



Sygn. akt II KK 184/18

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 6 lutego 2019 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Dariusz Kala (przewodniczący)

SSN Michał Laskowski

SSN Zbigniew Puskarski (sprawozdawca)

Protokolant Elżbieta Łopacińska

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Andrzeja Pogorzelskiego,
w sprawie **C. G.**

skazanego z art. 54 § 2 k.k.s. i in.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 6 lutego 2019 r.,

kasacji, wniesionej przez obrońcę

od wyroku Sądu Okręgowego w Ł.

z dnia 7 grudnia 2017 r., sygn. akt V Ka [...],

utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w Ł.

z dnia 28 kwietnia 2017 r., sygn. akt IV K [...],

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

UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy w Ł. wyrokiem z dnia 28 kwietnia 2017 r., sygn. akt IV K [...],
uznał C. G. za winnego tego, że w okresie od dnia 13 kwietnia 2011 r. do dnia

2 lutego 2016 r. działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, jako pełniący funkcję prokurenta podmiotu „C.” Sp. z o.o. [...] z siedzibą w C. [...], [...] W., nie ujawnił Naczelnikowi Urzędu Celnego [...] w Ł. przedmiotów opodatkowania w postaci:

1. sprzedaży na terytorium kraju przed pierwszą rejestracją samochodu osobowego marki B. o nr VIN: [...], poj. silnika 2993 cm³, rok produkcji 2010, od którego nie została zapłacona akcyza z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego w wysokości 28.593,00 zł,

2. nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego marki B. o nr VIN: [...], poj. silnika 2993 cm³, rok produkcji 2007, od którego nie została zapłacona akcyza w wysokości 10.621,00 zł,

3. sprzedaży na terytorium kraju przed pierwszą rejestracją samochodu osobowego marki B. o nr VIN: [...], poj. silnika 2993 cm³, rok produkcji 2009, od którego nie została zapłacona akcyza z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego w wysokości 23.831,00 zł,

4. nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego marki B. o nr VIN: [...], poj. silnika 2993 cm³, rok produkcji 2009, od którego nie została zapłacona akcyza w wysokości 19.967,00 zł,

przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w łącznej kwocie 83.012,00 zł, tj. popełnienia czynu wyczerpującego dyspozycję art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. i za to wymierzył mu karę grzywny w wysokości 200 stawek dziennych, ustalając wysokość stawki na 70 zł. Na podstawie art. 24 § 1 i § 3 k.k.s. za karę grzywny wymierzoną C. G. uczynił w całości odpowiedzialnym posiłkowo podmiot „C.” Sp. z o.o. [...] z siedzibą w C. [...]. Rozstrzygając o kosztach postępowania, zwolnił oskarżonego z obowiązku ich zapłacenia.

Apelację od tego wyroku, zaskarżając go w całości, złożył obrońca oskarżonego. Orzeczeniu zarzucił:

„- naruszenie art. 439 § 1 pkt 8 k.p.k. w związku z art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. wskutek prowadzenia ponownego postępowania o później ujawnione zachowania – objęte niniejszym postępowaniem, w sytuacji, gdy były one już przedmiotem wcześniejszego osądzenia w sprawie IV K [...] /15 i oskarżony został

za nie prawomocnie skazany, co stworzyło stan materialnej prawomocności w stosunku do okresu objętego skazaniem;

- naruszenie art. 4, 7, 410, 424 k.p.k. poprzez pominięcie w tym zakresie dokumentu w postaci wyroków Sądu I i II instancji z uzasadnieniem w sprawie IV K [...] /15 (k. 180-189), z których wynika, że okoliczność wskazana w pierwszym punkcie apelacji była nie tylko znana w momencie orzekania, ale ponadto została pominięta; wskutek naruszenia powyższych przepisów przyjęcie, że okres w którym działał oskarżony C. G. trwał do dnia 2 lutego 2016 roku, co dodatkowo stanowiło naruszenie art. 6 § 2 k.k.s. wskutek przyjęcia działania w krótkich odstępach czasu;
- błąd w ustaleniach faktycznych będący skutkiem wyżej wymienionych uchybień procesowych”.

Podnosząc powyższe zarzuty, obrońca wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i umorzenie postępowania karnego w całości.

Sąd Okręgowy w Ł. wyrokiem z dnia 7 grudnia 2017 r., w sprawie o sygn. akt V Ka [...], utrzymał w mocy zaskarżony wyrok i zwolnił oskarżonego od kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze.

Kasację od prawomocnego wyroku Sądu odwoławczego wniósł obrońca aktualnie skazanego C. G.. Zaskarżył wyrok w całości, zarzucając:

„zaistnienie bezwzględnej przyczyny odwoławczej z art. 439 § 1 pkt 8 k.p.k. polegającej na prowadzeniu ponownego postępowania o później ujawnione zachowania, objęte niniejszym postępowaniem, podczas gdy były one już przedmiotem wcześniejszego osądzenia w sprawie IV K [...] /15 i oskarżony został za nie prawomocnie skazany, co stworzyło stan materialnej prawomocności w stosunku do okresu objętego skazaniem, a która to bezwzględna przyczyna odwoławcza wynika z błędnego ustalenia przez Sąd momentu realizacji znamion przestępstwa opisanego w art. 54 k.k.s., tj. iż następowały one w czasie od 2011 do 2016 roku, podczas gdy zachowanie polegające na nieujawnieniu przedmiotu opodatkowania nastąpiło wyłącznie w roku 2011, a więc w czasie popełnienia czynu, za który oskarżony został skazany prawomocnym wyrokiem w sprawie o sygn. akt IV K [...] /15, co w efekcie stanowi także naruszenie prawa materialnego tj. art. 6 § 2 k.k.s., poprzez jego złamanie, ponieważ z jego treści wynika, iż za krótki odstęp czasu, w zakresie czynów polegających na uszczupleniu

albo narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej uważa się okres 6 miesięcy, a nadto stanowi obrazę przepisów prawa podatkowego tj. art. 106 ustawy o podatku akcyzowym, poprzez zupełne pominięcie przez Sąd faktu, iż skoro ustawodawca przewidział określone terminy na złożenie stosownej deklaracji podatkowej (mającej na celu spełnienie przez zobowiązany podmiot obowiązku ujawnienia przedmiotu opodatkowania), to moment „nieujawnienia” przedmiotu opodatkowania, a tym samym popełnienie czynu zabronionego nastąpi już w chwili upływu terminu na złożenie stosownej deklaracji, tj. w niniejszym postępowaniu wyłącznie w ciągu kilku miesięcy 2011 roku.”

W oparciu o tak sformułowany zarzut, obrońca wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz utrzymanego nim w mocy wyroku Sądu Rejonowego w Ł. i umorzenie postępowania.

W odpowiedzi na kasację Prokurator Rejonowy wniósł o jej oddalenie jako oczywiście bezzasadnej, natomiast na rozprawie kasacyjnej prokurator Prokuratury Krajowej postulował oddalenie skargi jako niezasadnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja, wobec wymierzenia skazanemu kary grzywny, mogła zostać wniesiona z powodu zaistnienia któregoś z uchybień wymienionych w art. 439 k.p.k. (art. 523 § 2 i 4 pkt 1 k.p.k.) i trzeba uznać, że skarżący, chociaż uczynił to przez nawiązanie do błędnego ustalenia czasu popełnienia przez skazanego przestępstwa skarbowego, nie bez racji podniósł kwestię zachodzącej w przedmiotowej sprawie bezwzględnej przyczyny odwoławczej w postaci powagi rzeczy osądzonej. W takim razie nie można było podzielić poglądu prokuratora udzielającego odpowiedzi na kasację, iż „wszystkie zarzuty podniesione przez obrońcę skazanego C. G. w nadzwyczajnym środku zaskarżenia sprowadzają się w rzeczywistości do polemiki z ustaleniami dokonany przez sąd *meriti*”. Trudno też zgodzić się z prokuratorem, iż „Sąd Okręgowy rozpoznał skargę apelacyjną niezwykle wnikliwie, poddając analizie zarzut ujemnej przesłanki procesowej w postaci powagi rzeczy osądzonej, biorąc pod uwagę także treść wyroku wydanego w stosunku do C. G. w sprawie o sygnaturze akt IV K [...]/15” oraz że „prawomocne skazanie C. G. w sprawie o sygnaturze IV K [...]/15 poddane było analizie sądów obu instancji, które prawidłowo oceniły, iż zachowania

skazanego są odmienne, a zatem pomimo zbieżności czasowej, wbrew twierdzeniom skarżącego, nie mogą być uznane za jeden czyn ciągły, na który składa się szereg jednorodnych zachowań”. Niezależnie od tego celowe będzie zauważyć, iż w odpowiedzi na kasację przyznano jednak fakt zbieżności czasowej zachowań skazanego osądzonych przez Sąd Rejonowy w Ł. w sprawie niniejszej oraz w sprawie o sygn. akt IV K [...]/15.

Sąd Okręgowy w Ł. uznając, że „w przedmiotowej sprawie ujemna przesłanka procesowa w postaci powagi rzeczy osadzonej nie występowała” stwierdził, iż „Sąd *meriti* wziął pod uwagę treść wyroku zapadłego w sprawie IV K [...]/15, co wynika z faktu ujawnienia go na rozprawie i prawidłowo ustalił, że zachowanie oskarżonego będące przedmiotem niniejszego postępowania jest odmienne od tego, które przypisano C. G. w sprawie IV K [...]/15 i nie wchodzi w zakres czynu ciągłego, za który oskarżony został już prawomocnie skazany.”

Przytoczone stanowisko Sądu odwoławczego nasuwa zastrzeżenia. Chociaż rzeczywiście Sąd Rejonowy ujawnił na rozprawie wyrok zapadły w sprawie IV K [...]/15, to treść uzasadnienia wyroku wydanego w niniejszej sprawie w żaden sposób nie wskazuje na rozważenie przez Sąd *meriti* czy, a jeżeli tak to jakie znaczenie dla orzekania w tej sprawie, w aspekcie art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k., ma fakt wcześniejszego skazania C. G. w sprawie IV K [...]/15 za przestępstwo skarbowe popełnione w okresie od 14 grudnia 2010 r. do 14 marca 2013 r., również zakwalifikowane z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. W szczególności we wspomnianym uzasadnieniu nie sposób doszukać się stwierdzenia, że zachowanie oskarżonego będące przedmiotem niniejszego postępowania jest odmienne od tego, które przypisano C. G. w sprawie IV K [...]/15 i nie wchodzi w skład czynu ciągłego, za który oskarżony został już prawomocnie skazany. Nie wiadomo zresztą, przy użyciu jakiej argumentacji można by wykazać, że zachowanie oskarżonego będące przedmiotem niniejszego postępowania (uchylanie się czynem ciągłym od opodatkowania poprzez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotów opodatkowania w postaci nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodów, od których nie została zapłacona akcyza oraz sprzedaży na terytorium kraju przed pierwszą rejestracją samochodów, od których nie została zapłacona akcyza z tytułu

nabycia wewnątrzwspólnotowego) jest znacząco odmienne od tego, które przypisano mu w sprawie IV K [...] /15 (uchylanie się czynem ciągłym od opodatkowania poprzez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotów opodatkowania w postaci nabyć wewnątrzwspólnotowych samochodów).

Jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego wyroku, istotne dla odrzucenia tezy apelacji o zaistnieniu w sprawie bezwzględnej przyczyny odwoławczej było uznanie przez Sąd drugiej instancji, iż przypisane oskarżonemu przestępstwo skarbowe jest przestępstwem trwałym, tj. że przerywa je określone zachowanie sprawcy, należy przyjąć, iż polegające na zgłoszeniu organowi celno-skarbowemu przedmiotu opodatkowania, względnie podjęcie czynności przez ten organ. Najwidoczniej, nie wskazując na to wprost, na takim stanowisku stanął Sąd *meriti*, skoro jako końcową datę przestępczego zachowania oskarżonego przyjął 2 lutego 2016 r., wcześniej ustalając, że postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu B. o nr VIN: [...] wszczęto 3 lutego 2016 r. Pogląd ten jest jednak błędny, zaś wsparcie go przez Sąd Okręgowy poprzez powołanie piśmiennictwa prawniczego jest wynikiem nieuważnego odczytania wskazanego opracowania (P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, komentarz do art. 54 k.k.s., teza 11, SIP LEX). W rzeczywistości w tezie 11. powołanego komentarza do art. 54 k.k.s. rozważano przypadek nabycia przez pasera wyrobu akcyzowego, jak też posiadania tego wyrobu i wspomniano, że posiadanie „jest czynnością rozciągniętą w czasie (jest to przestępstwo trwałe)”, co nie ma odniesienia do czynu przepisanego C. G.. Wyrażając wspomniany pogląd Sąd Okręgowy nie rozważył, że uznanie, iż przestępstwo skarbowe określone w art. 54 § 1 k.k.s. jest przestępstwem trwałym prowadziłoby do niemożliwości uznania, że oskarżony dopuścił się przestępstwa ciągłego, skoro ciągłość sama w sobie jest wpisana w istotę przestępstwa trwałego (zob. np. M. Kulik, Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. III KK 225/16, Prok. i Pr. 2017, nr 7 - 8, s. 223. Autor ten podkreślił, iż „nie da się uznać, że czyn trwały może być jednocześnie ciągły. Wydaje się to ontycznie niemożliwe”). Nadto opis przypisanego oskarżonemu przestępstwa skarbowego, w którym jest mowa, że działał „w krótkich odstępach czasu”, każe

przyjąć, iż poszczególne zachowania oskarżonego (rozpatrywane osobno także wyczerpujące znamiona art. 54 § 1 k.k.s.) były pozbawione cechy trwałości, bowiem w przeciwnym razie nie zachodziłyby pomiędzy nimi odstępy czasu. Trzeba też dostrzec, że przyjęcie, iż oskarżony popełnił przestępstwo ciągle skarbowe, wynikające m.in. z ustalenia, że działał w krótkich odstępach czasu, w realiach sprawy wykluczało uznanie, iż przestępstwo zaistniało w okresie od 13 kwietnia 2011 r. do 2 lutego 2016 r. Jeżeli bowiem art. 6 § 2 k.k.s. stanowi, że w zakresie czynów polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej (takim jest czyn z art. 54 § 1 k.k.s.) za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy, to cztery zachowania oskarżonego nie mogły rozciągnąć na okres prawie 5 lat. Do kwestii tej nawiązał w apelacji obrońca, jednak nie stała się ona przedmiotem uwagi Sądu odwoławczego, który poprzestał na stwierdzeniu, że „w sytuacji, gdy nieujawnienie przedmiotu opodatkowania dotyczyło czterech pojazdów, uzasadnione jest przyjęcie działania w warunkach czynu ciągłego”.

Trzeba również mieć na uwadze, że zgodnie z art. 44 § 2 k.k.s. karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje, niezależnie od uregulowania z art. 44 § 1 k.k.s., wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności, przy czym bieg przedawnienia wspomnianego przestępstwa skarbowego rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności należności publicznoprawnej (art. 44 § 3 k.k.s.). W takim razie przyjęcie koncepcji trwałości przestępstwa skarbowego z art. 54 k.k.s. nakazywałoby uznać, że możliwe jest zaistnienie sytuacji, iż nawet utrzymywanie przez sprawcę stanu niezgodnego z prawem nie stanowi przeszkody do rozpoczęcia biegu przedawnienia. Niezależnie od tego celowe będzie zauważyć, że w sprawie IV K [...] /15 Sąd Rejonowy w Ł. przypisując C. G. czyn z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. polegający na uchylaniu się od opodatkowania poprzez nieujawnienie przedmiotów opodatkowania w postaci nabyć wewnątrzwspólnotowych 13 samochodów osobowych przyjął, że działał on w okresie od 14 grudnia 2010 r. do 14 marca 2013 r., przy czym, co wynika z uzasadnienia wyroku (s. 11 maszynopisu), data końcowa zachowania sprawcy

pokrywa się z datą sprzedaży w kraju jednego z samochodów sprowadzonych z zagranicy, a nie z datą podjęcia czynności przez organ celny.

Sąd Okręgowy powinien również wziąć pod uwagę, że przestępstwo skarbowe z art. 54 § 1 k.k.s. należy do przestępstw skarbowych z zaniechania, co do których w piśmiennictwie prawniczym wskazuje się, że czasem ich popełnienia jest czas zaniechania działania, do którego sprawca był zobowiązany, a końcowym momentem zaistnienia czynu staje się ten moment, w którym nie można już zrealizować obowiązku bez konsekwencji karnej, np. ze względu na upływ ustawowego terminu realizacji obowiązku (T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2006 s. 109), a w innym ujęciu – moment, w którym sprawca był zobowiązany działać w określony sposób, a działania takiego nie podjął (F. Prusak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, t. I. Zakamycze 2006, s. 100).

Nie stanowi uzasadnienia odrzucenia możliwości uznania, iż zachodzi przypadek powagi rzeczy osądzonej ogólne stwierdzenie Sądu odwoławczego, iż „czyn z art. 6 § 2 k.k.s., pomimo pewnych podobieństw, odmienny jest od czynu ciągłego określonego w art. 12 k.k. z uwagi na możliwość kwalifikowania jako zachowania ciągłego kilku czynów podejmowanych z zamiarem odnawialnym, podczas gdy analogiczna instytucja z kodeksu karnego wymaga występowania jednego, z góry powziętego zamiaru sprawcy”. Istotne bowiem jest to, że wypracowany na gruncie art. 12 k.k. sposób rozstrzygania sytuacji, gdy po prawomocnym skazaniu za czyn ciągły przedmiotem postępowania są zachowania sprawcy, będące elementami tego czynu, które nie były przedmiotem wcześniejszego osądzenia, znajduje zastosowanie na gruncie art. 6 § 2 k.k.s.

Mając powyższe na uwadze, Sąd Najwyższy uchylił zaskarżony kasacją wyrok i sprawę przekazał do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym Sądowi Okręgowemu w Ł.. W sytuacji, gdy prawomocnym wyrokiem ustalono, że przypisanego mu przestępstwa skarbowego skazany dopuścił się w okresie od 13 kwietnia 2011 r. do 2 lutego 2016 r., nie było możliwe postąpienie zgodnie z wnioskiem kasacji, tj. uchylenie wyroków sądów obu instancji i umorzenie postępowania.

W ponowionym postępowaniu Sąd Okręgowy uwzględni uwagi poczynione w niniejszym uzasadnieniu, jak też, mając w polu widzenia treść art. 106 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 1114 ze zm.) oraz poczynione przez Sąd pierwszej instancji ustalenia co do terminów zapłaty podatku akcyzowego z tytułu poszczególnych transakcji zrealizowanych przez oskarżonego, wnikliwie rozważy, kiedy miały miejsce zachowania oskarżonego składające się na czyn określony w art. 54 § 1 k.k.s., a następnie kwestię zaistnienia w sprawie okoliczności, o której mowa w art. 438 § 1 pkt 8 k.p.k.