

POSTANOWIENIE

Dnia 18 listopada 2025 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Andrzej Stępka

po rozpoznaniu w dniu 18 listopada 2025 r.
na posiedzeniu w trybie art. 535 § 3 k.p.k.
sprawy M. O. skazanego z art. 271 § 1 i 3 k.k. i inne,
z powodu kasacji wniesionej przez obrońcę skazanego
od wyroku Sądu Okręgowego w Łodzi
z dnia 8 listopada 2024 r., sygn. akt V Ka 219/24,
zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego dla Łodzi - Śródmieścia w Łodzi
z dnia 26 października 2023 r., sygn. akt IV K 670/20,

p o s t a n o w i ł

- 1. oddalić kasację obrońcy skazanego jako oczywiście bezzasadną;**
- 2. obciążyć skazanego kosztami sądowymi za postępowanie kasacyjne.**

[J.J.]

UZASADNIENIE

Na mocy wyroku Sądu Rejonowego dla Łodzi-Śródmieścia w Łodzi z dnia 26 października 2023 r., sygn. akt IV K 670/20, oskarżonego M. O. (obok innych współoskarżonych) uznano za winnego dokonania czynu:

- wyczerpującego dyspozycję art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. w brzmieniu obowiązującym w dniu 31 grudnia 2016 r. w zw. z art. 2 § 2 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. wymierzono mu karę 7 lat pozbawienia wolności i karę grzywny w wysokości 250 stawek dziennych po 65 złotych każda (pkt 1 wyroku);

- wyczerpującego dyspozycję art. 271 § 1 i 3 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w brzmieniu obowiązującym w dniu 31 grudnia 2016 r. w zw. z art. 4 § 1 k.k. - i za to na podstawie art. 271 § 3 k.k. i art. 33 § 2 k.k. wymierzono mu karę roku i 8 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w wysokości 300 stawek dziennych po 65 złotych każda (pkt 2 wyroku);

- wyczerpującego dyspozycję art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w brzmieniu obowiązującym w dniu 31 grudnia 2016 r. w zw. z art. 2 § 2 k.k.s. - i za to na podstawie art. 62 § 2 k.k.s. wymierzono mu karę roku i 8 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w wysokości 300 stawek dziennych po 65 złotych każda (pkt 3 wyroku);

- na podstawie art. 8 § 2 k.k.s. Sąd orzekł, że spośród kar wymierzonych oskarżonemu M. O. w punktach 2-3 wykonaniu podlega wyłącznie kara orzeczona w punkcie 2 (pkt 4 wyroku);

nadto, oskarżonego M. O. uznano za winnego dokonania czynu wyczerpującego dyspozycję art. 300 § 2 k.k. w brzmieniu obowiązującym w dniu 31 grudnia 2016 r. w zw. z art. 4 § 1 k.k. i za to na podstawie art. 300 § 2 k.k. wymierzono mu karę roku i 6 miesięcy pozbawienia wolności (pkt 5);

na podstawie art. 85 § 1 k.k. i art. 86 § 1 i § 2 k.k. w zw. z art. 39 § 2 k.k.s. w miejsce jednostkowych kar pozbawienia wolności wymierzonych w punkcie 1, 2 i 5 wymierzono oskarżonemu M. O. karę łączną 8 lat pozbawienia wolności, a w miejsce jednostkowych kar grzywny orzeczonych w punktach 1 i 2 łączną karę grzywny w wysokości 450 stawek dziennych po 65 złotych każda (pkt 6);

Zasądzono też od każdego z oskarżonych kwoty po 1.500 złotych tytułem częściowego zwrotu kosztów sądowych za postępowanie w I instancji, zwalniając od ich ponoszenia w pozostałej części (pkt 20).

Postępowaniem tym było objętych także trzech innych współoskarżonych.

Od tego wyroku apelację wniósł obrońca oskarżonego M. O., który zaskarżył to orzeczenie w całości i na podstawie art. 427 § 1 i § 2 k.p.k. i art. 438 pkt. 2 i 3 k.p.k. zarzucił naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na treść orzeczenia, a to art. 7 k.p.k., art. 8 k.p.k., art. 410 k.p.k., art. 424 k.p.k., art. 422 § 3 k.p.k., art. 45 Konstytucji RP, art. 6 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, skutkiem czego doszło do błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia; nadto, na podstawie art. 438 pkt 1 k.p.k. zarzucił rażące naruszenie przepisu prawa materialnego, to jest art. 54 k.k.s., poprzez jego wadliwą interpretację i błędne zastosowanie polegające na przyjęciu, że działanie przestępne (w myśl ustaleń faktycznych Sądu I instancji) podlega obowiązkowi zgłoszenia jako podstawy opodatkowania właściwemu organowi podatkowemu.

Apelacje zostały wniesione także przez obrońców trójki pozostałych oskarżonych. Po rozpoznaniu wszystkich apelacji Sąd Okręgowy w Łodzi wyrokiem z dnia 8 listopada 2024 r., sygn. akt V Ka 219/24, w pkt 1 zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że:

a/ uchylił rozstrzygnięcia o karach łącznych wymierzonych oskarżonemu M. O. zawarte w punkcie 6;

b/ obniżył karę pozbawienia wolności wymierzoną oskarżonemu M. O. w punkcie 1. do 3 (trzech) lat i 3 (trzech) miesięcy;

c/ uchylił zawarte w punkcie 3. rozstrzygnięcie o wymierzeniu oskarżonemu M. O. kary roku i 8 miesięcy pozbawienia wolności, zaś wymierzoną mu w tym punkcie grzywnę obniżył do 200 stawek dziennych ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 65 złotych;

d/ obniżył karę pozbawienia wolności wymierzoną oskarżonemu M. O. w punkcie 5. do 10 miesięcy;

e/ na podstawie art. 39 § 2 k.k.s. w zw. z art. 2 § 2 k.k.s. w zw. z art. 39 § 1 k.k.s. orzekł wobec oskarżonego M. O. karę łączną pozbawienia wolności w wymiarze 3 lat i 6 miesięcy - w miejsce kar jednostkowych pozbawienia wolności orzeczonych za przestępstwa z punktów I, II i IV aktu oskarżenia oraz karę łączną grzywny w wymiarze 300 stawek dziennych ustalając wysokość jednej stawki na

kwotę 65 złotych, w miejsce kar jednostkowych grzywny orzeczonych za przestępstwa z punktów I i II aktu oskarżenia;

- w pozostałej części zaskarżony wyrok utrzymał w mocy (pkt 2 wyroku);
- a także zwolnił wszystkich oskarżonych od obowiązku zapłaty kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze.

Od powyższego wyroku Sądu odwoławczego kasację wniósł obrońca skazanego M. O., który na podstawie art. 519 k.p.k. oraz 525 § 1 k.p.k. zaskarżył go w części - to jest punktach 1a – e. Na podstawie art. 523 k.p.k. oraz 526 § 1 k.p.k. zarzucił „skrajnie rażące naruszenie przepisu prawa materialnego, to jest art. 11 k.k. poprzez jego wadliwą interpretację oraz niezastosowanie, skutkujące przypisaniem winy i sprawstwa skazanego M. O. za 3 odrębne przestępstwa, pomimo, że stanowią one jeden czyn. Argumentując powyższe przytoczyć wystarczy opis każdego z czynów - przypisanych jako odrębne przestępstwo, w punktach 1-3 wyroku:

1/ w zakresie ustaleń z punktu 1 - <<nie ujawnił właściwemu organowi podatkowemu, przedmiotu opodatkowania - sprzedaży wyrobu akcyzowego w postaci suszu tytoniowego, w ilości 536.050,80 kilogramów na rzecz nieustalonych osób (...) przez co doprowadził do uszczuplenia podatkowego w zakresie podatku akcyzowego wielkiej wartości, w łącznej kwocie 245.854.358,91 zł>>;

2/ w zakresie ustaleń z punktu 2 – wystawił faktury VAT na rzecz podmiotów: Z. O.; M. B.; X; B., <<w których poświadczył nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne, tj. sprzedaży suszu tytoniowego w ilości 536.050,80 kilogramów wyżej wymienionym podmiotom, podczas gdy w rzeczywistości transakcje takie nie miały miejsca>>;

3/ w zakresie ustaleń z punktu 3 - wystawił faktury VAT na rzecz podmiotów: Z. O.; M. B.; X T.; B., <<które wystawił w sposób nierzetelny i poświadczył w nich sprzedaż suszu tytoniowego w ilości 536.050,80 kilogramów, wyżej wymienionym podmiotom, podczas gdy w rzeczywistości transakcje takie nie miały miejsca>>.

W ocenie skarżącego zacytowane powyżej fragmenty opisu przypisanych jako odrębne przestępstwa <<czynów>> nie budzą wątpliwości co do tego, że we wszystkich 3 punktach mamy do czynienia z jednym, tożsamym zresztą działaniem sprawcy. Zgodnie z dyspozycją art. 11 k.k. ten sam czyn stanowić może tylko jedno

przestępstwo, zatem fakt jego skrajnie rażącego naruszenia nie budzi żadnych wątpliwości, przez co dalsze jego omówienie w tym miejscu wydaje się niecelowym, czyniąc tym samym kasację oczywiście zasadną wyłącznie z tego tytułu”.

Dodatkowo obrońca zarzucił „rażące naruszenie przepisów postępowania, w stopniu determinującym treść skarżonego orzeczenia, to jest art. 433 § 2 k.p.k. w związku z art. 457 § 3 k.p.k. w związku z art. 7 i art. 410 k.p.k. i art. 424 § 1 k.p.k. poprzez brak przeprowadzenia kontroli odwoławczej podniesionego w apelacji zarzutu naruszenia przepisów postępowania, mających istotny wpływ na treść orzeczenia, a to art. 7 k.p.k., art. 8 k.p.k., art. 410 k.p.k. oraz 424 k.p.k., art. 422 § 3 k.p.k., art. 45 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, art. 6 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności poprzez:

- brak samodzielnego ustalenia stanu faktycznego przez Sąd I instancji, a to poprzez dosłowne powtarzanie zapisów aktu oskarżenia oraz orzeczeń, wydawanych w ramach postępowań podatkowych, (...) zaakceptowany bezkrytycznie przez Sąd Okręgowy;

- dowolną w miejsce swobodnej ocenę zebranego w sprawie materiału dowodowego, a to w zakresie dania przymiotu wiarygodności zeznaniom W. E. , <<etatowego>> skruszonego przestępcy, który co najmniej w kilku postępowaniach powiela konsekwentny sposób pomawiania innych osób w zakresie popełnionych przezeń czynów zabronionych, co jednakże nie spotkało się z żadną refleksją ze strony Sądu I instancji, pomimo braku zgodności prezentowanego stanowiska z zasadami doświadczenia życiowego i logicznego rozumowania, zaniechanie przeprowadzenia jakiejkolwiek weryfikacji twierdzeń W. E. , chociażby poprzez wykonanie <<testu prawdy>> treści jego depozycji, przypisanie przymiotu wiarygodności treści wyjaśnień/zeznań W. E. , w zakresie, w jakim przyznał się do popełnienia zarzucanego mu czynu pomimo występowania oczywistych, istotnych sprzeczności tego źródła dowodowego z innymi dowodami, także uznanymi przez Sąd za wiarygodne”.

Kasacja zarzucała także „nierozpoznanie zarzutu naruszenia przepisu prawa materialnego, to jest art. 54 k.k.s. poprzez jego błędną interpretację, oraz wadliwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że M. O. jako podatnik podatku VAT, zaniechał działania polegającego na złożeniu stosownej deklaracji właściwemu

organowi podatkowemu w związku z popełnieniem przezeń czynu zabronionego, skutkiem którego powstało zobowiązanie podatkowe”.

W konkluzji obrońca wniósł o uchylenie wyroku Sądu odwoławczego oraz poprzedzającego go wyroku Sądu Rejonowego dla Łodzi-Śródmieścia w Łodzi i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji, względnie uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu w Łodzi do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

W odpowiedzi na wniesioną kasację Prokurator Prokuratury Regionalnej w Łodzi wniósł o oddalenie jej jako oczywiście bezzasadnej.

Sąd Najwyższy zważył co następuje.

Kasacja wniesiona przez obrońcę skazanego M. O. okazała się bezzasadna i to w stopniu oczywistym, o jakim mowa w art. 535 § 3 k.p.k. Analiza zarzutów kasacyjnych nie wykazała, by w sprawie doszło do rażącego naruszenia prawa z art. 523 § 1 k.p.k.

Analiza sentencji wyroku Sądu I instancji nie prowadziła do wniosku by możliwe było uznanie trzech przypisanych skazanemu M. O. przestępstw za jeden czyn zabroniony – jak by sobie tego życzył obrońca, co miałoby nastąpić na podstawie art. 11 k.k. Zgodnie z art. 11 § 1 k.k. - „Ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo”. Jednak w niniejszej sprawie, z uwagi na karnoskarbowy charakter popełnionych przestępstw, nie było możliwe analizowanie tego przepisu bez odniesienia się do skutków istnienia normy art. 8 k.k.s. Sąd Najwyższy w uchwale 7 sędziów z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 19/12 (OSNKW 2013, z. 2, poz. 13), stwierdził, iż w przypadku stosowania konstrukcji tzw. idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., reguły wyłączania wielości ocen mogą służyć do redukcji kwalifikacji prawnej w ramach normatywnej analizy przeprowadzonej w odrębnie dla poszczególnych deliktów (skarbowego i powszechnego) objętych tym zbiegiem, natomiast nie mają już zastosowania do obu kwalifikacji prawnych jako całości.

Z utrwalonego orzecznictwa Sądu Najwyższego dotyczącego art. 8 § 1 k.k.s. wynika, że jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z

tych przepisów. Istota idealnego zbiegu czynów polega zatem na tym, że jeden czyn sprawcy, rozumiany jako wyodrębnione historycznie zdarzenie, traktuje się jak dwa lub więcej czynów zabronionych, za które ten sprawca ponosi odrębnie, niejako równolegle odpowiedzialność - zarówno za przestępstwo lub wykroczenie, jak i za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. W takiej sytuacji, z wyraźnej woli ustawodawcy, nie stosuje się reguły wyłączenia wielości ocen *lex specialis derogat legi generali*, mającej zastosowanie w sytuacji, gdy ten sam czyn wypełnia dyspozycje wielu przepisów ustawy karnej (art. 11 § 2 k.k.) lub wielu przepisów prawa karnego skarbowego (art. 7 § 1 k.k.s.). Reguły wyłączenia wielości ocen nie mają bowiem charakteru generalnego i nie mają zastosowania w sytuacji odpowiedzialności na podstawie ustaw o różnym charakterze, na co w sposób wyraźny wskazuje art. 8 § 1 k.k.s., czy też art. 10 § 1 k.w. Stosuje się je wyłącznie w ramach oceny czy zachowanie sprawcy stanowiące ten sam czyn z punktu widzenia określonej ustawy o karnym charakterze, wypełnia różne przepisy tej ustawy w sposób rzeczywisty, czy też m.in. pozorny (*por. postanowienia Sądu Najwyższego: z dnia 31 maja 2022 r., III KK 193/22, LEX nr 3391926; z dnia 15 marca 2022 r., III KK 283/21, LEX nr 34108397; z dnia 26 sierpnia 2021 r., III KS 18/21, LEX nr 3400473; z dnia 3 lipca 2020 r., V KK 14/20, LEX nr 3152861; z dnia 18 kwietnia 2019 r., II KK 82/19, LEX nr 2650813; wyroki Sądu Apelacyjnego w Katowicach: z dnia 24 stycznia 2024 r., II AKa 473/23, LEX nr 3833967; z dnia 8 listopada 2021 r., II AKa 412/21, LEX nr 3526662; z dnia 14 czerwca 2018 r., II AKa 143/18, LEX nr 2556003*).

W cytowanej uchwale 7 sędziów z dnia 24 stycznia 2013 r., w sprawie I KZP 19/12, Sąd Najwyższy stwierdził między innymi: „należy w pierwszej kolejności odnieść się do pytania, czy w obrębie całego prawa karnego, całej karnistyki *sensu largo*, funkcjonuje jedna, uniwersalna, międzygałęziowa zasada, według której ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe lub powszechne albo tylko jedno wykroczenie skarbowe lub powszechne. Odpowiedź nasuwa się jednoznacznie negatywna: nie występują żadne racje normatywne, które pozwalałyby forsować tezę o istnieniu takiej zasady. W każdej z dwóch podstawowych ustaw karnych, to jest w Kodeksie karnym i Kodeksie karnym skarbowym (poza kręgiem dociekań wolno pozostawić Kodeks wykroczeń z

jego art. 9 i 10), egzystują dwie odrębne, choć co do istoty identycznie ujęte, zasady jedności czynu (art. 11 § 1 k.k. i art. 6 § 1 k.k.s.). W obu wypadkach przesłanką sięgnięcia po instytucję kumulatywnego zbiegu przepisów danej ustawy jest wystąpienie właściwego zbiegu przepisów ustawy, czyli sytuacji gdy czyn realizuje znamiona dwóch lub więcej typów czynów zabronionych określonych w dwóch lub więcej przepisach ustawy karnej. Wyłączone jest natomiast zastosowanie wspomnianej konstrukcji kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy, gdy pomiędzy zakresami znamion określonych typów czynów zabronionych zachodzi stosunek wykluczenia. Chodzi tu o tzw. reguły wyłączania wielości ocen, to jest o zasadę specjalności (*lex specialis derogat legi generali*), zasadę pochłaniania (*lex consumens derogat legi consumptae*) i zasadę subsydiarności (*lex primaria derogat legi subsidiariae*), które sprawiają, że zbiegu przepisów nie uwzględnia się w kwalifikacji prawnej”. Sąd ten zauważył, że przedstawione reguły wyłączania wielości ocen są jak najściślej powiązane z rzeczywistym zbiegiem przepisów ustawy, który określany jest odrębnie w Kodeksie karnym i Kodeksie karnym skarbowym. Jeżeli zatem wskazane reguły wyłączania wielości ocen służą jedynie do znoszenia instytucji kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy, która to instytucja funkcjonuje równolegle w Kodeksie karnym i Kodeksie karnym skarbowym (potwierdza to dobitnie art. 20 § 1 k.k.s., który stanowi, że do przestępstw skarbowych nie mają, co do zasady, zastosowania przepisy części ogólnej Kodeksu karnego), to nie sposób przyjąć, że reguły te służyć mogą innym celom, a więc np. do redukcji następstw wystąpienia sytuacji, o której mowa w art. 8 § 1 k.k.s. Reguły wyłączania wielości ocen są instrumentami prawnymi przeznaczonymi do ściśle określonego celu: odrzucenia konstrukcji kumulatywnego zbiegu przepisów. Nie mają więc charakteru uniwersalnego i nie mogą być wykorzystywane do modyfikowania w każdym układzie oceny prawnej takich czy innych kryminalnych zachowań. O tym, że instytucja zbiegu idealnego ma charakter samoistny i nie jest „odmianą” ani kumulatywnego zbiegu przepisów, ani tym bardziej eliminacyjnego, świadczą również szczegółowe konsekwencje procesowe wiążące się z tą instytucją, o których mowa w art. 151 k.k.s. i art. 181 k.k.s. Pierwszy przepis określa niecelowość ścigania wykroczeń skarbowych, gdy o ten sam czyn postępowanie karne w sprawie o przestępstwo zostało już prawomocnie

zakończone orzeczeniem skazującym lub toczy się, a drugi reguluje kwestie wykonania kar w wypadkach określonych w art. 8 § 1 k.k.s. w razie niejednoczesnego skazania. Dopuszczalność oddzielnego prowadzenia postępowań o delikt skarbowy i o delikt powszechny, stanowiące jednak ten sam czyn, to silny argument przemawiający przeciwko możliwości stosowania reguł wyłączania wielości ocen do regulacji zawartej w art. 8 k.k.s. Z powyższych rozważań przeprowadzonych w omawianej uchwale przez Sąd Najwyższy w sytuacji praktycznie tożsamej pod względem prawnym co do przedmiotowej sprawy wynika, że problemy i argumenty, które obrońca skazanego M. O. podnosi w treści kasacji, zostały w sposób jednoznaczny rozstrzygnięte w tejże uchwale 7 sędziów SN z dnia 24 stycznia 2013 r.

Rozpoznając niniejszą kasację Sąd Najwyższy w obecnym składzie nie znajduje podstaw do przyjęcia odmiennej interpretacji art. 8 k.k.s. niż uczyniono to w cytowanej uchwale. A zatem w sytuacji, gdy mamy do czynienia z dwoma czynami, które kwalifikowane są jako przestępstwa skarbowe i jednym, którego znamiona zostały opisane w ustawie Kodeks karny, brak jest możliwości stosowania art. 11 k.k. jako reguły wyłączenia wielości ocen, które są ściśle związane z rzeczywistym zbiegiem przepisów ustawy, który z kolei określony jest odrębnie w k.k. i k.k.s. Nawet, jeśliby rozważać możliwość jedności czynu – to jedynie w zakresie samego prawa karnego skarbowego, a więc czynu z pkt 1 i 3 – jednak wówczas jedynie przy zastosowaniu art. 7 § 1 i 2 k.k.s. – a zarzut dotyczący naruszenia tego przepisu i naruszenia prawa materialnego nie został w kasacji podniesiony. Z tych przyczyn, nie mógł zostać zastosowany art. 11 k.k. w sytuacji, gdy chodziło o zbieg prawa karnego i prawa karnego skarbowego. Miał bowiem miejsce potencjalny zbieg przepisów k.k.s i k.k. – art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. oraz art. 271 § 1 i § 3 k.k. w zw. z art. 12 k.k., a także art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Z uzasadnienia wyroku Sądu I instancji wynika jasno, że Sąd ten poprawnie zastosował zarówno art. 11 § 1 k.k., jak i art. 8 § 1 k.k.s. Sąd przyjął, że wystawianie faktur nie tylko poświadczało nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne, ale także stanowiło ich wystawianie w sposób nierzetelny poprzez poświadczanie sprzedaży suszu wskazanym podmiotom, gdy takie

transakcje w rzeczywistości nie miały miejsca. Obrońca nie zauważył także, iż w zakresie przypisanych czynów z pkt 2 i 3 Sąd I instancji zastosował w części opisowej kwalifikacji prawnej konstrukcję idealnego zbiegu przepisów. Co do zbiegu idealnego, na etapie wymierzania kary Sąd I instancji przyjął: „ponieważ w zakresie czynów z punktu 2 i 3 zachodził idealny zbieg z art. 8 § 1 k.k.s., to należało wskazać, która kara będzie podlegać wykonaniu.” W tej sytuacji, został zastosowany art. 8 k.k.s., i wykonaniu może podlegać jedynie jedna z wymierzonych kar. Podkreślenia również wymaga, że zarzut naruszenia art. 11 § 1 k.k. (czy też art. 8 § 1 k.k.s) nie został postawiony w apelacji, tak więc Sąd odwoławczy nie miał możliwości się do niego ustosunkować.

Nie można było też uznać, że doszło do naruszenia art. 433 § 2 k.p.k. w zw. z art. 457 § 3 k.p.k. w zw. z art. 7 k.p.k. i art. 410 k.p.k. oraz art. 424 § 1 k.p.k., wobec braku przeprowadzenia kontroli odwoławczej podniesionego w apelacji zarzutu naruszenia przepisów postępowania, a to art. 7 k.p.k., art. 8 k.p.k., art. 410 k.p.k., art. 424 k.p.k., art. 422 § 3 k.p.k., art. 45 Konstytucji RP i art. 6 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, poprzez brak samodzielnego ustalenia stanu faktycznego przez Sąd I instancji, czy też dowolną ocenę zebranego w sprawie materiału dowodowego. Do tego zarzutu apelacji Sąd odwoławczy odniósł się prawidłowo podkreślając, że ustaleń Sądu I instancji w zakresie odpowiedzialności karnej oskarżonego M. O. nie cechuje brak samodzielności. Nawet jeśli bowiem genezą postępowania karnego w rozpoznawanej sprawie były ustalenia organów finansowych i w postępowaniu karnym rzeczywiście wykorzystano materiały przez nie zgromadzone, to jednak nie było podstaw, aby przyjąć, że Sąd I instancji bezkrytycznie i automatycznie przyjął ich ustalenia za własne. Prowadził przecież własne postępowanie dowodowe, którego wyniki istotnie co do zasady korespondowały z ustaleniami innych organów. Analiza akt sprawy prowadziła do wniosku, że Sąd I instancji nie inkorporował jedynie i w całości ustaleń organów podatkowych, ale przeprowadził samodzielne postępowanie dowodowe, na podstawie bezpośrednio przeprowadzonych dowodów czyniąc ustalenia faktyczne. Zapoznanie się z materiałami postępowania podatkowego było obowiązkiem organów postępowania karnego, z nich częściowo czerpano wiedzę o źródłach dowodowych, były

niezbędne dla weryfikacji dowodów przeprowadzanych w śledztwie i w postępowaniu sądowym. Procedowanie w całkowitym oderwaniu od materiałów zgromadzonych przez organy finansowe byłoby niecelowe i mogłoby utrudnić rekonstrukcję stanu faktycznego w sprawie.

Sąd odwoławczy omówił również wiarygodność zeznań W. E. i uczynił to w sposób prawidłowy, wskazując, że zarzuty skarżącego względem depozycji tej osoby cechował wysoki stopień ogólności i abstrakcji, sprowadzały się one bowiem wyłącznie do teoretyzowania na zadany temat, w apelacji nie wskazano ostatecznie na czym konkretnie polegały błędy w ocenie relacji świadka, czy z jakimi dowodami i w jakiej części były one sprzeczne. Zdaniem Sądu odwoławczego, ustalenia Sądu I instancji znajdowały oparcie w pozostałym przeprowadzonym materiale dowodowym. Co więcej, sam fakt deklarowania chęci rozliczenia się z przeszłością nie implikował automatycznie uznania, że W. E. kłamliwie obciążył M. O. . Wbrew twierdzeniom obrońcy nie można było uznać, że świadek mógłby mieć wymierny interes w bezpodstawnym obciążaniu akurat oskarżonego. Faktycznie dowód z tzw. pomówienia należy traktować ostrożnie, ale powyższe nie oznacza, iż jest to dowód bezwartościowy. W rezultacie, zgodnie z przepisami procedury karnej Sąd odwoławczy stwierdził, że nie był trafny zarzut apelacji braku rozstrzygnięcia występujących w sprawie wątpliwości na korzyść oskarżonych, poprzez dokonanie ustaleń faktycznych w sposób sprzeczny z treścią ich wyjaśnień, skoro Sąd wyjaśnieniom tym odmówił wiary.

Nie doszło również w niniejszej sprawie do nierozpoznania zarzutu naruszenia przepisu prawa materialnego, to jest art. 54 k.k.s., poprzez jego błędną interpretację. Sąd odwoławczy również ten zarzut apelacji starannie przeanalizował dochodząc do wniosku, że trafne było zastosowanie art. 54 k.k.s., przy czym dokonano prawidłowej jego wykładni. Obrońca nie zauważył przede wszystkim, że nie doszło do „utworzenia obowiązku podatkowego jako konsekwencji zdarzeń, które wypełniają znamiona czynów zabronionych”. Sąd I instancji rzetelnie wyjaśnił, że miały miejsce realne zdarzenia gospodarcze, których nie zgłoszono i od których nie odprowadzono podatku: „M. O. zatem mając status pośredniczącego podmiotu tytoniowego faktycznie dokonywał zakupu suszu tytoniowego jednak nie odprowadzał podatku akcyzowego od tych transakcji. Towar na pewno nie był

oznaczony znakami akcyzy, o czym zresztą wyjaśniał sam oskarżony i co wynikało z oględzin podczas kontroli. Następnie susz tytoniowy był wyprowadzany poza krąg pośredniczących podmiotów tytoniowych, bez oznakowania go znakami akcyzy i bez złożenia deklaracji podatkowej w tym zakresie i uiszczenia podatku akcyzowego”. Podatek miał być więc odprowadzony od obrotu tytoniem, czyli zdarzeń gospodarczych, a nie od nierzetelnie wystawionych faktur. Czyn ten mógł pozostawać w związku z próbami ukrycia tego procederu za pomocą nierzetelnych faktur, ale nie musiał. Nieoznaczenie znakami akcyzy stanowi inne zachowanie, niż wystawienie faktury. Skrótowno rzecz ujmując – skoro oskarżony zakupił susz tytoniowy i sprzedawał go – był zobowiązany do używania znaków akcyzy i odprowadzania podatku. To twierdzenia obrońcy zawierają sprzeczność – jego zdaniem, skoro skazany dokonywał zakupu suszu bez znaków akcyzy, to oznacza, że nie musiał płacić podatku. Jednak podatek oskarżony miał uiścić nie od zakupu suszu (nielegalnego), ale od jego sprzedaży. Fakt sprzedaży został dowodowo udokumentowany.

Sąd odwoławczy rzetelnie i szczegółowo przeanalizował sytuację prawną z punktu widzenia prawa karnego. Doszedł do wniosku, że pojęcie „czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” z art. 6 pkt 2 ustawy o VAT, jak również pojęcie „czynności zabronionych przez przepisy prawa” z art. 5 ust. 2 ustawy o VAT, powinny być interpretowane w świetle stanowiska Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyrażonego m in. w sprawach: z 11.06.1998 r., C-283/95; z 28.05.1998 r., C-3/97 oraz z 29.06.2000 r., C-455/98.

W orzeczeniu C-3/97, Regina przeciwko J.C. Goodwin i E.T. Unstead, Trybunał Sprawiedliwości UE wskazał, że „może istnieć konkurencja między produktami podrabianymi i produktami, które w legalny sposób znajdują się na rynku”, zaś w orzeczeniu C-455/98, Tullihallitus vs Kaupo Salumets i in., zwrócił uwagę że „zasada neutralności podatkowej wyklucza jakiegokolwiek ogólne rozróżnienie pomiędzy transakcjami zgodnymi z prawem i niezgodnymi z prawem, oprócz przypadków, gdy wyłączona jest wszelka konkurencja pomiędzy legalnym a nielegalnym sektorem gospodarki”. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej podkreśla zatem, że dla potrzeb opodatkowania VAT nie można stawiać generalnego rozróżnienia między czynnościami wykonywanymi legalnie a

czynnościami nielegalnymi, o ile tylko w tym zakresie mogą one konkurować z czynnościami wykonywanymi legalnie.

Sąd odwoławczy zwrócił również uwagę, że podobne stanowisko na gruncie ustawy o podatku akcyzowym zajął Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 15 stycznia 2015 r., w sprawie III KK 313/14 (LEX nr 1648188), stwierdzając, iż zdefiniowanie w tej ustawie „podmiotu akcyzy wyłącznie przez czynność podlegającą opodatkowaniu sprawia, że podmioty te nie muszą już spełniać, przed dokonaniem tych czynności (...) dodatkowych warunków podmiotowych. (...) Ustawa o podatku akcyzowym (...) nie czyni rozróżnień dla dwóch sytuacji: wykonywania ich (...) «legalnie», bądź «nielegalnie»”. Nadto z ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym który stanowi, że czynności lub stany faktyczne, o których mowa w tym przepisie, są przedmiotem opodatkowania akcyzą niezależnie od tego, czy zostały wykonane lub powstały z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa, i podnoszą, że choć czynność prawna dla swej prawnej skuteczności musi spełniać szczególne warunki określone przez obowiązujące przepisy prawa, to brak ich respektowania, skutkujący uznaniem, że czynność tę wykonano z naruszeniem prawa, w przypadku wyrobów akcyzowych, mimo to powoduje, iż czynność ta podlega opodatkowaniu akcyzą. Na poparcie tego stanowiska wskazuje również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wydane na gruncie przede wszystkim przepisów dotyczących VAT) we wspomnianych sprawach: z 11.06.1998 r., C- 283/95; z 28.05.1998 r., C-3/97 oraz z 29.06.2000 r., C-455/98.

W konsekwencji prezentowane jest stanowisko w orzecznictwie Sądu Najwyższego, zgodnie z którym uregulowanie art. 5 ustawy o podatku akcyzowym prowadzi także do objęcia opodatkowaniem czynności przestępczych, odpowiadających w swej treści czynnościom podlegającym opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Ograniczenie odpowiedzialności karnej z art. 54 k.k.s. jedynie do działalności legalnej kreuje paradoksalną sytuację lepszego traktowania osób, które dokonywały czynności (określonych ustawą o VAT i ustawą o podatku akcyzowym) wobec wyrobów uzyskanych nielegalnie, od tych, które je wykonywały wobec wyrobów, które takich cech „nielegalności” nie posiadają. Na kanwie przepisów ustawy o podatku akcyzowym Sąd Najwyższy wskazał, że obowiązek

podatkowy, jego przedmiot i podmiot podlegający temu obowiązkowi określają ustawy podatkowe. Sąd odwoławczy zwrócił również uwagę na obowiązujące orzecznictwo Sądu Najwyższego, który podkreślił, że ponad wszelką wątpliwość za podatnika z art. 54 k.k.s. nie może być uznany sprawca przestępstwa np. paserstwa z art. 291 § 1 k.k., który sprzedaje kradzione samochody. W konsekwencji także jego przestępcza działalność nie może zostać opodatkowana. Niezgłoszenie się zatem tej osoby do podatku nie rodzi odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe z art. 54 § 1 k.k.s. Inaczej jest na gruncie prawa karnego skarbowego, gdzie z uwagi na szczegółowe regulacje prawa podatkowego i prawa finansowego, w określonych przypadkach, tj. w sytuacjach, gdy istnieje konkurencja między nielegalnymi produktami a produktami, które w sposób legalny znajdują się na rynku (oczywiście, przy wykluczeniu z tego zakresu produktów, których wprowadzenie do obrotu jest przez prawo bezwzględnie zabronione), taka nielegalna działalność może stanowić przedmiot opodatkowania. Bezspornie obrót towarami pochodzącymi z zagranicy (np. papierosami, alkoholem) bez wcześniejszego uiszczenia należnych podatków i ceł jest zabroniony przez prawo. Nie zmienia to jednakże faktu, że obrót takimi wyrobami nie jest przez prawo polskie zabroniony bezwzględnie. Pod warunkiem spełnienia wskazanych w przepisach prawa wymagań obrót tymi towarami jest bowiem możliwy i dopuszczalny. Inaczej rzecz się przedstawia w przypadku obrotu np. organami ludzkimi lub narkotykami, który jest ściśle zabroniony przez prawo, co oznacza, że nie jest możliwe w żadnych warunkach zalegalizowanie obrotu tymi przedmiotami. Tym samym używane w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE określenie „czynności, które, choć niezgodne z prawem, mogłyby być dokonane jako legalne” należy w ocenie Sądu Najwyższego rozumieć jako pierwotną, abstrakcyjną, możliwość zalegalizowania działalności czy obrotu towarami podlegającymi opodatkowaniu, nie zaś jako możliwość ich jakby następczej legalizacji już w sytuacji, gdy towar ten stał się „nielegalny” wskutek niewywiązania się przez osobę go nabywającą, przechowującą czy przewożącą z obowiązujących na mocy ustawy zobowiązań podatkowych względem Skarbu Państwa (*por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 22 listopada 2011 r., IV KK 270/11, LEX nr 1095847*).

Z powyższych rozważań staranie przeprowadzonych przez Sąd odwoławczy wynika, że Sąd ten skutecznie obalił poglądy prezentowane obecnie przez autora kasacji. Nie jest więc prawdziwe twierdzenie przedstawione przez obrońcę, że „M. O. nie wypełniał i nie mógł wypełniać znamion zarzuczonego i przypisanego mu czynu, gdyż przedmiotem opodatkowania w rozumieniu art. 54 k.k.s. jest i może być wyłącznie działalność legalna”.

Reasumując, nie mogło być uznane za skuteczne w tej sytuacji powtórzenie zarzutów przedstawionych już raz w ramach apelacji do rozpoznania Sądowi odwoławczemu. Powtarzanie w kasacji tych samych argumentów co w złożonym wcześniej przez stronę zwykłym środkiem odwoławczym (apelacji), stanowi, co do zasady, jaskrawe naruszenie przepisu art. 519 k.p.k. (*por. postanowienia Sądu Najwyższego: z dnia 12 stycznia 2021 r., IV KK 527/20, LEX nr 3114890; z dnia 26 lutego 2020 r., II KK 52/20, LEX nr 3078055; z dnia 18 stycznia 2017 r., III KK 470/16, LEX nr 2242146*). Istotą kasacji jest wykazanie, że w czasie kontroli odwoławczej doszło do rażących błędów w przebiegu tej kontroli. Skarżący nie wykazał, iż niektóre z zarzutów apelacyjnych nie zostały w ogóle rozpoznane (naruszenie art. 433 § 2 k.p.k.), lub też jedynie w sposób niepełny (naruszenie art. 457 § 3 k.p.k.). Oba te zarzuty wymagałyby bowiem nadto wykazania, że uchybienia takie, jeżeli faktycznie wystąpiły, miały istotny wpływ na treść zapadłego rozstrzygnięcia, czego jednak obrońca nie uczynił (*por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 marca 2019 r., V KK 108/18, LEX nr 2642389; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 5 lutego 2019 r., V KK 613/18, LEX nr 2615843*). Tego jednak nie wykazano w niniejszej sprawie.

W tej zaś sytuacji należało uznać kasację za oczywiście bezzasadną i oddalić ją na posiedzeniu w trybie art. 535 § 3 k.p.k. O kosztach sądowych postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 636 § 1 k.p.k. w zw. z art. 637a k.p.k., obciążając nimi skazanego.

[J.J.]

