

## POSTANOWIENIE

Dnia 15 stycznia 2015 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Zbigniew Puskarski (przewodniczący)

SSN Tomasz Grzegorzczak

SSN Eugeniusz Wildowicz (sprawozdawca)

Protokolant Anna Korzeniecka-Plewka

przy udziale prokuratora Prokuratury Generalnej Małgorzaty Wilkosz - Śliwy  
w sprawie M. K., J. K., K. K., M. M. oraz S. K. skazanych z art. 54 § 1 kks i in.  
po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie  
w dniu 15 stycznia 2015 r.,  
kasacji, wniesionych przez obrońców skazanych  
od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...] z dnia 13 listopada 2013 r.,  
zmieniającego wyrok Sądu Okręgowego w O.  
z dnia 27 lutego 2013 r.,

**I. oddała wszystkie kasacje, w tym jako oczywiście bezzasadne w zakresie, w jakim podnoszą zarzuty rażącego naruszenia przepisów prawa - innych niż art. 54 kks;**

**II. kosztami sądowymi postępowania kasacyjnego obciąża skazanych w częściach na nich przypadających.**

### UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 27 lutego 2013 r. Sąd Okręgowy w O. skazał:

1. M. K. za przestępstwo z art. 258 § 3 k.k. polegające na założeniu i kierowaniu zorganizowaną grupą przestępczą mającą na celu popełnianie przestępstw skarbowych na karę roku pozbawienia wolności oraz za dwa przestępstwa kwalifikowane z art. 54 § 1 k.k.s. w zb. z art. 65 § 1 k.k.s. w zb.

z art. 91 § 3 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i art. 6 § 2 k.k.s. i in. polegające na:

- a) pomocy oskarżonym J. i K. K. i innym osobom wchodzącym w skład kierowanej przez nich zorganizowanej grupy przestępczej w przewozie przez granicę RP 327.500 paczek papierosów bez polskich znaków akcyzy, przemyconych z za wschodniej granicy Polski oraz
- b) nabyciu, przechowywaniu, przewożeniu oraz zbyciu na terytorium Niemiec 385.500 paczek papierosów bez polskich znaków akcyzy, pochodzących z przemytu celnego

na kary odpowiednio: roku i 4 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w wysokości 100 stawek dziennych po 100 zł każda oraz roku i 6 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w wysokości 200 stawek dziennych po 100 zł każda. Na podstawie art. 39 § 1 i 2 k.k.s. i art. 86 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. wymierzył oskarżonemu karę łączną 2 lat i 3 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w wysokości 250 stawek dziennych po 100 zł każda. Na podstawie art. 33 § 1 k.k.s. orzekł środek karny przepadku korzyści majątkowej w wysokości 33.000 zł.

2. J. K. za przestępstwo z art. 258 § 3 k.k. polegające założeniu i kierowaniu wspólnie i w porozumieniu z K. K. zorganizowaną grupą przestępczą mającą na celu popełnianie przestępstw skarbowych na karę 2 lat pozbawienia wolności oraz za przestępstwo kwalifikowane z art. 54 § 1 k.k.s. w zb. z art. 65 § 1 k.k.s. w zb. z art. 91 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i art. 6 § 2 k.k.s. i in. polegające na nabyciu, przechowywaniu, przewożeniu oraz zbyciu na terytorium Polski i Niemiec 1.245.361 paczek papierosów bez polskich znaków akcyzy, pochodzących z przemytu celnego, na karę 2 lat i 6 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w wysokości 400 stawek dziennych po 200 zł każda; nadto za przestępstwo z art. 291 § 1 k.k. w zw. z art. 293 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. na karę 3 miesięcy pozbawienia wolności; przestępstwo z art. 18 § 1 k.k. w zw. z art. 270 § 1 k.k. i art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w zw. z art. 65 § 1 k.k. na karę 6 miesięcy pozbawienia wolności oraz przestępstwo z art. 191 § 2 k.k. na karę 6 miesięcy pozbawienia wolności. Na podstawie art. 39 § 1 i 2 k.k.s. wymierzył oskarżonemu karę łączną 3 lat i 6 miesięcy pozbawienia wolności.

3. K. K. za przestępstwo z art. 258 § 3 k.k. polegające na założeniu i kierowaniu wspólnie i w porozumieniu z J. K. zorganizowaną grupą przestępczą mającą na celu popełnianie przestępstw skarbowych na karę 2 lat pozbawienia wolności oraz za przestępstwo kwalifikowane z art. 54 § 1 k.k.s. w zb. z art. 65 § 1 k.k.s. w zb. z art. 91 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i art. 6 § 2 k.k.s. i in. polegające na nabyciu, przechowywaniu, przewożeniu oraz zbyciu na terytorium Polski i Niemiec 1.245.361 paczek papierosów bez polskich znaków akcyzy, pochodzących z przemytu celnego na karę 2 lat i 6 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w wysokości 400 stawek dziennych po 100 zł każda. Nadto za przestępstwo z art. 276 k.k. na karę 2 miesięcy pozbawienia wolności. Na podstawie art. 39 § 1 i 2 k.k.s. wymierzył oskarżonemu karę łączną 2 lat i 6 miesięcy pozbawienia wolności.
4. M. M. za przestępstwo z art. 258 § 1 k.k. na karę 4 miesięcy pozbawienia wolności oraz za przestępstwo kwalifikowane z art. 54 § 2 k.k.s. w zb. z art. 65 § 1 k.k.s. w zb. z art. 91 § 3 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i art. 6 § 2 k.k.s. i in. polegające na przewożeniu w charakterze pilota i kierowcy 84.013 paczek papierosów bez polskich znaków akcyzy, pochodzących z przemytu celnego, na karę 6 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w wysokości 50 stawek dziennych po 50 zł każda. Na podstawie art. 39 § 1 i 2 k.k.s. wymierzył oskarżonemu karę łączną 6 miesięcy pozbawienia wolności. Na podstawie art. 33 § 1 k.k.s. orzekł środek karny przepadku korzyści majątkowej w wysokości 2 000 zł.
5. S. K. za przestępstwo z art. 54 § 2 k.k.s. w zb. z art. 65 § 1 k.k.s. w zb. z art. 91 § 3 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i art. 6 § 2 k.k.s. i in. polegające na:
  - a) nabywaniu od innych osób a następnie przewozie i sprzedaży innemu oskarżonemu 64.000 paczek papierosów bez polskich znaków akcyzy pochodzących z przemytu celnego,
  - b) nabywaniu od innych osób a następnie przewozie i sprzedaży członkom zorganizowanej grupy przestępczej kierowanej przez M. K. 152.500 paczek papierosów bez polskich znaków akcyzy, pochodzących z przemytu celnego

na kary odpowiednio: 6 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w wysokości 80 stawek dziennych po 50 zł każda oraz karę 10 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w wysokości 170 stawek dziennych po 50 zł każda. Na podstawie art. 39 § 1 k.k.s. i art. 86 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. wymierzył oskarżonemu karę łączną roku pozbawienia wolności i karę grzywny w wysokości 200 stawek dziennych po 50 zł każda. Na podstawie art. 33 § 1 k.k.s. orzekł środek karny przepadku korzyści majątkowej w wysokości 1 800 zł.

S. K. został uniewinniony od popełnienia czynu z art. 258 § 1 k.k.

Ponadto Sąd Okręgowy na podstawie art. 32 § 1, 2 i 3 k.k.s. orzekł wobec oskarżonych solidarnie środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów.

Tym samym wyrokiem, Sąd Okręgowy skazał na kary pozbawienia wolności i grzywny 27 innych osób za popełnienie różnych przestępstw, w tym przestępstw skarbowych, polegających na przemyśle celnym papierosów bez polskich znaków akcyzy oraz na paserstwie celnym i akcyzowym takich papierosów.

Apelacje od tego wyroku wywiedli obrońcy 18 oskarżonych. Zarzucali w nich naruszenie przepisów prawa procesowego, prawa materialnego, w tym art. 54 § 1 k.k.s., błędy w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę skazania oskarżonych oraz rażącą niewspółmierność orzeczonych kar pozbawienia wolności.

Sąd Apelacyjny, po rozpoznaniu tych apelacji, wyrokiem z dnia 13 listopada 2013 r., zmienił wyrok m.in. co do oskarżonego M. K. w ten sposób, że z opisu przypisanych mu dwóch przestępstw skarbowych wyeliminował ustalenie o uczynieniu sobie przez oskarżonego z tego procederu stałego źródła dochodu, a z podstawy skazania – art. 37 § 1 pkt. 2 k.k.s. oraz co do oskarżonego S. K. w ten sposób, że:

- a) uchylił karę łączną pozbawienia wolności i grzywny,
- b) z opisu czynu przypisanego mu w pkt 70a wyeliminował sformułowanie „czyniąc sobie z tego procederu stałe źródło dochodów” i stosując art. 2 § 2 k.k.s. czyn ten zakwalifikował z art. 54 § 2 k.k.s., art. 65 § 1 k.k.s. i art. 91 § 3 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w brzmieniu ustawy z dnia 10.09.1999r. (Dz.U. 1999.83.931) i przyjmując za podstawę skazania

art. 65 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. wymierzył oskarżonemu karę 3 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w wysokości 60 stawek dziennych, przyjmując jedną stawkę za równą kwocie 50 złotych,

- c) z opisu czynu przypisanego mu w pkt 70b wyeliminował sformułowanie „czyniąc sobie z tego procederu stałe źródło dochodów”, czyn ten zakwalifikował z art. 54 § 1 k.k.s., art. 65 § 1 k.k.s. i art. 91 § 3 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i za podstawę skazania przyjął art. 65 § 1 k.k.s. w z w. z art. 7 § 2 k.k.s. przy zastosowaniu art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. i art. 38 § 1 pkt 3 k.k.s.,
- d) na podstawie art. 39 § 1 k.k.s. i art. 86 § 2 kk w z w. z art. 20 § 2 k.k.s. wymierzył oskarżonemu karę łączną 10 miesięcy pozbawienia wolności i grzywny w wysokości 180 stawek dziennych, przyjmując jedną stawkę za równą kwocie 50 złotych.

Ponadto zmienił wyrok w odniesieniu do ośmiu innych oskarżonych. W pozostałej części, w tym w całości w stosunku do oskarżonych J. K. i K. K., zaskarżony wyrok utrzymał w mocy.

Kasacje od powyższego wyroku wnieśli obrońcy skazanych M. K., J. i K. K. oraz S. K.

Obrońca M. K. zaskarżył wyrok w zakresie utrzymującym w mocy wyrok Sądu pierwszej instancji odnośnie czynów z pkt 2 wyroku, tj. przestępstw skarbowych. Zarzucił wyrokowi w zaskarżonej części rażące naruszenie przepisów prawa procesowego, mające istotny wpływ na treść wyroku, a mianowicie:

1. art. 7 k.p.k. w zw. z art. 433 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. polegające na przekroczeniu przez Sąd Apelacyjny swoich uprawnień, wkroczenie w kompetencje Sądu I instancji i sporządzenie uzasadnienia, które powinien był sporządzić Sąd Okręgowy,
2. art. 7 k.p.k. w zw. z art. 457 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. poprzez inkorporowanie dowolnych i błędnych ustaleń Sądu I instancji, co do tego, że:
  - a) zachowanie skazanego wyczerpało ustawowe znamiona czynu z art. 54 § 1 k.k.s. i art. 64 § 1 k.k.s. w brzmieniu obowiązującym w czasie popełnienia czynów przypisanych w pkt 2 wyroku,

- b) skazany naraził na uszczuplenie należności publicznoprawne,
  - c) skazany nabywał, przechowywał, przewoził i zbywał papierosy bez znaków polskiej akcyzy,
  - d) spełnione zostały przesłanki z art. 32 § 1, 2, 3 k.k.s. do orzeczenia środka karnego ściągnięcia równowartości przepadku przedmiotów,
3. art. 433 § 2 k.p.k. i art. 457 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. polegające na nienależytym rozpoznaniu określonych zarzutów apelacji.

Ponadto zarzucił rażące naruszenie prawa materialnego – art. 54 § 1 k.k.s., poprzez przyjęcie, że:

- a) podatnikiem, w rozumieniu tego przepisu jest osoba, która popełniła przestępstwo skarbowe oraz
- b) „wyroby tytoniowe nie posiadające znaków skarbowych akcyzy i obrót nimi podlegają opodatkowaniu, w sytuacji gdy wyroby te, jako wyłączone z normalnego, legalnego obrotu, nie mogą powodować opodatkowania, albowiem Państwo Polskie nie może czerpać korzyści z czynności, których samo zabrania pod groźbą kary pozbawienia wolności”.

W konkluzji kasacji skarżący wniósł o uchylenie wyroku Sądu odwoławczego w zaskarżonej części oraz wyroku Sądu Okręgowego i przekazanie sprawy temu ostatniemu Sądowi do ponownego rozpoznania.

Obrońca J. K. i K. K. zaskarżył wyrok w zakresie utrzymującym w mocy wyrok Sądu pierwszej instancji co do czynów z pkt 5 i 7 wyroku w odniesieniu do J. K. oraz czynów z pkt 11 i 12 wyroku, w odniesieniu do K. K. Zarzucił wyrokowi w zaskarżonej części rażące naruszenie przepisów prawa procesowego, mające istotny wpływ na treść wyroku, a mianowicie:

1. art. 7 k.p.k. w zw. z art. 433 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. polegające na przekroczeniu przez Sąd Apelacyjny swoich uprawnień, wkroczenie w kompetencje Sądu I instancji i sporządzenie uzasadnienia, które powinien był sporządzić Sąd Okręgowy,
2. art. 7 k.p.k. w zw. z art. 457 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. poprzez inkorporowanie dowolnych i błędnych ustaleń Sądu I instancji, co do tego, że:

- a) zachowanie skazanych wyczerpało ustawowe znamiona czynu z art. 54 § 1 k.k.s. i art. 64 § 1 k.k.s. w brzmieniu obowiązującym w czasie popełnienia czynów przypisanych odpowiednio w pkt 5 i 11 wyroku,
- b) skazani narazili na uszczuplenie należności publicznoprawne,
- c) skazani nabywali, przechowywali, przewozili i zbywali papierosy bez znaków polskich akcyzy,
- d) zachowanie skazanego K. K. wyczerpało ustawowe znamiona czynu zabronionego z art. 276 k.k. przypisanego mu w pkt 12 wyroku,
- e) spełnione zostały przesłanki z art. 32 § 1, 2, 3 k.k.s. do orzeczenia środka karnego ściążnięcia równowartości przepadku przedmiotów,

3. art. 433 § 2 k.p.k. i art. 457 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. polegające na nienależyтым rozpoznaniu zarzutów apelacji, tj. zarzutu, że:

- a) zachowanie J. i K. K. nie wypełniło ustawowych znamion czynu zabronionego z art. 65 k.k.s. w brzmieniu obowiązującym w czasie popełnienia czynu zabronionego przypisanego im odpowiednio w pkt. 5 i 11 wyroku,
- b) Sąd Okręgowy bezpodstawnie zawyżył ilości papierosów, przypisanych skazanym odpowiednio w pkt. 5 i 11 wyroku,
- c) Sąd Okręgowy:
  - i. nie wyjaśnił podstawy prawnej czynów przypisanych skazanym odpowiednio w pkt 5 i 11 wyroku,
  - ii. nie wskazał, dlaczego uznał za miarodajne wyliczenia przedstawione przez Izbę Celną w zakresie uszczupleń należności publicznoprawnych dokonanych dla pojedynczej paczki papierosów,
  - iii. nie rozważył i nie wskazał okoliczności dotyczących sytuacji prawnokarnej skazanych na przestrzeni okresu od 2007 r. do 2013 r.

Ponadto zarzucił rażące naruszenie prawa materialnego – art. 54 § 1 k.k.s., poprzez przyjęcie, że:

- a) podatnikiem, w rozumieniu tego przepisu jest osoba, która popełniła przestępstwo skarbowe oraz
- b) „wyroby tytoniowe nie posiadające znaków skarbowych akcyzy i obrót nimi podlegają opodatkowaniu, w sytuacji gdy wyroby te, jako

wyłączone z normalnego, legalnego obrotu, nie mogą powodować opodatkowania, albowiem Państwo nie może czerpać korzyści z czynności, których samo zabrania”.

W konkluzji kasacji skarżący wniósł o uchylenie wyroku Sądu odwoławczego w zaskarżonej części oraz wyroku Sądu Okręgowego i przekazanie sprawy temu ostatniemu Sądowi do ponownego rozpoznania.

Obrońca M. M. zaskarżył wyrok w stosunku do tego skazanego w całości. Zarzucił wyrokowi:

1. naruszenie prawa materialnego, tj. art. 258 § 1 k.k. przez uznanie, że zachowanie skazanego wyczerpało ustawowe znamiona tego przestępstwa,
2. rażące naruszenie prawa karnego procesowego, a mianowicie art. 433 § 2 k.p.k., art. 457 § 3 k.p.k., art. 424 § 2 k.p.k., polegające na nienależytym rozpoznaniu zarzutu II apelacji dotyczącego nie wykazania przez Sąd I instancji w uzasadnieniu wyroku wyliczeń, na podstawie, których Sąd ten dokonał ustaleń odnośnie wysokości uszczupień należności publicznoprawnych z tytułu cła, akcyzy i VAT.

W konkluzji kasacji skarżący wniósł o uchylenie pkt II i IV wyroku Sądu Apelacyjnego.

Obrońca S. K. zaskarżył powyższy wyrok w odniesieniu do tego skazanego w całości. Zarzucił wyrokowi rażące naruszenie przepisów prawa procesowego, mające istotny wpływ na treść wyroku, a mianowicie:

1. art. 7 k.p.k w zw. z art. 433 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. polegające na przekroczeniu przez Sąd Apelacyjny swoich uprawnień, wkroczenie w kompetencje Sądu I instancji i sporządzenie uzasadnienia, które powinien był sporządzić Sąd Okręgowy,
2. art. 457 § 3 k.p.k. w zw. z art. 433 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. poprzez błędne określenie przypisanego skazanemu w punkcie 7 a) i b) wyroku czynu,
4. art. 457 § 3 k.p.k. w zw z art. 113 § 1 k.k.s poprzez inkorporowanie dowolnych i błędnych ustaleń Sądu I instancji, w zakresie:
  - a) wyliczenia uszczupień publicznoprawnych,
  - b) braku wyjaśnienia podstawy prawnej wyroku i wykazania, dlaczego



najbardziej względne dla skazanego w zakresie wartości paczek papierosów są przepisy według stanu prawnego z 2009 r. oraz braku podstaw do zastosowania środka karnego w postaci przypadku równowartości pieniężnej przedmiotów a także obligatoryjnego orzeczenia tego środka w zakresie solidarnego zobowiązania skazanych,

- c) ustalenia, że spełnione zostały przesłanki z art. 32 § 1, 2, 3 k.k.s. do orzeczenia środka karnego ściągnięcia równowartości przypadku przedmiotów.

Ponadto zarzucił rażące naruszenie prawa materialnego – art. 54 § 1 k.k.s., wobec braku podstaw do przyjęcia, że skazany podlega odpowiedzialności na podstawie tego przepisu, jako podatnik, a więc osoba prowadząca legalną działalność podlegającą opodatkowaniu, podczas, gdy skazanemu przypisano popełnienie przestępstwa skarbowego.

W konkluzji kasacji skarżący wniósł o uchylenie wyroku Sądu odwoławczego oraz wyroku Sądu Okręgowego i przekazanie sprawy temu ostatniemu Sądowi do ponownego rozpoznania.

W odpowiedzi na kasację prokurator Prokuratury Okręgowej wniósł o ich oddalenie wobec oczywistej bezzasadności. O oddalenie kasacji obrońców skazanych jako oczywiście bezzasadnych wniósł również prokurator Prokuratury Generalnej występujący na rozprawie kasacyjnej.

#### **Sąd Najwyższy zważył, co następuje.**

Kasacje obrońców skazanych w zakresie, w jakim podnoszą zarzuty rażącego naruszenia przepisów prawa – innych niż art. 54 k.k.s. - okazały się bezzasadne w stopniu oczywistym. Oddalenie na rozprawie, tak ocenionych kasacji, zwalnia Sąd Najwyższy z obowiązku sporządzania w tym zakresie pisemnego uzasadnienia postanowienia (art. 535 § 3 zd. pierwsze k.p.k.).

Ograniczając zatem wywód do zarzutu naruszenia prawa materialnego, tj. art. 54 § 1 k.k.s., podniesionego w kasacjach obrońców skazanych M. K., J. K. i K. K. oraz S. K., na wstępie wypada zgodzić się ze skarżącymi, że kwestia stosowania przepisu art. 54 § 1 k.k.s. nie może być uznana za pozbawioną znaczenia w aspekcie istotności wpływu hipotetycznego uchybienia na treść wyroku. Wynika to

choćby z faktu, że przepis ten był podstawą wymiaru kary wobec niektórych skazanych, w tym J. K. i K. K.

Zauważyć ponadto należy, że zbliżonej treści zarzut był już ponoszony w pkt II tiret drugi apelacji obrońcy oskarżonego M.K. od wyroku Sądu Okręgowego w O. z dnia 27 lutego 2013 r., jednakże jako błąd w ustaleniach faktycznych przejawiający się w przyjęciu, że *„oskarżony M. K. naraził Skarb Państwa na uszczuplenie należnych podatków: akcyzowego w kwocie 3.156,561 zł oraz VAT w kwocie 177.638 zł, podczas gdy z wyliczeń wykonanych w 2007 roku przez Naczelnika Urzędu Celnego bezspornie wynika, iż opisane powyżej należności winny być znacznie niższe od określonych przez Sąd Okręgowy, a naliczenie podatku VAT od nielegalnej transakcji jest niezgodne z Ustawą o podatku od towarów i usług”*. Podobnie w pkt II ppkt e) apelacji od wyroku Sądu Okręgowego z dnia 27 lutego 2013 r., obrońca oskarżonych J. i K. K., jako błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, mający wpływ na treść wyroku zarzucił: *„bezpodstawne przyjęcie, iż (...) zachowanie oskarżonych wypełniło ustawowe znamiona czynu zabronionego w art. 54 § 1 k.k.s., w sytuacji gdy przepis ten nie ma zastosowania do czynności sprzecznych z prawem, nawet jeżeli w wyniku ich dokonania powstaje obowiązek uiszczenia należności na rzecz Skarbu Państwa”*. Sąd Apelacyjny, w uzasadnieniu wyroku z dnia 13 listopada 2013 r., należycie odniósł się do powyższych zarzutów, przedstawiając argumentację wskazującą na adekwatność dokonanej przez Sąd pierwszej instancji subsumpcji prawnej czynów oskarżonych: M. K. (przypisanych mu w pkt 2a i 2b wyroku Sądu Okręgowego), J. i K. K. (przypisanych im w pkt 5 i pkt 11 wyroku) oraz S. K. (przypisanego mu w pkt 70b wyroku) - z art. 54 § 1 k.k.s., a dodatkowo oskarżonego S. K. (w zakresie czynu z pkt 70a wyroku) – z art. 54 § 2 k.k.s. (s. 58-59 uzasadnienia).

Po raz kolejny, tym razem jako zarzut rażącego naruszenia prawa materialnego, wadliwość kwalifikacji czynów z art. 54 k.k.s. podnieśli obrońcy skazanych M. K., J. i K. K. oraz S. K., w wywiedzionych kasacjach (odpowiednio: pkt II kasacji M. K., pkt II kasacji J. i K. K., pkt I kasacji S. K.). Przy czym obrońcy M. K. oraz J. i K. K. obraży tego przepisu upatrywali w przyjęciu przez Sąd odwoławczy, że osoba, która popełnia przestępstwo skarbowe jest podatnikiem w

rozumieniu art. 54 § 1 k.k.s., jak też w przyjęciu, że opodatkowaniu podlega również obrót wyrobami tytoniowymi nie posiadającymi znaków akcyzy. obrońca S. K. zakwestionował zaś zastosowanie art. 54 § 1 k.k.s. w stosunku do osoby dokonującej przemytu towarów akcyzowych i uznania jej za podatnika, tj. osobę prowadzącą legalną działalność podlegającą opodatkowaniu.

Już w tym miejscu należy też zauważyć, że skoro Sąd Apelacyjny zmienił wyrok co do oskarżonego S. K. (pkt 7 wyroku) i zakwalifikował ten czyn także z art. 54 § 1 k.k.s., to obrońca uprawniony był postawić w kasacji zarzut rażącej obrazy art. 54 § 1 k.k.s., mimo że nie podniósł go w apelacji. Także zarzuty sformułowane w kasacjach obrońców skazanych M. K. oraz J. i K. K. mogły być skutecznie podnoszone w stosunku do wyroku Sądu Apelacyjnego, a to dlatego, że utrzymał on w mocy wyrok Sądu Okręgowego obciążony, zdaniem skarżących, wadliwością w postaci naruszenia art. 54 § 1 k.k.s. Wprawdzie w myśl art. 519 k.p.k. kasacja przysługuje od prawomocnego wyroku Sądu odwoławczego, jednakże zamieszczenie w kasacji zarzutu, który wcześniej był przedmiotem kontroli apelacyjnej, nie jest wykluczone w sytuacji zaistnienia tzw. efektu przeniesienia, w następstwie niedostrzeżenia przez Sąd odwoławczy uchybienia podniesionego w zwykłym środku odwoławczym i wydania orzeczenia drugoinstancyjnego, w dalszym ciągu obarczonego tymże uchybieniem.

Zarzuty te nie są zasadne.

Jedynie dla porządku przypomnieć należy, że zgodnie z art. 523 § 1 k.p.k. kasacja może być wniesiona tylko z powodu uchybień wymienionych w art. 439 k.p.k. lub innego rażącego naruszenia prawa, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na treść orzeczenia. Kasacja jako nadzwyczajny środek zaskarżenia prowadzić ma bowiem do wyeliminowania z obrotu prawnego orzeczeń sądowych, które ze względu na rangę wadliwości nie powinny funkcjonować w demokratycznym państwie prawnym. Wzruszenie w drodze kasacji prawomocnego orzeczenia możliwe jest zatem jedynie w wypadku stwierdzenia rażącego, a więc mającego znaczną rangę i oczywisty charakter naruszenia prawa, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na treść orzeczenia.

Co do zasady obraza prawa materialnego może polegać na błędnej wykładni zastosowanego przepisu, zastosowaniu nieodpowiedniego przepisu, lub na

niezastosowaniu określonego przepisu w sytuacji, gdy jego zastosowanie jest obowiązkowe. Obraza prawa materialnego może być przyczyną odwoławczą jedynie wtedy, gdy ma charakter samoistny. W orzecznictwie Sądu Najwyższego i piśmiennictwie konsekwentnie podkreśla się, iż obraza prawa materialnego polega na jego wadliwym zastosowaniu w orzeczeniu, które oparte jest na trafnych i niekwestionowanych ustaleniach faktycznych. Nie można więc mówić o obrazie prawa materialnego w sytuacji, gdy wadliwość orzeczenia w tym zakresie jest wynikiem błędnych ustaleń faktycznych, przyjętych za jego podstawę lub naruszenia przepisów procesowych [S. Zabłocki (w:) J. Bratoszewski, L. Gardocki, Z. Gostyński, S. Przyjemski, R.A. Stefański, S. Zabłocki - Kodeks postępowania karnego. Komentarz, Warszawa 2004, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 lipca 1974 r., V KR 212/74, OSNKW 1974, z. 12, poz. 233; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 października 1980 r., Rw 342/80, OSNPG 1981, z. 8-9, poz. 103; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 października 1983 r., V KRN 213/83, OSNPG 1984, z. 4, poz. 34].

Taki zarzut nie może być jednak uznany za zasadny i skuteczny w sytuacji, gdy interpretacja konkretnego przepisu nie jest jednolita, a orzekające w sprawie sądy opowiedzą się za jednym z konkurencyjnych poglądów, pod warunkiem, że swoje stanowisko przekonująco uzasadnią. Wówczas nie można skutecznie zarzucić tym 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.), ma prawo i obowiązek rozstrzygać samodzielnie zagadnienia prawne. Z taką sytuacją mamy do czynienia w rozpoznawanej sprawie.

Na gruncie obecnego stanu prawnego zasadniczo wyróżnić bowiem można dwa poglądy w kwestii charakteru przedmiotu opodatkowania z art. 54 k.k.s., w tym przede wszystkim w kwestii, czy przedmiotem opodatkowania może być działalność sprzeczna z prawem, przestępcza, sprzeczna z dobrymi obyczajami, czy jest nią wyłącznie działalność legalna.

Zgodnie z pierwszym poglądem, opodatkowanie dochodów z działalności nielegalnej lub moralnie nagannej oznaczałoby swoistą ich legalizację. Państwo nie akceptując czynów nagannych rezygnuje z ich opodatkowania, gdyż nie chce partycypować w wynikających z nich przychodach. Taka bowiem partycypacja czyni

z Państwa swoistego "paser" czy "sutenera" (L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2014, Legalis). Zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie Sądu Najwyższego, już na gruncie Ustawy karnej skarbowej z 1971 r., opowiadano się za ograniczeniem przedmiotu opodatkowania wyłącznie do działalności legalnej i wykluczeniem z tego zakresu działalności sprzecznych z prawem [tak: T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009, s. 290; F. Prusak (w:) System Prawa Karnego, t. 11, s. 30; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wyrocznia podatkowe oraz dewizowe, Wyd. 4, Warszawa 2010, Legalis; podobnie: uchwała SN z dnia 19 lipca 1973 r., VI KZP 13/73, OSNKW 1973, nr 9, poz. 104; wyrok SN z dnia 12 marca 1976 r., VI KZP 47/75, OSNKW 1976, nr 4-5, poz. 56; wyrok SA w Lublinie z dnia 9 sierpnia 2012, II AKa 111/12, LEX nr 1237245]. Według tego stanowiska podatki nie podlegają też takie czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy np. paserstwo, nierząd, kuplerstwo, sutenerstwo. W postanowieniu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 26 września 1996 r. (I KZP 36/95, Prok.i Pr.-wkł. 1996/12/13) Sąd Najwyższy stwierdził: „użyte w art. 92 § 1 u.k.s. (obecnie art. 54 § 1 k.k.s. – uwaga SN) określenie *"wbrew obowiązki"* odnosi się nie tylko do istniejącego przedmiotu opodatkowania, ale także do obowiązku zawiadomienia o nim, a zatem nie dotyczy osób, które zawiadamiając o ewentualnym przedmiocie opodatkowania równocześnie dokonywałyby samooskarżenia o przestępstwo”. Stanowisko to rozstrzygało jedynie kwestię odpowiedzialności karnej, nie zaś istnienia obowiązku podatkowego, „który może istnieć niezależnie od tego, czy sprawca podlega odpowiedzialności karnej”. Odpowiedzialność z art. 92 § 1 u.k.s. „nie może być uzależniona od tego czy sprawca prowadzi taką działalność przynoszącą dochód, która w każdych warunkach jest przestępstwem (kradzież, paserstwo, sutenerstwo), czy też taką działalność, która - w wypadku uzyskania na nią zezwolenia - nie byłaby przestępstwem”. Zwolennicy ww. poglądu wskazują na kolizję ewentualnego prawopodatkowego nakazu ujawnienia przedmiotu opodatkowania pochodzącego ze źródeł nielegalnych z zasadą *nemo se ipse accusare tenetur*. Zgłoszenie przedmiotu opodatkowania równałoby się bowiem - w tych specyficznych sytuacjach - samooskarżeniu, stanowiłoby przyznanie się do przestępstwa.

Stawianie takich wymogów, w świetle zasad prawa karnego, jest zatem niedopuszczalne.

Tym samym, w świetle prezentowanego stanowiska, niezgłoszenie dochodów z działalności przestępczej, nie stanowi naruszenia art. 54 § 1 k.k.s.

Zwolennicy drugiego z poglądów podkreślają zaś, że ograniczenie przedmiotu opodatkowania jedynie do działalności legalnej pozostaje w sprzeczności z ideą sprawiedliwości podatkowej. Wyłączenie bowiem z obowiązku podatkowego działalności sprzecznej z prawem, przestępczej, powoduje jej uprzywilejowanie w stosunku do działalności legalnej. Nie uwzględnia również ustawodawstwa wspólnotowego oraz linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm. - dalej: ustawa o VAT), w doktrynie prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym w obecnym stanie prawnym - z uwagi na regulacje VI Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EEC) oraz Dyrektywy Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2006/112/WE) - pojęcie zarówno dostawy towarów, jak i świadczenia usług zostało w znacznej mierze oderwane od ważności i skuteczności tych czynności na gruncie prawa cywilnego. Wskazuje się nadto na konieczność zdecydowanie innego pojmowania, w obecnym stanie prawnym, pojęcia „czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” z art. 6 ust. 2 ustawy o VAT, jak i na konieczność częściowego zrewidowania dotychczasowych poglądów także w zakresie „czynności zabronionych przez przepisy prawa” z art. 5 ust. 2 tej ustawy [tak: A. Bartosiewicz (w:) A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, Komentarz do art. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, Lex 2014; J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, VAT Komentarz, Komentarz do art. 6 ustawy o VAT, Warszawa 2014, Legalis] i interpretowania wskazanych pojęć w świetle stanowiska Trybunału Sprawiedliwości UE wyrażonego m.in. w sprawach: C - 283/95 z 11 czerwca 1998 r. Karlheinz Fischer vs Finanzamt Donaueschingen (LEX nr 83889, ECR 1998/6/I-3369); C-3/97 z 28

maja 1998 r. Regina vs J.C. Goodwin & E. T. Unstead (LEX nr 83892, ECR 1998/5/I-3257) oraz C-455/98 z 29 czerwca 2000 r., Tullihallitus vs Karpo Salmets and Others (LEX nr 82925, ECR 2000/6/I-4993). W orzeczeniu C-3/97 z 28 maja 1998 r. Regina vs J.C. Goodwin & E. T. Unstead Trybunał Sprawiedliwości UE wskazał, że *„może istnieć konkurencja między produktami podrabianymi i produktami, które w legalny sposób znajdują się na rynku”*; w orzeczeniu zaś C-455/98 z 29 czerwca 2000 r., Tullihallitus vs Karpo Salmets and Others, iż *„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 UE podkreśla zatem, że dla potrzeb opodatkowania VAT nie można stawiać generalnego rozróżnienia pomiędzy czynnościami wykonywanymi legalnie, a czynnościami nielegalnymi, o ile tylko w tym zakresie mogą one konkurować z czynnościami wykonywanymi legalnie.

Podobne stanowisko, na gruncie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 752 ze zm.; dalej: u.p.a.), zajął Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 22 listopada 2011 r. gdzie stwierdził, iż zdefiniowanie w u.p.a. *„podmiotu akcyzy wyłącznie przez czynność podlegającą opodatkowaniu sprawia, że podmioty te nie muszą już spełniać, przed dokonaniem tych czynności dodatkowych warunków podmiotowych; (...) nie czyni rozróżnień dla dwóch sytuacji: wykonywania ich (...) legalnie”, bądź "nielegalnie”*. [postanowienie SN z dnia 22 listopada 2011 r., IV KK 270/11, LEX nr 1095847 i wskazana tam literatura; podobnie postanowienie SN z dnia 4 października 2012 r., IV KK 222/12, LEX nr 1226744; G. Łabuda (w:) P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, WKP, 2012, LEX; G. Skowronek, Z problematyki zmian w prawie karnym skarbowym po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, CzPKiNP 2005, z. 1, s. 5 i n.]. Zwolennicy drugiego poglądu odwołują się do art. 5 u.p.a., 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 swojego stanowiska wskazują również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE (wydane na gruncie przede wszystkim przepisów dotyczących VAT) we wspomnianych sprawach: C - 283/95 z 11 czerwca 1998 r. Karlheinz Fischer vs Finanzamt Donaueschingen (LEX nr 83889, ECR 1998/6/I-3369); C-3/97 z 28 maja 1998 r. Regina vs J.C. Goodwin & E. T. Unstead (LEX nr 83892, ECR 1998/5/I-3257) oraz C-455/98 z 29 czerwca 2000 r., Tullihallitus vs Karpo Salmets and Others (LEX nr 82925, ECR 2000/6/I-4993). W konsekwencji prezentowane jest, zarówno w orzecznictwie Sądu Najwyższego, jak i w piśmiennictwie stanowisko, zgodnie z którym uregulowanie art. 5 u.p.a. prowadzi także do objęcia opodatkowaniem czynności przestępczych, odpowiadających w swej treści czynnościom podlegającym opodatkowaniu podatkiem akcyzowym (postanowienie SN z dnia 22 listopada 2011 r., IV KK 270/11, LEX nr 1095847 i wskazana tam literatura).

Konsekwencją drugiego z przedstawionych poglądów jest stwierdzenie, że ograniczenie odpowiedzialności karnej z art. 54 k.k.s. jedynie do działalności legalnej, kreuje paradoksalną sytuację lepszego traktowania osób, które dokonywały (określonych ustawą o VAT i u.p.a.) czynności wobec uzyskanych nielegalnie wyrobów, od tych, które je wykonywały wobec wyrobów, które takich cech "nielegalności" nie posiadają.

Powyższe poglądy miał na uwadze już Sąd Okręgowy, który swoje stanowisko w tej materii przedstawił na s. 140 uzasadnienia. Także Sąd Apelacyjny, który zajmował się tym zagadnieniem w związku z zarzutami apelacji obrońców M. K. oraz J. i K. K., dostrzegł oba te konkurencyjne poglądy, opowiadając się za drugim z nich (s. 58 - 59 uzasadnienia). Postępując w taki sposób nie naruszył w sposób rażący przepisu prawa materialnego. Wprawdzie nie można uznać zaprezentowanej przezeń argumentacji za wszechstronną i wyczerpującą, ale zarazem brak jest podstaw do uznania jej za błędną, zwłaszcza w kontekście argumentacji prezentowanej w kasacjach, która jest jednostronna i zdaje się nie dostrzegać tego wszystkiego, co zaszło w związku z akcesją Polski do



Unii Europejskiej, tudzież orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Luksemburgu.

Podzielając, co do zasady, stanowisko orzekających w sprawie Sądów, dodatkowo wskazać należy, że przepis art. 54 k.k.s. penalizuje zachowanie podatnika, *„który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie”* (§ 1). Łagodniejszą odpowiedzialność przewidziano w § 2 art. 54 k.k.s., gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości oraz w § 3, gdy nie przekracza ona tzw. ustawowego progu. Przepis ten obejmuje zatem podatki objęte tzw. samoopodatkowaniem czy samowymiarom (H. Dzwonkowski, Samowymiar zobowiązań podatkowych, PiP 2004, z. 12, s. 40-51). 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 (T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009, s. 229-230, 281). Sprawcą czynu może być zatem jedynie podatnik, przy czym użytemu w Kodeksie karnym skarbowym pojęciu „podatnik” (art. 53 § 30 k.k.s.) należy nadawać znaczenie określone w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.). Zgodnie zaś z art. 7 Ordynacji podatkowej podatnikiem jest osoba fizyczna, prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

Obowiązek podatkowy, jego przedmiot i podmiot podlegający temu obowiązkowi określają ustawy podatkowe. W orzecznictwie Sądu Najwyższego podkreśla się, że na gruncie prawa karnego skarbowego, podatnikiem jest jedynie ten, *„czyj obowiązek podatkowy ma swe źródło w przepisach ustawy podatkowej, określających zobowiązany podmiot oraz przedmiot i stawkę opodatkowania”* (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 1 grudnia 2005 r., IV KK 122/05, OSNKW 2006, z. 2, poz. 19; podobnie: postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 22 listopada 2011 r., IV KK 270/11, LEX nr 1095847).

W wypadku podatku akcyzowego jest nią ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 752 ze zm.), odnośnie zaś podatku od towarów i usług (VAT) ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.).

W świetle art. 13 ust. 1 u.p.a., podatnikami w zakresie podatku akcyzowego są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej dokonujące czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec których zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym m.in. 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, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony (pkt. 1).

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami są *„osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności”*. Podatnikami w rozumieniu ww. ustawy są ponadto, na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy o VAT, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszane, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną (pkt. 1), dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (pkt. 3).

Obowiązujące ustawy podatkowe zatem, co do zasady, łączą obowiązek podatkowy z czynnością podlegającą opodatkowaniu, a nie z jej podmiotem. To zakres przedmiotowy opodatkowania determinuje jego zakres podmiotowy. Zdefiniowanie podmiotu akcyzy i VAT wyłącznie przez czynność podlegającą opodatkowaniu, wyklucza tym samym konieczność posiadania przez ten podmiot dodatkowych, szczególnych cech, czy spełnienia przezeń dodatkowych warunków do uzyskania statusu podatnika tych podatków (postanowienie Sądu Najwyższego

z dnia 22 listopada 2011 r., IV KK 270/11, LEX nr 1095847 i wskazana tam literatura).

Zgodnie z art. 8 ust. 1 u.p.a., przedmiotem opodatkowania akcyzą są m.in. nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należytnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony (pkt 4). Art. 5 tej ustawy przy tym 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. Analogiczną regulację zawarto w art. 5 ust. 2 ustawy o VAT. Tym samym choć czynność prawna dla swej skuteczności musi spełniać szczególne warunki określone przez obowiązujące przepisy prawa, to brak ich respektowania, skutkujący uznaniem, że czynność tę wykonano z naruszeniem prawa, mimo to powoduje, iż podlega ona opodatkowaniu VAT i akcyzą. Przytoczone przepisy dotyczą wyłącznie sytuacji, gdy dana czynność jest dozwolona, ale jej wykonanie na podstawie odrębnych przepisów jest zarezerwowane np. dla podmiotów posiadających odpowiednie zezwolenie, koncesję, uprawnienia. Jeżeli wykonuje je podmiot nieposiadający odpowiedniej koncesji, licencji czy zezwolenia, to brak tych formalnych uprawnień wymaganych przez inne przepisy nie stanowi przesłanki uchylenia obowiązku podatkowego, który wynika z samego faktu wykonania określonej czynności (T. Michalik, VAT. Komentarz, Komentarz do art. 5, Warszawa 2014 r., Legalis; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 grudnia 1997 r., III SA 981/96, LEX nr 32043; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 1999 r., III SA 7670/98, LEX nr 40064).

W konsekwencji, w piśmiennictwie i orzecznictwie nie wyklucza się również opodatkowania podatkiem akcyzowym czynności dokonanych z naruszeniem innych przepisów niż przepisy prawa cywilnego, w tym czynności o charakterze przestępczym, pod warunkiem, że ich treść odpowiada treści czynności podlegającej opodatkowaniu na mocy u.p.a., jako że ustawa ta, określając przedmiot opodatkowania, nie czyni rozróżnienia dla sytuacji, gdy pochodzi on ze

źródeł legalnych, bądź nielegalnych (S. Parulski, Akcyza. Komentarz, Komentarz do art. 5 Ustawy o podatku akcyzowym, LEX 2010; podobnie: postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 22 listopada 2011 r., IV KK 270/11, LEX nr 1095847 i wskazana tam literatura).

Kwestia opodatkowania czynności dokonanych z naruszeniem prawa, w tym o charakterze przestępczym, nie jawi się już tak oczywista na gruncie ustawy o VAT, która w art. 6 ust. 2 zawiera wyłączenie stosowania jej przepisów w stosunku do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. W świetle tego przepisu, jako zasadę przyjmuje się, że poprzez opodatkowanie zachowań niepożądanych nie można doprowadzić do pewnego rodzaju legalizacji tych zachowań. W konsekwencji zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie na tle art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT z 1993 r. uznawano za czynności niepodlegające ustawie (a więc i opodatkowaniu), wszelkiego rodzaju czynności zabronione wprost przez ustawę. Dotyczyło to przede wszystkim czynów będących jednocześnie zabronionymi i karalnymi. W wyroku z dnia 23 listopada 1999 r. (SA/Rz 1066/98, LEX nr 44033) Naczelny Sąd Administracyjny w Rzeszowie stwierdził: *"Jeżeli chodzi o czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy w rozumieniu ustawy z 1993 r. o VAT, to istotnie w przepisie tym chodzi o takie czynności jak kradzież, stręczycielstwo, prostytutcja, a więc czynności, stanowiące czyny zabronione, jak również czynności nieważne bezwzględnie"*). Do dnia 1 maja 2004 r. stosowanie wskazanego przepisu nie wywoływało rozbieżności interpretacyjnych. Akcesja Polski do Unii Europejskiej i będąca jej konsekwencją konieczność interpretowania prawa krajowego w duchu wspólnotowym, w tym przede wszystkim z uwzględnieniem regulacji VI Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC) oraz Dyrektywy Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2006/112/WE), jak też linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w obecnym stanie prawnym wymusza niejako konieczność zdecydowanie innego pojmowania pojęcia „czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” z art. 6 ust. 2 ustawy o VAT. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

wyłączenie z zakresu opodatkowania VAT-em działalności przestępczej, nie ma bowiem charakteru bezwzględny. Nie każde zachowanie uznawane przez ustawodawcę krajowego za czyn zabroniony pod groźbą kary będzie zatem skutkowało wyłączeniem danej czynności z opodatkowania VAT. Akcentując zasadę neutralności podatku, Trybunał wskazuje na konieczność eliminowania zakłóceń konkurencji, czego konsekwencją jest uznanie, że na gruncie opodatkowania nie można czynić rozróżnienia pomiędzy czynnościami legalnymi a czynnościami nielegalnymi. Wyjątek stanowią jedynie czynności, w przypadku których nie jest możliwa jakakolwiek konkurencja pomiędzy sektorem legalnym a nielegalnym, a więc mające za przedmiot towary, które nie mogą być w ogóle wprowadzone na rynek do obrotu publicznego (np. podrobione pieniądze, narkotyki, organy ludzkie). W orzeczeniu w sprawie C-3/97 (*Regina v. J.C. Goodwin & E.T. Unstead*) ETS uznał, że obrót podrabianymi towarami w postaci kosmetyków podlega VAT, a w orzeczeniu C-455/98 (*Tullihallitus v. Kaupo Salumets*) wskazał, że import (a także dostawa) przemycanych towarów w postaci alkoholu również podlega opodatkowaniu. Natomiast w orzeczeniach C-294/82 (*Senta Einberger v. Hauptzollamt Freiburg*) oraz C-289/86 (*Vereniging Happy Family Rustenburgerstat v. Inspecteur der Omzetbelasing*) odniósł się do traktowania z punktu widzenia systemu opodatkowania VAT zbycia/importu towarów, które nie mogą być wprowadzone na rynek ze względu na ich naturę lub cechy specjalne (tu odnośnie dostawy oraz importu narkotyków – orzekając, iż nie podlegają one opodatkowaniu VAT). Jak wynika z uzasadnienia wskazanych powyżej orzeczeń, w ocenie Trybunału w przypadku wskazanych w nich czynności, nie można wprowadzać rozróżnienia pomiędzy czynnościami zgodnymi i niezgodnymi z prawem. Opodatkowanie powinno zatem obejmować także te czynności, które, choć były niezgodne z prawem, mogłyby być dokonane jako legalne. Z opodatkowania VAT powinny być zatem bezwzględnie wyłączone jedynie towary, których wprowadzenie do obrotu jest ściśle zakazane.

W tym znaczeniu dostawa papierosów wykonywana w ramach paserstwa akcyzowego, czy paserstwa celnego, którą przypisano skazanym, z uwagi na fakt, że jej przedmiotem są towary mogące stanowić przedmiot legalnego obrotu, może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy i jako taka powinna podlegać

opodatkowaniu. Jak wskazuje się bowiem w piśmiennictwie, towary dostarczane przez pasera są oferowane także przez inne, legalnie działające na rynku podmioty, będące podatnikami VAT i realnie konkurują z tymi „legalnymi” towarami [A. Bartosiewicz (w:) A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, Komentarz do art. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, Lex 2014].

Nie można przy tym tracić z pola uwagi faktu, że zwolennicy poglądu o niemożności uznania za przedmiot opodatkowania działalności sprzecznej z prawem, pogląd ten wyrażali na tle prawa karnego powszechnego, a nie prawa karnego skarbowego. 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.

Odnosząc się do argumentacji skarżących, wskazać ponadto trzeba, że całkowicie nieuprawniona jest interpretacja sformułowania zaczerpniętego z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE, iż „czynności, które, choć niezgodne z prawem, mogłyby być dokonane jako legalne” w taki sposób, jak tego chcą obrońcy skazanych M. K., J. i K. K. i S. K. Prawdą jest, że wyroby tytoniowe pochodzące z zagranicy, przed ich dopuszczeniem do legalnego obrotu na terenie Polski, muszą spełnić szereg warunków oraz podlegają opodatkowaniu z tytułu cła i akcyzy. Podobnie, dalszy obrót tymi towarami, już na terenie Polski, podlega opodatkowaniu VAT-em. Bezsprzecznie obrót takimi wyrobami tytoniowymi, bez wcześniejszego uiszczenia należnych podatków jest zabroniony przez prawo. Nie zmienia to jednakże faktu, iż obrót omawianymi 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 przedstawia się w przypadku obrotu np. organami ludzkimi lub narkotykami, którymi to obrót jest ściśle zabroniony przez prawo, co oznacza, że nie jest możliwe w żadnych warunkach zalegalizowanie obrotu ww. przedmiotami. Użyte w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE określenie „czynności, które, choć niezgodne z prawem, mogłyby być dokonane jako legalne” należy więc, zdaniem Sądu rozpoznającego kasację, rozumieć jako pierwotną, abstrakcyjną, możliwość zalegalizowania działalności, czy obrotu towarami podlegającymi opodatkowaniu, nie zaś jako możliwość ich niejako 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. W tej drugiej sytuacji częstokroć bowiem możliwość „następczego” zalegalizowania działalności, już wtedy niezgodnej z prawem, może być wyłączona. O ile bowiem osoba sprowadzająca do Polski towar akcyzowy (papierosy, alkohol) z zagranicy, może go „zalegalizować”, zgłaszając ten towar na granicy do oclenia, co - po dopełnieniu wynikających stąd obowiązków - uprawnia ją do legalnego obrotu tym towarem na terenie kraju, to nie ma ona możliwości zalegalizowania tej działalności, gdy wykonuje ją w stosunku do papierosów sprowadzonych do Polski z innego kraju bez uiszczenia cła i podatku akcyzowego, w sytuacji nabycia ich przez podmiot już na terenie Polski. Zgłaszając bowiem przedmiot opodatkowania, podmiot ten dokonywałby samooskarżenia, przyznając się tym samym do popełnienia przestępstwa i choć korzystałby z instytucji czynnego żalu z art. 16 k.k.s., obligatoryjne byłoby orzeczenie przepadku przedmiotu przestępstwa bądź jego równowartości. A tym samym następczy obrót tym towarem byłby już niemożliwy.

Mając powyższe na uwadze, stwierdzić należy, że Sąd Okręgowy, a następnie Sąd Apelacyjny, trafnie przyjęły, iż działalność, której prowadzenie przypisano skazanemu M. K., J. i K. K. oraz S. K., wypełniała, oprócz powołanych przez oskarżyciela publicznego w akcie oskarżenia przepisów Kodeksu karnego skarbowego, także znamiona przestępstwa określonego w art. 54 § 1 k.k.s.

Pośrednio za trafnością przyjętej przez oba Sądy, a podzielonej przez Sąd kasacyjny, argumentacji i wykładni przepisu art. 54 § 1 k.k.s. przemawia również treść art. 29 pkt 4 k.k.s. – na co zasadnie wskazywał prokurator Prokuratury Generalnej w toku rozprawy kasacyjnej. Przepis ten, umożliwiając orzeczenie przepadku przedmiotów, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione, odnosi stosowanie tego środka karnego jedynie w stosunku do rzeczy pierwotnie zabronionych, niejako wykluczając tym samym jego zastosowanie w stosunku do przedmiotów, którymi – po spełnieniu określonych warunków – możliwy jest legalny obrót.

Z tych względów podniesione przez skarżących zarzuty rażącego naruszenia art. 54 § 1 k.k.s. należało uznać za niezasadne.

Kierując się powyższym, Sąd Najwyższy orzekł jak w postanowieniu.