

Sygn. akt II Ka 341/18

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 11 stycznia 2019r.

Sąd Okręgowy w Koninie II Wydział Karny w składzie:

Przewodniczący: SSO Agata Wilczewska

Protokolant: st. sekr. sąd. Dorota Sobieraj

przy udziale Jacka Górskiego Prokuratora Prokuratury Okręgowej w Koninie

po rozpoznaniu w dniu 11 stycznia 2019r.

sprawy **A. W. i M. W.**

oskarżonych z art.65§1k.k.s. w zw. z art.6§2k.k.s.

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonych

oraz na podstawie art.435k.p.k. w zw. z art.113§1k.k.s. z urzędu wobec oskarżonego **J. G. (2)**

oskarżonego z art.65§1k.k.s. w zw. z art.6§2k.k.s.

od wyroku Sądu Rejonowego w Turku

z dnia 25 września 2018r. sygn. akt II K 457/17

Uchyła zaskarżony wyrok w całości wobec oskarżonych A. W., M. W. oraz J. G. (2) i sprawę przekazuje Sądowi Rejonowemu w Turku do ponownego rozpoznania.

Agata Wilczewska

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 25 września 2018 r. Sąd Rejonowy w Turku, sygn. akt II K 457/17, oskarżoną A. W. uznał za winną tego, że w okresie od roku 2013 do 8 marca 2017 r. w miejscowości W., powiat turecki, woj. (...) oraz innych nieustalonych miejscach na terenie kraju, działając

w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, nabyła od nieustalonych osób i przechowywała wyroby tytoniowe w postaci papierosów różnych marek tj. B. i inne w łącznej ilości 7280 sztuk papierosów, wyroby akcyzowe stanowiące przedmiot czynu zabronionego określonego w art. 63 k.k.s. w postaci krajanki tytoniowej bez wymaganych polskich znaków skarbowych akcyzy w ilości 1442,5 kg oraz liście tytoniu bez wymaganych polskich znaków skarbowych akcyzy w ilości 291 kg, czym łącznie spowodowała uszczuplenie podatku akcyzy na kwotę 1.267.567,00 zł z czego następnie przekazała: 1000 kg krajanki tytoniowej J. G. (2) w celu sprzedaży i 35,5 kg krajanki tytoniowej M. W. w celu sprzedaży tj. popełnienia przestępstwa z art. 65 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt. 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i za to i za to na podstawie art. 65 § 1 k.k.s. w zw. z art. 38 § 1 pkt. 3 k.k.s. wymierzył jej karę 1 roku i 3 miesiące pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wysokości 200 stawek dziennych każda stawka po 100 zł.

Tym samym wyrokiem Sąd oskarżoną M. W. uznał za winną tego, że w dniu 8 marca 2017 r. w R. oraz w miejscowościach: T., R., L., M. powiat (...), M. (...)woj. (...), a także w miejscowości K. powiat (...), woj. (...), działając w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem tej samej sposobności, pomogła A. W. w zbyciu wyrobów

akcyzowych stanowiących przedmiot czynu zabronionego określonego w art. 63 k.k.s. w postaci krajanki tytoniowej bez wymaganych polskich znaków skarbowych akcyzy w ilości 30,5 kg oraz przewoziła 5 kg krajanki tytoniowej bez wymaganych polskich znaków skarbowych akcyzy w samochodzie osobowym marki S. (...) o nr rej. (...), czym spowodowała uszczuplenie podatku akcyzy na kwotę 27.759,00zł, tj. popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 65 § 3 k.k.s. w zw. z art. 65 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 65 § 3 k.k.s. wymierzył jej karę grzywny w wysokości 80 stawek dziennych każda stawka po 100 zł.

Tym samym wyrokiem Sąd oskarżonego J. G. (2) uznał za winnego tego, że w okresie od roku 2013 do dnia 8 marca 2017 r. w miejscowości T., R., S., S., R., P., Ł., G. i innych nieustalonych miejscach na terenie kraju, działając w krótkich odstępach czasu

z wykorzystaniem tej samej sposobności pomógł A. W. w zbyciu wyrobów akcyzowych stanowiące przedmiot czynu zabronionego określonego w art. 63 k.k.s. w postaci krajanki tytoniowej bez wymaganych polskich znaków skarbowych akcyzy w ilości 912 kg, czym spowodował uszczuplenie podatku akcyzy na kwotę 713.120,16 zł tj. popełnienia przestępstwa z art. 65 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

i za to na podstawie art. 65 § 1 k.k.s. wymierzył mu karę 7 miesięcy pozbawienia wolności.

Na podstawie art. 32 § 1 i 3 k.k.s. Sąd orzekł wobec oskarżonych A. W. i J. G. (2) solidarnie środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów w kwocie 474.800,00 zł.

Nadto Sąd, na podstawie art. 30 § 2 k.k.s. w zw. z art. 31 § 6 k.k.s. orzekł przepadek na rzecz Skarbu Państwa dowodów rzeczowych opisanych w wykazie dowodów rzeczowych numer (...) na k. 409 pod pozycją od 1 do 6 z tym, że zarządza zniszczenie dowodów rzeczowych wymienionych w punkcie 1, 2, 3.

Apelację od powyższego wyroku wniósł obrońca oskarżonych A. W. i M. W. zaskarżając go w całości. Na podstawie art. 438 pkt. 3 k.p.k. orzeczeniu zarzucił:

1. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, a mający wpływ na jego treść, polegający na niesłusznym przyjęciu, iż zgromadzony materiał dowodowy wykazał, że oskarżona A. W. wyczerpała znamiona czynu zabronionego z art. 65 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 k.k.s.

w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., co skutkowało jej skazaniem, podczas gdy prawidłowa ocena zgromadzonego materiału dowodowego prowadzi do wniosków odmiennych skutkujących niemożliwością przypisania oskarżonej popełnienia zarzucanego jej występku, albowiem z treści przypisanego rozstrzygnięcia nie wynika, że wyroby tytoniowe o których mowa w zarzutach były przedmiotem któregośkolwiek z czynów zabronionych określonych w art. 63 k.k.s.,

2. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, a mający wpływ na jego treść, polegający na niesłusznym przyjęciu, iż zgromadzony materiał dowodowy wykazał, że oskarżona A. W. wyczerpała znamiona czynu zabronionego z art. 65 § 3 k.k.s. w zw. art. 65 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., co skutkowało jej skazaniem, podczas gdy prawidłowa ocena zgromadzonego materiału dowodowego prowadzi do wniosków odmiennych skutkujących niemożliwością przypisania oskarżonej popełnienia zarzucanego jej występku, albowiem z treści przypisanego rozstrzygnięcia nie wynika, że wyroby tytoniowe o których mowa w zarzutach były przedmiotem któregośkolwiek z czynów zabronionych określonych w art. 63 k.k.s.

Podnosząc powyższe zarzuty obrońca wniósł o uniewinnienie oskarżonych od zarzucanych im przestępstw i zasądzenie kosztów obrony za postępowanie przed Sądem Rejonowym oraz Sądem odwoławczym według norm przepisanych.

Sąd odwoławczy zważył co następuje:

Apelacja obrońcy okazała się częściowo zasadna i doprowadziła do uchylecia zaskarżonego wyroku tak wobec A. W., M. W., a na podstawie art. 435 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., także wobec J. G. (2).

Obrońca oskarżonych we wniesionej apelacji nie kwestionował dokonanej przez Sąd I instancji oceny zgromadzonych w niniejszej sprawie dowodów. Także

w ocenie Sądu Okręgowego została ona przeprowadzona w sposób szczegółowy, z uwzględnieniem zasad wiedzy, logiki oraz doświadczenia życiowego. Zaskarżone orzeczenie, w powyższym zakresie, pozostaje więc pod ochroną przepisu art. 7 k.p.k. Sąd Rejonowy precyzyjnie wskazał jakie okoliczności uznał za udowodnione, wyjaśniając które ze zgromadzonych dowodów i z jakiego powodu uznał za wiarygodne, a którym tej wiarygodności odmówił. Tok rozumowania Sądu przedstawiony w pisemnych motywach wyroku jest czytelny oraz poprawny logicznie, zaś wywiedzione ostatecznie wnioski oparte zostały w całości na wynikających z materiału dowodowego przesłankach. W tej sytuacji nie ma potrzeby ponownego przytaczania argumentacji zawartej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku.

Prawidłowe okazały się również ustalenia Sąd I instancji co do przeszukania pomieszczeń mieszkalnych i gospodarczych w (...), ustalenia do dyspozycji jakich osób pozostawały (A. W., J. G. (2)), ustalenia co do ujawnienia papierosów, krajanki tytoniowej oraz liści tytoniu tak na w/w posesji jak i w samochodzie marki S. (...) o nr rej. (...) (kierowanej przez M. W.) i co do okoliczności pomocy w zbywaniu przez M. W.

i J. G. (2) tytoniu i krajanki tytoniowej przekazanej im przez A. W.. Prawidłowo wskazał również Sąd Rejonowy, że wymienione produkty nie posiadały oznaczeń handlowych oraz nie były oznaczone polskimi znakami akcyzy. W powyższym zakresie ustaleń Sądu nie kwestionuje również obrońca we wniesionej apelacji. Nie można jednak odmówić racji twierdzeniom skarżącego, że ustalenia te nie są wystarczające do przypisania oskarżonym popełnienia przestępstwa z art. 65 § 1 k.k.s. (lub art. 65 § 3 k.k.s.) w takim zakresie jak to uczynił Sąd I instancji.

Zgodnie z art. 65 § 1 k.k.s. (paserstwo akcyzowe umyślne) odpowiedzialność karnoskarbową ponosi ten kto nabywa, przechowuje, przewozi, przesyła lub przenosi wyroby akcyzowe stanowiące przedmiot czynu zabronionego określonego w art. 63, art. 64 lub art. 73 lub pomaga w ich zbyciu albo te wyroby akcyzowe przyjmuje lub pomaga w ich ukryciu.

Analiza treści przepisu art. 65 k.k.s. wskazuje, że przedmiotem wykonawczym czynów nim penalizowanych jest przedmiot pochodzący z czynu zabronionego (art. 53 § 1 k.k.s.), niemniej jednak ustawodawca ograniczył to znamię do enumeratywnie wymienionych w dyspozycji tego przepisu czynów zabronionych tj. art. 63 k.k.s., art. 64 k.k.s. lub art. 73 k.k.s. Chodzi tu więc o wyroby akcyzowe pochodzące z czynów penalizowanych przez te przepisy. Powyższe oznacza, iż przepis art. 65 k.k.s. nie przewiduje kryminalizacji zachowania polegającego na nabywaniu, przechowywaniu, przewożeniu, przesyłaniu lub przenoszeniu wyrobów akcyzowych, które stanowiły przedmiot innego niż któryś z wyżej wymienionych czynów zabronionych. Z tego też względu w opisie czynu zarzucanego sprawcy z art. 65 k.k.s. konieczne jest wskazanie, jako elementu znamienia przedmiotowego, faktu, iż przedmiotem zarzucanego paserstwa był wyrób akcyzowy pochodzący z czynu zabronionego z art. 63 k.k.s, art. 64 k.k.s lub art. 73 k.k.s. Co więcej, okoliczność ta winna znajdować odzwierciedlenie w przeprowadzonym przez sąd postępowaniu dowodowym i zostać wskazana w uzasadnieniu wydanego w sprawie rozstrzygnięcia (tak Igor Zgliński w: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, WKP 2018, komentarz do art. 65 k.k.s., teza 2). Sąd odwoławczy podziela powyższe zapatrywanie albowiem stanowi znajduje ono uzasadnienie w treści art. 65 § 1 k.k.s.

Analiza opisów czynów przypisanych zaskarżonym wyrokiem wszystkim oskarżonym wskazuje, że według ustaleń Sądu I instancji, przedmiotem wykonawczym były przedmioty pochodzące z czynu zabronionego określonego w art. 63 k.k.s. Zauważyć jednak trzeba, w art. 63 k.k.s. zawiera pięć rodzajów przestępstw skarbowych w typie podstawowym, pięć rodzajów typów uprzywilejowanych przestępstw skarbowych, gdzie znamieniem przywilejującym jest mała wartość należnego podatku akcyzowego, oraz pięć, adekwatnych w stosunku do podstawowych przestępstw, rodzajów wykroczeń skarbowych. Odnosząc się jedynie do typów podstawowych przestępstw z art. 63 § 1-5 k.k.s. wskazać należy, że: (1) przepis art. 63 § 1 k.k.s. penalizuje zachowanie polegające na wydawaniu wbrew przepisom ustawy wyrobów akcyzowych, w stosunku do których zakończono procedurę zawieszenia poboru akcyzy, bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy; (2) przepis art. 63 § 2 k.k.s. penalizuje zachowanie polegające na sprowadzaniu na terytorium kraju wyrobów akcyzowych wbrew przepisom ustawy o podatku akcyzowym, bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy; (3) przepis art. 63 § 3 k.k.s. penalizuje występki, którymi może popełnić ten, kto, produkując poza składem podatkowym wyroby akcyzowe, o których mowa w art. 47 ust. 1 pkt 1, 2, 4 lub 5 ustawy z dnia 6

grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 1114 – dalej zwana u.p.a.), wydaje z magazynu wyrobów gotowych lub sprzedaje wyroby akcyzowe bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy; (4) przepis art. 63 § 4 k.k.s. statuuje z kolei przestępstwo wyprowadzenia ze składu podatkowego na podstawie zezwolenia na wyprowadzanie jako podatnik wyrobów akcyzowych z cudzego składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy; (5) przepis art. 63 § 5 k.k.s. penalizuje zachowania zabronione w art. 63 § 1-4 k.k.s., jeśli sprawca dopuszcza się czynu zabronionego w stosunku do wyrobów akcyzowych, które oznaczono nieprawidłowo lub nieodpowiednimi znakami akcyzy, w szczególności znakami uszkodzonymi, zniszczonymi, podrobionymi, przerobionymi lub nieważnymi.

Z uwagi na powyższe na Sądzie Rejonowym, przy przypisywaniu oskarżonemu czynu z art. 65 § 1 k.k.s. ciążył obowiązek wskazania z jakiego czynu zabronionego (czynów zabronionych) z wymienionych w art. 63 § 1-5 k.k.s. pochodziły zabezpieczone towary akcyzowe. Mógł to zaś uczynić poprzez wskazanie konkretnego przepisu (przepisów) lub też w formie opisowej stanowiącej integralną część opisu przypisywanego czynu. Sąd I instancji ograniczył się natomiast jedynie do wskazania "art. 63 k.k.s.", co w świetle powyżej zaprezentowanych wywodów było niewystarczające. Ustalenia tego nie uszczegółowił bowiem wskazaniem (opisowym), która z sytuacji określonych w art. 63 k.k.s. miała miejsce. Takie zredagowanie opisów czynów może również wskazywać, że Sąd Rejonowy nie miał pewności z którego z czynów zabronionych z art. 63 § 1-5 k.k.s. pochodziły zabezpieczone towary akcyzowe, tym bardziej że kwestie te nie znajdują należytego omówienia oraz wyjaśnienia w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku. Już tylko z tych powodów zaskarżony wyrok podlegał uchyleniu.

Sąd odwoławczy wskazuje, że odnośnie papierosów oznaczonych nazwą (...), zabezpieczonych w pomieszczeniu gospodarczym znajdującym się w (...) (k. 88-92v, 333-334), z uwagi na znajdujące się na nich napisy w języku rosyjskim, można zasadnie twierdzić, że stanowią one przedmiot czynu zabronionego wskazanego w art. 63 § 2 k.k.s. (sprowadzanie na terytorium kraju wyrobów akcyzowych wbrew przepisom ustawy o podatku akcyzowym, bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy). Niemniej jednak ustaleń takich nie sposób poczynić względem zabezpieczonej krajanki tytoniowej oraz liści tytoniu, albowiem na opakowaniach, w których się znajdowały te towary, nie ujawniono żadnych oznaczeń. Nadto pozostały materiał dowodowy, a w szczególności wyjaśnienia oskarżonych oraz zeznania świadków nie pozwalają na ustalenie źródła ich pochodzenia. Samo zaś ich przechowywanie (posiadanie), bez możliwości ustalenia że pochodziły z czynów wymienionych w art. 63 k.k.s., art. 64 k.k.s. lub art. 73 k.k.s., skutkuje brakiem możliwości przypisania określonej osobie czynu z art. 65 § 1 k.k.s. (ewentualnie z art. 65 § 3 k.k.s. w przypadku w przypadku, gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości).

Należy również wskazać, że z przepisu art. 63 § 1 k.k.s. wynika, że karany jest ten, kto wbrew przepisom ustawy wydaje wyroby akcyzowe, w stosunku do których zakończono procedurę zawieszenia poboru akcyzy, bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy. Ustawodawca aż w dwóch miejscach odwołał się do ustawy sankcjonowanej, wskazując, iż w stosunku do wyrobu akcyzowego procedura zawieszenia poboru akcyzy musi zostać zakończona przed wydaniem wyrobu akcyzowego i że wydanie wyrobu dzieje się wbrew przepisom ustawy. Tymczasem ustawa z dnia 6.12.08r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014r. poz. 752) wprost w art. 40 ust. 7 stanowi, że procedury zawieszenia poboru akcyzy nie stosuje się między innymi do suszu tytoniowego. Nikt nie może więc popełnić czynu z art. 63 § 1 k.k.s.

w odniesieniu do wyrobu jakim jest susz tytoniowy, gdyż nie można zakończyć procedury zawieszenia poboru akcyzy od tego wyrobu. Osoba, która zbywa susz tytoniowy, bez jego oznaczenia znakami akcyzy dopuszcza się natomiast czynu określonego w art. 54 § 1 k.k.s. (por. wyrok SA w Szczecinie z dnia 19.03.15r. II AKa 281/14 Legalis nr 1241914). Paserstwo akcyzowe z art. 65 § 1 k.k.s. nie ma jednak za przedmiot wyrobów akcyzowych o których mowa w art. 54 § 1 k.k.s. Osoba, która zbywa susz tytoniowy bez jego oznaczenia znakami akcyzy dopuszcza się czynu określonego w art. 54 § 1 k.k.s., a nie może dopuścić się czynu z art. 63 § 1 k.k.s., gdyż susz tytoniowy zwolniony jest z procedury zawieszenia poboru akcyzy, a osoba taka nie działa także wbrew przepisom ustawy.

Krajanka tytoniowa mimo iż stanowiła już tytoń do palenia, nie może być też uznana za wyrób akcyzowy w stosunku do którego zakończono procedurę zawieszenia poboru akcyzy wydanym wbrew przepisom ustawy, bez jego uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy.

W przypadku podatkowych znaków akcyzy obowiązek oznaczania wyrobów akcyzowych ciąży na zarejestrowanym podmiocie będącym podmiotem prowadzącym skład podatkowy, importerem, podmiotem dokonującym nabycia wewnątrzspółnotowego, przedstawicielem podatkowym, podmiotem dokonującym produkcji wyrobów akcyzowych (określonych w art.47ust.1pkt 1,2,4 lub5 ustawy o podatku akcyzowym) bądź właścicielem wyrobów akcyzowych (o którym mowa w art.13ust.3 ustawy o podatku akcyzowym).

Przestępstwo z art. 63§1k.k.s. polega na wydawaniu wbrew przepisom ustawy wyrobów akcyzowych w stosunku do których zakończono procedurę zawieszenia poboru akcyzy, bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy. Pod pojęciem procedury zawieszenia poboru akcyzy rozumie się procedurę stosowaną podczas produkcji, magazynowania, przeładowywania i przemieszczania wyrobów akcyzowych, w trakcie której, gdy są spełnione warunki określone w przepisach ustawy o podatku akcyzowym i aktów wykonawczych, z obowiązku podatkowego nie powstaje zobowiązanie podatkowe (art.2ust.1 pkt12 ustawy o podatku akcyzowym).

Podmiotem przestępstwa z art.63§1k.k.s. nie może więc być osoba nie prowadząca składu podatkowego, gdyż w takim wypadku osoba ta nie stosuje procedury zawieszenia poboru akcyzy ani nie działa w tym zakresie wbrew przepisom ustawy.

Ze sprzedażą tytoniu do palenia przez taką osobę wiąże się powstanie obowiązku podatkowego po stronie sprzedającego i konieczność zapłaty podatku akcyzowego, gdyż w przeciwnym wypadku osoba ta naraża się na odpowiedzialność za przestępstwo z art.54§1k.k.s. ale również nie z art.63§1k.k.s. jeżeli nie jest zarejestrowanym podmiotem prowadzącym skład podatkowy i nie stosuje procedury zawieszenia poboru akcyzy.

Oskarżeni nie prowadzili bowiem składu podatkowego, nie uzyskali zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego, o którym mowa w art.49ust.1 ustawy o podatku akcyzowym, w którym to składzie – zgodnie z art.47ust.1 ustawy o podatku akcyzowym, wyroby akcyzowe mogą być wyłącznie produkowane i nie mogli stosować procedury zawieszenia poboru akcyzy o której mowa w art.40 ustawy o podatku akcyzowym, nie mogli działać wbrew przepisom ustawy w tym zakresie, nie oznaczając wyrobów akcyzowych znakami akcyzy.

Również występki z art.69a§1k.k.s. jest przestępstwem indywidualnym właściwym, co oznacza, że jego sprawcą nie może być osoba produkująca lub magazynująca wyroby akcyzowe, która wcześniej nie uzyskała zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego (por. postanowienie SN z 4.09.13r. VKK 92/13 Legalis nr 737152).

Trafnie obrońca przytoczył w uzasadnieniu wniesionej apelacji zapatrywanie Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 25 lutego 2016 r. (II AKa 226/15) zgodnie

z którym przestępstwo z art. 65 § 1 k.k.s. nie może się odnosić do dowolnego przedmiotu akcyzowego nie oznaczonego tym znakiem, ale tylko do przedmiotu czynu zabronionego określonego w art. 63 k.k.s., art. 64 k.k.s. lub art. 73 k.k.s. Oczywiście jest, że przedmioty akcyzowe przemyczone na terytorium Polski stanowią przedmiot przestępstwa skarbowego z art. 65 § 1 k.k.s., gdyż zachowanie takie określone zostało w art. 63 § 2 k.k.s. Większość pozostałych zachowań wskazanych w art. 63 k.k.s., art. 64 k.k.s. i art. 73 k.k.s. bądź odnosi się wprost do różnych alkoholi, bądź towarów, dla których zmieniono przeznaczenie akcyzowe oraz wydanych bez upoważnienia poza skład podatkowy. Żadne z tych zachowań nie dotyczy przypadku nielegalnej produkcji papierosów, gdyż papierosy takie stanowić będą przypadek przestępstwa skarbowego z art. 54 k.k.s., zatem ich nabycie lub przewożenie nie będzie stanowiło przestępstwa z art. 65 k.k.s. Ustalenie zaś, że papierosy pochodzą z niewiadomego źródła nie jest równoznaczne z poczynieniem ustalenia, że papierosy stanowią przedmiot przestępstwa skarbowego z art. 65 k.k.s. i art. 91 k.k.s.

W tej sytuacji Sąd Rejonowy winien rozważyć, czy w niniejszej sprawie nie znajdzie ewentualnie zastosowania art. 54 § 1 czy 2 k.k.s. wobec A. W. i art. 18 § 3 k.k. (recypowany do k.k.s. poprzez art. 20 § 2 k.k.s.) w zw. z art. 54 § 1 czy 2 k.k.s. wobec M. W. i J. G. (2). Bacząc przy tym na fakt, iż uchylony wyrok zaskarżony został jedynie na korzyść oskarżonych. Odpowiedzialność za popełnienie przestępstwa z art. 54 § 1 k.k.s. podlega bowiem podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie. Wskazać więc trzeba, że zgodnie z art. 8 ust. 2 pkt. 4 u.p.a. przedmiotem opodatkowania akcyzą jest m. in. nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony. Nie ulega przy tym wątpliwości, że krajanka tytoniowa będąca w istocie tytoniem do palenia i zaliczająca się do wyrobów tytoniowych (art. 98 ust. 1 pkt. 2 i ust. 5 pkt. 1 u.p.a.) oraz liście tytoniu będące w istocie suszem tytoniowym (art. 99a ust. 1 u.p.a.) stanowią wyroby akcyzowe według przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (art. 1 ust. 1 u.p.a.). Według art. 114 u.p.a. obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy podlegają wyroby akcyzowe określone w załączniku nr 3 do ustawy. Pod pozycją 10 i 11 tego załącznika wymieniono zaś tytoń do palenia oraz susz tytoniowy. Wskazane wyroby akcyzowe, podlegające obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy i nie mogą być przedmiotem sprzedaży na terytorium kraju bez ich uprzedniego prawidłowego oznaczenia odpowiednimi znakami akcyzy. Przywołać także należy art. 116 ust. 3 i 5 u.p.a. odnoszące się do obowiązku oznaczenia wyrobów akcyzowych legalizacyjnymi znakami akcyzy powstającego w przypadku wystąpienia poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych nieoznaczonych znakami akcyzy oraz sporządzenia ich spisu oraz przedstawienia go w celu potwierdzenia zgodności ze stanem faktycznym właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w sprawach znaków akcyzy. Należy więc ocenić, czy oskarżona A. W. wypełniła wymienione powyżej obowiązki, a w szczególności czy doszło do nieujawnienia właściwemu organowi przedmiotu opodatkowania tj. wskazanych w opisach czynów przypisanych oskarżonym wyrobów akcyzowych, a w konsekwencji do narażenia podatku akcyzowego, a jeśli tak to w jakiej wysokości (art. 54 § 1 czy §2, ewentualnie 3 k.k.s.). Odnośnie zaś oskarżonych M. W. i J. G. (2), czy pomagali do popełnienia w/w przestępstwa.

Sąd odwoławczy stoi przy tym na stanowisku, że o możliwości przypisania przestępstwa z art. 54 k.k.s. nie decyduje legalność działalności podlegającej opodatkowaniu albowiem o byciu podatnikiem, a więc i podmiotem z art. 54 k.k.s., decyduje nie legalność działalności, ale istnienie obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy.

Zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.a., 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 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.

Wskazać także trzeba, że obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach (art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa), z posiadaniem i sprzedażą wyrobów akcyzowych związane było powstanie obowiązku podatkowego. Podatnikiem zaś jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu (art. 7 Ordynacji podatkowej). Oznacza to, że dokonujący czynności podlegającej obowiązkowi podatkowemu staje się podatnikiem podatku akcyzowego. Legalność jego działalności, czy poszczególnych czynności nie ma żadnego związku z tym, czy stał się podatnikiem w stosunku do tej czynności (por. uzas. wyr. Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 19.03.2015 r., II AKa 281/14).

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd zobowiązany będzie do ponownego przesłuchania w charakterze świadka J. W., a to wobec złożenia przez niego pisemnego oświadczenia (dołączonego do pisma obrońcy oskarżonych

z dnia 11 stycznia 2019 r.; k. 622-623) o tym, że to ten świadek nie zaś A. W. i M. W., prowadził handel papierosami i tytoniem na nieruchomości (...).

Mając zatem na względzie konieczność uzupełnienia materiału dowodowego, dokonania prawidłowych ustaleń faktycznych w zakresie elementów strony przedmiotowej oraz w obszarze podmiotowej strony zachowania sprawców, a w końcu prawidłowej subsumpcji ustalonego stanu faktycznego pod określone przepisy prawa materialnego, Sąd odwoławczy na podstawie 437 § 1 i 2 k.p.k. wobec A. W. i M. W. oraz na podstawie art. 435 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. wobec J. G. (2) (te same względy, które przemawiały za uchyleniem wyroku wobec A. W. i M. W., przemawiały bowiem za uchyleniem wyroku także wobec tego oskarżonego), uchylił wyrok w całości wobec w/w oskarżonych i przekazał Sądowi Rejonowemu w Turku do ponownego rozpoznania.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd I instancji może skorzystać z możliwości, jakie daje przepis art. 442 § 2 k.p.k. i poprzestać na ujawnieniu tych dowodów, które nie miały wpływu na uchylenie zaskarżonego wyroku. Zakres ten pozostawić należało uznaniu Sądu oraz inicjatywie stron procesowych.

Agata Wilczewska