



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 6 listopada 2024 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Andrzej Stępka (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Marek Pietruszyński

SSN Eugeniusz Wildowicz

Protokolant Monika Zawadzka

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Marka Zajkowskiego

w sprawie **R. B. i P. W.**

oskarżonych z art. 56§1 k.k.s. w zw. z art. 37§1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 9§1 i 3 k.k.s.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 6 listopada 2024 r.,

kasacji wniesionych w stosunku do oskarżonych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego [...] na niekorzyść,

od wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie

z dnia 20 października 2023 r., sygn. akt X Ka 766/23,

zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego dla Warszawy-Śródmieścia w Warszawie

z dnia 16 marca 2023 r., sygn. akt V K 173/18,

**uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi
Okręgowemu w Warszawie do ponownego rozpoznania w
postępowaniu odwoławczym.**

[J.J.]

Marek Pietruszyński Andrzej Stępka Eugeniusz Wildowicz

UZASADNIENIE

Wyrokiem Sądu Rejonowego dla Warszawy - Śródmieścia w Warszawie z dnia 16 marca 2023 r., w sprawie V K 173/18, oskarżeni R. B. i P. W. zostali uznani za winnych zarzucanych im aktem oskarżenia czynów stanowiących występki z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 i 3 k.k.s. - i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 23 § 1 i 3 k.k.s. Sąd wymierzył im kary po roku pozbawienia wolności i grzywny w wysokości 450 stawek dziennych grzywny, przy ustaleniu wysokości jednej stawki na kwotę 200 złotych; na podstawie art. 69 § 1 k.k. w zw. z art. 70 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. wykonanie orzeczonych kar pozbawienia wolności wobec oskarżonych R. B. oraz P. W. warunkowo zawiesił na okres próby 2 lat; na podstawie art. 41 § 2 i § 4 pkt 1 k.k.s. orzekł wobec oskarżonych solidarny obowiązek uiszczenia należności publiczno-prawnej w wysokości 927.179,84 złotych w terminie 2 lat od uprawomocnienia się wyroku; na podstawie art. 34 § 2 i 4 k.k.s. wobec oskarżonych orzekł zakaz prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki na okres 5 lat.

Apelacje od tego wyroku wnieśli osobiście oskarżeni oraz ich obrońcy. Po rozpoznaniu tych skarg, Sąd Okręgowy w Warszawie wyrokiem z dnia 20 października 2023 r., w sprawie X Ka 766/23, zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że uniewinnił oskarżonych R. B. i P. W. od zarzucanych im czynów, a kosztami postępowania w obu instancjach obciążył Skarb Państwa.

Kasację od wyroku Sądu odwoławczego na niekorzyść oskarżonych wniósł Naczelnik Urzędu Skarbowego [...] w Warszawie, który zarzucił:

I/ rażące naruszenie prawa procesowego, które miało istotny wpływ na treść orzeczenia, to jest:

1/ art. 4 k.p.k., art. 7 k.p.k. i art. 437 § 2 k.p.k. w zw. z art. 410 k.p.k. poprzez rażące naruszenie zasady obiektywizmu i swobodnej oceny dowodów w związku z pominięciem dowodu na niekorzyść oskarżonych w postaci treści protokołu z kontroli podatkowej przeprowadzonej w spółce T. sp. z o.o. nr [...], nr postępowania [...], z którego wynika, że przedmiotem kontroli podatkowej było zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) CIT-8 za 2008 rok w wersji pierwotnej i po

korekcie, co miało istotny wpływ na wydanie orzeczenia uniewinniającego poprzez brak oceny całokształtu materiału dowodowego i danie wiary wyłącznie wyjaśnieniom oskarżonych, iż nie mieli wiedzy o złożeniu korekty zeznania podatkowego;

2/ art. 4 k.p.k., art. 7 k.p.k. i art. 437 § 2 k.p.k. w zw. z art. 410 k.p.k., poprzez rażące naruszenie zasady obiektywizmu i swobodnej oceny dowodów w związku z pominięciem dowodu na niekorzyść oskarżonych w postaci zeznań księgowej D. M. w części, z której wynika, że informowała zarząd spółki w trakcie kontroli podatkowej o ujętych w zeznaniu wydatkach (kosztach) spółki, co miało istotny wpływ na wydanie orzeczenia uniewinniającego poprzez brak oceny całokształtu materiału dowodowego;

3/ art. 7 k.p.k., art. 5 § 2 k.p.k. i art. 437 § 2 k.p.k. w zw. z art. 410 k.p.k., poprzez rażące naruszenie zasady swobodnej oceny dowodów oraz brak oceny całokształtu ujawnionych okoliczności w związku z uznaniem, że ocena materiału dowodowego dokonana przez Sąd Rejonowy oparta była na domniemaniu o wiedzy oskarżonych o złożonej korekcie, co miało istotny wpływ na treść orzeczenia uniewinniającego poprzez przyjęcie, iż zaistniały wątpliwości co do winy, podczas gdy wątpliwości te mogły zostać usunięte poprzez kompleksową ocenę materiału dowodowego, w tym całości zeznań księgowej oraz treści protokołu kontroli podatkowej;

4/ art. 7 k.p.k. i art. 437 § 2 k.p.k., poprzez naruszenie swobodnej oceny dowodów, wbrew zasadom logiki i doświadczenia życiowego, co miało istotny wpływ na wydanie orzeczenia uniewinniającego, w związku z uznaniem, że czynny udział oskarżonych w kontroli podatkowej dotyczącej korekty zeznania CIT-8 jest niewystarczający do stwierdzenia ich świadomości co do faktu złożenia korekty zeznania;

II/ rażące naruszenie prawa materialnego, które miało istotny wpływ na treść orzeczenia, a to:

1/ art. 9 § 3 k.k.s. poprzez oczywistą wadliwość jego wykładni w związku z uznaniem, że dla konsekwencji prawnej czynu oszustwa podatkowego konieczne jest zlecenie sporządzenia i złożenia deklaracji lub przynajmniej wiedza o jej złożeniu i akceptacja, w sytuacji gdy wystarczające jest udowodnienie świadomości osoby zajmującej się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi spółki

możliwości wadliwego rozliczenia i godzenia się na rozliczenie niezgodne z przepisami prawa podatkowego, co doprowadziło do wadliwej oceny przesłanek przypisania odpowiedzialności karnej.

W konkluzji skarżący wniósł o uchylenie w całości wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie i przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

W odpowiedzi na kasację Naczelnika Urzędu Skarbowego [...], Prokurator Okręgowy w Warszawie wniósł o jej uwzględnienie.

Sąd Najwyższy zważył co następuje.

Wniesiona kasacja okazała się trafna i należało ją uwzględnić, gdyż wyrok Sądu odwoławczego jest co najmniej przedwczesny, zaś w trakcie kontroli instancyjnej Sąd ten rażąco naruszył przepisy prawa.

Trzeba stwierdzić, iż Sąd Okręgowy w Warszawie rażąco naruszył przepisy prawa procesowego, a mianowicie art. 7 k.p.k., art. 410 k.p.k. oraz art. 457 § 3 k.p.k. (w zw. z art. 424 k.p.k.), poprzez dokonanie wrywkowej oceny dowodów, która nie uwzględniała zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego, wobec ograniczenia kontroli instancyjnej do analizy tylko części zgromadzonego materiału dowodowego, bez uwzględnienia całokształtu okoliczności ujawnionych w toku rozprawy głównej i kontekstu całości pisemnych argumentów przytoczonych przez Sąd I instancji w uzasadnieniu wyroku. Pomimo, iż Sąd odwoławczy w sposób diametralnie odmienny orzekł w stosunku do rozstrzygnięcia Sądu Rejonowego, uczynił to bez odpowiedniego uzasadnienia swego stanowiska, poprzestając na ogólnikach i skrótach myślowych. Przedstawione przez ten Sąd argumenty są tak skrócone (jedna strona uzasadnienia), że nie sposób uznać, że Sąd odwoławczy dokonał rzetelnej kontroli instancyjnej. Właśnie ta znikoma jakość pisemnych argumentów zadecydowała w znacznym stopniu o uchyleniu przez Sąd Najwyższy zaskarżonego kasacją wyroku i przekazaniu sprawy do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym. Nie ulega wątpliwości, że uzasadnienie wyroku sądu odwoławczego zmieniającego zaskarżone orzeczenie przez rozstrzygnięcie odmiennie co do istoty, powinno w tym zakresie zawierać elementy uzasadnienia wyroku sądu pierwszej instancji określone w art. 424 k.p.k. Każde tego rodzaju orzeczenie nakłada na sąd odwoławczy obowiązek wskazania

przesłanek zajętego stanowiska oraz wszechstronnego, wyczerpującego odniesienia się do wszystkich faktów i okoliczności mających znaczenie w sprawie (*por. wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 26 marca 2008 r., V KK 376/07, OSNwSK 2008, nr 1, poz. 736; z dnia 26 czerwca 2008 r., IV KK 53/08, OSNwSK 2008, nr 1, poz. 1342*).

Wypada zauważyć, że w niniejszej sprawie doszło niewątpliwie do podania nieprawdy w złożonej w dniu 17 stycznia 2011 r. Naczelnikowi Pierwszego [...] Urzędu Skarbowego w Warszawie korekcie deklaracji CIT-8 za rok podatkowy od 01.01.2008 r. do 31.12.2008 r. podmiotu T. sp. z o.o. Z całą pewnością korekta deklaracji CIT -8 złożona została w oparciu o nierzetelne faktury, natomiast Sady dwóch instancji różniły się w ocenie tego, czy podanie nieprawdy było zawinione przez oskarżonych – czyli mieli oni wiedzę o dokonaniu tej korekty, która w świetle art. 9 § 3 k.k.s. oznaczałaby, że wypełnili stronę podmiotową zarzucanego przestępstwa skarbowego, w rezultacie czego można im przypisać ten czyn.

Sąd I instancji stwierdził, że obaj oskarżeni mieli świadomość wysłania korekty deklaracji CIT-8, mieli też świadomość, jakie koszty uzyskania przychodów zostały w niej zawarte. Podniósł ten Sąd:

„Oskarżeni w swoich wyjaśnieniach wskazali, że korekta nie została przez nich podpisana oraz zaprzeczyli, że mieli z tą korektą coś wspólnego. Z zeznań świadka D. M. wynika, iż podpisała korektę deklaracji CIT-8, zaś świadek H.S. zaprzeczyła by podpis widniejący na korekcie należał do niej. Z opinii biegłego z kryminalistycznych badań identyfikacyjnych podpisów wynika, że podpis widniejący na korekcie deklaracji CIT-8 nie należy do H. S. ani oskarżonych. W związku z powstaniem wątpliwości, czy korekta deklaracji CIT-8 została podpisana przez osoby uprawnione, obrona podniosła, czy oskarżeni w ogóle mogą odpowiadać za jej złożenie i w związku z tym ponosić odpowiedzialność karną.

Wobec powyższego sąd przeanalizował pierwotną deklarację CIT-8 z dnia 31 marca 2009 roku, która to została podpisana przez oskarżonych (co potwierdziła opinia biegłego), obejmuje te same koszty uzyskania przychodów, co korekta deklaracji CIT-8. W związku z powyższym Sąd uznał, że pierwotna deklaracja CIT-8 choć nie jest przedmiotem niniejszego postępowania, ani nie mogła zostać objęta w nim zarzutem, gdyż stanowiłoby to wyjście poza granice aktu oskarżenia, to jednak jest istotnym dowodem wskazującym, iż oskarżeni mieli świadomość jakie kwoty

podlegają rozliczeniu z urzędem skarbowym. Sporne kwoty znajdują się w obu dokumentach, deklaracji pierwotnej, oraz korekcie, co wskazuje na to, że oskarżeni mają świadomość rozliczeń przekazywanych do Pierwszego [...] Urzędu Skarbowego w W.. Spółka T. uważała je za podstawę do rozliczeń z urzędem skarbowym i z nich wywodziła skutki podatkowe”.

Natomiast Sąd odwoławczy przedstawił skrupulatnie treść zarzutów podniesionych w apelacjach przez oskarżonych oraz ich obrońców, co oczywiście nie stanowi żadnej krytyki, a wręcz przeciwnie, że wszech miar jest pożądanie. Rzecz jednak w tym, iż Sąd ten nie odniósł się do nich z równą skrupulatnością zauważając enigmatycznie, że zarzuty z punktów 2, 3, 4, 5, 11 i 12 „są w większości argumentacji zasadne i finalnie doprowadziły do zmiany wyroku poprzez uniewinnienie oskarżonych”. W dalszym ciągu w skrócie odniósł się do ustaleń Sądu pierwszej instancji i stwierdził – „Dla zaistnienia przestępstwa oszustwa podatkowego z art. 56 § 1 k.k.s. oprócz wypełnienia innych znamion konieczne jest także wypełnienie znamienia złożenia organowi podatkowemu deklaracji. W przedmiotowej sprawie niezbędne było zatem ustalenie, że oskarżeni złożyli w dniu 17 stycznia 2011 roku korektę deklaracji CIT - 8 za rok podatkowy 2008 podmiotu T. Sp. z o.o. Oczywiście przez pryzmat art. 9 § 3 k.k.s dla bytu przestępstwa oszustwa podatkowego nie jest wymagane fizyczne złożenie deklaracji do urzędu (zanieśenie jej do biura podawczego czy na pocztę), wystarczy, aby oskarżeni jako członkowie zarządu spółki zlecieli sporządzenie i złożenie tej deklaracji lub przynajmniej o złożeniu tej deklaracji wiedzieli i fakt ten akceptowali. Jak wynika z przebiegu postępowania dowodowego sądu I instancji i lektury uzasadnienia wyroku (k. 2557) sąd rejonowy powziął wątpliwości, czy wyżej opisane okoliczności można uznać za udowodnione bez wątpliwości. Oskarżeni nie przyznali się do winy twierdząc, że nie wiedzieli o złożeniu korekty deklaracji CIT- 8. W związku z tym sąd poddał szczegółowej analizie w postaci kryminalistycznych badań identyfikacyjnych zarówno dokument objętej zarzutem korekty deklaracji CIT - 8 złożonej w 2011 roku (k. 2435-2438), jak i nieobjętą zarzutem deklarację „pierwotną” złożoną w 2009 roku (k.2492- 2498). Na podstawie wyżej wspomnianych badań ustalono, że oskarżeni - czego nie negowali - podpisali deklarację z 2009 roku, natomiast nie złożyli podpisów ani innych adnotacji na korekcie z 2011 roku. Świadek D. M. (k.2218) księgowa spółki

potwierdziła, że na korekcie widnieje jej podpis, zaprzeczyła natomiast, aby tę korektę sporządziła, nie potrafiła również wyjaśnić, dlaczego korekta została wysłana do innego urzędu skarbowego niż deklaracja pierwotna. (...) W sytuacji, gdy wyżej omówione dowody nie dały odpowiedzi na pytanie, czy oskarżeni mieli świadomość sporządzenia i złożenia korekty deklaracji CIT - 8 sąd rejonowy przyjął, że dowodami obciążającymi oskarżonych i wskazującymi, że mieli świadomość złożenia korekty deklaracji są okoliczności, że podpisali deklarację pierwotną w 2009 roku i brali czynny udział w skarbowym postępowaniu kontrolnym wszczętym po złożeniu korekty deklaracji”.

Własne argumenty mające dowodzić błędnego orzeczenia Sądu Rejonowego dla Warszawy – Śródmieścia oraz potrzeby uniewinnienia oskarżonych, Sąd II instancji ograniczył w sumie do kilku zdań zawierających następujące motywy – „W ocenie sądu okręgowego tego rodzaju konstatacja jest błędna i niewystarczająca do przełamania domniemania niewinności oskarżonych w zakresie wypełnienia znamienia złożenia deklaracji podatkowej. Stwierdzenie winy nie może opierać się wyłącznie na domniemaniu. Można z równą dozą pewności przyjąć, że oskarżeni nie mieli wiedzy o skorygowaniu zeznania CIT za 2008, w szczególności dlatego, że korekta miała raczej charakter „kosmetyczny” i nie zmieniała najbardziej istotnych elementów, tj. wyniku finansowego firmy i wysokości podatku. Sprawa drobnej korekty zeznania mogła w ogóle nie zostać przedstawiona członkom zarządu spółki jako nieistotna i nie leżąca w ich zainteresowaniu. W tej sytuacji badanie zaistnienia pozostałych znamion czynu zarzucanego oskarżonym nie miało już znaczenia, skoro nie zostało dowiedzione, że wiedzieli oni o złożeniu korekty deklaracji”.

W obliczu powyżej przywołanej całej merytorycznej treści uzasadnienia wyroku Sądu odwoławczego, należy zgodzić się ze skarżącym, że doszło do rażącego naruszenia przez ten Sąd art. 7 k.p.k. w zw. z art. 410 k.p.k., poprzez uchybienie zasadzie swobodnej oceny dowodów oraz braku oceny całokształtu ujawnionych okoliczności w sprawie. Brak w tym uzasadnieniu dowodów na to, by Sąd Okręgowy poddał ocenie całokształt dowodów przeprowadzonych w sprawie, bowiem przedstawił jedynie uchybienia, jakich - w jego ocenie - dopuścił się Sąd I instancji. Uczynił to poprzez negację stanowiska Sądu I instancji stwierdzając, że jest ono błędne, gdyż jego ocena dowodów nie było prawidłowa, natomiast nie dokonał

Sąd II instancji ich własnej analizy. Jakkolwiek negacja oceny dowodów przeprowadzonej przez Sąd I instancji mogła uzasadniać i stanowić podstawę wyroku uchylającego orzeczenie Sądu I instancji, to jednak nie mogła być uznana za wystarczającą dla wydania orzeczenia reformatoryjnego.

W utrwalonym orzecznictwie Sądu Najwyższego podkreśla się, że w postępowaniu odwoławczym dominuje pośredniość zapoznania się z dowodami charakterystyczna dla kontrolnego (rewizyjnego) modelu postępowania odwoławczego. Dlatego, aby orzeczenie zmieniające zaskarżone rozstrzygnięcie co do istoty mogło się ostać, wydający je sąd odwoławczy musi mieć świadomość, że w ten sposób orzekając wkroczył w obszar co do zasady zastrzeżony dla sądu pierwszej instancji. Taka sytuacja zobowiązuje do spełnienia wszystkich tych wymagań, jakie ustawodawca powierzył sądowi *meriti*, co nabiera tym większego znaczenia wobec faktu, że ustalenia powzięte przez sąd *ad quem* nie podlegają już kontroli w toku dalszego postępowania instancyjnego. W rezultacie więc, orzeczenie reformatoryjne sądu odwoławczego, stosownie do treści art. 410 k.p.k., winno być oparte na całokształcie ujawnionego w toku rozprawy głównej materiału dowodowego ocenionego z respektowaniem reguły zawartej w art. 7 k.p.k., a uzasadnienie tego orzeczenia powinno mieć charakter pierwszoinstancyjny, zgodnie z wymogami art. 424 § 1 pkt 1 k.p.k. (*por. wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 5 marca 2024 r., V KK 288/23, LEX nr 3715922; z dnia 2 października 2020 r., V KK 450/19, LEX nr 3080623; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 28 grudnia 2017 r., II KK 298/17, LEX nr 2455719*).

W przedmiotowej sprawie doszło do naruszenia wskazanych w skardze przepisów prawa w związku z pominięciem dowodów mogących przemawiać na niekorzyść oskarżonych. W pierwszej kolejności dotyczy to protokołu z kontroli podatkowej przeprowadzonej w spółce T. sp. z o.o. nr [...], ponieważ sąd w ogóle nie poddał ocenie tego dowodu. Nie można uznać za wystarczające przytoczenia jednego z zarzutów apelacji oskarżonego R.B., o treści - „Sąd pierwszej instancji bezkrytycznie posłużył się protokołem pokontrolnym Urzędu Skarbowego nie badając samodzielnie absolutnie niczego z zakresu przedmiotowej kontroli skarbowej” – i enigmatycznego stwierdzenia, że jest to jeden z zarzutów zasadnych.

Podobnie Sąd odwoławczy pominął praktycznie całkowicie zeznania świadka D. M. , księgowej spółki, ograniczając się do jednozdaniowego stwierdzenia, że świadek potwierdziła, iż „na korekcie widnieje jej podpis, zaprzeczyła natomiast, aby tę korektę sporządziła, nie potrafiła również wyjaśnić, dlaczego korekta została wysłana do innego urzędu skarbowego niż deklaracja pierwotna”. Nie wiadomo tylko, do jakiej konkluzji doszedł Sąd w tym przypadku.

Nie jest rzeczą Sądu Najwyższego przeprowadzanie analizy zeznań D. M. i wskazywanie, jakie wnioski należałoby wyciągnąć z tej oceny. Należy jednak przypomnieć, że świadek w dniu 16 lipca 2021 r. na rozprawie zeznała (k. 2219): „w czasie kontroli nie prowadziłam uzgodnień z zarządem T. . Kontrolująca kazała mi poprawić paliwo, delegacje i to poprawiłam. Pani z kontroli prosiła mnie, żebym poszła do zarządu i spytała czy ten i ten wydatek był prawidłowy więc ja to robiłam. Ja chodziłam do Pana B. i W.. Jeżeli coś było do sprawdzenia to mówili, że sprawdzą, a jeżeli było oczywiste to od razu”. Również w toku śledztwa świadek złożyła zeznania, które wprost świadczą, że koszty były ewidencjonowane za pełną aprobatą zarządu jak również, iż w toku kontroli podatkowej zarząd był angażowany w ustalenia. W zakresie ujęcia kosztów z faktur wystawionych przez spółki amerykańskie D., NC I., J. i T., z tytułu których powstało największe uszczuplenie podatkowe, zeznała: „Pamiętam, że kontrolująca miała zastrzeżenia co do tych faktur. Ze mną na ten temat nie rozmawiała. Udała się od razu do zarządu” (k. 215v).

Słusznie więc skarżący wywodzi, że świadek D. M. wprost wskazała, iż podczas kontroli podatkowej konsultowała z zarządem informacje o uwzględnionych w zeznaniu wydatkach. Wydaje się więc, że zeznania te mogą świadczyć, iż oskarżeni wiedzieli o złożonej korekcie CIT-8 za 2008 rok. W takiej sytuacji ich świadomość w tym zakresie nie zostałaby oparta na domniemaniu (co zarzucał Sąd odwoławczy), lecz wynikałaby z dowodów zgromadzonych w sprawie, pominiętych przez ten Sąd.

Również prawdą jest, że protokół pokontrolny wykazujący zaniżenie dochodu o ponad 5 mln zł został doręczony ówczesnym członkom zarządu spółki T. sp. z o.o., R. B. i P. W. , o czym świadczą ich pieczętki i podpisy na ostatniej stronie tego protokołu (k. 53v). Zatem skoro oskarżeni odebrali protokół kontroli, z którego wprost

wynika, że kontrola ta dotyczyła zarówno deklaracji pierwotnej CIT-8 za 2008 jak i jej korekty, nie można twierdzić, że nie wiedzieli o tej korekcie.

Wszystkie powyższe okoliczności spowodowały, iż Sąd Najwyższy uznał za konieczne uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym Sądowi Okręgowemu w Warszawie.

Sąd Najwyższy nie przesądza kierunku przyszłego rozstrzygnięcia – nie można wykluczyć, że Sąd odwoławczy po raz kolejny uzna argumenty przedstawione we wszystkich apelacjach za trafne i zasługujące na uwzględnienie. Niemniej jednak, w toku ponownego postępowania odwoławczego Sąd ten będzie mieć też na uwadze argumenty przedstawione przez Sąd Najwyższy w niniejszym uzasadnieniu. W każdym jednak przypadku, zarówno wówczas, gdy uwzględni wniesione apelacje, jak i w sytuacji uznania ich za chybione, o ile zajdzie taka potrzeba, przedstawi w uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia argumenty wyczerpująco, odpowiednio wnikliwie i w sposób świadczący o tym, iż dokonał rzetelnej kontroli instancyjnej.

W przypadku, gdyby Sąd odwoławczy doszedł do wniosku, że brak jest podstaw do uniewinnienia oskarżonych - i uznał za konieczne orzeczenie także na podstawie art. 34 § 2 i 4 k.k.s. wobec oskarżonych zakazu prowadzenia działalności gospodarczej, sprecyzuje zakres stosowania tego zakazu. Orzekając ten środek, sąd ma obowiązek sprecyzować (określić), jakiego typu działalności gospodarczej zakaz ma dotyczyć: wytwórczej, usługowej, handlowej, budowlanej czy związanej z poszukiwaniem, rozpoznawaniem i eksploatacją zasobów naturalnych, a nawet bliżej ją dookreślić, mając na uwadze konkretny segment działalności gospodarczej, którą sprawca prowadził i w związku z którą dopuścił się przestępstwa skarbowego (np. dotyczącą produkcji wyrobów akcyzowych, handlu towarami akcyzowymi, działalności kantorowej, prowadzenia działalności usługowej w zakresie gier hazardowych itd.). Nie można bowiem orzekać zakazu bliżej niesprecyzowanego czy zakazu o charakterze totalnym, gdyż to byłoby nie tylko sprzeczne z ustawą, lecz także ze swobodą prowadzenia działalności gospodarczej jako fundamentu gospodarki wolnorynkowej i z jednym z podstawowych praw człowieka. Nie chodzi tu bowiem o zakaz prowadzenia wszelkiej działalności tego typu, ale ściśle określonej, i to takiej, w związku z prowadzeniem której popełniono przestępstwo. Zakaz taki nie

może oznaczać całkowitego wyłączenia aktywności gospodarczej osoby, wobec której jest on orzekany

(por. V. Konarska-Wrzosek [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red.) WKP 2021, tezy do art. 34; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2011 r., III KK 169/11, LEX nr 860611).

[J.J.]

[ał]

Marek Pietruszyński Andrzej Stępka Eugeniusz Wildowicz