

Sygn. akt V KK 281/21

POSTANOWIENIE

Dnia 8 września 2021 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Marek Motuk

w sprawie **G. C.**

skazanego z art. 54 § 1 k.k.s. i in.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej w dniu 8 września 2021 r.

na posiedzeniu w trybie art. 535 § 3 k.p.k.

kasacji wniesionej przez obrońcę

od wyroku Sądu Okręgowego w P.

z dnia 13 października 2020 r., sygn. akt XVII Ka [...],

zmieniającego częściowo wyrok Sądu Rejonowego w R.

z dnia 27 listopada 2019 r., sygn. akt II K [...]

p o s t a n o w i ł:

- 1. oddalić kasację jako oczywiście bezzasadną;**
- 2. obciążyć skazanego G. C. kosztami sądowymi postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

G. C. został oskarżony o to, że:

1. w okresie od co najmniej 15 września do 27 października 2016 roku w miejscowości Z., działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, czyniąc sobie z popełnienia przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu, będąc podatnikiem podatku akcyzowego w rozumieniu przepisu art. 13 ust. 1 pkt 1 i 2a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (Dz.U.201 8.1114 t.j.), uchylał się od opodatkowania w ten sposób, że nie ujawnił właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania, to jest wyrobu akcyzowego określonego

w art. 2 ust. 1 cytowanej wyżej ustawy, w postaci suszu tytoniowego oraz wyrobów tytoniowych, to jest tytoniu krojonego przeznaczonego do palenia z tytułu jego wyprodukowania poza składem podatkowym o łącznej wadze 15.960 kg, który bez uprzedniego oznaczenia go polskimi znakami akcyzy miał być następnie sprzedany, przy czym zamierzonego celu nie osiągnął z uwagi na zabezpieczenie tytoniu m.in. przez funkcjonariuszy ówczesnej Izby Celnej oraz posiadania wyrobu akcyzowego w postaci suszu tytoniowego o łącznej wadze 9.040 kg, przez co naraził na uszczuplenie należności wobec Skarbu Państwa o wielkiej wartości z tytułu podatku akcyzowego w łącznej wysokości 16 389 468 zł,

tj. o przestępstwo z art. 54 § 1 k.k.s. i art. 21 § 1 i 3 k.k.s. w zw. z art. 63 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s. w zw. z art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s.;

2. w okresie od co najmniej 15 września do 27 października 2016 roku w miejscowości Z., działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru oraz wspólnie i w porozumieniu z P. S. i innymi nieustalonymi osobami, bez wymaganego wpisu do rejestru producentów tytoniowych, wytworzył wyroby tytoniowe o znacznej wartości w postaci tytoniu krojonego przeznaczonego do palenia bez polskich znaków akcyzy o łącznej wadze 15.960 kg i wartości rynkowej 10 599 993,60 zł oraz usiłował wytworzyć ten wyrób tytoniowy z suszu tytoniowego o łącznej wadze 9.040 kg i wartości rynkowej 4 146 105,60 zł, lecz zamierzonego celu nie osiągnął z uwagi na zabezpieczenie linii do krojenia tytoniu i jego pakowania m.in. przez funkcjonariuszy ówczesnej Izby Celnej, czyniąc sobie z popełnienia tego przestępstwa stałe źródło dochodu,

tj. o przestępstwo z art. 12a ust. 2 w zw. z art. 14 ustawy dnia 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 206) w zw. z art. 12 k.k. i z art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 12a ust. 2 ustawy dnia 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 206) w zw. z art. 11 § 2 k.k.

Sąd Rejonowy w R. wyrokiem z dnia 27 listopada 2019 r., sygn. akt II K [...]:

1. w pkt 1 oskarżonego G. C. uznał za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu w pkt I, tj. przestępstwa z art. 54 § 1 k.k.s. i art. 21 § 1 i 3 k.k.s. w zw. z art. 63 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt i

2 k.k.s. w zw. z art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. i za to na podstawie art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. wymierzył mu karę 1 roku i 6 miesięcy pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 40 stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 100 zł;

2. w pkt 2 oskarżonego G. C. uznał za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu w pkt II, tj. przestępstwa z art. 12a ust. 2 w zw. z art. 14 ustawy z dnia 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 206) w zw. z art. 12 § 1 k.k. i z art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 12a ust. 2 ustawy dnia 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (tj. Dz.U. z 2017 r., poz. 206) w zw. z art. 11 § 2 k.k. i za to na podstawie art. 12a ust. 2 w zw. z art. 14 ustawy dnia 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 206) w zw. z art. 11 § 3 k.k. wymierzył mu karę 10 miesięcy pozbawienia wolności;

3. w pkt 3, na podstawie art. 85 k.k. i art. 86 § 1 k.k., wyżej orzeczone kary pozbawienia wolności połączył i wymierzył oskarżonemu G. C. karę łączną 2 lat pozbawienia wolności;

4. w pkt 4 – 6 zawarł rozstrzygnięcia co do oskarżonego P. S.;

5. w pkt 7 orzekł przepadek dowodów rzeczowych;

6. w pkt 8 orzekł o kosztach procesu.

Od ww. wyroku Sądu Rejonowego apelację wniosła obrońca G. C., zaskarżając to orzeczenie w całości (w zakresie dotyczącym tego oskarżonego).

Obrońca zarzuciła:

1. w zakresie dotyczącym czynu I (pkt 1 części dyspozytywnej wyroku):

- obrazę przepisów prawa materialnego, a to art. 54 § 1 k.k.s. poprzez jego zastosowanie wobec oskarżonego i uznanie, że oskarżony G. C. nie ujawnił właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania w ten sposób, że brał udział w produkcji wyrobów tytoniowych;

- obrazę przepisów prawa materialnego, a to art. 63 § 3 k.k.s. poprzez jego zastosowanie wobec oskarżonego G. C., pomimo że jego popełnienia dopuścić się może ten tylko, kto produkuje wyroby akcyzowe poza składem podatkowym;

- obrazę przepisów prawa materialnego, a to art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. poprzez jego zastosowanie i przyjęcie, że oskarżony G. C. uczynił sobie z popełnienia przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu;

2. w zakresie dotyczącym czynu II (pkt 2 części dyspozytywnej wyroku), błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, który miał wpływ na jego treść polegający na przyjęciu, że oskarżony G. C. wspólnie i w porozumieniu z P. S. i innymi nieustalonymi osobami wytwarzał wyroby tytoniowe o znacznej wartości w postaci tytoniu krojonego do palenia bez polskich znaków akcyzy;

3. w zakresie dotyczącym pkt 3 części dyspozytywnej wyroku, rażącą niewspółmierność orzeczonej kary łącznej 2 lat pozbawienia wolności oraz kary grzywny w wymiarze 40 stawek dziennych grzywny, przy ustaleniu jednej stawki dziennej na kwotę 100,00 zł, z uwagi na nienależyte uwzględnienie stopnia winy i stopnia społecznej szkodliwości czynu, celów zapobiegawczych i wychowawczych kary, uprzedniej niekaralności oskarżonego oraz sytuacji osobistej i zawodowej oskarżonego G. C..

Podnosząc powyższe, obrońca wniosła o:

1. zmianę wyroku i uniewinnienie G. C. od wszystkich zarzucanych mu czynów;
2. ewentualnie, z daleko posuniętej ostrożności procesowej, w razie niepodzielenia argumentów obrony, wyeliminowanie z opisu czynu I (pkt 1 części dyspozytywnej wyroku), iż oskarżony uczynił z popełniania przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu oraz wyeliminowanie art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. w zw. z art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. z kwalifikacji prawnej czynu i zmianę orzeczenia w zakresie kary poprzez orzeczenie, za czyn w pkt I i w pkt II kary łącznej z warunkowym zawieszeniem jej wykonania na okres próby.

Wyrok Sądu Rejonowego w R. został zaskarżony również apelacją obrońcy P. S..

Sąd Okręgowy w P. – po rozpoznaniu wniesionych apelacji – wyrokiem z dnia 13 października 2020 r., sygn. akt XVII Ka [...]:

1. w pkt I zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że:
 1. w punkcie 1
 - z opisu przypisanego oskarżonemu G. C. czynu (opisanego w pkt I części wstępnej zaskarżonego wyroku) wyeliminował ustalenie „czyniąc sobie z

popołnienia przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu”, a nadto z kwalifikacji prawnej tegoż czynu wyeliminował art. 21 § 1 i 3 k.k.s. w zw. z art. 63 § 3 k.k.s., art. 7 § 1 k.k.s. oraz punkt 2 artykułu 37 § 1 k.k.s.;

- z podstawy prawnej wymiaru kary wyeliminował art. 7 § 2 k.k.s. i obniżył wymierzoną oskarżonemu karę pozbawienia wolności do wysokości 1 roku i 4 miesięcy oraz obniżył karę grzywny do wysokości 35 stawek dziennych;

2. w punkcie 2,

- z opisu przypisanego oskarżonemu G. C. czynu (opisanego w pkt II części wstępnej zaskarżonego wyroku) wyeliminował ustalenie „czyniąc sobie z popołnienia tego przestępstwa stałe źródło dochodu”, a nadto przyjął, iż czyn oskarżonego wyczerpał znamiona przestępstwa z art. 12a ust. 2 ustawy o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych i art. 13 § 1 kk w zw. z art. 12a ust. 2 ustawy o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzania wyrobów tytoniowych w zw. z art. 12 § 1 k.k.;

- jako podstawę prawną wymiaru kary przyjął art. 12a ust. 2 ustawy o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzania wyrobów tytoniowych i obniżył wymierzoną karę pozbawienia wolności do wysokości 8 miesięcy;

3. w punkcie 3 w miejsce art. 85 kk. przyjął art. 85 § 1 k.k. i obniżył wymierzoną karę łączną do 1 roku i 8 miesięcy pozbawienia wolności;

4. w pkt I lit. d – I lit. f zawarł rozstrzygnięcie dotyczące P. S.;

5. w pkt II w pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymał w mocy;

6. w pkt III orzekł o kosztach procesu.

Kasację od ww. wyroku Sądu Okręgowego w P. wniósł obrońca G. C., zaskarżając to orzeczenie, w zakresie dotyczącym tego skazanego, w całości.

Obrońca zarzucił:

1. rażącą obrazę przepisu prawa materialnego, a to art. 54 § 1 k.k.s. przez jego niewłaściwe zastosowanie, skutkujące przyjęciem, że w sytuacji gdy G. C. - jako osoba, która wyprodukowała określone wyroby tytoniowe i posiadała susz tytoniowy - z pełną świadomością nie ujawnił właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania, dopuścił się wyczerpania kompletu ustawowych znamion przestępstwa skarbowego, o którym mowa w powyższym artykule, gdy tymczasem realizacja znamion przestępstwa ujętego w powołanym przepisie może nastąpić

tylko przy założeniu o legalności przedmiotu opodatkowania, którego to znamienia Sąd II Instancji nie ustalił zresztą w sposób kategoryczny, bowiem w sytuacji jego przestępnego pochodzenia lub niedopełnienia przez skazanego powinności ujawnienia faktu wytwarzania wyrobów tytoniowych oraz posiadania suszu tytoniowego, a zatem działania wbrew obowiązкови ustawowemu i nielegalnemu, jednoczesne podzielenie cytowanego poglądu Sądu Okręgowego w P. oznaczałoby w istocie akceptację dla przymuszenia pod groźbą kary do zgłoszenia wcześniej popełnionego przez siebie przestępstwa skarbowego, skoro skazany zmuszony byłby do oskarżania samego siebie oraz do dostarczania dowodów na siebie, co pozostaje w sprzeczności m.in. z zasadą *nemo se ipsum accusare tenetur*, wykluczającą w tak zakreślonych ramach odpowiedzialność karnoskarbową z art. 54 k.k.s.;

2. rażącą obrazę przepisów prawa procesowego, a to art. 433 § 2 k.p.k. i art. 457 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., polegającą na nienależytym rozpoznaniu zarzutów apelacji obrońcy skazanego, skupionych wokół obrazu przepisów prawa materialnego, a to art. 54 § 1 k.k.s., wyrażającym się nierozważeniem dwóch konkurencyjnych poglądów dotyczących kwestii, czy przedmiotem opodatkowania może być działalność sprzeczna z prawem, przestępcza, czy też jest nią wyłącznie działalność legalna, nieustaleniem tej kwestii w sposób kategoryczny, przy czym uwzględnić należy, że jeżeli działalności oskarżonego przypisać właśnie ten drugi charakter, to dochodzi do sprzeczności pomiędzy treścią uzasadnienia zaskarżonego wyroku o jego sentencją, w której Sąd Okręgowy w P. rozstrzygnął o winie skazanego w zakresie czynu polegającego na prowadzeniu działalności gospodarczej w zakresie wytwarzania wyrobów tytoniowych bez wpisu do rejestru producentów wyrobów tytoniowych, a zatem wbrew ustawie, a przez to w sposób nielegalny, przy jednoczesnym redukcyjnym ujęciu, iż skazany wytwarzał wyroby tytoniowe oraz posiadał susz tytoniowy, wobec czego miał obowiązek ujawnić ten fakt właściwemu organowi podatkowemu (s. 6 uzasadnienia), niezależnie od tego czy przedmiot opodatkowania został wykonany lub powstał z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa (s. 5 uzasadnienia);

3. rażącą obrazę przepisów prawa materialnego, a to art. 3 ust. 2 oraz z art. 12a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz

wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (tekst jednolity: Dz. U. 2018 r., poz. 2352) w zw. z art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tekst jednolity: Dz. U. 2021 r., poz. 162) poprzez ich niewłaściwe zastosowanie skutkujące przypisaniem skazanemu odpowiedzialności za czyn z art. 12a ust. 2 ustawy o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych, pomimo, iż nie zostało ustalone aby działania G. C. miały w ogóle odpowiadać definicji działalności gospodarczej w zakresie wytwarzania wyrobów tytoniowych, z prowadzeniem której to aktywności skorelowany jest dopiero obowiązek wpisu do rejestru producentów wyrobów tytoniowych, sankcjonowany zastosowanym przez Sąd ad quem przepisem, przy czym dostrzeżone przez ten Sąd okoliczności, skupione wokół nieuzyskania przez skazanego z przypisanego mu procederu jakiegokolwiek dochodu czy też wyeliminowanie przez Sąd Okręgowy w P. z opisu czynów przypisanych oskarżonemu ustaleń odnośnie uczynienia sobie przez skazanego z popełniania przestępstw skarbowych stałego źródła dochodu, zdają się przemawiać za tym, że niespełnione pozostają wobec skazanego normatywne przesłanki konstytutywne prowadzenia działalności gospodarczej jakimi są zarobkowość oraz wykonywanie działalności we własnym imieniu, w wyniku czego na skazanym nie ciążył obowiązek wpisu do stosownego rejestru;

4. rażącą obrazę przepisów prawa procesowego, a to art. 433 § 2 k.p.k. i art. 457 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., polegającą na zbiorczym do zarzutów apelacji obrońcy skazanego w zakresie sprawstwa skazanego co do obu przypisanych przestępstw, ograniczeniem się w zakresie czynu z art. 54 k.k.s. do literalnego powielenia rozważań Sądu Najwyższego, zawartych w treści uzasadnienia postanowienia, wydanego w sprawie sygn. akt III KK 313/14, ale w szczególności niepoczynieniem jakichkolwiek rozważań w treści uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia, które przemawiałyby za przypisaniem skazanemu odpowiedzialności i realizacji przez zachowania G. C. wszystkich znamion czynu z art. 12a ust. 2 ustawy o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych, pomimo, że wina i sprawstwo skazanego były kwestionowane apelacją, w treści którego to środka odwoławczego obrońca G. C. domagał się w pierwszej kolejności uniewinnienia skazanego od wszelkich zarzucanych temu skazanemu czynów, tj. także w zakresie powołanego przestępstwa, co obligowało Sąd

Okręgowy w P. do merytorycznej kontroli wyroku Sądu Rejonowego w R. w obszarze wyznaczonym zakresem zaskarżenia oraz wnioskami apelacji, a nie jedynie formalnego stwierdzenia o zasadności lub bezzasadności zarzutów lub wniosków zawartych w środku odwoławczym, i brakiem rozważania tychże wniosków, tym bardziej, że przepis art. 12a ust. 2 ustawy o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych Sąd II instancji uczynił podstawą skazania G. C..

Wskazując na powyższe zarzuty, obrońca wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku Sądu Okręgowego w P. w całości oraz o przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania w powołanym zakresie.

Prokurator, przedstawiając pisemną odpowiedź na stanowisko obrońcy, wniósł o oddalenie kasacji jako oczywiście bezzasadnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Wniesioną kasację należało uznać za oczywiście bezzasadną.

Kasacja jest nadzwyczajnym środkiem zaskarżenia, którego cel stanowi eliminacja z obiegu prawnego orzeczeń dotkniętych najpoważniejszymi uchybieniami, mogącymi wywrzeć wpływ na treść orzeczenia. Skuteczny zarzut kasacyjny musi więc wskazywać na naruszenie znaczącej rangi, nie może zaś stanowić polemiki z niesatysfakcjonującym strony rozstrzygnięciem sądu drugiej instancji. Z uwagi na wyjątkowy charakter kasacji, strona może ją wnieść jedynie z powodu uchybień wymienionych w art. 439 k.p.k. lub innego rażącego naruszenia prawa, jeżeli mogło mieć ono istotny wpływ na treść orzeczenia (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 17 października 2018 r., sygn. akt II KK 58/18).

Z całkowicie pozbawiony racji należało uznać sformułowany przez skarżącego zarzut naruszenia art. 54 § 1 k.k.s. Wymaga podkreślenia, że zarzut ten był przedmiotem apelacji obrońcy, a sąd odwoławczy odniósł się do przedstawionej na jego poparcie argumentacji, konstatując, że w realiach niniejszej sprawy do obrazu wymienionego przepisu nie doszło. W szczególności należy tu podkreślić, że sąd *ad quem* w sposób jednoznaczny wypowiedział się co do kwestii charakteru przedmiotu opodatkowania, o którym mowa w art. 54 § 1 k.k.s., uznając, że może nim być również działalność inkryminowana. W tym kontekście nie można podzielić stanowiska autora kasacji, że sąd drugiej instancji odniósł się do

rzecznej kwestii nienależycie, tj. z rażącym naruszeniem art. 433 § 2 k.p.k. i art. 457 § 3 k.p.k. Z uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika, że sąd *ad quem* swoje stanowisko oparł na aktualnym orzecznictwie sądowym, tj. na poglądach zawartych w postanowieniach Sądu Najwyższego z dnia 22 listopada 2011 r. (IV KK 270/11) oraz 15 stycznia 2015 r. (III KK 313/14), mając jednocześnie na uwadze odmienne zapatrywania doktryny na tę problematykę oraz przywołane w uzasadnieniu apelacji postanowienie składu 7 sędziów Sądu Najwyższego, które wydane zostało w sprawie o sygn. I KZP 36/95. Skarżący w omawianym zarzucie obraży prawa materialnego skoncentrował się na próbie przeforsowania stanowiska odmiennego niż przyjęte przez sąd odwoławczy, podnosząc, że *„realizacja znamion przestępstwa z art. 54 § 1 k.k.s. może nastąpić tylko przy założeniu o legalności przedmiotu opodatkowania”*, preferując tym samym pogląd konkurencyjny w odniesieniu do przyjętego w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku. Wypada tu nadmienić, że problematyka charakteru przedmiotu opodatkowania z art. 54 k.k.s. została wnikliwie rozważona przez Sąd Najwyższy przy okazji rozpoznawania wymienionych wyżej spraw o sygnaturach IV KK 270/11 oraz III KK 313/14. W uzasadnieniu orzeczenia zapadłego w tej ostatniej sprawie, Sąd Najwyższy w sposób szczegółowy zilustrował zaistniałe rozbieżności w omawianym przedmiocie, wobec tego nie ma potrzeby ponownego ich przedstawiania.

Istota podniesionego zarzutu kasacyjnego w postaci naruszenia prawa materialnego, sprowadzała się zatem do uznania przez skarżącego, że sąd drugiej instancji podzielił niewłaściwy jego zdaniem pogląd interpretacyjny w zakresie wykładni art. 54 § 1 k.k.s., przedstawiając w tym względzie odmienne stanowisko, jakie sformułowane zostało również w orzecznictwie i doktrynie prawa karnego skarbowego. Odnosząc się do powyższego, wyjściowo wypada przypomnieć, że obraża prawa materialnego poprzez błędną wykładnię prawa polega na wadliwej interpretacji przepisu, która to interpretacja prowadzi do oceny, że w ustalonym stanie faktycznym przepis ma lub nie ma zastosowania. Jak już wspomniano, w doktrynie i orzecznictwie prawa karnego można odnotować rozbieżne poglądy na temat charakteru przedmiotu opodatkowania w kontekście art. 54 § 1 k.k.s. Istota tej różnicy sprowadza się przede wszystkim do odpowiedzi na pytanie, czy przedmiotem opodatkowania może być wyłącznie działalność legalna, czy również

działalność sprzeczna z prawem, w tym działalność przestępcza. Sąd odwoławczy, rozpoznając apelacyjny zarzut naruszenia art. 54 § 1 k.k.s., opowiedział się za szerszym ujęciem interpretacyjnym, uznając, że opodatkowanie powinno obejmować także te czynności, które choć były niezgodne z prawem, mogłyby być dokonane jako legalne.

Rozważając zarzut błędnej wykładni prawa w opisanym przypadku, należy odwołać się do przyjętego w orzecznictwie Sądu Najwyższego stanowiska, że w sytuacji, gdy interpretacja konkretnego przepisu nie jest jednolita, a orzekający w sprawie sąd opowie się za jednym z konkurencyjnych poglądów, nie może być uznany za zasadny i skuteczny zarzut obrazy prawa materialnego, pod tym jednak warunkiem, że sąd swoje stanowisko przekonująco uzasadni. W tym wypadku nie można skutecznie zarzucić orzekającym w sprawie sądom, że rażąco naruszyły ten rozbieżnie interpretowany przepis prawa materialnego, jako że każdy z nich zgodnie z zasadą samodzielności jurysdykcyjnej (art. 8 k.p.k.), miał prawo i obowiązek samodzielnie rozstrzygać zagadnienia prawne (zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 23 marca 2016 r., IV KK 49/16; tak też w ww. postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2015 r., III KK 313/14).

Sąd *ad quem* w niniejszej sprawie dokonał analizy ustalonego zachowania skazanego w aspekcie przepisów ustawy o podatku akcyzowym, stwierdzając, że skazany miał obowiązek ujawnić fakt wytwarzania wyrobów tytoniowych i posiadania suszu tytoniowego właściwemu organowi podatkowemu – i to niezależnie od tego, czy dopełnił warunków określonych ustawą z dnia 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych. Swoje stanowisko sąd odwoławczy oparł na poglądzie wyrażonym w uzasadnieniu postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 22 listopada 2011 r., sygn. IV KK 270/11, w którym stwierdzono, że art. 13 obowiązującej ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.) nie wprowadza dodatkowych wymogów podmiotowych do uzyskania statusu podatnika akcyzy (tak jak to czyniła w art. 35 ust. 1 obowiązująca do dnia 30 kwietnia 2004 r. ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50), zaś art. 8 tej ustawy, wymieniający czynności podlegające opodatkowaniu akcyzą, nie czyni rozróżnień dla sytuacji wykonywania ich „legalnie” bądź „nielegalnie”. Nadto,

sąd odwoławczy odnotował zawarte w uzasadnieniu postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2015 r. (III KK 313/14) stwierdzenie, że art. 5 ustawy o podatku akcyzowym wprost stanowi, że czynności lub stany faktyczne, o których mowa m.in. w jej art. 8 ust. 1-5, są przedmiotem opodatkowania akcyzą niezależnie od tego, czy zostały wykonane lub powstały z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa. Sąd drugiej instancji dostrzegł więc, że podjęta przez skazanego aktywność mogła być prowadzona legalnie, a zatem mogła podlegać obowiązkowi podatkowemu, co jest stwierdzeniem kluczowym i różnicującym sytuację nielegalnego wytwarzania wyrobów tytoniowych z okolicznościami składającymi się na przestępstwo paserstwa, sutenerstwa czy kuplerstwa, które w obowiązującym systemie prawnym nie mogą zostać zalegalizowane. Wymaga też odnotowania, że przyjęta przez sąd odwoławczy wykładnia – jak wynika to również z przywołanych wyżej judykatów – zgodna jest z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, z którego wynika, że niektóre czynności, nawet zakazane przez prawo, mogą być przedmiotem opodatkowania. Podkreśla się przy tym, że dla potrzeb opodatkowania nie można czynić generalnego rozróżnienia pomiędzy czynnościami, o ile tylko w tym zakresie mogą one konkurować z czynnościami wykonywanymi legalnie. Opodatkowanie powinno zatem obejmować te czynności, które co prawda były niezgodne z prawem, jednakże mogłyby one być dokonane jako legalne, i bez wątplenia podlegałyby wówczas opodatkowaniu. W ocenie Trybunału zasada neutralności podatku, a także względy odmowy konkurencji, wymagają bowiem, aby czynności wykonywane nielegalnie podlegały opodatkowaniu, o ile tylko w tym zakresie istnieje konkurencja pomiędzy sektorem legalnym a nielegalnym. Jednakże gdy nie jest możliwa jakakolwiek konkurencja pomiędzy sektorem nielegalnym a legalnie podejmowanymi czynnościami, opodatkowanie czynności nielegalnych jest wykluczone (np. nie jest możliwe opodatkowanie obrotu narkotykami czy też stręczycielstwa, prostytutki itp.) (por. orzeczenia: C - 283/95 z 11 czerwca 1998 r. *Karlheinz Fischer vs Finanzamt Donaueschingen*; C-3/97 z 28 maja 1998 r. *Regina vs J.C. Goodwin & E. T. Unstead* oraz C-455/98 z 29 czerwca 2000 r., *Tullihallitus vs Karpo Salmets and Others*).

Sąd *ad quem*, aprobuując na gruncie niniejszej sprawy przedstawiony wyżej pogląd na temat charakteru przedmiotu opodatkowania, o którym mowa w art. 54 § 1 k.k.s., dokonał zestawienia istotnych jego elementów z realiami odnoszącymi się do działań skazanego, uznając je – jak wynika z całokształtu przedstawionego uzasadniania – za zbieżne i mające zastosowanie w przedmiotowej sprawie. U podstaw zaskarżonego rozstrzygnięcia legło zatem stanowisko interpretacyjne, w którym przedmiotowi opodatkowania – w kontekście art. 54 § 1 k.k.s. – nadano szeroki zakres. Nie można jednak uznać, aby przeprowadzona i uzasadniona przez sąd *ad quem* wykładnia prowadziła do rażącego naruszenia prawa materialnego. Uzasadnienie podniesionego zarzutu kasacyjnego sprowadzało się w istocie do prostego przeciwstawienia odmiennego poglądu niż przyjęty przez sąd odwoławczy. Skarżący nie wykazał jednak skutecznie jakichkolwiek błędów w rozumowaniu organu *ad quem*, jak też nie podniósł zarzutu, że ustalony stan faktyczny nie pozwala na odwołanie się do przyjętego stanowiska, względnie nie dostarczył nowych argumentów prawnych, ograniczając się w tym zakresie do przywołania obszernych fragmentów publikacji komentatorów, którzy prezentują odmienne stanowisko. Sam zarzut obrońcy o sprzeczności, która miałaby występować między zapadłym w sprawie rozstrzygnięciem w zakresie odpowiedzialności karnej skazanego z art. 12a ustawy o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych a zacytowanym przez obrońcę fragmentem uzasadnienia zaskarżonego wyroku (str. 5 kasacji) – zdaje się wynikać z niezrozumienia wyводу sądu odwoławczego w tym przedmiocie, który przecież odniósł się do relewantnego z punktu widzenia przyjętej przezeń wykładni art. 54 § 1 k.k.s. ustalenia, że przypisane skazanemu czynności, które choć były niezgodne z prawem, mogłyby być dokonane jako legalne po spełnieniu warunków przewidzianych w ustawie. Argumentacja odnosząca się do kwestii samooskarżenia była także w omawianym kontekście przedmiotem uwagi Sądu Najwyższego przy wydawaniu ww. orzeczeń.

Oczywiście bezzasadnym okazał się również zarzut kasacji skierowany przeciwko rozstrzygnięciu, w którym przypisano skazanemu odpowiedzialności za czyn z art. 12a ust. 2 ustawy o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (zarzut nr III kasacji). Należy tu wskazać, że dla możliwości przypisania tego przestępstwa irrelevantna jest kwestia działania sprawcy w

ramach działalności gospodarczej, o czym przekonuje treść uchwały Sądu Najwyższego z dnia 30 listopada 2004 r. (I KZP 23/04) i zawarta w jej uzasadnieniu argumentacja. Dokonana przy wydaniu rzeczony uchwały analiza prawna art. 12a ust. 1 wymienionej ustawy – choć poczyniona na gruncie sprawy dotyczącej wyrobu alkoholu etylowego – jasno wskazuje, że dla bytu przestępstwa polegającego na prowadzeniu wskazanej w tym przepisie działalności bez wymaganego wpisu do rejestru (a taką jest również wytwarzanie wyrobów tytoniowych), nie jest konieczne, aby działania sprawcy odpowiadały definicji działalności gospodarczej. Skarżący w omawianym przedmiocie ponownie ograniczył się do wyartykułowania poglądu odmiennego, nie przedstawiając jakiegokolwiek argumentacji na jego uzasadnienie, stąd też nie ma potrzeby czynienia szerszych odniesień do stanowiska kasacji w tym zakresie.

Sąd odwoławczy rozważył również w sposób zupełny zarzut błędu w ustaleniach faktycznych w zakresie czynu przypisanego skazanemu z art. 12a ust. 2 ww. ustawy, odnosząc się do wszystkich twierdzeń obrońcy w tym przedmiocie. Podstawy odpowiedzialności karnej i rozważania na temat realizacji przez skazanego znamion rzeczony przestępstwa, zostały przedstawione w uzasadnieniu wyroku sądu *a quo*. Zgodnie zaś z art. 433 § 1 k.p.k. sąd odwoławczy zobowiązany był do rozpoznania sprawy w granicach zaskarżenia i podniesionych zarzutów, a w zakresie szerszym – czego jednak nie stwierdzono – w przypadku zaistnienia sytuacji określonych w art. 435 k.p.k., art. 439 § 1 k.p.k., art. 440 k.p.k. i art. 455 k.p.k. Sąd *ad quem* tymczasem – jak wskazano wyżej – rozpoznał podniesiony zarzut błędu w ustaleniach faktycznych (jedyne zarzut dotyczący czynu z pkt II wyroku skazującego), kasacja natomiast nie wykazała, aby w tym względzie zostały pominięte określone elementy argumentacji zawartej w apelacji obrońcy. Wobec tego nie sposób uznać, aby sąd odwoławczy w omawianej materii dopuścił się rażącego naruszenia dyspozycji art. 433 § 2 k.p.k. i art. 457 § 3 k.p.k.

Reasumując, wszystkie podniesione w omawianej kasacji zarzuty były oczywiście bezzasadne, co przy braku wystąpienia okoliczności podlegających uwzględnieniu przez Sąd Najwyższy z urzędu, pozwoliło na oddalenie wniesionego środka na posiedzeniu w trybie art. 535 § 3 k.p.k. Ta zaś konkluzja czyniła

beprzedmiotowym rozpoznanie wniosku o wstrzymanie wykonania orzeczenia na podstawie art. 532 § 1 k.p.k.

Zgodnie z art. 636 § 1 k.p.k. w zw. z art. 637a k.p.k., obciążono skazanego kosztami sądowymi postępowania kasacyjnego.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy orzekł jak w postanowieniu.