

Warszawa, dnia 23 lutego 2018 r.

Sygn. akt VI Ka 1446/17

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Sąd Okręgowy Warszawa-Praga w Warszawie VI Wydział Karny Odwoławczy w składzie :

Przewodniczący: SSO Jacek Matusik

protokolant: sekretarz sądowy Monika Oleksy

przy udziale prokuratora Wojciecha Groszyka oraz starszego rachmistrza - A. Z. przedstawiciela (...) Urzędu Celno – Skarbowego w W.

po rozpoznaniu dnia 23 lutego 2018 r. w Warszawie

sprawy

A. F. (1) syna S. i M. ur. (...) w N.

oskarżonego o przestępstwo z art. 54 § 1 kks

S. F. (1) syna H. i S. ur. (...) w W.

oskarżonego o przestępstwo z art. 54 § 1 kks

na skutek apelacji wniesionej przez prokuratora

od wyroku Sądu Rejonowego w Legionowie

z dnia 18 września 2017 r. sygn. akt II K 25/17

zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że oskarżonych uniewinnia od popełnienia zarzucanych im czynów; wydatkami za postępowanie w sprawie obciąża Skarb Państwa.

**Sygn. akt VI Ka 1446/17**

### **UZASDANIENIE**

A. F. (1) oskarżony o to, że w dniu 29 marca 2017 r. w miejscowości S. przy ul. (...) uchylał się od opodatkowania podatkiem akcyzowym, poprzez nieujawnienie Naczelnikowi Urzędu Celnego (...) w W. przedmiotu opodatkowania, tj. towaru akcyzowego w postaci 1.704 kilogramów suszu tytoniowego stosownie do dyspozycji art. 11 a pkt 4, art. 21 ust. 1 Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. 2014 r., poz. 752 z późn. zm.), czym naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie 781.523,00 zł, tj. o przestępstwo skarbowe określone w art. 54 § 1 k.k.s.

S. F. (1) oskarżony o to, że w dniu 29 marca 2017 r. w miejscowości S. przy ul. (...) uchylał się od opodatkowania podatkiem akcyzowym, poprzez nieujawnienie Naczelnikowi Urzędu Celnego (...) w W. przedmiotu opodatkowania, tj., towaru akcyzowego w postaci 1.704 kilogramów suszu tytoniowego stosownie do dyspozycji art. 11 a pkt 4, art. 21 ust. 1 Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. U. 2014 r., poz. 752 z późn. zm.), czym naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie 781.523,00 zł, tj. o przestępstwo skarbowe określone w art. 54 § 1 k.k.s.

**Sąd Rejonowy w Legionowie wyrokiem z dnia 18 września 2017 r., wydanym w sprawie o sygn. akt II K 25/17** oskarżonych A. F. (1) i S. F. (1), w ramach zarzucanych im czynów uznał za winnych tego, że w czasie

i w miejscu jak w zarzucie, działając wspólnie i w porozumieniu przechowywali wyroby tytoniowe w postaci 1.704 kilogramów suszu tytoniowego stanowiących przedmiot czynu zabronionego określonego w art. 64 k.k.s., od których nie uiszczono należnego podatku akcyzowego, czym narazili na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie 781.523 złotych, co stanowi przestępstwo skarbowe z art. 65 § 1 k.k.s. i za to na podstawie tego przepisu skazał oskarżonych i wymierzył im kary: A. F. (1) - karę 80 stawek dziennych grzywny, a S. F. (1) - karę 100 stawek dziennych grzywny, oznaczając wysokość jednej stawki wobec obu oskarżonych na kwotę 70 złotych oraz na podstawie art. 29 pkt. 1 i 2 k.k.s. w zw. z art. 30 § 2 k.k.s. i art. 31 § 6 i 7 k.k.s. orzekł przepadek na rzecz Skarbu Państwa poprzez zniszczenie dowodów rzeczowych.

**Od powyższego wyroku apelację wniósł prokurator**, który zaskarżył go w całości na niekorzyść oskarżonych i wyrokowi temu zarzucił: obrazę przepisów prawa materialnego, to jest normy art. 65§1 k.k.s. przez jej błędne zastosowanie i zakwalifikowanie czynów zarzuconych każdemu z oskarżonych jako przestępstwa z art. 65§1 k.k.s., podczas, gdy prawidłowa subsumpcja pozwalała na zarzucenie oskarżonym przestępstw zakwalifikowanych z art. 54 §1 k.k.s.

Podnosząc powyższe prokurator wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

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

Apelacja wniesiona przez prokuratora na niekorzyść obu oskarżonych okazała się niezasadna, a wręcz przeciwnie w wyniku jej rozpoznania Sąd Odwoławczy doszedł do wniosku, że zaskarżony wyrok należy zmienić i uniewinnić obu oskarżonych od popełnienia zarzuconych im czynów.

U podstaw takiego rozstrzygnięcia leży dwie przyczyny- jedna natury procesowej, druga prawno-materialnej - przy czym każda z nich sama w sobie skutkować musiała wydaniem w stosunku do oskarżonych wyroku uniewinniającego.

Jeżeli chodzi o kwestie natury procesowej to na wstępie przypomnieć należy, iż zgodnie z art. 434 § 1 k.p.k. Sąd odwoławczy może orzec na niekorzyść oskarżonego jedynie wtedy, gdy wniesiono na jego niekorzyść środek odwoławczy oraz w granicach zaskarżenia, chyba że ustawa nakazuje wydanie orzeczenia niezależnie od granic zaskarżenia, oraz w razie stwierdzenia uchybień podniesionych w środku odwoławczym, chyba że środek odwoławczy nie pochodzi od oskarżyciela publicznego lub pełnomocnika i nie podniesiono w nim zarzutów albo ustawa nakazuje wydanie orzeczenia niezależnie od podniesionych zarzutów. Oznacza to że w przypadku wniesienia apelacji przez oskarżycielka publicznego – jak ma to miejsce w niniejszej sprawie - lub pełnomocnika oskarżyciela posiłkowego (prywatnego) Sąd odwoławczy może wydać orzeczenie surowsze dla oskarżonego tylko w zakresie ograniczonym granicami zaskarżenia i podniesionymi w apelacji zarzutami, chyba że ustawa nakazuje wydanie orzeczenia niezależnie od granic zaskarżenia i podniesionych zarzutów. Wyjątki od tego zakazu unormowane są zaś w przepisach art. 439 § 1 k.p.k., art. 440 k.p.k. oraz art. 455 k.p.k.

Odnosząc powyższe do realiów niniejszej sprawy stwierdzić należy, iż Sąd Okręgowy rozważając ewentualne wydanie orzeczenia surowszego dla oskarżonych związany był zarzutami podniesionymi w apelacji prokuratora. W związku z tym zwrócić należy uwagę, iż skarżący postawił w swojej apelacji wyłącznie zarzutobrazy prawa materialnego przez błędne zastosowanie art. 65 § 1 k.k.s. i zakwalifikowanie czynów zarzuconych każdemu z oskarżonych jako przestępstwa z art. 65 § 1 k.k.s., podczas, gdy prawidłowa subsumpcja pozwalała na zarzucenie oskarżonym przestępstw zakwalifikowanych z art. 54 § 1 k.k.s. Oskarżyciel nie zakwestionował więc, poczynionych przez Sąd, ustaleń faktycznych dotyczących samego zdarzenia, jego przebiegu i zachowań podjętych przez obu oskarżonych. Wynika z tego również, że skarżący nie zakwestionował ustalenia, że oskarżeni przechowywali jedynie towar akcyzowy w postaci 1.704 kilogramów suszu tytoniowego, a jedynie inaczej, z punktu widzenia przepisów Kodeksu karnego skarbowego, ocenił takie zachowania A. i S. F. (1). W związku z tym Sąd Odwoławczy będąc związany zakazem reformationis in peius wynikającym z art. 434 § 1 k.p.k., nie mógł zmienić w tym zakresie ustaleń zawartych w wyroku na niekorzyść oskarżonych, czyli inaczej rzecz ujmując niedopuszczalna była taka zmiana opisu czynu przypisanego oskarżonym, która byłaby niekorzystna dla nich w stosunku do treści zaskarżonego wyroku. Wskazać również należy,

iż w uzasadnieniu apelacji prokurator trafnie zauważył, że art. 65 § 1 k.k.s. penalizuje, zachowania polegające na przechowywaniu, przewożeniu, przesyłaniu lub przenoszeniu wyrobów akcyzowych stanowiących przedmiot czynu zabronionego określonego w enumeratywnie wskazanych przepisach Kodeksu karnego skarbowego, to jest w art. 63 k.k.s., art. 64 k.k.s. lub art. 73 k.k.s. lub też na pomaganiu w ich zbyciu albo ich przyjęciu lub pomaganiu w ich ukryciu. Słusznie również wskazał skarżący, że w realiach niniejszej sprawy

nie poczyniono ustaleń faktycznych, które pozwalałyby przyjąć, iż oskarżeni przechowywali wyroby akcyzowe pochodzące z któregośkolwiek z przestępstw wymienionych enumeratywnie w przepisie art. 65 § 1 k.k.s., a dodatkowo wskazać także należy, iż materiał dowodowy nie daje żadnych podstaw, by ustalenia takie poczynić. Tym samym więc zgodzić należy się ze skarżącym, że zachowanie oskarżonych nie wyczerpało znamion przestępstwa skarbowego określonego w art. 65 § 1 k.k.s. Zgadzać się z prokuratorem w tej kwestii nie można jednak podzielić poglądu, że zachowanie oskarżonych, w kształcie opisanym w zaskarżonym wyroku, wyczerpuje znamiona określone w przepisie art. 54 § 1 k.k.s. Zwrócić bowiem należy uwagę, iż zakres znamion obu tych przestępstw jest zdecydowanie inny. Z jednej strony bowiem, przestępstwo stypizowane w art. 65 § 1 k.k.s. jest przestępstwem powszechnym i może zostać popełnione przez każdą osobę, zaś czyn z art. 54 k.k.s. może zostać popełniony wyłącznie przez osobę, której ustawa nadaje status podatnika, z drugiej zaś zupełnie inna jest również czynność sprawcza - w pierwszym przypadku polega ona na działaniu (przechowywaniu, przewożeniu, przesyłaniu lub przenoszeniu wyrobów akcyzowych pomaganiu w ich zbyciu albo ich przyjęciu lub pomaganiu w ich ukryciu), w drugim zaś na zaniechaniu (nie ujawnieniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie złożeniu deklaracji). Dlatego też, by oskarżonym przypisać popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 54 § 1 k.k.s. niezbędna byłaby zmiana opisu czynu im przypisanego (powrót do opisu zaproponowanego w akcie oskarżenia), co jednak stanowiłoby zmianę ustaleń faktycznych przyjętych za podstawę wyroku, a tego Sąd Okręgowy nie mógł uczynić.

Jak już bowiem wskazano wyżej Sąd Odwoławczy, w zakresie orzekania na niekorzyść oskarżonych, związany był zarzutem podniesionym w apelacji prokuratora, który to środek odwoławczy nie kwestionował ustaleń faktycznych w zakresie samego czynu przypisanego oskarżonym. Nie zaistniały również okoliczności wskazane w art. 439 § 1 k.p.k., art. 440 k.p.k. i art. 455 k.p.k., które to przepisy stanowią wyłączne wyjątki od zakazu reformationis in peius wynikającego z art. 434 § 1 k.p.k. Sąd Okręgowy nie stwierdził bowiem, by w niniejszej sprawie zaistniała którakolwiek z tzw. bezwzględnych przyczyn odwoławczych określonych w art. 439 § 1 k.p.k., czy też by przyjęta przez Sąd kwalifikacja prawna czynu w stosunku do opisu czynu przyjętego w wyroku była błędna. Jeżeli chodzi zaś o kwestię przełamania zakazu reformationis in peius w oparciu o art. 440 k.p.k. to również ten przepis nie mógł znaleźć zastosowania w realiach niniejszej sprawy. Zwrócić bowiem należy uwagę, iż w aktualnym brzmieniu przepis ten pozwala, jeżeli utrzymanie orzeczenia w mocy byłoby rażąco niesprawiedliwe, orzec na niekorzyść oskarżonego niezależnie od granic zaskarżenia i podniesionych zarzutów wyłącznie poprzez uchylenie takiego orzeczenia, co może jednak nastąpić tylko w sytuacji określonej w art. 437 § 2 zdanie drugie. Niewątpliwie bowiem aktualnie art. 440 k.p.k. nie stanowi samodzielnej podstawy uchylenia orzeczenia i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania. Wymaga to dodatkowego spełnienia jednego z warunków wymienionych w art. 437 § 2 zd. 2 k.p.k. (bezwzględne przyczyny odwoławcze z art. 439 § 1 k.p.k., reguły nepeius z art. 454 k.p.k. oraz konieczność przeprowadzenia na nowo przewodu w całości). Jednak nie zawsze ten ostatni wymóg będzie mógł zostać zrealizowany. W wypadku bowiem konieczności zamiany kwalifikacji prawnej na niekorzyść oskarżonego poza granicami zaskarżenia i podniesionymi zarzutami, z uwagi na nieprawidłowe ustalenia faktyczne lub brak ustalenia wszystkich znamion czynu zabronionego w opisie przypisanego czynu, nie będzie potrzeby ponownego przeprowadzenia przewodu w całości. Wówczas, wobec niespełnienia warunku z art. 437 § 2 k.p.k. sąd odwoławczy, nie mając podstawy prawnej do uchylenia wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania, powinien wydać wyrok zmieniający lub uniewinniający na korzyść oskarżonego w wyniku przełamania kierunku zaskarżenia na niekorzyść (art. 434 § 2 k.p.k. w zw. z art. 440 k.p.k.) (vide Dariusz Świecki Komentarz do Kodeksu postępowania karnego LEX/el., 2018 nr 554329). Z sytuacją taką mamy do czynienia właśnie w niniejszej sprawie, co wyklucza możliwość uchylenia wyroku na niekorzyść oskarżonych poza zakresem zarzutu podniesionego w apelacji prokuratora. W powyższej sytuacji procesowej, mimo wniesienia apelacji na niekorzyść oskarżonych, Sąd Okręgowy nie mógł zmienić zaskarżonego wyroku poprzez opisanie na nowo czynu przypisanego oskarżonym i zawarcie w nim nowych ustaleń, z których wynikałoby, że zachowanie oskarżonych

wyczerpywało ustawowe znamiona przestępstwa skarbowego z art. 54 § 1 k.k.s. Jednocześnie, skoro oskarżonym, z przyczyn podniesionych w apelacji prokuratora, nie można było przypisać popełnienia czynu z art. 65 § 1 k.k.s., a jednocześnie czyn im przypisany (w kształcie zawartym w sentencji orzeczenia) nie wyczerpywał znamion żadnego innego przestępstwa, jedynym rozstrzygnięciem jakie wydać mógł Sąd Okręgowy było uniewinnienie oskarżonych.

Niezależnie jednak od powyższego, nawet gdyby istniała procesowa możliwość „powrotu” do opisu czynu zaproponowanego w akcie oskarżenia, to okoliczności faktyczne sprawy nie pozwalają na uznanie, że oskarżeni dopuścili się popełnienia przestępstwa skarbowego określonego w art. 54 § 1 k.k.s. Wskazać bowiem należy, iż zgodnie z tym przepisem karze podlega podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie. Z brzmienia tego przepisu wynika zatem, że przestępstwo skarbowe w nim stypizowane może zostać popełnione wyłącznie umyślnie (art. 4 § 1 k.k.s.) i to jedynie w zamiarze bezpośrednim zabarwionym chęcią uchylecia się od opodatkowania, tj. niezapłacenia należnego podatku w terminie. Zamiar ewentualny jest niekaralny. Oznacza to, że przestępstwo i wykroczenie skarbowe uchylania się od opodatkowania przynależy do kategorii czynów zabronionych kierunkowych (vide m.in. Kardas Piotr, Łabuda Grzegorz, Razowski Tomasz Kodeks karny skarbowy. Komentarz WKP 2017, numer 527183, patrz też Zgoliński Igor (red.), Konarska-Wrzošek Violetta, Oczkowski Tomasz, Skorupka Jerzy, Kodeks Karny skarbowy. Komentarz WKP 2018, numer 10681). Oznacza to, że aby oskarżonym można było przypisać popełnienie przestępstwa zarzucanego im aktem oskarżenia, należałoby ustalić, iż mieli oni świadomość faktu, że uzyskali status podatników podatku akcyzowego, że ciąży na nich obowiązek ujawnienia przedmiotu opodatkowania lub złożenia deklaracji oraz że świadomie zaniechali tego rodzaju czynności z zamiarem uchylecia się od opodatkowania. Tymczasem materiał dowodowy ujawniony w niniejszej sprawie nie daje podstaw do poczynienia takich ustaleń faktycznych. Przypomnieć bowiem należy, iż zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 2a Ustawy z dnia 6 grudnia 2008r. o podatku akcyzowym, podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot będący nabywcą lub posiadaczem suszu tytoniowego niebędący podmiotem prowadzącym skład podatkowy, pośredniczącym podmiotem tytoniowym, grupą producentów lub rolnikiem, który wyprodukował susz tytoniowy, jeżeli nie została od niego zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży suszu tytoniowego. Tymczasem z ustaleń Sądu I instancji, które nie były podważane przez prokuratora wynika, iż oskarżeni „przechowywali” susz tytoniowy, co uszczegółowione zostało w pisemnym uzasadnieniu zaskarżonego wyroku (str. 1, karta 208), gdzie wskazano: „Oskarżony S. F. (1) w marcu 2016 r. umówił się z nieustalonym mężczyzną, że przyjmie na przechowanie tytoń, w tym celu poprosił syna – oskarżonego A. F. (1) o udostępnienie garażu na wynajmowanej przez niego działce (...)”. W takich okolicznościach trudno nawet przypuszczać, a z całą pewnością nie ma na to dowodów, by oskarżeni będący osobami prostymi, bez specjalistycznego wykształcenia i nie zajmującymi się obrotem towarami akcyzowymi, mogli mieć świadomość, a chociażby domyślać się, że w momencie przyjęcia na przechowanie suszu tytoniowego, który nie stanowił ich własności, powstał po ich stronie obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy. Podobnie brak jest jakichkolwiek okoliczności świadczących o tym, że oskarżeni mieli świadomość, iż należny podatek akcyzowy nie został uiszczony na wcześniejszym etapie obrotu, a przecież tylko w takim przypadku, obowiązek podatkowy obciążałby oskarżonych (na marginesie tylko zwrócić należy uwagę, że w aktach sprawy brak jest informacji by organ podatkowy prowadził jakiegokolwiek postępowanie w celu ustalenia, czy akcyza została już wcześniej uiszczona). Skoro zatem nie można ustalić, że oskarżeni mieli świadomość powstania po ich stronie obowiązku podatkowego, trudno czynić im zarzut, że okoliczności tej nie zgłosili, działając z zamiarem uniknięcia uiszczenia akcyzy. Oczywiście Sąd Okręgowy ma świadomość, że okoliczność ta nie ma znaczenia dla kwestii ustalenia istnienia obowiązku podatkowego, na co niejednokrotnie wskazywano w orzecznictwie - m.in. w Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 listopada 2017 r., sygn. I GSK 908/17, w którym to orzeczeniu Sąd ten stwierdził, że "Dla powstania obowiązku podatkowego wobec nabywcy albo posiadacza wyrobów akcyzowych bez zapłaconej akcyzy nie mają znaczenia takie okoliczności jak: ewentualny stan świadomości nabywcy co do faktu nieuiszczenia akcyzy na wcześniejszym etapie obrotu; dochowanie należytej staranności w celu ustalenia tej okoliczności przed transakcją czy pokrzywdzenie przez nieuczciwego kontrahenta". Tym niemniej ma to fundamentalne znaczenie dla ustalenia winy oskarżonych w zakresie zarzucanego im przestępstwa skarbowego, które jak już wskazano wyżej mogło być popełnione wyłącznie w zamiarze

bezpośrednim. Wobec tego, że brak jest podstaw faktycznych by oskarżonym zamiar taki przypisać, nie może być mowy o popełnieniu przez nich przestępstwa skarbowego z art. 54 § 1 k.k.s.

Reasumując, przytoczone powyżej okoliczności, w ocenie Sądu Okręgowego, nie dają podstaw do ustalenia, że oskarżeni dopuścili się popełnienia zarówno czynów zarzucanych im aktem oskarżenia, jak i przestępstwa przypisanego im w zaskarżonym wyroku. W związku z tym Sąd Okręgowy, pomimo wniesienia środka odwoławczego wyłącznie na niekorzyść oskarżonych, zmienił zaskarżony wyrok na ich korzyść uniewinniając ich od popełnienia zarzucanych im przestępstw.

***Mając na uwadze powyższe Sąd Okręgowy orzekł, jak w wyroku***