



Sygn. akt II KK 403/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 11 kwietnia 2018 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Włodzimierz Wróbel (przewodniczący)

SSN Małgorzata Gierszon

SSN Dariusz Kala (sprawozdawca)

Protokolant Marta Brylińska

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Grzegorza Krysmanna,
w sprawie **P.S.**

oskarżonego z art. 56 § 2 k.k.s.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 11 kwietnia 2018 r.,

kasacji, wniesionej przez oskarżyciela publicznego

od wyroku Sądu Okręgowego w W.

z dnia 16 maja 2017 r., sygn. akt VI Ka [...] /16,

uchylającego wyrok Sądu Rejonowego w W. z dnia 7 marca 2016 r., sygn. akt VIII

K[...] /13 i umarzającego postępowanie

**1. uchyla zaskarżony wyrok oraz poprzedzający go wyrok
Sądu Rejonowego w W. z dnia 7 marca 2016 r. i na podstawie art.
17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 44 § 1 pkt
1, § 3 i § 5 k.k.s. postępowanie, z powodu przedawnienia
karalności, umarza.**

2. kosztami procesu obciąża Skarb Państwa.

UZASADNIENIE

Aktem oskarżenia z dnia 15 kwietnia 2013 r., sporządzonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego - Urząd Skarbowy W., P.S. został oskarżony o to, że podał nieprawdę w korekcie zeznania PIT-38 o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w 2006 r., złożonym w Urzędzie Skarbowym W. z siedzibą w W. przy ul. [...] w dniu 11.05.2007 r. poprzez zaniżenie przychodów o kwotę 291 850,00 zł i zaniżenie kosztów uzyskania przychodów o kwotę 20 100 zł, przez co naraził podatek dochodowy na uszczuplenie w wysokości 51 633,00 zł co stanowi naruszenie art. 45 ust. 1 a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 z późn. zm.); tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 7 marca 2016 r., w sprawie VIII K [...] /13, Sąd Rejonowy w W. uznał oskarżonego za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu i za to na podstawie art. 56 § 2 k.k.s. skazał go na karę 10 (dziesięciu) stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki dziennej na kwotę 70 (siedemdziesięciu) złotych, a na podstawie art. 624 § 1 k.p.k. zwolnił oskarżonego od kosztów sądowych w całości, obciążając wydatkami Skarb Państwa.

Od powyższego wyroku apelację wywiódł obrońca oskarżonego, który zaskarżył orzeczenie w całości i powołując się na przepisy art. 438 pkt 1, 2 i 3 k.p.k. zarzucił mu:

- obrazę przepisów prawa materialnego tj. art. 56 § 2 k.k.s. polegającą na błędnej wykładni, iż poprzez złożenie oświadczenia zawierającego dane o zaniżonej wysokości kosztów uzyskania przychodów przez przedsiębiorcę na kwotę 20.100, 00 zł oskarżony P.S. naraził Skarb Państwa na uszczuplenie w zapłacie podatku dochodowego w wysokości 51.633, 00 zł,

- obrazę przepisów prawa procesowego tj. art. 167 k.p.k. mogącą mieć wpływ na treść orzeczenia, a polegającą na zaniechaniu pozyskania przez Sąd Rejonowy w W. VIII Wydział Karny dokumentacji syndyka masy upadłości przedsiębiorcy „I”, a w szczególności korekty deklaracji PIT- 8C, do której wystawienia był on zobowiązany wobec wszczęcia i prowadzenia postępowania upadłościowego,

- błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia mający

wpływ na jego treść, a polegający na wyrażeniu mylnego poglądu, że dane zawarte w dokumencie PIT- 8c wystawionym przez „I” były prawdziwie, co miało przesądzać o osiągnięciu przez P.S. przychodu w kwocie wskazanej przez firmę „I”, a w konsekwencji uzyskaniu przez niego zysków, a nie strat w sytuacji gdy prawidłowo ocenione i rozważone okoliczności musiały prowadzić do odmiennych wniosków.

Podnosząc powyższe zarzuty skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w W. VIII Wydział Karny.

Wyrokiem z dnia 16 maja 2017 r. w sprawie VI Ka [...] /16 Sąd Okręgowy w W. uchylił zaskarżony wyrok i na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w związku z art. 44 § 1 pkt 1, § 2 i § 5 k.k.s. postępowanie karne w stosunku do oskarżonego P.S. umorzył, wydatkami postępowania w sprawie obciążając Skarb Państwa.

Orzeczenie sądu odwoławczego zostało zaskarżone w całości kasacją wywiedzioną przez oskarżyciela publicznego – Naczelnika Urzędu Skarbowego W., na niekorzyść oskarżonego. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono:

1. na podstawie przepisów art. 523 § 1 k.p.k. oraz art. 526 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. rażąco obrazę przepisów prawa materialnego, która mogła mieć istotny wpływ na treść zaskarżonego wyroku, tj. przepisów art. 44 § 1 pkt 1, § 2 i § 5 k.k.s. poprzez błędną wykładnię tych przepisów wyrażającą się w przyjęciu, że przedawnienie karalności czynu zarzucanego oskarżonemu nastąpiło z dniem 11 maja 2017 r. podczas, gdy prawidłowa wykładnia wspomnianych przepisów prowadzi do wniosku, że termin przedawnienia karalności czynu zarzucanego P.S. upływa z dniem 31 grudnia 2017 r.,
2. na podstawie przepisów art. 523 § 1 k.p.k. oraz art. 526 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. rażąco obrazę przepisów prawa materialnego, która mogła mieć istotny wpływ na treść zaskarżonego wyroku, tj. przepisów art. 44 § 3 k.k.s. poprzez jego niezastosowanie i błędne wyliczenie terminu przedawnienia karalności czynu zarzucanego P.S.,
3. na podstawie przepisów art. 523 § 1 k.p.k. oraz art. 526 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., rażąco obrazę przepisów prawa procesowego, która mogła mieć istotny wpływ na treść zaskarżonego wyroku, tj. przepisów art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.

poprzez przedwczesne przyjęcie zaistnienia ujemnej przesłanki procesowej poprzez umorzenie postępowania karnego z powodu przedawnienia karalności czynu, podczas gdy analiza zgromadzonego materiału dowodowego prowadzi do wniosku, że przedmiotowa przesłanka nie zaistniała.

Podnosząc powyższe zarzuty, skarżący wniósł uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu w W. do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja okazała się zasadna i w konsekwencji musiała skutkować uchyleniem zaskarżonego wyroku sądu odwoławczego oraz poprzedzającego go wyroku sądu pierwszej instancji i umorzeniem postępowania z powodu przedawnienia karalności.

Skarżący ma niewątpliwie rację, gdy twierdzi, że Sąd Okręgowy dopuścił się rażącej obrazę przepisów prawa materialnego uznając, iż termin przedawnienia karalności zarzuconego oskarżonemu czynu wyznacza przepis art. 44 § 1 pkt 1 w zw. z § 5 k.k.s., który to błąd w konsekwencji doprowadził do wadliwej konstatacji, że termin ten upłynął w dniu 11 maja 2017 r. Organ odwoławczy nie zauważył bowiem, że poza wspomnianymi przepisami, przy ustalaniu terminu przedawnienia karalności, należało wziąć pod uwagę również przepis art. 44 § 3 k.k.s.

Zgodnie z art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s. karalność przestępstwa skarbowego ustaje jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło lat 5, gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat. Przepis art. 44 § 3 k.k.s. modyfikuje jednak, wynikający z treści art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s., moment rozpoczęcia biegu przedawnienia wskazując, iż *w wypadkach przewidzianych w § 1 lub § 2 bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności (...).*

Powyższe oznacza, że w przypadku przestępstw polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, a takim przestępstwem - co wynika już z ustawowego opisu jego znamion - jest bez

wątpienia przestępstwo z art. 56 § 2 k.k.s., bieg terminu przedawnienia karalności liczy się nie od czasu popełnienia przestępstwa, ale od końca roku, w którym upłynął termin płatności tej należności.

Powyższe prowadzić musi do konstatacji, iż bieg przedawnienia przestępstwa przypisanego oskarżonemu wyrokiem sądu *meriti* rozpoczął się z upływem dnia 31 grudnia 2007 r. Termin płatności podatku narażonego na uszczuplenie w analizowanym przypadku upływał bowiem w dniu 30 kwietnia 2007 r. (art. 45a ust. 4 pkt 2 w zw. z art. 45a ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - tj. Dz. U. z 2018 r., poz. 200 ze zm.).

Stanowisko, iż w przypadku przestępstwa z art. 56 § 2 k.k.s. początek biegu terminu przedawnienia wyznacza przepis art. 44 § 3 k.k.s., należy uznać za utrwalone w judykaturze. Sąd Najwyższy wielokrotnie wyrażał ten pogląd przy rozstrzyganiu problemu wzajemnego stosunku przepisów art. 44 § 3 i 4 k.k.s. W wyroku z dnia 26 stycznia 2011 r., II KK 214/10 (OSNKW 2011, z. 4, poz. 34) wyraźnie wskazał, że *początku biegu terminu przedawnienia czynu z art. 56 k.k.s. nie określa się (...) według czasu nastąpienia skutku w postaci narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. (...) Z kolejności unormowań zawartych w art. 44 k.k.s. oraz zasady racjonalności ustawodawcy wynika, że przepis § 4 art. 44 k.k.s. obejmuje te przestępstwa skarbowe znamienne skutkiem, w których skutek jest znamieniem typu czynu określonego w Kodeksie karnym skarbowym, a zarazem nie są to czyny polegające na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej w rozumieniu § 3 art. 44 k.k.s.*

Konkludując należy zatem stwierdzić, że przyjmując podstawowy, wyznaczany przez treść przepisu art. 44 § 1 w zw. z art. 44 § 3 k.k.s., termin przedawnienia, przestępstwo przypisane oskarżonemu wyrokiem sądu *meriti* przedawniłoby się z upływem 31 grudnia 2012 r.

W przedmiotowej sprawie jednak ten stan rzeczy nie zaistniał, a to z uwagi na fakt, że przed upływem 31 grudnia 2012 r. doszło do wszczęcia przeciwko P.S. postępowania przygotowawczego. W dniu 9 listopada 2011 r. sporządzono bowiem postanowienie o przedstawieniu zarzutów, co - mając na względzie okoliczność, iż w tym czasie oskarżony przebywał poza granicami kraju (k. 153, 167, 171) - było

wystarczające do uznania, iż doszło do skutecznego przedstawienia zarzutów i wszczęcia postępowania przeciwko osobie. Należy przypomnieć, iż zgodnie z odpowiednio stosowanym na mocy art. 113 § 1 k.k.s. przepisem art. 313 § 1 k.p.k. *jeżeli dane istniejące w chwili wszczęcia śledztwa lub zebrane w jego toku uzasadniają dostatecznie podejrzenie, że czyn popełniła określona osoba, sporządza się postanowienie o przedstawieniu zarzutów, ogłasza je niezwłocznie podejrzanemu i przesłuchuje się go, chyba że ogłoszenie postanowienia lub przesłuchanie podejrzanego nie jest możliwe z powodu jego ukrywania się lub nieobecności w kraju.*

Niezależnie jednak od tej konstatacji trzeba stwierdzić, że postanowienie o przedstawieniu zarzutów ogłoszono P.S. także przed upływem podstawowego terminu przedawnienia. Nastąpiło to bowiem w dniu 15 października 2012 r. W dacie tej P.S. został także przesłuchany (k. 189 - 190).

Podsumowując powyższe rozważania należy zatem wskazać, że w przedmiotowej sprawie została spełniona wyrażona w art. 44 § 5 k.k.s. przesłanka wydłużenia terminu przedawnienia karalności. Zgodnie z powołanym przepisem, *jeżeli w okresie przewidzianym w § 1 lub § 2 wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 1 ustaje z upływem 5 lat, a przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 2 - z upływem 10 lat od zakończenia tego okresu.*

Powyższe prowadzi do wniosku, iż skarżący miał rację wskazując, iż termin przedawnienia przestępstwa przypisanego oskarżonemu wyrokiem sądu *a quo* upłynął z dniem 31 grudnia 2017 r.

Na zakończenie należy jeszcze wspomnieć, że w przedmiotowej sprawie nie doszło do wcześniejszego przedawnienia tegoż przestępstwa z uwagi na przedawnienie należności publicznoprawnej narażonej na uszczuplenie (art. 44 § 2 k.k.s.).

Zauważyć bowiem należy, że zgodnie z art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.) *zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (w tym przypadku licząc zatem od 31 grudnia 2007 r.).* Jednakże w myśl art. 70 § 6 pkt 1 ustawy ordynacja podatkowa

w brzmieniu obowiązującym w 2011 r., którego to przepisu nie dostrzegł sąd odwoławczy, *bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.*

Mając na uwadze fakt, iż w przedmiotowej sprawie postanowienie o wszczęciu dochodzenia sporządzono w dniu 4 października 2011 r., niewątpliwie sytuacja z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy ordynacja podatkowa, w ówczesnym brzmieniu, została spełniona.

Co więcej, mając na uwadze fakt, iż oskarżonemu doręczono w dniu 1 grudnia 2011 r. (przez dwukrotne awizo – k. 153) wezwanie na przesłuchanie w charakterze podejrzanego w sprawie o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s. (k. 152), a postanowienie o przedstawieniu zarzutów ogłoszono mu w dniu 15.10.2012 r. należy stwierdzić, że o wszczęciu tego postępowania oskarżony został skutecznie przed upływem terminu przedawnienia należności publicznoprawnej zawiadomiony. Został zatem nawet spełniony, nieobowiązujący w dacie wszczęcia w tejże sprawie postępowania przygotowawczego, podwyższony standard gwarancyjny wyznaczony wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, a wynikający wprost z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy ordynacja podatkowa od czasu wejścia w życie noweli z dnia 30 sierpnia 2013 r. (Dz.U. z 2013 r., poz. 1149), która weszła w życie w dniu 15 października 2013 r.

Konkludując powyższe rozważania należy stwierdzić, że termin przedawnienia przestępstwa przypisanego oskarżonemu wyrokiem sądu *meriti* upłynął z dniem 31 grudnia 2017 r., a nie jak to przyjął sąd odwoławczy z dniem 11 maja 2017 r.

Powyższa konstatacja musiała prowadzić do uchylenia wyroku sądu odwoławczego z powodu rażącej obrazu prawa materialnego, która ewidentnie miała wpływ na treść tego wyroku.

W związku jednak z tym, że termin przedawnienia karalności przestępstwa przypisanego oskarżonemu wyrokiem sądu *meriti* upłynął z dniem 31 grudnia

2017 r., w związku ze wzruszeniem zaskarżonego orzeczenia sądu odwoławczego, na etapie postępowania kasacyjnego, zaktualizowała się przeszkoda procesowa w postaci przedawnienia karalności. Powyższy stan rzeczy wywołał konieczność uchylecia również wyroku Sądu Rejonowego w W. z dnia 7 marca 2016 r. i umorzenia postępowania z powodu przedawnienia karalności na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 44 § 1 pkt 1, § 3 i § 5 k.k.s.

Kosztami procesu, zgodnie z treścią art. 632 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 634 k.p.k. w zw. z art. 637a k.p.k., obciążono Skarb Państwa.

a.ł.