

Sygnatura akt IV Ka 805/13

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 11 grudnia 2013 roku.

Sąd Okręgowy w Świdnicy w IV Wydziale Karnym Odwoławczym w składzie:

Przewodniczący :	SSO Elżbieta Marcinkowska (spr.)
Sędziowie :	SO Agnieszka Połyniak SO Mariusz Górski
Protokolant :	Ewa Ślemp

przy udziale Krzysztofa Barczyka z Urzędu Celnego w Wałbrzychu

po rozpoznaniu w dniu 11 grudnia 2013 roku

sprawy:

1. M. R.

oskarżonego z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 9 § 1 k.k.s., art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s.

2. R. R.

oskarżonej z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 9 § 1 k.k.s., art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s.

na skutek apelacji wniesionej przez Urząd Celny w Wałbrzychu

od wyroku Sądu Rejonowego w Wałbrzychu

z dnia 29 lipca 2013 roku, sygnatura akt III K 134/12

I. utrzymuje w mocy zaskarżony wyrok;

II. zasądza od Skarbu Państwa na rzecz oskarżonej R. R. i oskarżonego M. R. po 420 zł tytułem kosztów ustanowienia obrońcy w postępowaniu odwoławczym;

III. wydatki związane z postępowaniem odwoławczym zalicza na rachunek Skarbu Państwa.

Sygnatura akt IV Ka 805/13

UZDASADNIENIE:

Wyrokiem z dnia 29 lipca 2013r. Sąd Rejonowy w Wałbrzychu, w sprawie o sygn. akt III K 134/12 uniewinnił M. R. od zarzutu popełnienia czynu:

I. z art. 54§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. polegającego na tym, że uchylając się w od opodatkowania, poprzez nieujawnienie przedmiotu ani podstawy opodatkowania tj:

1. samochód marki M. (...), o nr VIN (...) - za miesiąc luty 2009 zł, podatek akcyzowy w kwocie 72 805,00zł.

2. samochód marki M. (...), o nr VIN (...) - za miesiąc luty 2009, zł, podatek akcyzowy w kwocie 61 891,00zł.

3. samochód marki M. (...) o nr VIN (...) - za miesiąc czerwiec 2009, podatek akcyzowy w kwocie 67 389,00zł.

4. samochód marki M. (...), o nr VIN (...) - za miesiąc czerwiec 2009, podatek akcyzowy w kwocie 69 053,00zł.

5. samochód marki M. (...), o nr VIN (...) - za miesiąc wrzesień 2009, podatek akcyzowy w kwocie 63 063,00zł.

6. samochód marki J. (...), o nr VIN (...) - za miesiąc październik 2009, podatek akcyzowy w kwocie 93125,00 zł.

7. samochód marki M. (...), o nr VIN (...) - za miesiąc listopad 2009, podatek akcyzowy w kwocie 57 781,00zł, oraz niezłożenie deklaracji uproszczonej AKC-U Naczelnikowi Urzędu Celnego w W.wewnątrzspółnotowego w/w samochodów osobowych, w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego i nie później niż w dniu rejestracji pojazdów na terytorium RP, przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w ogólnej kwocie 485 107,00,-zł;

II. z art. 54§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. i art. 9§1 k.k.s. polegającego na tym, że działając wspólnie i w porozumieniu z R. R. wspólnikiem Spółki cywilnej o nazwie (...), mającej swą siedzibę w Ś., ul. (...), w warunkach czynu ciągłego nie ujawnił przedmiotu ani podstawy opodatkowania, tj. 1) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 291 291,00 zł, samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 291 291,00 zł 3) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 242 258,00 zł 4) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 287 696,00 zł. 5) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 271 820,00 zł, 6) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 395 582,00 zł, 7) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 345 888,00 zł, oraz 8) samochodu marki M. (...). nr VIN: (...) o wartości 261 638,00 zł, właściwemu organowi podatkowemu, tj. Naczelnikowi Urzędu Celnego w W. oraz nie złożył z tego tytułu, nie później jednak niż do dnia rejestracji w/w pojazdów na terenie kraju, tj. do dnia 1.-11.07.2008, 2.-07.11.2008r., 3.-01.08.2008r., 4.-07.11.2008r., 5.-11.07.2008r., 6.-07.11.2008r., 7.-5.12.2008r. i 8.-01.08.2008r., deklaracji uproszczonej nabycia wewnątrzspółnotowego AKC-U od w/w pojazdów, przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie łącznej 322 049,00 złotych

III. z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s. polegającego na tym, że działając wspólnie i w porozumieniu z R. R., wspólnikiem Spółki cywilnej o nazwie (...), mającej swą siedzibę w Ś., ul. (...), nie ujawnił przedmiotu ani podstawy opodatkowania, tj. samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 331 663,00 zł właściwemu organowi podatkowemu, tj. Naczelnikowi Urzędu Celnego w W. oraz nie złożył z tego tytułu, nie później jednak niż do dnia rejestracji w/w pojazdu na terenie kraju, tj. do dnia 04.12.2009r. deklaracji uproszczonej nabycia wewnątrzspółnotowego AKC-U od w/w pojazdu, przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie łącznej 61 689,00 złotych,

IV. z art. 54§2 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. polegającego na tym, że uchylając się w od opodatkowania, poprzez nieujawnienie przedmiotu ani podstawy opodatkowania tj:

1. samochód marki M. (...), o nr VIN (...) - za miesiąc luty 2008, podatek akcyzowy w kwocie 36 699,00zł.,

2. samochód marki M. (...), o nr VIN (...) - za miesiąc kwiecień 2008, podatek akcyzowy w kwocie 47 097,00zł
3. samochód marki M. (...) o nr VIN (...) - za miesiąc kwiecień 2008, podatek akcyzowy w kwocie 14 566,00zł.
4. samochód marki M. (...), o nr VIN (...) - za miesiąc kwiecień 2008, podatek akcyzowy w kwocie 39 061,00zł.
5. samochód marki M. (...), o nr VIN (...) - za miesiąc kwiecień 2008, podatek akcyzowy w kwocie 38 158,00zł
6. .samochód marki M. (...), o nr VIN (...) - za miesiąc maj 2008, podatek akcyzowy w kwocie 37 285,00zł.
7. samochód marki M. (...), o nr VIN (...) - za miesiąc maj 2008 , podatek akcyzowy w kwocie 37 285/00zł. oraz niezłożenie deklaracji uproszczonej AKC-U Naczelnikowi Urzędu Celnego w W.nabycia wewnątrzspółnotowego w/w w samochodów osobowych, w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego i nie później niż w dniu rejestracji pojazdów na terytorium RP, przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w ogólnej kwocie 250 151,00, zł.

Tym samym wyrokiem uniewinnił tenże Sąd R. R. od zarzutu popełnienia czynu:

I. z art. 54§1 k.k.s w zw. z art. 6§2 k.k.s. i art. 9§1k.k.s. polegającego na tym, że działając wspólnie i w porozumieniu z M. R., współnikiem Spółki cywilnej o nazwie (...), mającej swą siedzibę w świdnicy, ul. (...), w warunkach czynu ciąglego - nie ujawniła przedmiotu ani podstawy opodatkowania , tj. 1) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 291 291,00 zł, 2) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 291 291,00 zł 3) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 242 258,00 zł 4) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 287 696,00 zł, 5) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 271 820,00 zł, 6) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 395 582,00 zł, 7) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 345 888,00 zł, oraz 8) samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 261 638,00 zł, właściwemu organowi podatkowemu, tj. Naczelnikowi Urzędu Celnego w W. oraz nie złożyła z tego tytułu, nie później jednak niż do dnia rejestracji w/w pojazdów na terenie kraju, tj. do dnia 1.-11.07.2008, 2.-07.11.2008r., 3. 01.08.2008r., 4.-07.11.2008r., 5.-11.07.2008r., 6.-07.11.2008r., 7.-15.12.2008r. i 8.- 01.08.2008r., deklaracji uproszczonej nabycia wewnątrzspółnotowego AKC-U od w/w pojazdów, przez co naraziła na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie łącznej 322 049,00 złotych,

II. z art. 54§2 k.k.s. w zw. z art. 9§1 k.k.s. polegającego na tym, że działając wspólnie i w porozumieniu z M. R., współnikiem Spółki cywilnej o nazwie (...), mającej swą siedzibę w świdnicy, ul. (...), nie ujawniła przedmiotu ani podstawy opodatkowania, tj. samochodu marki M. (...), nr VIN: (...) o wartości 331 663,00 zł właściwemu organowi podatkowemu, tj. Naczelnikowi Urzędu Celnego w W. oraz nie złożyła z tego tytułu, nie później jednak niż do dnia rejestracji w/w pojazdu na terenie kraju, tj. do dnia 04.12.2009r. deklaracji uproszczonej nabycia wewnątrzspółnotowego AKC-U od w/w pojazdu, przez co naraziła na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie łącznej 61 689,00 złotych, zaś kosztami związanymi z postępowaniem w tej sprawie obciążył Sąd Rejonowy w Wałbrzychu Skarb Państwa.

Z rozstrzygnięciem tym nie pogodził się oskarżyciel publiczny – Urząd Celny w W., który zaskarżył wyrok w całości na niekorzyść obojga oskarżonych, zarzucając błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku, mający wpływ na jego treść, polegający na bezkrytycznej ocenie wyjaśnień podejrzanych M. R. i R. R. złożonych w toku postępowanie sądowego, a oddalenie istotnych wniosków oskarżyciela publicznego, co miało wpływ na treść wyroku i doprowadziło do wydania wyroku uniewinniającego oskarżonych M. R. i R. R..

Formułując ten zarzut apelujący wniósł o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Rejonowemu w Wałbrzychu do ponownego rozpoznania.

Sąd odwoławczy zważył:

Apelacja na uwzględnienie nie zasługuje.

Wbrew twierdzeniom skarżącego sąd meriti prawidłowo przeprowadził postępowanie dowodowe w sprawie, wnikliwie i wszechstronnie ocenił każdy z dowodów, w wyprowadzone na tej podstawie wnioski co do braku zawinienia oskarżonych, są jedynie słuszne.

Nikt nie neguje tego, że w latach 2008 – 2009r. M. R. najpierw samodzielnie, a następnie w ramach prowadzonej spółki (...) sprowadzał na terytorium RP samochody marki M. (...) oraz J., jako „pojazdy specjalne” – karawany, które nabywał od włoskiej firmy (...) a które następnie były leasingowane przez polskie firmy, zajmujące się działalnością funeralną.

Ani co do tych okoliczności, ani co do ilości i wartości przedmiotowych samochodów ustaleń sądu a quo nikt nie neguje.

Kwestionowane przez skarżącego są natomiast wnioski, które wyprowadził tenże sąd w zakresie świadomości oskarżonych co do ciężącego na nich obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego, wywodząc, iż tu z racji profesjonalnego charakteru tej działalności, skali i wartości sprowadzanych pojazdów oraz powinności zasięgnięcia opinii stosownych organów, oskarżeni świadomie uchylili się od ciężącego zobowiązania podatkowego.

Te argumenty na uwzględnienie nie zasługują.

Jak słusznie wskazał sąd orzekający dla bytu występku z art. 54 k.k.s. niezbędne jest wykazanie, że sprawca umyślnie (świadomie) nie ujawnił przedmiotu i podstawy opodatkowania przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy. Kodeks przewiduje karalność jedynie umyślnego popełnienia czynu zabronionego z art. 54 k.k.s. Z dwóch postaci umyślności w grę wchodzi jedynie zamiar bezpośredni zabarwiony chęcią uchylenia się od opodatkowania, tj. niezapłacenia należnego podatku w terminie. Uznać przy tym należy, że zamiar ewentualny jest niekaralny.

Przepis art. 54 k.k.s. dotyczy nieujawniania przedmiotu lub podstawy opodatkowania, gdy na podatniku ciąży zobowiązanie podatkowe, obejmuje więc podatki objęte tzw. samoopodatkowaniem czy samowymiarem (H. Dzwonkowski, „Samowymiar zobowiązań podatkowych”, PiP 2004, z. 12, s. 40-51), a tym samym nie dotyczy sytuacji, gdy zobowiązanie to powstaje dopiero w wyniku kształtującej decyzji organu podatkowego.

W przypadku podatku akcyzowego to przedmiotem opodatkowania są obecnie określone przez ustawę czynności i stany faktyczne w zakresie jednolicie ujmowanych wyrobów akcyzowych oraz **samochody osobowe**, które **w określonych wypadkach objęte są akcyzą**, mimo iż samochody jako takie nie są wyrobami akcyzowymi.

I tak co do zasady, w odniesieniu do samochodów osobowych przedmiotem opodatkowania jest import i nabycie wewnątrzspółnotowe samochodu niezarejestrowanego wcześniej w kraju oraz pierwsza sprzedaż w kraju samochodu osobowego tu wyprodukowanego lub tu sprowadzonego, a niezarejestrowanego wcześniej na terytorium Polski, od którego nie uiszczono dotąd akcyzy (art. 100 ust. 1 i 2 u.p.a.), przy czym przez określenie „sprzedaż” rozumnie się tu także zamianę, darowiznę, wydanie w zamian za wierzycelność lub w miejsce świadczenia pieniężnego albo za dokonanie określonej czynności, jak i przekazanie na potrzeby np. reklamy lub na potrzeby osobiste podatnika, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników albo członków organów stanowiących lub pracowników zatrudnionych przez niego, jak i użycie na potrzeby prowadzonej działalności (art. 100 ust. 5 u.p.a.).

I tu w przypadku samochodów, które oskarżony sprowadził dla własnych potrzeb, podatek akcyzowy uiszczył, czego również nikt nie kwestionuje. Zatem o generalnej zasadzie opodatkowania podatkiem akcyzowym samochodów osobowych wiedział i miał świadomość ciężącego na nim obowiązku. Z tego też obowiązku wywiązał się, co umożliwiło mu rejestrację tychże pojazdów na terenie Polski.

Niemniej nie sposób postawić znaku równości pomiędzy samochodami osobowymi, a tymi, które stanowią tzw. „pojazdy specjalne”, którymi z całą pewnością są karawany i na tej podstawie wywodzić, że skoro zapłacił podatek od

samochodów osobowych „prywatnych”, to tak samo powinien był postąpić z karawanami, które sprowadzał w ramach prowadzonej działalności.

Całkowicie chybiony jest argument apelującego dotyczący skali prowadzonej działalności, wartości sprowadzonych pojazdów oraz domniemania, że taką działalność prowadzi się „przy współudziale znanej, z wyrobioną marką, kancelarii prawnej lub adwokackiej” (k.561).

Po pierwsze nikt nie ma obowiązku prowadzenia działalności we współpracy z jakąkolwiek kancelarią, a po wtóre, oskarżeni zasięgaliby porady doradcy podatkowego, czyli osoby, która z racji wykształcenia i prowadzonej działalności, również – jak owe kancelarie – posiada stosowną wiedzę w zakresie prawa podatkowego i takim doradztwem się zajmuje.

Abstrahując tu od tego, że oskarżony dowiadywał się w jaki sposób naliczane są podatki we Włoszech (u producenta karawanów), to istotne jest to, że z takim pytaniem zwrócił się do osoby, którą z racji wykonywanego zawodu, obdarzał zaufaniem - doradcy podatkowego M. K.. Świadek ten potwierdziła, iż istotnie sama była przekonana o tym, że „od samochodów pogrzebowych jako samochodów specjalnych nie należy się akcyza, sprawdzała to w nomenklaturze celnej i tam było, że od samochodów specjalnych akcyza nie obowiązuje i tak doradziła oskarżonemu” (k. 455).

Ujawnione w tym zakresie działania oskarżonego świadczą o tym, że podejmował starania o ustalenie czy i jaki zobowiązania podatkowe rodzi sprowadzenie samochodów typu karawan na teren Polski. Zatem to na tej podstawie (dodatkowo „wzmocnionej” procedurą rejestracji owych pojazdów) utwierdził się w przekonaniu (rzeczywiście błędnym) o słuszności swego stanowiska co do braku konieczności złożenia deklaracji i zapłaty podatku akcyzowego.

Okoliczność, iż M. R. oraz R. R. prowadzą działalność gospodarczą sama w sobie nie może być uznana za przesłankę świadczącą o świadomości tego, że Ministerstwo Finansów w nocy wyjaśniającej z dnia 01.06.2006r. do taryfy celnej (co dodatkowo wskazuje, iż regulacje w tym zakresie nie są jednoznaczne) wskazało, że specjalistyczne pojazdy transportowe, w tym pogrzebowe, objęte są pozycją (...), a nie tak, jak np. wydział komunikacji dla których są to pojazdy z grupy (...), co rodziło po jego stronie obowiązek podatkowy.

Znamienne przy tym jest i to, że wątpliwości co do interpretacji przepisów ustawy o podatku akcyzowym były także po stronie organów podatkowych, w tym urzędów celnych, o czym wprost świadczy pismo Izby Celnej we W. z maja 2010r., w którym przedstawiono „właściwą” interpretację przedmiotowych przepisów, zwłaszcza co do klasyfikacji taryfowej pojazdów, stwierdzając, że „najczęściej spotykane nieprawidłowości w zakresie przepisów akcyzowych skutkujące często uszczupleniami w akcyzie dotyczą tych obszarów” (k. 437 - 440).

Skoro organy, stosując na co dzień przepisy, miały problemy z właściwą interpretacją przepisów, czemu starano się zaradzić poprzez wydawanie „not wyjaśniających” oraz pism adresowanych do poszczególnych urzędów, które jednakże nie są dostępne podatnikom, to nie można uznać, że oskarżeni, podejmując decyzje w latach 2008 – 2009, nie dochowali staranności w zakresie ujawnienia przedmiotu i podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym.

Błędnie przy tym apelujący wywodzi, że skoro oskarżony, sprowadzając samochody na własny użytek, złożył deklaracje i opłacał podatek akcyzowy, to na tej podstawie należy przyjąć, że wiedział o obowiązku uiszczenia tego podatku także co do samochodów typu karawan.

Oskarżyciel powołuje się także na pismo Naczelnika Urzędu Celnego w W., którym to oskarżeni zostali wezwani do złożenia uproszczonych deklaracji i zapłaty akcyzy, lecz nie uwzględnił tego, że owo pismo datowane jest na dzień **23.09.2010r.** Jest to zatem okres nie objęty zarzutami, które wszak dotyczą lat 2008 – 2009 i żadną miarą na tej podstawie nie można wyprowadzić wniosku, że oskarżeni mieli świadomość ciężących na nich obowiązków w zakresie podatku akcyzowego.

Zachowanie oskarżonych po 23.09.2010r. nie może stanowić o uznaniu, iż w datach objętych zarzutami świadomie nie ujawnili przedmiotu i podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowymi i w ten sposób narazili na uszczuplenie tego podatku.

Zgodnie z brzmieniem art. 113 §1 k.k.s w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy niniejszego kodeksu nie stanowią inaczej. Żaden zaś przepis szczególny nie wyłączył stosowania art. 5 §1 k.p.k. i art. 74§1k.p.k.

Zatem to rolą oskarżyciela jest wykazanie, że dana osoba jest sprawcą czynu, którego popełnienie mu zarzuca. Sam oskarżony nie ma obowiązku dowodzenia swej niewinności ani obowiązku dostarczania dowodów na swoją niekorzyść.

Gdy uwzględni się to, że zamiarem bezpośrednim ma być objęta całość czynu zabronionego, a nie tylko poszczególne jego znamiona, chyba że ustawa łączy je jedynie z określonymi znamionami, z tym że celem, w jakim działa sprawca, nie musi być objęta wartość przedmiotu czynu, nawet jeżeli stanowi ona znamię kwalifikujące, to żaden z przeprowadzonych dowodów nie pozwala na uznanie, iż oskarżeni wiedzieli o ciężącym na nich obowiązku i świadomie (bo tak chcieli) zaniechali złożenia deklaracji i zapłaty podatku akcyzowego.

Żaden dowód zgromadzony w toku postępowania przygotowawczego przez oskarżyciela, ani też argument przedstawiony w apelacji nie podważa trafności stanowiska sądu I instancji, wskazującego na okoliczności świadczące o usprawiedliwionym (choć ostatecznie mylnym) przeświadczeniu oskarżonych co do tego, że pojazdy specjalne, do których zaliczyli sprowadzane karawany, nie są obciążone podatkiem akcyzowym i tym samym o braku po ich stronie zamiaru bezprawnego uszczuplenia należności z tytułu podatku akcyzowego.

Na marginesie jedynie wskazać należy, że błędnie dopatruje się oskarżyciel politycznych podtekstów w wypowiedziach obrony, nawiązujących do katastrofy smoleńskiej z kwietnia 2010r. Tu nie polityka, lecz dostrzeżenie (przypuszczalnie przez przedstawicieli Ministerstwa Finansów) mnogości samochodów przeznaczonych do transportu zwłok (i to o znacznej wartości) unaocznilo skalę zjawiska, tj. sprowadzenia tego typu pojazdów i konsekwencje w sferze należności publicznoprawnych z tym związanych. Nie sposób bowiem nie dostrzec zintensyfikowania działań w zakresie poboru podatku akcyzowego od tego typu pojazdów specjalnych (vide choćby owo pismo z maja 2010r. – k. 437 –440).

Z tych też względów sąd odwoławczy podzielił stanowisko i argumenty sądu orzekającego, które legły u podstaw uznania, że M. R. i R. C. –R. nie popełnili zarzucanych im czynów właśnie z uwagi na brak podstawowego znamienia - umyślności ich zaniechania.

Mając na względzie wynik postępowania odwoławczego orzeczono o wydatkach związanych z tym postępowaniem, obciążając nimi Skarb Państwa.