

## UZASADNIENIE

K. S. został oskarżony o to, że będąc podatnikiem podatku akcyzowego uchylił się od opodatkowania poprzez nie złożenie do właściwego organu, tj. Urzędu Celnego w (...) deklaracji podatkowych za okres od grudnia 2005 roku do czerwca 2006 roku, nie ujawniając tym samym przedmiotu opodatkowania w postaci oleju opalowego sprzedawanego przez firmę (...) ul. (...), B., (...)-(...) D. z naruszeniem warunków umożliwiających zastosowanie obniżonej stawki akcyzy, przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w wysokości 289629 złotych

### ***tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 1 kks***

Sąd Rejonowy w Piotrkowie Trybunalskim wyrokiem z dnia 28 lipca 2016 roku w sprawie VII K 576/14 oskarżonego K. S. od popełnienia zarzucanego mu czynu uniewinnił.

Nadto zasądził od Skarbu Państwa na rzecz Kancelarii Adwokackiej adwokata S. K. kwotę(...) z tytułu zwrotu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu oskarżonemu; a kosztami postępowania obciążył Skarb Państwa .

Powyższy wyrok zaskarżył Prokurator Prokuratury Rejonowej w Piotrkowie Tryb. oraz Urząd Celny w (...) w całości na niekorzyść oskarżonego.

Apelacja Prokuratora Rejonowego wywiedziona z art. 438 pkt. 1 kpk wyrokowi zarzuciła obrazę przepisów prawa materialnego w postaci art. 54 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 kks polegający na mylnym przyjęciu przez Sąd meriti, iż zachowanie oskarżonego nie wyczerpuje znamion w/wym przepisu z uwagi na brak możliwości przypisania mu umyślności (świadomości dotyczącej nierzetelnych danych zawartych w oświadczeniach), podczas gdy - przy nie budzącym w tej materii wątpliwości stanie faktycznym sprawy - zachowanie oskarżonego K. S., który prowadząc od wielu lat działalność gospodarczą i znając realia i specyfikę rynku paliwowego wskazuje wprost na umyślną formę jego postępowania oraz wykluczającą możliwość popełnienia czynu przestępnego na skutek swoistego braku świadomości negatywnych konsekwencji działania czy też niezachowania należytej ostrożności poprzez lekkomyślność lub niedbalstwo, a zatem prawidłowo oceniony czyn oskarżonego powinien być zakwalifikowany jako wyczerpujący dyspozycję art. 54 § 1 kks

W konkluzji skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Piotrkowie Trybunalskim.

Skarżący Urząd Celny w (...) na mocy art. 438 pkt 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks zaskarżonemu wyrokowi zarzucił obrazę przepisów prawa materialnego poprzez bezzasadne przyjęcie, iż oskarżony swoim zachowaniem nie wypełnił znamion zarzucanego mu czynu z art. 54 § 1 kks.

W konkluzji wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Na rozprawie apelacyjnej w dniu 22 listopada 2016 roku

Sędzia sprawozdawca ujawnił wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15.12.2015 roku w sprawie I (...) wraz z uzasadnieniem, nadto ujawnił wyrok Sądu Okręgowego w Piotrkowie Tryb. w sprawie IV Ka 519/13 z dnia 27 września 2013 roku wraz z uzasadnieniem, nadto ujawnił wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Ł. z dnia 30.01.2014 roku w sprawie III SA/Łd 923/13 wraz z uzasadnieniem.

**Prokurator** popierał apelację prokuratora, argumenty i wnioski w niej zawarte. Co do apelacji wywiedzionej przez Urząd Celny w P. Tryb. przyłączył się do niej.

**Przedstawiciel oskarżyciela publicznego** popierał w całości apelację Urzędu Celnego w (...) i argumentację w niej zawartą, przyłączył się do apelacji prokuratora. Wnosił o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

**Obrońca z urzędu oskarżonego** wnosił o nieuwzględnienie apelacji Prokuratury Rejonowej w Piotrkowie Trybunalskim oraz Urzędu Celnego w P. i utrzymanie w mocy zaskarżonego wyroku. Nadto wnosił o zasądzenie zwrotu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej oskarżonemu z urzędu w postępowaniu odwoławczym.

Na pytanie Przewodniczącego obrońca oświadczył nadto, iż nie mam takiej wiedzy aby którykolwiek z pracowników oskarżonego był skazany prawomocnym wyrokiem za składanie fałszywych oświadczeń.

**Przedstawiciel Urzędu Celnego w (...)** podnosił, że był to jedyny i sporadyczny przypadek podany przez świadka Z., że złożono oświadczenie na innym druku przez pracownika innej firmy.

**Obrońca w replice oświadczył, że** potwierdził, że świadek Z. był pracownikiem innej firmy.

SĄD Okręgowy ZWAŻYŁ CO NASTĘPUJE:

Apelacje Prokuratora Rejonowego w Piotrkowie Tryb. i Urzędu Celnego w (...) są zasadne w takim stopniu, że w wyniku ich wniesienia należało uchylić zaskarżony wyrok w stosunku do oskarżonego K. S. i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Piotrkowie Trybunalskim.

Podzielając argumentację zawartą w skardze apelacyjnej zarówno Prokuratora jak i Urzędu Celnego co do naruszenia prawa materialnego, Sąd Odwoławczy odnie się do przyczyn, które wiodą do przekonania, iż w stosunku do oskarżonego zaskarżony wyrok Sądu Rejonowego w Piotrkowie Trybunalskim z dnia 28 lipca 2016 roku należy uchylić i w tym zakresie przekazać sprawę do ponownego, merytorycznego rozpoznania.

Analiza zebranego w sprawie materiału dowodowego prowadzi bowiem do wniosku, iż Sąd I instancji w trakcie rozpoznania przedmiotowej sprawy, dopuścił się obrazy przepisów prawa materialnego, przyjmując iż K. S. swoim zachowaniem nie wypełnił znamion zarzucanego mu czynu z art. 54 § 1 kks. Zatem Sąd Okręgowy ograniczy się jedynie do wskazania uchybień, które spowodowały uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Przechodząc do rozważań szczegółowych podnieść należy, iż Sąd I instancji nie rozważył danych zawartych w prowadzonym postępowaniu podatkowym oraz w pisemnych uzasadnieniach wyroków jakie zapadły przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym z dnia 22 sierpnia 2013 roku (...) SA/Łd 923/13 (k 834- 843) i Naczelnym Sądem Administracyjnym z dnia 15 grudnia 2015 roku w sprawie I (...) (K 823 - 828), a które orzeczenia są istotne przy rozpoznawaniu niniejszej sprawy. Przede wszystkim chodzi tutaj o dane nabywców oleju opałowego (z przeznaczeniem na cele opałowe), zawarte w drukach oświadczeń, możliwości ich weryfikacji oraz żądania dowodów osobistych od klientów w celu poświadczenia danych. Nadto kontroli wymaga kwestia czy wprowadzanie do spółki wadliwych oświadczeń następowało przez działania pracowników oskarżonego poza jego wiedzą i świadomością, czy też nie. Tym bardziej, że takiej wersji zdarzenia w uzasadnieniu wyroku nie wyklucza Sąd I instancji.

Sąd meriti w pisemnych motywach uzasadnienia wyroku wskazał, że oskarżony jako osoba prowadząca od lat działalność gospodarczą, która opracowała formularz oświadczenia dla klientów zakupujących olej opałowy do celów grzewczych, znał obowiązujące przepisy i wymogi co do oświadczeń, z czym trudno byłoby się niezgodzić. Z drugiej jednak strony Sąd I instancji wskazał, że brak jest podstaw by uznać, iż oskarżony miał świadomość nierzetelnych danych znajdujących się w oświadczeniach, choć to sam oskarżony sporządził prawidłowy formularz oświadczenia i przeszkolił pracowników co do potrzeby odbierania danych osobowych klientów.

Sąd meriti w uzasadnieniu wyroku wskazując co powinno zawierać oświadczenie w przypadku zakupu oleju opałowego na cele grzewcze oraz określając jakie nieprawidłowości stwierdziła prowadzona od 25.09.2007 r do 23.10.2007 r.

u oskarżonego K. S. kontrola Urzędu Celnego w P., nie rozważył czy w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z brakami o charakterze formalnym czy też o charakterze istotnym. Należy bowiem rozgraniczyć dwie sytuacje kiedy to :

- zachodziły braki formalne oświadczeń olejowych, lecz z ich treści dało się wywieść, że konkretny nabywca kupił w określonej dacie olej z przeznaczeniem na cele grzewcze i pokwitował to własnoręcznym podpisem;

- nie załączono w ogóle żadnego oświadczenia olejowego, brak było podpisu nabywcy na oświadczeniu, nie wskazano daty sprzedaży, bądź ilości zakupionego oleju, bądź też oświadczenie olejowe opiewało na wyższą ilość oleju, niż w rzeczywistości kupujący nabył. Tym bardziej że Sąd meriti nie zwrócił uwagi na fakt, że uzasadnienie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 22 sierpnia 2013 roku (...) SA/Łd 923/13 (k 834- 843) wskazuje, jakie wymogi winno spełniać oświadczenie o zakupie oleju opałowego na cele grzewcze. W wyroku z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. akt I GSK 47/10 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że oświadczenia, aby mogły być podstawą stosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego muszą zawierać wszystkie dane wymagane przepisami prawa, a zarazem muszą być rzetelne, tj. zawierać dane zgodne z rzeczywistością. Wskazać należy, że prawidłowo złożone, tj. poprawne formalnie i rzetelne oświadczenie o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, z woli ustawodawcy, jest warunkiem zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego. W sytuacji, gdy oświadczenia są nieprawidłowe, nie jest możliwe skorzystanie ze stawki preferencyjnej.

W wyroku tym powołano się na wielokrotnie już wyrażany w orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego pogląd (por. wyroki: I FSK 390/07 z 22 04 2008 r.; I FSK 498/07 z 19 03 2008 r.; I FSK 535/07 z 22 04 2008 r.; I FSK 719/06 z 25 04 2007 r.), że braki w oświadczeniach, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 ww. rozporządzenia, dotyczących przeznaczenia oleju opałowego na cele opałowe, wywołują skutek w postaci utraty przez sprzedawcę tego oleju prawa do obniżenia stawki podatku akcyzowego (k 508v). W ocenie Sądu odwoławczego, wykazane przez organ podatkowy wady oświadczeń były wadami istotnymi, wywierającą realny skutek w zakresie obowiązku podatkowego.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażony został pogląd, który w pełni został przez Sąd odwoławczy podzielony, że wadliwości materialne i formalne oświadczeń nie można konwalidować żadnymi innymi środkami dowodowymi, skoro z woli prawodawcy ten właśnie dokument, spełniający określone wymogi, ma szczególne znaczenie dowodowe, gdyż stanowi instrument kontroli obrotu wyrobem, który może być użyty także do innych celów niż opałowe. Zatem podkreślić należy, iż brak takiego oświadczenia lub jego posiadanie o treści niezgodnej z warunkami wymaganymi przepisami § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, nie pozbawia sprzedawcy - podatnika możliwości zajmowania się dalszym obrotem wyrobami akcyzowymi, a jedynie skutkuje pozbawieniem podatnika - sprzedawcy przywileju w postaci preferencyjnej stawki w podatku akcyzowym. Korzystanie z tego przywileju zależy wyłącznie od samego podatnika – a więc sprzedawcy.

Analizując treść uzasadnienia zaskarżonego wyroku wskazać nadto należy, iż budzi duże wątpliwości stwierdzenie Sądu meriti, że oskarżony nie miał możliwości sprawdzenia danych zawartych w oświadczeniach wskazując wręcz, iż wątpliwe jest nawet czy miał prawo żądać okazania dokumentu potwierdzającego dane klienta. Trudno zgodzić się z taką argumentacją Sądu I instancji. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż gromadzenie oświadczeń zawierających dane osobowe nabywców oleju opałowego stanowi przetwarzanie danych osobowych (zbieranie i przechowywanie). Przetwarzanie takich danych jest dopuszczalne między innymi w przypadku, gdy jest to niezbędne dla spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa. Obowiązkiem podatnika sprzedającego olej opałowy z preferencyjną stawką podatku akcyzowego jest dołączenie oświadczenia zawierającego dane osobowe nabywcy. Sprzedawca musi więc zbierać i przechowywać dane osobowe nabywcy. Spoczywa zatem na nim obowiązek zbierania i przechowywania danych osobowych wynikający z przepisu prawa, a mianowicie z treści § 4 rozporządzenia z 22 lutego 2004 r. Skoro sprzedawca ma taki obowiązek, to posiada również obowiązek ustalenia, czy dane podane w oświadczeniu są rzeczywiście danymi osobowymi nabywcy. Aby to ustalić winien zażądać okazania od nabywcy dowodu tożsamości (np. dowodu osobistego), co umożliwiłoby zweryfikowanie rzetelności oświadczenia. Legitymowanie się dowodem osobistym w celu potwierdzenia prawdziwości danych osobowych jest dozwolonym przez prawo sposobem wykazania danych osobowych i temu celowi służy omawiany dokument. Sprzedawca powołując się na swój prawny obowiązek

gromadzenia danych osobowych powinien zatem żądać okazania dokumentu umożliwiającego weryfikację tych danych. Nabywca oczywiście nie musi okazywać dokumentu tożsamości, ani ujawniać swoich danych osobowych. Skoro jednak nie chce tego uczynić, to musi zrezygnować z preferencyjnej stawki akcyzy od oleju opałowego. Decyzja w tej kwestii należała do nabywcy. Pogląd taki wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 22 lutego 2011 r. w spr. I GSK 47/10 (Lex nr 784432). Dla przypomnienia kontrola podatkowa Urzędu Celnego w firmie oskarżonego w zakresie prawidłowości dokumentowania obrotu olejem opałowym wykazała, iż z 360 sztuk oświadczeń złożonych przez osoby fizyczne w związku z zakupem oleju opałowego, aż 265 sztuk oświadczeń nie spełniało wymogów formalnych co do ich sporządzania, a zatem była to znacząca ilość a nie kilka odosobnionych wypadków. Pamiętać należy, że by skorzystać z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego należy spełnić określone wymogi co do treści oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze, a w przypadku nieprawidłowości wchodzi w grę wyższa stawka akcyzy.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 grudnia 2015 roku w sprawie I GSK 1060/14 (K 823 - 828), wyjaśnił iż § 4 ust. 2 rozporządzenia z 22 kwietnia 2004 r. Ministra Finansów określa zawartość oświadczenia, składanego przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej sprzedawcy przy zakupie oleju opałowego z przeznaczeniem na cele opałowe. Oświadczenie takie powinno zawierać co najmniej: imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP (pkt 1); adres zamieszkania nabywcy (pkt 2); określenie ilości nabywanego oleju opałowego (pkt 3); określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres wymieniony w pkt 2 (pkt 4); wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych (pkt 5); datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie (pkt 6). Wskazać należy, iż Sąd meriti dokonując wykładni § 4 rozporządzenia z 22 kwietnia 2004r. nie sprawdził poprawności formalnej i rzetelność oświadczeń w sposób wszechstronny, mimo, że organ podatkowy podjął czynności zmierzające do ustalenia ponad wszelką wątpliwość, że oświadczenia są nieprawidłowe. Zatem w zakwestionowanych oświadczeniach dane osobowe nabywców nie odpowiadały rzeczywistości. Trudno zatem uznać, że oskarżony prowadzący od lat działalność gospodarczą nie zdawał sobie sprawy z konsekwencji takich nieprawidłowości i znaczenia swojego postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 grudnia 2015 roku w sprawie I GSK 1060/14 (K 823 - 828), podkreślił nadto, że w orzecznictwie NSA utrwalił się pogląd, że oświadczenia - o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 22 kwietnia 2004 r. - pozwalają na przyjęcie swoistego domniemania faktycznego, że będący przedmiotem sprzedaży olej opałowy zostanie przeznaczony na cel opałowy i że zostanie użyty zgodnie z przeznaczeniem. Prawidłowa jest zatem wykładnia, zgodnie z którą przy braku prawidłowych oświadczeń nabywców nie można przyjąć domniemania przeznaczenia oleju opałowego na cele opałowe. Sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania od nabywców oświadczenia kompletnego, z punktu widzenia wymogów z § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 22 kwietnia 2004 r. jest równoznaczna z użyciem oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem. W takiej zaś sytuacji nie tylko nie ma możliwości zastosowania stawki obniżonej, ale uzasadnione staje się zastosowanie stawki przewidzianej w art. 65 ust. 1a pkt 1 u.p.a. 2004 (por. wyroki NSA w sprawach I GSK 1376/13 i I GSK 181/14, z dnia 24 lipca 2014 r., sygn. akt I GSK 80/13, Lex nr 1517954, z dnia 10 lipca 2014 r., sygn. akt I GSK 191/13, Lex nr 1517873).

Z lektury danych zawartych w aktach sprawy brak jest podstaw do przyjęcia, aby pracownicy oskarżonego K. S., w szczególności jego kierowcy, byli zainteresowani mówieniem nieprawdy celem ochrony miejsca pracy i siebie osobiście. Sąd meriti uznał, iż wątpliwości są co do pracowników oskarżonego w kwestii wypełniania i odbierania przez nich oświadczeń od klientów, dając z niezrozumiałych względów w tej kwestii pełną wiarę zeznaniom L. Z.. Świadek ten co istotne nie był zatrudniony w firmie oskarżonego a był jedynie kierowcą w (...)które kupowało od K. S. paliwo. Świadek L. Z. przedstawił jedynie proceder postępowania ze sprzedażą paliw bez wiedzy właściciela firmy (...) a nie firmy oskarżonego, mimo tego Sąd meriti uznał, iż zeznania te obrazują „proceder możliwy do wykonania” w spółce oskarżonego.

Na marginesie zauważyć należy, iż jak wynika z oświadczenia obrońcy oskarżonego (k 844v) nie posiadał on wiedzy by któryś z pracowników oskarżonego był skazany prawomocnym wyrokiem za składania fałszywych oświadczeń.

Mając na uwadze powyższe rozważania prowadzą one do wniosku, że zaskarżony wyrok zapadł z obrazę przepisów prawa materialnego w postaci art. 54 § 1 kks. Suma wszystkich nieprawidłowości powoduje, że zaskarżony wyrok należało uchylić i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Piotrkowie Trybunalskim.

Jednocześnie należy wyraźnie podkreślić, iż Sąd Okręgowy nie wyraża w przedmiotowym uzasadnieniu swego stanowiska w sprawie. Rozpoznając sprawę ponownie, Sąd Rejonowy winien przeprowadzić postępowanie dowodowe w sposób pozwalający na wyeliminowaniu wszystkich dostrzeżonych uchybień.

Z tych wszystkich względów, nie przesądzając rozstrzygnięcia, Sąd Okręgowy orzekł jak w części dyspozytywnej wyroku.