyzy; w stosunku do 48 transakcji sprzedaży oleju opałowego zrealizowanych w 2007 roku odnoszących się do sprzedaży zbiorczej, nie uzyskała w momencie transakcji poprawnego pod względem formalnym i materialnym oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego na cele uprawniające do dokonywania obrotu tym olejem w warunkach obniżonej stawki akcyzy; w stosunku do 249 transakcji sprzedaży oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe zrealizowanych w 2007 r. nie było możliwym potwierdzenie, iż olej ten został przeznaczony na cele opałowe.

W stosunku do 1638 litrów oleju opałowego niemożliwym było potwierdzenie jego pochodzenia z uwagi na to, że na podstawie dostarczonych przez oskarżoną dokumentów wykazano większą sprzedaż niż wynika to ze stanu rozliczenia inwentaryzacji za ten rok.

W związku ze stwierdzonymi w czasie kontroli nieprawidłowościami Naczelnik Urzędu Celnego w O. w dniu (...)r. wydał decyzję zabezpieczającą zobowiązania podatkowe w podatku akcyzowym za poszczególne miesiące 2007 r.

Decyzją z dnia (...)r. Naczelnik Urzędu Celnego w O. określił prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku akcyzowego za poszczególne miesiące 2007 r. w kwocie 98.306, 00 złotych.

Oskarżona nie przekazywała do Urzędu Celnego miesięcznych oświadczeń o sprzedaży oleju opałowego.

(dowód: decyzja Naczelnika Urzędu Celnego w O. (...) (...) / (...) k. 478v, k. 3-28,)

M. S. jest osobą karaną. Wyrokiem Sądu Rejonowego w (...) z dnia (...)r. została skazana za czyn z art. 54 § 2 kks na karę 100 stawek dziennych grzywny przy ustaleniu wysokości jednej stawki na kwotę 50 złotych.

(dowód: wyrok Sądu Rejonowego w (...) z dnia 11 grudnia 2012 r. sygn. akt VII K 98/12 k. 478v, k. 180, dane o karalności k. 428-429,)

Stan faktyczny został ustalony na podstawie powyższych dowodów oraz następujących: wyjaśnień oskarżonej M. S. k. 244v-245v, k. 172, zeznań świadka M. B. k. 246-247, k. 107v-108, zeznań świadka J. S. k. 265v-266, k. 116v-117, k. 328-328v, zeznań świadka J. N. k. 266-267, k. 110v, zeznań świadka W. Ż. (1) k. 267-267v,

zeznań świadka K. S. k. 267v-268v, zeznań świadka A. B. (1) k. 268v-269, k. 327v-328, k. 299v, zeznań Z. B. (1) k. 403v-404v, zeznań świadka A. B. (2) k. 282v-283, k. 142v, zeznań świadka T. T. k. 283, k. 139v, k. 374-374v, k. 338v-339, zeznań świadka J. J. (1) k. 283-283v, k. 119v, k. 1308v z załącznika nr III, zeznań świadka A. R. k. 283v-284, k. 97v-98, zeznań świadka S. S. k. 284v, k. 373v, k. 342v, zeznań świadka P. T. k. 284v-285, k. 128v, k. 374, k. 336v-337, zeznań świadka R. R. k. 326v-327, k. 104v-105, zeznań świadka T. Ż. k. 327-327v, k. 113v oraz dowodu

z dokumentów z k. 478v:zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa przez J. i A. B. (1) k. 196-205, uwierzytelnionej kserokopii protokołu przesłuchania świadka A. B. i Z. B. k. 290-296, zawiadomienia o umorzeniu dochodzenia o czyn z art. 270 § 1 kk k. 329-331, opinii biegłego z zakresu badań pisma ręcznego k. 382-386, Wyrok NSA k. 408, decyzji Dyrektora Izby Celnej w O. z dnia 20 lipca 2012 r. k. 436-441, skargi kasacyjnej k. 446-458, wyroku NSA k. 466-474.

M. S. została oskarżona o to, że w krótkich okresach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności prowadząc działalność gospodarczą jako osoba fizyczna (...) nie dopełniła obowiązku wynikającego z treści art. 4 ust. 1 i 2 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego z dnia 22 kwietnia 2004 r. (Dz. U. Nr 87 poz. 825 z późn. zm.), oraz art. 65 ust. 1 Ustawy o podatku akcyzowym z dnia 23 stycznia 2004 r. (dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zmianami) i w związku z tym uchyliła się od obowiązku podatkowego nie ujawniając właściwemu organowi tj. Naczelnikowi Urzędu Celnego w O. przedmiotu opodatkowania w postaci oleju opałowego w ilości 53 750 l., nie składając deklaracji podatkowych za okres od stycznia 2007 r. do grudnia 2007 r. w związku z obowiązkiem wynikającym z treści art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 65 ust. 1a Ustawy o podatku akcyzowym z dnia 23.01.2004 (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zmianami) przez co został narażony na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie 98 306, 00 złotych, **tj. o czyn z art. 54 § 2 w zw. z art. 6 § 2 kks.**

Oskarżona M. S. w toku postępowania konsekwentnie nie przyznawała się do popełnienia zarzucanego jej czynu. W wyjaśnieniach wymieniła odniosła się do zarzutu, stwierdzając, iż nie pamięta kto przekazywał miesięczne zestawienia oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego Urzędowi Celnemu oraz nie potrafiła wyjaśnić dlaczego przy niektórych paragonach sprzedaży oleju opałowego brak było oświadczeń klientów o jego przeznaczeniu. Oskarżona podała, iż braki formalne na oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego i błędne dane klientów wynikały najprawdopodobniej z błędów pracowników i braku możliwości sprawdzenia danych. Wyjaśniła, iż kontrolowała pracowników w ten sposób, że zbierała od nich te oświadczenia i kontrolowała je wrywkowo. Wskazała, iż obowiązująca w okresie objętym zarzutem ustawa nie upoważniała jej ani jej pracowników do legitymowania i sprawdzania danych klientów. (k. 172)

W postępowaniu sądowym oskarżona odniosła się do wyników prowadzonej kontroli za (...) rok wskazując, iż kontrola za ten okres została wszczęta dopiero w(...)r. Decyzja dotycząca tego okresu została wydana w (...)r. Ona zaś w (...) r. prowadziła sprzedaż na takich samych zasadach, jak w 2006 r. Postępowanie kontrolne za 2007 r. zakończyło się w (...) r. Konsekwentnie sprzedając olej w (...)nie była świadoma błędów, które wykazała za rok 2006 r. kontrola przeprowadzona w (...)r. W dalszej kolejności oskarżona wyjaśniła, iż oświadczenia o przeznaczeniu oleju były wypisywane przez osoby kupujące, sprzedawcy zaś dokonywali bezpośrednio jej pracownicy. Oskarżona potwierdziła, że znała wymogi dotyczące oświadczeń wynikające z obowiązujących przepisów i w tym kierunku szkoliła pracowników. Wrywkowo sprawdzała, czy oświadczenia spełniają wymogi. Wymieniła zaznaczyła, iż stacje sprzedaży znajdowały się w wielu miejscach i nie miała fizycznej możliwości nadzorowania wszystkich miejsc jednocześnie. Wyjaśniła, iż złożyła w trakcie kontroli wszystkie posiadane dokumenty. Zaprzeczyła, iż sprzedawała olej bez odbierania oświadczeń od nabywców. Podała, że mogło się zdarzyć, że firma zapłaciła za daną ilość oleju a następnie go sukcesywnie odbierała, zaznaczając, że jedna osoba- pracownik będzie dokonywała odbiorów. W takim wypadku założona była asygnata ze wskazaniem daty, podpisu i firmy odbiorcy. Przy tej asygnacie podłączone było oświadczenie stwierdzające, że jest to olej na cele grzewcze, które z kolei było składane w momencie złożenia zamówienia. Oskarżona zakwestionowała stwierdzony przez Urząd Celny brak oświadczeń dotyczących niektórych transakcji zaznaczając, iż brak podłączonego oświadczenia nie oznacza, iż olej był kupiony bez takiego oświadczenia. Opisała mechanizm sprzedaży polegający na tym, że nabywca kupuje daną ilość oleju i wypisuje oświadczenie, pracownik wydaje olej. Nabywca – pracownik nie zna numeru NIP pracodawcy, wtedy dostaje paragon i w ciągu 7 dni może się zgłosić i żądać wypisania faktury. Zaznaczyła, iż na fakturze może być nazwa firmy, jeśli klient pobrał paragon to na oświadczeniu wpisany jest jego numer. Jeśli była wypisana faktura, to pracownik mógł dopisać do oświadczenia numer faktury. Oskarżona wskazała, że oświadczenia nabywców były mało czytelne, po tylu latach i odczytywaniu przez Urząd Celny stały się jeszcze bardziej zniszczone co wynika z naturalnego zużycia papieru. W dalszej kolejności oskarżona odniosła się do możliwości różnej interpretacji wskazanych w oświadczeniach danych, podając za przykład, że Urząd Celny odczytał dane jako O., ona zaś jako O.. Oskarżona przyznała, iż część oświadczeń zawierało dane fikcyjne, co ustaliła w toku postępowania kontrolnego, w

związku z czym złożyła zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa odnośnie klienta, który posługiwał się fałszywymi danymi. (k. 244v-245v)

Sąd zważył, co następuje:

Wyjaśnienia oskarżonej, która konsekwentnie nie przyznawała się do winy zasługują na uwzględnienie. Wymieniona w toku postępowania, odniosła się do poszczególnych stwierdzonych w postępowaniu kontrolnym rodzajów nieprawidłowości, które legły u podstaw uznania transakcji za wadliwe i nie pozwalające na zastosowanie obniżonej stawki akcyzy. W szczególności ponosiła, iż błędy w oświadczeniach lub też niepełne dane mogą wynikać z niedopatrzania pracowników dokonujących tych transakcji. Przede wszystkim jednak utrzymywała, iż pracownicy nie mieli możliwości weryfikacji wskazywanych przez nabywców w oświadczeniach danych. Oskarżona wskazywała alternatywny sposób powstania ustalonych w toku postępowania kontrolnego nieprawidłowości – w zakresie oświadczeń, do których organy postępowania nie były w stanie dopasować odpowiednich faktur, kwestionując tym samym ustalenia faktyczne poczynione w postępowaniu przygotowawczym i przypisanie jej winy w zakresie objętym zarzutem. Opisane przez oskarżoną mechanizmy transakcji wobec braku dowodów przeciwnych, które pozwalałyby na zakwestionowanie prezentowanej wersji należało uznać za wiarygodne. Co do zasady możliwości zaistnienia wskazywanych przez oskarżoną mechanizmów transakcji nie przeczą ustalenia organów podatkowych w postępowaniu kontrolnym oraz w postępowaniu przygotowawczym – które jednak ze stwierdzonych nieprawidłowości wyprowadziły wnioski nie uwzględniające okoliczności podnoszonych przez oskarżoną. Wyczerpania organów podatkowych dokonane w toku postępowania kontrolnego i w postępowaniu podatkowym a także wynikające z decyzji podatkowych zostały w postępowaniu sądowym zakwestionowane w zakresie przyjętej metodologii weryfikacji transakcji jako prawidłowych lub też nie spełniających warunków wynikających z przepisów prawa – w odniesieniu do możliwości przypisania oskarżonej odpowiedzialności karnej za stwierdzone zaniechania w zakresie ujawniania podstawy opodatkowania. Nie odnosząc się do prawidłowości przyjętej metodologii jako podstawy przyjęcia odpowiedzialności administracyjnej i podatkowej uznać należało ją za niewystarczającą dla przypisania oskarżonej odpowiedzialności karnej za czyn z art. 54 § 2 kks, w szczególności w zakresie wypełnienia znamion strony podmiotowej wskazanego przestępstwa.

Podkreślenia wymaga, iż organy postępowania podatkowego po stwierdzeniu samego faktu zaistnienia nieprawidłowości w przedstawionych przez oskarżoną oświadczeniach mających szereg źródeł – niepotwierdzenie zakupów przez nabywców, podmioty nabywające uznane za fikcyjne, brak oświadczeń, zbiorcze oświadczenia, nieprawidłowe rozliczenie bilansu- automatycznie uznały, iż zakwestionowane transakcje są wadliwe i nie mogły zostać przeprowadzone z zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy. Uznanie oświadczeń za niepoprawne pod względem materialnym i formalnym legło u podstaw zakwestionowania transakcji i w konsekwencji uznania, iż oskarżona nie dopełniając wskazanych obowiązków wypełniła znamiona przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 kks poprzez uchylenie się od obowiązku podatkowego, nie ujawniając właściwemu organowi podstawy opodatkowania oraz nie składając deklaracji podatkowych odnoszących się do tych transakcji. Powyższa konstatacja została poczyniona bez uwzględnienia okoliczności dotyczących ewentualnego zawinienia oskarżonej i możliwości jej wpływu na zaistnienie wskazanych nieprawidłowości. Niewątpliwie na etapie postępowania sądowego gruntownego przeanalizowania wymagała kwestia zaistnienia związku przyczynowo skutkowego pomiędzy działaniem oskarżonej a zaistnieniem nieprawidłowości, zwłaszcza w odniesieniu do faktycznych możliwości dokonywania weryfikacji zawartych w oświadczeniach danych.

Nie budzi wątpliwości, iż nieujawnienie przedmiotu opodatkowania polegające na zatajeniu przed właściwym organem faktu dokonania czynności skutkującej wywołaniem obowiązku podatkowego może wypełniać znamiona czynu z art. 54 § 2 kks, jednak bezwzględnie sprawcy należy wykazać istnienie zamiaru ukrycia tej okoliczności, czyli spełnienia znamion strony podmiotowej tego deliktu. (vide: Piaseczny A. komentarz Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis 2012; Komentarz do art. 54 Kodeksu karnego skarbowego) Kodeks przewiduje karalność umyślnego popełnienia czynu zabronionego z art. 54 kks. Z dwóch postaci umyślności w grę wchodzi jedynie **zamiar**

bezpośredni zabarwiony chęcią uchylecia się od opodatkowania, tj. niezapłacenia należnego podatku w terminie.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy podkreślenia wymaga, iż oskarżona prowadziła działalność gospodarczą w kilku punktach. Niewątpliwie jest, że nie dokonywała bezpośrednich transakcji z nabywcami oleju. Ich realizacja miała miejsce za pośrednictwem pracowników, którzy obsługiwali poszczególne punkty sprzedaży i bezpośrednio kontaktowali się z klientami nabywcami oleju opałowego, wydawali im towar i przyjmowali oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju. Za bezsporne w realiach niniejszej sprawy należy uznać, iż fizycznych czynności sprzedaży, wydawania oleju i przyjmowania oświadczeń dokonywały osoby inne niż oskarżona. Niewątpliwie, oskarżona jako osoba prowadząca działalność gospodarczą była odpowiedzialna za prawidłowe dokonywanie tych transakcji, nie sposób jednak zaprzeczyć, że z uwagi na rozmiar prowadzonej działalności, ilość dokonywanych transakcji w kilku punktach - osobiście była w stanie nadzorować transakcje tylko w niewielkim zakresie. Odnośnie prawidłowości ich zawierania musiała zdać się na zaufanie do pracowników.

Ewentualne przypisanie oskarżonej odpowiedzialności za działania pracowników wymagałoby ustalenia, że co najmniej miała ona świadomość faktu, iż zawarte w oświadczeniach dane są nieprawdziwe lub też nie pełne a także miała możliwość weryfikacji tych danych – czego zaniechała.

Wyjaśnienia oskarżonej odnośnie mechanizmu dokonywanych transakcji sprzedaży, odbierania oświadczeń i wydawania towaru znajdują odzwierciedlenie w zeznaniach świadków pracowników oskarżonej J. S., A. B. (4) A. R. i R. R..

J. S. przyznał, iż miał pełną świadomość wymogów dotyczących oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele grzewcze. Wymieniony zeznał, że w firmie były druki, które należało wypełnić. Nie przyjmował oświadczeń zawierających niekompletne dane. Zaznaczył, iż każdorazowo klient, który przyjeżdżał kupić olej wypełniał oświadczenie i dopiero wtedy sprzedawany był olej. Pracownik oskarżonej A. B. (4) potwierdził, że sprzedaż odbywała się w ten sposób, że klient przyjeżdżał do punktu, otrzymywał oświadczenie, które wypełniał. On jako pracownik nie sprawdzał tych danych. Czasami jednak zdarzało się, że ktoś czegoś nie wpisał do oświadczenia i on tego nie zauważył (k. 282v). Świadek A. R. – pracownik oskarżonej także potwierdził, że klient wypełniał oświadczenie osobiście i się podpisywał.

Zeznania wskazanych świadków pracowników oskarżonej dokonujących transakcji z klientami nie pozostawiają wątpliwości, iż wymienieni nie sprawdzali zgodności danych zawartych w składanych oświadczeniach z dowodem osobistym klienta. Świadek A. R. zeznał, iż nie sprawdzał danych na oświadczeniu z dowodem osobistym (k. 284) Świadek R. R. analogicznie twierdził, że klient wpisywał dane w oświadczeniu, które nie były weryfikowane przez sprzedającego (k. 326v) Zaznaczył, iż był świadomy, że z uwagi na ochronę danych osobowych nie było możliwości sprawdzania zgodności danych w oświadczeniu z danymi w dowodzie. Świadek K. S. zeznał, że częściowo zdarzało się, że oświadczenia wypełniali klienci a czasami on sam na podstawie okazywanego przez nich dowodu osobistego, jednak sam nie żądał okazania dokumentu, gdyż nie miał do tego podstaw. (k. 268v) Sąd dał wiarę zeznaniom wymienionych świadków, ponieważ wzajemnie się one uzupełniają i brak jest dowodów przeciwnych.

Oskarżona zakwestionowała ustalenia organów postępowania podatkowego, wskazując, iż brak oświadczeń dotyczących niektórych transakcji nie oznacza, iż olej był kupiony bez takiego oświadczenia. Wymieniona opisała możliwą sytuację wyjaśniającą trudności w dopasowaniu odpowiedniego oświadczenia do faktury dokumentującej transakcję, wskazując, iż nabywca kupował daną ilość oleju dla firmy w której pracował, wypełniał oświadczenie, pracownik wydawał mu olej. Nabywca nie znał numeru NIP pracodawcy, więc wydawany był mu paragon, z którym w ciągu 7 dni mógł się zgłosić i żądać wypisania faktury. Taki mechanizm sprzedaży potwierdzający możliwość zaistnienia nieprawidłowości pomimo faktu, iż olej był kupowany po złożeniu oświadczenia o jego przeznaczeniu potwierdził świadek J. S.. Wymieniony zeznał, iż klientami były zarówno osoby fizyczne jak i osoby indywidualne. W przypadku firm oświadczenie wypełniała ta osoba, która przyjeżdżała po olej – ona też występowała na oświadczeniu jako nabywca. Zaznaczył, iż nie znał tych ludzi i nie miał możliwości weryfikacji ich danych. (k. 265v-266) Świadek nie

miał wątpliwości, iż każdy artykuł sprzedawany w punkcie przechodził przez kasę fiskalną i był na niego wystawiony paragon. Następnie w ciągu 7 dni klient mógł przyjść po fakturę. Zaznaczył, iż oświadczenia przyjmowano w tym samym dniu, w którym wystawiano paragon. Zeznania świadka J. S. znajdują odzwierciedlenie w zeznaniach J. N., nabywcy oleju. Wymieniony przyznał, iż prowadząc działalność gospodarczą, czasami wysyłał po niego swojego pracownika. (k. 266)

Zeznania świadka J. N. oraz J. S. korespondują z wersją przedstawioną przez oskarżoną, uprawdopodobniając mechanizm powstania niezgodności. Taki mechanizm wyjaśnia w pewnym zakresie możliwość występowania niezgodności pomiędzy oświadczeniem a fakturami, które częściowo nie mogły zostać dopasowane w toku postępowania kontrolnego i ostatecznie zostały uznane jako wadliwe. Taką praktykę potwierdził także świadek W. Ż. (1) – nabywca oleju. Wymieniony potwierdził, że dokonywał zakupów u oskarżonej. Poznał składane na oświadczeniach zakwestionowanych przez J. N. podpisy wyjaśniając, że to on je podpisywał i wypełniał. Zaznaczył, iż robił to na prośbę J. N., dla którego kupował olej. Wymieniony przyznał, iż podpisywał się za J. N., wskazując, że skoro kupował olej dla niego to nie mógł wypełniać oświadczenia na siebie. (k. 267) Zeznaniami tym zaprzeczył J. N., który stanowczo stwierdził, że nie prosił aby W. Ż. (1) kupował dla niego olej. Poza sferą analizy sądu rozpoznającego sprawę znalazło się ustalenie czy W. Ż. (1) dokonywał zakupów na prośbę J. N., jako nie odnoszące się do istotnej z punktu widzenia odpowiedzialności karnej oskarżonej kwestii. Niemniej jednak zeznania świadka W. Ż. (1), w zakresie, w którym przyznawał, że nie dokonywał zakupów dla siebie i prosił o wystawienie faktury na inną firmę, potwierdzają praktykę sprzedaży oleju, która w konsekwencji doprowadziła do braku możliwości dopasowania oświadczeń do odpowiadających im faktur i uznania całych transakcji za wadliwe, pomimo tego, że faktycznie towar był wydawany po wypełnieniu stosownego oświadczenia. Analogiczny mechanizm opisał świadek K. S., który zeznał iż miał świadomość, że W. Ż. (1) kupował olej dla firmy (...). Zaznaczył, iż fakturę wystawiał na firmę (...), jednak W. Ż. podpisywał się nazwiskiem N. (k. 268). Świadek zaznaczył, iż nie informował o powyższym oskarżonej. Na inny przykład źródła zaistnienia nieprawidłowości wskazywał świadek T. Ż., który zeznał, że był w punkcie z dziadkiem, który nie miał przy sobie dowodu osobistego i poprosił go o podpis na dokumencie stwierdzającym zakup dla siebie. (k. 327)

Przyjęcie opisanej wyżej alternatywnej wersji powstania niezgodności pomiędzy danymi zawartymi w oświadczeniach i danymi na fakturze wskazuje jednoznacznie na możliwość, że olej był sprzedawany po odebraniu oświadczenia, zaś niezgodność danych wynika jedynie z wadliwego mechanizmu kontroli oświadczeń i nie świadczy o dokonywaniu transakcji bez odebrania stosownego oświadczenia.

Powyższe znajduje odzwierciedlenie w zeznaniach świadka M. W., która prowadziła księgowość oskarżonej. Wymieniona zeznała, że oskarżona przywoziła jej wydruki z kasy fiskalnej i ewentualnie faktury, które były wystawiane. Do rozliczeń nie otrzymywała oświadczeń nabywców o przeznaczeniu oleju opałowego – nie było to potrzebne. Świadek potwierdziła, iż istnieje możliwość, że ten sam towar był nabijany na paragon i na fakturę. Wymieniona przyznała, iż bez względu na obecność paragonu ewidencjonowała każdą sprzedaż zgodnie z wytycznymi Urzędu Celnego.(k. 403v)

W stosunku do części oświadczeń nabywcy oleju zakwestionowali autentyczność złożonych na nich podpisów wskazując, iż nie zostały nakreślone przez nich osobiście. J. N. potwierdził, iż dokonywał zakupów u oskarżonej, jednak zakwestionował swoje podpisy na kilku oświadczeniach. Wymieniony nie był w stanie określić kto je nakreślił, przyznając jednak, że często wysyłał po zakup swoich pracowników. Nie był jednak w stanie stwierdzić, czy wymienieni kupując olej podpisywali się swoimi czy jego nazwiskiem. Świadek T. T. zeznał, że złożone na oświadczeniach podpisy nie pochodzą od niego gdyż nigdy nie kupował oleju opałowego. (k. 283) J. J. (3) zeznał, że jeden raz kupował olej u oskarżonej i rozpoznał swój podpis na jednym oświadczeniu, kwestionując pochodzenie od niego pozostałych podpisów na innych oświadczeniach. (k. 283v) S. S., P. T. zakwestionowali część oświadczeń jako nie pochodzących od wymienionych. (k. 284v, k. 284v-285)

Przyjęcie zeznań wskazanych wyżej świadków, którzy zakwestionowali podpisy na oświadczeniach jako polegających na prawdzie także nie daje podstaw do uznania, że oskarżona dopuściła się podrobienia tych dokumentów lub co

najmniej miała świadomość tego, że dane i podpis składany na oświadczeniu nie odnoszą się do osoby faktycznie dokonującej transakcji.

Podkreślenia wymaga, iż w powyższym zakresie toczyło się postępowanie przygotowawcze o sygn. akt 1 Ds. 1051/12 w sprawie podrobienia dokumentów w postaci oświadczeń nabywców oleju, tj. o czyn z art. 270 § 1 kk, które zostało umorzone postanowieniem Prokuratora Prokuratury Rejonowej w (...) z dnia (...)r. Postanowieniem Prokuratora Prokuratury Rejonowej O. P. w O. z dnia (...)r. o sygn. akt 2 Ds. 853/12 umorzono także dochodzenie w sprawie podrobienia oświadczeń o zakupie oleju opałowego i przeznaczeniu go do celów grzewczych wystawionych na nazwisko P. T., T. T., T. Ż., J. J. (3), J. N. i posłużenia się nimi w celu użycia za autentyczne podczas kontroli prowadzonej przez Urząd Celny w O., wobec niewykrycia sprawców czynu zabronionego. (k. 330 i k. 331)

Oskarżona podnosiła, iż w toku postępowania podatkowego poczyniła własne ustalenia, które dowodziły, iż część oświadczeń i zawartych na nich podpisów została nakreślona przez A. i B. B. (1), posługujących się fałszywymi danymi i w tym zakresie złożyła zawiadomienie o popełnieniu przestępstwa. W konsekwencji należy uznać, iż niewiele wniosły do sprawy zeznania świadka A. B. (1) i B. B. (1), którzy zaprzeczyli aby mieli kupować olej u oskarżonej, a tym samym wskazali, iż nie mogli podpisywać oświadczeń. Ich zeznania są niespójne i niewiarygodne albowiem pracownik oskarżonej J. S. nie miał wątpliwości, że A. B. i B. B. byli na stacji i dokonywali na niej zakupów. Ponadto z opinii z zakresu badania pisma ręcznego wynika, że nie poddano badaniom porównawczym wzorów pisma A. B. (1), z uwagi na fakt, iż w rękopisach porównawczych wymienionej niemożliwe było wyznaczenie indywidualnego zespołu cech jej grafizmu z uwagi na celowe maskowanie naturalnych nawyków pisarskich. (k. 386v) Powyższe pozostaje bez znaczenia dla odpowiedzialności karnej oskarżonej z uwagi na nadrzędny fakt, iż brak jest przesłanek do przyjęcia, że mogła ona mieć wiedzę o tym, iż kupujący posługuje się fałszywymi danymi.

Sąd uznał za wiarygodną choć nie wnoszącą wiele do sprawy opinię z zakresu badania pisma ręcznego w zakresie przeprowadzonych wniosków, iż nazwiska (...) zostały nakreślone przez jedną osobę. (k. 386v)

W dalszej kolejności należy odnieść się do samego mechanizmu kontroli i weryfikacji danych przeprowadzonych przez organy podatkowe, który w ocenie Sądu nie pozwala w sposób nie budzący wątpliwości uznać, że nabywcy, w stosunku do których organy podatkowe nie potwierdziły danych, rzeczywiście nie dokonali tych transakcji.

W toku postępowania kontrolnego organy podatkowe weryfikowały zakwestionowane oświadczenia poprzez próbę ustalenia tożsamości nabywców. W przypadku wyniku pozytywnego oświadczenie pomimo braków formalnych zostało uznane za poprawne i dokumentujące rzeczywistą transakcję. Weryfikacja negatywna nabywcy, w stosunku do którego właściwy urząd nie potwierdził danych powodowała automatyczne uznanie, iż transakcja była wadliwa i nie pozwalała na zastosowanie obniżonej stawki akcyzy. Podkreślenia wymaga, że w tej sytuacji oświadczenia zawierające te same nieprawidłowości w zakresie pewnych danych, np. numeru Pesel czy błędu w nazwisku zostały uznane za tworzące obowiązek podatkowy jedynie w zależności od tego, czy weryfikacja danych została przeprowadzona pozytywnie czy też z negatywnym rezultatem. W ocenie Sądu taka metodologia weryfikacji prawdziwości transakcji poprzez sprawdzenie tożsamości nabywców nie była miarodajnym środkiem do osiągnięcia tego celu.

Zważyć należy, iż § 4 ust. 1 i 2 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego z dnia 22 kwietnia 2004 r. (Dz. U. Nr 87 poz. 825 z późn. zm.) reguluje kwestię elementów koniecznych, które powinno zawierać oświadczenie o nabyciu oleju i jego przeznaczeniu na cele opałowe, wyliczając, iż powinno zawierać co najmniej: imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP, adres zamieszkania nabywcy, określenie ilości nabywanego oleju opałowego, określenie ilości urządzeń, wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych, datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie.

W celu weryfikacji danych nabywców w toku kontroli organy podatkowe zwróciły się do wydziałów ewidencyjnych właściwych miejscowo urzędów gmin oraz właściwych miejscowo urzędów wojewódzkich z prośbą o ustalenie tożsamości nabywców. Podkreślenia wymaga, iż analiza tożsamości nabywców odbywała się na podstawie miejsca zameldowania, w sytuacji gdy wskazane wyżej rozporządzenie posługuje się terminem miejsce zamieszkania. Nie

budzi wątpliwości, że wobec braku obowiązku zamieszkiwania pod adresem zameldowania takie kryterium weryfikacji jest nieuprawnione i nie pozwala na poczynienie miarodajnych ustaleń.

Warto podkreślić, iż z odpowiedzi Urzędu Wojewódzkiego w O. wynikało, że informacje zawarte w większości wniosków nie mogą stanowić podstawy do ustalenia właściwych danych, albowiem wskazane we wnioskach numery PESEL są niewłaściwe i w 48 przypadkach nie figurują w zbiorze. Analiza wskazanych we wnioskach adresów wykazała, iż dane osobowe osób zameldowanych pod wskazanymi adresami nie pokrywają się z pozostałymi informacjami o osobie podanymi we wniosku. Brak jest jednak jakichkolwiek dowodów, że oskarżona miała świadomość powyższych rozbieżności w momencie przyjmowania oświadczeń i dokonywania transakcji oraz jej rozliczenia podatkowego.

Organ podatkowy nie uznał za błędne oświadczeń, w których wystąpiła drobna pomyłka np. literowa w nazwisku czy miejscu zamieszkania, o ile istniała możliwość faktycznej weryfikacji oświadczeń oraz o ile wynik weryfikacji potwierdził transakcję. Wobec podniesionych wyżej nieprawidłowości w dokonywaniu tej weryfikacji, która nie pozwalała na rzeczywiste ustalenie nabywców mogło się zdarzyć, że drobna pomyłka literowa w nazwisku czy miejscu zamieszkania wobec nabywcy, który mieszkał w miejscu zameldowania została uznana za nieistotną z uwagi na potwierdzenie danych kontrahenta i w konsekwencji transakcja uznana została za właściwą, podczas gdy ta sama pomyłka w stosunku do nabywcy, który nie zamieszkiwał w miejscu zameldowania zaowocowała uznaniem całej transakcji za wadliwą. Co więcej, z informacji Urzędu Wojewódzkiego wynika, iż część osób o podanych przez Urząd Celný nazwiskach nie figuruje w ewidencji lub w województwie znajduje się kilkanaście osób o tych samych danych osobowych i przypisanie do konkretnej osoby jest niemożliwie. Już tylko na marginesie należy podnieść, iż możliwość weryfikacji powyższej okoliczności leżała poza sferą możliwości oskarżonej. W dalszej kolejności zważyć należy, iż w toku kontroli weryfikację osobistą przeprowadzono jedynie u grupy reprezentacyjnej 56 osób fizycznych, które składały oświadczenia o przeznaczeniu oleju. Wezwano wymienione osoby do złożenia pisemnych wyjaśnień na temat okoliczności zakupu oleju w 2007 roku. Dwudziestu sześciu odbiorców potwierdziło zakup oleju, ośmiu odbiorców nadesłało odpowiedź zaprzeczającą zakupom oleju od oskarżonej, kilka osób potwierdziło zakup części oleju opałowego. Taka weryfikacja w ocenie Sądu nie może prowadzić do miarodajnych wniosków i poczynienia obiektywnych wyliczeń w zakresie uznania transakcji za wadliwe a tym bardziej przypisania oskarżonej odpowiedzialności karnej w odniesieniu do zakwestionowanych przez kontrahentów transakcji. Jak dowodzą zeznania wskazanych wyżej świadków a także wyniki postępowania przygotowawczego w sprawie podrobienia oświadczeń, nie sposób przypisać oskarżonej świadomości, że wskazane oświadczenia nie zawierały prawdziwych treści i zawierały dane osób innych niż wypełniające oświadczenia.

Za wiarygodne zostały uznane zeznania M. B. – kierującego zespołem kontroli u oskarżonej. Wymieniony zeznawał na okoliczności związane z przeprowadzoną kontrolą – które znajdują odzwierciedlenie w protokole kontroli. Świadek potwierdził, iż wymieniona nie miała wglądu w bazę PESEL ani w bazę NIP, w 2007 r. nie miała też możliwości sprawdzania danych nabywcy z dowodem osobistym. (k. 247)

Sąd uznał za wiarygodne zgromadzone w sprawie dokumenty w postaci danych o karalności oskarżonej. Podkreślenia wymaga, iż została skazana w(...)r. za czyny z art. 54 § 2 kks popełnione w (...) r. a więc przed okresem objętym zarzutem w niniejszej sprawie. Kontrola za okres(...)r. została wszczęta dopiero w sierpniu(...)r. zaś decyzja podatkowa dotycząca tego okresu została wydana w (...)r. Postępowanie kontrole za(...)r. zakończyło się dopiero w(...)r. Konsekwentnie należy uznać, iż nie sposób przypisać oskarżonej świadomości nieprawidłowości w prowadzeniu działalności w(...)r. na takich zasadach jak w (...)r. Można przyjąć, iż wymieniona była świadoma popełnionych nieprawidłowości i ich skutków dopiero od przeprowadzenia kontroli za okres (...) r. co miało miejsce w (...) r. a więc już po okresie objętym zarzutem w niniejszej sprawie. Analogicznie za nie dające podstawy do przypisania oskarżonej świadomości zaistnienia nieprawidłowości należy uznać odnoszące się do okresów przed (...) r. decyzje podatkowe i orzeczenia sądów administracyjnych. Rozstrzygnięcia w tych sprawach zapadły po(...)r.

Sąd nie podzielił stanowiska oskarżonej, która wywodziła, iż z uwagi na brak ogłoszenia postanowienia o przedstawieniu zarzutów do końca 2013 r. należy uznać karalność przestępstwa za przedawnioną z dniem (...)r.

Podkreślić należy, iż postanowienie o przedstawieniu zarzutów wobec M. S. zostało wydane w dniu 27 listopada 2013 r. Niezwłoczne ogłoszenie postanowienia w krótkim odstępie czasu bez nieuzasadnionej zwłoki, nie było możliwe z przyczyn niezależnych od organu, co wynikało jedynie z zachowania oskarżonej, która ukrywała się przed organami ścigania - nie odebrała wezwań ani telefonów. Należy więc przyjąć, że z uwagi na wystąpienie przeszkód wskazanych w art. 313 § 1 kpk uzasadnione było nie zachowanie warunku niezwłocznego ogłoszenia postanowienia i w konsekwencji uznanie daty wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów za stanowiącą moment wszczęcia postępowania przeciwko osobie. (por. SN III KKN 44/01, OSN Prok. i Pr. 2002, nr 1 z glosą R.A. S., Prok. i Pr. 2002, nr 5).

Brak możliwości przypisania oskarżonej odpowiedzialności karnej za nieujawnienie podstawy opodatkowania wynikające z niezgodności danych zawartych w oświadczeniach z danymi osób dokonujących tych transakcji wynika z braku możliwości weryfikacji tych danych przez pracowników oskarżonej.

Niewątpliwie przedmiotowe oświadczenia powinny zawierać dane, których zakres do dnia 28 lutego 2009 r. wynikał z rozporządzenia ministra finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, z późn. zm.), zwanego dalej rozporządzeniem, wydanego na podstawie ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.).

W rozporządzeniu tym szczegółowo określono zakres danych, jakie powinny zawierać oświadczenia, a od 15 września 2005 r. również miesięczne zestawienia tych oświadczeń (zmiana wprowadzona rozporządzeniem ministra finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego - Dz. U. Nr 177, poz. 1473), tryb ich uzyskiwania od nabywców oraz tryb i terminy przekazywania organom podatkowym. Ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341) wprowadzono przepis art. 65 ust. 1a stanowiący, iż w przypadku użycia olejów opałowych lub napędowych przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych stawka akcyzy wynosi: dla olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe - 2000,00 zł od 1000 l. gotowego wyrobu, natomiast dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe - 1800,00 zł od 1000 kg gotowego wyrobu.

Przedmiotowa nowelizacja art. 65 ustawy o podatku akcyzowym w ust. 1a wprowadziła więc sankcję w postaci podwyższonych stawek akcyzy w sytuacji niespełnienia warunków określonych w przepisach odrębnych. Stawki akcyzy na oleje opałowe określone w art. 65 ust. 1a ustawy miały zastosowanie w przypadku niedopełnienia wymogu składania oświadczeń o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 3 rozporządzenia. Jak wynika z § 1 przywołanego rozporządzenia, obniżenie stawek akcyzy może mieć miejsce tylko wówczas, gdy spełnione zostaną wszystkie warunki przewidziane w przepisach tego rozporządzenia.

Nie budzi wątpliwości, iż wprowadzenie do porządku prawnego instytucji oświadczeń a w szczególności możliwość przypisania zawinienia w przypadku niezgodności zawartych w nich treści ze stanem faktycznym winno opierać się na możliwości weryfikacji tych danych. Przypisanie odpowiedzialności za dokonanie sprzedaży wyrobów z uwzględnieniem obniżonej stawki podatkowej pomimo złożenia przez nabywcę fałszywych oświadczeń w ocenie Sądu jest możliwe jedynie o ile taką wiedzę sprzedający posiadał. Zważyć należy, iż z obowiązujących w 2007 r. regulacji nie wynikał obowiązek ustalania prawdziwości i wiarygodności treści składanych przez nabywców ww. wyrobów oświadczeń. Takie uprawnienie i zarazem obowiązek merytorycznej weryfikacji treści składanych oświadczeń przez sprzedawców wprowadzony został od 1 marca 2009 r., czyli z dniem wejścia w życie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 i Nr 98, poz. 819), Zgodnie z art. 89 ust. 9 ustawy osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, nabywająca wyroby akcyzowe nieobjęte zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, np. oleje opałowe, jest obowiązana do okazania sprzedawcy dowodu osobistego lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość nabywcy w celu potwierdzenia jej tożsamości. Z kolei sprzedawca ww. wyrobów akcyzowych osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej jest obowiązany odmówić sprzedaży tych wyrobów w przypadku, gdy osoba nabywająca te wyroby odmawia okazania dowodu osobistego

lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość nabywcy, gdy dane zawarte w oświadczeniu są niekompletne, nieczytelne lub nie zgadzają się z danymi wynikającymi z powyższego dokumentu (art. 89 ust. 10 ustawy).

Wobec faktu, iż przed(...)r. ustawodawca nie nałożył na sprzedającego obowiązku sprawdzania prawdziwości danych zawartych w składanych oświadczeniach nie sposób w stosunku do oskarżonej wyciągać konsekwencji karnych za okres(...)r. z tytułu braku weryfikacji danych zawartych w oświadczeniach.

Obowiązujące przed (...)r. przepisy nie obligowały podatnika do odmowy sprzedaży oleju opałowego z zastosowaniem obniżonej stawki podatku akcyzowego w sytuacji złożenia przez kupującego kompletnego pod względem formalnym i czytelnego oświadczenia. Natomiast niezłożenie przez nabywcę oświadczenia lub podanie w oświadczeniu niepełnych informacji, tj. niespełnienie wymogów formalnych określonych ww. przepisami, stanowiło dla sprzedawcy podstawę do odmowy sprzedaży ww. wyrobów po cenie zawierającej stawkę akcyzy właściwą dla olejów przeznaczonych na cele opałowe.

Należy zatem uznać, iż sam fakt uzyskania oświadczenia zawierającego w swojej treści wszystkie elementy określone w ww. przepisach dawał oskarżonej prawo do stosowania obniżonej stawki akcyzy na przedmiotowe wyroby.

Jednolita linia orzecznictwa w tym zakresie ukształtowała się w 2008 r. (wyroki NSA z dnia 8 stycznia 2008 r. sygn. akt I FSK 81/07, z dnia 19 marca 2008 r. sygn. akt I FSK 498/07, z dnia 1 kwietnia 2008 r. sygn. akt I FSK 1483/07, z dnia 22 kwietnia 2008 r. sygn. akt I FSK 390/07). Podkreślić należy, iż zgodnie z treścią przywołanych przepisów obowiązkiem sprzedającego było uzyskanie od nabywcy oświadczenia określonej treści, załączenie go do dokumentów. Przyjmując od nabywców przedmiotowe oświadczenia, sprzedający winien dokonać ich weryfikacji formalnej, tj. ocenić, czy zawierają one wszystkie wymagane przepisami dane.

Przenosząc powyższe rozważania w zakresie niekompletności danych zawartych w oświadczeniach na grunt niniejszej sprawy podkreślić należy, iż organy podatkowe oświadczenia zawierające jednakowe braki formalne kwalifikowały jako transakcje wadliwe i tworzące obowiązek podatkowy z podwyższoną stawką akcyzy albo prawidłowe i uprawniające do stosowania obniżonej stawki jedynie w zależności od tego, czy były w stanie zweryfikować tożsamość podmiotów opisanych w oświadczeniach – co było dokonywane na podstawie zawartych w oświadczeniach danych. Powyższe wobec faktu, iż przed 2009 r. a więc także w okresie objętym zarzutem, oskarżona ani jej pracownicy nie mieli możliwości zweryfikowania tych danych prowadzi do wniosku, że oskarżona byłaby obarczona odpowiedzialnością karną za działania nabywców na które nie miała rzeczywistego wpływu. Podkreślić należy, iż w stanie prawnym od 1 maja 2004 r. do 28 lutego 2009 r. sprzedający nie tylko nie miał obowiązku weryfikowania prawdziwości wymaganych oświadczeń, ale też nie miał ku temu stosownych instrumentów.

Wskazana kwestia odnosząca się do możliwości przypisania odpowiedzialności za nieprawdziwe oświadczenia w sytuacji, gdy obowiązujące przepisy nie przewidują możliwości weryfikacji danych była w analogicznej sprawie przedmiotem rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny, który w orzeczeniu z dnia 12 lutego 2015 r. w sprawie o sygn. akt SK 14/12 stanął na stanowisku, iż § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, Nr 98, poz. 885, Nr 125, poz. 1065 i Nr 216, poz. 1829 oraz z 2003 r. Nr 84, poz. 780, Nr 137, poz. 1305, Nr 145, poz. 1407 i Nr 187, poz. 1828) w zakresie, w jakim dotyczy przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe zawierającego nieprawdziwe dane, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

W uzasadnieniu orzeczenia Trybunał wskazał, iż zastosowanie stawki akcyzy określonej dla sprzedaży olejów napędowych ma charakter warunkowy i jest powiązane z dokonaniem sprzedaży oleju opałowego bez dochowania wymaganych warunków zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania lub zwolnienia podatkowego (...)Rygoryzm warunków zastosowania preferencji podatkowych w zakresie sprzedaży oleju opałowego ma na celu ograniczenie procederu uszczuplania należności budżetu państwa w związku ze sprzedażą lub wykorzystaniem oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem. (...) Przy tym należy przyjąć, że prawodawca ma pełne prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych, (...) (zob. sygn. P

24/12). Powyższa swoboda prawodawcy nie uprawnia go jednak do ustanawiania warunków, które są niemożliwe do spełnienia przez podatnika. Wówczas bowiem dochodzi w szczególności do naruszenia zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady zakazu nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika, co wiąże się z koniecznością uiszczenia przez niego podatku w zwiększonej wysokości spowodowanej niemożnością skorzystania z preferencji podatkowych. Należy jednak podkreślić, że ta niemożność wynika z zaistnienia okoliczności, na które podatnik nie ma żadnego wpływu. Zdaniem Trybunału, w taki sposób należy ocenić unormowanie, w którego świetle zawierające nieprawdziwe dane oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego (spełniające wymogi formalne) jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to z niespełnieniem warunku skorzystania przez sprzedawcę z ulgi lub zwolnienia w zakresie podatku akcyzowego i wiąże się z koniecznością zapłaty podatku według stawki przewidzianej dla oleju napędowego. Jednocześnie Trybunał podkreślił, że niespełnienie powyższego warunku musi być konsekwencją niemożności jego zrealizowania przez podatnika sprzedającego olej opałowy, wynikającej z braku wpływu tego podatnika na to, że nabywca złożył fałszywe oświadczenie, i z niewiedzy sprzedającego o tym fakcie.

Z taką sytuacją mamy do czynienia w niniejszej sprawie. Oskarżona dokonując w ramach prowadzonej działalności gospodarczej transakcji sprzedaży nie dysponowała w 2007 r. prawnymi instrumentami umożliwiającymi weryfikację zawartych w oświadczeniach treści nawet w przypadku gdy zawierały one nieprawidłowe dane. W konsekwencji powyższego nie było możliwe przypisanie jej odpowiedzialności za przyjęcie nieprawidłowych oświadczeń od nabywców, co do których w toku postępowania nie było możliwe potwierdzenie ich tożsamości. Ponadto brak jest przesłanek do przyjęcia, że oskarżona M. S., przyjmując oświadczenia zawierające takie same braki, w pewnych sytuacjach miała zamiar wyłudzenia podatku, a w innych nie miała takiego zamiaru. Zakwestionowanie pewnych oświadczeń jako podstawy do stosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego wynikało bowiem z wyniku ich weryfikacji przez urząd celny, na co oskarżona nie miała wpływu ze względu na brak instrumentów prawnych, o czym była mowa wyżej. Całokształt materiału dowodowego świadczy o tym, iż była ona przekonana, że oświadczenia są prawidłowe i dane w nich zawarte polegają na prawdzie.

Reasumując, Sąd uznał, iż zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie dał wystarczających podstaw do przyjęcia, iż oskarżona swoim zachowaniem wypełniła znamiona zarzucanego jej czynu z art. 54 § 2 kks. W konsekwencji Sąd uniewinnił oskarżoną od popełnienia zarzucanego jej czynu. O kosztach pomocy prawnej udzielonej oskarżonej z urzędu orzeczono na podstawie art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze. Z uwagi na charakter rozstrzygnięcia kosztami postępowania obciążono Skarb Państwa.