



## **WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 9 sierpnia 2023 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Michał Laskowski (przewodniczący)

SSN Jacek Błaszczyk (sprawozdawca)

SSN Jerzy Grubba

Protokolant Agnieszka Niewiadomska

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Marka Zajkowskiego,  
w sprawie **M. J.**

oskarżonego z art. 77 § 2 w zw. z art. 6 § 2 przy zast. art. 9 § 3 k.k.s.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 9 sierpnia 2023 r.,

kasacji wniesionych przez prokuratora i Naczelnika [...] Urzędu Skarbowego w S.

od wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach

z dnia 25 czerwca 2021 r., sygn. akt XXIII Ka 397/21,

zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w S.

z dnia 2 marca 2021 r., sygn. akt IX K 1194/19,

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

## **UZASADNIENIE**

**M. J.** został oskarżony o to, że w S. w okresie od 20 lutego 2014 roku do 20 maja 2015 roku, pełniąc funkcję Prezesa Zarządu S. S.A. w K. przy ul. [...], zajmując

się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi w/w spółki, pomimo prawnie określonego obowiązku wynikającego z art. 38 ust. 1 i art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie wpłacał na rachunek [...] Urzędu Skarbowego w S. w terminie do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki, zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych za miesiące od stycznia 2014 roku do lutego 2015 roku i za kwiecień 2015 roku w łącznej wysokości 304.661,14 zł, tj. o przestępstwo skarbowe z art. 77 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i przy zast. art. 9 § 3 k.k.s. oraz o to, że w S. w okresie od 21 grudnia 2015 roku do 20 grudnia 2016 roku, pełniąc funkcję Prezesa Zarządu S. S.A. w K. przy ul. [...], zajmując się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi w/w spółki, pomimo prawnie określonego obowiązku wynikającego z art. 38 ust. 1 i art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie wpłacał na rachunek [...] Urzędu Skarbowego w S. w terminie do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki, zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych za listopad 2015 roku, od kwietnia do września 2016 roku i za listopad 2016 roku w łącznej wysokości 25.236 zł, tj. o przestępstwo skarbowe z art. 77 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i przy zast. art. 9 § 3 k.k.s.

Sąd Rejonowy w S. wyrokiem z dnia 2 marca 2021 roku, sygn. akt IX K 1194/19, uznał oskarżonego M. J. za winnego popełnienia zarzucanych mu czynów, przyjmując, że działał w ramach ciągu przestępstw opisanych w art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s., czym wyczerpał ustawowe znamiona przestępstwa z art. 77 § 2 k.k.s. w zw. z art. 77 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i przy zast. art. 9 § 3 k.k.s. i w zw. z art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. Na mocy art. 77 § 2 k.k.s. w zw. z art. 38 § 1 pkt 2 k.k.s. w zw. z art. 34 § 1, § 1a pkt 1, § 2 k.k., art. 35 § 1 k.k. przy zast. art. 26 § 4 k.k.s. wymierzył mu jedną karę 4 miesięcy ograniczenia wolności polegającą na wykonywaniu nieodpłatnej, kontrolowanej pracy na cele społeczne w wymiarze 20 godzin w stosunku miesięcznym. Nadto, zasądził od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa koszty sądowe obejmujące opłatę i wydatki.

Powyższy wyrok został zaskarżony apelacją obrońcy oskarżonego, który zaskarżył go w całości, zarzucając wyrokowi obrazę przepisów prawa materialnego - art. 4 § 1 i 2 k.k.s., art. 10 k.k.s. i art. 77 § 4 i 5 k.k.s., obrazę przepisów postępowania, mogącą mieć wpływ na treść orzeczenia, a to: art. 7 k.p.k. i art. 410 k.p.k., a także błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, mający wpływ na jego treść poprzez dokonanie błędnej oceny ustaleń

przeprowadzonych w toku postępowania dowodowego, zwł. w zakresie oceny dowodów z wyjaśnień oskarżonego i zeznań świadków.

Sąd Okręgowy w K. wyrokiem z dnia 25 czerwca 2021 roku, sygn. akt XXIII Ka 397/21, zmienił zaskarżony wyrok Sądu Rejonowego w S. IX Wydział Karny z dnia 2 marca 2021 roku, sygn. IX K 1194/19, w ten sposób, że uniewinnił oskarżonego M. J. od popełnienia zarzucanych mu czynów z art. 77 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i przy zast. art. 9 § 3 k.k.s.

Kasacje od wyroku Sądu odwoławczego wnieśli Prokurator Rejonowy Prokuratury w S. oraz Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w S..

Prokurator Rejonowy Prokuratury w S. zaskarżając wyrok na niekorzyść oskarżonego zarzucił:

1. rażące naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na treść orzeczenia, a mianowicie art. 433 § 2 k.p.k. w zw. z art. 457 § 3 k.p.k. i art. 424 § 1 k.p.k. oraz art. 7 k.p.k. w zw. z art. 410 k.p.k. w zw. z art. 458 k.p.k. polegające na niedostatecznym wyjaśnieniu w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku podstaw faktycznych i prawnych oraz okoliczności, jakie legły u podstaw uznania zarzutów apelacji obrońcy za zasadne i orzeczenia odmiennie niż w wyroku Sądu I instancji przy jednoczesnym dokonaniu dowolnej oceny dowodów, zaniechaniu rozważenia wszelkich okoliczności sprawy oraz zaniechaniu wyczerpującego i logicznego - z uwzględnieniem zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego - uargumentowania w wyroku zajętego stanowiska opartego na wadliwej ocenie dowodów polegającej na uznaniu, iż zawarcie w dniu [...] przed Sądem Rejonowym w K. układu dotyczącego restrukturyzacji wierzytelności, jakie przysługiwały wierzycielom wobec dłużnika S. Spółka Akcyjna w K., na mocy którego przesunięto termin wymagalności zobowiązania podatkowego tego podmiotu, będącego podstawą zarzutów stawianych M. J. w niniejszej sprawie, skutkowało jednocześnie tym, że w dacie czynów zarzuconych oskarżonemu M. J. wierzytelność Skarbu Państwa nie była wymagalna i nie mogło dojść do realizacji znamion przestępstwa, co w efekcie doprowadziło do wyrażenia błędnego, rażąco sprzecznego z art. 77 § 2 k.k.s. i jego właściwą wykładnią, poglądu, że oskarżony swoim zachowaniem nie wypełnił ustawowych znamion przestępstw skarbowych mu

zarzuconych, podczas gdy zawarcie układu po dacie wymagalności zobowiązania podatkowego stanowi okoliczność następczą rzutującą na termin realizacji zobowiązania publicznoprawnego, natomiast nie mającą wpływu na odpowiedzialność karną M. J.;

2. rażące naruszenie prawa materialnego, mające istotny wpływ na treść orzeczenia, a to: art. 77 § 2 k.k.s. w zw. z art. 77 § 1 k.k.s. poprzez dokonanie jego błędnej wykładni i przyjęcie, iż zachowanie oskarżonego polegające na braku wpłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w terminie określonym ustawą z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wypełniło znamion zarzucanych mu przestępstw skarbowych, co w konsekwencji doprowadziło do uniewinnienia oskarżonego.

Podnosząc powyższe zarzuty na podstawie art. 537 § 1 i § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu w K. do ponownego rozpoznania.

Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w S. zaskarżył wyrok na niekorzyść oskarżonego i zarzucił mu rażące naruszenie prawa materialnego mogące mieć istotny wpływ na treść orzeczenia, a mianowicie art. 77 § 2 k.k.s. w zw. z art. 77 § 1 k.k.s. poprzez przyjęcie, że oskarżony nie wyczerpał znamion zarzucanego mu czynu, wadliwie dekodując znamiona tego typu przestępstwa skarbowego.

W oparciu o tak sformułowany zarzut skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku Sądu Okręgowego w K. i przekazanie sprawy oskarżonego M. J. temu Sądowi do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

### **Sąd Najwyższy zważył, co następuje.**

Kasacje są zasadne.

W pierwszej jednak kolejności stwierdzić należy na ziszczenie się w sprawie bezwzględnej przyczyny odwoławczej opisanej w art. 439 § 1 pkt 2 k.p.k. z uwagi na nienależytą obsadę Sądu odwoławczego. Okoliczność tę Sąd Najwyższy dostrzegł z urzędu i zobligowany był ją uwzględnić poza granicami podniesionych zarzutów w nadzwyczajnych środkach zaskarżenia (art. 536 k.p.k.).

W rozpatrywanej sprawie postępowanie przygotowawcze prowadzone było w formie dochodzenia. W sytuacji, gdy postępowanie przygotowawcze w sprawie o przestępstwa skarbowe toczyło się w formie dochodzenia, przy czym w świetle

kwalifikacji czynu przyjętej w akcie oskarżenia postępowanie przygotowawcze mogło się toczyć w takiej formie, zaś po wniesieniu do sądu aktów oskarżenia w tych sprawach, sąd *meriti* wymierzył za przestępstwa skarbowe karę stosując jej nadzwyczajne obostrzenie, przyjmując w podstawie skazania art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s., na tle takiego układu procesowego należy rozstrzygnąć kwestię składu sądu odwoławczego oraz to, czy w sprawie doszło do skutecznego wniesienia skargi uprawnionego oskarżyciela. W odniesieniu do pierwszego z ww. zagadnień warto wskazać postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 18 maja 2022 r., I KZP 15/21, w którym uznano, że „w wypadku przyjęcia w wyroku sądu pierwszej instancji kwalifikacji prawnej przypisanego czynu, która nie uzasadniałaby prowadzenia postępowania przygotowawczego w formie dochodzenia, apelację od takiego orzeczenia rozpoznaje sąd odwoławczy w składzie trzech sędziów (art. 29 § 1 *in principio* k.p.k.), nawet jeżeli postępowanie przygotowawcze, w świetle kwalifikacji czynu przyjętej w akcie oskarżenia, mogło toczyć się w formie dochodzenia (arg. z art. 449 § 2 k.p.k.)”. Brak związania sądu opisem i kwalifikacją prawną przyjętą w akcie oskarżenia nie budzi wątpliwości w orzecznictwie Sądu Najwyższego. W uchwale Sądu Najwyższego z dnia 16 listopada 2000 r., I KZP 35/00 (OSNKW 2000, z.11- 12, poz. 92), stwierdzono, że „w wypadku gdy określony skład sądu zależny jest od rodzaju sprawy poddanej osądowi (art. 28 § 3 k.p.k.), decydujące znaczenie dla oceny, czy sąd był "nienależycie obsadzony" (art. 439 § 1 pkt 2 k.p.k.), ma czyn przestępny, na którego popełnienie wskazuje akt oskarżenia z tym jednak zastrzeżeniem, że ani opis czynu, ani kwalifikacja prawna zaproponowana w akcie oskarżenia – podobnie jak przy orzekaniu o właściwości – nie wiąże sądu”. Z kolei w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 4 lutego 2014 r., II KK 262/13, podniesiono, że związanie sądu opisem czynu i jego kwalifikacją prawną, wskazanymi w akcie oskarżenia, prowadziłoby do nieakceptowalnej sytuacji, w której to prokurator w sposób wiążący decyduje o właściwości sądu (zob. również m.in. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 25 marca 2004 r., I KZP 43/03, OSNKW 2004, z. 4, poz. 36; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 marca 2021 r., IV KK 726/21; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 grudnia 2021 r., II KK 499/21; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 czerwca 2022 r., III KK 106/22; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 lipca 2022 r., II KK 295/22 oraz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 lipca 2022 r., III KK 240/22).

Zaprezentowana wykładnia art. 449 § 2 k.p.k., stosowanego odpowiednio na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. do postępowania o przestępstwa skarbowe, jest podzielana w doktrynie. Przepis art. 449 § 2 k.p.k. nie ma zastosowania, gdy sąd pierwszej instancji przyjął taką kwalifikację prawną czynu, która wyklucza prowadzenie postępowania przygotowawczego w formie dochodzenia. Wówczas nie ma znaczenia okoliczność, że postępowanie przygotowawcze zakończyło się w formie dochodzenia. Zastosowanie art. 449 § 2 k.p.k. uwarunkowane jest bowiem prawną dopuszczalnością prowadzenia dochodzenia (zob. D. Świecki, [w:] Kodeks postępowania karnego. Komentarz. Tom II, red. D. Świecki, Warszawa 2022, s. 358). W przypadku zaistnienia sytuacji procesowej, w której przyjęta w akcie oskarżenia kwalifikacja prawna pozwalała nie tylko na prowadzenie, ale i na zakończenie postępowania w formie dochodzenia, jednakże w świetle ustaleń i kwalifikacji prawnej przyjętych przez sąd w wyroku postępowanie przygotowawcze wymagało prowadzenia śledztwa, art. 449 § 2 *in principio* k.p.k. nie powinien znaleźć zastosowania, gdyż w istocie nie chodzi wcale o sprawę o mniejszym ciężarze gatunkowym (zob. S. Zabłocki, [w:] Kodeks postępowania karnego. Tom IV. Komentarz do art. 425 – 467, red. R.A. Stefański, S. Zabłocki, Warszawa 2021, s. 597). W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 20 lutego 2019 r., sygn. akt III KK 624/17, podniesiono – tak jak w sprawie I KZP 15/21 – że forma, w której zakończyło się postępowanie przygotowawcze nie jest bezwzględnie wiążąca w kontekście składu sądu odwoławczego. Toteż „w wypadku przyjęcia w wyroku sądu pierwszej instancji kwalifikacji prawnej przypisanego czynu, która nie uzasadniałaby prowadzenia postępowania przygotowawczego w formie dochodzenia, apelację od takiego orzeczenia rozpoznaje sąd odwoławczy w składzie trzech sędziów (art. 29 § 1 *in principio* k.p.k.), nawet jeżeli postępowanie przygotowawcze, w świetle kwalifikacji czynu przyjętej w akcie oskarżenia, mogło toczyć się w formie dochodzenia (arg. z art. 449 § 2 k.p.k.)”. W rozpoznawanej sprawie na etapie postępowania przed Sądem Rejonowym uznano, że zarzucane w skardze głównej czyny stanowiły ciąg przestępstw, co zgodnie z art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. uzasadniało zastosowanie nadzwyczajnego obostrzenia kary. Z kolei w związku z treścią art. 151a § 2 pkt 1 k.k.s., ta okoliczność powodowała, że gdyby od początku prawidłowo w tej sprawie zastosowano prawo materialne, to właściwą formą prowadzenia postępowania

przygotowawczego wobec ciągu przestępstw skarbowych byłoby śledztwo. Wpływa to na konieczność rozpoznania sprawy na rozprawie apelacyjnej w składzie trzech sędziów. Podsumowując, w sytuacji procesowej, w której przedmiot postępowania przygotowawczego oraz przyjęta na tym etapie kwalifikacja prawna czynu uprawniała do prowadzenia dochodzenia, a następnie w postępowaniu sądowym, zastosowano nadzwyczajne obostrzenie kary z art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s., które determinuje konieczność prowadzenia śledztwa, sąd odwoławczy orzeka w składzie trzech sędziów. Co się zaś tyczy problemu braku skargi uprawnionego oskarżyciela, to należy odwołać się do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 17 stycznia 2018 r., IV KK 238/17. Oceniając wystąpienie uchybienia z art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. z uwzględnieniem zmian Kodeksu karnego skarbowego w zakresie podmiotów uprawnionych do wnoszenia aktu oskarżenia, Sąd Najwyższy zajął stanowisko, zgodnie z którym jeżeli wniesienie aktu oskarżenia przez finansowy organ postępowania przygotowawczego było zgodne z przepisami obowiązującymi w dacie tej czynności, nie jest prawidłowe uznanie, że sąd pierwszej instancji przeprowadził postępowanie przy braku skargi uprawnionego oskarżyciela (podobnie: wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 listopada 2017 r., IV KK 121/17 oraz postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 28 listopada 2018 r., II KK 89/18). Nie można jednocześnie tracić z pola widzenia, że zastosowanie art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. nie jest zmianą kwalifikacji prawnej czynu *sensu stricte*, a wyłącznie jej obligatoryjnym uzupełnieniem i odnosi się do kwestii wymiaru kary.

Odnieść się trzeba także do zakresu zastosowania 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 (Dz. U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.). Problematyka ta była już przedmiotem kilku wypowiedzi orzeczniczych Sądu Najwyższego. W wyroku z dnia 10 sierpnia 2022 r., IV KK 619/21, Sąd Najwyższy stwierdził, że ww. przepis nie znajduje zastosowania do przestępstw skarbowych. Sąd Najwyższy powołał się na uchwałę Izby Karnej Sądu Najwyższego z dnia 4 kwietnia 2005 r., I KZP 7/05 (OSNKW 2005, z. 5, poz. 44), zgodnie z którą „pojęcie „przestępstwa” występujące w art. 258 § 1 Kodeksu karnego, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 17 października 1999 r., obejmowało także

przestępstwa skarbowe”. W uzasadnieniu uchwały podniesiono, że od wejścia w życie Kodeksu karnego skarbowego doszło do rozgraniczenia odpowiedzialności karnej i karnoskarbowej, a w konsekwencji użyte w tekście ustawy karnej pojęcie „przestępstwo” nie obejmuje swoim zakresem przestępstw skarbowych. Sąd Najwyższy w powołanym judykacie z 2022 roku odwołał się także do art. 15zzr<sup>1</sup> specustawy COVID, normującego zawieszenie biegu terminów przedawnienia w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii. W ustępie 1 przepis ten stanowi następująco: „w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii, ogłoszonego z powodu COVID-19, oraz w okresie 6 miesięcy po ich odwołaniu nie biegnie przedawnienie karalności czynu oraz przedawnienie wykonania kary w sprawach o przestępstwa i przestępstwa skarbowe”. Sąd Najwyższy podkreślił, że gdyby intencją ustawodawcy było objęcie przestępstw skarbowych również dyspozycją przepisu art. 14fa ust. 1 przedmiotowej specustawy, zostałyby to wyraźnie wskazane w jego treści. Kolejnym orzeczeniem, w którym wykluczono zastosowanie art. 14fa ust. 1 specustawy COVID do składu sądu na rozprawie apelacyjnej w sprawach o przestępstwa skarbowe był wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2022 r., II KK 310/22 (OSNK 2022, z. 11-12, poz. 46). Uzasadniając swoje stanowisko Sąd Najwyższy odwołał się do wyjątkowego charakteru tego przepisu w relacji do art. 29 k.p.k., co wpływa na niedopuszczalność jego rozszerzającej wykładni. Zwrócił też uwagę na jego epizodyczny charakter. Następnie Sąd Najwyższy wykluczył możliwość odpowiedniego stosowania art. 14fa ust. 1 specustawy COVID do postępowania toczącego się na postawie Kodeksu karnego skarbowego z uwagi na wyraźne odesłanie w art. 113 § 1 k.k.s. do przepisów Kodeksu postępowania karnego, a nie innych ustaw. W art. 14fa ust. 1 specustawy COVID ustawodawca wyraźnie posłużył się sformułowaniem przesądzającym, że znajduje on zastosowanie w sprawach „o przestępstwa zagrożone karą pozbawienia wolności, której górna granica nie przekracza 5 lat pozbawienia wolności”. Nie można utożsamiać ze sobą pojęcia przestępstwa i przestępstwa skarbowego. Po pierwsze, prawo karne skarbowe ma charakter autonomiczny (por. uchwała Izby Karnej Sądu Najwyższego z dnia 4 kwietnia 2005 r., I KZP 7/05). Wynika to przede wszystkim z odrębnych regulacji w zakresie m.in. pojęcia „czynu zabronionego”, warunków odpowiedzialności, zasad jej



ponoszenia. Tym samym odpowiedzialność za czyny penalizowane na gruncie przepisów Kodeksu karnego skarbowego jest odpowiedzialnością *sui generis* – odpowiedzialnością karnoskarbową, odpowiedzialnością za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. W uzasadnieniu uchwały I KZP 7/05 wprost wskazano, że jeżeli prawodawca zamierza, aby penalizacja niektórych zachowań ujętych w Kodeksie karnym, przy których wśród znamion używano dotąd jako wystarczającego określenia „przestępstwo”, obejmowała nadal również czyny skarbowe, niezbędna jest modyfikacja odpowiednich przepisów Kodeksu karnego. Takie zmiany zostały dokonane ustawą z dnia 10 września 1999 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy (Dz.U. 1999, nr 83, poz. 931). Brak możliwości utożsamienia pojęcia przestępstwa i przestępstwa skarbowego jest również widoczny na poziomie językowym w ramach różnych aktów normatywnych, w tym także w specustawie COVID. Zasadne jest powoływanie się na art. 15z<sup>1</sup> specustawy COVID, określający grupę spraw, w których wstrzymano bieg terminu przedawnienia jako sprawy „o przestępstwa i przestępstwa skarbowe”. Ustawodawca wyraźnie zatem rozgranicza te dwie grupy czynów zabronionych, tak więc gdyby chciał objąć dyspozycją art. 14fa ust. 1 specustawy COVID także sprawy skarbowe, powinien to wyraźnie zaznaczyć w treści przepisu.

Reasumując - w zaprezentowanym zakresie - wskazać trzeba, że Sąd Okręgowy rozpoznał sprawę na rozprawie odwoławczej i wydał wyrok w składzie jednego sędziego. Jak wywiedziono wcześniej, podstaw dla takiego postąpienia nie można było upatrywać ani w art. 449 § 2 k.p.k., ani w art. 14fa ust. 1 opisanej ustawy szczególnej. Tym samym należało ustalić skład sądu zgodnie z regułą wynikającą z art. 29 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., a więc powinien to być skład trzech sędziów. Tym samym nie może budzić wątpliwości, że w sprawie ujawniła się bezzwzględna przyczyna odwoławcza, o jakiej mowa w art. 439 § 1 pkt 2 k.p.k. z uwagi na nienależytą obsadę Sądu drugiej instancji.

Niezależnie od powyższego stwierdzić należy, że Sąd odwoławczy nie dokonał prawidłowej kontroli apelacyjnej i wadliwie zinterpretował przepisy prawa materialnego, które zastosował Sąd Rejonowy.

Sąd *ad quem* przedstawił swoją ocenę i zapatrywania prawne, które są błędne. Rację ma prokurator, że nie podjął Sąd *ad quem* próby przedstawienia, z jakich powodów uznano, że układ zatwierdzony postanowieniem o sygnaturze X G Rp 7/16/5 Sądu Rejonowego w K. w dniu 12 maja 2017 roku - to jest po ponad trzech latach od początkowej daty czynu (podkreślenie – SN) miałby wyłączyć realizację

znamion czynu zabronionego. Z datą uprawomocnienia się wskazanego postanowienia zmieniała się data wymagalności roszczenia, ale miało to znaczenie wyłącznie na gruncie prawa podatkowego. Realizacja znamion przestępstwa nastąpiła z upływem terminów wskazanych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i w datach tych wierzytelność była pierwotnie wymagalna. Decydujące znaczenie mają terminy ustawowe, a nie treść orzeczenia Sądu zatwierdzającego układ.

Zawarcie układu, który określa na nowo termin wymagalności zobowiązania, nie ma wpływu na realizację znamion przestępstwa, to jednak odrębną kwestią pozostaje okoliczność, że zasadniczo zakres układu potwierdzonego postanowieniem sądu wynika jedynie z wyjaśnień M. J. i dostarczonej przez niego dokumentacji, natomiast nie sięgnięto do materiałów źródłowych, celem zweryfikowania, czy objęte nim zostały należności tytułem zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Zachowanie sprawcy przestępstwa skarbowego stypizowanego w art. 77 k.k.s. polega na samym niewpłaceniu w terminie przez płatnika lub inkasenta pobranego podatku na rzecz właściwego organu (por. Krystyna Ziółkowska, Sandra Omieńczyńska, Odpowiedzialność karnoskarbowa za uporczywe niewpłacanie podatku i nieterminowe wpłacanie podatku, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, 2022, Nr 8). Do ukształtowania konstrukcji pojęciowej obowiązku podatkowego jest przedstawiana interpretacja, że obowiązkiem tym jest powinność przeniesienia przymusowego świadczenia zależna od określonego zdarzenia, którego zaistnienie, po wyznaczeniu wysokości podatku oraz terminu i miejsca jego zapłaty, przekształca obowiązek podatkowy w zobowiązanie podatkowe. Autorki powołanego opracowania podkreślają, że istnieje brak autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych (w tym wypadku w zakresie wskazanego układu), bowiem stosunek prawny wynikający z zobowiązania podatkowego jest regulowany wyłącznie *ex lege* i powstaje niezależnie od woli stron. Obowiązek ten stanowi faktyczną i zobiektywizowaną kategorią prawną, co oznacza, że powstaje automatycznie w warunkach określonych przez przepisy prawa. Uporczywe niewpłacanie podatku i nieterminowe wpłacanie podatku stanowi czyn o charakterze indywidualnym. Sprawcą tego czynu może być wyłącznie zindywidualizowany podmiot, jakim jest podatnik. Jednakże tego samego czynu może dopuścić się również podmiot będący płatnikiem, bądź inkasentem.

Znamię czasownikowe wskazane w art. 77 § 1 k.k.s. „nie wpłaca” oznacza zaniechanie uiszczenia właściwemu organowi podatkowemu pobranego podatku (por. Mariusz Kuśmierczyk - Nieopłacenie podatku pobranego przez płatnika lub inkasenta jako przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, Doradztwo Podatkowe 2017.8.40 - teza nr 1).

Realizacja znamion tego typu czynu zabronionego następuje z upływem terminu zapłaty przewidzianym przepisami prawa podatkowego. Stosownie do przepisów art. 38 ust. 1 i art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 tj.) - termin przekazania przez płatnika pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (kwoty zryczałtowanego podatku) na rachunek urzędu skarbowego upływa 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki.

Przez „pobranie kwot zobowiązania podatkowego”, w rozumieniu art. 98 u.k.s. (ustawa karna skarbową z dnia 6 października 1971 r. – Dz. U. Nr 22, poz. 103 tj. ze.), należy więc w tym wypadku rozumieć wypłacenie pracownikowi wynagrodzenia po odliczeniu takiej uprzednio obliczonej zaliczki (wynagrodzenia netto). Nieprzekazanie przez płatnika w odpowiednim terminie pobranych w ten sposób zaliczek na podatek dochodowy wypełnia znamiona przestępstwa z art. 98 § 1 u.k.s. /obecnie 77 k.k.s./ - (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 sierpnia 1999 roku, III KKN 434/97).

Podnieść należy, iż dla bytu przestępstwa z art. 77 k.k.s. nie ma znaczenia, czy zobowiązanie podatkowe zostało spełnione w późniejszym czasie. Realizacja znamion tego przestępstwa będzie miała miejsce zarówno w przypadku dokonania wpłaty podatku po terminie, jak i dokonania wpłaty w terminie jedynie części należnej kwoty pobranego podatku. Dla odpowiedzialności karnej nie ma znaczenia okres, jaki upłynął od terminu płatności pobranego podatku. Powyższe kwestie mogą mieć znaczenie i wpływ wyłącznie na wymiar kary, a nie na odpowiedzialność karną.

Powyższe stanowisko utrwalone jest również w doktrynie. Zachowanie sprawcy przestępstwa skarbowego określonego w art. 77 § 1 k.k.s. będzie polegać na niewpłaceniu w terminie już pobranego podatku na rachunek właściwego organu. Wypełnieniem znamion tego czynu będzie również wpłacenie podatku po terminie oraz wpłacenie w terminie jedynie części kwoty pobranego podatku (zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Płatnik jako podmiot odpowiedzialności karnej skarbowej, *Monitor Prawniczy* 2002, Nr 10, s. 454 - 455). Bez znaczenia dla bytu przestępstwa będzie to, czy zwłoka wyniknęła z zagarnięcia pobranego podatku, czy też z rozmyślnego spóźnienia się z dokonaniem jego wpłaty (por. W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Warszawa 2007, s. 354).

Za powyższą argumentacją przemawia również treść przepisu art. 77 § 4 k.k.s., zgodnie z którym sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a nawet odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe określone w § 1 lub 2 wpłacono w całości pobrany podatek na rzecz właściwego organu. Podobnie jest w przypadku wykroczeń skarbowych, gdzie po spełnieniu powyższych przesłanek sąd ma

możliwość skorzystania z dobrodziejstwa odstąpienia od wymierzenia kary (art. 77 § 5 k.k.s.).

Stwierdzić należy, iż przytoczona przez Sąd odwoławczy w pisemnych motywach wyroku argumentacja o braku zrealizowania przez oskarżonego ustawowych znamion zarzucanych mu przestępstw skarbowych jest chybiona. Faktem jest, że udzielenie przez organ podatkowy rat w spłacie podatku czy też odroczenie terminu, jak również zawarcie układu z wierzycielem publicznoprawym, co miało miejsce w przedmiotowej sprawie, modyfikuje dotychczasowe terminy spłaty zobowiązań podatkowych wobec wierzycieli i tym samym powoduje zmianę terminu wymagalności wierzytelności. Jednakże, wyznaczenie nowego terminu spłaty zobowiązań podatkowych nie zwalnia płatnika z odpowiedzialności karnej wynikającej z art. 77 k.k.s. Zachowanie oskarżonego w niniejszej sprawie polegające na zawarciu układu z wierzycielami, którego konsekwencją było przesunięcie terminu spłaty zobowiązań podatkowych, nie ma znaczenia dla bytu przestępstwa skarbowego określonego w art. 77 k.k.s. Powinno się jednak ocenić taką okoliczność z perspektywy wymiaru kary. Ma to również znaczenie w zakresie dochodzenia należności ze strony urzędu skarbowego na gruncie ewentualnego postępowania egzekucyjnego w przypadku niewywiązania się dłużnika z nałożonych obowiązków zgodnie z zawartym układem z wierzycielami. Rację ma prokurator stwierdzając, że w przeciwnym wypadku, dzieląc stanowisko Sądu drugiej instancji, nieuprawnione byłoby uprzywilejowanie pewnej kategorii płatników korzystających z prawnych instrumentów takich jak rozłożenie wymagalnych należności podatkowych na raty, czy też odroczenie terminu płatności podatku po upływie ustawowego terminu zapłaty należności, a tymi płatnikami, którzy uiścili w całości podatek przed wszczęciem postępowania, wobec których sąd mógłby zastosować jedynie instytucję nadzwyczajnego złagodzenia kary lub odstąpić od wymierzenia kary (art. 77 § 4 i § 5 k.k.s.). Kierując się takim stanowiskiem Sądu Okręgowego w pierwszym przypadku doszłoby do zwolnienia płatników z odpowiedzialności karnej, natomiast w drugim wypadku taka sytuacja nie miałaby już miejsca. Godziłoby takie rozróżnienie w konstytucyjną równość wobec prawa.

Nie należy pominąć i tego, iż w niniejszej sprawie zarzucono oskarżonemu popełnienie przestępstw skarbowych z art. 77 § 2 k.k.s. w okresie od 20 lutego 2014 roku do 20 maja 2015 roku oraz w okresie od 21 grudnia 2015 roku do 20 grudnia 2016 roku, natomiast zawarcie przez oskarżonego układu z wierzycielami miało miejsce dopiero w 2017 roku, a zatem przesunięcie terminu płatności zobowiązania podatkowego miało niewątpliwie miejsce już po upływie ustawowego terminu zapłaty podatku wskazanego w ustawie o podatku dochodowych od osób fizycznych, co w konsekwencji powoduje, że w dacie popełnienia przez oskarżonego zarzucanych mu przestępstw skarbowych zobowiązanie podatkowe było wymagalne i nie zostało wpłacone w terminie. Fakt wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe z art. 77 k.k.s. w czasie, gdy nastąpiła zmiana terminu wymagalności

wierzytelności, nie ma w niniejszej sprawie znaczenia, za czym przemawiają wskazane powyżej argumenty, jeżeli chodzi o sam aspekt subsumowania relewantnego zachowania.

Podzielić także należy argumentację zawartą w drugiej z wniesionych kasacji. Rozłożenie na raty zaległości podatkowej (zawarcie układu z wierzycielem publicznoprawnym) nie powoduje skutku tego rodzaju, aby zaległość ta przestała istnieć, a w jej miejsce powstawały nowe samodzielne zobowiązania (raty) z terminem płatności wynikającym z wydanej decyzji bądź też, że w takim przypadku mamy do czynienia z zawieszeniem istnienia zaległości podatkowej, do dnia upływu terminów, o których mowa w art. 49 § 1 Ordynacji podatkowej. Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie jego płatności, o tyle podatkiem będzie odpowiednia należność publicznoprawna, której termin płatności jeszcze nie nadszedł. W odniesieniu do rozłożonej na raty zaległości podatkowej przepis wyznacza nie nowy, wynikający z planu ratalnego termin płatności podatku, lecz jedynie terminy spłaty ułamkowych części długu publicznoprawnego w aspekcie technicznym. Wydanie w odniesieniu do zaległości podatkowej decyzji nie powoduje, iż zmianie ulega status prawny tej należności, który determinowany jest treścią przepisu art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 tj.).

Uwzględniając wskazane powyżej okoliczności stwierdzić należy, że zaskarżony kasacją wyrok Sądu odwoławczego nie może się ostać, bowiem naruszenie przepisów prawa przez Sąd *ad quem* było rażące i miało istotny wpływ na treść wydanego wyroku, gdyż w konsekwencji doprowadziło do uniewinnienia oskarżonego.

Ponownie rozpoznając sprawę Sąd Okręgowy w K. będzie miał na względzie poczynione uwagi i rozstrzygnie w zgodzie z obowiązującymi przepisami prawa.

AG

[ł.n]