



Sygn. akt V KK 199/19

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 17 czerwca 2020 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Barbara Skoczowska (przewodniczący)

SSN Paweł Wiliński (sprawozdawca)

SSN Włodzimierz Wróbel

Protokolant Agnieszka Murzynowska

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Andrzeja Pogorzelskiego,
w sprawie **L. P.**

skazanego z art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i in.,

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 17 czerwca 2020 r.,

kasacji, wniesionej przez Prokuratora Generalnego- na niekorzyść
od wyroku Sądu Okręgowego w Z.

z dnia 20 kwietnia 2018 r., sygn. akt VII Ka (...) (...),

zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w Ś.

z dnia 27 września 2017 r., sygn. akt II W (...),

**uchyla punkt 2 zaskarżonego wyroku i na podstawie art. 17 §
1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. umarza postępowanie
karne co do czynu zarzuconego L. P. w punkcie 1 aktu
oskarżenia, kwalifikowanego jako czyn z art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z
art. 6 § 2 k.k.s.**

UZASADNIENIE

L. P. został oskarżony o to, że:

1. w okresie od 21 lutego 2015 r. do 2 stycznia 2016 r. prowadząc w N., Ś., G., D. i Ż. działalność gospodarczą, będąc opodatkowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych i tym samym będąc zobowiązanym do terminowego wpłacania na konto Urzędu Skarbowego w Ś. należnych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z PIT - 36 (płaconym na zasadach ogólnych) za 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12/2015 r., uporczywie nie wpłacał w terminie (tj. do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczą zaliczki) ww. zaliczek w łącznej wysokości 81.756 zł,
tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.,
2. w okresie od 21 lutego 2015 r. do 20 stycznia 2016 r. prowadząc w N., Ś., G., D. i Ż. działalność gospodarczą, będąc opodatkowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych i tym samym będąc zobowiązanym do terminowego wpłacania na konto Urzędu Skarbowego w Ś. należnych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z PIT – 36 (płaconym na zasadach ogólnych) za 01, 02, 03, 04, 05, 06/2016 r. uporczywie nie wpłacał w terminie (tj. do dnia 20 miesiąca następującego, po miesiącu, którego dotyczą zaliczki) ww. zaliczek w łącznej kości 40.366 zł tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.,
3. w okresie od 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2016 r., prowadząc w N., Ś., G., D. i Ż. działalność gospodarczą, będąc opodatkowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych (płaconym na zasadach ogólnych) nierzetelnie prowadził podatkową księgę przychodów i rozchodów za styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj i czerwiec 2016 r. poprzez:
 - zaewidencjonowanie po stronie kosztów uzyskania przychodów faktur dotyczących 2015 r.,
 - zaewidencjonowanie po stronie kosztów uzyskania przychodów faktur niebędących w posiadaniu kontrolowanego,
 - błędne zaewidencjonowanie kosztów uzyskania przychodów z tytułu umów leasingu,

- błędne zaewidencjonowanie po stronie kosztów uzyskania przychodów odsetek od zaciągniętych kredytów, tj. o wykroczenie skarbowe z art. 61 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 27 września 2017 r., sygn. akt II W (...), Sąd Rejonowy w Ś.:

1. uznał oskarżonego L. P. za winnego popełnienia zarzucanych czynów, z tym ustaleniem, że czyn z pkt II został popełniony w okresie od dnia 21 lutego 2016 roku do dnia 21 lipca 2016 roku i za to na podstawie art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 61 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i w zw. z art. 50 § 1 k.k.s. wymierzył mu łącznie grzywnę w wysokości 6.000 złotych;
2. zasądził od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa koszty postępowania w kwocie 70 zł i wymierzył mu opłatę w kwocie 600 zł.

Po rozpoznaniu apelacji oskarżonego, Sąd Okręgowy w Z. , wyrokiem z dnia 20 kwietnia 2018 r., sygn. akt VII Ka (...) (...):

1. zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że:

- a) uchylił orzeczenie zawarte w pkt I części dyspozytywnej,
- b) oskarżonego L. T. P. uznał za winnego czynów opisanych w pkt II I III części wstępnej wyroku z tym ustaleniem, że czyn opisany w pkt II części wstępnej wyroku popełniony został w okresie od 21 lutego 2016 roku do 21 lipca 2016 roku i wyczerpały one znamiona wykroczeń, określonych w art. 57 § 1 k.k.s. i art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., za co na podstawie art. 57 § 1 k.k.s. i art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 50 § 1 k.k.s. wymierzył mu karę grzywny w wysokości 3.000 złotych,
2. na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. i w zw. z art. 51 § 1 k.k.s. postępowanie karne wobec oskarżonego w odniesieniu do czynu opisanego w pkt I części wstępnej wyroku umorzył, a kosztami procesu w tej części obciążył Skarb Państwa,
3. wymierzył oskarżonemu opłatę w kwocie 300 złotych za obie instancje i jednocześnie zwolnił go od ponoszenia pozostałych kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze.

Kasację od wskazanego wyżej wyroku Sądu odwoławczego wniósł Prokurator Generalny, zaskarżając orzeczenie w całości, na niekorzyść oskarżonego L. P.. Zarzucił Sądowi II instancji rażące i mające istotny wpływ na

treść wyroku naruszenie przepisów prawa - art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 51 § 1 i 2 k.k.s. i art. 44 § 3 k.k.s., polegające na umorzeniu wobec oskarżonego L. P. postępowania o popełnione w okresie od dnia 21 lutego 2015 r. do dnia 20 stycznia 2016 r. wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s. w oparciu o ujemną przesłankę procesową w postaci przedawnienia karalności wykroczenia, podczas gdy przesłanka ta nie wystąpiła, co skutkowało dokonaniem niezasadnej zmiany wyroku Sądu I instancji poprzez uznanie oskarżonego winnym i wymierzenie mu kary za popełnienie jedynie dwóch z trzech zarzuczanych mu wykroczeń.

Podnosząc powyższe, skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Okręgowemu w Z. w postępowaniu odwoławczym.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja Prokuratora Generalnego okazała się zasadna, co w konsekwencji skutkować musiało uchyleniem punktu II zaskarżonego wyroku Sądu odwoławczego oraz poprzedzającego go wyroku Sądu pierwszej instancji w części dotyczącej skazania L. P. za wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. popełnione w okresie od 21 lutego 2015 r., do dnia 20 stycznia 2016 r. (opisane w punkcie I części wstępnej wyroku) i umorzeniem postępowania z powodu przedawnienia karalności tego wykroczenia.

Analiza akt przedmiotowej sprawy bezspornie wskazuje, że Sąd Okręgowy w Z. dopuścił się obrazy art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 51 § 1 i 2 k.k.s. w i art. 44 § 3 k.k.s., uznając, że z dniem 31 grudnia 2016 r. nastąpiło przedawnienie karalności wskazanego wyżej wykroczenia.

Zgodnie z treścią przepisu art. 51 § 1 zd. 1 k.k.s. karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. Natomiast zgodnie z art. 44 § 3 k.k.s., mającym z mocy art. 51 § 1 zd. 2 k.k.s. odpowiednie zastosowanie do wykroczeń skarbowych, bieg terminu przedawnienia wykroczenia skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. Wobec treści art. 57 § 1 k.k.s., penalizującego zachowanie polegające na „uporczywym niewpłacaniu podatku w terminie” oraz

jednoznacznego brzmienia art. 53 § 27 k.k.s. i art. 53 § 30 k.k.s. oczywistym jest, że początkiem biegu terminu przedawnienia dla wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. jest ostatni dzień roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności tej należności.

Ważkie znaczenie dla ustalenia kluczowej w niniejszej sprawie kwestii przedawnienia karalności wykroczenia ma także treść art. 51 § 2 k.k.s., stanowiącego o wydłużeniu terminu przedawnienia karalności. Zgodnie z powyższym przepisem, jeżeli w okresie przewidzianym w przepisie art. 51 § 1 k.k.s. wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego wykroczenia skarbowego ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu. Przy czym "wszczęcie postępowania przeciwko sprawcy" w sprawach o wykroczenia skarbowe następuje z chwilą wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów, co wymaga kumulatywnego spełnienia trzech warunków: sporządzenia postanowienia o przedstawieniu zarzutów, ogłoszenia go niezwłocznie podejrzanemu i przesłuchania go, za wyjątkiem sytuacji, gdy ogłoszenie i przesłuchanie nie jest możliwe z powodu ukrywania się podejrzanego lub jego nieobecności w kraju (zob. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 7 marca 2019 r., V KK 91/18, z dnia 2 września 2016 r., III KK 97/16, z dnia 5 marca 2014 r., IV KK 341/13).

W realiach przedmiotowej sprawy, Sąd II instancji miał co prawda na uwadze treść przepisów art. 44 § 3 k.k.s. w zw. z art. 51 § 1 k.k.s. oraz art. 51 § 2 k.k.s., regulujących kwestię przedawnienia wykroczenia skarbowego, to jednak błędnie ustalił moment początkowy biegu terminu przedawnienia wykroczenia przyjmując, że jest nim dzień 31 grudnia 2015 r., gdyż *„wtedy ten podatek stał się wymagalny i podlegał płatności”*. W konsekwencji, Sąd II instancji błędnie uznał, że podstawowy, roczny termin przedawnienia karalności tego wykroczenia upłynął w dniu 31 grudnia 2016 r. Zważywszy na fakt, że postępowanie przygotowawcze przeciwko L. P. o ww. czyn wszczęto w dniu 27 stycznia 2017 r. (data ogłoszenia oskarżonemu postanowienie o przedstawieniu zarzutów), Sąd *ad quem* błędnie przyjął, że nie nastąpiło wydłużenie terminu przedawnienia karalności wykroczenia o kolejne 2 lata (art. 51 § 2 k.k.s.).

Ustalając moment początkowy biegu terminu przedawnienia ww. wykroczenia Sąd II instancji nie uwzględnił przepisów regulujących terminy płatności zaliczek na podatek PIT. Zgodnie z art. 44 ust. 1 pkt 1, ust. 3 i ust. 6

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r., poz. 2032) zaliczki miesięczne od dochodów wymienionych w ust. 1 tego artykułu wpłaca się w terminie do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. To oznacza, że oskarżony L. P. winien był uiścić zaliczkę na podatek od dochodu uzyskanego w grudniu 2015 r, do dnia 20 stycznia 2016 r.

Nie ulega zatem wątpliwości, że momentem początkowym biegu terminu przedawnienia ww. wykroczenia był dzień 31 grudnia 2016 r. Z uwagi jednak na fakt, że w trakcie biegu określonego treści art. 51 § 1 k.k.s. rocznego terminu przedawnienia karalności wykroczenia wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy (w dniu 27 stycznia 2017 r. ogłoszono L. P. postanowienie o przedstawieniu zarzutów), to nastąpiło skuteczne wydłużenie terminu przedawnienia o kolejne 2 lata (art. 51 § 2 k.k.s.). Przedawnienie karalności przedmiotowego wykroczenia nastąpiło zatem *de facto* w dniu 31 grudnia 2019 r.

Nie doszło również do wcześniejszego przedawnienia tegoż wykroczenia z uwagi na przedawnienie należności publicznoprawnej narażonej na uszczuplenie (art. 44 § 2 k.k.s. w zw. z art. 51 § 1 zd. 2 k.k.s.). Zauważyć bowiem należy, że zgodnie z art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa 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 2016 r.). Jednakże w myśl art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa, 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. Wobec tego, że w przedmiotowej sprawie postanowienie o wszczęciu dochodzenia sporządzono w dniu 18 stycznia 2017 r., to nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a zatem przedawnienie karalności wykroczenia skarbowego z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego nie mogłoby nastąpić.

Reasumując, w dniu wydania orzeczenia przez Sąd II instancji (20 kwietnia 2018 r.) przedawnienie karalności wykroczenia skarbowego zarzucanego L. P. w punkcie I aktu oskarżenia nie nastąpiło. To uchybienie Sądu II instancji stanowiło

niewątpliwie rażąco obrazę prawa materialnego, która miała ewidentny wpływ na treść tego wyroku i w konsekwencji musiała doprowadzić do uchylenia wyroku Sądu odwoławczego w zakresie jego pkt 2. Jednakże w związku z tym, że termin przedawnienia karalności wykroczenia zarzucanego oskarżonemu w punkcie I aktu oskarżenia upłynął z dniem 31 grudnia 2019 r., to aktualnie, na etapie postępowania kasacyjnego, wykluczone jest podjęcie merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawie tego wykroczenia. Zaktualizowała się przeszkoda procesowa w postaci przedawnienia karalności tego wykroczenia, implikująca w oparciu o art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. konieczność umorzenia postępowania w zakresie tego wykroczenia.

Z uwagi na powyższe, Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.