

Sygnatura akt IV Ka 182/13

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 28 maja 2013 roku.

Sąd Okręgowy w Świdnicy w IV Wydziale Karnym Odwoławczym w składzie:

Przewodniczący :	SSO Krzysztof Płudowski (spr.)
Sędziowie :	SO Adam Pietrzak SO Waldemar Majka
Protokolant :	Magdalena Telesz

przy udziale R. T. przedstawiciela Urzędu Celnego w W.

po rozpoznaniu w dniu 28 maja 2013 roku

sprawy **J. J.**

oskarżonego z art. 54 § 2 k.k.s.

na skutek apelacji wniesionej przez oskarżyciela publicznego Urząd Celny w W.

od wyroku Sądu Rejonowego w Wałbrzychu

z dnia 3 stycznia 2013 roku, sygnatura akt II K 798/12

I. utrzymuje w mocy zaskarżony wyrok;

II. stwierdza, iż wydatki zaistniałe w postępowaniu odwoławczym ponosi Skarb Państwa.

Sygn. akt IV Ka 182/13

## UZASADNIENIE

**J. J.** oskarżony został o to, że:

nie ujawnił właściwemu organowi to jest Naczelnikowi Urzędu Celnego w W. przedmiotu opodatkowania, to jest nabycia wewnątrzspółnotowego pojazdu samochodowego marki M. (...) o nr identyfikacyjnym (...) za kwotę 17000 Euro, zgodnie z fakturą nr (...) z dnia 20 października 2008 roku, który to przemieszczeniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przed dokonaniem pierwszej rejestracji w dniu 1 grudnia 2008 roku został zbyty (...) Funduszowi (...) w L. i pomimo pisemnego wezwania w dniu 3 grudnia 2010 roku przez Naczelnika Urzędu Celnego w W. do złożenia deklaracji uproszczonej oraz zapłaty akcyzy nie dokonał tych czynności, przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie 8687 złotych,

tj. o czyn z art. 54 § 2 k.k.s.

**Wyrokiem z dnia 3 stycznia 2013 roku** Sąd Rejonowy w Wałbrzychu uniewinnił oskarżonego od zarzutu popełnienia czynu opisanego wyżej i poniesione w sprawie wydatki zaliczył na rachunek Skarbu Państwa.

Z przedstawionym wyrokiem nie pogodził się **oskarżyciel publiczny – Naczelnik Urzędu Celnego w W.**, który w swojej apelacji zaskarżył ten wyrok w całości, zarzucając mu:

błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku i mający wpływ na jego treść, polegający na bezkrytycznej ocenie wyjaśnień podejrzanego J. J. złożonych w toku postępowania sądowego, a oddalenie istotnych wniosków oskarżycielka publicznego, co miało wpływ na treść wyroku i doprowadziło do wydania wyroku uniewinniającego oskarżonego J. J..

Na podstawie tego zarzutu apelujący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

Na rozprawie odwoławczej oskarżyciel poparł swoją apelację, natomiast oskarżony wniósł o jej nieuwzględnienie i utrzymanie zaskarżonego wyroku w mocy.

### **Sąd Okręgowy zważył, co następuje:**

Ocenę apelacji zacząć należy od krótkiej analizy zarzutu postawionego oskarżonemu w akcie oskarżenia. Z treści tego zarzutu wynika, że zostały mu zarzucone w istocie dwa czyny przestępcze (zachowania): nie ujawnienie przedmiotu opodatkowania w postaci nabycia samochodu marki M. (...) oraz nie złożenie deklaracji uproszczonej pomimo pisemnego wezwania ze strony Naczelnika Urzędu Celnego w W..

W akcie oskarżenia nie wskazano niestety czasu popełnienia zarzuconego czynu, lecz z akt sprawy wynika, że do pierwszego z opisanych wyżej zachowań (przemieszczenie samochodu na teren kraju i nie złożenie deklaracji podatkowej w wymaganym terminie) doszło nie później niż w na przełomie listopada i grudnia 2008 r., zaś do drugiego po dniu otrzymania ww. wezwania, tj. po 3 grudnia 2010 r. Oskarżony miał wszak obowiązek złożenia deklaracji uproszczonej po przywozie samochodu na terytorium kraju w terminie pięciu dni od sprowadzenia samochodu na teren kraju, przy czym za datę taką przyjęto datę badania technicznego pojazdu, tj. 28 listopada 2008 r.

Taka konstrukcja zarzutu logicznie się jednak wyklucza, gdyż nie sposób przecież racjonalnie zarzucić podatnikowi niezłożenie deklaracji na wezwanie Naczelnika Urzędu Celnego, w sytuacji kiedy zataił on wcześniej przedmiot opodatkowania, a więc nie złożył dobrowolnej deklaracji w związku z powstaniem zobowiązania podatkowego. Nadto w chwili wystosowania tego wezwania organ podatkowy miał już pełną wiedzę o istniejącym i nieuregulowanym zobowiązaniu podatkowym, więc w takich okolicznościach zaniechanie przez oskarżonego sporządzenia deklaracji uproszczonej nie może być uznane za podjęte w celu uchylenia się od opodatkowania „nie ujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania”.

W odniesieniu do tego zakresu stwierdzić też należy, że 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 znamię 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 (tak Grzegorz Łabuda, Komentarz do art. 54 Kodeksu karnego skarbowego).

Wynika z tego, że bezprawność działania oskarżonego zrealizowała się już w czynności „nieujawnienia” przedmiotu opodatkowania (a więc zaniechania sporządzenia deklaracji uproszczonej bezpośrednio po sprowadzeniu samochodu na teren kraju), nie zaś na etapie braku wykonania wezwania do złożenia deklaracji wystosowanego po ok. dwóch

latach od zaniechania ujawnienia przedmiotu opodatkowania. Inny sposób rozumowania prowadziłby do wniosku, że sprawca uchylania się od opodatkowania odpowiada dwa razy za ten sam czyn: po raz pierwszy, gdy nie zgłosi we właściwej formie przedmiotu i podstawy opodatkowania i po raz drugi, gdy nie przedstawi deklaracji na wezwanie organu, który posiada już wiedzę o uchyleniu się od opodatkowania.

Przystępując do oceny apelacji sąd odwoławczy stwierdził przede wszystkim, że w jej petitum nie sformułowano faktycznie żadnego zarzutu apelacyjnego. W szczególności, wbrew użytej nazwie, nie został w niej postawiony zarzut błędu w ustaleniach faktycznych (mający polegać na „bezkrytycznej ocenie wyjaśnień oskarżonego (...) a oddalenie istotnych wniosków oskarżyciela”). Skarżący nie wskazał bowiem na jakiegokolwiek błędne ustalenie zaskarżonego wyroku w sferze faktów związanych z przebiegiem zarzuczonego czynu i zachowania oskarżonego. W uzasadnieniu apelacji dopatrzyć się można, co najwyżej, zarzutu błędnego ustalenia w odniesieniu do zamiaru oskarżonego, gdyż w myśl twierdzeń apelującego, a wbrew ustaleniom sądu meriti analiza ustalonego stanu faktycznego i okoliczności popełnienia czynu (zaniechania) prowadzi do wniosku, że oskarżony działał z zamiarem bezpośrednim. Pogląd taki apelujący wywodzi jednak dopiero z braku reakcji oskarżonego na pismo Naczelnika Urzędu Celnego w W. z 3 grudnia 2010 r. zawierające wezwanie do złożenia deklaracji uproszczonej z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego pojazdu samochodowego oraz do zapłaty podatku akcyzowego. Z przyczyn podanych już wyżej stwierdzić należy ponownie, że zachowanie oskarżonego polegające na zaniechaniu złożenia deklaracji uproszczonej na wezwanie Naczelnika Urzędu Skarbowego nie może być traktowane jako nie złożenie deklaracji ujawniającej przedmiot i podstawę opodatkowania w rozumieniu art. 54 § 1 k.k.s. Już tylko na marginesie zauważyć należy, że oskarżony nie zastosował się do wezwania, gdyż pozostawał w przekonaniu o słuszności swojego stanowiska i postanowił skorzystać z prawa do odwołania od decyzji podatkowych, co zresztą uczynił.

Nadto, poprzez zacytowanie wyroku Sądu Najwyższego, apelujący podniósł, że sprawca nie może powoływać się skutecznie na „niezawinioną nieznajomość prawa”, jeżeli z ustalonych faktów wynika, że nie tylko nie starał się w sposób należyty zapoznać z obowiązującym uregulowaniem, choć miał możliwość to uczynić u przedstawicieli właściwych organów, ale wręcz w sposób wyraźny z takiej możliwości zrezygnował.

W tym miejscu dostrzec jednak należy, że w swoim wywodzie apelujący odnosi się tylko do drugiego z tak rozumianych zarzutów, tj. nie złożenia deklaracji podatkowej na wezwanie, gdyż ogólne uwagi apelującego o nieskuteczności powoływania się na niezawinioną nieznajomość prawa dotyczą głównie okoliczności związanych z wystosowaniem do oskarżonego przez Naczelnika Urzędu Celnego w W. pisma z dnia 3 grudnia 2010 r. wzywającego do złożenia deklaracji uproszczonej z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu. Nawet jeśli przyjąć, że wspomniane uwagi odnoszą się także do kwestii błędnego przekonania o braku obowiązku podatkowego, w jakim oskarżony pozostawał w czasie sprowadzania samochodu do Polski i zaniechania złożenia stosownej deklaracji podatkowej, to ogólnikowość tych uwag i brak powiązania ich z konkretnymi okolicznościami rozpoznawanej sprawy stanowi o zupełnym braku siły przekonywania w podważaniu stanowiska sądu pierwszej instancji.

Apelujący zupełnie pominął w tym zakresie analizę przeprowadzoną przez tenże sąd, w której precyzyjnie wskazano na okoliczności świadczące

o usprawiedliwionym (choć ostatecznie mylnym) przekonaniu oskarżonego, iż sprowadzony samochód należy do kategorii pojazdów specjalnych i braku po jego stronie zamiaru bezprawnego uszczuplenia należności Skarbu Państwa z tytułu podatku akcyzowego. Raz jeszcze powtórzyć w tym miejscu trzeba, że strona podmiotowa rozpatrywanego przestępstwa obejmuje umyślność w zamiarze bezpośrednim, co wynika z powiązania zaniechania sprawcy z chęcią uchylenia się od obowiązku podatkowego. Sprawca musi mieć 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 więc przestępstwo 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.

Wspomniana ogólnikowość apelacji zwalnia sąd odwoławczy od konieczności bardziej szczegółowej oceny analizy świadomości oskarżonego przedstawionej w zaskarżonym wyroku i związanej z tym kwestii umyślności jego działania, warunkującej przecież możliwość przypisania mu czynu z art. 54 § 1 k.k.s. W kwestii tej za sądem meriti powtórzyć tylko należy, iż w toku postępowania oskarżyciel nie wykazał (a nawet nie starał się tego uczynić), że oskarżony działał z zamiarem ukierunkowanym na świadome i celowo bezprawne narażenie podatku na uszczuplenie w rozumieniu powołanego wyżej przepisu, przyjmując założenie, że niezłożenie deklaracji jest równoważne z popełnieniem umyślnego czynu zabronionego.

W związku z tym na pełną aprobatę zasługuje wniosek sądu, że okoliczności sprawy wskazują na to, iż zaniechanie złożenia deklaracji przed sprzedażem samochodu (...) SA w dniu 1 grudnia 2008 r. wyniknęło z błędnego przekonania oskarżonego, że nabycie samochodu nie podlega opodatkowaniu akcyzą, co wystarcza do stwierdzenia braku zawinienia i pociąga za sobą decyzję o uniewinnieniu.

Mając to wszystko na względzie sąd odwoławczy orzekł o utrzymaniu zaskarżonego wyroku w mocy.