

Sygn. akt IV **Ka 726/14**

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 9 października 2014 r.

Sąd Okręgowy w Bydgoszczy IV Wydział Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący SSO Włodzimierz Wojtasiński

Sędziowie SO Danuta Flinik

SO Adam Sygit (sprawozdawca)

Protokolant stażysta Mateusz Pokora

przy udziale Gizeli Kubickiej Prokuratora Prokuratury Okręgowej w Bydgoszczy i Agnieszki Kotyńskiej reprezentującej
Urząd Celny w Bydgoszczy

po rozpoznaniu dnia 9 października 2014 r.

sprawy **J. K. s. R. i A. ur. (...) w B.**

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

na skutek apelacji wniesionych przez Urząd Celny w Bydgoszczy i prokuratora

od wyroku Sądu Rejonowego w Bydgoszczy

z dnia 3 czerwca 2014 roku - sygn. akt IV K 341/12

utrzymuje w mocy zaskarżony wyrok, uznając apelacje za oczywiście bezzasadne; koszty postępowania odwoławczego ponosi Skarb Państwa.

Sygn. akt IV Ka 726/14

UZASADNIENIE

Wyrokiem Sądu Rejonowego w Bydgoszczy z dnia 3 czerwca 2014 roku, wydanym w sprawie o sygnaturze akt IV K 341/12, oskarżonego J. K. uniewinniono od popełnienia zarzuconego mu czynu a polegającego na tym, że uchylił się od opodatkowania z wykorzystaniem tej samej sposobności poprzez nie złożenie Naczelnikowi Urzędu Celnego w B. deklaracji dla podatku akcyzowego w związku ze sprzedażą w okresie od 01.05.2006 r. do 31.10.2006 r. łącznie nie mniej niż 1.139.014 litrów oleju opałowego, zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem, niezgodnie z warunkami koniecznymi do zastosowania obniżonych stawek podatku akcyzowego za miesiąc maj, czerwiec, lipiec, sierpień, wrzesień i październik 2006 r., przez co naraził podatek akcyzowy na uszczuplenie łącznie w wysokości nie mniejszej niż 2.287.032,00 zł, tj. od popełnienia przestępstwa z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Od powyższego wyroku apelację wnieśli:

1. Urząd Celny w B., który zaskarżył wyrok w całości na niekorzyść oskarżonego, zarzucając temu wyrokowi na podstawie art. 427 § 2, art. 410 oraz art. 438 pkt 3 k.p.k. błąd w ustaleniach faktycznych a dotyczący oceny całokształtu okoliczności ujawnionych w toku rozprawy głównej, który to błąd był podstawą uniewinnienia oskarżonego od

popelnienia zarzucanego mu przestępstwa skarbowego, wnosząc o uchylenie orzeczenia i przekazanie sprawy sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

2. Prokuratura Rejonowa Bydgoszcz- Południe, która zaskarżyła powyższy wyrok w całości na niekorzyść oskarżonego, zarzucając mu na podstawie art. 427 § 2 k.p.k. oraz art. 438 pkt 3 k.p.k. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku i mający wpływ na jego treść, a polegający na uznaniu, że brak jest podstaw do przypisania J. K. odpowiedzialności za zarzucane mu przestępstwo z uwagi na to, iż w przedmiotowej sprawie brak jest dowodów wskazujących na to, że oskarżony dopuścił się popelnienia czynu z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., co doprowadziło w konsekwencji do jego uniewinnienia, podczas gdy prawidłowa ocena zebranego w sprawie materiału dowodowego, wsparta zasadami logiki oraz doświadczenia życiowego, prowadzi w sposób bezsporny do wniosku wskazującego na winę oskarżonego, wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Obie apelacje okazały się oczywiście bezzasadne.

Zdaniem sądu odwoławczego Sąd Rejonowy w Bydgoszczy w sposób należyty dokonał oceny zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, zasadnie przy tym uznając, że nie pozwala on na pociągnięcie oskarżonego J. K. do odpowiedzialności za zarzucane mu przestępstwo skarbowe. Przed przystąpieniem do dalszych rozważań należy podnieść, że zgodnie z treścią art. 434 § 1 in fine k.p.k., jeżeli środek odwoławczy pochodzi od oskarżyciela publicznego lub pełnomocnika, sąd odwoławczy może orzec na niekorzyść oskarżonego tylko w razie stwierdzenia uchybień podniesionych w środku odwoławczym lub podlegających uwzględnieniu z urzędu.

Obie wniesione w niniejszej sprawie apelacje kwestionują wyrok Sądu Rejonowego w Bydgoszczy, którym oskarżony został uniewinniony od popelnienia zarzucanego mu czynu. W tej sytuacji konieczne staje się odwołanie do uzasadnienia przedmiotowego wyroku z którego jednoznacznie wynika powód, dla którego tego rodzaju rozstrzygnięcie zapadło jako jedyne właściwe.

Jak słusznie wskazał Sąd Rejonowy w Bydgoszczy w niniejszej sprawie zasadnicze znaczenie dla ustalenia słuszności oskarżenia było poczynienie prawidłowych ustaleń odnośnie strony podmiotowej zarzucanego przestępstwa. Zgodnie z treścią art. 54 § 1 k.k.s. podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Z treści tego przepisu wynika, że przestępstwa z art. 54 § 1 k.k.s. można się dopuścić wyłącznie działając w zamiarze bezpośrednim, na co wskazuje w szczególności znamię „uchylając się” a implikujące konieczność wykazania i przypisania oskarżonemu, że działał w określonym celu, tj. uchylania się od opodatkowania. Pogląd o konieczności wykazania oskarżonemu zamiaru bezpośredniego na gruncie tej regulacji podzielany jest powszechnie w literaturze przedmiotu (zob. m.in. G. Łabuda w: „Kodeks karny skarbowy. Komentarz do art. 54”, LEX; B. Kurzępa [w:] W. Kotowski, B. Kurzępa, Kodeks karny skarbowy, publ. Lex Polonica).

W związku z powyższym oskarżony mógłby zostać skazany za popelnienie przestępstwa z art. 54 k.k.s. wyłącznie wtedy, kiedy w toku procesu karnego zdołano by w sposób jednoznaczny i nie budzący wątpliwości wykazać mu, że w swoim zachowaniu działał z zamiarem bezpośrednim, tj. w ten sposób chciał nie ujawnić właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie złożył deklaracji, przez co naraził podatek na uszczuplenie, działając nadto „w celu” uchylenia się od opodatkowania. W praktyce zgromadzony w sprawie materiał dowodowy musiałby być tego rodzaju, aby przyjęcie wersji, że oskarżony J. K. działał z innym zamiarem, tj. ewentualnym lub nieumyślnie, jawiło się jako w sposób oczywisty nieprawdopodobne.

Jak słusznie wskazuje sąd I instancji w niniejszej sprawie brak było takich dowodów, które jednoznacznie pozwalałyby potwierdzić, że oskarżony działał właśnie w celu uchylania się od opodatkowania, tym bardziej przy właściwym respektowaniu zasady wynikającej z treści art. 5 § 2 k.p.k. Zdaniem sądu odwoławczego argumenty podniesione

przez skarżących nie mogły doprowadzić do zakwestionowania zasadności poczynionych w tym zakresie ustaleń oraz wyciągniętego z nich wniosku a skutkującego koniecznością rozstrzygnięcia uniewinniającego.

Przede wszystkim należy podkreślić, iż wnosząc akt oskarżenia w przedmiotowej sprawie nie wskazano żadnych dowodów a mogących potwierdzić takie ustalenia dotyczące strony podmiotowej zarzuconego czynu aby możliwe było przyjęcie odpowiedzialności karnej z art. 54 § 1 k.k.s. Uzasadnienie skargi publicznej wskazuje zresztą na błędne odczytanie w tym zakresie znamion zarzuconego przestępstwa, skoro za wystarczające uznano – co trafnie wskazał Sąd Rejonowy - że „podejrzany powinien przypuszczać, że ... może być” (k. 634, 635) czy „powinno wzbudzić u podejrzanego podejrzenie” (k. 635). Takie zwroty wskazują jedynie na ewentualne nieumyślne działanie sprawcy. Podkreślić ponadto należy, iż wnoszący akt oskarżenia nie mógł w zakresie dowodów odnoszących się do strony podmiotowej czynu wskazywać na treść przesłuchania J. K., które miało miejsce w charakterze strony pouczonej m.in. o odpowiedzialności z art. 233 § 1 k.k. a nie osoby podejrzanego w sposób gwarantujący realizację przysługujących mu konstytucyjnie i ustawowo praw (k. 633v).

Co więcej, również w kwestionujących zaskarżony wyrok apelacjach zawarte są podobne stwierdzenia. Urząd Celný wskazał w części motywacyjnej swojego środka odwoławczego m.in., że sposób dostaw oleju winien „wzbudzić wątpliwości” u J. K., natomiast w apelacji prokuratorskiej, we fragmencie wskazującym, dlaczego oskarżony dopuścił się zarzucanego mu czynu działając w zamiarze bezpośrednim, również znaleźć można stwierdzenie, że oskarżony godził się na przeznaczenie paliwa na cele inne niż grzewcze, podczas gdy „godzenie się” jest charakterystyczne dla innej postaci umyślności, jaką jest zamiar ewentualny (vide: art. 4 § 2 in fine k.k.s.). Powyższe okoliczności prowadzą do konstatacji, że skarżący nie odnieśli się w swoich apelacjach w należyty sposób do istoty sprawy, tj. do powodu uniewinnienia oskarżonego przez Sąd Rejonowy w Bydgoszczy i nie zdołali wykazać, aby argumentacja wskazująca dlaczego oskarżonemu nie można przypisać winy, obarczona była uchybieniami.

Skarżący wyrok Urzędu Celný ponadto wskazuje w swojej apelacji na uczestniczenie przez oskarżonego w obrocie bezgotówkowym jako na okoliczność uprawdopodobniającą to, że podejrzany miał wiedzę, że sprzedawany przez niego olej opałowy będzie przeznaczony na cele inne niż opałowe, a sposób rozliczania się oraz dostaw oleju opałowego przyjęty przez spółki (...) i (...) winien wzbudzić u podejrzanego wątpliwości, co do wiarygodności tych kontrahentów.

Nie budzi wątpliwości, że – biorąc pod uwagę wartość rozważanych w niniejszej sprawie transakcji – oskarżony naruszył swoim zachowaniem dyspozycję art. 22 ustawy z 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej, który wprowadza w stosunku do rozliczeń pomiędzy przedsiębiorcami wymóg, aby rozliczenia te, o ile w odniesieniu do jednej transakcji przekraczają równowartość 15.000 euro, następowały za pośrednictwem rachunku bankowego przedsiębiorcy. Jest zarazem oczywiste, że takie postępowanie oskarżonego, które polegało na gotówkowych rozliczeniach przy obrocie dużymi ilościami oleju, pozostawało sprzeczne z dobrymi praktykami czy modelem postępowania przedsiębiorcy zachowującego przeciętną staranność. Jednakże niedopełnienie przez oskarżonego tejże staranności samo przez się nie może prowadzić do odpowiedzialności karnoskarbowej w zakresie określonym sformułowanym zarzutem. Inne są bowiem warunki konieczne do przypisania chociażby odpowiedzialności podatkowej, a inne – karnoskarbowej. Jako nieprzekonujący jawi się w szczególności argument skarżącego, że „sposób rozliczania się oraz dostaw oleju opałowego przyjęty przez Spółki (...) i (...) winien wzbudzić u oskarżonego wątpliwości, co do wiarygodności tych kontrahentów. Argumentacja ta pozostaje sprzeczna z zebrany w niniejszej sprawie materiałem dowodowym, z którego wynika, że przyjęta forma rozliczeń gotówkowych wynikała bezpośrednio z woli samego oskarżonego, który wskazywał, że ze względu na wcześniejsze złe doświadczenia obawiał się przyjmować przelewy na rachunek bankowy z uwagi na możliwość pokrzywdzenia oszustwem. Wnioskowanie przez skarżącego, że powyższe świadczy o wiedzy oskarżonego, iż działalność nabywających spółek jest pozorna jest tylko domniemaniem, które nie znalazło potwierdzenia wymaganego regułami dowodzenia w procesie karnym. Zresztą w samej apelacji mowa jest jedynie o „uprawdopodobnieniu” takiego wnioskowania i „wątpliwościach” co do wiarygodności.

Jak wskazano w tezie postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 23 maja 2002 roku: 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. Nie można jej domniemywać, lecz należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego. Niezbędne jest jednak wykazanie na podstawie takiego materiału, że sprawca co najmniej godził się na możliwość popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwa (wykroczenia) skarbowego (vide: postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 23 maja 2002 roku w sprawie V KKN 426/00, publ. OSNKW 2002/9-10/81). Uwagi te można oczywiście odnieść odpowiednio do realiów niniejszej sprawy, przy czym sprostanie powinności wykazania zamiaru bezpośredniego wiąże się z jeszcze bardziej obojętnymi wymogami, aniżeli konieczność wykazania umyślności w którejkolwiek z postaci. W przedmiotowej sprawie nie doszło jednak do udowodnienia, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całego materiału dowodowego, że oskarżony J. K. wiedział, że sprzedawane przez niego paliwo będzie wykorzystywane na cele inne aniżeli deklarowane przez nabywcę, a tym samym, że dokonując sprzedaży i odbierając oświadczenia o dalszym przeznaczeniu, pozwalające na zastosowanie obniżonych stawek podatku akcyzowego, chciał uchylać się od opodatkowania. To, że z uwagi na ilość i wysokość transakcji z firmami (...) i (...) oskarżony był zaangażowany w całym proces (zamówienie, dostawa, sprzedaż, rozliczenie) nie dziwi a apelujący – wskazując na ten fakt - nie przedstawia żadnych racjonalnych wniosków, które mogłyby potwierdzać jego twierdzenia o świadomości podsądnego.

Ma rację skarżący wyrok prokurator, kiedy wskazuje, że oskarżony jest doświadczonym przedsiębiorcą, od wielu lat działającym na rynku paliw i od wielu lat posiadającym koncesję na obrót nimi. Okoliczność ta musi być oczywiście brana pod uwagę przy ocenie działań oskarżonego, jednak czym innym jest wykazywanie, że przedsiębiorca nie wykazał podczas swoich stosunków należytej staranności, a czym innym jest wykazanie oskarżonemu, że działał w celu uniknięcia opodatkowania. Decydującego znaczenia nie można również przypisać zaistnieniu po stronie oskarżonego ciężącego na nim obowiązku zapłaty a wynikającego z prawomocnej decyzji organów podatkowych; czym innym jest bowiem reżim odpowiedzialności podatkowej, a czym innym – odpowiedzialności karnoskarbowej. W świetle powyższego jako bezzasadna jawi się argumentacja, zgodnie z którą oskarżony musiał powziąć wątpliwości dotyczące wiarygodności spółek (...) oraz (...), co miałyby decydować o tym, że podjął umyślne działanie aby uniknąć opodatkowania. Należy zauważyć, że w oparciu o treść rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w sprawie obniżenia podatku akcyzowego (Dz. U. z 2004 roku, nr 87, poz. 825 ze zm.), Sąd Rejonowy słusznie wywiódł, że powinność sprzedawcy wyrobów akcyzowych wobec osób prawnych ograniczała się – w dacie zarzuconych czynów - do ustalenia danych takiego nabywcy i odebrania od niego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania preferencyjnych stawek podatku. Takie obowiązki oskarżony zrealizował a tym samym zasadnie sąd I instancji wskazuje na brak podstaw aby jednoznacznie wykluczyć, iż wobec tego podsądny mógł uznać, że oświadczenia spełniają wymogi ustawodawcy a tym samym realizowane transakcje i ich konsekwencje (tj. w zakresie rozliczenia z podatku akcyzowego) nie naruszają prawa podatkowego. Nakładanie na oskarżonego w postępowaniu karnoskarbowym dalej idących obowiązków, takich jak weryfikacja wiarygodności kontrahenta, sprawdzanie szczegółów dotyczących piastunów organów (abstrahując od podniesionej przez sąd I instancji kwestii znaczenia wpisów w prowadzonych rejestrach) czy rzeczywistego zakresu działalności i wykorzystania nabywanego towaru, nie znajduje wsparcia w treści przepisów prawa podatkowego, tym bardziej nie może więc służyć do przypisania zamiaru bezpośredniego w postępowaniu karnoskarbowym.

Niezależnie od nawet i ewentualnego fikcyjnego charakteru działania spółek (...) i (...), w toku postępowania ustalono, że sprzedaż oleju rzeczywiście miała miejsce (strona 7 uzasadnienia i zeznania przewoźników W. G. i L. P.) a powyższe w toku postępowania nie było kwestionowane przez skarżących. Nadto istniała dokumentacja konieczna do obniżenia akcyzy (tj. dokument dostawy, dokument sprzedaży, oświadczenie), która w zakresie wymogów formalnych nigdy nie została w żaden sposób zakwestionowana. Oskarżający uznał jednak, że udokumentowanie okoliczności pozwalających na zastosowanie obniżonej stawki podatku akcyzowego było niezasadne merytorycznie (k. 633) i materialnie niepoprawne (k. 635), co nie wiąże się jednak z kwestią świadomości sprzedawcy ale z ewentualną odpowiedzialnością nabywającego.

Jednocześnie skarżąca prokuratura wskazuje, że oskarżony biorąc pod uwagę profil działalności spółek (...) i (...) musiał mieć świadomość, że nabywany przez nie olej nie zostanie przeznaczony na ich własne cele grzewcze, jednak zdaje się nie zauważać chociażby takiej możliwości, że spółki te mogły nabywać olej w większych ilościach, zakładając możliwość jego odsprzedaży, po uzyskaniu stosownych oświadczeń ze strony dalszych kontrahentów, tak jak czynił to i oskarżony („do odsprzedaży na cele opałowe”), również w tych transakcjach, które nie były kwestionowane. Oświadczenia składane przez w/wym. firmy wskazują, że nabywany lekki olej opałowy przeznaczony będzie na cele opałowe (nie wskazano, że „własne”) bądź do odsprzedaży na cele opałowe.

Zamiar jest faktem wolicjonalnym, podlegającym ustaleniu identycznie jak fakty z zakresu strony przedmiotowej. Gdy brak jest dowodów bezpośrednich, takich jak np. wyjaśnienia oskarżonego, stosuje się rozumowanie pośrednie (poszlakowe), którego wnioski mogą zostać zaakceptowane wyłącznie wówczas, gdyż odnosi się do kompletności przesłanek i logicznej poprawności wnioskowania. W przedmiotowej sprawie, z uwagi na wskazane wyżej powody, nie występuje jednak rozumowanie poszlakowe odznaczające się wskazanymi wyżej cechami a przedstawione przez skarżących ustalenia, należy uznać jedynie na hipotetyczne możliwe ale nie potwierdzone. Jednocześnie, jak już wyżej podniesiono, nawet i wnioski jaki z tego wywodzą apelujący należy uznać za niewystarczające dla przypisania podsądnemu odpowiedzialności za zarzucony czyn. W szczególności za niewystarczającą uznać należy polemikę sprowadzającą się do wskazywania, iż oskarżony – z uwagi na szereg okoliczności przedmiotowych – winien powziąć wątpliwości odnośnie wiarygodności swojego kontrahenta oraz celu w jakim nabywa on od niego paliwo, albowiem nawet stwierdzenie, że tak rzeczywiście jest nie oznacza jeszcze, że oskarżony działał w celu uchylecia się od opodatkowania. Nie sposób dokonać prawidłowej oceny świadomości sprawcy (sprzedawcy) i zamiaru jego działania, jedynie poprzez pryzmat ustaleń dotyczących drugiej strony transakcji (kupujących), abstrahując nawet i od tego, że wnoszący akt oskarżenia właściwie tego zaniechał i czyniono to dopiero na etapie przewodu sądowego.

Dlatego obie apelacje należało uznać za polemiczne jako nie zawierające argumentacji odnoszącej się do merytorycznej przesłanki orzeczenia uniewinniającego i mogącej zakwestionować argumentację przedstawioną przez sąd I instancji a tym samym za oczywiście bezzasadne. W świetle powyższego zaskarżony wyrok należało utrzymać w mocy a kosztami postępowania odwoławczego, na podst. art. 636 § 1 k.p.k., obciążyć Skarb Państwa.