

UZASADNIENIE

P. M. został oskarżony o to, że w dniu 28 marca 2013 r. w T. M.. woj. (...) przewoził w pojeździe marki P. (...) nr rej. (...) i posiadał w samochodzie marki V. (...) nr rej. (...) zaparkowanym na terenie posesji przy ul. (...) wyroby akcyzowe w postaci suszu tytoniowego nie będącego jeszcze wyrobem tytoniowym w łącznej wadze 1358 kg bez polskich znaków akcyzy, gdzie rodzaj, ilość i wartość zabezpieczonego towaru wskazują na zamiar wprowadzenia do obrotu, a wartość podatku akcyzowego narażonego na uszczuplenie Skarbu Państwa wynosi 593.698, 56 zł tj. o czyn z art. 65 § 1 kks.

Wyrokiem z dnia 17 marca 2016 r. Sąd Rejonowy w Tomaszowie Mazowieckim uniewinnił oskarżonego od popełnienia zarzuczonego mu czynu, a wydatkami poniesionymi w toku postępowania obciążył Skarb Państwa.

Apelację od wyroku Sądu I instancji wywiódł prokurator stawiając w niej zarzut obrazę przepisów prawa materialnego, a to art. 99a ust. 1 Ustawy o podatku akcyzowym poprzez jego błędną wykładnię i w konsekwencji również naruszenie art. 65 ust. 1 kks poprzez odniesienie się do kryterium wilgotności przy wykładni znamienia suszu tytoniowego, zamiast zastosowania przy interpretacji tego pojęcia wykładni celowościowej prowadzącej do przyjęcia, że kryterium decydującym o uznaniu za susz tytoniowy nie jest wilgotność, lecz stopień jego przetworzenia. Rozwijając powyższe, apelujący przytoczył rozważania prawne Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K., który w wyroku z dnia 12 grudnia 2013 r. w sprawie (...) opowiedział się za koniecznością odstąpienia przy interpretacji pojęcia „susz tytoniowy” od wykładni językowej na rzecz wykładni celowościowej, co skutkować musi przyjęciem, że suszem tytoniowym jest tytoń odłączony od żywej rośliny, nie będący jeszcze wyrobem tytoniowym – bez względu na jego wilgotność.

W konkluzji, apelujący domagał się uchylecia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd I instancji.

W toku rozprawy apelacyjnej Prokurator popierał wniesioną apelację i zawarte w niej wnioski, zaś obrońca oskarżonego P. M. wnosił o nieuwzględnienie tejże apelacji i utrzymanie zaskarżonego wyroku w mocy.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja prokuratora nie mogła prowadzić do wywołania postulowanego w niej skutku, bowiem wywiedzione w niej zarzuty okazały się chybione.

Oparciem dla nich była jedna z przyjętych przez orzecznictwo wykładni pojęcia „susz tytoniowy”, co już samo w sobie zobowiązuje do uznania go za pojęcie wysoce nieostre i stwarzające różne możliwości interpretacyjne. Dla zracjonalizowania dalszych wywodów warto przyjrzeć się materii prawnej ustalającej katalog tytoniowych wyrobów akcyzowych z perspektywy historycznej. Do 31 grudnia 2012 r. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym zaliczała do nich papierosy, tytoń do palenia oraz cygara i cygaretki, przy czym każdy z wymienionych wyrobów został ustawowo zdefiniowany (art. 98 ust. 1 i nast. powołanej Ustawy). W obowiązującym wówczas stanie prawnym obrót surowymi liśćmi tytoniu nie był reglamentowany przez Państwo, bowiem nie mieściły się one w kręgu desygnatów definicji „ tytoń do palenia” opartej bądź to na zdatności do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego (art. 98 ust. 5 pkt 1 powołanej Ustawy) bądź to na pochodzeniu z procesu przetwarzania tytoniu lub produkcji wyrobów tytoniowych i zdatności do palenia (art. 98 ust. 5 pkt 2 powołanej Ustawy). Ustawą nowelizacyjną z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej (Dz.U. 2013, poz. 1199) do Ustawy o podatku akcyzowym dodano art. 99a, mocą którego za wyrób akcyzowy uznano susz tytoniowy nie będący jeszcze wyrobem tytoniowym. Jednocześnie Ustawodawca nie sformułował definicji legalnej pojęcia „susz tytoniowy”, w konsekwencji czego przed problemem jego wykładni stanęła praktyka i orzecznictwo sądowe. Problem okazał się realny bowiem w zasadzie w całym okresie obowiązywania znowelizowanej ustawy akcyzowej konkurowały dwie metody wykładni, przy czym w okresie, który można uznać za początkowy – prym zyskiwała, jak się wydaje, wykładnia literalna. To do niej odwołał się m.in. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 18 sierpnia 2013 r. w sprawie o sygn. akt I GSK 2041/13, a w ślad za nim także Wojewódzki Sąd Administracyjny w R. w wyroku z

23 września 2013 r. w sprawie o sygn. akt I SA (...)/13 (oba powołane wyroki dostępne na stronie internetowej www.orzeczenia.nsa.gov.pl). Oba powołane Sądy stanowczo zakwestionowały stanowisko resortu finansów, zgodnie z którym „suszem tytoniowym” miałyby być każda część tytoniu, niepołączona z żywą rośliną, niezależnie od stopnia przetworzenia i wilgotności, jak też każda części tytoniu niepołączona z rośliną niezależnie od ostatecznego jej przeznaczenia. W szczególności zaś nie zyskał aprobaty obu Sądów forsowany w interpretacjach Ministerstwa Finansów pogląd nawiązujący do intencji Ustawodawcy i ratio legis art. 99a ustawy akcyzowej, zgodnie z którym pojęcie „suszu tytoniowego” należy wyklądać przy użyciu wykładni funkcjonalnej bowiem celem opodatkowania suszu tytoniowego podatkiem akcyzowym było przeciwdziałanie rozwojowi nielegalnej produkcji wyrobów tytoniowych, a w konsekwencji zapobieganie uchylaniu się od zapłaty podatku akcyzowego. W powołanych orzeczeniach stwierdzono wprost, że liście tytoniu nie mogą być uznane ani za susz tytoniowy, ani za suchy tytoń, bowiem interpretacja przepisu art. 99a nie może następować z całkowitą eliminacją znaczenia słowa „suchy”. W przeciwnym razie należałoby dojść do wniosku, że pojęcie to pozostaje bez znaczenia, co na gruncie aktu prawnego rangi ustawowej należy wykluczyć. Skoro zatem ustawodawca zdecydował się na użycie pojęcia „suchy” w odniesieniu do tytoniu, to bez wątpliwości chodziło o taki tytoń, który ma być na tyle suchy, że jak stanowi powyższy przepis nie jest jeszcze wyrobem tytoniowym. W tym stanie rzeczy, należy tak rozumieć niefortunne pojęcie ustawowe, jak wymagają tego reguły wykładni językowej, w tym tak, jak rozumie się pojęcie „suchy” na gruncie Słownika Języka Polskiego (Wydanie PWN, Warszawa 1994, str. 367), gdzie słowo to oznacza „pozbawiony wilgoci, wody, pynu, niewilgotny, niemokry, wysuszony, wyschły, uschnięty”. Surowe liście tytoniu, które ujawniono w pojazdach użytkowanych przez Przemysława Machurę warunków tego nie spełniały, na co zupełnie jednoznacznie wskazywał dokument o nazwie Deklaracja/Oświadczenie wskazujący poziom wilgotności tychże liści na poziomie przekraczającym 25 %.

Faktem jest, że w orzecznictwie można znaleźć również poglądy przeciwne, czego wyrazem jest orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K. z 12 grudnia 2013 r. sygn. akt I SA/Kr 1553/13, z którego autor apelacji uczynił osnowę wywiedzionego środka odwoławczego. Zaprezentowano w nim szeroką, zbieżną z oczekiwaniami resortu finansów interpretację pojęcia suszu tytoniowego, jednakże fakt ten tylko utwierdza w przekonaniu, że zapis art. 99a ustawy akcyzowej w brzmieniu obowiązującym w dacie czynu zarzuconego P. M. był nieostry i otwierał zbyt szerokie pole dla dyskusji o wynikających z niego obowiązkach podatkowych. Najlepszym tego dowodem jest zresztą fakt, że Ustawodawca nie pozostawił jego wykładni orzecznictwu, które okazało się niespójne, ale zdecydował się na interwencję zmieniając brzmienie art. 99a kolejną ustawą nowelizującą – z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej (Dz.U. 2013, poz. 1645), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2014 r. Stosunkowo prosty zabieg redakcyjny polegający na uzupełnieniu art. 99a zwrotem „bez względu na wilgotność” usunął wątpliwości interpretacyjne i doprecyzował katalog tytoniowych wyrobów akcyzowych. Obecnie wiadomo już, że za susz tytoniowy uznaje się, bez względu na wilgotność, tytoń, który nie jest połączony z żywą rośliną i nie jest jeszcze wyrobem tytoniowym. Cechy te mają również liście tytoniu. Dopiero zatem od 1 stycznia 2014 r. można mówić o jasno określonym obowiązku akcyzowym i ewentualnie także o zasadnym wyciąganiu konsekwencji karno-skarbowych od podatników, którzy nie respektują prawa dopuszczając się czynu zabronionego przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia.

Wypada także zwrócić uwagę, że chaos prawny skutkujący zasadniczymi rozbieżnościami w orzecznictwie sądowym zwykle zobowiązuje do rozważenia zachowania domniemanego sprawcy przestępstwa skarbowego przez pryzmat art. 10 § 4 kks. Zgodnie z tym przepisem - nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego karalności. Jest rzeczą oczywistą, że w państwie aspirującym do miana państwa prawa obywatel ma prawo działać w zaufaniu do wyroków sądowych i na tej podstawie wyrabiać sobie pogląd o tym, co jest, a co nie jest w Polsce legalne. Skoro zatem organ tej rangi, co Naczelny Sąd Administracyjny w swoim czasie optował za językową wykładnią pojęcia suszu tytoniowego odmawiając liściom tytoniu cechy wyrobu akcyzowego, to zachowanie zarzucone oskarżonemu, oparte na analogicznej wykładni przepisu art. 99a ustawy akcyzowej nie powinno być uznawane za przestępstwo. Stanowisko takie jest tym bardziej uzasadnione, jeżeli zważyć, że ocena podmiotowej strony czynu nie powinna być dokonywana w oderwaniu od chwili jego popełnienia. Przeciwnie, ocena ta wymaga odniesień do realiów istniejących wówczas, gdy oskarżony przedsięwziął zachowanie uznane później za naruszające prawo. Czyn P. M. miał miejsce w okresie zaledwie rocznego obowiązywania

niefortunnego, niedbale zredagowanego art. 99a ustawy o podatku akcyzowym i niespełna trzy miesiące po jego wejściu w życie. Wówczas intencje Ustawodawcy nie były precyzyjnie wyrażone, a ich dekodowanie na podstawie dwóch różnych metod wykładni prowadziły do odmiennych wniosków, czego wyrazem stały się powołane wyżej orzeczenia. Oficjalna interpretacja pojęcia suszu tytoniowego przez Ministerstwo Finansów została zawarta w piśmie Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Ekologicznego nr AG2/065/3/KWC/13/RD37049 z dnia 23 kwietnia 2013 r. (Biuletyn Skarbowy 2013/3 str. 29), a zatem już także po dacie zarzuconego oskarżonemu przestępstwa.

Konkludując przeprowadzone postępowanie dowodowe stwierdzeniem, że odstępianie od ścisłej wykładni językowej jest niedopuszczalne, Sąd Rejonowy stanął na stanowisku, które bynajmniej nie jest odosobnione, a tym bardziej sprzeczne z powszechnie aprobowaną linią orzecniczą, jak twierdzi apelujący. W ocenie Sądu Okręgowego, w krótkim, bo zaledwie rocznym, okresie obowiązywania art. 99a w brzmieniu nadanym mu ustawą z dnia 7 grudnia 2012 r. w ogóle nie sposób mówić o ujednoczonej linii orzecniczej. Sąd Rejonowy podzielił jedynie jeden z wyrażanych w tym okresie poglądów i bez wątpienia wybrał ten, który lepiej służy umacnianiu zaufania obywateli do prawa, opiera się na podstawowym narzędziu interpretacji tekstów prawnych jakim jest wykładnia językowa, a przy tym hołduje obowiązującej od niedawna w prawie podatkowym zasadzie in dubio pro tributario (v. art. 2a Ordynacji podatkowej). Czynniki te składają się na konkluzję, że znacznie zawilgocone liście tytoniu, w których oskarżyciel publiczny upatrywał przedmiotu tzw. paserstwa akcyzowego nie były nim w dacie 28 marca 2013 r., a zatem zachowanie oskarżonego nie wyczerpywało kompletu ustawowych znamion zarzuconego mu przestępstwa, co z kolei skutkowało jego uniewinnieniem. Sąd Okręgowy w pełni aprobuje tym samym wywody prawne przedstawione przez Sąd Rejonowy, bowiem jest rzeczą oczywistą, że błędem Ustawodawcy nie powinny być obarczane jednostki, a niedochowanie przezeń standardów w zakresie tzw. dobrej legislacji nie powinno być konwalidowane poprzez orzecznictwo o cechach prawotwórstwa. Warto podkreślić, że z uwagi na ustanowioną w art. 84 Konstytucji RP zasadę powszechności opodatkowania przepisy nakładające na jednostki określone ciężary i daniny publiczne muszą być na tyle precyzyjne i jasne, aby podatnik nie był zmuszony domyślać się intencji Ustawodawcy i nie ponosił konsekwencji karno-skarbowych, ilekroć intencje te odczyta nietrafnie. Jakakolwiek rozszerzająca wykładnia regulacji mających stanowić podstawę dla odpowiedzialności karno-skarbowej podatnika jest niedopuszczalna i sprzeczna z zasadami rangi konstytucyjnej.

W tym stanie rzeczy, zaskarżony wyrok, jako sprawiedliwy należało utrzymać w mocy, a wydatkami postępowania odwoławczego zainicjowanego przez oskarżyciela publicznego obciążyć Skarb Państwa.