

Sygn. akt: VIII K 158/16

WYROK

Dnia 23 marca 2016 roku

Sąd Rejonowy w Toruniu VIII Wydział Karny w składzie:

Przewodniczący SSR Jędrzej Czerwiński

Protokolant sekr. sąd. Katarzyna Witkowska

w obecności oskarżyciela – -----

po rozpoznaniu dnia 17 marca 2016 roku

sprawy:

B. R. s. S. i E. z domu M.,

ur. (...) w R.

oskarżonego o to, że:

uchylił się od opodatkowania poprzez niezłożenie Naczelnikowi Urzędu Celnego w T. deklaracji uproszczonej nabycia wewnątrzwspólnotowego (...) od nabytego wewnątrzwspólnotowo pojazdu samochodowego m-ki: (...), nr VIN: (...), w terminie określonym w art. 106 ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity: Dz. U. z 2014 roku, poz. 752, ze zm.), tj. nie później niż do dnia 31 grudnia 2010 roku, przez co uszczuplono podatek akcyzowy w kwocie 22046,00 zł,

tj. o popełnienie przestępstwa skarbowego określonego w art. 54 § 2 kks

ORZEKA:

I. **B. R.** uniewinnia;

II. kosztami procesu obciąża Skarb Państwa.

VIII K 158/16

UZASADNIENIE

B. R. prowadził działalność gospodarczą pod firmą (...)Polegała ona zasadniczo na wykonywaniu robót budowlanych.

Dowód: -decyzja podatkowa – k. 1-7 (wszelkie numery kart podano wg. numeracji drukowanej).

B. R. zdecydował się na zakup na terenie Niemiec samochodu ciężarowego na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Wybrał on pojazd marki (...), o numerze identyfikacyjnym VIN (...). Pojazd ten został wyprodukowany pierwotnie jako samochód osobowy, posiadający 7 miejsc siedzących. W celu sprowadzenia tegoż samochodu do Polski, w dniu 21 grudnia 2010 roku B. R. uzyskał kartę pojazdu oraz dowód rejestracyjny z mieszczącego się na terenie Niemiec Urzędu Rejestracji Pojazdów Starostwa B.. Na obu tych dokumentach stwierdzono zgodnie, iż przedmiotowy pojazd jest samochodem ciężarowym. Ponadto w treści dowodu rejestracyjnego wskazano, iż dokonano jego przeróbki na samochód ciężarowy, poprzez wbudowanie ścianki oddzielającej, usunięcie tylnych siedzeń oraz zamknięcie na stałe punktów zaczepienia pasów bezpieczeństwa. Wobec dopełnienia formalności, pojazd ten został następnie sprowadzony do Polski na lawecie. Z uwagi na treść powyższych dokumentów, jak również na wygląd tegoż

pojazdu w czasie zakupu, B. R. pozostawał w przeświadczeniu, iż zgodnie z obowiązującymi uregulowaniami nie podlega on pod kategorię samochodów osobowych, a tym samym nie musi uiszczać z tego tytułu podatku akcyzowego – nie musi ujawniać zakupu i sprowadzenia pojazdu do Polski jako, że nie stanowi to przedmiotu opodatkowania.

Dowody: -wyjaśnienia oskarżonego – k. 67, 95

-karta pojazdu wystawiona przez Starostwo B. – k. 80-83;

-dowód rejestracyjny wystawiony przez Starostwo B. – k. 84-85;

-informacja od przedstawiciela (...)– k. 39;

-informacja z serwisu(...)– k. 40;

-decyzja podatkowa – k. 1-7.

W dniu 29 grudnia 2010 roku, w związku z zakupem samochodu (...), B. R. dokonał na rachunek bankowy Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej wpłaty kwoty 500 złotych, tytułem opłaty recyklingowej. Z kolei następnego dnia sprzedał on przedmiotowy pojazd na rzecz (...)oddział w G..

Dowód: -decyzja podatkowa – k. 1-7.

W dniu 31 grudnia 2011 roku przedmiotowy samochód (...) został zarejestrowany w Urzędzie Miasta G. jako samochód ciężarowy.

Dowody: -decyzje o rejestracji – k. 30, 42, 49;

-dowody rejestracyjne – k. 10, 45, 54.

W dniu 10 grudnia 2010 roku przeprowadzono badanie techniczne tegoż pojazdu. Wykonujący je diagnosta wskazał, iż w samochodzie tym zamontowane zostały 3 dodatkowe fotele fabryczne homologowane wraz z oryginalnymi pasami bezpieczeństwa, wobec czego ogólna liczba miejsc siedzących wzrosła do pięciu. W zaświadczeniu z przeprowadzonego badania stwierdzono, iż jest to nadal samochód ciężarowy.

Dowód: -zaświadczenie o przeprowadzeniu badania technicznego – k.99-99v.

W dniu 31 grudnia 2013 roku, B. R. ponownie nabył od (...)ten sam pojazd (...), za kwotę 2 333,56 złotych brutto. W treści faktury z tejże transakcji wskazano, że jest to samochód ciężarowy w karoserii osobowej.

Dowody: -faktura Vat – k. 55;

-protokół zdawczo-odbiorczy – k. 56.

Następnie, B. R. złożył do Starostwa Powiatowego w B. wniosek o rejestrację na swoją rzecz samochodu marki (...). W związku z powyższym, w dniu 29 stycznia 2014 roku wydano mu pozwolenie czasowe, zaś 22 lutego 2014 roku dowód rejestracyjny i kartę informacyjną pojazdu. Na wszystkich tych dokumentach stwierdzono, iż przedmiotowy pojazd jest samochodem ciężarowym.

Dowody: -decyzje o rejestracji – k. 30, 62, 49;

-dowody rejestracyjne – k. 10, 45, 54;

-karta informacyjna pojazdu – k. 48.

Z kolei 20 czerwca 2014 roku, B. R. sprzedał przedmiotowy samochód (...)na rzecz swego brata L. R. za kwotę 1 845 złotych brutto. W treści tejże faktury wskazano, iż jest to samochód ciężarowy.

Dowód: -faktura Vat – k. 46.

Następnie, L. R. złożył do Starostwa Powiatowego w B. wniosek o rejestrację na swoją rzecz samochodu marki (...). W związku z powyższym, w dniu 4 lipca 2014 roku wydano mu pozwolenie czasowe, zaś 29 lipca 2014 roku dowód rejestracyjny i kartę informacyjną pojazdu. Na wszystkich tych dokumentach wskazano, iż przedmiotowy pojazd jest samochodem ciężarowym.

Dowody: -decyzje o rejestracji – k. 30, 42, 49;

-dowody rejestracyjne – k. 10, 45, 54;

-karta informacyjna pojazdu – k. 48.

Także w wyniku przeprowadzonego w dniu 28 lipca 2014 roku badania technicznego biegły diagnosta stwierdził, iż w/w pojazd jest samochodem ciężarowym.

Dowód: -zaświadczenie o przeprowadzeniu badania technicznego – k. 32.

Postanowieniem z dnia 14 kwietnia 2015 roku, Naczelnik Urzędu Celnego w T. wszczął postępowanie podatkowe. W jego toku przeprowadzono oględziny przedmiotowego pojazdu marki (...). W ich wyniku ustalono, że samochód ten posiada jedną przestrzeń dla kierowcy pasażerów i bagaży. Ponadto stwierdzono, iż ma on 5 miejsc siedzących, przy czym każde z nich wyposażone jest w zagłówki i pasy bezpieczeństwa. Wskazano również, iż za drugim rzędem siedzeń w podłodze znajdują się elementy przypominające kolejne miejsca siedzące, jednakże z uwagi na przymocowaną do nich kratkę metalową, brak jest możliwości ich używania. Podnieśli też, że samochód ten posiada oddzielną przestrzeń do przewozu towarów w postaci bagażnika, a ponadto pozbawiony jest stałego panelu lub przegrody pomiędzy przestrzenią kierowcy i przednich siedzeń dla pasażerów a przestrzenią tylną, jako że umiejscowiona jest tam jedynie metalowa kratka przymocowana na śruby. Przeprowadzający oględziny stwierdzili też, m.in. że samochód ten posiada 4 drzwi dla pasażerów, jednolitą wykładzinę na całości podłogi, 6 głośników, w tym 2 w części do przewozu bagażu, oświetlenie obejmujące również część bagażową. Wskazali również, iż w części bagażowej znajdują się także miejsca na wpięcie pasów (pozbawione jednak pasów bezpieczeństwa), jak również zagłębienia na kubek znajdujące się z boku. W wyniku ustaleń poczynionych w rezultacie owych oględzin, jak również dalszych czynności w ramach prowadzonego postępowania podatkowego, Naczelnik Urzędu Celnego w T. w dniu 21 września 2015 roku wydał wobec B. R. decyzję, w której określił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego marki (...)o numerze nadwozia (...) w kwocie 22046 złotych. W uzasadnieniu powziętego rozstrzygnięcia wskazał, iż pojazd ten należy zakwalifikować wedle Nomenklatury Scalonej (CN) pod pozycją CN 8704, obejmującą pojazdy samochodowe i inne pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób, włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi. W konkluzji Naczelnik Urzędu Celnego stwierdził, iż powyższe implikowało konieczność zapłaty podatku akcyzowego w powyżej wskazanej kwocie z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia samochodu osobowego, nie później niż w dniu pierwszej rejestracji w kraju, tj. 31 grudnia 2010 roku.

Dowody: -protokół oględzin samochodu – k. 8-9;

-decyzja podatkowa – k. 1-7.

B. R. ma 56 lat, jest bezdzietnym kawalerem. Posiada wykształcenie średnie, jego zawód wyuczony to monter wewnętrznych instalacji sanitarnych. Przez wiele lat wykonywał on działalność gospodarczą w zakresie budownictwa, jednakże obecnie zawiesił jej prowadzenie. B. R. zatrudniony jest obecnie jako pracownik fizyczny z tytułu czego

uzyskuje dochody w wysokości odpowiadającej najniższemu miesięcznemu wynagrodzeniu. Nie był on dotychczas karany sędownie za przestępstwa.

Dowody: -wyjaśnienia oskarżonego – k. 95

-karta karna – k. 71.

B. R. konsekwentnie nie przyznawał się do popełnienia zarzucanego mu czynu. W toku postępowania przygotowawczego odmówił on składania wyjaśnień. Z kolei w trakcie rozprawy oskarżony oznajmił, iż będzie odpowiadał wyłącznie na pytania obrońcy. Wyjaśnił wówczas, że nigdy nie zajmował się handlem samochodami. Wskazał, iż zamierzał kupić samochód ciężarowy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, wobec czego dokonał zakupu przedmiotowego pojazdu marki (...). Stwierdził, iż w czasie kupna tegoż pojazdu w Niemczech, był on zarejestrowany jako ciężarowy. Wyjaśnił, iż jako taki właśnie został on również zarejestrowany w starostwie powiatowym po przetransportowaniu go do Polski. B. R. oświadczył, że także według jego rozeznania pojazd ten był samochodem ciężarowym.

Sąd co do zasady dał wiarę wyjaśnieniom oskarżonego, albowiem prawdziwości jego twierdzeń nie podważył żaden z przeprowadzonych w sprawie dowodów. Przedstawiona przezeń wersja wydarzeń znajduje nadto w odpowiednim zakresie umocowanie w – nota bene przedłożonych przez oskarżyciela publicznego – dowodach z dokumentów w postaci: dowodów rejestracyjnych, kart informacyjnych pojazdu, zaświadczeń o przeprowadzonych badaniach technicznych, faktur Vat, a nade wszystko dokumentach wydanych przez organ Republiki Federalnej Niemiec, poświadczających dopuszczenie przedmiotowego samochodu (...) do ruchu drogowego. Wiarygodność ich nie budziła zaś żadnych wątpliwości Sądu. Ponadto ich autentyczność, jak również zgodność z faktycznym stanem rzeczy okoliczności w nich stwierdzonych, nie była kwestionowana przez żadną ze stron. Dlatego też stanowiły one w istocie podstawę dokonanych ustaleń faktycznych.

Zauważyć należy, że w realiach sprawy sednem problemu tak naprawdę nie było to, czy pojazd, który zakupił oskarżony, był w świetle regulacji Nomenklatury Scalonej osobowy, czy też ciężarowy. W ocenie Sądu rozpoznającego niniejszą sprawę, za trafne uznać należy w tym zakresie ustalenia poczynione przez Naczelnika Urzędu Celnego w T. w decyzji z dnia 21 września 2015 roku określającej wysokość ciężącego na B. R. zobowiązania podatkowego z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego przedmiotowego samochodu marki (...), aczkolwiek, co ważne Sąd powszechny nie jest formalnie właściwy do badania słuszności tejże decyzji. Zauważyć jednak należy, iż zgodnie z brzmieniem art. 1 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, podatkiem tym objęte są m.in. samochody osobowe. Norma wyrażona w art. 3 ust. 1 tejże ustawy stanowi zaś, że do celów poboru akcyzy stosuje się klasyfikację w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej, ustanowionej Rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 roku w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnoty Taryfy Celnej (Dz.U. WE L 256 z 07.09.1987 str. 1 ze zm. Dz.Urz. UE Polskie Wydanie Specjalne rozdz. 2, t.2, str. 382 ze zm.). Z kolei w myśl art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym, samochody osobowe oraz pozostałe pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób są objęte pozycją CN 8703, włącznie z samochodami osobowo – towarowymi (kombi) oraz wyścigowymi. Na potrzeby wyjaśnienia motywów niniejszego wyroku należy stwierdzić, że Naczelnik Urzędu Celnego w T. jak się wydaje trafnie skonstatował – dokonując w treści swojej decyzji szczegółowej analizy w oparciu o Noty Wyjaśniające do Zharmonizowanego Systemu Oznaczania i Kodowania Towarów (HS) – iż o klasyfikacji danego pojazdu do określonej grupy taryfowej, decyduje to czy jest on zasadniczo przeznaczony do przewozu osób (i wówczas podlega obowiązkowi akcyzowemu), czy do transportu towarowego (i wówczas taki obowiązek na nim nie ciąży), a to z kolei wynika z obiektywnych cech zewnętrznych pojazdu oraz głównej funkcji wynikającej z budowy i wyposażenia.

Mając na uwadze powyższe rozważania, należy podkreślić, że Sąd podziela twierdzenie, iż w chwili nabycia wewnątrzspółnotowego przedmiotowy pojazd posiadał cechy świadczące, że powinien być zakwalifikowany do kodu CN 8703 jako zasadniczo przeznaczony był do przewozu osób, bowiem funkcja przewozu towarów była w jego wypadku funkcją uzupełniającą. W świetle obowiązujących uregulowań nie budzi również wątpliwości, iż organ podatkowy nie jest w tym wypadku związany zawartym w dowodzie rejestracyjnym ustaleniem typu pojazdu jako

samochodu osobowego czy ciężarowego, bowiem z punktu widzenia ustawy o podatku akcyzowym wyłączne znaczenie ma klasyfikacja dokonana w oparciu o Nomenklaturę Scaloną (CN).

Nie zmienia to jednak faktu, że niezależnie od takiej klasyfikacji pojazdu w myśl przepisów celnych, ten sam pojazd w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym może być ciężarowym. Abstrahując od tego, że powyższy dualizm prawny w żadnej mierze nie może „obciążać” oskarżonego, wskazać trzeba, że w realiach sprawy istotą było to, czy B. R. od początku wiedział, że sprowadzony samochód powinien być w Polsce zgłoszony jako osobowy, czy też miał podstawy, by uważać, że samochód ten może potraktować jako ciężarowy. Innymi słowy, świadomość ta decyduje o możliwości przesądzenia, czy oskarżonemu towarzyszył zamiar bezpośredni, niezbędny do przypisania winy za czyn z art. 54 § 2 k.k.s.

B. R. został oskarżony o to, że uchylił się od opodatkowania poprzez niezłożenie Naczelnikowi Urzędu Celnego w T. deklaracji uproszczonej nabycia wewnątrzwspólnotowego (AKC-U) od nabytego wewnątrzwspólnotowo pojazdu samochodowego marki (...), nr VIN: (...), w terminie określonym w art. 106 ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (tj. Dz. U. z 2014 roku, poz. 752, ze zm.), tj. nie później niż do dnia 31 grudnia 2010 roku, przez co uszczuplono podatek akcyzowy w kwocie 22046 złotych, tj. o popełnienie przestępstwa skarbowego określonego w art. 54 § 2 k.k.s.

Zgodnie z normą wyrażoną w art. 54 § 2 k.k.s., karze podlega podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości.

Strona podmiotowa czynu określonego w owym przepisie polega na umyślności. Określenie „uchylania się od opodatkowania” wskazuje na to, że znamiona czasownikowe, do których owo „uchylanie” się odnosi (czyli nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo niezłożenie deklaracji) mogą być zrealizowane wyłącznie cum dolo directo (w zamiarze bezpośrednim). Ponadto, określenie „uchylania” wskazuje na to, że zaniechanie sprawcy powinno być podyktowane właśnie chęcią uchylenia się od obowiązku podatkowego, co immanentnie związane jest z narażeniem podatku na uszczuplenie. Jest to więc typ kierunkowy „zabarwiony” celem uchylenia się od zapłacenia należnego podatku (Prusak, Kodeks, t. II, s. 55 oraz Kotowski, Kurzępa, Komentarz, 2007, s. 265). W pojęciu „uchylania się” zawarty jest negatywny stosunek sprawcy do świadczenia (podatku), sprawiający, że nie spełnia on nałożonego na niego obowiązku, mimo iż ma obiektywną możliwość jego wykonania. Sprawca jednak obowiązku nie wypełnia, bo go wypełnić nie chce lub lekceważy ten obowiązek (vide postanowienie SN z 17 kwietnia 1996 roku, III KRN 204/96, niepubl.). Powyższe przesądza, że czynów zabronionych określonych w art. 54 k.k.s. dopuścić się można jedynie z zamiarem bezpośrednim. Sprawca tego przestępstwa, ma świadomość, iż nie ujawniając właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składając deklaracji, jednocześnie uchyla się od opodatkowania i chce takiego efektu swego zachowania. Z tego względu, nie każde niezłożenie deklaracji, w której po raz pierwszy powinien być ujawniony przedmiot podatku lub podstawa opodatkowania może być automatycznie ocenione jako uchylenie się od opodatkowania (vide K. Buk, Uchylenie się od opodatkowania w świetle Kodeksu karnego skarbowego, DP 2006/7-8/31).

W okolicznościach niniejszej sprawy nie było podstaw, by przypisać B. R. popełnienie czynu z art. 54 § 2 k.k.s. Nie sposób bowiem wykazać oskarżonemu, by miał on właśnie bezpośredni zamiar uchylenia się od opodatkowania podatkiem akcyzowym poprzez niezłożenie deklaracji uproszczonej nabycia wewnątrzwspólnotowego od nabytego wewnątrzwspólnotowo samochodu osobowego marki (...).

Przesądżające znaczenie dla takowego rozstrzygnięcia odgrywa fakt, iż samochód stanowiący przedmiot zarzutu – według wiedzy oskarżonego – był w świetle obowiązujących przepisów prawa samochodem przeznaczonym zasadniczo do przewozu towarów, a tym samym, że nie ciążył na nim obowiązek złożenia deklaracji z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego, a w konsekwencji uiszczenia z tego tytułu podatku akcyzowego. Świadczą o tym przede wszystkim jednoznaczne wpisy w dokumentach, wystawionych w Republice Federalnej Niemiec przez Starostwo B.. Zarówno bowiem w karcie pojazdu, jak również w dowodzie rejestracyjnym wskazano,

iż nabywany przez B. R. pojazd jest samochodem ciężarowym (k. 80a-85). Sąd nie stracić również z pola widzenia faktu, iż w dowodzie rejestracyjnym pojazdu wystawionym przez w/w urząd wskazano, iż dokonano przeróbki tegoż pojazdu na samochód ciężarowy, poprzez wbudowanie ścianki oddzielającej, usunięcie tylnych siedzeń, jak również zamknięcie na stałe tylnych pasów bezpieczeństwa. Należy jednak podkreślić, iż sama świadomość tego, iż określony pojazd został wyprodukowany jako osobowy, a następnie dokonano w nim zmian nadających mu cechy samochodu ciężarowego i w takim też stanie zakupiono, po czym sprowadzono do kraju, nie może bynajmniej prowadzić do przyjęcia domniemania, iż oskarżony miał świadomość spoczywającego na nim obowiązku złożenia deklaracji na podatek akcyzowy z racji tego, iż samochód ten w dalszym ciągu winien być traktowany jako osobowy. Tak naprawdę fakt „przerobienia” pojazdu na ciężarowy tylko wzmacnia twierdzenia oskarżonego, że sprowadził pojazd już ciężarowy. Należy dodatkowo przypomnieć, iż oskarżony podał w swoich wyjaśnieniach, że nigdy nie zajmował się zawodowo handlem samochodami, zaś sprowadzenie do kraju przedmiotowego pojazdu miało charakter jednorazowy. Okoliczność ta nie była kwestionowana przez oskarżyciela publicznego i nie przedłożył on żadnych dowodów celem ewentualnego zaprzeczenia powyższej tezie. Być może odmiennie należałoby w takiej sytuacji ocenić zachowanie osoby będącej profesjonalistą, zawodowo zajmującym się sprowadzaniem pojazdów zza granicy. Trudno jednak wymagać od B. R., jako od osoby nie posiadającej stosownego doświadczenia, czy też choćby wykształcenia w zakresie mechaniki samochodowej, by na podstawie wyglądu nabywanego samochodu, czy też analizy dokumentów źródłowych, zorientował się, z jakim pojazdem ma do czynienia według przepisów akcyzowych. Wydaje się oczywiste, że osoba o takich przymiotach jakie posiada oskarżony, która uzyskuje dowód rejestracyjny i kartę pojazdu, w których wskazano, iż jest to samochód ciężarowy, jak również widzi, iż nie posiada on tylnych siedzeń dla pasażerów, a ponadto ma wbudowaną ściankę oddzielającą, mogła pozostawać w uzasadnionym przekonaniu, iż nabywany przez nią samochód może zostać w tym stanie rzeczy potraktowany jako przeznaczony zasadniczo do przewozu towarów, a świadomość sprawcy jest decydującą w niniejszej sprawie.

Również krótki odstęp czasu pomiędzy sprowadzeniem przedmiotowego pojazdu do Polski, jego sprzedażą, a następnie dokonaniu zmian, polegających za zamontowaniu trzech kolejnych foteli, nie mogą przesądzać, iż B. R. miał świadomość tego, że w rzeczywistości winien był złożyć deklarację wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdu, bo nabył samochód osobowy i odstąpił od dopełnienia tego obowiązku, chcąc dzięki temu uchylić się od opodatkowania. Okoliczności te – wbrew tezie oskarżenia – w realiach sprawy nie stanowiły wystarczającej podstawy do stwierdzenia w sposób zgodny z obowiązującymi w procesie karnym standardami oceny dowodów, że z pewnością w taki właśnie sposób postąpił oskarżony. B. R. wskazał w swoich wyjaśnieniach, iż chciał przecież kupić przedmiotowy samochód jako ciężarowy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Poza tym niejednokrotnie w Polsce wprowadzano przepisy podatkowe pozwalające traktować samochody z tzw. kratką jako podlegające innym regułom podatkowym. Analizując strukturę tegoż pojazdu w czasie zakupu – w szczególności brak tylnych siedzeń, zamieszczenie w nim kratki oddzielającej fotele oraz wielkość bagażnika – nie ulega przecież wątpliwości, iż samochód taki mógł być przez niego wykorzystywany właśnie po to, by przewozić nim towary. B. R. – z uwagi na odmowę dalszych wyjaśnień – nie wskazał co było przyczyną tego, iż zaledwie kilka tygodni po sprowadzeniu go do Polski zamontował w nim kolejny rząd siedzeń. W świetle zasad rządzących postępowaniem karnym z okoliczności tej nie można jednakże wywodzić negatywnych skutków dla oskarżonego. W szczególności nie można wykluczyć, iż mógł on uznać, że samochód ten, choć przeznaczony do przewozu towarów, nie jest konieczny do prowadzonej działalności i bardziej opłacalna będzie np. jego sprzedaż. Przedmiotowy pojazd długo po sprowadzeniu, a najprawdopodobniej i do dzisiaj jest zarejestrowany jako ciężarowy.

W tym miejscu poczynić należy ogólne spostrzeżenie, iż w istocie nie zostało w toku postępowania ustalone, czy po sprzedaży przedmiotowego pojazdu w dniu 30 grudnia 2010 roku na rzecz (...), został on oddany w użytkowanie B. R. (w ramach leasingu), czy też użytkownikiem tegoż samochodu była wówczas inna osoba. Strony procesu – a w szczególności oskarżyciel – nie przedstawiły bowiem dokumentu (zwłaszcza w postaci umowy leasingu), z której to można byłoby wywodzić jednoznaczne konkluzje w tym zakresie. Jednakże niezależnie od tego, którą z powyższych wersji należałoby przyjąć za wiarygodną, w dalszym ciągu brak jest wystraszających podstaw do stwierdzenia, iż oskarżony posiadał wiedzę, że w stanie w jakim pojazd ten znajdował się w czasie zakupu, a następnie przewozu na teren Polski, w świetle obowiązujących przepisów winien zostać uznany za przeznaczony do przewozu osób.

W szczególności gdyby przyjąć, iż zamontowanie w nim dodatkowych foteli oraz pasów bezpieczeństwa zlecił inny użytkownik, próżno z tejsze okoliczności wywodzić, iż ma to jakikolwiek związek z uprzednim stanem świadomości B. R.. Z drugiej jednakże strony stwierdzenie, iż to oskarżony zlecił przeprowadzenie powyższych zmian (co jawi się jako prawdopodobne z racji zawarcia umowy sprzedaży ze spółką trudniącą się leasingiem, a następnie ponownego nabycia od niej tego pojazdu), również nie potwierdza tezy oskarżenia. Należy bowiem podkreślić, iż na zaświadczeniu wystawionym przez diagnostę po przeprowadzeniu badania technicznego w/w samochodzie, w którym to opisano fakt zamontowania dodatkowych foteli, stwierdzono, iż w dalszym ciągu jest to samochód ciężarowy (k. 32-32v). Takowe spostrzeżenia zawarto również w następnych zaświadczeniach, a tym samym na kolejnych dowodach rejestracyjnych. W tym stanie rzeczy, wymaganie od B. R., dysponującego przez cały czas dokumentami wystawionymi przez diagnostów – jak również sporządzonymi przez Urząd Rejestracji Pojazdów na terenie Niemiec – aby złożył deklarację wewnątrzspółnotowego nabycia samochodu osobowego, ociera się wręcz o absurd. Powyższe dokumenty utwierdziły przecież oskarżonego w przekonaniu, że nabyty przez niego samochód w świetle obowiązujących przepisów nie jest bynajmniej osobowym, a z pewnością nie był takim w czasie jego zakupu. Do takiego przeświadczenia doszłaby zresztą każda osoba nie posiadająca jakiegokolwiek specjalistycznej wiedzy w tym zakresie. Co ważne, żadna z okoliczności towarzyszących nabyciu pojazdu (...)nie mogła wywołać u oskarżonego jakichkolwiek wątpliwości co do poprawności kwalifikacji samochodu jako ciężarowego. I nie zmienia całej powyższej oceny to, że jak się potem okazało, stosując standardy Nomenklatury Scalonej samochód ten został uznany – niemalże 5 lat po jego zakupie (!) – za osobowy, w rozumieniu przepisów celnych. W świetle wcześniej przedstawionych rozważań oskarżony nie mógł bowiem wiedzieć, że spoczywa na nim obowiązek zgłoszenia nabycia pojazdu w urzędzie celnym i uiszczenia podatku akcyzowego, skoro nie miał wątpliwości, że w jego mniemaniu nabył pojazd ciężarowy. Można nawet zaryzykować tezę, że ewentualnie złożona deklaracja na przedmiotowy samochód nie zostałaby „przyjęta” przez UC.

W kontekście niniejszych rozważań podkreślić trzeba, że powszechnie wiadomo, że zakup poza granicami kraju pojazdów z zamontowaną tzw. kratką jest praktyką często wykorzystywaną w celu uniknięcia obowiązku zapłaty podatku akcyzowego, co w sposób znaczący obniża ich „cenę”. Nie jest wykluczone, iż z możliwości takiej skorzystał także B. R.. Niezależnie od ocen moralnych takowych zachowań, tego typu swoiste korzystanie przez podatnika z luk w obowiązujących przepisach podatkowych, nawet po to, aby uniknąć płacenia należności publicznoprawnej, nie może automatycznie rodzić negatywnych konsekwencji w zakresie prawa karnego skarbowego. Mowa oczywiście o sytuacjach nie powodujących w ocenie kupującego powstania obowiązku podatkowego. Czym innym jest bowiem ustalenie przez organy celne w toku właściwego postępowania, iż na danej osobie ciąży podatek akcyzowy, a czym innym możliwość przypisania jej zamiaru bezpośredniego uchylecia się od opodatkowania – popełnienia przestępstwa. Nie da się ukryć, że oskarżony jako podatnik winien był znać przepisy podatkowe. Tyle, że oceniając stan jego świadomości co do tego, w jaki sposób należało dokonać ich interpretacji w tej konkretnej sytuacji, jaka istniała w chwili dokonania przez niego wewnątrzspółnotowego nabycia pojazdu marki (...), oczywistym jest – co powyżej wykazano – że zasadnie mógł on przypuszczać, iż obowiązek zapłaty podatku akcyzowego nie powstał z racji tego, że nabył on w Niemczech samochód, który (dzięki dokonanym w jego wnętrzu zmianom konstrukcyjnym), jest samochodem ciężarowym. To pozwoliło mu ponieść niższe koszty zakupu pojazdu. W świetle znamion występku z art. 54 § 1 i 2 k.k.s. nie można zaś wymagać od podsądnego, aby podejmował szeroko zakrojone działania, mające na celu ustalenie, czy – wbrew treści uzyskanych od instytucji państwowych i samorządowych dokumentów – nabyty przezeń pojazd nie jest w rzeczywistości samochodem osobowym. Jak już wcześniej wspomniano, normy wyrażone w tych przepisach wymagają po stronie podatnika tego, aby wiedział on, że ciąży na nim obowiązek podatkowy, a mimo to nie złożył stosownej deklaracji. Nawet zatem w wypadku stwierdzenia, iż B. R. przewidywał i godził się z tym, iż zakupiony przezeń pojazd może zostać zakwalifikowany przez organy celne jako samochód osobowy (choćby zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie uprawnia również do przyjęcia takowej tezy), brak byłoby podstaw do przypisania mu zarzucanego czynu.

Warto także, aczkolwiek właściwie na marginesie, przypomnieć, że zgodnie z art. 10§1 kks nie popełnia umyślnie czynu zabronionego, kto pozostaje w błędzie co do okoliczności stanowiącej jego znamię. Spośród czterech postaci błędu podanych w art. 10 kks, trzy oparte są na formule usprawiedliwienia, co oznacza, że dla wyłączenia odpowiedzialności karnoskarbowej albo jej umniejszenia (§ 2) konieczne jest stwierdzenie, że błąd jest usprawiedliwiony. Z kolei

dla przyjęcia błędu co do ustawowego znamienia tworzącego typ podstawowy (§ 1) nie bada się, czy błąd ten jest usprawiedliwiony. Błąd ten nie znosi odpowiedzialności karnoskarbowej, wyłącza jedynie umyślność. W praktyce jednak, ze względu na istnienie w kks jedynie kilku typów czynów zabronionych, przy których kryminalizowana jest nieumyślna realizacja ich znamion, wyłączenie umyślności zgodnie z art. 10 § 1 kks jest równoznaczne z brakiem odpowiedzialności karnoskarbowej.

Błąd co do znamion nie przynależy do kategorii zjawisk podlegających jakiegokolwiek normatywnej ocenie z perspektywy uznania go za prawnie relewantny. Błąd ten albo występuje – i wówczas umyślna realizacja czynu zabronionego ulega wyłączeniu, albo też go nie ma – i wówczas umyślna realizacja czynu ma miejsce. „Nie oznacza to jednak, że nie istnieją kryteria kwalifikacji takiego błędu. Przyjmuje się, że dla uznania wystąpienia błędu co do znamion, konieczne jest ustalenie, że ma on charakter istotny oraz że popełniony został w dobrej wierze. Pod pojęciem istotności błędu kryje się założenie, że dotyczy on może jedynie takich okoliczności, które konstytuują typ czynu zabronionego, że – mówiąc inaczej – błąd odnosi się do znamion typu czynu zabronionego. Każdy inny błąd jest zatem błędem nieistotnym. W sytuacji pomyłki sprawcy co do osoby (error in personam), przedmiotu (error in objecto) czy tzw. zboczenia działania (aberratio ictus) nadal w grę wchodzi błąd istotny. Z kolei popełnienie błędu w dobrej wierze ma miejsce wtedy, kiedy sprawca nie zdaje sobie sprawy z dwóch elementów jednocześnie: po pierwsze, z bezprawności swojego zachowania oraz, po drugie, ze społecznej szkodliwości tego zachowania” (J. Giezek, Wpływ nieświadomości społeczno-prawnej oceny czynu na odpowiedzialność karną sprawcy, PiP 1984, z. 10, s. 101-102). Dopuszczalne, a w praktyce karnoskarbowej nawet częste, jest błędzenie sprawcy co do znamienia podmiotu przy deliktach karnoskarbowych indywidualnych (tj. takich, których znamię podmiotu jest zawężone do pewnych kategorii osób, np. podatnik, płatnik, rezydent itp.). Łatwo zauważyć, że jeżeli sprawca mylnie wyobraża sobie, że nie jest podatnikiem określonego podatku (a tak jest w sytuacji art. 54 kks), pozostaje on w błędzie co do znamienia podmiotu. Przy czynach z zaniechania błąd co do znamienia podmiotu oznacza jednocześnie błąd co do wszystkich pozostałych znamion czynu zabronionego. Dając inny przykład – jeśli sprawca nie wie, że jest płatnikiem (art. 78 § 1-3 kks), nie wie on również, że jego obowiązkiem było podatek pobrać (vide P. Kardas i in. Komentarz do KKS, WKP 2012). Warto zaznaczyć, że błąd co do znamienia podmiotu może być wynikiem – wcale nie tak rzadkiej w obszarze prawa finansowego – mylnej interpretacji przepisów wypełniających blankietowe znamię podmiotu (np. tego, że sprawca jest podatnikiem; tak trafnie R. Hałabura, Umyślność, wina i błąd. Odpowiedzialność karna skarbową, Rzeczpospolita z dnia 28 sierpnia 2003 r., s. C4). Na koniec warto jeszcze podkreślić, że błąd nie musi dotyczyć wszystkich znamion – „nieświadomość jednej choćby tylko okoliczności, należącej do zespołu przedmiotowych znamion stypizowanego czynu zabronionego wyłącza odpowiedzialność za przestępstwo umyślne” (tak słusznie wyrok Sądu Najwyższego z 20 lutego 1998 r., V KKN 188/96, OSNPG 1998, nr 5, poz. 1).

Konkludując, podkreślić należy, iż zasada domniemania niewinności wymaga zawsze pewności w zakresie stwierdzeń co do winy (vide postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 10 marca 1995 roku, I KZP 1/95, OSNKW 1995/5-6/37). Wobec istnienia wiarygodnych twierdzeń B. R., których nieprawdziwości nie udowodniono w toku postępowania dowodowego, uznać należy, iż jego wina nie została wykazana w sposób nie budzący wątpliwości. Podzielić należy przy tym także pogląd, wyrażony w wyroku Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 20 marca 2012 roku, zgodnie z którym kontradiktoryjność w procesie karnym doznaje istotnych ograniczeń na korzyść strony niewątpliwie słabszej, którą jest oskarżony. Dla honorowania w procesie karnym wyjaśnień oskarżonego, przeczącego prawdziwości sformułowanej przeciwko niemu tezy aktu oskarżenia, nie potrzeba żadnych dowodów na ich potwierdzenie, a wystarcza po temu jedynie brak dowodów wskazujących, że rzeczy miały się tak, jak to zarzucił oskarżonemu oskarżyciel. (KZS 2012/4/32). Według zasad obowiązującej procedury karnej to nie oskarżony musi bowiem udowodnić swoją niewinność, lecz oskarżyciel udowodnić winę oskarżonego. Przy czym udowodnić, to znaczy wykazać w sposób nie budzący wątpliwości wiarygodnymi dowodami – bezpośrednimi lub pośrednimi, przy czym te ostatnie w postaci tzw. poszlak mogą być uznane za pełnowartościowy dowód winy oskarżonego jedynie wtedy, gdy zespół tych poszlak pozwala na ustalenie jednej logicznej wersji zdarzenia, wykluczającej możliwość jakiegokolwiek innej wersji (vide wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 25 maja 1995 roku, II AKr 120/9, Prok.i Pr.-wkl. 1996/7-8/20).

Wobec stwierdzenia, iż oskarżyciel nie udowodnił winy B. R., koniecznym było wydanie wyroku uniewinniającego.

Zgodnie z normą wyrażoną w art. 632 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., w wypadku uniewinnienia oskarżonego koszty procesu ponosi Skarb Państwa, o czym orzeczono w punkcie II sentencji wyroku.