

Sygn. akt IV Ka 295/13

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 18 czerwca 2013 roku.

Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim w IV Wydziale Karnym Odwoławczym w składzie:

Przewodniczący SSO Sławomir Gosławski

Protokolant Agnieszka Olczyk

przy udziale -----

po rozpoznaniu w dniu 18 czerwca 2013 roku

sprawy **P. K.**

oskarżonego z art. 54 § 3 kks w zw. z art. 54 § 1 kks

z powodu apelacji wniesionej przez oskarżonego

od wyroku Sądu Rejonowego w Piotrkowie Trybunalskim

z dnia 5 marca 2013 roku sygn. akt II W 952/12

na podstawie art. 113 § 1 kks w zw. z art. 437 § 2 kpk, art. 438 pkt 1 i 2 kpk, art. 17 § 1 pkt 2 kpk, art. 632 pkt 2 kpk **zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że** uniewinnia oskarżonego P. K. od popełnienia zarzucanego mu czynu;

kosztami procesu w sprawie obciąża Skarb Państwa.

Sygn. akt IV Ka 295/13

UZASADNIENIE

P. K. został oskarżony o to, że:

będąc podatnikiem podatku akcyzowego, uchylił się od opodatkowania poprzez niezłożenie do dnia 25 stycznia 2012 roku deklaracji (...) 4 z załącznikiem AKC – 4/H za miesiąc grudzień 2011 roku z tytułu zużycia energii elektrycznej przez nabywcę końcowego w miejscowości (...) wbrew obowiązкови wynikającemu z art. 24 ust. 1 pkt 3 Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r., Nr 108, poz. 626), przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w wysokości 120 złotych nie przekraczającej ustawowego progu,

tj. o wykroczenie z art. 54 § 3 kks w zw. z art. 54 § 1 kks.

Sąd Rejonowy w Piotrkowie Tryb. wyrokiem z dnia 19 grudnia 2012 roku w sprawie II W 952 / 12:

1. uznał oskarżonego P. K. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu i za to na podstawie art. 54 § 3 kks wymierzył mu grzywnę w kwocie 200 złotych;

2. zasądził od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa kwotę 100 złotych tytułem zwrotu wydatków i kwotę 30 złotych tytułem opłaty.

Powyższy wyrok w całości zaskarżył oskarżony.

Wyrokowi w istocie zarzucił mu:

- błąd w ustaleniach faktycznych polegający na przyjęciu, że oskarżony uchylił się od opodatkowania „opierając się na nie wyjaśnionym do końca przez elektrownię w P. Tryb. nielegalnym poborze prądu”.

W konkluzji skarżący wniósł o zmianę wyroku i uniewinnienie oskarżonego

Sąd Okręgowy zważył co następuje:

Apelacja okazała się na tyle zasadna, że w wyniku jej rozpoznania zaszła konieczność zmiany zaskarżonego wyroku i uniewinnienia oskarżonego.

Oskarżonemu zarzucono nieujawnienie Urzędowi Celnemu w P.T. przedmiotu opodatkowania poprzez niezłożenie deklaracji (...)4 z załącznikiem AKC – 4/H za miesiąc grudzień 2011 roku w związku z zużyciem energii elektrycznej przez nabywcę końcowego. Obowiązek zapłaty przez oskarżonego podatku akcyzowego od zużytej energii elektrycznej wywiedziono stąd, że pobierał ją nielegalnie. Zatem był „odbiorcą końcowym” i to na nim ciążył obowiązek zapłaty podatku.

Tymczasem nielegalny pobór energii elektrycznej jest w polskim porządku prawnym penalizowany i stanowi przestępstwo z art. 278 § 5 kk. Powstają zatem pytania:

- czy można opodatkowywać czynności o charakterze przestępczym, które przez porządek prawny danego kraju nie są akceptowane;

- czy na gruncie prawa podatkowego można nakładać na osoby popełniające czyny zabronione w rozumieniu prawa karnego obowiązek samodenuncjacji i dodatkowo karać takie osoby jeśli tej samodenuncjacji nie dokonają.

Sąd Okręgowy stoi na konsekwentnym stanowisku, że odpowiedź na oba wyżej postawione pytania winna być negatywna.

Co do opodatkowania czynności o charakterze przestępczym, w doktrynie podnosi się, że opodatkowanie dochodów z działalności nielegalnej lub moralnie nagannej oznaczałoby swoistą ich legalizację. Wyłączenie z opodatkowania tego rodzaju korzyści czerpie uzasadnienie z norm prawnych nienależących do prawa podatkowego. Państwo nie akceptując czynów nagannych rezygnuje z ich opodatkowania, gdyż nie chce partycypować w wynikających z nich przychodach. Taka bowiem partycypacja czyni z państwa swoistego „paserę” czy „sutenera”. Zgodnie z zasadą jednolitości systemu prawa, wykluczone być muszą sprzeczności pomiędzy poszczególnymi gałęziami prawa, a taką właśnie sprzeczność powodować by miało opodatkowanie „w majestacie prawa podatkowego” działalności sprzecznej z normami innych gałęzi prawa (zob. dr L. W., dr J. Z. „Kodeks karny skarbowy. Komentarz.” Rok wydania: 2007, Wydawnictwo: C.H. B., oraz dr A. B., R. K. „Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe” Rok wydania: 2010, Wydawnictwo: C.H. B.).

Również orzecznictwo Sądu Najwyższego przemawia za w/w stanowiskiem. Zgodnie z utrwalonym już poglądem przedmiotem opodatkowania może być tylko działalność legalna, nigdy zaś sprzeczna z prawem, podatkom nie podlegają więc także te czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, np. paserstwo, nierząd, sutenerstwo, czy kuplerstwo (zob. uchw. SN z 19.7.1973 r., VI KZP 13/73, OSNKW 1973, Nr 9, poz. 104; wyr. SN z 12.3.1976 r., VI KZP 47/75, OSNKW 1976, Nr 4-5, poz. 56). Niezgłoszenie dochodów z tego typu czynności nie stanowi deliktu skarbowego z art. 54 kks.

Na marginesie należy zauważyć, iż w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości podkreśla się, że dla potrzeb opodatkowania nie można stawiać generalnego rozróżnienia pomiędzy czynnościami wykonywanymi legalnie a czynnościami nielegalnymi, o ile tylko w tym zakresie mogą one konkurować z czynnościami wykonywanymi

legalnie. W ocenie Trybunału bowiem zasada neutralności podatku, a także względy ochrony konkurencji wymagają, aby czynności wykonywane nielegalnie podlegały opodatkowaniu, o ile tylko w tym zakresie istnieje konkurencja pomiędzy sektorem legalnym a nielegalnym. Jednocześnie podkreślano, że w tej części, w której nie jest możliwa jakakolwiek konkurencja pomiędzy sektorem nielegalnym a legalnie podejmowanymi czynnościami, opodatkowanie czynności nielegalnych jest wykluczone (np. nie jest możliwe opodatkowanie obrotu narkotykami czy też stręczycielstwa, prostytutki itp.).

Twierdzenia powyższe w tym mniej więcej kształcie zostały wyrażone w wielu orzeczeniach (np. w orzeczeniu C-283/95 z 11.6.1998 r., K. F. vs F. D.; tak też w orzeczeniach C-3/97 z 28.5.1998 r., R. vs J.C.G. ?& E.T. U. oraz w C-455/98 z 29.6.2000 r., T. vs K. S. and O.).

Oskarżony miał według zarzutu dokonywać nielegalnego poboru energii elektrycznej. W polskich warunkach gospodarczych nie ma konkurencji między legalnymi a nielegalnymi dostawcami takiej energii. Zatem i w świetle w/w orzecznictwa Trybunału obciążanie oskarżonego podatkiem akcyzowym w zaistniałym stanie faktycznym nie wydaje się być prawidłowe (za kradzież energii elektrycznej powinien on natomiast ewentualnie ponieść odpowiedzialność karną); sprawca kradzieży energii elektrycznej nie może stać się jej „nabywcą końcowym”.

Niezależnie od tego, w zaistniałej sytuacji nakładanie na oskarżonego obowiązku złożenia deklaracji podatkowej prowadziłoby do zobowiązania go do dostarczania dowodów na swoją winę w zakresie czynu z art. 278 § 5 kk, zwłaszcza gdy konsekwentnie ją neguje. Przecież zgłoszenie przedmiotu opodatkowania równałoby się w tym przypadku samooskarżeniu i stanowiłoby przyznanie się do przestępstwa. W świetle zasad gwarancyjnych postępowania karnego stawianie takich wymogów jest niedopuszczalne.

Dlatego Sąd Okręgowy podziela poglądy doktryny i orzecznictwa, że w tego rodzaju specyficznych sytuacjach na sprawcy nie ciąży obowiązek zawiadomienia o przedmiocie opodatkowania. Nie może być bowiem jako obowiązek prawny prowadzący w istocie do samooskarżenia się. W tym stanie rzeczy tym bardziej zachowuje aktualność pogląd wyrażony w postanowieniu składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z 26.9.1996 r., I KZP 36/95 (publ. Prok. i Pr. 1996/12/13), zgodnie z którym: (...)wbrew obowiązkowi" odnosi się nie tylko do istniejącego przedmiotu opodatkowania, ale także do obowiązku zawiadomienia o nim, a zatem nie dotyczy osób, które zawiadamiając o ewentualnym przedmiocie opodatkowania równocześnie dokonywałyby samooskarżenia o przestępstwo. Oczywiście jest, że stanowisko to rozstrzyga jedynie problem odpowiedzialności karnej, a nie istnienia obowiązku podatkowego, który może istnieć niezależnie od tego, czy sprawca podlega odpowiedzialności karnej (czego Sąd karny nie rozstrzyga)". Podobny pogląd wyrażono również w cytowanych wyżej komentarzach (zob. dr Leszek Wilk, dr Jarosław Zagrodnik op.cit. oraz dr Adam Bartosiewicz, Ryszard Kubacki op. cit.).

Dlatego Sąd Okręgowy stoi na stanowisku, że w zaistniałej sytuacji faktycznej oskarżony swoim zachowaniem nie wyczerpał dyspozycji art. 54 § 3 kks w zw. z art. 54 § 1 kks. Z w/w wyczerpująco przedstawionych powodów nie ciążył bowiem na nim obowiązek ujawnienia przedmiotu opodatkowania i nie miał obowiązku składania deklaracji (...) 4 z załącznikiem AKC – 4/H za miesiąc grudzień 2011 roku w związku z zużyciem energii elektrycznej. Nawet jeśli można dochodzić od niego zapłaty podatku akcyzowego, to w trybie postępowania podatkowego (a szerzej administracyjnego) to na pewno nie można pociągać go do dodatkowej odpowiedzialności karnej z tytułu niezłożenia w/w deklaracji.

Tym samym sąd okręgowy uznał, że sąd rejonowy dokonał prawidłowych ustaleń faktycznych, ale dopuścił się obrazy prawa materialnego i błędnie przypisał oskarżonemu wyczerpanie znamion wykroczenia powołanego w zarzucie. Z tego powodu doszło do zmiany zaskarżonego wyroku i uniewinnienia oskarżonego.

Mając na względzie powyższe okoliczności, Sąd II instancji orzekł jak w sentencji wyroku.

O kosztach postępowania w sprawie sąd odwoławczy orzekł na podstawie przepisów powołanych w części dyspozytywnej wyroku.