

Sygn. akt V KK 280/21

POSTANOWIENIE

Dnia 24 stycznia 2022 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Tomasz Artymiuk (przewodniczący)

SSN Piotr Mirek (sprawozdawca)

SSN Eugeniusz Wildowicz

Protokolant Justyna Kryńska - Szufnara

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Józefa Gemry,
w sprawie **R. Ś. oraz D. L.** skazanych z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1
pkt 1 k.k.s.
po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie
w dniu 24 stycznia 2022 r.,
kasacji, wniesionych przez obrońcę
od wyroku Sądu Okręgowego w Ś.
z dnia 18 listopada 2020 r., sygn. akt IV Ka [...] utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w W.
z dnia 18 marca 2020 r., sygn. akt III K [...],

**oddala kasację, a kosztami postępowania kasacyjnego
obciąża skazanych w częściach na nich przypadających.**

UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy w W., wyrokiem z dnia 27 marca 2018 r., sygn. akt II K (...), uznał oskarżonego R.Ś. za winnego popełnienia dwóch przestępstw skarbowych z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt. 1 k.k.s. oraz z art. 54 § 2 k.k.s., polegających na tym, że:

1. w dniu 26 lutego 2016 r., uchylał się od opodatkowania, nie ujawniając właściwemu organowi, to jest Naczelnikowi Urzędu Celnego w W., przedmiotu i

podstawy opodatkowania towaru w postaci wyrobów tytoniowych, to jest krojonego tytoniu do palenia o masie 2934 kg oraz suszu tytoniowego o masie 545 kg, bez polskich znaków skarbowych akcyzy, znajdujących się w pomieszczeniach magazynowych przy ul. (...) w Ś., przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy dużej wartości w kwocie 2.500.712 zł;

2. w dniu 26 lutego 2016 r., uchylał się od opodatkowania, w ten sposób, że nie ujawnił właściwemu organowi, to jest Naczelnikowi Urzędu Celnego w Z., przedmiotu i podstawy opodatkowania towaru w postaci wyrobów tytoniowych, to jest krojonego tytoniu do palenia o masie 39 kg oraz suszu tytoniowego o masie 100 kg, bez polskich znaków skarbowych akcyzy, znajdującego się w pomieszczeniach mieszkalnych i gospodarczych przy ul. (...), w miejscowości Ł., przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie 75.782 zł.

Oskarżonego D. L. oraz oskarżonego M. C. – co do którego nie wniesiono kasacji, uniewinnił od popełnienia zarzucanego im czynu z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 k.k.s., polegającego na tym, że w dniu 26 lutego 2016 r., działając wspólnie i w porozumieniu, uchylali się od opodatkowania, w ten sposób, że nie ujawnili właściwemu organowi, to jest Naczelnikowi Urzędu Celnego w W., przedmiotu i podstawy opodatkowania towaru w postaci wyrobów tytoniowych, to jest krojonego tytoniu do palenia o masie 2934 kg oraz suszu tytoniowego o masie 545 kg, bez polskich znaków skarbowych akcyzy, przez co narazili na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie 2.500.712 zł,

Od powyższego wyroku apelację wniósł obrońca oskarżonego R. Ś., kwestionując zaskarżone rozstrzygnięcie w całości i zarzucając obrazę przepisów prawa materialnego, a to art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 13 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym poprzez przypisanie oskarżonemu realizacji kompletu ustawowych znamion występku z art. 54 § 1 k.k.s., przy jednoczesnym niedostrzeżeniu potrzeby poczynienia ustaleń faktycznych w zakresie tego, czy oskarżony w dniu 26 lutego 2016 r. produkował lub uczestniczył w produkcji wyrobów tytoniowych, jak też by je wytwarzał, przetwarzał, bądź pakował, a więc że oskarżony był podatnikiem w rozumieniu art. 13 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym.

Stawiając taki zarzut obrońca wniósł o uniewinnienie oskarżonego od przypisanych mu czynów.

Oskarżyciel publiczny nie kwestionował wyroku Sądu Rejonowego w części dotyczącej oskarżonego R. Ś., zaskarżył go natomiast w części uniewinniającej oskarżonego D. L., podnosząc zarzut błędu w ustaleniach faktycznych, przyjętych za podstawę orzeczenia i wskazując, iż zgromadzony materiał dowodowy uzasadnia przypisanie D. L. sprawstwa zarzucanego mu przestępstwa skarbowego w formie pomocnictwa.

Sąd Okręgowy w Ś. wyrokiem z dnia 7 grudnia 2018 r., sygn. akt IV Ka (...), uchylił zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

Rozpoznając ponownie przedmiotową sprawę, Sąd Rejonowy w W., wyrokiem z dnia 18 marca 2020 r., sygn. akt III K (...), uznał D.L. za winnego tego, że w dniu 26 lutego 2016 r., działając wspólnie i w porozumieniu z inną ustaloną osobą, będąc podatnikiem podatku akcyzowego z tytułu produkcji wyrobów tytoniowych uchylał się od opodatkowania, nie ujawniając właściwemu organowi, to jest Naczelnikowi Urzędu Celnego w W., przedmiotu i podstawy opodatkowania towaru w postaci wyrobów tytoniowych, to jest krojonego tytoniu do palenia o masie 2934 kg oraz suszu tytoniowego o masie 545 kg, bez polskich znaków skarbowych akcyzy, znajdujących się w pomieszczeniach magazynowych przy ul. (...) w Ś., przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy dużej wartości w kwocie 2.500.712 zł, to jest popełnienia czynu z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s., za co wymierzył mu karę 10 miesięcy pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 400 stawek dziennych po 70 zł każda.

Tym samym wyrokiem uznał R. Ś. za winnego popełnienia dwóch przestępstw skarbowych polegających na tym, że:

1. w dniu 26 lutego 2016 r., będąc podatnikiem podatku akcyzowego z tytułu produkcji wyrobów tytoniowych, uchylał się od opodatkowania, nie ujawniając właściwemu organowi, to jest Naczelnikowi Urzędu Celnego w W., przedmiotu i podstawy opodatkowania towaru w postaci wyrobów tytoniowych, to jest krojonego tytoniu do palenia o masie 2934 kg oraz suszu tytoniowego o masie 545 kg, bez polskich znaków skarbowych akcyzy, znajdujących się w pomieszczeniach magazynowych przy ul. (...) w Ś., przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy dużej wartości w kwocie 2.500.712 zł, to jest czynu z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. i za to wymierzył mu karę 10 miesięcy pozbawienia wolności;

2. w dniu 26 lutego 2016 r., będąc podatnikiem podatku akcyzowego z tytułu posiadania wyrobów akcyzowych, nie ujawnił właściwemu organowi, to jest Naczelnikowi Urzędu Celnego w Z., przedmiotu i podstawy opodatkowania towaru w postaci wyrobów tytoniowych, to jest krojonego tytoniu do palenia o masie 39 kg oraz suszu tytoniowego o masie 100 kg, bez polskich znaków skarbowych akcyzy, znajdującego się w pomieszczeniach mieszkalnych i gospodarczych przy ul. (...), w miejscowości Ł., przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie 75.782 zł, to jest czynu z art. 54 § 2 k.k.s. i za to wymierzył mu karę grzywny w wymiarze 500 stawek dziennych po 70 zł każda.

Wyrok Sądu Rejonowego w W. zaskarżył obrońca oskarżonych. W odniesieniu do D. L. zarzucił obrazę przepisów prawa procesowego, a to:

1. art. 443 k.p.k. w zw. z art. 433 k.p.k. i art. 7 k.p.k., poprzez dokonanie ponownej oceny wyjaśnień oskarżonych i nieuwzględnienie jako wiarygodnych tych wyjaśnień przy ustaleniu stanu faktycznego sprawy, mimo iż środek zaskarżenia wniesiony przez prokuratora nie obejmował granicami zaskarżenia oceny dowodów, oskarżyciel publiczny nie wskazywał na uchybienie Sądu Rejonowego w tym zakresie, co oznacza, że Sąd Rejonowy przy ponownym rozpoznaniu sprawy dokonał odmiennej oceny wiarygodności wyjaśnień oskarżonych M.C. i D.L. wbrew zakazowi *reformationis in peius*;

2. art. 443 k.p.k. w zw. z art. 433 k.p.k., poprzez wydanie orzeczenia surowszego niż uchylone, bez uwzględnienia granic zaskarżenia na niekorzyść oskarżonych zawartych w apelacji wniesionej przez oskarżyciela publicznego i skazanie oskarżonego za czyn będący przestępstwem skarbowym z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s., w sytuacji gdy w środku zaskarżenia prokurator nie wnioskował o przypisanie oskarżonym sprawstwa przestępstwa skarbowego, co znamienne oskarżyciel publiczny w apelacji wskazał, iż czyn przypisany przez Sąd oskarżonemu nie został przez niego popełniony.

W zakresie, w jakim apelacja dotyczyła oskarżonego R. Ś., obrońca również zarzucił obrazę prawa procesowego, a to art. 443 k.p.k. poprzez zmianę opisu czynu i ustaleń faktycznych, co skutkowało przyjęciem, iż R.Ś. był podatnikiem podatku akcyzowego w związku z produkowaniem wyrobów tytoniowych, co stanowi wydanie orzeczenia surowszego w stosunku do rozstrzygnięcia Sądu pierwszej instancji, które nie zostało wcześniej zaskarżone na niekorzyść oskarżonego, co z kolei skutkowało uchybieniem przez Sąd Rejonowy zakazowi *reformationis in peius*.

Powołując się na sformułowane zarzuty obrońca wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i uniewinnienie oskarżonych.

Sąd Okręgowy w Ś., wyrokiem z dnia 18 listopada 2020 r., sygn. akt IV Ka (...), utrzymał w mocy zaskarżone orzeczenie.

Kasacje od powyższego wyroku wniósł obrońca oskarżonych D.L. i R. Ś.

Skarżący podniósł w stosunku do obu skazanych zarzut rażącej obrazę art. 457 § 3 k.p.k. w zw. z art. 433 § 2 k.p.k., polegającej na nierozważeniu i wadliwym, pobieżnym ustosunkowaniu się w pisemnym uzasadnieniu orzeczenia przez Sąd odwoławczy do zarzutów podniesionych w apelacji, jak i wspierającej je argumentacji, a przy tym na bezkrytycznym i arbitralnym zaakceptowaniu przez Sąd odwoławczy niewątpliwie nieprawidłowego przypisania sprawstwa czynu zarzucanego w akcie oskarżenia, wbrew treści art. 443 k.p.k., poczynionego przez Sąd pierwszej instancji, który to stan skutkował brakiem należytej kontroli odwoławczej orzeczenia Sądu Rejonowego, co w konsekwencji doprowadziło do tego, że obraza przepisów postępowania, której dopuścił się Sąd pierwszej instancji została inkorporowana do orzeczenia Sądu odwoławczego.

Mając na względzie powyższe, obrońca wniósł o uchylenie orzeczeń obu instancji i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu.

W pisemnej odpowiedzi na kasacje prokurator Prokuratury Okręgowej w Ś. wniósł o ich oddalenie jako oczywiście bezzasadnych. Obecny na rozprawie kasacyjnej prokurator Prokuratury Krajowej wniósł o oddalenie kasacji.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacje nie zasługiwały na uwzględnienie. Podniesione przez skarżącego zarzuty okazały się niezasadne, co skutkować musiało oddaleniem kasacji. Choć w realiach niniejszej sprawy, w odniesieniu do oskarżonego R. Ś. doszło do naruszenia prawa procesowego, to jednak nie miało ono rażącego charakteru i nie miało istotnego wpływu na treść zaskarżonego wyroku, a zatem nie mogło stanowić skutecznego zarzutu kasacyjnego. Rozstrzygnięcie Sądu pierwszej instancji, mimo przedstawionej niżej wadliwości, wynikającej – jak się wydaje – ze zbyt pochopnie podjętej przez Sąd odwoławczy decyzji o uchyleniu wyroku Sądu Rejonowego w stosunku do R.Ś., odpowiada prawu.

Zarówno w przypadku oskarżonego D.L., jak i oskarżonego R. Ś. skarżący zarzucił Sądowi odwoławczemu wadliwe rozpoznanie zarzutów apelacji w zakresie, w jakim odnosiły się one do kwestii granic zaskarżenia i naruszenia zakazu *reformationis in peius*.

Błąd ten miał przyjąć nieco inną postać w stosunku do każdego z oskarżonych.

Jak wynika z uzasadnienia wyroku Sądu Okręgowego w Ś. z dnia 7 grudnia 2018 r., sygn. akt IV Ka (...), uchybienie, które stało się przyczyną uchylenia wyroku Sądu pierwszej instancji w stosunku do R. Ś. sprowadzało się do braku ustalenia, z jakiego tytułu oskarżony był podatnikiem podatku akcyzowego – czy z racji posiadania wyrobów akcyzowych, czy też ich produkcji. W sytuacji gdy w ocenie Sądu Okręgowego możliwość przypisania oskarżonemu zarzucanych mu przestępstw z racji posiadania wyrobów akcyzowych, jawiła się jako oczywista, a jednocześnie Sąd ten miał świadomość ograniczeń wynikających z braku zaskarżenia wyroku na niekorzyść R. Ś. – czemu dał zresztą wyraz w swoich wątpliwościach co do możliwości „naprawienia” dostrzeżonego uchybienia - wydaje się, jak już wcześniej to sygnalizowano, że decyzja Sądu odwoławczego o wydaniu orzeczenia kasatoryjnego została podjęta zbyt pochopnie. Zauważyć w tym miejscu trzeba, że w realiach niniejszej sprawy przypisanie oskarżonemu R. Ś. zarzucanego mu przestępstwa ze względu na posiadanie wyrobów akcyzowych, zaś oskarżonemu D. L. ze względu na ich produkcję nie stanowiłoby o wewnętrznej sprzeczności wyroku. Z jednej strony, nie idzie tu bowiem o działanie w warunkach współsprawstwa, o którym mowa w art. 18 § 1 k.k., ale odmienne przesłanki uznania za płatnika podatku, z drugiej zaś oczywistym jest, że charakter niektórych zasad procesowych, takich jak np. reguła *ne peius*, w wielu przypadkach ogranicza możliwość korygowania tych wadliwości orzeczenia, które nie były przedmiotem zaskarżenia.

W sytuacji procesowej, w której pierwszy wydany w sprawie oskarżonego R.Ś. wyrok Sądu pierwszej instancji został zaskarżony wyłącznie na korzyść oskarżonego, Sąd odwoławczy i Sąd ponownie rozpoznający sprawę były związane zakazem *reformationis in peius*. (odpowiednio art. 434 k.p.k. i art. 443 k.p.k.). Generalnie rzecz ujmując, oznacza to, że niedopuszczalne było poczynienie takich modyfikacji opisu czynu i dokonanie takich ustaleń faktycznych, które pogorszyłyby sytuację oskarżonego.

Sąd pierwszej instancji, rozpoznając ponownie sprawę, uzupełnił opisy pierwotnie przypisanych oskarżonemu czynów o frazę: „będąc podatnikiem podatku akcyzowego z tytułu produkcji wyrobów tytoniowych”. Powyższa modyfikacja nie

naruszała wymienionego wyżej zakazu w zakresie wskazania, iż oskarżony był podatnikiem podatku akcyzowego. Status podatnika ma bowiem charakter normatywny, zaś okoliczności pozwalające uznać oskarżonego za podatnika zostały zawarte w opisie czynów, które zostały mu pierwotnie przypisane.

Ustaleniem niekorzystnym dla oskarżonego było natomiast powiązanie jego statusu podatnika podatku akcyzowego z produkcją wyrobów tytoniowych. W realiach rozpoznawanej sprawy pozostawało ono jednak bez wpływu na sytuację oskarżonego – nie rzutowało bowiem na zastosowanie innej, surowszej podstawy prawnej skazania i wymiaru kary. Słusznie zatem Sąd odwoławczy uznał, że zaskarżone apelacją orzeczenie nie było surowsze niż uchylone i tym samym nie naruszało zakazu płynącego z art. 443 k.p.k.

Zawarte w art. 54 § 1 k.k.s. znamię podatnika z jednej strony odsyła do art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (jedn. tekst: Dz.U. z 2022 r., poz. 143), który wskazuje, że podatnikiem akcyzy jest m.in. osoba fizyczna, która dokonuje czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym nie tylko producent wyrobów akcyzowych, lecz i podmiot „nabywający lub posiadający wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony”. Jednocześnie wiąże się także z art. 8 tejże ustawy, który w ust. 2 wskazuje, że przedmiotem opodatkowania akcyzą jest również „nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości a w wyniku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony”.

Opisy przypisanych oskarżonemu czynów, choć nie operowały wprost sformułowaniem „posiadał”, to w wystarczający sposób określały tę właśnie podstawę opodatkowania i wskazywały na posiadanie przez R. Ś. w dwóch lokalizacjach krojonego tytoniu do palenia i suszu tytoniowego, nieoznaczonego

znakami akcyzy. Posiadanie to miało miejsce w warunkach, o których mowa w art. 13 oraz art. 8 ustawy o podatku akcyzowym. Nie ulega zatem wątpliwości, że biorąc pod uwagę pierwotne opisy czynów, możliwe było przypisanie oskarżonemu odpowiedzialności za realizację znamion przestępstwa z art. 54 k.k.s. Typ ten wskazuje bowiem jedynie na zachowanie podatnika, polegające na uchylaniu się od opodatkowania. To, czy obowiązek zapłaty podatku wynikał będzie z posiadania, wytwarzania czy eksportu produktów akcyzowych pozostaje w istocie bez wpływu na możliwość przypisania sprawstwa. W realiach niniejszej sprawy, ze względu uwarunkowania procesowe, niewłaściwym postąpieniem było wywodzenie obowiązku podatkowego oskarżonego z faktu produkowania wyrobów akcyzowych, co jest z pewnością ustaleniem mniej korzystnym niż posiadanie, ale nie wyklucza to przypisania mu sprawstwa przestępstw z art. 54 § 1 k.k.s. i z art. 54 § 2 k.k.s. – właśnie ze względu na posiadanie wyrobów akcyzowych bez znaków skarbowych akcyzy.

Inaczej kształtuje się sytuacja oskarżonego D. L. Został on początkowo uniewinniony od popełnienia zarzucanego mu czynu. Prokurator wniósł od powyższego wyroku apelację na niekorzyść oskarżonego. W konsekwencji zakaz *reformationis in peius* obowiązywał tu jedynie w ograniczonym zakresie, na podstawie art. 434 § 1 pkt 3 k.p.k. Jako, że apelacja została wniesiona przez prokuratora, możliwość pogorszenia sytuacji oskarżonego ograniczona została nie tylko granicami zaskarżenia, ale i podniesionymi w apelacji uchybieniami.

Prawdą jest, że formułując zarzut prokurator wskazał, że w analizowanym przypadku nie powinno dojść do uniewinnienia oskarżonego, gdyż zgromadzony materiał dowodowy daje podstawę do przypisania mu sprawstwa w formie pomocnictwa do przestępstwa popełnionego przez oskarżonego R.Ś., zakwalifikowanego z art. 54 § 1 k.k.s., a Sąd odwoławczy uwzględnił powyższą apelację i uchylił wyrok, przekazując sprawę do ponownego rozpoznania, co w konsekwencji doprowadziło do przypisania oskarżonemu odpowiedzialności za współsprawstwo (z M. C.) do przestępstwa zakwalifikowanego z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. Powyższe, wbrew stanowisku skarżącego, nie oznacza naruszenia zakazu *reformationis in peius*, o którym mowa w art. 434 § 1 pkt 3 k.p.k.

Rację ma skarżący, gdy wskazuje, że w przypadku apelacji wniesionej na niekorzyść przez oskarżyciela publicznego sąd jest związany nie tylko kierunkiem zaskarżenia, ale także treścią zarzutów. Treści zarzutów nie sposób jednak utożsamiać z wnioskami apelującego, które nie są przecież dla sądu wiążące. O ile orzekające w sprawie oskarżonego Sądy związane były zarzutem błędu w ustaleniach faktycznych, to już w żadnej mierze nie można uznać, że wiązały je wnioski apelacji, w tym także te dotyczące wykładni bądź stosowania prawa. Treść skargi determinuje zakres uchybień, które sąd odwoławczy winien wziąć pod uwagę w procesie kontroli instancyjnej, ale nie określa w sposób wiążący możliwego rozstrzygnięcia sądu. Istotnym jest, że oskarżyciel kwestionował ustalenia Sądu pierwszej instancji wykluczające sprawstwo oskarżonego. To, jaką formę powinno ono zdaniem oskarżyciela przyjąć, jest rzeczą drugorzędną i nie mogło determinować treści przyszłego rozstrzygnięcia Sądu pierwszej instancji. Sąd ten nie naruszył zakazu *reformationis in peius*. Był bowiem uprawniony ocenić materiał dowodowy, dokonać na jego podstawie ustaleń faktycznych i oceny prawnej zachowania oskarżonego, o ile pozostawał w granicach zarzucanego oskarżonemu czynu.

Orzekając ponownie, Sąd pierwszej instancji powielił opis czynu, zawarty w akcie oskarżenia, uzupełniając go wskazaniem, że oskarżony D. L. był płatnikiem podatku akcyzowego z tytułu produkcji wyrobów tytoniowych. Okoliczność powyższa nie stanowiła nowego, leżącego poza granicami zaskarżenia ustalenia faktycznego. W toku postępowania ustalono, że oskarżony brał udział w pakowaniu tytoniu, którą to czynność przepis art. 99 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym uznaje za produkcję wyrobów tytoniowych. To z kolei nakazywało uznać oskarżonego za płatnika podatku akcyzowego, a więc podmiot zdalny do ponoszenia odpowiedzialności za przestępstwo z art. 54 § 1 k.k.s.

Mając na względzie powyższą argumentację, Sąd Najwyższy oddalił kasację. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono po myśli art. 637a k.p.k. w zw. z art. 636 § 1 k.p.k. i art. 633 k.p.k.

