



Sygn. akt III KK 226/14

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 17 listopada 2014 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Tomasz Artymiuk (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Przemysław Kalinowski

SSN Kazimierz Klugiewicz

Protokolant Artur Kotowski

przy udziale prokuratora Prokuratury Generalnej Zbigniewa Siejbika,
w sprawie **A. O.**

oskarżonego z art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 17 listopada 2014 r.,

kasacji, wniesionej przez Prokuratora Generalnego na niekorzyść

od wyroku Sądu Okręgowego w O.

z dnia 2 kwietnia 2014 r., utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w W.

z dnia 15 listopada 2013 r.,

**uchyla zaskarżony wyrok oraz utrzymany nim w mocy wyrok
Sądu Rejonowego i przekazuje sprawę do ponownego
rozpoznania Sądowi pierwszej instancji.**

UZASADNIENIE

A. O. oskarżony został o to, że: „pełniąc funkcję prezesa w sp. z o.o. „A.”, i będąc z tego tytułu odpowiedzialny za prawidłowe regulowanie zobowiązań podatkowych, uporczywie nie wpłacał w terminie podatku od towarów i usług za miesiące: styczeń – marzec 2011 r. w łącznej kwocie 41.385,00 złotych” – tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 15 listopada 2013 r., Sąd Rejonowy w W. na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. umorzył wobec oskarżonego A. O. postępowanie o wykroczenie skarbowe, a kosztami sądowymi postępowania w sprawie obciążył Skarb Państwa.

Wyrok Sądu pierwszej instancji zaskarżył oskarżyciel publiczny – Urząd Skarbowy w W. W apelacji skarżący zarzucił „obrazę przepisów prawa materialnego, tj. art. 51 § 1 i 2 k.k.s. w zw. z art. 44 § 2 i 3 k.k.s. w zw. z art. 53 § 27 i § 29 k.k.s., która w konsekwencji doprowadziła do bezpodstawnego umorzenia postępowania karnoskarbowego przeciwko A. O. Prezesowi „A.” Spółki z o.o.”, wnosząc o uchylenie wyroku Sądu pierwszej instancji i przekazanie sprawy Sądowi Rejonowemu do ponownego rozpoznania.

Sąd Okręgowy w O. wyrokiem z dnia 2 kwietnia 2014 r., zaskarżony wyrok utrzymał w mocy, uznając wniesioną apelację za oczywiście bezzasadną.

Kasację od orzeczenia Sądu odwoławczego wniósł w dniu 4 lipca 2014 r. Prokurator Generalny. Zaskarżając wyrok Sądu Okręgowego w całości na niekorzyść oskarżonego A. O. zarzucił „rażące i mające istotny wpływ na treść orzeczenia naruszenie przepisów prawa karnego procesowego, a mianowicie art. 433 § 1 i 2 k.p.k., polegające na dokonaniu wadliwej kontroli instancyjnej wyroku Sądu Rejonowego i utrzymaniu go w mocy, mimo że orzeczenie to zapadło z rażącą obrazą przepisów prawa karnego procesowego i materialnego – art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 51 § 1 i 2 k.k.s. i art. 44 § 3 k.k.s., polegającą na umorzeniu postępowania o wykroczenie skarbowe stypizowane w art. 57 § 1 k.k.s., w oparciu o ujemną przesłankę procesową w postaci przedawnienia karalności wykroczenia, podczas gdy przesłanka ta nie wystąpiła”. W oparciu o powyższy zarzut wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz utrzymanego na jego mocy wyroku Sądu Rejonowego z dnia 15 listopada 2013 r., i przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja wniesiona przez Prokuratora Generalnego na niekorzyść oskarżonego A. O. – z zachowaniem terminu określonego w art. 524 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. – jest oczywiście zasadna w związku z czym została uwzględniona w całości.

Trafnie podniesiono w niej, pod adresem wyroku Sąd drugiej instancji, rażące naruszenie prawa procesowego, a w szczególności art. 433 § 2 k.p.k. Treść uzasadnienia orzeczenia Sądu Okręgowego nie pozostawia wątpliwości, że dokonana w niniejszej sprawie przez sąd *ad quem* kontrola instancyjna była nie tylko powierzchowna, lecz przede wszystkim nieprawidłowa, a wnioski i zarzuty postawione przez oskarżyciela publicznego w zwykłym środku odwoławczym nie zostały wszechstronnie, zgodnie z wymogami prawa rozważone. Należy przypomnieć, że w apelacji podniesiony został zarzut obrazy prawa materialnego – art. 51 § 1 k.k.s. w zw. z art. 44 § 2-3 k.k.s. w zw. z art. 53 § 27 i § 29 k.k.s. Wymagało to, zwłaszcza w kontekście argumentacji zawartej w uzasadnieniu zwykłego środka odwoławczego, przeprowadzenia analizy prawnej przepisów, których obrazę zarzucono. Utrzymując w mocy zaskarżony przez Urząd Skarbowy wyrok sądu *meriti* Sąd odwoławczy analizy takiej – poza odwołaniem się to treści przepisu art. 51 § 1 k.k.s. – nie dokonał, ograniczając się do zaakceptowania rozstrzygnięcia sądu *a quo* z tą konstatacją, że przyjęcie interpretacji przepisów zaprezentowanej przez skarżącego skutkowałoby również koniecznością przyjęcia innej daty końcowej czynu niż ta, która określona została przez oskarżyciela w zarzucie aktu oskarżenia. W rezultacie Sąd ten uznał za zasadne stwierdzenie Sądu pierwszej instancji, że w przedmiotowej sprawie konieczne było umorzenie postępowania wobec przedawnienia karalności zarzuconego oskarżonemu wykroczenia, przyjmując przy tym odmiennie, niż to uczynił Sąd Rejonowy, końcową datę upływu terminu przedawnienia i określając ją na dzień 25 kwietnia 2013 r. (sąd *meriti* wskazał, że był to dzień 25 kwietnia 2012 r.). Pomijając nawet, że przy takim założeniu – co do daty końcowej biegu terminu przedawnienia – do przedawnienia karalności tego wykroczenia by nie doszło, z uwagi na konieczność uwzględnienia treści art. 51 § 2 k.k.s., zauważyć trzeba, że treść uzasadnienia wyroku Sądu Okręgowego świadczy w sposób jednoznaczny o niewywiązaniu się

przez ten Sąd z obowiązków, jakie nakłada na niego powołany wyżej przepis art. 433 § 2 k.p.k. Właściwe zrealizowanie tych obowiązków wymaga bowiem nie tylko niepomijania żadnego zarzutu podniesionego w środку odwoławczym, ale także rzetelnego ustosunkowania się do każdego z tych zarzutów oraz wykazania konkretnymi, znajdującymi oparcie w ujawnionych w sprawie okolicznościach argumentami, dlaczego uznano poszczególne zarzuty apelacji za trafne, bądź też bezzasadne. Do naruszenia przepisu art. 433 § 2 k.p.k. może dojść więc nie tylko wtedy, gdy sąd pomija w swoich rozważaniach zarzuty zawarte w środку odwoławczym, ale również wtedy, gdy analizuje je w sposób odbiegający od wymogu rzetelnej ich oceny (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 stycznia 2009 r., II KK 213/08, LEX nr 485006), a tak właśnie postąpił sąd instancji *ad quem*.

Brak w pisemnych motywach Sądu odwoławczego pogłębionej analizy prawnej obowiązujących przepisów Kodeksu karnego skarbowego, a jednocześnie pełna akceptacja stanowiska zaprezentowanego w uzasadnieniu wyroku Sądu Rejonowego, czyni z kolei koniecznym odwołanie się przy dalszych rozważaniach do motywów pisemnych orzeczenia sądu *a quo*.

Z dokumentacji procesowej zgromadzonej w aktach niniejszej sprawy wynika, że postępowanie przygotowawcze w sprawie zaniechania realizacji zobowiązań podatkowych przez „A.” Sp. z o.o. wszczęte zostało postanowieniem z dnia 25 stycznia 2012 r. (k. 11) i tego samego dnia sporządzono postanowienie o przedstawieniu zarzutów A. O. (k. 12). Treść tego ostatniego postanowienia została jednak oskarżonemu ogłoszona dopiero w dniu 24 maja 2012 r. (k. 12 i 36-38). Zarzucone A. O. w powołanym postanowieniu wykroczenie, zakwalifikowane z art. 57 § 1 k.k.s., polegać miało na uporczywym niewpłaceniu w terminie podatku od towarów i usług za miesiące styczeń – marzec 2011 r. w sytuacji, gdy terminy płatności tego podatku określone były ustawowo na dni: 25 lutego 2011 r., 25 marca 2011 r. oraz 25 kwietnia 2011 r. Uwzględniając wskazane uwarunkowania Sąd Rejonowy doszedł do przekonania, że przedawnienie karalności zarzuconego oskarżonemu wykroczenia, którego końcową datą (moment zakończenia – jak to stwierdził sąd *a quo* odwołując się do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 3 października 2008 r., III KK 176/08, LEX nr 694328 – stanu niezgodnego z prawem, a więc moment upływu ostatniego ustawowego terminu do zapłaty podatku

objętego opisem czynu) był dzień 25 kwietnia 2011 r., nastąpiło w dniu 25 kwietnia 2012 r., a w związku z tym postępowanie powinno być umorzone na etapie dochodzenia, gdyż w momencie jego wszczęcia przeciwko osobie A. O., czyli w dniu 24 maja 2012 r., ustała już karalność zarzucanego mu czynu. Sąd *meriti* uznał, że zgodnie z art. 51 § 1 i 2 k.k.s. karalność wykroczenia ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok i tylko wtedy, gdy w tym okresie nastąpi wszczęcie postępowania przeciwko sprawcy, karalność wykroczenia skarbowego ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu. W ocenie Sądu, skoro do postawienia zarzutu A. O. doszło po ustaniu karalności zarzucanego mu wykroczenia, regulacja nakazująca wydłużenie okresu przedawnienia jego karalności, wynikająca z art. 51 § 2 k.k.s., nie mogła mieć w niniejszej sprawie zastosowania. Jednocześnie Sąd ten zauważył unormowanie art. 44 § 2-4 i 6-7 k.k.s.,- ograniczając się jednak w tym zakresie wyłącznie do stwierdzenia, że przepisy te stosuje się odpowiednio.

O ile nie można odmówić racji Sądowi Rejonowemu, że co do zasady karalność wykroczenia skarbowego ustaje z upływem roku od czasu jego popełnienia, wynika to bowiem jednoznacznie z treści art. 51 § 1 k.k.s., oraz że określone w art. 51 § 2 k.k.s. przedłużenie o kolejne 2 lata okresu przedawnienia może mieć miejsce wyłącznie wówczas, gdy w okresie przewidzianym w art. 51 § 1 k.k.s. zostanie wszczęte postępowanie przeciwko osobie sprawcy, przez co należy rozumieć przedstawienie mu zarzutów w rozumieniu art. 313 § 1 k.p.k., o tyle zakwestionować należy jego twierdzenie, że reguła ta ma bezpośrednie zastosowanie w niniejszej sprawie. W swoich rozważaniach sąd *a quo* pominął bowiem (choć przepis ten powołał w uzasadnieniu orzeczenia) unormowanie art. 44 § 3 k.k.s., stosowanego w takim wypadku odpowiednio (art. 51 § 1 zd. 2 k.k.s.), zgodnie z którym w wypadku wykroczenia skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publiczno-prawnej, biegu przedawnienia nie liczy się od czasu popełnienia tego czynu, lecz bieg ten rozpoczyna się z końcem roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności tej należności (publiczno-prawnej). Co więcej, Sąd Rejonowy (a w ślad za nim Sąd Okręgowy) nie uwzględnił również zmiany stanu prawnego, wynikającej z wejścia w życie w dniu 17 grudnia 2005 r. ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 178, poz. 1479), a w

szczegółności nadania nowego brzmienia art. 53 § 29 k.k.s. (art. 1 pkt 41 lit. e ustawy nowelizacyjnej).

Rozpoczynając rozważania w tym przedmiocie przypomnieć więc należy, że zasadą – zarówno w wypadku przestępstw, jaki i wykroczeń skarbowych – jest liczenie biegu terminu ich przedawnienia od daty popełnienia czynu (zob. odpowiednio art. 44 § 1 k.k.s. i art. 51 § 1 k.k.s.). Wyjątek od tej reguły, w odniesieniu do obu rodzajów czynów stypizowanych w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego, przewiduje art. 44 § 3 i 4 k.k.s., który – jak to zauważono wyżej – w wypadku wykroczeń skarbowych stosowany jest odpowiednio (art. 51 § 1 zd. 2 k.k.s.). Zgodnie z tymi przepisami bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego (wykroczenia skarbowego) polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności (art. 44 § 3 k.k.s.), natomiast w wypadkach, gdy dokonanie przestępstwa skarbowego (wykroczenia skarbowego) zależy od nastąpienia określonego w kodeksie (karnym skarbowym – uwaga SN) skutku, bieg przedawnienia rozpoczyna się od czasu, gdy skutek nastąpił (art. 44 § 4 k.k.s.). Oczywiście jest przy tym, że odmienne liczenie w takich wypadkach biegu terminu przedawnienia nie ma wpływu na określenie czasu popełnienia samego czynu (uwaga w związku ze stosownym fragmentem uzasadnienia Sądu Okręgowego), skoro z kontekstu językowego wynika, że następuje wówczas niejako „oderwanie” liczenia biegu tego terminu od samego czynu i powiązanie go wyłącznie bądź z upływem terminu płatności należności publicznoprawnej – wtedy jest to koniec roku kalendarzowego, w którym ten termin, a nie sam czyn, miał miejsce, bądź z nastąpieniem skutku, jeżeli dokonanie czynu (przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego) od nastąpienia takiego skutku zależy.

Z punktu widzenia niniejszej sprawy istotne jest również i to, że wykroczenie skarbowe stypizowane w art. 57 § 1 k.k.s. polega na uporczywym „nie wpłacaniu podatku w terminie”. Zgodnie ze znowelizowanym powołaną wyżej ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. § 29 art. 53 k.k.s. przepisy: art. 53 § 27 k.k.s. – definiującego pojęcie „należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym” oraz art. 53 § 28 k.k.s. – zawierającego legalną definicję pojęcia „narażenie na uszczuplenie należności publiczno-prawnej czynem zabronionym”, mają odpowiednie

zastosowanie m.in. do określenia „nie wpłaca podatku w terminie”. Takie zdefiniowanie przez ustawodawcę, objaśniającego wyrażenia ustawowe, pojęcia „nie wpłaca podatku w terminie” oznacza więc, że określenie to, będące znamieniem wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., zrównane zostało pod względem konsekwencji prawnych z takimi pojęciami jak „uszczerplenie” i „narażenie na uszczerplenie” należności publiczno-prawej. W efekcie to właśnie z woli ustawodawcy niewpłacenie w terminie ustawowo określonym należnego podatku już w dacie upływu tego terminu skutkuje zaległością podatkową, stanowiąc tym samym uszczerplenie należności publiczno-prawnej. Skoro zaś tak, to termin przedawnienia takiego wykroczenia, z mocy przepisu art. 44 § 3 k.k.s., rozpoczyna bieg z końcem roku, w którym upłynął termin płatności należności stanowiącej przedmiot wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. Taki kierunek interpretacji powołanych przepisów jest konsekwentnie przyjmowany w orzecznictwie Sądu Najwyższego (zob. postanowienie z dnia 11 stycznia 2011 r., V KK 361/10, OSNKW 2011, z. 2, poz. 16 i uzasadnienie postanowienia z dnia 28 listopada 2013 r., I KZP 11/13, OSNKW 2014, z. 1, poz. 3 oraz wyrok z dnia 12 października 2011 r., V KK 272/11, LEX nr 1044077), zaś Sąd Najwyższy w obecnym składzie nie znajduje racji aby od takiej wykładni przepisów regulujących zagadnienie przedawnienia wykroczeń skarbowych, w tym wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s., odstępować. W szczególności argumentu takiego nie może stanowić skutkowy charakter czynu określonego w art. 57 § 1 k.k.s. i sugerowana konieczność stosowania w takiej sytuacji nie art. 44 § 3 k.k.s., lecz art. 44 § 4 k.k.s. (zob. A. Skowron: Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 2011 r., V KK 361/10, LEX/el. 2013). Nie kwestionując skutkowego charakteru wykroczenia będącego przedmiotem niniejszych rozważań (zob. G. Łabuda: Komentarz do art. 57 k.k.s., WKP 2012 – LEX, teza 10) zauważyć należy, że ustawodawca, przyjmując w art. 44 § 4 k.k.s. rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia od czasu nastąpienia skutku, powiązał to nie z samym skutkiem jako rezultatem określonego czynu zabronionego, lecz ze skutkiem jako warunkiem *sine qua non* dokonania przestępstwa (wykroczenia) skarbowego. Bez wątplenia dokonanie wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. nie zależy od nastąpienia skutku określonego w Kodeksie karnym skarbowym ponieważ dla przyjęcia, że doszło do

jego dokonania wystarczające jest samo nie wpłacenie podatku w terminie, jedynie pod warunkiem, że było to zaniechanie o charakterze uporczywym. Tak więc w wypadku tego wykroczenia unormowanie art. 44 § 4 k.k.s. nie ma zastosowania, natomiast bieg terminu jego przedawnienia liczony musi być zgodnie z regulacją art. 44 § 3 k.k.s.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy stwierdzić należy, że wobec upływu ostatniego terminu wpłaty podatku od towarów i usług przez Sp. z o.o. „A.” w dniu 25 kwietnia 2011 r. (podatek VAT za miesiąc marzec 2011 r.), bieg terminu przedawnienia wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. rozpoczął się w tym wypadku z dniem 31 grudnia 2011 r. Ponieważ w dniu 24 maja 2012 r. (a więc w czasie biegu rocznego terminu przedawnienia określonego w art. 51 § 1 k.k.s. w zw. z art. 44 § 3 k.k.s.) oskarżonemu A. O., jako prezesowi wymienionej Spółki, przedstawiono zarzut popełnienia tego wykroczenia, wszczynając postępowanie *in personam*, stosowanie do treści art. 51 § 2 k.k.s. karalność zarzuconego mu czynu ustanie z upływem 2 lat od zakończenia pierwotnego okresu rocznego, tj. w dniu 31 grudnia 2014 r.

Stwierdzone uchybienie, które bez wątplenia miało istotny wpływ na treść obu zapadłych w sprawie orzeczeń (umorzenie postępowania w oparciu o ujemną przesłankę procesową, która w rzeczywistości nie wystąpiła), zaistniałe na etapie postępowania w instancji *a quo*, na skutek nieprawidłowej kontroli apelacyjnej, o czym była mowa wyżej, przeniknęło do zaskarżonego przez Prokuratora Generalnego wyroku Sądu odwoławczego, co słusznie zostało wytknięte temu ostatniemu Sądowi we wniesionej kasacji. Uwzględniając wszelako fakt, że pierwotnym miejscem wystąpienia stwierdzonej nieprawidłowości, stanowiącej rażące naruszenie wymienionych w skardze kasacyjnej przepisów prawa materialnego, było orzeczenie Sądu *a quo*, a także kierując się zasadą ekonomii powiązaną w tym układzie procesowym z treścią art. 454 § 1 k.p.k., konieczne było uchylenie zarówno wyroku Sądu drugiej instancji, jak i utrzymanego nim w mocy wyroku Sądu Rejonowego i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi *meriti*.

Procedując powtórnie, Sąd ten rozpozna sprawę A. O. uwzględniając zapatrywania prawne Sądu Najwyższego (art. 442 § 3 k.p.k.) oraz nie zapominając,

że wobec tego, iż w chwili wyrokowania przez sąd kasacyjny nie ustała karalność zarzuconego oskarżonemu wykroczenia skarbowego, uchylenie prawomocnego orzeczenia skutkuje tym, że przedawnienie biegnie od daty wydania wyroku przez Sąd Najwyższy (art. 44 § 6 k.k.s. w zw. z art. 51 § 1 zd. 2 k.k.s.).

Z tych względów orzeczono jak w części dyspozytywnej.