



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 6 grudnia 2023 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Tomasz Artymiuk (przewodniczący)
SSN Piotr Mirek
SSN Marek Pietruszyński (sprawozdawca)

Protokolant Danuta Bratkrajc

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Roberta Tarsalewskiego,
w sprawie **A.T.**

skazanego 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
warunkach określonych w art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 28 listopada 2023 r.,

kasacji wniesionej przez obrońcę skazanego

od wyroku Sądu Okręgowego w Częstochowie

z dnia 17 lutego 2023 r., sygn. akt VII Ka 20/23,

utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w Częstochowie

z dnia 11 października 2022 r., sygn. akt XI K 341/22,

**na podstawie art. 439 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 518 k.p.k. w
zw. z art. 113 § 1 k.k.s. uchyla zaskarżony wyrok i sprawę
przekazuje Sądowi Okręgowemu w Częstochowie do ponownego
rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.**

UZASADNIENIE

Wyrokiem Sądu Rejonowego w Częstochowie z dnia 11 października 2022 r., sygn. XI K 341/22 A.T. został uznany za winnego tego, że w okresie od 28 października 2014 r. do 26 stycznia 2015 r. w C., pełniąc funkcję prezesa zarządu „P.” Sp. z o.o., będąc osobą uprawnioną do reprezentowania tej spółki i zajmując się jej sprawami finansowymi, działając czynem ciągłym, w wykonaniu tego samego zamiaru i z wykorzystaniem takiej samej sposobności, uchylał się od opodatkowania podatkiem akcyzowym przez niezłożenie w wymaganych ustawą o podatku akcyzowym terminie, tj. do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, deklaracji podatkowych dla podatku akcyzowego AKC - 4 za miesiące od września do grudnia 2014 r., z tytułu sprzedaży oleju napędowego z niewiadomego źródła, od którego na wcześniejszym etapie obrotu nie został zadeklarowany podatek akcyzowy, to jest z naruszeniem warunków oraz norm określonych przepisami ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, przez co naraził budżet Państwa na uszczuplenie podatku akcyzowego w łącznej kwocie 3 160 590,00 zł, tj. przestępstwa skarbowego określonego w 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 warunkach określonych w art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.

Za popełnienie tego przestępstwa oskarżony został skazany na karę 8 miesięcy pozbawienia wolności, której wykonanie warunkowo zawieszono na okres próby wynoszący 3 lata oraz orzeczono obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej w terminie 2 lat od uprawomocnienia się wyroku.

Sąd Okręgowy w Częstochowie wyrokiem z dnia 17 lutego 2023 r., sygn. VII Ka 20/23, wydanym na skutek apelacji obrońcy oskarżonego, utrzymał zaskarżony wyrok w mocy.

Od tego wyroku kasację wywiódł obrońca skazanego. Skarżący zarzucił rażące naruszenie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. przez utrzymanie w mocy wyroku Sądu pierwszej instancji pomimo zaistnienia przedawnienia karalności zarzuczonego czynu. Podniósł również zarzuty naruszenia standardu rzetelnej kontroli odwoławczej przez:

1. skoncentrowanie się przez Sąd odwoławczy na uznaniu, że samo wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowego

jest wystarczające do nastąpienia skutku wskazanego w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa bez zbadania, czy nie doszło do nadużycia instytucji zawieszenia biegu przedawnienia, godzącego w zasady praworządności wynikające z art. 2 i 7 ustawy zasadniczej;

2. dokonanie jednostronnej i wybiórczej kontroli instancyjnej odwołującej się jedynie do treści przepisu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, co doprowadziło do niesłusznego podzielenia dokonanej w pierwszej instancji dowolnej oceny dowodów i niezasadnego utrzymanie zaskarżonego wyroku w mocy.

W konkluzji skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku, jak i wyroku Sądu pierwszej instancji oraz przekazanie sprawy Sądowi Rejonowemu w Częstochowie do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Na wstępie rozważań wskazać należało na nietrafność zarzutu kasacyjnego podnoszącego zaistnienie w sprawie bezwzględnej przyczyny odwoławczej określonej w art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k., związanej z upływem terminu przedawnienia przestępstwa skarbowego. Zarzut identycznej treści podniesiony został w apelacji i Sąd odwoławczy, odwołując się do treści art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, trafnie wykazał, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony. Zatem to wszczęcie postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, jak błędnie skarżący podnosił w apelacji, decyduje o biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Na taką interpretację pojęcia biegu terminu przedawnienia tych zobowiązań wskazuje orzecznictwo sądów administracyjnych powołanych w uzasadnieniu wyroku Sądu pierwszej instancji, co trafnie zyskało aprobatę Sądu odwoławczego. W kontekście tej argumentacji Sąd odwoławczy podniósł, że w tej sprawie wszczęcie postępowania w sprawie nastąpiło w dniu 27 września 2019 r., o czym podatnik został prawidłowo zawiadomiony pismem z dnia 1 października 2019 r. Zatem ponowiony w kasacji zarzut apelacyjny nie mógł w tych okolicznościach zyskać uznania Sądu kasacyjnego.

W kontekście tego zarzutu wskazać również należało, że w tej sprawie, wbrew wywodowi zawartemu w uzasadnieniu kasacji, nie doszło do nadużycia instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia przez instrumentalne, nieuzasadnione faktycznie wszczęcie postępowania karno - skarbowego. Do tego zagadnienia odniósł się Sąd pierwszej instancji, wykazując przebieg czynności podjętych w sprawie nieuiszczonych przez oskarżonego należności publicznoprawnych, z udziałem wielu organów podatkowych zmierzających do ustalenia fikcyjności obrotu paliwem między firmami zlokalizowanymi w różnych miejscach naszego kraju, a firmą oskarżonego, ustalenia statusu gospodarczego firm rzekomo współpracujących z oskarżonym, jak również akcentując brak zaangażowania oskarżonego w wyjaśnienia wskazanych okoliczności istotnych dla postępowania podatkowego. Wykazane okoliczności miały bez wątpienia wpływ na długości postępowania podatkowego, ale bieg tych czynności nie był nadmiernie wydłużony i był usprawiedliwiony. Zatem ta argumentacja Sądu pierwszej instancji trafnie została zaakceptowana przez Sąd odwoławczy.

Natomiast w związku z kasacją Sąd Najwyższy z urzędu dostrzegł zaistnienie w sprawie bezwzględnej przyczyny odwoławczej związanej z nienależytą obsadą sądu odwoławczego. W tej sprawie apelację obrońcy oskarżonego rozpoznał Sąd odwoławczy w składzie jednoosobowym. Analiza akt postępowania przygotowawczego wskazuje, że postępowanie to prowadzone było w formie śledztwa (por. postanowienie o zamknięciu śledztwa, k. 411). Zatem nie istniała możliwość ukształtowania składu sądu odwoławczego, w odstępie od zasady wskazanej w art. 29 § 1 k.p.k., na podstawie przepisu art. 449 § 2 k.p.k. i wyznaczenia składu jednoosobowego. Tożsamego składu nie można było wyznaczyć również na podstawie art. 14fa ust. 1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID – 19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.), gdyż przepis ten nie ma zastosowania do składu sądu na rozprawie apelacyjnej w sprawach o przestępstwa skarbowe (por. wyrok Sądu Najwyższego z 22 października 2022 r., II K 310/22).

W takiej sytuacji uznać należało, że w sprawie zmaterializowała się bezwzględna przyczyna odwoławcza określona w art. 439 § 1 pkt 2 k.p.k. w postaci

niewłaściwej obsady Sądu odwoławczego, co skutkowało koniecznością uchylenia wyroku tego Sądu w całości i przekazania sprawy Sądowi Okręgowemu w Częstochowie do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

W kwestii treści orzeczenia następczego, jakie powinno zapaść w tej sprawie, Sąd Najwyższy rozważył (nieumotywowany szczegółowo) wniosek złożony na etapie przemówień stron przez prokuratora, o umorzenie postępowania z uwagi na upływ terminu przedawnienia przypisanego oskarżonemu przestępstwa skarbowego. Stanowisko to nie zasługiwało jednak na uwzględnienie.

W przedmiotowej sprawie nie nastąpiło bowiem przedawnienie karalności zarzuconego skazanemu przestępstwa skarbowego z art. 54 § 1 k.k.s. popełnionego w warunkach czynu ciągłego określonego w art. 6 § 2 k.k.s., jak też przedawnienie należności publicznoprawnej w postaci podatku akcyzowego.

Początek biegu przedawnienia w sytuacji przestępstw rozciągniętych w czasie - wieloczynowych, trwałych, jak i o charakterze ciągłym (art. 12 § 1 k.k., art. 6 § 2 k.k.s.), wyznacza moment podjęcia ostatniego z zachowań, składających się na realizację danego typu czynu zabronionego (zob. postanowienia Sądu Najwyższego: z 24 listopada 2011 r., V KK 236/11; z 20 kwietnia 2017 r., II KK 116/17, OSNKW 2017, z. 9, poz. 52). Skoro więc podstawą prawnokarnego wartościowania w razie zastosowania art. 6 § 2 k.k.s. jest kompleks dwóch lub więcej zachowań, traktowanych jako jedna, integralna i nierozzerwalna całość (suma zachowań ujęta w całość granicami jednego czynu zabronionego), to podstawą odpowiedzialności za ten czyn są wszystkie objęte znamieniem ciągłości zachowania. Granice czasowe wyznaczane są tu przez początek pierwszego i zakończenie ostatniego z zachowań (por. wyrok Sądu Najwyższego z 15 września 2005 r., II KK 15/05). W efekcie tylko ostatnie zachowanie określa koniec czynu ciągłego i od tego zachowania rozpoczyna się bieg terminu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego (por. wyrok Sądu Najwyższego z 27 października 2005 r., IV KK 226/05). Podsumowując rozważania w tej części, skoro mamy do czynienia z jednym przestępstwem (przestępstwem skarbowym), to oznacza, że nie jest możliwe przedawnienie karalności poszczególnych zachowań wchodzących w jego skład po kolei. Przedawnieniu ulega bowiem karalność przestępstwa (por. wyrok SN z 23 listopada 2016 r., III KK 225/16). Przedmiotowe zasady wyznaczenia początku biegu terminu

przedawnienia czynu ciągłego mają obecnie charakter ugruntowany i znajdują pełne zastosowanie również na gruncie odpowiedzialności karno-skarbowej (zob. wyrok SN z 19 lutego 2020 r., III KK 538/18).

Dokonując oceny argumentacji prokuratora odnotować na wstępie należało, że czym innym jest przedawnienie karalności przestępstwa skarbowego, a czym innym – przedawnienie należności publicznoprawnej.

Na gruncie kodeksu karnego skarbowego warunki przedawnienia karalności przestępstw skarbowych określa art. 44 k.k.s. Zgodnie z treścią art. 44 § 1 pkt 2 k.k.s. karalność przestępstwa skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło, w przypadku czynów zagrożonych karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata (czyn z art. 54 § 1 k.k.s. zagrożony jest karą 5 lat pozbawienia wolności), 10 lat. Karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności (art. 44 § 2 k.k.s.).

Przedawnienie należności, zgodnie z treścią art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U z 2023, poz. 2383) następuje z upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Z kolei bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (art. 70 § 7 pkt 1 tej ustawy).

Dodatkowo wskazać należało, że jeżeli w okresie wskazanym w § 1 lub § 2 art. 44 k.k.s. wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 2 ustaje z upływem 10 lat od zakończenia tego okresu (art. 44 § 5 k.k.s.).

Przenosząc te unormowania na realia przedmiotowej sprawy wskazać należało, że nie doszło do któregośkolwiek z wymienionych przedawnień.

Jeśli chodzi o należności publicznoprawne wskazać należało, że w dniu 27 września 2019 r. wszczęto śledztwo w sprawie uchylania się od opodatkowania podatkiem akcyzowym poprzez niezłożenie w wymaganym ustawowo terminie deklaracji podatkowych dla podatku akcyzowego za miesiące wrzesień – grudzień 2014 r., tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. przy zastosowaniu art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. W dniu 31 stycznia 2020 r. Naczelnik [...] Urzędu Celno – Skarbowego postanowił przedstawić A.T. zarzut popełnienia przestępstwa skarbowego określonego w 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 warunkach art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. tożsamego z zarzutem aktu oskarżenia. Treść tego postanowienia została ogłoszona podejrzanemu w dniu 14 lutego 2020 r. i tego dnia A.T. został przesłuchany w charakterze podejrzanego. Tym samym w okresie przewidzianym w art. 44 § 2 k.k.s. wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy ze wszystkimi tego konsekwencjami prawnymi pozwalającymi na wydłużenie okresu karalności przestępstwa skarbowego zgodnie z treścią art. 44 § 5 k.k.s. Co więcej pamiętać również należało, że wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe spowodowało zawieszenie biegu przedawnienia należności publicznoprawnej, na co wskazano na wstępie rozważań dotyczących instytucji przedawnienia.

Nie doszło również do przedawnienia karalności przypisanego czynu ciągłego, albowiem ostatnie z przestępnych zachowań oskarżonego – podjęte jako jedno z zachowań w ramach jednego ciągu przestępstw w rozumieniu art. 6 § 2 k.k.s. (ostatnie zachowanie) miało miejsce w dniu 26 stycznia 2015 r. Uwzględniając fakt, że w ciągu 10 lat od daty końcowej czynu, wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy to podstawowy okres przedawnienia uległ przedłużeniu o 10 lat od zakończenia tego okresu (art. 44 § 5 k.k.s.) Dodatkowo wskazać należało, że zgodnie z treścią art. 44 § 3 k.k.s. biegu przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej – a takim przestępstwem jest czyn zabroniony wskazany w art. 54 § 1 k.k.s. – rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności.

Przedstawione wywody potwierdzają stanowisko o niezaistnieniu w tej sprawie przedawnienia należności publicznoprawnej obciążającej oskarżonego, jak też przedawnienia karalności przypisanego oskarżonemu przestępstwa skarbowego.

Zatem po uchyleniu wyroku Sądu odwoławczego, sprawę należało przekazać do ponownego rozpoznania temu Sądowi w instancji odwoławczej, w ramach którego powinien dokonać kontroli zarzutów apelacji we właściwym *tempore procedendi* składzie orzekającym.

Z tych wszystkich względów Sąd Najwyższy orzekł jak w wyroku.

(J.D.)

[ms]