

POSTANOWIENIE

Dnia 9 listopada 2020 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Tomasz Artymiuk (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Zbigniew Puskarski

SSN Andrzej Tomczyk

Protokolant Łukasz Biernacki

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Roberta Tarsalewskiego,
w sprawie **S. K.**

skazanego z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w
zw. z art. 7 § 1 k.k.s. oraz art. 37 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s.,

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie
w dniu 9 listopada 2020 r.

kasacji wniesionej przez Rzecznika Praw Obywatelskich na korzyść
od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)

z dnia 4 marca 2015 r., sygn. akt II AKa (...),

utrzymującego w mocy wyrok Sądu Okręgowego w O.

z dnia 13 maja 2014 r., sygn. akt III K (...),

1. oddala kasację;

**2. obciąża Skarb Państwa wydatkami związanymi
z rozpoznaniem kasacji.**

UZASADNIENIE

Sąd Okręgowy w O. wyrokiem z dnia 13 maja 2014 r., sygn. akt III K (...) uznał oskarżonego S. K. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w pkt VII części wstępnej wyroku, z tą zmianą, iż przyjął łączną wartość spowodowania przez S. K. uszczuplenia podatku akcyzowego dużej wartości za

okres od grudnia 2003 r. do lutego 2004 r. i od kwietnia 2004 r. do lipca 2004 r. oraz w listopadzie 2004 r. w kwocie 766.031 zł. przyjmując, że z popełniania przestępstw skarbowych uczynił sobie stałe źródło dochodów, tj. przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. przy zastosowaniu art. 7 § 1 k.k.s. oraz art. 37 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s. i za to, na podstawie art. 54 § 1 k.k.s., przy zastosowaniu art. 7 § 2 k.k.s., wymierzył mu karę 6 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w wymiarze 150 stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 40 złotych (punkt 23 wyroku).

W punkcie 24 wyroku Sąd, na podstawie art. 41a § 1 i 2 k.k.s., art. 69 § 1 i 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s., wykonanie orzeczonej wobec S. K. kary pozbawienia wolności warunkowo zawiesił na okres próby lat 3, oddając go w tym czasie pod dozór kuratora sądowego.

Ponadto, na podstawie art. 34 § 1, 2 i 4 k.k.s., orzekł wobec oskarżonego środek karny zakazu prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na wytwarzaniu, produkcji, obrocie, dystrybucji, magazynowaniu i przesyłaniu paliw płynnych na okres roku (pkt 25 wyroku), natomiast w punkcie 26 wyroku, w oparciu o treść art. 41 § 2 i § 4 pkt 1 k.k.s., orzekł wobec niego obowiązek uiszczenia uszczuplonego podatku akcyzowego w kwocie 766.031 zł w terminie 3 lat od uprawomocnienia się wyroku.

Apelację od powyższego wyroku wniósł obrońca oskarżonego, zaskarżając orzeczenie to w całości i podnosząc zarzut błędu w ustaleniach faktycznych, przyjętych za podstawę orzeczenia, który miał wpływ na treść rozstrzygnięcia, wyrażający się w przyjęciu, iż oskarżony miał świadomość, że dostarczane do niego paliwo zostało obciążone podatkiem akcyzowym, podczas gdy zgromadzony w sprawie materiał dowodowy wskazuje na to, iż oskarżony był trzecim odbiorcą, a zatem obowiązek tego podatku obciążał zgodnie z przepisem art. 35 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym producenta i importera, względnie dystrybutora.

Wskazując na powyższy zarzut, obrońca wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd Apelacyjny w (...), po rozpoznaniu apelacji, wyrokiem z dnia 4 marca 2015 r., sygn. akt II AKa (...), utrzymał w mocy zaskarżony wyrok.

Kasację od wyroku Sądu odwoławczego na korzyść skazanego wniósł Rzecznik Praw Obywatelskich. Zaskarżył on powołany wyżej wyrok w części utrzymującej w mocy wyrok Sądu Okręgowego w O. orzekający w pkt. 26 wyroku obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego w kwocie 766.031,00 zł w terminie 3 lat od uprawomocnienia się wyroku, zarzucając „rażące i mające istotny wpływ na treść orzeczenia naruszenie przepisów prawa procesowego, to jest art. 433 § 1 k.p.k. w zw. z art. 440 k.p.k. (w brzmieniu obowiązującym w dacie orzekania) w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., polegające na zaniechaniu wyjścia poza granice podniesionych w apelacji zarzutów i zaakceptowaniu nałożenia wobec S. K. – na podstawie art. 41 § 2 i § 4 pkt 1 k.k.s. – obowiązku uiszczenia uszczuplonego podatku akcyzowego, pomimo że w związku z przypisanym temu oskarżonemu czynem nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, która nie była wymagalna w dacie wyrokowania”.

W oparciu o ten zarzut skarżący wniósł o uchylenie wyroku Sądu drugiej instancji w zaskarżonej części oraz wyroku Sądu pierwszej instancji w zakresie zawierającym rozstrzygnięcie w przedmiocie nałożenia, wobec S. K., obowiązku zapłaty podatku akcyzowego w kwocie 766.031 zł (punkt 26 rozstrzygnięcia).

W toku rozprawy kasacyjnej prokurator Prokuratury Krajowej wniósł o oddalenie kasacji jako bezzasadnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Rację przyznać należy prokuratorowi Prokuratury Krajowej wskazującemu na niezasadność wniesionego na korzyść skazanego S. K. przez Rzecznika Praw Obywatelskich nadzwyczajnego środka zaskarżenia.

Zawarty w kasacji zarzut oparty został na założeniu, że zaskarżony apelacją obrońcy wyrok Sądu Okręgowego w O., dotknięty był, w części dotyczącej nałożonego na skazanego obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego (pkt 26 wyroku sądu *meriti*), niepodniesioną w zwykłym środku odwoławczym obrazą prawa materialnego, tj. art. 41 § 2 i 4 pkt 1 k.k.s. Powinno to, zdaniem Rzecznika, skutkować orzekaniem przez Sąd Apelacyjny w (...) poza granicami zaskarżenia i

podniesionymi zarzutami, ponieważ utrzymanie w tym zakresie w mocy poddanego kontroli instancyjnej orzeczenia byłoby (jest) rażąco niesprawiedliwe.

O ile zgodzić należy się ze skarżącym w kwestii zakresu kontroli odwoławczej, a w szczególności z tą częścią zawartych w uzasadnieniu kasacji rozważań wskazujących na przypadki rozstrzygania w postępowaniu apelacyjnym poza granicami zaskarżenia i podniesionymi zarzutami, o tyle nie można podzielić stanowiska autora nadzwyczajnego środka zaskarżenia, jakoby to w niniejszej sprawie zachodziła konieczność zastosowania przez Sąd drugiej instancji instytucji określonej w art. 440 k.p.k.

Orzekanie w niniejszej sprawie przez sąd instancji *ad quem* w oparciu i przepis art. 440 k.p.k. byłoby możliwe wyłącznie w sytuacji, gdyby wyrok Sądu Okręgowego dotknięty był faktycznie obrazą prawa materialnego.

Tymczasem pogląd, jakoby sąd *meriti* dopuścił się naruszenia prawa materialnego, tj. art. 41 § 2 k.k.s., co obligowałoby z kolei Sąd odwoławczy do uznania za rażąco niesprawiedliwe rozstrzygnięcia o nałożeniu na skazanego S. K. obowiązku uiszczenia uszczuplonego podatku akcyzowego, nie zasługuje na podzielenie. Oparty on został na wyrażonym w piśmiennictwie (T. Razowski (w:) P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009, s. 276), a także w orzecznictwie (zob. wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 9 stycznia 2012 r., V KK 327/11, OSNKW 2012, z. 3, poz. 30, z glosami krytycznymi: L. Wilk, OSP 2012, nr 7-8, poz. 81; P. Lewczyk, OSP 2012, nr 7-8, poz. 81; J. Duży, PiP 2013, nr 4, s. 136-14, oraz z dnia 7 listopada 2013 r., V KK 264/13) stanowisku, jakoby określenie przez sąd obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności podatkowej poprzedzone być musiało wydaniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej ustalającej należność publicznoprawną nałożoną na podmiot zobowiązany i uzyskaniem przez tę decyzję cechy wykonalności na skutek uprawomocnienia się albo nadania rygoru natychmiastowej wykonalności orzeczeniu ustalającemu zobowiązanie podatkowe.

Taki rezultat wykładni art. 41 § 2 k.k.s., przeprowadzonej przede wszystkim w pierwszym z powołanych wyżej judykatów, uznać jednak należy – co najmniej – za zbyt kategoriyczny, za czym przemawiają następujące okoliczności.

Interpretacja art. 41 § 2 k.k.s. wiąże się z koniecznością zdekodowania zwrotów: „uszczuplona” i „wymagalna” należność publicznoprawna.

Zgodzić należy się, że określony w art. 41 § 2 k.k.s. obligatoryjny (przy warunkowym umorzeniu postępowania, a także w razie warunkowego zawieszenia kary lub warunkowego zwolnienia – art. 41 § 4 k.k.s.) obowiązek określenia przez sąd obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej wymaga spełnienia łącznie dwóch warunków. Należność ta musi być zarówno uszczuplona, jak i wymagalna.

W odniesieniu do pierwszego z tych warunków podstawową kwestią jest określenie organu właściwego do stwierdzenia, czy doszło w ogóle do uszczuplenia, a jeżeli tak, to jaka była wysokość tego uszczuplenia.

Nie ulega wątpliwości, że ustalenie, iż doszło do uszczuplenia należności publicznoprawnej należy do sądu karnego rozstrzygającego w przedmiocie odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe. Wynika to z zasady samodzielności jurysdykcyjnej tego sądu przewidzianej w art. 8 § 1 k.p.k., mającej odpowiednie zastosowanie w postępowaniu karnoskarbowym (art. 113 § 1 k.k.s.).

Skoro sąd karny samodzielnie rozstrzyga zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu, to wskazana wyżej zasada dotyczy zarówno dokonywania ustaleń faktycznych, jak i wyboru obowiązującej normy prawnej oraz jej subsumpcji do stwierdzonych faktów, a w konsekwencji także – ustalenia wiążących konsekwencji prawnych danego faktu. Samodzielność sądu karnego nie ma wprawdzie charakteru absolutnego, bowiem zgodnie z art. 8 § 2 k.p.k. prawomocne rozstrzygnięcia sądu kształtujące prawo lub stosunek prawny są dla sądu karnego wiążące, rzecz wszelako w tym, że takiego konstytutywnego charakteru nie można nadawać decyzjom organów podatkowych. Zobowiązania podatkowe dotyczące podatku od osób fizycznych, podatku od towarów i usług czy podatku akcyzowego (jak w niniejszej sprawie) powstają z mocy prawa i są związane z określonymi zdarzeniami faktycznymi. W konsekwencji decyzje administracyjne w tych wypadkach mają charakter deklaratoryjny, ustalony na podstawie przepisów podatkowych (zob. M. Kurowski (w:) D. Świecki (red.): Kodeks postępowania karnego. Komentarz, Warszawa 2017, tom I, s. 73). Sąd karny jest w związku z tym legitymowany do tego, aby samodzielnie badać kwestię istnienia zobowiązania podatkowego oraz wysokość podatku określonego decyzją

organów administracyjnych (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 29 października 2015 r., IV KK 187/15). Podobny pogląd prezentował Sąd Najwyższy, jeszcze na tle poprzednio obowiązującego stanu prawnego w zakresie należności celnych, stwierdzając, że „brak decyzji organu celnego o wymiarze należności celnej nie stanowi przeszkody do wszczęcia – przed upływem terminu określonego w art. 83 ust. 1 Prawa celnego – i przeprowadzenia postępowania karnego o przestępstwo przewidziane w art. 80 § 1 u.k.s. ani o inne przestępstwo polegające na narażeniu Skarbu Państwa na uszczuplenie należności celnej. Ustalenie, jaka jest kwota cła narażonego na uszczuplenie, należy wówczas do organu prowadzącego postępowanie karne” (uchwała z dnia 26 czerwca 1997 r., I KZP 12/97, OSNKW 1997, z. 9-10, poz.75).

Tak też było w niniejszej sprawie, a tym samym określenie przez Sąd pierwszej instancji wysokości uszczuplonego przez skazanego podatku akcyzowego i zaakceptowanie tego przez Sąd odwoławczy było postąpieniem prawidłowym. Błędne jest przy tym twierdzenie autora kasacji, że odnośnie oskarżonego S. K. nie zostały w ogóle wydane stosowne decyzje co do wysokości należności, a jedynie szacunkowe wyliczenie przez Urząd Kontroli Skarbowej w O. kwot podatku akcyzowego za 2003 r. (k. 23918-23933) oraz za 2004 r. (k. 19733-19735). Skarżący przeoczył bowiem, że w aktach sprawy znajduje się pismo Dyrektora Izby Celnej w Ł. z dnia 28 sierpnia 2013 r. (k. 32462-32463) – stanowiące załącznik do pisma Urzędu Kontroli Skarbowej w O. z dnia 11 października 2013 r. (k. 32459), w którym wskazano na przedawnienie zobowiązań podatkowych S. K. w zakresie podatku akcyzowego za okres od września do listopada 2003 r. w łącznej kwocie 625.114,00 zł – z którego treści wynikają konkretne kwoty podatku akcyzowego należnego od wymienionego wyżej skazanego oraz daty i nr decyzji należności te określające.

To, że kwoty wymienione w tych decyzjach są większe od kwot – uszczuplonego przez S. K. podatku akcyzowego – przypisanych ostatecznie w wyroku Sąd Okręgowego w O., wynika właśnie z zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego przewidzianej w art. 8 § 1 k.p.k., której zaprzeczeniem byłoby uzależnienie rozstrzygnięcia w przedmiocie określonym w art. 41 § 2 k.k.s.

od wcześniejszego wydania przez organ podatkowy decyzji wymiarowej ustalającej należność publicznoprawną nałożoną na podmiot zobowiązany.

Nie można też zgodzić się z Rzecznikiem Praw Obywatelskich, co do wykładni pojęcia „wymagalna”. Dokonując interpretacji art. 41 § 2 k.k.s., zresztą bardzo skrótowej i w gruncie rzeczy odwołującej się wyłącznie do powołanych we wstępnej części niniejszego uzasadnienia poglądów wyrażonych w wybranym piśmiennictwie i orzecznictwie, niesłusznie utożsamiono pojęcie „wymagalność”, która odnosi się do należności publicznoprawnej (roszczenia wierzyciela daninowego o jej zapłatę) z „wykonalnością”, która z kolei odnosi się do decyzji podatkowej.

Należność (każda, nie tylko publiczno- ale również prywatnoprawna) jest wymagalna, jeżeli może być skutecznie dochodzona za pomocą dostępnych środków prawnych. Takim środkiem w odniesieniu do należności prywatnoprawnej jest wystąpienie z pozwem w celu uzyskania wyroku zasądzającego roszczenie, w odniesieniu zaś do podatku – wszczęcie postępowania podatkowego w celu wydania decyzji ustalającej lub określającej zobowiązanie podatkowe. Kwestia wykonalności wyroku czy decyzji to natomiast zupełnie inna sprawa. Jest ona związana z możliwością wdrożenia postępowania egzekucyjnego, a nie z wymagalnością roszczenia o zapłatę podatku lub innej należności. Należność może być zatem wymagalna, mimo że orzeczenie, które jej dotyczy, nie będzie miało jeszcze cechy wykonalności (zob. powołana już wyżej Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 stycznia 2012 r., L. Wilk, *op. cit.*)

Co więcej, nie można zapominać i o tym, że istnieją dwa różne sposoby powstania zobowiązań podatkowych. Zobowiązania takie powstają nie tylko w drodze wydania i doręczenia decyzji wymiarowej, ale również *ex lege* (z mocy prawa), tj. z chwilą zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, a więc tak jak to miało miejsce w odniesieniu do podatku akcyzowego należnego od S. K. . W tym drugim przypadku „nadejście terminu wykonania zobowiązania podatkowego powoduje, że staje się ono wymagalne, a konsekwencją tego jest prawo wierzyciela do żądania zaspokojenia oraz obowiązek dłużnika spełnienia tego świadczenia” (zob. np. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 54). Podatnik, aby

wykonać w terminie zobowiązanie podatkowe (powstające *ex lege*, a nie z chwilą wydania decyzji wymiarowej), powinien najpóźniej w dniu ustawowo oznaczonym jako termin płatności, dokonać zapłaty podatku. Jeśli tego nie uczyni lub zapłaci podatek w wysokości niższej od należnej, to w świetle art. 51 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz. U. 2020.1325 ze zm.) powstaje zaległość podatkowa, zaś w świetle art. 53 § 27 k.k.s. - uszczuplenie należności publicznoprawnej (kwota, której nie zadeklarowano albo nie uiszczono, a po stronie Skarbu Państwa - uszczerbek finansowy).

Prawnopodatkowe pojęcie „zaległość podatkowa” jest wprawdzie szersze od karnego skarbowego pojęcia „uszczuplenia należności publicznoprawnej” w tym sensie, że „zaległość” może, lecz nie musi być rezultatem przestępstwa czy wykroczenia skarbowego, natomiast „uszczuplenie” wiąże się tylko z przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym. Oba pojęcia łączy wszelako cecha „wymagalności”, której nie należy utożsamiać z „wykonalnością”, gdyż ta ostatnia odnosi się do określonego etapu dochodzenia wymagalnej należności. Z chwilą, gdy podatek niezapłacony w terminie staje się w myśl art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej zaległością podatkową, zaś w myśl art. 53 § 27 k.k.s. – uszczupleniem należności publicznoprawnej, można go skutecznie dochodzić, zatem jest wymagalny.

Możliwe jest, rzecz jasna, że uszczuplona należność publicznoprawna, która w momencie powstania uszczuplenia była niewątpliwie wymagalna, utraci cechę wymagalności. Nastąpi to, gdy w okresie pomiędzy popełnieniem czynu zabronionego skutkującego uszczupleniem podatku a rozstrzygnięciem sprawy karnej skarbowej o ten czyn zobowiązanie podatkowe z tytułu uszczuplonego podatku wygaśnie (zob. art. 59 § 1 lub 2 Ordynacji podatkowej).

Będzie to w szczególności miało miejsce w wypadku umorzenia zaległości podatkowej lub jej przedawnienia. Biorąc jednak pod uwagę wyjątkowy charakter umorzeń zaległości podatkowych (czy też rozkładania ich na raty), można przyjąć, że w zdecydowanej większości przypadków należność publicznoprawna uszczuplona będzie zarazem wymagalna (o ile, rzecz jasna, nie nastąpiło przedawnienie tej należności, skutkujące w myśl art. 44 § 2 i art. 51 § 1 k.k.s. przedawnieniem także karalności czynu zabronionego).

Nie może to wszelako zmienić tej oczywistej konkluzji, że utożsamianie „wymagalności” należności publicznoprawnej, o której mowa w art. 41 § 2 k.k.s., z „wykonalnością” podatkowej decyzji wymiarowej nie znajduje uzasadnienia.

W tym stanie rzeczy, uwzględniając jednoznaczne ustalenie przez Sąd Okręgowy w O. co do uszczuplenia czynem skazanego należności publicznoprawnej związanej z należnym podatkiem akcyzowym oraz wysokości tej należności wynikającej z wydawanych w tym przedmiocie decyzji organów skarbowych, przy określaniu której uwzględniono również okoliczności skutkujące jej pomniejszeniem wynikającym m.in. z częściowego ich przedawnienia, o naruszeniu przez ten Sąd wskazanego w kasacji przepisu prawa materialnego nie może być mowy. Uszczuplony przez S. K. podatek akcyzowy w kwocie 766.031 zł był w czasie orzekania przez Sądy pierwszej i drugiej instancji wymagalny. W rezultacie, również po stronie Sądu Apelacyjnego nie mógł powstać obowiązek zmiany zaskarżonego na korzyść ówczesnego oskarżonego orzeczenia sądu *meriti* w oparciu o przepis art. 440 k.p.k., a więc poza granicami wniesionej przez jego obrońcę apelacji i podniesionymi w niej zarzutami.

Uwzględniając całokształt poczynionych przez Sąd Najwyższy rozważań, kasację wniesioną przez Rzecznika Praw Obywatelskich oddalono, obciążając Skarb Państwa (art. 638 k.p.k.) kosztami postępowania kasacyjnego.