

Sygn. akt II W 640/22

POSTANOWIENIE

Dnia 30 września 2022 roku

Sąd Rejonowy w Tomaszowie Lubelskim w II Wydziale Karnym w składzie:

Przewodniczący – Sędzia Jarosław Jedynak

Protokolant: sekr. sąd. Mateusz Florek

przy udziale oskarżyciela publicznego

po rozpoznaniu w sprawie przeciwko T. M.

oskarżonej o wykroczenie skarbowe z art. 86§4 kks i inne

z urzędu

w przedmiocie umorzenia postępowania

postanawia

I. na podstawie art. 17§1 pkt 2 kpk w zw. z art. 113§1 kks umorzyć postępowanie w sprawie sygn. akt II W 640/22 wobec T. M. o czyn z art. 86§4 kks w zw. z art. 86§1 kks w zb. z art. 63§7 kks w zw. z art. 63§2 kks w zb. z art. 54§3 kks w zw. z art. 54§1 kks w zw. z art. 7§1 kks z uwagi na brak znamion wykroczenia skarbowego;

II. na podstawie art. 632 pkt 2 kpk w zw. z art. 113§1 kks koszty postępowania ponosi Skarb Państwa.

UZASADNIENIE

Aktem oskarżenia z dnia 25 lipca 2022 roku T. M. została oskarżona o to, że: w dniu 16.06.2022r. przekraczając granicę przez drogowe przejście graniczne w H., powiat (...), województwo (...), podróżując pojazdem marki F. o nr rej. (...) wprowadziła na obszar celny Unii Europejskiej, bez zgłoszenia do odprawy celnej towar w postaci: 20 paczek (400 szt.) papierosów marki L. (...), bez polskich znaków akcyzy, łącznej wartości celnej 20.00 PLN, narażając budżet Unii Europejskiej na uszczuplenie należności celnych w wysokości 12.00 zł oraz narażając Skarb Państwa na uszczuplenie podatku VAT w kwocie 94.00 zł i należnego podatku akcyzowego w kwocie 375.00 zł, ***tj. o wykroczenie skarbowe określone w art. 86§4 kks w zw. z art. 86§1 kks w zb. z art. 63§7 kks w zw. z art. 63§2 kks w zb. z art. 54§3 kks w zw. z art. 54§1 kks w zw. z art. 7§1 kks.***

Sąd ustalił następujący stan faktyczny.

W dniu **16 czerwca 2021** roku **T. M.** przekraczała przejście graniczne w H. na kierunku wjazdowym. Poruszała się pojazdem marki **F.** o numerze rejestracyjnym (...). Przewoziła w bagażu 20 paczek papierosów marki (...) o wartości rynkowej **294,83** zł i wartości celnej **20** złotych.

Powyższe papierosy zostały ujawnione przez funkcjonariusza celnego.

dowód: wyjaśnienia T. M. k. **11-13**

protokół rewizji k. **2**

protokół oględzin rzeczy k. **3-4**

protokół zatrzymania rzeczy k. 6-7

protokół taryfikacji celnej k. 5

Sąd zważył co następuje:

W przedmiotowej sprawie stan faktyczny pozostaje bezsporny i nie rodzi problemów natury dowodowej. Natomiast istota rozstrzygnięcia dotyczy rozwiązania zagadnienia prawnego, a mianowicie odpowiedzialności karnoskarbowej za import towaru, którego obrót jest zabroniony w świetle przepisów prawa. Powyższy problem był już przedmiotem rozstrzygnięcia przed Sądem Rejonowym w Tomaszowie Lubelskim w sprawach II W 1174/21 i II W 462/22 w których zajęto stanowisko, że osoba dokonująca importu tego rodzaju rzeczy nie podlega odpowiedzialności karnoskarbowej. Odmienne stanowisko zostało zaprezentowane w postanowieniu Sądu Okręgowego w Zamościu z dnia 13 lipca 2022 roku sygn. akt II Kz 213/22 oraz w zasadzie lustrzanym w zakresie argumentacji postanowieniu z dnia 31 sierpnia 2022 roku sygn. akt II Kz 404/22. Niemniej jednak zdaniem sądu argumentacji przyjętej w przedmiotowych orzeczeniach nie można podzielić.

Oskarżona przewoziła papierosy marki L. (...). W pierwszej kolejności należy ustalić czy przewożone przedmioty są wyrobami tytoniowymi. Pojęcie powyższe zostało zdefiniowane w sposób odmienny na użytek różnych aktów prawnych. W ustawie z dnia 2 marca 2001 roku o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (Dz.U. 2018.2352) wskazano, że wyrobem tytoniowym jest wyrób wyprodukowany z tytoniu przeznaczonego do palenia oraz tabaka (art. 2 pkt. 2 ustawy). Natomiast zgodnie z art. 2 pkt 48 ustawy z dnia 9 listopada 1995 roku o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (Dz.U. 2021.276) wyrób tytoniowy to wyrób przeznaczony do spożycia przez konsumentów, składający się nawet częściowo, z tytoniu, w tym zmodyfikowanego genetycznie. Pojęciem tym posłużono się również w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (Dz.U. 2022.143) gdzie zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy za wyroby akcyzowe uznaje się również wyroby tytoniowe określone w załączniku numer 1 do ustawy. W powyższym załączniku pod pozycją 42 wskazano papierosy, tytoń do palenia oraz cygara i cygaretki, a pod pozycją 45 susz tytoniowy. Przy czym w ustawie w art. 98 ust. 2 zawarto definicję papierosów, tożsamą z definicją określoną w art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 9 listopada 1995 roku o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych. Gdzie wskazano jako główny składnik papierosów tytoń zrolowany. Zważywszy zatem na przedstawione uregulowania prawne nie budzi wątpliwości, że papierosy przewożone przez oskarżoną są wyrobami tytoniowymi w rozumieniu wyżej wskazanych ustaw.

Ponadto przedmiotowe papierosy są papierosami mentolowymi, a zatem zawierającymi aromat charakterystyczny w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych. Zgodnie z treścią wyżej wskazanego przepisu aromatem charakterystycznym jest dodatek lub kombinacja dodatków do tytoniu pozwalający na wyraźne odczuwanie smaku lub zapachu, między innymi mentolu, przed spożyciem lub w trakcie spożywania wyrobu.

Do 8 września 2016 roku obrót takimi wyrobami tytoniowymi, aczkolwiek regulowany, nie był zakazany. Sytuację tę zmieniła nowelizacja ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych ustawą z dnia 22 lipca 2016 roku o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (Dz.U.2016.1331). Wówczas bowiem dodano art. 7c ust. 1 pkt 1 ustawy, gdzie ustawodawca zabronił wprowadzania do obrotu, produkcji i importu w celu wprowadzania do obrotu wyrobów tytoniowych o aromacie charakterystycznym. Konstrukcja powyższego przepisu wskazuje, że celem ustawodawcy jest wyeliminowanie z obrotu wyrobów tytoniowych z dodatkami aromatyzującymi. Aktualnie zatem obrót oraz czynności poprzedzające wprowadzenie do obrotu takiego towaru są zakazane, a zatem nielegalne. Przy czym ustawodawca nie ograniczył się jedynie do uchwalenia normy sankcjonowanej, lecz również dodał do porządku prawnego normę sankcjonującą zawartą w art. 12c pkt 2 ustawy. Tym samym czynności wyżej wskazane których przedmiotem są wyroby tytoniowe o aromacie charakterystycznym stanowią wypełnienie znamion czynu zabronionego zagrożonego pod groźbą kary. W niniejszym układzie sytuacyjnym przywożąc przez granicę RP przedmiotowe papierosy oskarżona dokonała ich

importu w celu wprowadzenia do obrotu i swoim zachowaniem wypełniła znamiona występkę określonego w art. 12c pkt 2 ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych.

Zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie zarysowały się dwa poglądy co do możliwości opodatkowania czynności o charakterze nielegalnym. Według pierwszego takie postępowanie byłoby moralnie naganne oraz prowadziło do czerpania przez państwo korzyści z tej działalności (por. L.Wilk Kodeks karny skarbowy art. 54 Komentarz 2021 wyd. 5 teza 3 www.legalis.pl, uzasadnienie wyroku SA w Lublinie z dnia 9 sierpnia 2012 roku II Aka 111/12 nr 704788 www.legalis.pl, 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 wykroczenia podatkowe oraz dewizowe, Wyd. 4, Warszawa 2010, Legalis; uchwała SN z dnia 19 lipca 1973 r., VI KZP 13/73, OSNKW 1973, nr 9, poz. 104). Natomiast drugi wskazuje na sprzeczność nieopodatkowania działalności nielegalnej z ideą sprawiedliwości podatkowej i stawianiem jej w uprzywilejowanej pozycji (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2015 roku III KK 313/14 nr (...) postanowienie SN z dnia 22 listopada 2011 roku IV KK 270/11 OSNwSK 2011/1/2168 (...)) Podkreślić jednak należy, że w doktrynie jak i orzecznictwie aprobowany jest pogląd, że państwo nie może czerpać zysków z działalności nielegalnej (orzecznictwo i literatura jak wyżej).

Analiza orzecznictwa zarówno Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej jak i sądów krajowych wskazuje na dominujące stanowisko pośrednie między obydwiema skrajnymi koncepcjami odnośnie opodatkowania czynności nielegalnych, a mianowicie dokonano rozróżnienia między towarami które mogą konkurować z towarami będącymi przedmiotem legalnego obrotu (tak wyrok (...) z dnia 29 czerwca 2000 roku C – 455/98 nr (...) oraz z dnia 2 sierpnia 1993 roku C-111/92 nr (...)) oraz tymi, które z definicji nigdy nie będą przedmiotem legalnego obrotu, a jedynie skutkować mogą odpowiedzialnością karną i z tego względu nie mogą stanowić konkurencji dla towarów funkcjonujących w legalnym systemie gospodarczym (tak wyrok (...) z dnia 6 grudnia 1990 roku C- 343/89 nr (...) wyrok SA w Białymstoku z dnia 27 lutego 2013 roku II Aka 210/13 nr (...) postanowienie SN z dnia 22 listopada 2011 roku IV KK 270/11 OSNwSK 2011/1/2168, nr 509576 (...)) Uzasadniając takie stanowisko wskazano na zasadę neutralności fiskalnej, która nie pozwala na rozróżnienie pomiędzy transakcjami nielegalnymi i legalnymi. W konsekwencji, sam fakt, że wyrób pochodzi z przestępstwa nie oznacza jeszcze możliwości zastosowania wyłączenia z podlegania podatkom lub opłatom. Wyłączenie to można bowiem zastosować jedynie, mając na względzie specyficzną charakterystykę dóbr lub usług, w stosunku do których jakkolwiek konkurencja pomiędzy oficjalnymi i nielegalnymi kanałami dystrybucji jest zakazana. Nie można zatem mówić o braku możliwości opodatkowania czynności, których przedmiotem są towary pochodzące z nielegalnego importu, których sprzedaż nie jest zakazana z powodu jego cech i właściwości. Nie można bowiem wykluczyć istnienia konkurencji pomiędzy towarem pochodzącym „z kontrabandy” i towarem, który sprzedawany jest w oficjalnych kanałach dystrybucji na legalnym rynku. Wyrób wprowadzony nielegalnie na rynek zagraża uczciwej konkurencji (tak wyrok (...) z dnia 29 czerwca 2000 roku C – 455/98 nr (...) gdzie przedmiotem analizy była możliwość opodatkowania alkoholu pochodzącego z nielegalnego importu). W ocenie sądu przedstawiony pogląd należy podzielić, taki proceder bowiem zaburza prawidłowy obrót gospodarczy i eliminuje z rynku podmioty działające zgodnie z regułami prawnymi. Pozwala bowiem oferować do sprzedaży towary po cenie konkurencyjnej, gdyż nieobciążonej daninami publicznoprawnymi. Jak słusznie bowiem zauważył Sąd Najwyższy, nie ma podstaw do rozróżnienia między czynnościami „legalnymi” i „nielegalnymi”, jeżeli przedmioty czynności mogłyby zostać wprowadzone na rynek legalnie w przypadku spełnienia określonych warunków przewidzianych prawem (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2015 roku III KK 313/14 (...) nr (...), (...) KZS 2015 nr 6 poz. 59; postanowienie SN z dnia 22 listopada 2011 roku IV KK 270/11 OSNwSK 2011/1/2168, nr 509576 (...))

Przenosząc powyższe rozważania na grunt przedmiotowej sprawy, zdaniem sądu w pierwszej kolejności należy rozważyć, czy przedmiotowe papierosy mogą stanowić przedmiot legalnego obrotu oraz stanowić konkurencję dla towarów funkcjonujących w legalnym obrocie gospodarczym. Odpowiedź na pierwszą z wyżej poruszonych kwestii jest jednoznacznie negatywna. Papierosy mentolowe w aktualnym stanie prawnym nie stanowią przedmiotu legalnego obrotu gospodarczego, co wynika w sposób oczywisty z art. 7c ust. 1 pkt 1 ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych.

Natomiast bardziej skomplikowaną kwestią jest ustalenie, czy stanowią konkurencję dla towarów będących w legalnym obrocie gospodarczym. Sąd Okręgowy w Zamościu w wyżej podanych orzeczeniach wskazał, że posiadanie papierosów aromatyzowanych nie jest penalizowane na terenie Polski. Odwołuje się do przykładów wskazanych w orzecznictwie jak narkotyki oraz fałszywe pieniądze – których samo posiadanie jest już prawnie zakazane i stanowi przestępstwo na gruncie polskiego prawa karnego. I tylko w tym kontekście należy rozważać powoływane orzecznictwo, bowiem w rzeczywistości zachowania te nie mogą być przedmiotem podatków ani ceł pobieranych na podstawie prawa wspólnotowego. Papierosy mentolowe nie mogą być uznane za produkt, który pozostaje poza obrotem gospodarczym, ponieważ możliwa jest konkurencja pomiędzy produktem pochodzącym z kontrabandy a produktem sprzedawanym legalnie, bowiem istnieje przecież legalny rynek obrotu wyrobami tytoniowymi.

Powyższa argumentacja w ocenie sądu jest nieprzekonywająca. W analizowanym stanie faktycznym fakt, że posiadanie danego towaru nie jest penalizowane zdaniem sądu jest bez znaczenia, albowiem przedmiotem rozpoznania nie jest możliwość obciążenia podatkiem posiadania papierosów mentolowych i ustalenie, czy wykonane zostały czynności przewidziane prawem przez ich posiadacza, lecz czy importer takiego towaru powinien zostać obciążony daninami publicznoprawnymi. Ponadto zauważyć należy, że nie w każdym wypadku posiadanie narkotyków jest niedozwolone i penalizowane (por. art. 33 i art. 34 ust. 1 ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii). Natomiast posiadanie podrobionego czy też przerobionego znaku pieniężnego nie jest penalizowane, chyba że zostanie ustalone, iż stanowi on przedmiot czynności wykonawczej określonej w art. 310§2 bądź §4 kk. Zdaniem sądu przy analizie powyższego zagadnienia nie można ograniczać się również tylko do przykładów wskazanych orzecznictwie, gdyż jak wskazał również Sąd Okręgowy w Zamościu stanowią jedynie przykładowe przedstawienie typu towarów będących przedmiotem nielegalnej działalności, lecz należy ustalić czy dany towar spełnia kryteria towaru nie będącego przedmiotem legalnego obrotu, a czynności z nim związane skutkować mogą odpowiedzialnością karną i z tego względu nie może stanowić konkurencji dla towarów funkcjonujących w legalnym systemie gospodarczym. A zatem czy w świetle przepisów prawa towar taki charakteryzuje się takimi samymi cechami jak narkotyki czy fałszywe pieniądze. Bezspornym zatem jest, że papierosy mentolowe z uwagi na brzmienie art. 7c ust. 1 pkt 1 ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych nie mogą być przedmiotem legalnego obrotu gospodarczego. Natomiast czynności z nimi związane skutkować mogą odpowiedzialnością karną z art. 12c pkt 2 ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych. Niemniej jednak ważkim argumentem jest argument wskazany w wyżej podanych orzeczeniach Sądu Okręgowego w Zamościu, który również dostrzega sąd, czy mogą stanowić one konkurencję dla legalnego obrotu wyrobami tytoniowymi. Analiza przepisów prawa wskazuje, że ustawodawca dokonał szeregu podziałów wyrobów tytoniowych, w tym na wyroby tytoniowe zawierające dodatki aromatyzujące oraz te, które takich dodatków nie zawierają. Uwzględniając powyższe, mamy do czynienia z dwoma odrębnymi rodzajami wyrobów tytoniowych. Niezależnie od tego, że towary mieszczące się w jednym lub w drugim zbiorze możemy dzielić ze względu na markę, stopień zawartości nikotyny („light”, „mocne”), rodzaj dodatku aromatyzowanego itp.. Niemniej jednak immanentną cechą danego rodzaju wyrobu tytoniowego jest brak lub dodanie do składu substancji aromatyzujących. Skoro zatem został zakazany obrót w segmencie papierosów aromatyzowanych i to pod groźbą odpowiedzialności karnej, to nie można mówić, że zakazany import papierosów mentolowych stanowi konkurencję dla legalnego obrotu, gdyż takiego w tym segmencie nie ma. Ponadto analiza orzecznictwa z zakresu powyższej tematyki wskazuje, że brak konkurencji jest nie tyle istotnym warunkiem wskazującym na brak możliwości obciążenia daninami publicznoprawnymi, co skutkiem wynikającym z całkowitego zakazu legalnego obrotu danym towarem (literatura i orzecznictwo jak wyżej).

Kolejnym istotnym elementem jest ustalenie możliwości obciążenia należnościami podatkowymi importu papierosów mentolowych. W zaistniałym układzie sytuacyjnym ustalenie, czy import takich papierosów podlega opodatkowaniu oraz czy importer takiego towaru ma prawną możliwość wywiązania się z obowiązku podatkowego. Sąd Okręgowy w Zamościu dokonując analizy prawnej, jeżeli chodzi o podatek od towarów i usług nie zajął jednoznacznego stanowiska. Natomiast stanął na stanowisku, iż papierosy mentolowe stanowią wyrób akcyzowy i jeżeli znajdują się one poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy podlegają obowiązkowi podatkowemu.

Jeżeli chodzi o podatek od towaru i usług to zgodnie z art. 5 ust 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2022.931) opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega import towarów na terytorium kraju. Jednakże zgodnie z art. 6 pkt 2 ustawy jej przepisów nie stosuje się do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Papierosy aromatyzowane z uwagi na fakt, że obrót nimi jest bezwzględnie zabroniony nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, a zatem nie podlegają opodatkowaniu przedmiotowym podatkiem. Takiej konstatacji nie zmienia fakt możliwości opodatkowania np. importu towarów z przerobionym bądź podrobionym znakiem towarowym (por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 28 maja 1998 roku C – 3/97 nr (...) który podobnie jak w przypadku wyrobów tytoniowych z aromatem charakterystycznym wiąże się z odpowiedzialnością karną (art. 305 ust. 1 ustawy prawo własności przemysłowej). Jednakże w tym wypadku nie można mówić o bezwzględnym zakazie, a czynności dozwolonej z naruszeniem prawa. Importer bowiem ma możliwość korzystania z zastrzeżonego znaku towarowego po uprzednim uzyskaniu zgody uprawnionego do ochrony znaku towarowego (art. 163 prawa własności przemysłowej).

Inaczej ujęte zostało opodatkowanie podatkiem akcyzowym. Zgodnie z art. 13 ust 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (Dz.U. 2022.143) podatnikiem akcyzy jest również osoba fizyczna, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot 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, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony. Jak wynika z art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy przedmiotem opodatkowania jest również import towarów akcyzowych. Bez znaczenia przy tym jest czy czynność ta została wykonana z zachowaniem form czy warunków wynikających z przepisów prawa (art. 5 ustawy).

Powyższy obowiązek konkretyzuje się w przypadku gdy zostaną spełnione warunki przewidziane przepisami prawa, a zatem:

- mamy przedmiot (wyrób), wobec którego wykonanie określonej czynności rodzi obowiązek podatkowy,
- podjęta została wobec niego określona czynność albo jest on przedmiotem stanu faktycznego rodzącego obowiązek podatkowy.

Obowiązek podatkowy powstaje więc wówczas, gdy zostaną ziszczone obydwie przesłanki przewidziane w ustawie. Przy czym z wyżej wskazanych przepisów wynika, że to określona czynność jest przedmiotem opodatkowania. Opodatkowane zatem nie są wyroby akcyzowe, ale stany faktyczne albo czynności dokonane wobec nich (por. postanowienie SA w Krakowie z dnia 29 maja 2018 roku sygn. akt II AKa 49/18). Lektura wyżej wskazanych orzeczeń Sądu Okręgowego w Zamościu wydaje się wskazywać na przyjęcie za zasadnej tezy, że nielegalna czynność, której przedmiotem są wyroby, które można zakwalifikować jak wyroby akcyzowe przesądza o odpowiedzialności dokonującego czynności za niedopełnienie obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego, gdy towar ten stanowi konkurencję dla obrotu towarami legalnymi (w tym wypadku wyrobami tytoniowymi). W ocenie sądu takiego stanowiska w świetle obowiązujących przepisów prawa oraz - wydaje się - ugruntowanego orzecznictwa nie można podzielić.

Kwestia konkurencyjności została już przedstawiona wcześniej. Zdaniem sądu w orzecznictwie zarówno krajowym, jak i europejskim, dominuje pogląd, że nie można mówić o konkurencji z rynkiem legalnym, jeżeli obowiązuje bezwzględny zakaz dokonywania czynności z daną grupą towarów w obrocie gospodarczym. Przy czym o bezwzględnym zakazie można mówić wówczas, gdy zakazany jest obrót gospodarczy danym towarem pod groźbą odpowiedzialności karnej i brak jest możliwości zalegalizowania czynności której jest przedmiotem, a taką jest import wyrobów tytoniowych z aromatem charakterystycznym. Bez znaczenia zatem jest, czy papierosy mentolowe są poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, ponieważ w każdym wypadku będą się znajdowały poza wskazaną procedurą z uwagi na ustanowiony przez ustawodawcę zakaz produkcji i obrotu.

Po drugie, przedmiotem opodatkowania mogą być czynności nielegalne, które jeżeliby dokonano ich legalnie podlegałyby opodatkowaniu (tak wyrok SN z 19 listopada 2020 roku V KK 526/19 (...), nr (...), postanowienia Sądu Najwyższego: z dnia 22 listopada 2011 r., IV KK 270/11; z dnia 15 stycznia 2015 r., III KK 313/14). Nie wydaje się by cytowany w orzeczeniach Sądu Okręgowego w Zamościu wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 29 maja 2018 roku sygn. akt II AKa 49/19 pozostawał w opozycji do przedstawionego poglądu. Lektura dostępnych tez wskazuje, że podziela on pogląd, że przedmiotem opodatkowania może być tylko działalność legalna, a opodatkowane nie mogą być czynności nie mogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, a wskazane w nim rodzaje towarów, które w obrocie gospodarczym są dozwolone bądź nie, ma charakter przykładowy. W ocenie sądu nie można mówić o legalnej odsłonie dla wyrobów tytoniowych z aromatem charakterystycznym, z uwagi na zakaz obrotu takim towarem.

Po trzecie, za brakiem odpowiedzialności importera takich wyrobów tytoniowych przemawiają konstrukcja przepisów art. 54§1 kks oraz art. 63§2 kks. Dla porządku wskazać należy, że celem prawa karnego skarbowego jest ochrona interesów finansowych Skarbu Państwa oraz Unii Europejskiej. Warunkiem odpowiedzialności z art. 63§2 kks jest sprowadzenie na terytorium kraju wyrobów akcyzowych bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy. Natomiast warunkiem odpowiedzialności z art. 54§1 kks jest uchylanie się od opodatkowania poprzez nieujawnienie organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania oraz narażenie w ten sposób podatku na uszczuplenie. Zgodnie z art. 114 ustawy o podatku akcyzowym, obowiązki oznaczania znakami akcyzy podlegają wyroby akcyzowe określone w załączniku 3 do ustawy (w tym papierosy – poz. 10 załącznika). O. ten ciąży na importerze wyrobów akcyzowych (art. 116 ust. 1 pkt 2 ustawy). Jednym z warunków otrzymania znaków akcyzy jest wpłata równowartości należności podatkowych znaków akcyzy (art. 126 ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym).

Odpowiedzialność karnoskarbową może zatem ponieść podmiot, na którym ciąży określony obowiązek podatkowy oraz ma on prawną możliwość jego realizacji. W przypadku importu towarów, którymi obrót jest bezwzględnie zakazany, nie mogą one być opodatkowane podatkiem VAT oraz importer nie ma możliwości nabycia i oznaczenia takiego towaru znakami akcyzy. Skoro nie ma takiego obowiązku i nie ma możliwości jego realizacji, to nie może również odpowiadać za brak jego wykonania. Nie wypełnia zatem znamion czynów z art. 54§1 kks i art. 63§2 kks.

W ocenie sądu analogiczny tok argumentacji należy przyjąć odnośnie odpowiedzialności importera z art. 86§1 kks. Z uwagi na obowiązujący zakaz importu takich wyrobów, nie mogą one być również obciążone cłem. Przy czym zdaniem sądu importer papierosów o aromacie charakterystycznym nie podlegałby również odpowiedzialności z art. 86§2 kks. Rozważenia wymaga, czy import powyższego towaru objęty jest reglamentacją pozataryfową. Zgodnie bowiem z art. 53§3 kks „reglamentacja pozataryfowa” oznacza odpowiednio środki polityki handlowej ustanowione przez Wspólnotę Europejską w ramach wspólnej polityki handlowej postanowieniami wspólnotowymi stosowanymi w odniesieniu do ograniczenia świadczenia usług, wywozu lub przywozu towarów, takie jak środki nadzoru lub ochrony, ograniczenia ilościowe i zakazy przywozu oraz wywozu, a także środki administrowania obrotem towarami lub usługami z zagranicą, ustanowione przez właściwy organ administracji państwowej. Przy czym przez środki polityki handlowej rozumie się jak wynika z art. 5 pkt 36 UKC środki pozataryfowe, przyjęte w ramach wspólnej polityki handlowej, w formie unijnych przepisów regulujących międzynarodową wymianę towarową. Wydaje się zatem, że podstawą reglamentacji pozataryfowej są przepisy unijne oraz dotyczyć muszą wspólnej polityki handlowej oraz regulować międzynarodową wymianę handlową. A zatem służyć ochronie wspólnego rynku i regulować wymianę towarową z obszarem poza wspólnotowym. Rozważenia wymaga czy przedmiotowy zakaz wynika z takich przepisów i dotyczy on kwestii poruszonej wyżej. Art. 7c ust. 1 pkt 1 ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych został wprowadzony do ustawodawstwa krajowego na zasadzie implementacji Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady nr 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylającą dyrektywę 2001/37/WE (1) (Dz.Ur.z.UE.L 2014 Nr 127, str. 1), a konkretnie art. 7 ust. 1 zgodnie z którym państwa członkowskie zakazują wprowadzania do obrotu wyrobów tytoniowych o charakterystycznym aromacie. Zdaniem sądu przepis powyższy nie jest przepisem regulującym międzynarodową wymianę towarową w rozumieniu art. 5 pkt 36 UKC. Celem wprowadzenia powyższej dyrektywy była harmonizacja rynku wewnętrznego unii (motyw (1)-(4) oraz (15) dyrektywy) oraz ochrona zdrowia

przed następstwami używania tego typu produktu (motyw (16) i (18) dyrektywy). W ocenie sądu wydaje się również, że wskazanym przepisie „zakaz przywozu” nie należy rozumieć jako zakaz wynikający z przepisów prawa karnego, gdyż na takiej samej zasadzie odpowiedzialności karnoskarbowej podlegałaby osoba przywożąca np. środki odurzające. Natomiast dotyczy zakazów wynikających z przyjętej polityki handlowej wspólnoty oraz przepisów prawa unijnego dotyczącej towarów, których co do zasady obrót nie jest bezwzględnie zakazany pod groźbą kary, a ich wprowadzenie podyktowane jest praktykami protekcyjnymi np. wprowadzenie embarga na dany towar, czy też ograniczeń ilościowych w jego sprowadzeniu.

Ponadto ujawnienie powyższych przedmiotów mogłoby stanowić przejaw „samooskarżenia” i naruszać zasadę *nemo se accusare tenetur* (nikt nie ma obowiązku sam siebie oskarżać) (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 26 września 1996 roku I KZP 36/95 OSP 1997 nr 1, poz. 13, Biul. I. Pr. 1997 nr 1, str. 48, L., gdzie SN stwierdził, że zawiadomienie organu podatkowego o ewentualnym przedmiocie opodatkowania nie może wiązać się z samooskarżeniem, wyrok SN z dnia 2 lutego 2001 roku V KKN 309/98 LEX nr 52009 (...)) Przy czym nie może być ona rozumiana tak, że nie możnaby mówić o przestępstwie bądź wykroczeniu z art. 86 kks, bowiem podmiot zatajający fakt przywozu przedmiotów podlegających obowiązkowi celnemu mógł powoływać się na „zasadę samooskarżenia” (tak: w/w postanowienia Sądu Okręgowego w Zamościu). Takie ujęcie funkcjonowania powyższej zasady stanowi jej niezrozumienie. Nie chodzi bowiem o nieujawnienie „każdego” importowanego towaru. Dokonanie bowiem zgłoszenia celnego towaru którego import jest legalny, a co do którego nie dopełniono formalności celnych, podatkowych, powoduje dekompletację znamion wykroczenia czy przestępstwa skarbowego z art. 86 kks. Jedynym ze znamion jest bowiem „brak zgłoszenia”, skoro zgłoszenie miało miejsce brak jest czynu zabronionego. Natomiast jego nieujawnienie skutkuje odpowiedzialność karnoskarbową. Jeżeli chodzi o towar, którego import jest „bezwzględnie zakazany” oznacza jednocześnie ujawnienie przez importera „innego” przestępstwa niż karnoskarbowe. Uzasadnienie skorzystania z powyższej zasady wymaga wskazania konkretnego przestępstwa, za które w przypadku dopełnienia przez obywatela, importera zgłoszenia, ujawnienia organowi podatkowemu, celnemu w ramach obowiązku podatkowego, czy celnego skutkować mogłoby wszczęciem postępowania karnego i jego odpowiedzialnością karną – ale nie karnoskarbową (por. postanowienia SN z dnia 22 listopada 2011 roku IV KK 270/11 OSNwSK 2011/1/2168, nr 509576 (...)) Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy, importer papierosów mentolowych, dokonując zgłoszenia celnego powyższego towaru organowi celnemu, naraża się na możliwość wszczęcia postępowania karnego i poniesienia odpowiedzialności karnej z art. art. 12c pkt 2 ustawy z dnia 9 listopada 1995 roku o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (Dz.U. 2021.276). Taka konstatacja nie oznacza bezkarności importera wyrobów tytoniowych o aromacie charakterystycznym, lecz jego odpowiedzialność jedynie karną, a nie karnoskarbową.

Mając na uwadze powyższe należało orzec jak na wstępie.