

Sygn. akt IV K 456/15

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 06 lipca 2017r.

Sąd Rejonowy dla Warszawy Pragi Północ w Warszawie w IV Wydziale Karnym w składzie:

Przewodniczący: SSR Agnieszka Kowalczyk

Protokolant: Agnieszka Kurzawska

w obecności oskarżyciela publicznego: K. B.

po rozpoznaniu na rozprawie głównej w dniu: 20.12.2016 r., 27.04.2017r., 06.07.2017r.

sprawy **G. K.**

syna Z. i E. zd. P.

ur. (...) w R.

oskarżonego o to, że:

W dniu 28 listopada 2011 r. (podatnik był obowiązany złożyć deklaracje podatkową w sprawie akcyzy i wypłacić akcyzę za miesiąc październik 2011 r., obowiązek podatkowy powstał w dniu 25.11.2011r.) uchylał się od opodatkowania podatkiem akcyzowym poprzez niezłożenie w Urzędzie Celnym II w W. deklaracji podatkowej z tytułu sprzedaży przez pierwszą rejestracją samochodów osobowych marki A. (...) o nr nadwozia VIN: (...) roku produkcji 2006, pojemności silnika 2967 cm³, V. (...) o nr nadwozia VIN: (...) roku produkcji 2007, pojemności silnika 2967 cm³, stosownie do dyspozycji art. 106 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014r., poz. 752 ze zm.), w wyniku czego narażono na uszczuplenie należność z tytułu podatku akcyzowego w kwocie 36.648,00 zł (słownie: trzydzieści sześć tysięcy sześćset czterdzieści osiem złotych);

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 1 i 2 k.k.s.

orzeka

1. Oskarżonego **G. K.** od zarzucanego mu aktem oskarżenia czynu uniewinnia;
2. Zasądza od Skarbu Państwa na rzecz adw. A. B. kwotę 626,48 zł. (sześćset dwadzieścia sześć złotych i czterdzieści osiem groszy) zawierającą należny podatek VAT tytułem wynagrodzenia za obronę udzieloną oskarżonemu z urzędu;
3. Na podstawie art.632 pkt. 2 k.p.k. w zw. z art.113§1 k.k.s koszty postępowania przejmuje na rachunek Skarbu Państwa.

Sygn. akt IV K 456/15

UZASADNIENIE

Na podstawie całokształtu materiału dowodowego ujawnionego w toku rozprawy głównej Sąd Rejonowy ustalił następujący stan faktyczny:

G. K. prowadził działalność gospodarczą pod nazwą P. C. G. K. przy ul. (...) w W., w zakresie której znajdowała się m.in. sprzedaż hurtowa i detaliczna samochodów osobowych i furgonetek.

W dniu 06 października oraz 20 października 2011 r. G. K. w ramach prowadzonej działalności zawarł dwie umowy komisji, których przedmiotem były samochody pochodzące z Niemiec samochód marki A. (...) nr VIN: (...) roku produkcji 2006, pojemności silnika 2967 cm³ oraz V. (...) nr VIN: (...) roku produkcji 2007, pojemności silnika 2967 cm³. G. K. otrzymywał od właścicieli przedmiotowych samochodów oryginalne dokumenty, które poświadczały, że w/w samochody na terytorium Niemiec były zarejestrowane jako samochody ciężarowe. Już na terytorium Polski w/w samochody były poddawane badaniom technicznym przez uprawnionych diagnostów, którzy po przeprowadzonych badaniach stwierdzali, że samochody spełniają wymagania z art. 66 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym, mogą być dopuszczone do ruchu na terytorium kraju, a także w wystawionym zaświadczeniu uznawali je za samochody ciężarowe.

Dysponując oryginalną dokumentacją otrzymaną od właścicieli samochodów, a także zaświadczeniami z uprawnionych stacji diagnostycznych, G. K. dokonał sprzedaży komisowej ww. samochodów jako samochody ciężarowe. W dniu 13 października 2011 r. sprzedał samochód marki A. (...) nr VIN: (...) na rzecz K. K. za kwotę 116.000 zł., a w dniu 28 października 2011 r. samochód marki V. (...) nr VIN: (...) na rzecz J. M. za kwotę 119.000 zł.

Osoby, które nabywały w/w pojazdy od oskarżonego następnie rejestrowały je we właściwych dla ich miejsca zamieszkania Wydziałach Komunikacyjnych, przedstawiając wraz z wnioskiem o dokonanie ich rejestracji także dokumentację pojazdów otrzymaną od G. K.. Na podstawie złożonej dokumentacji, urzędnicy nie kwestionując treści zapisów w dokumentach ani ich autentyczności, dokonywali rejestracji w/w pojazdów na terytorium Polski także jako samochody ciężarowe.

Znajdując się w posiadaniu dokumentacji niemieckiej oraz zaświadczeń o przeprowadzonych badaniach technicznych w/w samochodów uzyskanej już kraju, mając na uwadze definicję samochodu ciężarowego, która znajduje się w Ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. prawo o ruchu drogowym G. K. pozostawał w przeświadczeniu, że sprzedawane przez niego samochody to samochody ciężarowe, a tym samym nie jest zobowiązany do złożenia deklaracji (...)4 z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego pojazdów i zapłaty podatku akcyzowego.

Po upływie prawie dwóch lat od dokonanej sprzedaży w/w samochodów, postanowieniem z dnia 31 marca 2013 nr (...) - (...) (...) - (...) Naczelnik Urzędu Celnego II w W. wszczął wobec G. K. postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za okres rozliczeniowy październik 2011 r. w toku prowadzonego postępowania ustalając, że G. K. dokonał nabycia wewnątrzspółnotowego samochodów marki A. (...) nr VIN: (...) roku produkcji 2006, pojemności silnika 2967 cm³, V. (...) nr VIN: (...) roku produkcji 2007, pojemności silnika 2967 cm³.

Celem sprawdzenia czy samochody sprzedane przez G. K. stanowiły samochody ciężarowe, czy też samochody osobowe Urząd Celny przeprowadził oględziny w/w samochodów. Ponadto, zwrócono się w toku prowadzonego postępowania podatkowego do producentów samochodów o wskazanie: czy samochody zostały wyprodukowane jako samochody przeznaczone do przewozu osób. czy też towarów. Zapytanie organu podatkowego dotyczyło okresu produkcji w/w pojazdów, nie dotyczyło okresu w którym samochody zostały przez oskarżonego sprzedane na terytorium Polski.

Na podstawie informacji przekazanych przez producentów ustalono, że pojazd V. (...) nr VIN: (...), jak również samochód marki A. (...) nr VIN: (...) zostały wyprodukowane jako samochody osobowe.

W oparciu o powyższe ustalenia Urząd Celny uznał, że samochody nabyte przez G. K., zgodnie z zastosowaną przez urząd klasyfikacją taryfową wyrobów w układzie odpowiadającym Scalonej Nomenklaturze (CN), której ogólne reguły wskazane zostały w rozporządzeniu Rady EWG Nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, stanowią samochody osobowe, a tym samym uznały, iż na oskarżonym ciążył

obowiązek złożenia deklaracji (...)4 z tytułu sprzedaży samochodów niezarejestrowanych na terytorium kraju oraz obowiązek zapłaty podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży przed pierwszą rejestracją samochodów osobowych.

Naczelnik Urzędu Celnego II w W. w dniu 28 listopada 2014 r. wydał decyzję nr (...) w której określił zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym w wysokości 36.648,00 zł z tytułu sprzedaży przed pierwszą rejestracją w kraju samochodów osobowych w okresie rozliczeniowym – październik 2011 r.

Postanowieniem z dnia 30 kwietnia 2015 r. o nr (...) - (...)860.9.2015. (...) Dyrektor Izby Celnej w W. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego II w W. w dniu 28 listopada 2014 r. wydał decyzję nr (...)

W dniu 22 czerwca 2016 r. Urząd Celny II w W. skierował do Sądu Rejonowego dla Warszawy Pragi Północ IV Wydział Karny akt oskarżenia przeciwko G. K., któremu zarzucono popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 54 § 1 i 2 kks

Powyższy stan faktyczny Sąd ustalił na podstawie: wyjaśnień oskarżonego G. K. (k.254,329-332), świadków: M. R. (k.246v-247,332-334), J. M. (k.18,401-403), K. K. (akta sygn. II Ko 708/17), poświadczonej za zgodność z oryginałem dokumentacji oskarżyciela publicznego dotyczącej pojazdów objętych aktem oskarżenia (k.1-200,201-240), kserokopii decyzji Dyrektora Izby Celnej w W. (k.250), informacji z K. (k.251,322). skargi złożonej przez oskarżonego (k.255-261), kserokopii dowodu osobistego (k.264), wyroku WSA w Warszawie oraz postanowienia WSA w Warszawie wraz z uzasadnieniem (k.300-320), wydruku złożonego przez oskarżyciela publicznego (k.325), informacji z urzędu Celnego II w W. (k.337), pisma zatytułowanego prośba złożonego przez oskarżonego (k.352), dokumentacji złożonej przez oskarżonego (k.405-409).

Przesłuchany w toku postępowania przygotowawczego oskarżony G. K. nie przyznał się do zarzucanego mu czynu i skorzystał z prawa do odmowy składania wyjaśnień. (k.254)

Oskarżony G. K. w trakcie rozprawy głównej ponownie nie przyznał się do popełnienia zarzucanego mu czynu i wyjaśnił, że zajmuje się sprzedażą samochodów i prowadzi działalność gospodarczą od 1981 r. Od 1991 r. zajmuje się sprzedażą części i samochodów. Prowadzi także komis samochodowy. Do komis w latach 2011 – 2012 przyjął na podstawie umowy komisowej samochody objęte aktem oskarżenia. Samochody dostarczone były przez obywateli niemieckich. Samochody te posiadały wszelkie wymagane prawem dokumenty samochodów ciężarowych, posiadały (...) dowód rejestracyjny, dokumentację techniczną z firmy (...) zajmującą się określaniem statusu pojazdu i dokumenty te świadczyły o tym, że samochody te zostały zakwalifikowane przez Niemiecki Urząd Rejestracyjny oraz Stacje Diagnostyczne jako samochody ciężarowe. Wyjaśnił także, że przyjmując samochody do komis dokonał ich przeglądu na Polskiej Stacji Diagnostycznej, gdzie również uprawnione stacje przez Ministerstwo Komunikacji określiły ich status jako samochody ciężarowe. Oskarżony podkreślił, iż nie mógł sprzedając samochody zgłosić deklaracji celnej gdyż samochody te miały wszelkie prawem wymagane dokumenty samochodów ciężarowych, co zwalniało je z opłaty akcyzowej. Polski Urząd Komunikacji zarejestrował je, przeglądając wnikliwie dokumentację, jako samochody ciężarowe. Nie mógł wiedzieć o tym, że popełnia przestępstwo, gdyż działał zgodnie z przepisami i w oparciu o autentyczną dokumentację w/w pojazdów. Dopiero po upływie ponad roku od momentu sprzedaży w.w samochodów Urząd Celny wszczął wobec niego postępowanie o niezapłacenie podatku akcyzowego. Odwołał się od decyzji. Urząd Celny stwierdził, iż przepisy prawa rejestracyjnego są inne niż przepisy podatkowe. Oskarżony podkreślił, że Urzędy Komunikacji i Ministerstwa Komunikacji przyjęły dokumenty w/w pojazdów jako prawdziwe i nie wnosiły żadnych zastrzeżeń co do ich prawomocności, zaś Urząd Celny w oparciu o te dokumenty dokonał innych ustaleń. Oskarżony potwierdził, iż w ramach prowadzonej działalności niejednokrotnie dokonywał zakupu siedzeń, pasów bezpieczeństwa w celu odsprzedaży ich nabywcom samochodów, którzy mogli zgodnie z przepisami po dokonaniu stosownych przeglądów technicznych i zmian w pojazdach dokonać zmiany statusu samochodu, ale były to jednostkowe przypadki. Nie przypomina sobie, aby sprzedał siedzenia i pasy wraz z samochodem (k.329-332)

Sąd zważył co następuje.

Sąd uznał za wiarygodne wyjaśnienia G. K. złożone w toku prowadzonego postępowania, w których podkreślił że był przekonany, że przyjmuje w komis samochody ciężarowe, od których nie ma obowiązku zapłaty podatku

akcyzowego, co potwierdzała także pełna dokumentacja w/w samochodów, a także uzyskane zaświadczenia co do stanu technicznego w/w samochodów już na terytorium Polski. Wskazać należy, że oskarżony przyjmując samochody w komis od ich właścicieli, którzy byli obywatelami Niemiec, otrzymywał od nich dokumentację pojazdów, w której widniały zapisy wskazujące, że są to samochody ciężarowe. Potwierdzały to również przeprowadzone w Polsce badania techniczne samochodów wykonane przez uprawnionych diagnostów, którzy w wystawianych zaświadczeniach również uznawali w/w samochody za ciężarowe, a nie za samochody osobowe.

Jako logiczne należy uznać twierdzenia oskarżonego, iż powyższa nie podważona przez oskarżyciela publicznego dokumentacja w/w pojazdów, wystawiona przeciw przez uprawnione do tego urzędy państw unijnych oraz diagnostów w zestawieniu także z brzmieniem obowiązującej w polskim porządku prawnym Ustawy Prawo o ruchu drogowym, która zawiera definicje pojazdu ciężarowego – utwierdzały go w przekonaniu, iż ma do czynienia z samochodami ciężarowymi, które konstrukcyjnie przystosowane zostały do przewozu ładunków. Zgodzić się należy z jego twierdzeniem, iż oskarżyciel publiczny w sposób nieuprawniony oczekiwał od oskarżonego, iż wbrew wystawcy dokumentów w/w pojazdów (których autentyczności oskarżyciel nie podważył w toku postępowania), wbrew wystawionym zaświadczeniom uprawnionych diagnostów, a także wbrew ustawowej definicji samochodu ciężarowego wynikającej z Ustawy Prawo o ruchu drogowym - samodzielnie dokona odmiennej klasyfikacji w/w pojazdów jako samochody osobowe.

W prowadzonym postępowaniu przesłuchana w charakterze świadka została M. R. (funkcjonariusz celny), która w zeznaniach opisała kryteria oceny samochodów i zasady ich kwalifikowania jako ciężarowe albo osobowe, wskazała również przepisy prawa, na podstawie których organ podatkowy opiera się dokonując kwalifikacji rodzaju samochodu, który przed pierwszą rejestracją w kraju zostaje sprzedany, a także opisała tok postępowania, w tym czynności jakie są przeprowadzane w trakcie postępowania podatkowego, będące podstawą wydania decyzji w sprawie. Jak wynika z treści zeznań w/w świadka organ podatkowy nie kwestionował prawdziwości dokumentacji w/w samochodów przedstawionej przez G. K. tj. dowody rejestracyjne czy dokumenty przeglądu dokonanych przez diagnostów, którzy klasyfikowali samochody jako ciężarowe. Świadek przyznała wprost, że dla celów podatkowych organ podatkowy nie bierze pod uwagę ww. ustaleń, a także w żaden sposób nie jest związany dokonaniem oceny rodzaju pojazdu na podstawie ustawy Prawo o Ruchu Drogowym, bowiem do celów podatkowych definiuje rodzaj pojazdu na podstawie przepisów Ustawy o podatku akcyzowym i wytycznymi do niej oraz rozporządzeniem w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej. Świadek potwierdziła, że Ustawa o podatku akcyzowym oraz Ustawa prawo o ruchu drogowym zawierają odmienne definicje w zakresie ustalenia rodzaju samochodu. Tym samym może zaistnieć sytuacja, w której zarejestrowany na podstawie ustawy prawo o ruchu drogowym samochód wskazany jako ciężarowy, na podstawie ustawy o podatku akcyzowym uznawany będzie przez organ jako osobowy. Według świadka dla organu decydujące znaczenie ma przeznaczenie samochodu w momencie produkcji, nie są ważne natomiast dla celów podatkowych zmiany konstrukcyjne dokonane w samochodzie w okresie późniejszym. Jednocześnie świadek przyznała, że nie informowano oskarżonego o możliwości dokonywania błędnej interpretacji.

Zeznania w/w świadka utwierdziły sąd w przekonaniu, iż oskarżyciel publiczny dokonał jednostronnej, wyłącznie korzystnej dla siebie interpretacji zaistniałego stanu faktycznego, ograniczając swoje ustalenia do stwierdzenia naruszenia przepisów Ustawy z dnia 06.12.2008r. o podatku akcyzowym w powiązaniu z klasyfikacją pojazdów w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) zgodnej z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, nie dokonując natomiast oceny karno - skarbowej poprzez przyzmat strony podmiotowej tj. możliwości przypisania oskarżonemu winy umyślnej, a tym samym wypełnienia wszystkich znamion zarzucanego mu przestępstwa.

Zeznania świadków J. M. oraz K. K. miały jedynie charakter uzupełniający w niniejszej sprawie. Świadkowie przedstawili okoliczności zakupu pojazdów, J. M. wskazał, że dokonał rejestracji samochodu marki V. (...) jako samochód ciężarowy, zgodnie z zapisem w dokumentacji niemieckiej, a Urząd Komunikacji nie zgłaszał zastrzeżeń w tym zakresie. Samochód był zarejestrowany jako pick-up 2 osobowy, posiadał tylną kanapę z pasami bezpieczeństwa oraz przegrodę za drugim rzędem siedzeń. Przyznał, iż samochód przerejestrował następnie na osobowy, ale dopiero

po tym, jak w trakcie interwencji Policji, zwrócono mu uwagę, że wozi dziecko na tylnej kanapie, podczas gdy porusza się samochodem ciężarowym, który nieprzeznaczony jest do przewozu osób z tyłu, dlatego też przy następnym badaniu, poprosił o rozszerzone badania, aby przerejestrować samochód na osobowy. Świadek nie pamiętał czy przeprowadzał zmiany w pojeździe przed przerejestrowaniem go na osobowy, ale jak zaznaczył większość samochodów ciężarowych wśród jego znajomych miało takie samo wyposażenie jak jego samochód. Niewiele różniły się samochody ciężarowe od osobowych tj. (...), kombi, jednak dla niego samochód spełniał rolę samochodu osobowego dlatego postanowił go przerejestrować na osobowy, po tym jak zwróciła mu na to uwagę policja. Świadek K. K. wskazał, że kupił pojazd marki A. (...), który posiadał dwa miejsca siedzące z przodu, a przestrzeń towarowa była odgradzona od przestrzeni osobowej. Świadek potwierdził, że zamontował później pasy bezpieczeństwa i siedzenia. Samochód miał cenę rynkową, został zapewniony że kwestie podatkowe są uregulowane.

Odnośnie pozostałych dowodów zgromadzonych w sprawie zaliczonych w poczet materiału dowodowego na podstawie art. 394 § 1 i 2 k.p.k., sąd uwzględnił je przy ustalaniu stanu faktycznego nie znajdując podstaw do zakwestionowania ich autentyczności, ani prawdziwości zawartych w nich treści.

W tym miejscu wskazać należy, iż w procesie karnym oskarżyciel publiczny musi wykazać zgromadzonym materiałem dowodowym nie tylko naruszenie przez oskarżonego przepisu prawa podatkowego w tym przypadku Ustawy z dnia 06.12.2008r. o podatku akcyzowym tak jak to czyni się w postępowaniu podatkowym, w procesie karnym niezbędne jest wykazanie także strony podmiotowej, a więc świadomości bezprawności działania osoby oskarżanej. W realiach przedmiotowej sprawy wykazanie, iż oskarżony miał pełną świadomość, że sprzedaje samochody osobowe, a nie samochody ciężarowe i czyni to celem uniknięcia podatku akcyzowego, a temu wymogowi oskarżyciel publiczny w ocenie sądu nie sprostał.

Podkreślić należy, iż oskarżyciel publiczny nie przedstawił dowodów wskazujących jednoznacznie na świadome bezprawne działanie oskarżonego, a tym samym nie wykazał w sposób nie budzący żadnych wątpliwości, iż oskarżony współdziałał z właścicielami przedmiotowych samochodów, aby jeszcze przed sprowadzeniem ich na terytorium Polski przerejestrowali je na samochody ciężarowe, tylko po to aby oskarżony mógł je sprzedać jako ciężarowe na terytorium Polski celem uchylania się od opodatkowania podatkiem akcyzowym z tytułu sprzedaży przed pierwszą rejestracją samochodów osobowych, narażając tym samym Skarb Państwa na uszczuplenie należności z tytułu ww. podatku. Oskarżyciel publiczny dostarczył jedynie dowody wskazujące, iż w/w samochody faktycznie zostały wyprodukowane jako samochody osobowe oraz przedstawił swoją ocenę faktów, iż późniejsze przekształcenie – przystosowanie w/w samochodów do przewozu ładunków i zarejestrowanie ich na terenie Niemiec jako samochodu ciężarowe, a także zakwalifikowanie w/w samochodów przez uprawnionych diagnostów na terytorium Polski jako samochody ciężarowe w myśl przepisów Ustawy Prawo o ruchu drogowym - nie ma zdaniem oskarżyciela publicznego żadnego znaczenia z punktu widzenia pociągnięcia oskarżonego do odpowiedzialności karnej. Z taką oceną nie sposób się zgodzić w świetle materiału dowodowego zgromadzonego w niniejszej sprawie, który nie podważył twierdzeń oskarżonego o jego uprawnionym przekonaniu, iż sprzedaje samochody ciężarowe nie podlegające zgłoszeniu i opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

Podkreślić należy, że sąd dokonując oceny karno prawnej zachowania oskarżonego G. K. kierował się wyrażoną w art. 8 k.p.k. zasadą samodzielności jurysdykcyjnej sądów. Zgodnie z jej istotą sąd karny samodzielnie kształtuje faktyczną i prawną podstawę każdego rozstrzygnięcia. Termin zagadnienia prawne i faktyczne należy rozumieć w sensie najszerszym, obejmując nim zarówno ocenę prawną faktów, jak i kwestie samych ustaleń faktycznych, jako konieczną podstawę, z której dopiero wyłonić się mogą konkretne zagadnienia prawne (A.Sakowicz, Komentarz do art. 8 k.p.k., Legalis) Statuowana zasadna oznacza więc autonomie orzekania w przedmiocie procesu. Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego niewątpliwie nie uprawnia do dokonywania dowolnych ustaleń w zakresie obowiązku podatkowego, jednak nie można bez zastrzeżeń zaaprobować poglądu, że skoro ustalenie istnienia tego obowiązku (bądź braku powinności) oraz wysokości podatku należy do organów skarbowych pod kontrolą sądu administracyjnego, zapadające w odnośnym postępowaniu decyzje należy traktować jako rozstrzygnięcia „kształtujące stosunek prawny” (art. 8 § 2 k.p.k.) i uznawać za wiążące w postępowaniu karnym (wyr. SA w Krakowie z 20.4.2000 r., II AKA 32/00, KZS 2000, z. 6, poz. 15). Sąd w toku prowadzonego postępowania podczas rozstrzygnięcia o

odpowiedzialności oskarżonego za zarzucane mu przestępstwo skarbowe z art. 54 § 1 i 2 k.k.s. wziął pod uwagę decyzje zapadłe w postępowaniu podatkowym, jednakże uznał, iż nie można przyjąć, iż automatycznie przesadzają one o odpowiedzialności karno skarbowej oskarżonego. W toku postępowania podatkowego rozpoznawane są bowiem zupełnie inne aspekty zachowania się osoby, niż te, które są uwzględniane podczas rozpoznawania sprawy w postępowaniu karno skarbowym. Postępowanie podatkowe odnosi się jedynie do oceny zachowania osoby i uznania czy jest ono zgodne z obowiązującymi przepisami czy też stanowi ich naruszenie, co pociąga za sobą odpowiedzialność podatkową. Natomiast pociągnięcie sprawy do odpowiedzialności karnoskarbowej ma miejsce jedynie wówczas, gdy osobie oskarżonej o popełnienie czynu zabronionego przez kodeks karny skarbowy możliwe jest przypisanie winy w czasie czynu. Zgodnie bowiem z treścią art. 1 § 1 k.k.s. odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega ten tylko, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. § 3 powołanego artykułu wskazuje, że nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu. Samo więc niezastosowanie się do zakazów lub nakazów przewidzianych w ustawie nie przesądza wprost o odpowiedzialności karnej, a stanowi jedynie odpowiedzialność finansową.

Natomiast zgodnie z art. 4 § 1 k.k.s. zasadą jest, że za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca ponosi odpowiedzialność, jeśli czynów tych dopuścił się umyślnie. Odpowiedzialność za popełnienie czynu zabronionego nieumyślnie ma miejsce jedynie w wypadkach wskazanych w przepisach kodeksu. Istota umyślności wskazana w art. 4 § 2 k.k.s., polega na działaniu sprawcy z zamiarem bezpośrednim (dolus directus) lub z zamiarem ewentualnym, zwanym też wynikowym (dolus eventualis). Zamiar popełnienia czynu zabronionego polega na ukierunkowaniu zachowania na osiągnięcie określonego celu i sterowaniu tym zachowaniem. Na zamiar składa się strona intelektualna oraz woluntatywna. Zamiar jest warunkowany wyobrażeniem celu (strona intelektualna) i dążeniem opartym na motywacji jego osiągnięcia (strona woluntatywna) - zob. A. Zoll, w: A. Zoll (red.) Kodeks karny. Część ogólna, t. 1, Komentarz do art. 1-116 k.k., Kraków 2004, s. 136-147). Z zamiarem bezpośrednim będziemy mieli do czynienia wówczas, gdy sprawca, mając zamiar popełnienia czynu zabronionego, chce go popełnić. Zamiar bezpośredni może wystąpić jako zamiar nagły (dolus repentinus) lub jako zamiar przemyślany (dolus praemeditatus), a nawet o szczególnym zabarwieniu (dolus directus coloratus). W orzecznictwie podkreśla się, że zamiaru nie można domniemywać, należy sprawcy wykazać, na podstawie całokształtu okoliczności sprawy, zarówno podmiotowych, jak i przedmiotowych, że miał świadomość, iż jego zachowanie może wyczerpywać znamiona czynu zabronionego, i na to się godził (wyrok SN z 6 lutego 1973 r., V KRN 569/72, LexPolonica nr 308824, OSP 1973, nr 6, poz. 229, i z 27 lipca 1973 r., IV KR 153/73, LexPolonica nr 302558, OSNKW 1974, nr 1, poz. 5) (A. Wielgolewska, Komentarz do art. 4 k.k.s., Lex). Zgodnie ze wskazaniami Sądu Najwyższego „wymagana przez przepisy dawnej ustawy karnej skarbowej (art. 4 u.k.s.) - podobnie zresztą, jak i obecnego Kodeksu karnego skarbowego (art. 4 § 1 k.k.s.) - jako warunek odpowiedzialności karnej, umyślność zachowania się sprawcy odnosząca się także do przestępstw i wykroczeń z zakresu obowiązków podatkowych, nie może być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. (...) (postanowienie SN z dnia 23 maja 2002 r., V KKN 426/00, LexPolonica nr 357344 (OSNKW 2002, nr 9-10, poz. 81),

W przedmiotowej sprawie aby uznać, że oskarżony G. K. dopuścił się zarzucanego mu czynu z art. 54 § 1 i 2 kks niezbędne jest udowodnienie, że w czasie czynu zabronionego dopuścił się zachowania, które jest zawinione. Kodeks przewiduje bowiem karalność umyślnego popełnienia czynu zabronionego z art.54 kks. Z dwóch postaci umyślności w grę wchodzi jedynie zamiar bezpośredni zabarwiony chęcią uchylenia się od opodatkowania tj. niezapłacenia należnego podatku. Zamiar ewentualny jest niekaralny. Oznacza to, że przestępstwo uchylania się od opodatkowania przynależy do kategorii czynów zabronionych kierunkowych.

Podnieść należy, że art. 54 § 2 w zw. z art. 54 § 1 k.k.s. penalizuje zachowanie polegające na uchylaniu się od opodatkowania poprzez nie ujawnianie właściwemu organowi przedmiotu i podstawy opodatkowania lub nie składaniu deklaracji i narażeniu w ten sposób podatku na uszczuplenie, gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości. „Przedmiotem opodatkowania jest to, z czym wiąże się obowiązek podatkowy, zaś podstawą opodatkowania - ów przedmiot, ale ujęty ilościowo lub wartościowo. To ich nieujawnienie jest penalizowane

w art. 54. Podatnik narusza art. 54 także wtedy, gdy uchylając się od opodatkowania, nie składa wymaganej przez ustawę deklaracji. Chodzi w tym wypadku w szczególności o oświadczenia zwane deklaracjami, przewidziane w ustawach podatkowych, składane w roku podatkowym w określonych okresach (np. deklaracje do podatku akcyzowego - art. 21 u.p.a). Przez niezłożenie deklaracji w powyższym rozumieniu dochodzi do narażenia wskazanego podatku na uszczuplenie, tak samo jak przez niezgłoszenie przedmiotu lub podstawy opodatkowania w innych podatkach. (T. Grzegorzczak w: Komentarzu do art. 54 kodeksu karnego skarbowego, Lex Omega). „Realizacja znamion deliktu karnoskarbowego z art. 54 k.k.s. może nastąpić na dwa sposoby: albo poprzez nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania, albo poprzez niezłożenie deklaracji podatkowej. Zaniechanie złożenia deklaracji podatkowej jest jedną z form nieujawnienia przedmiotu i podstawy opodatkowania, stąd też znamień czasownikowe "nie ujawnia" pełni funkcję subsydiarną wobec znamienia "nie składa". W tych sytuacjach, gdzie podatnik nie ma obowiązku składania deklaracji, ma natomiast obowiązek ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania, w grę wchodzi realizacja znamienia "nie ujawnia"; w pozostałych przypadkach realizacja znamienia czynnościowego następuje poprzez zaniechanie złożenia deklaracji. Znamiona czasownikowe "nie ujawnia" oraz "nie składa", jakkolwiek nie wynika to wprost z ustawowego opisu typu z art. 54 k.k.s., są sprzężone z obowiązkiem ujawnienia i złożenia deklaracji, który wynika z przepisów prawa podatkowego. Obowiązek ten zawsze określa termin ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania czy złożenia deklaracji. Dlatego też realizacja znamienia czasownikowego, a tym samym wszystkich znamion czynu zabronionego, następuje w momencie upływu terminu na dokonanie czynności ujawnienia czy złożenia. Ujawnić przedmiot i podstawę opodatkowania to tyle, co uczynić go jawnym organowi podatkowemu. Występek ten ma charakter umyślny, przy czym w grę wchodzi jedynie zamiar bezpośredni zabarwiony chęcią uchylenia się od opodatkowania, tj. niezapłacenia należnego podatku w terminie. Sprawca ma 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 lub wykroczenie skarbowe kierunkowe, bowiem zachowanie sprawcy, polegające na nieujawnieniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub na niezłożeniu deklaracji, podjęte ma być w celu uchylenia się od opodatkowania. W pojęciu uchylenia się zawarty jest negatywny stosunek sprawcy do świadczenia, sprawiający, że nie spełnia on nałożonego na niego obowiązku, mimo iż ma obiektywną możliwość jego wykonania. Sprawca czynu zabronionego obowiązku podatkowego nie wypełnia, bo go wypełnić nie chce lub też lekceważy ten obowiązek (F.Prusak, Komentarz do art. 54 kks – Lex on Line). Zamiar ewentualny jest niekaralny. Oznacza to, że przestępstwo i wykroczenie skarbowe uchylenia się od opodatkowania przynależy do kategorii czynów zabronionych kierunkowych.” (tak Grzegorz Łabuda w: Komentarzu do art. 54 Kodeksu karnego skarbowego, Lex Omega).

Odnosząc powyższe rozważania karno–prawne do realiów niniejszej sprawy w ocenie sądu zgromadzony materiał dowodowy nie daje podstaw do przypisania oskarżonemu G. K. winy umyślnej w zamiarze bezpośrednim w zakresie zarzucanego mu w akcie oskarżenia czynu. Kluczowym znaczeniem dla odpowiedzialności oskarżonego za czyn z art. 54 § 1 i 2 k.k.s. było ustalenie czy oskarżonemu można przypisać winę umyślną. Oskarżyciel publiczny w oparciu o zgromadzony materiał dowodowy w żaden sposób nie wykazał, żeby G. K. miał pełną świadomość, że przyjmowane przez niego samochody są samochodami osobowymi, a nie ciężarowymi, nie wykazał również że działanie G. K. było celowe i ukierunkowane na uchylenie się od uregulowania podatku akcyzowego poprzez nie zgłoszenie ich nabycia w urzędzie celnym, a zatem nie dostarczył dowodów pozwalających sądowi w sposób nie budzący żadnych wątpliwości na przypisanie oskarżonemu działania umyślnego w zamiarze bezpośrednim, zaś wina nieumyślna co omówione zostało powyżej nie pozwala na pociągnięcie do odpowiedzialności karnej.

W pierwszej kolejności podnieść należy, iż oskarżony w momencie przekazania mu samochodów przez właścicieli, którzy zlecili mu ich sprzedaż otrzymał pełną ich dokumentację, w tym dowody rejestracyjne samochodów z treści, których wynikało, że zostały one zarejestrowane na terytorium Niemiec jako samochody ciężarowe. Także dokumenty uzyskane od uprawnionych diagnostów, którzy po przeprowadzeniu badań technicznych samochodów, stwierdzali że są to samochody ciężarowe, utwierdziły oskarżonego w przekonaniu, że przyjmowane w komis pojazdami są samochodami ciężarowymi. Powyższe okoliczności wskazują więc, że oskarżony nie miał powodu, żeby poddawać w wątpliwość dokumentację i poprawność zakwalifikowania samochodów jako ciężarowe. Z materiału dowodowego sprawy wynika także, że w Urzędzie Komunikacji podczas dokonywanej rejestracji samochodów przez nabywców

samochodów, nie zakwestionowano zapisów w dokumentach, a urzędnicy zarejestrowali pojazdy jako ciężarowe. W ocenie sądu osoby profesjonalnie zajmujące się badaniem stanu technicznego samochodów jak i osoby na co dzień zajmujące się sprawami związanymi z dokonywaniem rejestracji takich samochodów po raz pierwszy na terytorium Polski, w przypadku ujawnienia jakichkolwiek nieprawidłowości w zakresie określenia w dokumentach rodzaju samochodu w sposób niezgodny z jego przeznaczeniem, czy też powzięcia wątpliwości w tym zakresie - nie wystawiłyby dokumentacji, która sprzeczna byłaby z polskim prawem.

Powyższe okoliczności utwierdzały oskarżonego w przekonaniu, że przyjmuje w komis, a następnie sprzedaje samochody zakwalifikowane zgodnie z polskim prawem jako samochody ciężarowe, nie podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Z tego też powodu nie została złożona przez oskarżonego deklaracja oraz odprowadzony podatek akcyzowy. Podnieść również należy, iż organ podatkowy w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego nie podważał prawdziwości ww. dokumentów, uznając je za prawdziwe. Jednocześnie zarzuca oskarżonemu, że on sam wbrew zapisom w posiadanej dokumentacji, nie uznał, że przyjął w komis, a następnie sprzedał samochody osobowe, po czym nie dokonał zgłoszenia faktu dokonanej czynności i nie uregulował należnego z tego tytułu podatku akcyzowego. Natomiast w sprawie nie zaistniała jakakolwiek sytuacja, która mogłaby wywołać w oskarżonym wątpliwości co do poprawności kwalifikacji samochodów. Oskarżony dysponował dokumentami pojazdów, które także i on oceniał jako miarodajne dla oceny z jakim typem samochodu ma on do czynienia. Na podstawie Ustawy prawo o ruchu drogowym podobnie jak to czynili także diagnosty, urzędnicy Wydziałów Komunikacji ocenil funkcje i budowę samochodów zestawiając to z definicją ustawową. To właśnie ta ustawa w sposób pełny i zrozumiały dla każdego obywatela reguluje nie tylko kwestie ruchu drogowego, lecz także określa rodzaje pojazdów dopuszczanych do ruchu, definiuje samochód osobowy i ciężarowy. Tak więc nie sposób odmówić słuszności twierdzeniom oskarżonego, iż przez pryzmat tej ustawy, dokonał oceny z jakim rodzajem samochodów miła wówczas do czynienia.

Należy również wskazać, że sam oskarżyciel publiczny, miał wątpliwości co do rodzaju samochodów, których ostatecznej oceny dokonał dopiero po dokonaniu ich szczegółowych oględzin i uzyskaniu informacji od producentów samochodów objętych niniejszym postępowaniem.

Dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy istotny jest również fakt niespójności przepisów prawa obowiązujących w porządku prawnych na podstawie których można dokonać odmiennej interpretacji czy dany pojazd jest samochodem ciężarowym, czy też osobowym. Brak systemowego rozwiązania w powyższym zakresie w ocenie sądu nie może obciążać oskarżonego. Skoro oskarżony dokonał oceny rodzaju samochodu zgodnie z obowiązującą Ustawą Prawo o ruchu drogowym, to miał prawo przypuszczać, iż podporządkowując się w/w ustawie działa zgodnie z prawem.

Wskazać należy, że definicja samochodu ciężarowego zawarta jest właśnie w Ustawie z dnia 20.06.1997r. Prawo o ruchu drogowym. Zgodnie z brzmieniem art. 2 pkt 42 ustawy „samochód ciężarowy stanowi pojazd samochodowy przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu ładunków; określenie to obejmuje również samochód ciężarowo-osobowy przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu ładunków i osób w liczbie od 4 do 9 łącznie z kierowcą”. To właśnie na podstawie powyższego zapisu, dysponując zgromadzoną dokumentacją oskarżony dokonał oceny rodzaju pojazdów. Przepisy Ustawy z dnia 06 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym nie zawierają wprost definicji pojazdu ciężarowego. Art. 3 ust. 1 powołanej ustawy wskazuje, że do celów poboru akcyzy i oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, a także do wiążących informacji akcyzowych (...) stosuje się klasyfikację w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) zgodną z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. WE L 256 z 07.09.1987, str. 1, z późn. zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382, z późn. zm.). Według stanowiska organu to właśnie tzw. Nomenklatura Scalona, stanowi podstawę oceny dokonywanej przez organ dla celów podatkowych czy samochód jest samochodem ciężarowym, czy też osobowym. Nie mają natomiast znaczenia przepisy prawa o ruchu drogowym, które odnoszą się jedynie dla potrzeb rejestracji pojazdów. Tak więc w ocenie organu grupowanie pojazdów w świetle przepisów ustawy prawo o ruchu drogowym, nie ma znaczenia dla ustalenia ich pozycji w CN w zw. z art. 3 ustawy o podatku akcyzowym. Z tego też powodu organ nie jest związany wskazaniem w dowodzie rejestracyjnym, czy też zaświadczeniu wydanym przez diagnostę.

Biorąc pod uwagę powyższe nie sposób nie zauważyć i pominąć przy ocenie odpowiedzialności karnej oskarżonego, iż w omawianej sytuacji faktycznej ten sam samochód zależnie od zastosowanych obowiązujących przepisów prawa może zostać uznany jednocześnie za samochód osobowy jaki i ciężarowy. W rozpoznawanej sprawie nie można odmówić słuszności postępowaniu oskarżonego, który przy ocenie charakteru pojazdów w momencie przekazania ich przez właścicieli do komisju, kierował się brzmieniem definicji samochodu ciężarowego zgodnie z zapisami zawartymi w Ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym i porównując zapisy ustawy z treścią posiadanej dokumentacji, uznawał samochody za ciężarowe. Jak bowiem wynika z materiału dowodowego dokumentacja, którą dysponował oskarżony stanowiła dla niego pewne źródło informacji odnośnie samochodów i pozwalała na ich zakwalifikowanie jako ciężarowych na podstawie ustawy Prawo o ruchu drogowym. Nie miał bowiem podstaw sądzić, że przepisy te są niewystarczające dla celów podatkowych w zakresie określenia rodzaju samochodu i że jest zobowiązany dokonać kwalifikacji na podstawie innych przepisów prawa, w szczególności rozporządzeń unijnych. Natomiast fakt, że w ocenie organu prowadzącego postępowanie zmiany dokonane w samochodach były niewystarczające do uznania ich w świetle przepisów dotyczących klasyfikacji towarów zgodnie z Nomenklatura Scaloną CN jako samochody ciężarowe, w żaden sposób nie wpływa na ocenę karno- prawną zachowania G. K.. Jeszcze raz należy podkreślić, iż brak spójności w obowiązujących przepisach prawa nie może obciążać oskarżonego i narażać go na odpowiedzialność karną. To obowiązkiem ustawodawcy jest zapewnienie spójnych i jasnych przepisów prawa, zrozumiałych dla każdego obywatela. Obywatel nie może być bowiem stawiany przez ustawodawcę w takiej sytuacji, w której nie wie jakie przepisy prawa obowiązują go w danych okolicznościach. Całkowicie logicznie wydaje się, że w pierwszej kolejności byłyby to przepisy regulujące kwestię ruchu drogowego w kraju, mające rangę ustawy, a nie przepisy rozporządzenia organu Unii Europejskiej.

Wskazać należy, iż oskarżyciel publiczny, co potwierdza materiał dowodowy w postaci zeznań świadków – funkcjonariuszy urzędu celnego – opierał się na ustaleniach dokonanych w postępowaniu podatkowym, uznając iż naruszenie przepisów Ustawy z dnia 06.12.2008r. o podatku akcyzowym przesądza o odpowiedzialności karnej G. K. za popełnienie zarzucanego mu aktem oskarżenia czynu. Z takim poglądem nie sposób się zgodzić. Jak już bowiem wskazano powyżej wypełnienie przez oskarżonego swoim zachowaniem samych tylko znamion czynu (strony przedmiotowej) nie pozwala na uznanie, iż popełnił on zarzucany mu czyn zabroniony. Do uznania, że dokonał on przestępstwa niezbędne jest udowodnienie winy umyślnej. Dopiero uznanie, że sprawca działał w sposób świadomy, że chciał go popełnić pozwala na uznanie sprawcy za winnego zarzucanego mu przestępstwa. Natomiast niewątpliwie oskarżyciel publiczny w tym zakresie nie zgromadził wystarczających dowodów.

Mając powyższe na uwadze uznać należy, że zgromadzony w sprawie materiał nie daje podstaw do przyjęcia, że oskarżony dopuścił się zarzucanego mu w akcie oskarżenia czynu umyślnie, tj. zgodnie z art. 4 § 2 k.k.s. mając zamiar bezpośredni jego popełnienia. Oskarżyciel publiczny nie przedstawił bowiem dowodów wskazujących na winę umyślną oskarżonego odnośnie poszczególnych naruszeń przepisu z art. 54 § 1 i 2 k.k.s., a tym samym mając na uwadze treść art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. sąd uniewinnił G. K. od popełnienia zarzucanego mu czynu.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 632 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., przejmując je na rachunek Skarbu Państwa.

Z tych wszystkich względów, orzeczono jak w wyroku.