

# WYROK

## W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Wrocław, dnia 7 marca 2016 roku

Sąd Rejonowy dla Wrocławia – Śródmieścia V Wydział Karny w składzie:

Przewodniczący: SSR Michał Kupiec

Protokolant: Milena Pasko

po rozpoznaniu w dniu 2 marca 2016 roku na rozprawie sprawy

**P. B.** syna F. i M. z domu T.

urodzonego w dniu (...) w G.

PESEL (...)

### **oskarżonego o to, że**

prowadząc działalność gospodarczą pod nazwą P. B. (...), z siedzibą we W. przy ul. (...), działając w warunkach czynu ciągłego, uchylił się od opodatkowania poprzez nieujawnienie Naczelnikowi Urzędu Celnego we W. przedmiotów i podstawy opodatkowania w okresie od 06.04.2011 r. do 03.10.2011 r. z tytułu dokonanego nabycia wewnątrzspółnotowego samochodów osobowych marki:

- A. (...), nr nadwozia (...), poj. silnika 2967 cm<sup>3</sup>, a określonego w decyzji podatkowej wydanej na podstawie wszczętego przez Naczelnika Urzędu Celnego we W. postępowania podatkowego o nr (...) - (...)9110- (...) z dnia 12.01.2015 r.

- A. (...), nr nadwozia (...), poj. silnika 2967 cm<sup>3</sup>, a określonego w decyzji podatkowej wydanej na podstawie wszczętego przez Naczelnika Urzędu Celnego we W. postępowania podatkowego o nr (...) - (...)9110- (...) z dnia 12.01.2015 r.

- A. (...), nr nadwozia (...), poj. silnika 2967 cm<sup>3</sup>, a określonego w decyzji podatkowej wydanej na podstawie wszczętego przez Naczelnika Urzędu Celnego we W. postępowania podatkowego o nr (...) - (...)9110- (...) z dnia 12.01.2015 r.

- A. (...), nr nadwozia (...), poj. silnika 2698 cm<sup>3</sup>, a określonego w decyzji podatkowej wydanej na podstawie wszczętego przez Naczelnika Urzędu Celnego we W. postępowania podatkowego o nr (...) - (...)9110- (...) z dnia 12.01.2015 r.

przez co narażony został na uszczuplenie należny podatek akcyzowy w kwocie łącznej 49.000 zł,

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

\* \* \*

I. uznaje oskarżonego **P. B.** za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu, opisanego w części wstępnej wyroku, a stanowiącego przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., przyjmując że działał wspólnie i w porozumieniu z inną osobą i za to na podstawie art. 54 § 2 k.k.s. wymierza oskarżonemu karę 50 (pięćdziesięciu) stawek dziennych grzywny ustalając wysokość jednej stawki dziennej na 80 (osiemdziesiąt) złotych;

II. na podstawie art. 627 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i art. 3 ust. 1 ustawy o opłatach w sprawach karnych zasądza od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa koszty sądowe w całości, w tym opłatę w kwocie 400 (czteryście osiemdziesiąt) złotych

# UZASADNIENIE

## **Sąd Rejonowy ustalił:**

G. P. prowadził działalność gospodarczą pod nazwą (...) przy ul. (...) we W., zajmując się m.in. sprowadzaniem samochodów używanych z Niemiec i ich sprzedażą na terenie Polski, głównie firmom leasingowym według zamówień ich potencjalnych klientów. Jego znajomy P. B., prowadził wówczas działalność gospodarczą – pizzerię. Obaj znali się jeszcze z czasu nauki w szkole średniej.

G. P. w 2011 r. zamierzał kupować na terenie Niemiec dalsze samochody i sprzedawać je w Polsce jako samochody osobowe. Nie chciał jednak wszystkich transakcji firmować swoim nazwiskiem. Dlatego poprosił o pomoc P. B.. Obaj uzgodnili zasady współpracy. G. P. miał znajdować odpowiednie samochody na terenie Niemiec i wskazywać je P. B., który miał dokonywać ich zakupu na swoje dane. Pieniądze na zapłatę ceny miały być przekazywane P. B. przez G. P.. Miały to być luksusowe samochody osobowe czasowo przerobiane na ciężarowe lub pomoc drogową w celu uniknięcia konieczności zapłaty podatku akcyzowego. Po ich sprowadzeniu do Polski przez G. P. P. B. miał je zbywać na rzecz znajomego, który ponownie miał przerabiać je na samochody osobowe, rejestrował i miał sprzedawać firmom leasingowym. W zamian za to G. P. miał otrzymywać część zapłaty uzyskiwanej przez G. P., jako różnicę pomiędzy ceną zakupu i ceną sprzedaży wyrażaną w fakturach wystawianych przez P. B. znajomemu. Ponadto w celu uproszczenia sobie rozliczania VAT G. P. miał wystawiać P. B. faktury VAT pozorujące zwrotną sprzedaż za taką samą cenę.

(dowód: częściowo wyjaśnienia P. B. k. 199, k. 287 – 300;

częściowo zeznania G. P. k. 356v – 360v;

zaświadczenie o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej k. 143 – 144;

W ramach współpracy z G. P. G. B. w dniu 8 kwietnia 2011 r. nabył od firmy (...) na podstawie faktury nr (...) samochód A. (...) nr VIN (...) model A. o pojemności silnika 2.967 cm<sup>3</sup>

Samochód ten był wyprodukowany jako samochód osobowy. W dniu 5 kwietnia 2011 r. był zarejestrowany na terenie Niemiec jako samochód ciężarowy z zamkniętą skrzynią i z liczbą dwóch miejsc siedzących.

W czasie kiedy właścicielem samochodu był P. B., G. P. przewiózł go do W. i w dniu 6 kwietnia 2011 r. zlecił jego badania techniczne w Podstawowej (...) na ul. (...). Następnie P. B. sprzedał ten samochód G. P. w dniu 7 kwietnia 2011 r. za fakturą VAT nr (...) za cenę 100.860 zł brutto.

G. P. zarejestrował ten samochód w Polsce w dniu 11 kwietnia 2011 r. jako samochód ciężarowy. Następnie G. P. z powrotem przerobił ten pojazd na samochód osobowy, poprzez wymontowanie przegrody grodziowej, oddzielającej przedział ładunkowy od przedziału osobowego, wstawienie tylnej kanapy wraz z trzema zagłówkami i trzema pasami bezpieczeństwa. W dniu 6 maja 2011 r. samochód przeszedł kolejne badania techniczne w Podstawowej (...) na ul. (...) już jako pojazd osobowy i tak też został zarejestrowany w Urzędzie Miejskim we W. na wniosek G. P..

W dniu 9 maja 2011 r. G. P. sprzedał ten samochód (...) S.A. za fakturą (...) nr (...) za kwotę 102.582,00 zł, a pojazd jako samochód osobowy stał się przedmiotem umowy leasingu zawartej z T. M. i M. K..

(dowód: decyzja Naczelnika Urzędu Celnego we W. z 12.01.2015 r. (...) - (...)9110- (...) k. 2 – 7;

protokół kontroli P. B. k. 33 – 47;

wycena samochodu k. 49 – 52;

pismo (...) S.A. k. 55;

wniosek o rejestrację pojazdu z 11.04.2011 r. k. 57;  
faktura VAT nr (...) z 6.04.2011 r. k. 57v;  
faktura VAT nr (...) z 7.04.2011 r. k. 58, k. 81;  
niemiecki dowód rejestracyjny i karta pojazdu z tłumaczeniem k. 58v – 60;  
zaświadczenie zarejestrowania z tłumaczeniem k. 60v – 61v;  
oświadczenie A. N. k. 62;  
potwierdzenie przelewu opłaty recyklingowej k. 62v;  
dokument identyfikacyjny pojazdu z 6.04.2011 r. k. 63;  
zaświadczenie o badaniu technicznym z 6.04.2011 r. k. 63v;  
decyzja z 11.04.2011 r. o czasowym zarejestrowaniu k. 64;  
karta informacyjna pojazdu k. 64v – 65;  
pozwolenie czasowe k. 65v – 66;  
karta pojazdu k. 66v;  
pismo (...) sp. z o.o. k. 67v;  
decyzja z 10.05.2011 r. o rejestracji pojazdu k. 68;  
karta informacyjna pojazdu k. 68v;  
kopia dowodu rejestracyjnego k. 69;  
kopia polisy OC k. 70;  
oświadczenie G. P. o dokonaniu zmian w pojeździe k. 70v;  
zaświadczenie o badaniu technicznym z 11.04.2011 r. k. 71;  
opis zmian dokonanych w pojeździe z 11.04.2011 r. k. 71v;  
faktura VAT nr (...) z 9.05.2011 r. k. 72;  
wniosek o rejestrację pojazdu na (...) S.A. k. 72v;  
decyzja z 25.05.2011 r. o czasowej rejestracji k. 73;  
kopia pozwolenia czasowego k. 73v – 74;  
karta informacyjna pojazdu k. 74v – 75;  
decyzja z 29.06.2011 r. o rejestracji pojazdu k. 75v;  
karta informacyjna pojazdu k. 76;  
polisa OC k. 76v;

protokół przekazania dokumentów k. 78;

pismo (...) sp. z o.o. k. 82;

częściowo wyjaśnienia P. B. k. 199, k. 287 – 289, k. 291 – 293, k. 296 – 300;

częściowo zeznania G. P. k. 356v – 357, k. 357v – 358v, k. 359v – 360)

Ani P. B., ani G. P. nie złożyli Naczelnikowi Urzędu C. we W. deklaracji uproszczonej wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdu, ani nie uiszcili należnego podatku akcyzowego w stawce 18,6% wartości pojazdu.

(dowód: decyzja Naczelnika Urzędu Celnego we W. z 12.01.2015 r. (...) - (...)9110- (...) k. 2 – 7;

protokół kontroli P. B. k. 33 – 47;

częściowo wyjaśnienia P. B. k. 199, k. 287 – 300;

częściowo zeznania G. P. k. 356v – 360v)

P. B. nabył również na terenie Niemiec od firmy A.M.M. (...)M.. (...)GmbH w B. na podstawie faktury nr (...) w dniu 1 kwietnia 2011 r. samochód A. (...) nr VIN (...) model (...) o pojemności silnika 2.967 cm<sup>3</sup>.

Samochód ten został wyprodukowany jako samochód osobowy, 5 – miejscowy, z nadwoziem rodzaju SEDAN, przeszklonym, bez przegrody stałej, z dwoma drzwiami lewymi i prawymi. Na terenie Niemiec samochód ten był w dniu 20 kwietnia 2011 r. zarejestrowany jako pojazd specjalnego przeznaczenia – pomoc drogowa z liczbą dwóch miejsc siedzących.

W czasie kiedy jego właścicielem był P. B., G. P. przewiózł go do W. i w dniu 21 kwietnia 2011 r. samochód zlecił jego badania techniczne w Podstawowej (...) na ul. (...). Następnie P. B. sprzedał ten samochód G. P. w dniu 21 kwietnia 2011 r. za fakturą VAT nr (...) za cenę 123.000 zł brutto.

G. P. zarejestrował ten samochód w Polsce w dniu 21 kwietnia 2011 r. jako samochód specjalnego przeznaczenia – pomoc drogową. Uiszczając opłatę recyklingową wskazał jako podmiot wprowadzający pojazd do Polski P. B.. Następnie G. P. z powrotem przerobił ten pojazd na samochód osobowy, poprzez zdemontowanie urządzeń i oznakowania stanowiącego wyposażenie techniczne pojazdu specjalnego, wymontowanie przegrody oddzielającej przedział ładunkowy od przedziału osobowego, wstawienie tylnej kanapy oraz trzech pasów bezpieczeństwa. W dniu 11 maja 2011 r. samochód przeszedł kolejne badania techniczne w Podstawowej (...) na ul. (...) już jako pojazd osobowy i tak też został zarejestrowany w dniu 16 czerwca 2011 r. w Urzędzie Miejskim we W. na wniosek G. P..

W dniu 15 czerwca 2011 r. G. P. sprzedał ten samochód (...) S.A. za fakturą (...) nr (...) za kwotę 147.600 zł brutto, a pojazd jako samochód osobowy stał się przedmiotem umowy leasingu zawartej z M. W..

(dowód: decyzja Naczelnika Urzędu Celnego we W. z 12.01.2015 r. (...)--9110- (...) k. 8 – 13v;

protokół kontroli P. B. k. 33 – 47;

wycena pojazdu k. 83 – 86;

karta informacyjna pojazdu k. 95;

zaświadczenie o badaniu technicznym z 21.04.2011 r. k. 96;

dokument identyfikacyjny pojazdu z 21.04.2011 r. k. 96v;

decyzja z 21.04.2011 r. i czasowej rejestracji k. 97;

pisemne oświadczenie P. B. i sprowadzeniu pojazdu k. 98;

faktura VAT nr (...) z 21.04.2011 r. k. 99;

potwierdzenie przelewu opłaty recyklingowej k. 100;

niemiecki dowód rejestracyjny i karta pojazdu oraz zaświadczenie zarejestrowania z tłumaczeniem k. 101 – 107;

karta informacyjna pojazdu k. 108;

decyzja z 16.06.2011 r. i czasowej rejestracji k. 109;

wniosek o rejestrację pojazdu z 16.06.2011 r. k. 110;

kopia dowodu rejestracyjnego k. 111;

zaświadczenie o badaniu technicznym pojazdu z 21.04.2011 r. k. 112;

opis zmian wprowadzonych w pojeździe z 21.04.2011 r. k. 112v;

oświadczenie G. P. o dokonanych zmianach w pojeździe k. 113;

faktura VAT nr (...) z 15.06.2011 r. k. 114, k. 129 – 130

karta pojazdu k. 115;

karta informacyjna pojazdu k. 116;

decyzja z 15.07.2011 r. o zarejestrowaniu samochodu k. 117;

kopia pozwolenia czasowego k. 118 – 119;

pismo (...) sp. z o.o. k. 120;

protokół zdawczo odbiorczy (...) S.A. z 16.06.2011 r. k. 121 – 122;

zaświadczenie z rejestru zastawów k. 123;

oświadczenie G. P. do faktury VAT k. 124;

arkusz wyceny pojazdu (...) S.A. k. 125;

dokumentacja fotograficzna samochodu k. 126 – 128;

karta pojazdu k. 131 – 132;

polisa OC k. 133;

wniosek o zawarcie umowy ubezpieczenia k. 134 – 135;

częściowo wyjaśnienia P. B. k. 199, k. 287 – 291, k. 296 – 300;

częściowo zeznania G. P. k. 356v – 357v, k. 359v – 360v)

P. B., ani G. P. nie złożyli Naczelnikowi Urzędu C. we W. deklaracji uproszczonej wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdu, ani nie uiszcili należnego podatku akcyzowego w stawce 18,6% wartości pojazdu.

(dowód: decyzja Naczelnika Urzędu Celnego we W. z 12.01.2015 r. (...) - (...)9110- (...) k. 8 – 13v;

protokół kontroli P. B. k. 33 – 47;

częściowo wyjaśnienia P. B. k. 199, k. 287 – 300;

częściowo zeznania G. P. k. 356v – 360v)

Następnie w dniu 7 czerwca 2011 r. P. B. w ten sam sposób nabył od firmy (...) n.v. w T. na podstawie faktury VAT nr (...) samochód A. (...) nr VIN (...) o pojemności silnika 2.967 cm<sup>3</sup>.

Samochód ten był wyprodukowany jako samochód osobowy. W dniu 24 czerwca 2011 r. był zarejestrowany na terenie Niemiec jako pojazd specjalnego przeznaczenia – pomoc drogowa z liczbą dwóch miejsc siedzących.

W czasie kiedy właścicielem samochodu był P. B., G. P. przewiózł go do W. i w dniu 27 czerwca 2011 r. zlecił jego badania techniczne w Podstawowej (...) na ul. (...). Następnie P. B. sprzedał ten samochód G. P. w dniu 27 czerwca 2011 r. za fakturą VAT nr (...) za cenę 116.850 zł brutto.

G. P. zarejestrował ten samochód w Polsce w dniu 27 czerwca 2011 r. jako pomoc drogową. Uiszczając opłatę recyklingową wskazał jako podmiot wprowadzający pojazd do Polski P. B.. Następnie G. P. z powrotem przerobił ten pojazd na samochód osobowy, poprzez zdemonstrowanie urządzeń i oznakowania stanowiącego wyposażenie techniczne pojazdu specjalnego, wymontowanie przegrody oddzielającej przedział ładunkowy od przedziału osobowego, wstawienie tylnej kanapy wraz z zagłówkami oraz dwóch pasów bezpieczeństwa. W dniu 25 sierpnia 2011 r. samochód przeszedł kolejne badania techniczne w Podstawowej (...) na ul. (...) już jako pojazd osobowy i tak też został przerejestrowany w Urzędzie Miejskim we W. na wniosek G. P..

W dniu 25 sierpnia 2011 r. G. P. sprzedał ten samochód (...) S.A., a pojazd jako samochód osobowy stał się przedmiotem umowy leasingu zawartej z J. N..

(dowód: decyzja Naczelnika Urzędu C. we W. z 12.01.2015 r. (...) - (...)9110- (...) k. 14 – 19;

protokół kontroli P. B. k. 33 – 47;

wycena pojazdu k. 136 – 139;

zaświadczenie o badaniu technicznym z 27.06.2011 r. k. 140;

opis zmian dokonanych w pojeździe z 25.08.2011 r. k. 141;

oświadczenie G. P. o zmianach w pojeździe k. 142;

pismo (...) S.A. k. 147;

wniosek o rejestrację samochodu z 27.06.2011 r. k. 149;

faktura VAT nr (...) z 27.06.2011 r. k. 149v, k. 163;

kopia niemieckiego dowodu rejestracyjnego, karty pojazdu i zaświadczenia o zarejestrowaniu z tłumaczeniem k. 150 – 153;

potwierdzenie przelewu opłaty recyklingowej k. 153v;

zaświadczenie o badaniu technicznym z 27.06.2011 r. k. 154;

dokument identyfikacyjny pojazdu z 27.06.2011 r. k. 154v;

decyzja z 27.06.2011 r. o czasowej rejestracji k. 155;

karta pojazdu k. 155v – 156;

pozwolenie czasowe k. 156v – 157;

karta informacyjna pojazdu k. 157v;

decyzja z 25.08.2011 r. o zarejestrowaniu pojazdu k. 158;

pismo (...) sp. Z o.o. k. 164;

częściowo wyjaśnienia P. B. k. 199, k. 287 – 289, k. 293 – 295, k. 296 – 300;

częściowo zeznania G. P. k. 356v – 357, k. 358v – 259, k. 359v – 360v)

P. B., ani G. P. nie złożyli Naczelnikowi Urzędu C. we W. deklaracji uproszczonej wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdu, ani nie uiścili należnego podatku akcyzowego w stawce 18,6% wartości pojazdu.

(dowód: decyzja Naczelnika Urzędu C. we W. z 12.01.2015 r. (...) - (...)9110- (...) k. 14 – 19;

protokół kontroli P. B. k. 33 – 47;

częściowo wyjaśnienia P. B. k. 199, k. 287 – 300;

częściowo zeznania G. P. k. 356v – 360v)

Ponadto P. B. na terenie Niemiec kupił w dniu 19 września 2011 r. od firmy (...) n.v. w T. na podstawie faktury VAT nr (...) samochód A. (...) nr VIN (...) o pojemności silnika 2.698 cm<sup>3</sup>.

Samochód ten był wyprodukowany jako samochód osobowy. Na terenie Niemiec w dniu 30 września 2011 r. samochód ten był zarejestrowany jako pojazd specjalny pomoc drogową z liczbą dwóch miejsc siedzących.

W czasie kiedy właścicielem samochodu był P. B., G. P. przewiózł go do W. i w dniu 4 października 2011 r. zlecił jego badania techniczne w Podstawowej (...) na ul. (...). Następnie P. B. sprzedał ten samochód G. P. za fakturą VAT nr (...) wystawioną z datą 3 października 2011 r. za cenę 100.860 zł brutto.

G. P. zarejestrował ten samochód w Polsce w dniu 5 października 2011 r. jako pomoc drogową. Uiszczając opłatę recyklingową wskazał jako podmiot wprowadzający pojazd do Polski P. B.. Następnie G. P. z powrotem przerobił ten pojazd na samochód osobowy, poprzez zdemontowanie urządzeń i oznakowania stanowiącego wyposażenie techniczne pojazdu specjalnego, wymontowanie przegrody oddzielającej przedział ładunkowy od przedziału osobowego, wstawienie tylnej kanapy wraz z zagłówkami oraz dwóch pasów bezpieczeństwa. W dniu 14 października 2011 r. samochód przeszedł kolejne badania techniczne w Podstawowej (...) na ul. (...) już jako pojazd osobowy i tak też został przerejestrowany w Urzędzie Miejskim we W. na wniosek G. P..

Również w dniu 14 października 2014 r. G. P. sprzedał ten sam samochód zrotnie P. B. za fakturą (...) nr (...) za kwotę 100.860 zł. Natomiast w dniu 17 października 2011 r. P. B. sprzedał ten samochód (...) S.A. za cenę 108.240 zł za fakturą (...) nr (...), a pojazd jako samochód osobowy stał się przedmiotem umowy leasingu zawartej z A. H..

(dowód: decyzja Naczelnika Urzędu C. we W. z 12.01.2015 r. (...) - (...)9110- (...) k. 20 – 25;

protokół kontroli P. B. k. 33 – 47;  
wycena pojazdu k. 165 – 168;  
pismo (...) S.A. k. 171;  
wniosek o rejestrację samochodu z 5.10.2011 r. k. 172;  
faktura VAT nr (...) z 3.10.2011 r. k. 172v;  
niemiecki dowód rejestracyjny, karta pojazdu i zaświadczenie o zarejestrowaniu z tłumaczeniem k. 173 – 176;  
pisemne oświadczenie P. B. o sprowadzeniu pojazdu k. 176v;  
potwierdzenie przelewu opłaty recyklingowej k. 177 – 177v;  
zaświadczenie o badaniu technicznym z 4.10.2011 r. k. 178;  
dokument identyfikacyjny pojazdu z 4.10.2011 r. k. 178v;  
karta informacyjna pojazdu k. 179;  
decyzja z 5.10.2011r. o czasowej rejestracji k. 179v;  
faktura VAT nr (...) k. 180;  
faktura VAT nr (...) z 17.10.2011 r. k. 180v;  
kopia dowodu rejestracyjnego k. 181;  
karta pojazdu k. 182;  
pisemne oświadczenie G. P. o zmianach w pojeździe k. 182v;  
zaświadczenie o badaniach technicznych z 14.10.2011 r. k. 183;  
opis zmian dokonanych w pojeździe z 14.10.2011 r. k. 183v;  
wniosek o rejestrację samochodu z 17.10.2011 r. k. 184;  
dowód wpłaty k. 184v;  
decyzja z 17.10.2011 r. o czasowej rejestracji samochodu k. 185;  
pozwolenie czasowe k. 185v – 186;  
karta informacyjna pojazdu k. 186;  
decyzja z 16.11.2011 r. o zarejestrowaniu pojazdu k. 187;  
protokół przekazania dokumentów k. 189;  
pismo (...) sp. z o.o. k. 193;  
częściowo wyjaśnienia P. B. k. 199, k. 287 – 289, k. 295 – 300;  
częściowo zeznania G. P. k. 356v – 357, k. 359 – 360v)



P. B., ani G. P. nie złożyli Naczelnikowi Urzędu C. we W. deklaracji uproszczonej wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdu, ani nie uiszcili należnego podatku akcyzowego w stawce 18,6% wartości pojazdu.

(dowód:

decyzja Naczelnika Urzędu C. we W. z 12.01.2015 r. (...) - (...)9110- (...) k. 20 – 25;

protokół kontroli P. B. k. 33 – 47;

częściowo wyjaśnienia P. B. k. 199, k. 287 – 300;

częściowo zeznania G. P. k. 356v – 360v)

Wobec wszystkich powyższych transakcji Naczelnik Urzędu Celnego we W. przeprowadził postępowania kontrolne, uznając że pojazdy te stanowiły w rzeczywistości w ramach klasyfikacji podatkowej samochody osobowe, określając ich wartość na podstawie notowań na rynku krajowym, ponieważ P. B. nie przedstawił faktur ich nabycia na terenie Niemiec. W konsekwencji Naczelnik Urzędu Celnego we W. wydał prawomocne decyzje z dnia 12 stycznia 2015 r.:

- (...) - (...)9110- (...), określając P. B. na dzień 6 kwietnia 2011 r. zobowiązanie w podatku akcyzowym z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodu A. (...) nr VIN (...) na kwotę 10.659,00 zł, przy przyjęciu jako podstawy opodatkowania kwoty 57.308,00 zł;

- (...) - (...)9110- (...), określając P. B. na dzień 21 kwietnia 2011 r. zobowiązanie w podatku akcyzowym z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodu A. (...) nr VIN (...) na kwotę 11.565,00 zł, przy przyjęciu jako podstawy opodatkowania kwoty 62.175,00 zł;

- (...) - (...)9110- (...), określając P. B. na dzień 27 czerwca 2011 r. zobowiązanie w podatku akcyzowym z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodu A. (...) nr VIN (...) na kwotę 14.357,00 zł, przy przyjęciu jako podstawy opodatkowania kwoty 77.188,00 zł;

- (...) - (...)9110- (...), określając P. B. nadzień 3 października 2011 r. zobowiązanie w podatku akcyzowym z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodu A. (...) nr VIN (...) na kwotę 12.419,00 zł, przyjmując jako podstawę opodatkowania kwotę 66.768,00 zł.

(dowód: decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego we W. z 12.01.2015 r. (...) - (...)9110- (...), (...) - (...)9110- (...), (...) - (...)9110- (...) oraz (...) - (...)9110- (...) k. 2 – 25;

protokół kontroli P. B. k. 33 – 47;

wyceny pojazdów k. 49 – 52, k. 83 – 86, k. 136 – 139, k. 165 – 168)

P. B., urodzony w dniu (...) jest żonaty, ma 2 letnie dziecko. Ma wykształcenie wyższe ekonomiczne, prowadzi działalność gospodarczą, uzyskując z niej dochody rzędu około 3.000 zł miesięcznie. W 2014 r. uzyskał przychód z działalności gospodarczej w kwocie 1.112.908,72 zł i dochód w kwocie 2.603,88 zł Nie był leczony psychiatrycznie, neurologicznie, ani odwykowo. Nie był nigdy karany sądownie.

(dowód: wyjaśnienia P. B. k. 199 – 200, k. 286;

informacja o niekaralności k. 206;

zeznania PIT i deklaracje VAT P. B. k. 253 – 266)

Oskarżony P. B. w toku postępowania karnego nie przyznawał się do winy i wyjaśniał, że wszelkie sprowadzane z zagranicy samochody prawidłowo klasyfikował pod względem podatkowym. Wyjaśniał także, że cztery pojazdy

opisane w zarzutach wyłącznie nabył na terenie Niemiec i niezwłocznie sprzedał je G. P., zanim zostały sprowadzone do Polski, wobec czego nie był podatnikiem podatku akcyzowego i nie on powinien ponosić odpowiedzialność z art. 54 § 2 kks.

### **Sąd Rejonowy zważył:**

Sprawstwo i wina oskarżonego P. B. dla Sądu Rejonowego były oczywiste.

W przekonaniu Sądu wszystkie pojazdy opisane w zarzutach w rzeczywistości pod kątem klasyfikacji podatkowej były samochodami osobowymi, a ich przejściowa, chwilowa rejestracja jak pojazdów ciężarowych lub specjalnego przeznaczenia, miała na celu tylko i wyłącznie uniknięcie opodatkowania podatkiem akcyzowym.

Zgodnie z **niemieckim dowodem rejestracyjnym** nr GR-K-2-095/11- (...) i **niemiecką kartą pojazdu** nr (...), wydany dla samochodu **A. (...) nr VIN (...)**, pojazd ten był na terenie Niemiec zarejestrowany jako samochód ciężarowy z zamkniętą skrzynią i z liczbą dwóch miejsc siedzących (k. 58 – 61). Po przeprowadzeniu w dniu 6 kwietnia 2011 r. **badania technicznego** (k. 63v), samochód został zarejestrowany jako ciężarowy na terenie Polski (wniosek o rejestrację k. 57, decyzja o pozwoleniu czasowym k. 64) W ocenie Sądu zarejestrowanie samochodu jako ciężarowego miało charakter pozorny.

Jak wynikało z **pisma** (...) sp. z o.o. z 7 maja 2014 r. (k. 82), dealera samochodowego i pisma (...) sp. z o.o. – z 30.06.2014 r. (k.67v) samochód o numerze nadwozia (...) został wyprodukowany jako samochód osobowy. O ile pojazd był przejściowo zarejestrowany jako ciężarowy, to już jednak w dniu 11 maja 2011 r. dokonano zmiany rodzaju pojazdu z ciężarowego na osobowy, poprzez wymontowanie przegrody grodziowej, oddzielającej przedział ładunkowy od przedziału osobowego, wstawienie tylnej kanapy wraz z trzema zagłówkami i trzema pasami bezpieczeństwa. Zmian tych dokonał w ramach swojej działalności gospodarczej sam G. P., a nie autoryzowany serwis. G. P. potwierdził to w swoim zeznaniach. W dniu 11 maja 2011 r. przeprowadzono badanie techniczne w Podstawowej (...) przy ul. (...). Wystawione zostało wówczas **zaświadczenie nr (...) wraz z załącznikiem w postaci opisu zmian dokonanych w pojeździe** (k. 71).

Dodatkowo stwierdzić należy, że samochód A. (...) jest z istoty rzeczy typowym luksusowym samochodem osobowym. Był to model A. (...) o pojemności silnika 2.967 cm<sup>3</sup>. Zwraca uwagę **opis tego konkretnego pojazdu wraz z jego wyceną** (k. 49 – 52), zleconej przez Urząd Celny, obrazującym m.in. wyposażenie tego pojazdu, które nawet w wariantcie podstawowym jawi się jako luksusowe. Nie sposób wyobrazić sobie, żeby taki pojazd mógł być wykorzystywany jako pojazd ciężarowy. Nic nie wskazuje również, żeby ten samochód kiedykolwiek był w taki sposób wykorzystywany. Nie taki był też cel jego sprowadzenia do Polski, skoro w świetle **pisma (...) Bank S.A.** (k. 55) samochód został sprzedany przez G. P. firmie (...) S.A., która od 6 maja 2011 r. ten właśnie samochód objęła jako samochód osobowy umową leasingu zawartą z T. M. i M. K.. Ponadto był to samochód drogi. Nawet w fakturze (...) nr (...) z 7.04.2011 r. wystawionej przez P. B. G. P. wskazano cenę pojazdu na kwotę 100.860,00 zł brutto (k. 58). Jak zaś wynika z faktury (...) nr (...) po przerobieniu pojazdu z powrotem na osobowy G. P. sprzedał go (...) sp. z o.o. za kwotę 102.582,00 zł (k. 72). Używanie takiego samochodu jako ciężarowego jest po prostu nieprawdopodobne.

Wynika z tego, że chwilowa zmiana samochodu A. (...) z osobowego na ciężarowy, w żaden sposób nie naruszyła konstrukcji samochodu i była w pełni (w sposób łatwy i niezauważalny dla kolejnego użytkownika) odwracalna. Powyższe wskazuje również na łatwość odwrócenia zmiany pojazdu z rzekomo ciężarowego na osobowy. Skoro bowiem G. P. w dniu 7 kwietnia 2011 r. nabył ten pojazd za 100.860,00 zł brutto jako ciężarowy, a już 6 maja 2011 r. sprzedał go (...) sp. z o.o. za kwotę 102.582,00 zł (a zatem po niecałym miesiącu i za kwotę ledwie 1.722 zł brutto wyższą), to oznacza że przerobienie pojazdu było łatwe i tanie.

Dodatkowo z niemieckiego zaświadczenia zarejestrowania (k. 60 – 61) wynika, że samochód ten został zarejestrowany jako ciężarowy 5 kwietnia 2011 r., a zatem tuż przed sprzedażą P. B.. W tym też dniu wydano nowy dowód rejestracyjny (k. 58v).

Podobnie samochód **A. (...) nr VIN (...)** zgodnie z niemieckim dowodem rejestracyjnym nr GR-K-2-110/11- (...) i niemiecką kartą pojazdu nr (...), był na terenie Niemiec zarejestrowany jako samochód specjalnego przeznaczenia – pojazd specjalny pomoc drogowa z liczbą dwóch miejsc siedzących (k. 101 – 107). Samochód ten został nabyty przez P. B. jako pomoc drogowa i w dniu 21 kwietnia 2011 r. sprzedany przez niego G. P. za FV nr 07/04/2011 (k. 99) również jako pomoc drogowa. Po sprowadzeniu do Polski w dniu 21 kwietnia 2011 r. samochód przeszedł badania techniczne (k. 96) i został zarejestrowany jako samochód specjalny (k. 95, k. 97, k. 115). W ocenie Sądu zarejestrowanie samochodu jako pomocy drogowej miało charakter pozorny.

Jak wynikało z **pisma** (...) sp. z o.o. z 13 sierpnia 2013 r. (k. 120), dealera samochodowego, samochód o numerze nadwozia (...) został wyprodukowany jako samochód osobowy, 5 – miejscowy, z nadwoziem rodzaju SEDAN, przeszklonym, bez przegrody stałej, z dwoma drzwiami lewymi i prawymi. O ile pojazd był przejściowo zarejestrowany jako pomoc drogowa, to już jednak w dniu 11 maja 2011 r. dokonano zmiany rodzaju pojazdu z pomocy drogowej na osobowy, poprzez zdemontowanie urządzeń i oznakowania stanowiącego wyposażenie techniczne pojazdu specjalnego, wymontowanie przegrody oddzielającej przedział ładunkowy od przedziału osobowego, wstawienie tylnej kanapy oraz trzech pasów bezpieczeństwa (k. 113). Zmian tych również dokonał w ramach swojej działalności gospodarczej sam G. P., a nie autoryzowany serwis. G. P. potwierdził to w swoim zeznaniach. W dniu 11 maja 2011 r. przeprowadzono badanie techniczne w Podstawowej (...) przy ul. (...). Wystawione zostało wówczas **zaświadczenie nr (...) wraz z załącznikiem w postaci opisu zmian dokonanych w pojeździe** (k. 112).

Dodatkowo stwierdzić należy, że samochód A. (...) jest z istoty rzeczy typowym luksusowym samochodem osobowym. Był to model A. (...) o pojemności silnika 2.967 cm<sup>3</sup>. Zwraca uwagę **opis tego konkretnego pojazdu wraz z jego wyceną** (k. 83 – 86), zleconej przez Urząd Celny, obrazującym m.in. wyposażenie tego pojazdu, które nawet w wariantcie podstawowym jawi się jako luksusowe. Nie sposób wyobrazić sobie, żeby taki pojazd mógł być wykorzystywany jako pomoc drogowa. Nic nie wskazuje również, żeby ten samochód kiedykolwiek był w taki sposób wykorzystywany.

Nie taki był też cel jego sprowadzenia do Polski, z **faktury nr (...)** wynika samochód został w dniu 15 czerwca 2011 r. sprzedany przez G. P. firmie (...) S.A. (k. 114), która od 16 czerwca 2011 r. ten właśnie samochód objęła jako samochód osobowy umową leasingu zawartą z M. W., co wynika z **protokołu zdawczo odbiorczego** (k. 121 – 123). Zwraca także uwagę **arkusz wyceny (...) S.A.**, na podstawie którego określono cenę sprzedaży pojazdu przez G. P. (k. 125), w którym wskazano, że samochód posiada ewidentnie luksusowe wyposażenie, w tym skórzaną tapicerkę, regulowane ksenonowe reflektory z diodami L., nawigację (...)+, automatyczną skrzynię biegów, szyberdach, audio bose. Samochód został uwidoczniiony w **dokumentacji fotograficznej** (k. 126 – 128) i z całą pewnością w jego wyglądzie nie ma nic, co mogłoby sugerować że pojazd byłby przystosowany do wykonywania zadań pomocy drogowej.

Ponadto był to samochód bardzo drogi. Nawet w fakturze (...) nr (...) z 21.04.2011 r. wystawionej przez P. B. G. P. wskazano cenę pojazdu na kwotę 123.000 zł brutto (k. 99). Jak zaś wynika z faktury (...) nr (...) po przerobieniu pojazdu z powrotem na osobowy G. P. sprzedał go (...) sp. z o.o. za kwotę 147.600 zł brutto (k. 114, k. 129). Używanie takiego samochodu jako pomocy drogowej jest po prostu nieprawdopodobne.

Wynika z tego, że chwilowa zmiana przedmiotowego samochodu A. (...) z osobowego na pomoc drogową, w żaden sposób nie naruszyła konstrukcji samochodu i była w pełni (w sposób łatwy i niezauważalny dla kolejnego użytkownika) odwracalna. Powyższe wskazuje również na łatwość odwrócenia zmiany pojazdu z rzekomej pomocy drogowej na osobowy. Skoro bowiem G. P. w dniu 21 kwietnia 2011 r. nabył ten pojazd za 123.000 zł brutto jako ciężarowy, a już 11 maja 2011 r. pojazd przeszedł badania techniczne jako osobowy (k. 112) – a zatem po niespełna 20 dniach, zaś w dniu 16 czerwca 2011 r. G. P. sprzedał go (...) sp. z o.o. za kwotę 147.600 zł, to oznacza że przerobienie pojazdu było łatwe i nie było drogie.

Dodatkowo z niemieckiego zaświadczenia zarejestrowania (k. 106) wynika, że samochód ten został zarejestrowany jako ciężarowy 20 kwietnia 2011 r., a zatem tuż przed sprzedażą P. B.. W tym też dniu wydano nowy dowód rejestracyjny (k. 102).

Jak wynikało zaś z niemieckiego dowodu rejestracyjnego nr GR-K-3-175/11- (...) i niemieckiej karty pojazdu nr (...), samochód **A. (...) nr VIN (...)** był na terenie Niemiec zarejestrowany jako pojazd specjalny – pomoc drogowa z liczbą dwóch miejsc siedzących (k. 150 – 153). Samochód ten został nabyty jako pomoc drogowa przez P. B. i w takim samym stanie sprzedany w dniu 27 czerwca 2011 r. za fakturą nr (...) G. P. (k. 149v). Samochód przeszedł w dniu 27 czerwca 2011 r. badania techniczne (k. 154) jako pomoc drogowa i tak też został zarejestrowany na terenie Polski (k. 149, k. 155). Także i w tym wypadku rejestracja przedmiotowego samochodu jako pomocy drogowej była fikcją służącą wyłącznie uniknięciu opodatkowania.

Jak wynikało z **pisma** (...) sp. z o.o. z 7 maja 2014 r. (k. 164), dealera samochodowego, samochód o numerze nadwozia (...) został wyprodukowany jako samochód osobowy. O ile pojazd był przejściowo zarejestrowany jako pomoc drogowa, to już jednak w dniu 25 sierpnia 2011 r. dokonano zmiany rodzaju pojazdu z pomocy drogowej na osobowy, poprzez zdemontowanie urządzeń i oznakowania stanowiącego wyposażenie techniczne pojazdu specjalnego, wymontowanie przegrody oddzielającej przedział ładunkowy od przedziału osobowego, wstawienie tylnej kanapy wraz z zagłówkami oraz dwóch pasów bezpieczeństwa (k. 142). Zmian tych także dokonał w ramach swojej działalności gospodarczej sam G. P., a nie autoryzowany serwis. G. P. potwierdził to w swoim zeznaniach. W dniu 25 sierpnia 2011 r. przeprowadzono badanie techniczne w Podstawowej (...) przy ul. (...). Wystawione zostało wówczas **zaświadczenie nr (...) wraz z załącznikiem w postaci opisu zmian dokonanych w pojeździe** (k. 140 – 141).

Także i w tym wypadku stwierdzić należy, że samochód A. (...) jest z istoty rzeczy typowym luksusowym samochodem osobowym. Był to model o pojemności silnika 2.967 cm<sup>3</sup>. Również i w tym wypadku odnieść się należy do **opisu tego konkretnego pojazdu wraz z jego wyceną** (k. 136 – 139), zleconego przez Urząd Celny, obrazującego m.in. wyposażenie tego pojazdu, które nawet w wariantach podstawowych jawi się jako luksusowe. Nie sposób wyobrazić sobie, żeby taki pojazd mógł być wykorzystywany jako pomoc drogowa. Nic nie wskazuje również, żeby ten samochód kiedykolwiek był w taki sposób wykorzystywany.

Nie taki był też cel jego sprowadzenia do Polski, skoro w świetle **pisma (...) Bank S.A.** (k. 147) samochód został sprzedany przez G. P. firmie (...) S.A., która od 26 sierpnia 2011 r. ten właśnie samochód objęła jako samochód osobowy umową leasingu zawartą z J. N..

Ponadto był to samochód bardzo drogi. Nawet w fakturze (...) nr (...) z 27.06.2011 r. wystawionej przez P. B. G. P. wskazano cenę pojazdu na kwotę 116.850 zł brutto (k. 149v). Używanie takiego samochodu jako pomocy drogowej jest po prostu nieprawdopodobne.

Wynika z tego, że chwilowa zmiana samochodu A. (...) z osobowego na pomoc drogową, w żaden sposób nie naruszyła konstrukcji samochodu i była w pełni (w sposób łatwy i niezauważalny dla kolejnego użytkownika) odwracalna. Powyższe wskazuje również na łatwość odwrócenia zmiany pojazdu z rzekomej pomocy drogowej na osobowy. Skoro bowiem G. P. w dniu 27 czerwca 2011 r. nabył ten pojazd jako pomoc drogową, a już 25 sierpnia 2011 r. samochód ten był osobowy i został przekazany (...) S.A. po przeróbkach dokonanych we własnym zakresie przez G. P., to oznacza że przerobienie pojazdu było łatwe i tanie.

Dodatkowo z niemieckiego zaświadczenia zarejestrowania (k. 152 – 153) wynika, że samochód ten został zarejestrowany jako ciężarowy 24 czerwca 2011 r., a zatem tuż przed sprzedażą P. B.. W tym też dniu wydano nowy dowód rejestracyjny (k. 150).

Ostatnim z pojazdów objętych zarzutami był samochód **A. (...) nr VIN (...)**. Również ten pojazd zgodnie z niemieckim dowodem rejestracyjnym GR-K-3-273/11- (...) i niemiecką kartą pojazdu nr (...) był na terenie Niemiec zarejestrowany jako pojazd specjalny pomoc drogowa z liczbą dwóch miejsc siedzących (k. 173 – 176). Samochód ten

został nabyty przez P. B. i sprzedany jako pomoc drogowa za fakturą VAT nr (...) z 3 października 2011 r. (k. 172v) G. P.. Samochód przeszedł badania techniczne na terenie Polski jako pomoc drogowa (k. 178) i tak też początkowo został zarejestrowany (wniosek o rejestrację k. 172, decyzja o czasowej rejestracji k. 179v). Także i w tym wypadku rejestracja przedmiotowego samochodu jako pomocy drogowej była fikcją służącą wyłącznie uniknięciu opodatkowania.

Jak wynikało z **pisma** (...) sp. z o.o. z 7 maja 2014 r. (k. 193), dealera samochodowego, samochód o numerze nadwozia (...) został wyprodukowany jako samochód osobowy. O ile pojazd był przejściowo zarejestrowany jako pomoc drogowa, to już jednak w dniu 14 października 2011 r. dokonano zmiany rodzaju pojazdu z ciężarowego na osobowy, poprzez zdemontowanie urządzeń i oznakowania stanowiącego wyposażenie techniczne pojazdu specjalnego, wymontowanie przegrody oddzielającej przedział ładunkowy od przedziału osobowego, wstawienie tylnej kanapy wraz z zagłówkami oraz dwóch pasów bezpieczeństwa (k. 183). Zmian tych także dokonał w ramach swojej działalności gospodarczej sam G. P., a nie autoryzowany serwis, co wynika z jego pisemnego oświadczenia (k. 182v). G. P. potwierdził to w swoim zeznaniach. Przed dniem 14 października 2011 r. przeprowadzono badanie techniczne w Podstawowej (...) przy ul. (...). Wystawione zostało wówczas **zaświadczenie nr (...) wraz z załącznikiem w postaci opisu zmian dokonanych w pojeździe** (k. 183).

Także i w tym wypadku stwierdzić należy, że samochód A. (...) jest z istoty rzeczy typowym luksusowym samochodem osobowym. Był to model o pojemności silnika 2.698 cm<sup>3</sup>. Również i w tym wypadku odnieść się należy do **opisu tego konkretnego pojazdu wraz z jego wyceną** (k. 165 – 168), zleconego przez Urząd Celny, obrazującego m.in. wyposażenie tego pojazdu, które nawet w wariantcie podstawowym jawi się jako luksusowe. Byłoby całkowicie nieprawdopodobne, żeby taki pojazd mógł być wykorzystywany jako pomoc drogowa. Nic nie wskazuje również, żeby ten samochód kiedykolwiek był w taki sposób wykorzystywany.

Nie taki był też cel jego sprowadzenia do Polski, skoro w świetle **pisma (...) Bank S.A.** z 8 maja 2014 r. (k. 171) samochód został sprzedany firmie (...) S.A., która od 10 października 2011 r. ten właśnie samochód objęła jako samochód osobowy umową leasingu zawartą z A. H.. A przecież ledwie 4 października 2011 r. samochód sprowadzono do Polski.

Ponadto był to samochód bardzo drogi. Nawet w fakturze (...) nr (...) z 3 października 2011 r. wystawionej przez P. B. G. P. wskazano cenę pojazdu na kwotę 100.860 zł brutto (k. 172v). Natomiast następnie po zwrotnej sprzedaży oskarżonemu P. B. ten sam samochód sprzedał następnie (...) S.A. za fakturą nr (...) z 17 października 2011 r. za 108.240 zł brutto (k. 180v). Używanie takiego samochodu jako pomocy drogowej jest po prostu nieprawdopodobne.

Wynika z tego, że chwilowa zmiana samochodu A. (...) z osobowego na pomoc drogową, w żaden sposób nie naruszyła konstrukcji samochodu i była w pełni (w sposób łatwy i niezauważalny dla kolejnego użytkownika) odwracalna. Powyższe wskazuje również na łatwość odwrócenia zmiany pojazdu z rzekomej pomocy drogowej na osobowy. Skoro bowiem G. P. w dniu 3 października 2011 r. nabył ten pojazd jako pomoc drogową, a już 10 października 2011 r. samochód ten był osobowy i został przekazany (...) S.A. po przeróbkach dokonanych we własnym zakresie przez G. P., to oznacza że przerobienie pojazdu było łatwe i tanie.

Dodatkowo z niemieckiego zaświadczenia zarejestrowania (k. 175 – 176) wynika, że samochód ten został zarejestrowany jako pomoc drogowa 30 września 2011 r., a zatem tuż przed sprzedażą P. B.. W tym też dniu wydano nowy dowód rejestracyjny (k. 173).

Z powyższego wynika, że:

- wszystkie cztery wskazane wyżej samochody zostały wyprodukowane jako samochody osobowe;
- wszystkie cztery wskazane wyżej samochody zostały sprowadzone do Polski z Niemiec, żeby być wykorzystywane jako pojazdy osobowe. G. P. niezwłocznie nabywał je bowiem od P. B. i sprzedawał do (...) S.A. jako samochody osobowe;

- rejestracja tych pojazdów na terenie Niemiec jako ciężarowego lub pomocy drogowej była wyłącznie chwilowa, a ewentualne zmiany w pojazdach były łatwo odwracalne, w sposób niezauważalny dla docelowego klienta, tanie i możliwe do szybkiego odwrócenia;

- niemal natychmiastowe zbycie pojazdów przez P. B. G. P., a przez niego (...) S.A. wskazuje, że były to auta osobowe sprowadzane z zagranicy na zamówienie określonych klientów – G. P. musiał mieć potencjalnego leasingobiorcę, stąd wiedział jakiego pojazdu szukać i jaki kupić za pośrednictwem P. B..

W konsekwencji dla Sądu jest oczywiste, że przejściowe zarejestrowanie tych samochodów jako ciężarowego lub pomocy drogowej na terenie Niemiec miało na celu wyłącznie uniknięcie konieczności zapłaty akcyzy przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i było fikcyjne, pozorne.

Zgodnie z art. 100 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym w przypadku samochodu osobowego przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym jest nabycie wewnątrzwspólnotowe samochodu niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

Zgodnie z art. 100 ust. 4 ustawy samochody osobowe są to pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne objęte pozycją (...) przeznaczone zasadniczo do przewozu osób, inne niż objęte pozycją 8702, włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi, z wyłączeniem pojazdów samochodowych i pozostałych pojazdów, które nie wymagają rejestracji zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

To, czy dany pojazd jest samochodem osobowym w nabyciu wewnątrzwspólnotowym, jest ustalane w oparciu o Nomenklaturę Scaloną (CN), zgodną z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, o której mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym. Nazewnictwo i pełne zasady interpretacji Scalonej Nomenklatury Określania i Kodowania Towarów zawarta jest w taryfie celnej, stanowiącej załącznik nr I do rozporządzenia Rady nr 2658/97 w brzmieniu określonym przez rozporządzenie Komisji (WE) nr 1031/2008 z dnia 19 września 2008 r., które ten załącznik zmodyfikowało.

Pozycja nr (...), o której mowa w art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym obejmuje „pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż te objęte pozycją 8702) włącznie z samochodami osobowo – towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi.” Pozycja nr (...) obejmuje natomiast obejmuje natomiast pojazdy silnikowe do przewozu dziesięciu lub więcej osób razem.

Poza zakresem opodatkowania podatkiem akcyzowym pozostają zatem pojazdy, klasyfikowane w CN pod poz. 8705, tj. pojazdy silnikowe specjalnego przeznaczenia, inne niż te zasadniczo przeznaczone do przewozu osób lub towarów (na przykład pojazdy pogotowia technicznego, dźwigi samochodowe, pojazdy strażackie, betoniarki samochodowe, zamiatarki, polewaczki, przewoźne warsztaty, ruchome stacje radiologiczne) oraz pod poz. 8704, tj. pojazdy silnikowe do transportu towarów, w tym i takie których masa brutto wynosi do 5 ton.

Pojazd specjalny pomocy drogowej o którym mowa w poz. 8705 musi posiadać zatem odpowiednie cechy kwalifikujące go jako przystosowany wraz z wyposażeniem w różne urządzenia umożliwiające wykonywanie pewnych funkcji nietransportowych, przy czym zasadniczym przeznaczeniem pojazdów pomocy drogowej nie jest przewóz osób lub towarów, lecz podnoszenie i holowanie uszkodzonych aut. Taki samochód musi posiadać zatem odpowiednie rozwiązania konstrukcyjne, umożliwiające wykonywanie zadań pomocy drogowej. Zgodnie z Nomenklaturą Scaloną istotnym elementem klasyfikacji pojazdu jako pomocy drogowej jest jego konstrukcja na podwoziu ciężarowym. Ponadto pojazd musi być wyposażony w różne urządzenia, głównie podnoszące np. dźwigi nieobrotowe, stojaki, koła zapasowe, wciągarki.

Natomiast pojazdy kwalifikowane pod poz. 8704 muszą służyć tylko do transportu towarowego. Nie mogą służyć również do przewozu osób, bo takie pojazdy są objęte pozycją 8703, które służą zasadniczo do przewozu osób, jednakże

można nimi przewozić również towary. Niemniej warunkiem uznania pojazdu za towarowy, według klasyfikacji CN jest spełnianie przez niego szeregu cech. Pojazd taki powinien posiadać:

- a) ławki – siedzenia bez wyposażenia zabezpieczającego ani bez wyposażenia kojarzonego z częścią pojazdu przeznaczoną dla pasażerów w tylnej części znajdującej się za siedzeniem kierowcy i przednimi siedzeniami pasażerów,
- b) oddzielną kabinę dla kierowcy i pasażerów oraz oddzielną otwartą naczepę z panelami bocznymi i nakładaną klapą
- c) brak okien na bokach pojazdu, obecność przesuwanych, wahadłowych lub podnoszonych drzwi bez okien na bokach pojazdu lub z tyłu, przeznaczonych do załadunku i rozładunku towarów;
- d) zamontowany na stałe panel lub przegrodę pomiędzy częścią dla kierowcy i pasażerów siedzących z przodu a częścią tylną;
- e) brak wyposażenia części ładunkowej pojazdu w sposób kojarzony z częścią samochodu przeznaczoną dla pasażerów (dywaniki, wentylacja, oświetlenie, popielniczki)

Przede wszystkim należy zatem podnieść, że dla oceny czy dany pojazd należy kwalifikować jako osobowy, mieszczący się w pozycji 8703 CN, czy też jako towarowy z pozycji 8704 CN lub specjalny z pozycji 8705 CN, zasadnicze znaczenie ma charakterystyka tego pojazdu, a nie dokumentacja, a w tym fakt zarejestrowania samochodu jako ciężarowy, czy pomocy drogowej. Wynika to z bardzo bogatego orzecznictwa w tym zakresie, którego wymowa jest jednoznaczna.

Jak wskazuje NSA w W. (wyrok z 21.05.2015 r., (...), LEX nr 1773010) „klasyfikowanie samochodu dla potrzeb podatku akcyzowego musi być oparte na ustaleniu cech charakterystycznych takiego pojazdu, które pozwalają przyjąć, że jest to samochód, który zasadniczo jest przeznaczony do przewozu osób, co nie wyklucza, że mogą nim być przewożone towary. Ustalenie zasadniczego przeznaczenia takiego pojazdu i klasyfikowanie samochodu w ramach kodu (...) ma brać pod uwagę całokształt cech i właściwości pojazdu, które mają być ustalone przy pomocy różnych środków dowodowych, a ich wykazanie powinno odnosić się do ich rozumienia na gruncie przepisów odnoszących się do Nomenklatury Scalonej (CN).”. W wyroku z 27.05.2015 r. (I (...) 22/14, LEX nr 1773121) NSA w W. wywodził z kolei, że „dla grupowania i klasyfikowania pojazdów i nadawania im poszczególnych kodów CN nie mają wiążącego charakteru dowody wymagane przez przepisy o ruchu drogowym, takie jak: opinia diagnosty, wpis w dowodzie rejestracyjnym czy wyciąg ze świadectwa homologacji, a jedynie klasyfikacja dokonywana w oparciu o CN.” Z kolei WSA w Gdańsku w wyroku z 5.05.2015 r. (I SA/Gd 153/15, LEX nr 1759054) wywodzi, że „dowód rejestracyjny pojazdu nie decyduje o kwalifikacji pojazdu dla celów podatku akcyzowego, spełniając zupełnie inną rolę. Dowód rejestracyjny jest bowiem zasadniczo dokumentem stwierdzającym dopuszczenie pojazdu do ruchu. Organ podatkowy nie jest więc związany zawartym w dowodzie rejestracyjnym ustaleniem typu pojazdu jako samochodu osobowego czy ciężarowego, bowiem z punktu widzenia przepisów ustawy o podatku akcyzowym istotne jest dokonanie jego prawidłowej klasyfikacji do odpowiedniego kodu CN.” W innym wyroku z 5.05.2015 r. (I SA/Gd 151/15, LEX nr 1759051) WSA w Gdańsku wskazywał z kolei, że „w procesie klasyfikacji pojazdu zapisy dokonane w dowodzie rejestracyjnym, dokumencie homologacji, czy zaświadczeniu o przeprowadzonym badaniu technicznym pojazdu, jako sporządzone w oparciu o przepisy prawa o ruchu drogowym, mogą mieć jedynie znaczenie posiłkowe i w żadnym wypadku nie przesądzają automatycznie o kwalifikacji pojazdu dokonywanej w oparciu o Nomenklaturę Scaloną. Organy powinny dokonać klasyfikacji pojazdu w oparciu o pełny materiał dowodowy, w szczególności o informacje dotyczące cech pojazdu (użytkowych, parametrów technicznych) uzyskane od producenta lub jego przedstawiciela.” Dosadnie kwestię tą rozstrzygnął NSA w W. w wyroku z 10.02.2015 r. (I (...), LEX nr 1771810), wskazując że „dla celów poboru akcyzy istotna jest tylko klasyfikacja dokonywana w oparciu o przepisy klasyfikacyjne Scalonej Nomenklatury Taryfowej, a takie związanie sposobem klasyfikacji uniemożliwia uwzględnienie klasyfikacji tego samego wyrobu, przeprowadzonej dla celów rejestracyjnych. Dlatego irrelevantne z tego punktu widzenia jest określenie przez diagnostę rodzaju pojazdu jako ciężarowy w zaświadczeniu o przeprowadzonym badaniu technicznym pojazdu, czy też zarejestrowanie samochodu jako ciężarowy poza granicami kraju.”

Odnosząc się zaś do problematyki kwalifikowania danego pojazdu jako specjalnego przeznaczenia lub jako pojazdu towarowego, Sąd Rejonowy wskazuje na treść uzasadnienia wyroku NSA w W. z 27.05.2015 r. ( I (...) 192/14, LEX nr 1773106), który wskazywał jednoznacznie, że „noty wyjaśniające do kodu Nomenklatury Scalonej (...), nie pozostawiają żadnych wątpliwości, że aby zaliczyć pojazd do kategorii pojazdów specjalnych, muszą one być specjalnie skonstruowane i składać się z wyposażenia absolutnie zmieniającego zasadnicze przeznaczenie takiego pojazdu mechanicznego.” Z kolei w wyroku z 24.03.2015 r. ( I (...) 439/13, LEX nr 1675604) NSA w W. wskazywał, że „skoro samochód wyprodukowano z przeznaczeniem do przewozu osób - jako osobowy (taką posiada funkcję użytkową), taki był zamiar producenta i świadczy o tym wygląd wnętrza, to organ podatkowy dokonując klasyfikacji przedmiotowego samochodu prawidłowo dokona oceny pojazdu z punktu widzenia cech głównych, przeważających, a nie uzupełniających, mając jednocześnie na względzie, że pojazd ten nie mieści się w katalogu pojazdów specjalnych dla kodu (...).” Jak natomiast tą kwestię ujął WSA w Gliwicach w uzasadnieniu wyroku z 5.03.2015 r. ( (...)/GL (...), LEX nr 1676746) „sam fakt zarejestrowania pojazdu jako samochód specjalny pomoc drogowa w Niemczech czy w Polsce nie zwalnia transakcji jego nabycia automatycznie z opodatkowania akcyzą.” Z kolei WSA w Bydgoszczy w uzasadnieniu wyroku z 4.03.2015 r. ( I SA/Bd (...), LEX nr 1668968) wskazywał, że „dla wymiaru podatku akcyzowego nie jest ważne jakich przeróbek w pojeździe dokonuje jego użytkownik, aby dla celów rejestracyjnych nadać mu cechy właściwe pojazdowi ciężarowemu, ale decydujące znaczenie mają cechy jakie pojazdowi temu nadał producent.” W uzasadnieniu innego wyroku z 4.03.2015 r. ( I SA/Bd 889/14, LEX nr 1669068) WSA w Bydgoszczy wypowiadał się, że „główne przeznaczenie jest decydujące dla klasyfikacji pojazdów do odpowiedniego kodu Taryfy celnej. Przeznaczenie to określa ogólny wygląd samochodu i ogół jego cech, nadających mu zasadnicze przeznaczenie. Decydujące jest posłużenie się cechami projektowymi pojazdu, a nie cechami wynikającymi z dostosowania pojazdu do potrzeb aktualnego użytkownika.” Podobnie w uzasadnieniu wyroku z 3.03.2015 r. ( I SA/Bd 760/14, LEX nr 1669060) WSA w Bydgoszczy wskazywał, że „o zasadniczym przeznaczeniu pojazdu decyduje m.in. jego producent, który tworzy konstrukcję pojazdu zgodną z normami bezpieczeństwa i przepisami o ruchu drogowym, która ma odpowiadać określonemu przeznaczeniu pojazdu. Konstrukcyjnego przeznaczenia samochodów nie zmieniają ich użytkownicy dokonujący przeróbek czy adaptacji wnętrza do własnych potrzeb.” Podobnie NSA w W. w uzasadnieniu wyroku z 28.04.2015 r. ( I (...), LEX nr 1773001) jednoznacznie wypowiedział się, że „podstawowym kryterium wyróżniającym samochód osobowy jest przeznaczenie takiego pojazdu zasadniczo do przewozu osób, przy czym o takim przeznaczeniu muszą świadczyć cechy konstrukcyjne, wyposażenie pojazdu i ogólny wygląd. Samochód B. (...) jest samochodem osobowym w rozumieniu art. 100 ust. 4 u.p.a., a więc jest zasadniczo przeznaczony do przewozu osób.” Z kolei w uzasadnieniu wyroku z 19.03.2015 r. ( I (...), LEX nr 1773114) NSA w W. stwierdził, że „przy klasyfikacji pojazdu samochodowego jako wyrobu akcyzowego należy brać pod uwagę obiektywne cechy pojazdu, jego ogólny wygląd, cechy projektowe świadczące o charakterze pojazdu, jego konstrukcję i wyposażenie, które wskazują na zasadnicze przeznaczenie pojazdu. Zatem to te okoliczności powinny być przedmiotem dowodzenia i ustalania w postępowaniu podatkowym. Dla grupowania i klasyfikowania pojazdów i nadawania im poszczególnych kodów CN nie mają znaczenia obowiązujące w systemie prawnym przepisy o ruchu drogowym oraz przepisy w sprawie warunków technicznych, które pojazdy samochodowe powinny spełniać.” Natomiast w uzasadnieniu wyroku z 18.03.2015 r. ( I (...) 128/14, LEX nr 1772993) NSA w W. wskazał wprost, że „fakt przerobienia samochodu osobowego na ciężarowy, przy zachowaniu wszystkich cech i elementów konstrukcji oraz wyposażenia, które decydowały o jego pierwotnej funkcji i przeznaczeniu, nie może mieć istotnego znaczenia z punktu widzenia oceny prawidłowości klasyfikacji pojazdu.” Z kolei WSA w Olsztynie w uzasadnieniu wyroku z 25.02.2015 r. ( I SA/O. 920/14, LEX nr 1653022) wywodził, że „przy klasyfikacji określonego rodzaju pojazdu samochodowego nie chodzi o subiektywne przekonanie, czy nawet sposób faktycznego użytkowania konkretnego pojazdu lecz o obiektywne cechy samochodu pozwalające na stwierdzenie jego zasadniczego (dominującego) przeznaczenia.”

Z tych powodów same zapisy w dowodach rejestracyjnych czterech wskazanych w zarzutach samochodów oraz zapisy w zaświadczeniach o ich badaniach technicznych, że stanowią one samochód ciężarowy nie mogły decydować o uznaniu tych pojazdów za niepodlegające akcyzie w wypadku ich wewnątrzspółnotowego nabycia. Zasadnicze znaczenie ma bowiem ich konstrukcja, wygląd i zasadnicze przeznaczenie, którego nie zmienia chwilowa zmiana na pojazd innego rodzaju i to zmiana tania, łatwa do odwrócenia i nie ingerująca w samą konstrukcję.



Klasyfikacji tych samochodów należało dokonać w oparciu o kody CN, zawartych w nomenklaturze scalonej, z uwzględnieniem ogólnych reguł interpretacyjnych dla Nomenklatury Scalonej, uwag do poszczególnych działów i pozycji oraz wyjaśnień do Taryfy Celnej, a nie w oparciu o przepisy ustawy prawo o ruchu drogowym i wydanych na jej podstawie aktów wykonawczych, jak słusznie podkreślał Naczelnik Urzędu Celnego we W. w decyzjach wydawanych w sprawie P. B..

Z tych też powodów wywody zawarte w zeznaniach G. P. oraz w wyjaśnieniach oskarżonego P. B. co do tego, że samochody te były klasyfikowane jako ciężarowy i pomoc drogowa, są całkowicie oderwane od obowiązujących przepisów, gołosłowne i stanowią życzeniową linię obrony tego świadka, w sytuacji gdy grozi mu realnie odpowiedzialność karno skarbową.

Zwraca przy tym uwagę ewidentna sprzeczność w wyjaśnieniach oskarżonego, świadcząca o jego kłamstwie. Z jednej strony bowiem opisywał te elementy wyposażenia pojazdów, które miały jego zdaniem wskazywać na to, że są to samochody pomocy drogowej lub ciężarowe (k. 291, k. 295), utrzymywał że były prawidłowo klasyfikowane pod kątem podatkowym (k. 287), a z drugiej strony wywodził, że samochodów tych nie widział, nie sprawdzał, nie zapoznawał się z ich dokumentacją, nie zlecał ich badań technicznych. Z jednej strony oskarżony utrzymywał, że kwalifikacja pojazdów była rzetelna, a z drugiej strony nie potrafił nawet podać, jakie zmiany zostały przeprowadzone, żeby przywrócić ich osobowe przeznaczenie (k. 296).

Nie można też dać wiary zeznaniom G. P., że samochody te zaklasyfikował prawidłowo pod kątem przepisów prawa podatkowego. Nieprawidłowość ta jest bowiem oczywista, widoczna *prima facie*. Oklejenie taśmą luksusowanego pojazdu osobowego i włożenie do niego skrzynki z narzędziami, ani przejściowe wyjęcie tylnej kanapy nie zrobi z niego pomocy drogowej, ani samochodu ciężarowego, zwłaszcza jeżeli zamiarem nabywcy jest w rzeczywistości sprzedanie samochodu jako osobowego i takie jego następne użytkowanie.

Tego rodzaju machinacje, jakie miały miejsce w niniejszej sprawie w odniesieniu do czterech wyżej wskazanych samochodów stanowią typowe przestępstwo z art. 54 § 2 kks.

Należy pamiętać, że zgodnie z art. 105 ustawy o podatku akcyzowym w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru w postaci samochodu osobowego o pojemności silnika powyżej 2.000 cm<sup>3</sup> obowiązuje podwyższona stawka akcyzy, wynosząca aż 18,6% wartości pojazdu. (W przypadku samochodów o pojemności silnika do 2.000 cm<sup>3</sup> jest to tylko 3,1% wartości pojazdu).

Powyzsze wiąże się niestety z powszechnym procederem uchylania się od opodatkowania akcyzą w przypadku prowadzenia z zagranicy luksusowych samochodów o dużej pojemności silnika, poprzez fikcyjne rejestrowanie ich w innym państwie jako pojazd ciężarowy lub specjalnego przeznaczenia. Pojazdy, które są samochodami osobowymi w rozumieniu prawa akcyzowego, na skutek odmiennej definicji zawartej w ustawie prawo o ruchu drogowym, rejestruje się jako samochody nie podlegające akcyzie. W celu ukrycia faktycznego przeznaczenia pojazdu często stosuje się prowizoryczne przeróbki, polegające m.in. na zainstalowaniu kratki, czy tymczasowym usunięciu drugiego rzędu siedzeń, po czym po rejestracji pojazdu jako ciężarowego lub specjalnego przeznaczenia na terenie Polski, przywracane jest pierwotne osobowe przeznaczenie samochodu (por. Paweł Kaczmarek, „Mechanizmy ujawniania i zapobiegania wyłudzeniom podatku akcyzowego przez służbę celną w zwalczaniu przestępczości transgranicznej” w „Transgraniczna przestępczość związana z obrotem gospodarczym”, wydawnictwo KSiP, 2015 r., str. 80 – 82) W ten sposób sprawcy w sposób przestępczy starają się unikać konieczności zapłacenia 18,6% akcyzy, co w przypadku samochodów luksusowych stanowiłoby bardzo istotną część ceny.

Jako nieprzydatne dla rozstrzygnięcia sprawy Sąd uznał zeznania **M. S.** (k. 322 – 323), diagnosty z Podstawowej (...) przy ul. (...), ponieważ nie pamiętał okoliczności związanych z przeprowadzanymi badaniami technicznymi samochodów nabytych przez P. B., a potem G. P., poza potwierdzeniem, że wykonano je w datach wskazanych w wystawionych zaświadczeniach. Wyrażane przez świadka oceny co do klasyfikacji pojazdu jako pomocy drogowej lub

ciężarowego mają uzasadnienie ewentualnie w przepisach prawa o ruchu drogowym, ale nie na gruncie przepisów podatkowych, które kwestie te traktują odmiennie, co wynika z przytoczonego już wyżej orzecznictwa.

Podobnie nieprzydatne dla sprawy okazały się zeznania świadka **A. N.** (k. 323 – 325), który także nie pamiętał okoliczności związanych ze sprzedażą samochodów opisanych w akcie oskarżenia i nie pamiętał ani szczegółów transakcji ani osoby P. B. i G. P..

\* \* \*

W dalszej kolejności Sąd ustalił, że P. B. był sprawcą zarzucanego mu czynu, bo to on ponosi odpowiedzialność karno skarbową za uchylenie się od opodatkowania podatkiem akcyzowym od sprowadzonych z Niemiec czterech samochodów marki Audi, opisanych w zarzutach.

Jak to już wspomniano zgodnie z art. 100 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym w przypadku samochodu osobowego przedmiotem opodatkowania akcyzą jest nabycie wewnątrzspółnotowe samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

Zgodnie z art. 100 ust. 1 pkt 3 tej ustawy przedmiotem opodatkowania akcyzą jest również pierwsza sprzedaż na terytorium kraju samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym:

a) wyprodukowanego na terytorium kraju,

b) od którego nie została zapłacona akcyza z tytułu czynności, o których mowa w pkt 1 albo 2.

Co więcej zgodnie z art. 100 ust 2 ustawy o podatku akcyzowym w przypadku samochodu osobowego przedmiotem opodatkowania akcyzą jest również sprzedaż na terytorium kraju samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium kraju, następująca po sprzedaży, o której mowa w ust. 1 pkt 3, jeżeli wcześniej akcyza nie została zapłacona w należnej wysokości a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony.

Oznacza to, że podatek akcyzowy ciąży na:

- osobie, która dokonała nabycia wewnątrzspółnotowego;

- osobie sprzedającej po raz pierwszy na terenie Polski pojazd sprowadzony w ramach nabycia wewnątrzspółnotowego, jeżeli nie została od niego zapłacona akcyza z tytułu w/w czynności.

Moment powstania obowiązku podatkowego w niniejszych przypadkach regulowany jest przez art. 101 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, zgodnie z którym Obowiązek podatkowy z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym powstaje z dniem przemieszczenia samochodu osobowego z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju - jeżeli nabycie prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel nastąpiło przed przemieszczeniem samochodu na terytorium kraju. Pozostałe przypadki opisane w ust. 2 tego przepisu nie mają wobec tego zastosowania.

Zgodnie z art. 102 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, podatnikiem akcyzy od samochodów jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności, o których mowa w art. 100 ust. 1 lub 2.

Natomiast w świetle art. 102 ust. 2 tej ustawy w przypadkach, o których mowa w art. 101 ust. 2 pkt 1 i 2, jeżeli przemieszczenia samochodu osobowego z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju dokonał inny podmiot niż podmiot, który nabył prawo rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, podatnikiem jest

osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która nabyła prawo rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel.

P. B. utrzymywał, że o ile kupił m.in. cztery samochody opisane w zarzutach na terenie Niemiec, to zbył je na rzecz G. P. jeszcze przed ich sprowadzeniem na terytorium Polski, zatem nie jest podatnikiem podatku akcyzowego należnego przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu.

W tym zakresie należy zatem odwołać się do treści przedstawionej dokumentacji.

1) w przypadku samochodu A. (...) nr VIN (...) wiadomo, że:

- P. B. nabył ten samochód od firmy (...) na podstawie faktury nr (...) w dniu 8 kwietnia 2011 r. W aktach brak jest faktury zakupu, ale nabycie zostało ujęte w księgach oskarżonego i jego rejestrze zakupów (k. 92 – 93 akt 451000- (...) (...) (...) Urzędu Celnego). Do nabycia doszło gdy samochód znajdował się na terenie Niemiec;

- P. B. sprzedał ten samochód G. P. za fakturą VAT nr (...) z dnia 21 kwietnia 2011 r. (k. 99);

- badanie techniczne tego samochodu w stacji diagnostycznej w Polsce odbyło się już 21 kwietnia 2011 r. (k. 96), co oznacza, że w tym dniu samochód musiał być już we W., co oznacza że został do Polski sprowadzony wcześniej;

- w aktach znajduje się pisemne oświadczenie P. B. (k. 98) złożone do Urzędu Miejskiego W., w którym podał, że zakupił ten pojazd z zagranicy i że został sprowadzony do Polski bez tablic rejestracyjnych;

- w opisie przelewu należnej opłaty recyklingowej (k. 100) G. P. wskazał jako firmę wprowadzającą pojazd: (...) P. B.;

2) w przypadku samochodu A. (...) nr VIN (...) ustalono, że:

- P. B. nabył ten samochód od firmy A.M.M. (...) M.. (...) GmbH w B. na podstawie faktury nr (...) w dniu 1 kwietnia 2011 r. W aktach brak jest faktury zakupu, ale nabycie zostało ujęte w księgach oskarżonego i jego rejestrze zakupów (k. 43 – 45 akt 451000 - (...) 9110- (...) Urzędu Celnego). Do nabycia doszło gdy samochód znajdował się na terenie Niemiec;

- P. B. sprzedał ten samochód G. P. za fakturą VAT nr (...) z dnia 7 kwietnia 2011 r. (k. 58);

- badanie techniczne tego samochodu w stacji diagnostycznej w Polsce odbyło się już 6 kwietnia 2011 r. (k. 96), co oznacza, że w tym dniu samochód musiał być już we W., co oznacza że został do Polski sprowadzony wcześniej;

- opłata recyklingowa została zapłacona już 7 kwietnia 2011 r. (k. 62v) co oznacza, że samochód był w Polsce

3) w przypadku samochodu A. (...) nr VIN (...) ustalono, że:

- P. B. nabył samochód od firmy (...) n.v. w T. na podstawie faktury VAT nr (...) w dniu 7 czerwca 2011 r. W aktach brak jest faktury zakupu, ale nabycie zostało ujęte w księgach oskarżonego i jego rejestrze zakupów (k. 43 – 45 akt 451000 - (...) 9110- (...) Urzędu Celnego). Do nabycia doszło gdy samochód znajdował się na terenie Niemiec;

- P. B. sprzedał ten samochód G. P. za fakturą VAT nr (...) z dnia 27 czerwca 2011 r. (k. 149v);

- badanie techniczne samochodu zostało przeprowadzone w Polsce w dniu 27 czerwca 2011 r. (k. 154), co oznacza, że w tym dniu samochód musiał być już we W., co oznacza że został do Polski sprowadzony wcześniej;

- G. P. złożył wniosek o rejestrację tego samochodu w dniu 27 czerwca 2011 r. (k. 149);

- w opisie przelewu należnej opłaty recyklingowej (k. 153v) G. P. wskazał jako firmę wprowadzającą pojazd: (...) P. B.;

4) w przypadku samochodu A. (...) nr VIN (...) wiadomo, że:

- P. B. nabył samochód od firmy (...) n.v. w T. na podstawie faktury VAT nr (...) w dniu 19 września 2011 r. W aktach brak jest faktury zakupu, ale nabycie zostało ujęte w księgach oskarżonego i jego rejestrze zakupów (k. 43 – 45 akt 451000 - (...)9110- (...) Urzędu Celnego). Do nabycia doszło gdy samochód znajdował się na terenie Niemiec;
- P. B. sprzedał ten samochód G. P. za fakturą VAT nr (...) z dnia 3 października 2011 r. (k. 172v);
- badanie techniczne samochodu zostało przeprowadzone w Polsce w dniu 4 października 2011 r. (k. 178);
- G. P. złożył wniosek o rejestrację tego samochodu w dniu 5 października 2011 r. (k. 172);
- w opisie przelewu należnej opłaty recyklingowej (k. 177) G. P. wskazał jako firmę wprowadzającą pojazd: (...) P. B.;
- w aktach znajduje się pisemne oświadczenie P. B. z dnia 5 października 2011 r. (k. 176v) złożone do Urzędu Miejskiego W., w którym podał, że zakupił ten pojazd z zagranicy i że został sprowadzony do Polski bez tablic rejestracyjnych.

W ocenie Sądu wynika z tego, że wszystkie te samochody zostały sprowadzone z Niemiec do Polski, kiedy formalnie ich właścicielem był P. B., jakkolwiek technicznie transport tych pojazdów mógł się odbyć bez jego udziału, tak jak i przeprowadzenie potem badań technicznych w Polsce i rejestracja samochodów po ich sprzedaży G. P., co nie ma żadnego znaczenia.

G. P. jako świadek twierdził co prawda, że wskazywał w dowodach wpłaty opłat recyklingowych jako podmiot wprowadzający P. B., bo był to wymysł urzędników, którzy chcieli, żeby wskazał osobę widniejącą na fakturze niemieckiej, ale jego zeznania ponownie nie mają nic wspólnego z rzeczywistością.

W świetle przepisów ustawy z 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji, którą stosuje się także w przypadku pojazdów wprowadzonych na terytorium kraju w drodze importu lub wewnątrzwspólnotowego nabycia (art. 2 ust. 1), obowiązek uiszczenia opłaty recyklingowej wiąże się ze sprowadzeniem samochodu, a nie z jego rejestracją (art. 14). Zgodnie bowiem z art. 3 pkt 14 ustawy ilekroć mowa jest w niej o wprowadzającym pojazd - rozumie się przez to przedsiębiorcę będącego producentem pojazdu lub przedsiębiorcę prowadzącego działalność gospodarczą w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu. Zgodnie zaś z art. 3 pkt 16 ustawy, jeżeli mowa w niej o wprowadzeniu na terytorium kraju - rozumie się przez to wprowadzenie pojazdu po raz pierwszy na terytorium kraju w celu używania lub dystrybucji.

Tym samym G. P. musiał wskazać podmiot wprowadzający pojazd na terytorium Polski. Bynajmniej nie musiał wskazywać P. B. w dowodzie wpłaty opłaty recyklingowej na skutek wymysłów urzędników, skoro nie wskazał go przecież przy jednej z tych wpłat z dnia 7 kwietnia 2011 r. (k. 62v), a opłata została przyjęta i pojazd zarejestrowano.

Zeznania G. P. stoją też w sprzeczności z tym, że w dwóch przypadkach P. B. sam podpisał oświadczenia o sprowadzeniu samochodów z Niemiec bez tablic rejestracyjnych. Gdyby sprzedaż na rzecz G. P. nastąpiła jeszcze na terenie Niemiec, to takie oświadczenia złożyłby nabywca. P. B. twierdził co prawda (k. 290), że G. P. przynosił mu jakieś dokumenty do podpisania, ale nie wie jakie, ale takie wyjaśnienia po pierwsze są nielogiczne – trudno przyjąć, żeby oskarżony „w ciemno” podpisywał dokumenty bez zaznajomienia się z nimi i zapytania znajomego o ich cel – a po wtóre są bez znaczenia, skoro fakt ich podpisania po prostu oddaje rzeczywistość, tj. to, że to właśnie oskarżony był wprowadzającym pojazdy do Polski.

Na to, że samochody zostały sprowadzone do Polski przed ich sprzedażą G. P. wskazuje również porównanie dat wystawienia faktur, tożsamyh z datami dokonania sprzedaży, z datami badań technicznych tych samochodów we W..

Zarówno G. P., jak i P. B. na rozprawie wskazywali, że faktury te noszą rzeczywiste daty, bo nie było powodów, żeby stało się inaczej.

Jeżeli P. B. był w świetle prawa właścicielem tych samochodów w momencie ich sprowadzenia z Niemiec do Polski, to dla ustalenia, że jest podatnikiem podatku akcyzowego nie ma już znaczenia, czy technicznie samochody te przewiózł

do W. G. P. lub jakiś jego pracownik. Raz jeszcze przypomnieć należy, że zgodnie z art. 102 ust. 2 tej ustawy o podatku akcyzowym w przypadkach, o których mowa w art. 101 ust. 2 pkt 1 i 2, jeżeli przemieszczenia samochodu osobowego z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju dokonał inny podmiot niż podmiot, który nabył prawo rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która nabyła prawo rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel.

O ile zatem zarówno P. B., jak i G. P. twierdzili, że samochody te zostały sprowadzone do Polski po ich sprzedaży G. P., to taka wersja pozostaje w sprzeczności ze wskazanymi wyżej obiektywnymi dowodami z dokumentów.

\* \* \*

W rzeczywistości jednak okoliczność, kto – tj. czy P. B., czy G. P. – sprowadził wskazane wyżej samochody z Niemiec do Polski, pozostaje bez znaczenia, ponieważ zgromadzony materiał dowodowy wskazuje na ich współsprawstwo.

Współdziałanie nie musi polegać bowiem na podejmowaniu czynności czasownikowej stanowiącej znamię czynu (por. wyrok SN, OSNPG 1980 r., nr 1 poz. 1). Samo porozumienie, statuujące współsprawstwo, może mieć charakter dorozumiany. Wystarczy, że sprawy mają świadomość wspólnego wykonywania czynu zabronionego, a więc muszą przynajmniej wiedzieć o sobie i zdawać sobie sprawę, że podejmowana czynność składa się na realizację wykonywanej całości przedsięwzięcia (por. A. Zoll, K. Buchała, Kodeks karny, Komentarz, Zakamycze, 1998 r., t. I, str. 174). Do istoty współsprawstwa należy to, że każdy ze sprawców odpowiada za całość czynu zabronionego, w tym również za te jego elementy, których sam nie realizował.

W przypadku przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 kks, mimo że jest to przestępstwo indywidualne, a jego sprawcą jest podatnik, to współsprawstwo prowadzi do jednakowej odpowiedzialności podatnika i osoby z nim współdziałającej. Jak bowiem wywodzi Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z 26 marca 2014 r. (III KK 396/13, Biuletyn Prawa Karnego 2014 r., nr 4, 9 – 10) „Zgodnie z art. 9 § 2 k.k.s., okoliczność tzw. ściśle osobista, która wyłącza, łagodzi albo zaostrza odpowiedzialność karną, ale wyłącznie taką, która nie stanowi znamienia czynu zabronionego (a więc np. status nieletniości, stan psychiczny, uprzednią karalność lub niekaralność), uwzględnia się tylko do sprawy, którego ona dotyczy. A contrario, reguła ta nie dotyczy okoliczności należących do znamion czynu zabronionego, gdyż Kodeks karny skarbowy ściśle to zaznacza. Zgodnie z art. 20 § 2 k.k.s. do przestępstw skarbowych (ale już nie do wykroczeń o tym charakterze) stosuje się odpowiednio m.in. art. 21 § 2 k.k. Oznacza to, że możliwe jest, także na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, przypisanie współdziałania przy popełnieniu przestępstwa indywidualnego osobie, której wprawdzie nie dotyczy okoliczność osobista stanowiąca znamię czynu zabronionego, ale która wie o zachodzeniu tej okoliczności po stronie innego współsprawcy. Warunkiem odpowiedzialności jest więc nie posiadanie samemu danego przymiotu, ale wiedza o tej właściwości sprawy.” Jak wskazywał dalej Sąd Najwyższy „Warunkiem odpowiedzialności jest więc nie posiadanie samemu danego przymiotu, ale wiedza o tej właściwości sprawy (por. T. Grzegorzczak: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009, wyd. IV, s. 67). Podsumowując tę część rozważań wskazać należy, iż ze względu na recepcję w prawie karnym skarbowym przepisu o odpowiedzialności współdziałających za przestępstwa indywidualne, a więc gdy okoliczność osobista stanowi znamię czynu zabronionego, przypisanie R. A. przestępstwa tzw. oszustwa podatkowego było możliwe wobec poczynionego ustalenia, iż niezależnie od tego, czy on sam był podatnikiem podatku VAT, posiadał wiedzę o obowiązkach spoczywających na współsprawcach, to jest R. K. i M. R.” Podobnie Sąd Apelacyjny w Krakowie w uzasadnieniu wyroku z 3.02.2015 r. (II AKa 190/14, KZS 2015/3/56) podnosi, że „Współdziałający (podobnie podżegacz, pomocnik, współsprawca, sprawca kierowniczy lub wydający polecenie), który cechy znamiennej nie posiada, ponosi odpowiedzialność za przestępstwo indywidualne, jeżeli o danej okoliczności wiedział, to jest uświadamiał sobie, iż współdziała z podmiotem przestępstwa indywidualnego (art. 21 § 2 k.k.)” Z kolei Sąd Apelacyjny w Warszawie w uzasadnieniu wyroku z 24.01.2014 r. (II AKa 264/13, LEX nr 1419143) wywodzi, że „przepis art. 21 § 2 k.k. przesądza, iż współdziałający (podżegacz, pomocnik, współsprawca, sprawca kierowniczy lub wydający polecenie) ponosi odpowiedzialność za wchodzące w grę przestępstwo indywidualne, jeżeli o danej okoliczności wiedział (tzn. uświadamiał sobie, iż współdziała z podmiotem przestępstwa indywidualnego). W

ten sposób ustawodawca "zrównał" sytuację wszystkich współdziałających w przestępstwie indywidualnym. Jedynie okoliczności będące znamionami typu uprzywilejowanego mogą być uwzględniane tylko co do osoby, której dotyczą."

W tym zakresie należy zatem odwołać się do wyjaśnień oskarżonego i zeznań G. P..

**P. B.** wyjaśniał (k. 287), że kupił za granicą 4 samochody A. (spośród 8 wówczas nabytych pojazdów), żeby zarobić na ich sprzedaży w Polsce G. P.. Oskarżony twierdził, że wiedział, że G. P. takimi samochodami handluje i że je od niego kupi. Twierdził, że nawet tych samochodów nie widział, tylko po ich nabyciu sprzedał je G. P.. W ocenie Sądu oznacza to, że P. B. nabył takie samochody, jakie zostały mu wskazane przez G. P.. Musiał mieć pewność, że znajomy je od niego odkupi. Nie inwestowałby tak znaczny środków „w ciemno”, zwłaszcza że jego podstawową działalnością było prowadzenie pizzerii, a nie handel samochodami. Po wtóre świadczy o tym to, że bardzo szybko zbył je na rzecz znajomego. Sam G. P. twierdził jako świadek (k. 356v – 357), że w rzeczywistości P. B. kupił samochody dla niego i za jego pieniądze. Sam oskarżony stwierdził, że samochody te kupił, bo wiedział, że G. P. je od niego odkupi (k. 288).

Nie można natomiast dać wiary oskarżonemu, że nie miał pojęcia o tym, jakie samochody kupuje i jak należało je rozliczyć pod kątem podatku akcyzowego. Z jego wyjaśnień wynikałoby bowiem, że pojazdy te nabył nawet ich nie oglądając, nie sprawdzając stanu technicznego, nie oglądając dokumentacji (k. 287). Byłoby to niedorzeczne, gdyby działał sam. Jeżeli oskarżony je kupił, to dlatego, że wiedział od G. P., w jakim te samochody są stanie, jaką mają wartość. Realizował przecież de facto jego zamówienie. Gdyby P. B. nie znał stanu tych pojazdów, to nielogiczne byłoby dlaczego sprowadził samochody zarejestrowane w Niemczech jako ciężarowe lub pomoc drogowa. Jedynym wytłumaczeniem tego stanu rzeczy jest porozumienie pomiędzy P. B. i G. P. co do rodzaju nabywanych pojazdów. Z tych powodów oskarżony nie pamiętał nawet ile zapłacił za te samochody (k. 291), jaki był jego zysk z transakcji (k. 290).

Wyjaśnieniom oskarżonego, jakoby miał nie znać stanu technicznego i prawnego nabywanych i sprzedawanych G. P. samochodów przeczy już treść sprzeciwu złożonego w niniejszej sprawie przez oskarżonego (k. 239 – 241), a także jego pism składanych w toku postępowania kontrolnego, prowadzonego przez Urząd Celny, zatytułowanych „sprzeciw wobec przedłużenia kontroli” (por. k. 68 – 70 akt sprawy 451000- (...) (...) / BM dotyczącej samochodu A. (...) nr VIN (...), k. 88 – 90 akt sprawy 451000- (...) 9110- (...) dotyczącej samochodu A. (...) nr VIN (...), k. 77 – 79 akt sprawy 451000- (...) 9110- (...) dotyczącej samochodu A. (...) nr VIN (...)), z których wynika, że oskarżony doskonale zdawał sobie sprawę ze stanu tych pojazdów, a taką wiedzę mógł posiadać tylko ze ścisłej współpracy z G. P.. Oskarżony w oczywisty sposób miał wiedzę, jakie pojazdy nabył i sprzedał. O ile zatem oskarżony wyjaśniał także, że nie zna procedury rejestracyjnej, nie zajmował się wcześniej i nie zna procedur dotyczących sprowadzania samochodów z zagranicy, to w świetle powyższych dowodów jest to stwierdzenie niewiarygodne.

Na ścisłą współpracę P. B. i G. P. w zakresie nabycia, sprowadzenia i sprzedaży czterech samochodów opisanych w akcie oskarżenia, wskazuje również ewidentne manipulowanie przez nich dokumentami sprzedażowymi dotyczącymi tych pojazdów.

Zwraca uwagę manipulacja dokumentami związanymi z samochodem A. (...) nr VIN (...). Z akt sprawy wynika przecież, że:

1. P. B. sprzedał ten samochód G. P. w dniu 3 października 2011 r. za fakturą VAT nr (...) za 100.860 zł brutto (k. 172v);
2. W aktach znajduje się jednak faktura VAT nr (...) (k. 180), za którą G. P. sprzedaje ten sam samochód z powrotem za tą samą cenę P. B. w dniu 14 października 2011 r., mimo że pojazd ten był już w dyspozycji (...) S.A. (k. 171);
3. Następnie P. B. za fakturą VAT nr (...) z 17 października 2011 r. miałby sprzedać ten sam samochód (...) S.A. za kwotę 108.240 zł (k. 180v).

Podobna manipulacja dokumentami dotyczyła samochodu A. (...) nr VIN (...) akt sprawy wynika przecież, że:

1. P. B. sprzedał ten samochód G. P. w dniu 7 kwietnia 2011 r. za fakturą VAT nr (...) za 100.860 zł brutto (k. 58);
2. W aktach znajduje się jednak faktura VAT nr (...) (k. 57v), za którą G. P. sprzedaje ten sam samochód z powrotem za tą samą cenę P. B. w dniu 6 kwietnia 2011 r.;
3. Następnie G. P. za fakturą nr (...) z dnia 9 maja 2011 r. miałby sprzedać ten sam samochód (...) S.A. za kwotę 102.582 zł (k. 72).

P. B. w żaden sposób nie potrafił tego logicznie wytłumaczyć na rozprawie (k. 296). G. P. wskazywał zaś (k. 357v – 358, k. 359v), że sprzedaży zwrotnej w rzeczywistości nie było, a faktury wystawione przez niego P. B. były w rzeczywistości fikcyjne o służyły tylko do rozliczenia VAT, żeby „uproszczyć sobie procedurę.”

Godzi się przy tym podkreślić, że współpraca G. P. i P. B. nie miała charakteru jednorazowego. Doszło przecież do nabycia dwóch samochodów w kwietniu 2011 r., jednego na przełomie czerwca i lipca 2011 r. i jednego na przełomie września/października 2011 r. Obaj oskarżeni nie żyją w próżni, ale musieli się ze sobą kontaktować, rozmawiać. Byłoby całkowicie nieprawdopodobne, gdyby oskarżony miał pozostawać w błogiej nieświadomości odbywającego się z wykorzystaniem jego osoby oszustwa podatkowego, zwłaszcza że z G. P. łączyły go relacje koleżeńskie.

Z kolei **G. P.** wskazywał (k. 356 – 360), że sam zamierzał nabyć te cztery samochody, ale nie opłacił jeszcze wcześniejszych transakcji, więc poprosił swojego znajomego P. B. o ich kupienie i na ten cel przekazał mu własne pieniądze. Po ich nabyciu oskarżony niezwłocznie sprzedał mu te samochody i sam je sprowadził do Polski, zarejestrował, przerobił na osobowe, przerejestrował i sprzedał. G. P. twierdził, że rola oskarżonego ograniczyła się do formalnego kupna pojazdów i wystawienia mu faktury oraz wykonanie przelewów jego pieniędzmi. Takie też pisemne oświadczenia G. P. składał na piśmie z 8 maja 2014 r. złożonym w postępowaniu kontrolnym (por. k. 53, k. 87, k. 145, k. 169) i 21 maja 2014 r. (k. 92)

Zeznania te po części są wiarygodne. Sąd dał wiarę G. P., że to on chciał kupić samochody i poprosił o to P. B. i że przekazał mu na ten cel swoje pieniądze, jak również że samochody te fizycznie sprowadził do Polski, zajął się ich rejestracją i przeróbką. Jest to logiczne i znajduje oparcie w omówionych już wyżej dowodach z dokumentów.

Trudno natomiast dać wiarę, by poprosił P. B. o nabycie ich dla siebie, bo miał niespłacone wcześniejsze faktury, skoro G. P. miał środki na kupno za niemal 400.000 zł czterech samochodów A (...) i A6.

Przede wszystkim jednak nie sposób dać G. P. wiary co do tego, żeby P. B. ograniczył się tylko i wyłącznie do przelania jego pieniędzy na poczet ceny zakupu, formalnego nabycia samochodów i ich sprzedaży świadkowi, a w rzeczywistości nie miał żadnej wiedzy o przeprowadzanych transakcjach. Raz jeszcze należy podkreślić, że G. P. i P. B. pozostawali w relacjach koleżeńskich, nie przeprowadzili jednej transakcji, ale kilka w dłuższym okresie czasu, transakcje te wiązały się z zaangażowaniem znacznych środków finansowych i licznymi czynnościami technicznymi i urzędowymi. Nie sposób zatem przyjąć, żeby oskarżony nie interesował się sprawą, nie miał wiedzy o stanie nabywanych i sprzedawanych pojazdów. P. B. wiedział o obowiązujących przepisach akcyzowych, co wynika z jego własnych wyjaśnień. Sprowadził przecież w tym samym czasie i dla siebie samochody C i R., od których miał akcyzę zapłacić – jak twierdzi. Nie sposób przyjąć, żeby G. P. ukrył przed nim to, że samochody zamierza przerobić na osobowe i sprzedać. Przeciwnie w jednym wypadku to właśnie oskarżony faktycznie zbył samochód A. już jako osobowy na rzecz (...) S.A. Oskarżony jest dorosłym człowiekiem, prowadzącym działalność gospodarczą. Trudno, aby całkowicie zignorował rozeznanie się w znaczeniu dokonywanych czynności. Ponadto w aktach sprawy znajdują się podpisane przez oskarżonego protokoły przekazania kompletów dokumentacji pojazdów G. P. (k. 78, k. 189), wskazujące że oskarżony dysponował pełną dokumentacją i musiał posiadać odpowiednią wiedzę w zakresie przedmiotu sprzedaży. Nie można więc przyjąć, aby nie wiedział, o tym jakie samochody nabywa i sprzedaje, a także jakie jest ich rzeczywiste przeznaczenie.

Oczywiście wyjaśnienia oskarżonego i zeznania G. P. są częściowo ze sobą sprzeczne. P. B. nie potwierdzał, żeby realizował „zamówienie” znajomego, wywodząc jedynie że wiedział, że on te samochody od niego odkupi, bo prowadzi

taką działalność. Wyjaśniał, że ogłoszenia o sprzedaży tych samochodów znalazł sam w Internecie. Twierdził również, że zapłacił za nie z własnych środków. P. B. twierdził, że z transakcji otrzymał około 1.000 – 1.500 zł. G. P. wywodził niespójnie, że była to różnica pomiędzy fakturami nabycia i sprzedaży, a ewentualnie przysługa grzecznościowa. P. B. twierdził, że poznał G. P., kiedy leasingował samochód w (...). G. P. wskazywał, że była to dawna znajomość, jeszcze z lat szkolnych. Powyższe świadczy o tym, że oskarżony wyjaśniał w sposób pokrętny, obawiając się odpowiedzialności, ale nie wpływa to na ocenę całokształtu okoliczności faktycznych w sprawie.

Nie jest więc tak, że P. B. wyłącznie kupił samochody w Niemczech i je sprzedał G. P. i nie miał żadnego udziału w sprowadzeniu ich do Polski, ani nie ponosi żadnej odpowiedzialności za uchylenie się od opodatkowania.

P. B. wyjaśniał, że nie miał zamiaru dokonania oszustwa podatkowego, o czym miałyby świadczyć to, że za część pojazdów, które sprowadził z Niemiec, zapłacił akcyzę, kwalifikując je jako samochody osobowe. Wywody te są nielogiczne i nieuzasadnione. Jest prawdą, że P. B. oprócz czterech opisanych wyżej samochodów marki A (...) i A6 nabył także inne samochody osobowe, ale były to samochody stosunkowo tanie (kilkukrotnie tańsze od wskazanych wyżej czterech pojazdów) i o niewielkiej pojemności silnika, tj. C (...) , C (...) i R (...) oraz A (...) (por. k. 39v – 40). Akcyza od tych pojazdów objęta byłaby stawką 3,1% od ich wartości, a nie 18,6% Ponadto P. B. i tak wyłącznie samochód A (...) zakwalifikował jako osobowy, a pozostałe samochody jako ciężarowe.

Sąd podkreśla, że w postępowaniu karnym nie było możliwości skorzystania z relacji, jakie P. B. składał jako kontrolowany w postępowaniach kontrolnych (k. 79 – 80, k. 93 – 94, k. 160 – 162, k. 190 – 191), ponieważ był on wówczas pouczany o odpowiedzialności za złożenie fałszywych zeznań z art. 233 § 1 kk, wobec czego dotyczył ich zakaz dowodowy (art. 389 § 1 kpk a contrario). Jak wywodzi bowiem Sąd Okręgowy w Krakowie w uzasadnieniu wyroku z 16.07.2014 r., IV Ka 408/14, LEX nr 1488952 „skoro przeprowadzenie dowodu pochodnego w relacji do „wyjaśnień oskarżonego” może polegać jedynie na odczytaniu protokołów sporządzonych z „przesłuchania oskarżonego”, to nie ulega wątpliwości, że nie jest dopuszczalne odtwarzanie (również w inny sposób niż odczytanie) i wykorzystywanie protokołów „zeznań”, złożonych poprzednio przez oskarżonego „w charakterze świadka”. Innymi słowy, w świetle dyspozycji art. 389 § 1 k.p.k. dowodowe znaczenie mogą mieć w procesie karnym takie, i tylko takie, oświadczenia oskarżonego, które zostały przezeń złożone „w charakterze oskarżonego”.

\* \* \*

Sąd nie miał zatem żadnych wątpliwości, że P. B. dopuścił się tego, że prowadząc działalność gospodarczą pod nazwą P. B. (...), z siedzibą we W. przy ul. (...), działając w warunkach czynu ciągłego, wspólnie i w porozumieniu z inną osobą (tj. G. P.), uchylił się od opodatkowania poprzez nieujawnienie Naczelnikowi Urzędu Celnego we W. przedmiotów i podstawy opodatkowania w okresie od 06.04.2011 r. do 03.10.2011 r. z tytułu dokonanego nabycia wewnątrzspółnotowego samochodów osobowych marki:

- A (...), nr nadwozia (...), poj. silnika 2967 cm<sup>3</sup>, a określonego w decyzji podatkowej wydanej na podstawie wszczętego przez Naczelnika Urzędu Celnego we W. postępowania podatkowego o nr (...) - (...)9110- (...) z dnia 12.01.2015 r.

- A (...), nr nadwozia (...), poj. silnika 2967 cm<sup>3</sup>, a określonego w decyzji podatkowej wydanej na podstawie wszczętego przez Naczelnika Urzędu Celnego we W. postępowania podatkowego o nr (...) - (...)9110- (...) z dnia 12.01.2015 r.

- A (...), nr nadwozia (...), poj. silnika 2967 cm<sup>3</sup>, a określonego w decyzji podatkowej wydanej na podstawie wszczętego przez Naczelnika Urzędu Celnego we W. postępowania podatkowego o nr (...) - (...)9110- (...) z dnia 12.01.2015 r.

- A (...), nr nadwozia (...), poj. silnika 2698 cm<sup>3</sup>, a określonego w decyzji podatkowej wydanej na podstawie wszczętego przez Naczelnika Urzędu Celnego we W. postępowania podatkowego o nr (...) - (...)9110- (...) z dnia 12.01.2015 r.

przez co narażony został na uszczuplenie należny podatek akcyzowy w kwocie łącznej 49.000 zł,



co stanowiło przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Zgodnie z art. 54 § 2 kks 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

Jak to już wspomniano, karze przewidzianej przez powyższy przepis podlega tylko podatnik, który zachowa się w opisany sposób. Niemniej w razie współsprawstwa, na zasadzie art. 21 § 2 kk, karze podlegać będzie również osoba współdziałająca, która podatnikiem nie jest, jeżeli wiedziała o okolicznościach statuujących znamię indywidualne czynu. Wywodów prawnych w tym zakresie powielać nie trzeba.

W ocenie Sądu P. B. był podatnikiem podatku akcyzowego od wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdów wskazanych w akcie oskarżenia, skoro w czasie ich sprowadzenia do Polski był formalnie ich właścicielem. Nie ma znaczenia, kto faktycznie przewiózł te samochody do W. (art. 102 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym). Gdyby jednak nawet przyjąć odmiennie, że do zbycia pojazdów na rzecz G. P. doszło jeszcze na terenie Niemiec, to i tak P. B. odpowiadałby za czyn z art. 54 § 2 kks na zasadzie współsprawstwa.

Jak wskazuje Sąd Najwyższy w postanowieniu z 15.01.2015 r. (III KK 313/14, LEX nr 1648188) „czynu z art. 54 k.k.s. dopuścić się może jedynie osoba, na której ciąży określony ustawą podatkową obowiązek podatkowy odnośnie ujawniania samego przedmiotu opodatkowania lub podstawy tego opodatkowania, bądź też złożenia, niezbędnej dla takiego ujawnienia, deklaracji.” Z kolei Sąd Apelacyjny w Warszawie wyjaśniał w uzasadnieniu wyroku z 7.02.2014 r. (II AKa 429/13, LEX nr 1438282), że „w zależności od specyfiki danego podatku, czyn z art. 54 k.k.s. może zostać popełniony przez nieujawnienie przedmiotu opodatkowania tj. określonej przepisami prawa sytuacji faktycznej lub prawnej z której zaistnieniem związany jest obowiązek zapłaty podatku.” Odnosząc się natomiast do znamienia uszczuplenia należności publicznoprawnej, czy też narażenia jej na uszczuplenie, Sąd odwołuje się do wykładni zawartej w uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z 11.02.2003 r. (IV KKN 21/00, LEX nr 77435), w którym wskazano, że „narażenie na uszczuplenie podatku powinno być rozumiane jako działanie bądź zaniechanie biernego podmiotu stosunku prawnopodatkowego prowadzące do powstania różnicy między należną Skarbowi Państwa bądź jednostce samorządu terytorialnego kwotą podatku a kwotą przypadającą do uiszczenia według zeznania lub zgłoszenia straty. Narażeniem na uszczuplenie podatku jest przede wszystkim niezadeklarowanie należnej kwoty podatku, od którego uiszczenia sprawca się w ten sposób uchylił, a nadto w szczególności niezgłoszenie właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania, niezgłoszenie danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości.”

Tym samym do przypisania czynu z art. 54 § 2 kks sprawca nie musi podejmować szczególnych, oszukańczych zabiegów w celu wprowadzenia w błąd organu skarbowego, ale wystarczające jest, że nie złoży wymaganej prawem deklaracji i nie ujawni w ten sposób organowi podstawy opodatkowania.

Zgodnie z art. 106 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym podatnik z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego jest obowiązany po dokonaniu jego przemieszczenia na terytorium kraju, bez wezwania organu podatkowego złożyć deklarację uproszczoną, według ustalonego wzoru, właściwemu naczelnikowi urzędu celnego w terminie 14 dni, licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego, nie później jednak niż w dniu rejestracji samochodu osobowego na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. Zgodnie zaś z art. 106 ust. 3 tej ustawy podatnik z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego jest obowiązany po dokonaniu jego przemieszczenia na terytorium kraju, bez wezwania organu podatkowego dokonać obliczenia i zapłaty na rachunek właściwej izby celnej, akcyzy w terminie 30 dni, licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego, nie później jednak niż w dniu rejestracji samochodu osobowego na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

Nie budzi wątpliwości, że samochody A. (...) nr VIN (...), A. (...) nr VIN (...), A. (...) nr VIN (...) oraz A. (...) nr VIN (...) były samochodami osobowymi w rozumieniu klasyfikacji podatkowej CN, które zostały nabyte na terenie Niemiec i sprowadzone do Polski i że wobec tego należało złożyć właściwemu Naczelnikowi Urzędu Celnego deklarację

uproszczoną nabycia wewnątrzspółnotowego (...) w terminie 14 dni od daty nabycia wewnątrzspółnotowego i w terminie 30 dni licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego, nie później niż z chwilą rejestracji samochodu w kraju, dokonać zapłaty należnego podatku akcyzowego. Nie budzi także wątpliwości, że takie deklaracje nie zostały złożone i nie doszło do zapłaty podatku w terminie. Podatek ten został dopiero ustalony oskarżonemu P. B. prawomocnymi decyzjami Naczelnika Urzędu Celnego we W. z dnia 12 stycznia 2015 r. sygn. akt 451000 - (...)9110- (...), (...) - (...)9110- (...), (...) - (...)9110- (...) oraz (...) - (...)9110- (...) (k. 2 – 25).

Ustalając wysokość należnego podatku, Urząd Celny musiał odnieść się do wartości pojazdów będących przedmiotem nabycia wewnątrzspółnotowego w czasie powstania obowiązku podatkowego.

Zgodnie z art. 101 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym obowiązek podatkowy z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym powstaje z dniem przemieszczenia samochodu osobowego z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju - jeżeli nabycie prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel nastąpiło przed przemieszczeniem samochodu na terytorium kraju. W braku innych danych Urząd przyjął za datę przemieszczenia pojazdów z Niemiec do Polski daty ich badań technicznych na terenie Polski.

Zgodnie z art. 104 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, podstawą opodatkowania w przypadku samochodu osobowego jest kwota, jaką podatnik jest obowiązany zapłacić za samochód osobowy - w przypadku jego nabycia wewnątrzspółnotowego, z tym że w przypadku, o którym mowa w art. 101 ust. 2 pkt 3, podstawą opodatkowania jest średnia wartość rynkowa samochodu osobowego pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy.

Ponieważ P. B. nie przedstawił Urzędowi Celnemu faktur nabycia wskazanych wyżej samochodów na terenie Niemiec, Naczelnik Urzędu Celnego słusznie zdecydował określić wartość pojazdów na podstawie notowań na rynku krajowym, w dniu powstania obowiązku podatkowego, średniej ceny zarejestrowanego na terytorium kraju samochodu osobowego tej marki, tego samego modelu, rocznika oraz o przybliżonym stanie technicznym, co nabyte wewnątrzspółnotowo pojazdy osobowe. W tym celu Urząd sporządził wyceny pojazdów (k. 49 – 52, k. 83 – 86, k. 136 – 139, k. 165 – 168) na podstawie katalogu (...) (Stowarzyszenia (...) oraz (...)), obowiązujących w dniu powstania obowiązku podatkowego. Otrzymane wartości rynkowe zostały pomniejszone o brakujące elementy wyposażenia nadwozia, tj. tylne kanapy, komplety pasów bezpieczeństwa, a ponadto o podatek VAT w stawce 23% i podatek akcyzowy w stawce 18,6%. W ten sposób Naczelnik Urzędu Celnego wydał decyzje z dnia 12 stycznia 2015 r.:

- (...) - (...)9110- (...), określając P. B. na dzień 6 kwietnia 2011 r. zobowiązanie w podatku akcyzowym z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia samochodu A. (...) nr VIN (...) na kwotę 10.659,00 zł, przy przyjęciu jako podstawy opodatkowania kwoty 57.308,00 zł;
- (...) - (...)9110- (...), określając P. B. na dzień 21 kwietnia 2011 r. zobowiązanie w podatku akcyzowym z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia samochodu A. (...) nr VIN (...) na kwotę 11.565,00 zł, przy przyjęciu jako podstawy opodatkowania kwoty 62.175,00 zł;
- (...) - (...)9110- (...), określając P. B. na dzień 27 czerwca 2011 r. zobowiązanie w podatku akcyzowym z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia samochodu A. (...) nr VIN (...) na kwotę 14.357,00 zł, przy przyjęciu jako podstawy opodatkowania kwoty 77.188,00 zł;
- (...) - (...)9110- (...), określając P. B. nadzień 3 października 2011 r. zobowiązanie w podatku akcyzowym z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia samochodu A. (...) nr VIN (...) na kwotę 12.419,00 zł, przyjmując jako podstawę opodatkowania kwotę 66.768,00 zł.

Wymaga podkreślenia, że powyższe wyceny były bardzo oględne i nie przekraczały cen zakupu wykazanych w księgach prowadzonych przez P. B., których kopie znajdują się w aktach poszczególnych spraw Urzędu Celnego. Powyższe decyzje są prawomocne i nie ma możliwości kwestionowania ich w niniejszym postępowaniu. Opierając się na nich

Sąd podzielił zapatrywania oskarżyciela co do ustalenia wysokości narażonego na uszczuplenie podatku akcyzowego w łącznej kwocie 49.000 zł.

Oskarżony działał w ramach czynu ciągłego, ponieważ świadczy o tym jednorodność jego zachowania, powtarzalność, wykonywanie określonych czynności w ramach z góry przyjętego podziału ról, na przestrzeni kilku miesięcy. Wskazuje to na działanie w ramach powziętego z góry zamiaru. Sąd podkreśla ponadto, że przyjęcie takiej konstrukcji w niczym nie zmienia sytuacji oskarżonego, gdyż w razie potraktowania jego zachowań jako osobnych przestępstw skarbowych wymierzona mu kara byłaby taka sama.

Oskarżony działał w przekonaniu Sądu umyślnie w zamiarze bezpośrednim, w sposób zawiniony. Oceniony powyżej materiał dowodowy wskazuje, że znał obowiązujące przepisy o podatku akcyzowym, świadomie brał udział w nabyciu i sprowadzeniu z Niemiec do Polski luksusowych samochodów osobowych, które w celu uniknięcia opodatkowania przejściowo były przerabiane i rejestrowane na samochody specjalnego przeznaczenia i pomoc drogową i w ten sposób świadomie złamał prawo.

Wymierzając oskarżonemu karę Sąd miał na uwadze, że P. B. jest człowiekiem stosunkowo młodym, nigdy nie karany, prowadzącym od lat działalność gospodarczą, utrzymującym swoją rodzinę. Poza czynem będącym przedmiotem postępowania nic nie wskazuje na to, aby oskarżony był człowiekiem zdemoralizowanym lub systematycznie naruszającym prawo i normy społeczne. Ponadto należało uwzględnić jego rolę w ujawnionym procedurze, która była znacznie mniejsza, niż rola G. P.. Mniejszy był też zysk oskarżonego z dokonanego czynu. Ponadto to oskarżony został ostatecznie obciążony przez Urząd Celnny obowiązkiem zapłaty zaległego podatku akcyzowego wraz z odsetkami. Z drugiej strony przeciwko oskarżonemu przemawia to, że jego działanie doprowadziło do uszczuplenia podatkowego w kwocie 49.000 zł, którą trudno uznać za małą. Oskarżonego nie też nie usprawiedliwia. Nie działał z biedy, ani w atypowej sytuacji motywacyjnej, wpływającej istotnie na zawinienie – nie można za taką sytuację uznać próśby znajomego. Jego działanie było podjęte w ramach procedury powszechnie znanego jako bezprawny. Z tych powodów Sąd wymierzył oskarżonemu karę grzywny w wysokości 50 stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 80 zł. Taka kara będzie współmierna do stopnia winy oskarżonego i społecznej szkodliwości popełnionego przez niego czynu, a także będzie stanowić sprawiedliwą odpłatę za popełnione przestępstwo.

Sąd zasądził od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa koszty postępowania, w tym wymierzył mu opłatę w kwocie 400 zł. Oskarżony prowadzi działalność gospodarczą i uzyskuje przychody z pewnością pozwalające mu na uiszczenie takich kosztów bez uszczerbku utrzymania niezbędnego dla niego i jego rodziny.

## ZARZĄDZENIE

1. odnotować uzasadnienie;
2. odpis wyroku z uzasadnieniem doręczyć:
  - obrońcy oskarżonego zgodnie z wnioskiem;
  - Urzędowi Celnemu we W. celem rozważenia wszczęcia postępowania o czyn z art. 54 § 2 kks w stosunku do G. P.
3. kal. 14 dni.

Ww 17 marca 2016 r.