



Sygn. akt V KK 515/21

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 31 stycznia 2022 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Tomasz Artymiuk (przewodniczący)

SSN Dariusz Kala (sprawozdawca)

SSN Waldemar Płóciennik

Protokolant Katarzyna Wępa

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Roberta Tarsalewskiego,
w sprawie **M. F. i J. F.**

skazanych z art. 56 § 1 k.k.s. i in.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 31 stycznia 2022 r.,

kasacji wniesionej przez obrońcę skazanych

od wyroku Sądu Okręgowego w W.

z dnia 8 lutego 2021 r., sygn. akt IV Ka [...]

zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w W.

z dnia 16 grudnia 2019 r., sygn. akt VII K [...],

- 1. uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi Okręgowemu w W. do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym;**
- 2. zwraca oskarżonym uiszczone opłaty od kasacji w kwotach po 450 (czterysta pięćdziesiąt) zł każda.**

UZASADNIENIE

M.F. została oskarżona o to, że:

- I. w okresie od dnia 25 lutego 2009 r. do dnia 25 stycznia 2014 r. we Wrocławiu, w czynie ciągłym, to jest krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru oraz z wykorzystaniem takiej samej sposobności czyniąc sobie z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadziła do uszczuplenia należności publicznoprawnych Skarbu Państwa wielkiej wartości, w łącznej kwocie 7.358.593 zł (siedem milionów trzysta pięćdziesiąt osiem tysięcy pięćset dziewięćdziesiąt trzy złote) w ten sposób, że uchylała się od opodatkowania nie ujawniając Naczelnikowi [...] Urzędu Skarbowego w W. przedmiotu i podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług za okres: od stycznia 2009 r. do lutego 2013 r. i od czerwca 2013 r. do grudnia 2013 r. oraz nie złożyła deklaracji w tym podatku za wskazane okresy, tj. o czyn z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. i art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s.;
- II. w dniu 27 kwietnia 2010 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z J. F., czyniąc sobie i J.F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadziła do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa w kwocie 613.776 zł (sześćset trzynaście tysięcy siedemset siedemdziesiąt sześć złotych) w ten sposób, że podała nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 r. złożonej wspólnie przez małżonków M. i J. F. Naczelnikowi [...] Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez M.F. działalności gospodarczej, tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s.;
- III. w dniu 28 kwietnia 2011 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z J.F. czyniąc sobie i J.F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadziła do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa dużej wartości w kwocie 788.950 zł (siedemset osiemdziesiąt osiem tysięcy dziewięćset pięćdziesiąt złotych) w ten sposób, że podała nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2010 r. złożonej wspólnie przez małżonków M. i J. F. Naczelnikowi [...] Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez M.F. działalności gospodarczej, tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2 k.k.s.;

IV. w dniu 24 kwietnia 2012 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z J.F. czyniąc sobie i J.F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadziła do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa wielkiej wartości w kwocie 3.764.315 zł (trzy miliony siedemset sześćdziesiąt cztery tysiące trzysta piętnaście złotych) w ten sposób, że podała nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2011 r. złożonej wspólnie przez małżonków M. i J. F. Naczelnikowi [...] Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez J. F. i M.F. działalności gospodarczych, o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. oraz art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s.;

V. w dniu 29 kwietnia 2013 r. w W., wspólnie i w porozumieniu z J.F. czyniąc sobie i J.F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadziła do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa wielkiej wartości w kwocie 3.988.884 zł (trzy miliony dziewięćset osiemdziesiąt osiem tysięcy osiemset osiemdziesiąt cztery złote) w ten sposób, że podała nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013 r. złożonej wspólnie przez małżonków M. i J. F. Naczelnikowi [...] Urzędu Skarbowego w W. nie wykazującej przychodów z prowadzonej przez J. F. i M.F. działalności gospodarczych, tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. oraz art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s.

VI. w dniu 29 kwietnia 2014 r., w W., czyniąc sobie z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadziła do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa dużej wartości w kwocie 988.495 zł (dziewięćset osiemdziesiąt osiem tysięcy czterysta dziewięćdziesiąt pięć złotych) w ten sposób, że podała nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013 r. Naczelnikowi [...] Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej, tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2 k.k.s.

J.F. został oskarżony o to, że:

VII. w ustawowym terminie do dnia 25 kwietnia 2012 roku, w W., czyniąc sobie z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu, doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa w kwocie 54.050 zł

(pięćdziesiąt cztery tysiące pięćdziesiąt złotych) w ten sposób, że uchylił się od opodatkowania nie ujawniając Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w W. przedmiotu i podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług za marzec 2012 r. tym samym popełniając dwa lub więcej przestępstw skarbowych, zanim zapadł pierwszy wyrok chociażby nieprawomocny, co do któregośkolwiek z nich, a każdy z tych czynów wyczerpywał znamiona przestępstwa skarbowego określonego w tym samym przepisie, w odstępach czasu, które nie były długie, tj. o czyn z art. 54 § 2 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 2 i 3 k.k.s.

VIII. w ustawowym terminie do dnia 25 listopada 2012 roku, w W., czyniąc sobie z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu, doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnych Skarbu Państwa w kwocie 11.500 zł (jedenaście tysięcy pięćset złotych) w ten sposób, że uchylał się od opodatkowania nie ujawniając Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w W. przedmiotu i podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług za październik 2012 r. tym samym popełniając dwa lub więcej przestępstw skarbowych, zanim zapadł pierwszy wyrok chociażby nieprawomocny, co do któregośkolwiek z nich, a każdy z tych czynów wyczerpywał znamiona przestępstwa skarbowego określonego w tym samym przepisie, w odstępach czasu, które nie były długie tj. o czyn z art. 54 § 2 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 2 i 3 k.k.s.

IX. w dniu 27 kwietnia 2010 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z M. F. czyniąc sobie i M. F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa w kwocie 613.776 zł (sześćset trzynaście tysięcy siedemset siedemdziesiąt sześć złotych) w ten sposób, że podał nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 r. dotyczącej wspólnego rozliczenia małżonków M. i J. F. złożonej Naczelnikowi [...] Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez M.F. działalności gospodarczej, tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s.

X. w dniu 28 kwietnia 2011 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z M. F. czyniąc sobie i M. F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa dużej

wartości w kwocie 788.950 zł (siedemset osiemdziesiąt osiem tysięcy dziewięćset pięćdziesiąt złotych) w ten sposób, że podał nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2010 r. dotyczącej wspólnego rozliczenia małżonków M. i J. F. złożonej Naczelnikowi [...] Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez M.F. działalności gospodarczej, tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2 k.k.s.

XI. w dniu 24 kwietnia 2012 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z M. F. czyniąc sobie i M.F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa wielkiej wartości w kwocie 3.764.315 zł (trzy miliony siedemset sześćdziesiąt cztery tysiące trzysta piętnaście złotych) w ten sposób, że podał nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2011 r. dotyczącej wspólnego rozliczenia małżonków M. i J. F. złożonej Naczelnikowi [...] Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez M.F. działalności gospodarczej, tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. oraz art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s.

XII. w dniu 29 kwietnia 2013 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z M. F. czyniąc sobie i M. F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa wielkiej wartości w kwocie 3.988.884 zł (trzy miliony dziewięćset osiemdziesiąt osiem tysięcy osiemset osiemdziesiąt cztery złotych) w ten sposób, że podał nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT- 36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013 r. dotyczącej wspólnego rozliczenia małżonków M. i J. F. złożonej Naczelnikowi [...] Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez J. F. i M.F. działalności gospodarczych, tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. oraz art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 16 grudnia 2019 r., sygn. akt VII K [...], Sąd Rejonowy w W.:

1. uznał oskarżoną M.F. za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt. I części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z art. 54 § 1 k.k.s. w związku z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 i art. 38 § 2

- pkt 1 k.k.s. i za to na podstawie art. 54 § 1 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 2 i art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. wymierzył jej karę 4 (czterech) lat pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 600 (sześciuset) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;
2. uznał oskarżoną M.F. za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt. II części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. wymierzył jej karę 1 (jednego) roku pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 200 (dwustu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;
 3. uznał oskarżoną M.F. za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt. III części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s. wymierzył jej karę 1 (jednego) roku pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 200 (dwustu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;
 4. uznał oskarżoną M.F. za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt. IV części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. oraz 38 § 2 pkt 1 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 2 i art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. wymierzył jej karę 1 (jednego) roku pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 400 (czterystu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;
 5. uznał oskarżoną M.F. za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt. V części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. oraz art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 2 i art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. wymierzył jej karę 1 (jednego) roku pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 400

(czterystu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

6. uznał oskarżoną M.F. za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt. VI części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2 k.k.s. wymierzył jej karę 1 (jednego) roku i 6 (sześciu) miesięcy pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 300 (trzystu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;
7. na podstawie art. 39 § 1 k.k.s. połączył oskarżonej M.F. orzeczone wobec niej kary jednostkowe pozbawienia wolności i kary grzywny i wymierzył wobec niej karę łączną 6 (sześciu) lat pozbawienia wolności oraz karę łączną grzywny w wymiarze 1000 (jednego tysiąca) stawek dziennych przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;
8. uznał oskarżonego J. F. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w VII części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 2 i 3 k.k.s. i za to na podstawie art. 54 § 2 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 2 i 3 k.k.s. wymierzył mu karę grzywny w wymiarze 100 (stu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;
9. uznał oskarżonego J. F. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w VIII części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 2 i 3 k.k.s. i za to na podstawie art. 54 § 2 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 2 i 3 k.k.s. wymierzył mu karę grzywny w wymiarze 50 (pięćdziesięciu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;
10. uznał oskarżonego J. F. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w pkt. IX części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. wymierzył mu karę 3 (trzech) lat pozbawienia wolności oraz karę grzywny w

wymiarze 200 (dwustu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

11. uznał oskarżonego J.F. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w pkt. X części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2 k.k.s. wymierzył mu karę 3 (trzech) lat pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 200 (dwustu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;
12. uznał oskarżonego J. F. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w pkt. XI części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. oraz art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. i art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. wymierzył mu karę 3 (trzech) lat pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 500 (pięciuset) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;
13. uznał oskarżonego J. F. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w pkt. XII części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 9 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. oraz art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w związku z art. 37 § 1 pkt 2 i art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. wymierzył mu karę 3 (trzech) lat pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 500 (pięciuset) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;
14. na podstawie art. 39 § 1 k.k.s. połączył oskarżonemu J.F. orzeczone wobec niego kary jednostkowe pozbawienia wolności oraz kary grzywny i wymierzył mu karę łączną 4 (czterech) lat pozbawienia wolności oraz karę łączną grzywny w wymiarze 1000 (jednego) tysiąca stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych

Wyrok zawiera również rozstrzygnięcie w przedmiocie kosztów procesu.

Od powyższego wyroku apelację wywiodła obrońca oskarżonych, która zaskarżyła wyrok w całości, podnosząc m.in. zarzut bazujący na tezie o zaistnieniu w przedmiotowym postępowaniu bezwzględnej przyczyny odwoławczej art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 44 § 2 k.k.s. oraz art. 70 § 1 i § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej, poprzez wydanie merytorycznego orzeczenia w sprawie, pomimo iż nastąpiło przedawnienie karalności czynu, albowiem najpóźniej z końcem roku 2018 r. nastąpiło przedawnienie należności publicznoprawnej objętej niniejszym postępowaniem z uwagi na upływ 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku oraz z uwagi na brak skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia, albowiem organ podatkowy zaniechał dopełnienia obowiązku wynikającego z art. 70c ordynacji podatkowej, tj. zawiadomienia pełnomocnika oskarżonych na etapie prowadzonego postępowania kontrolnego o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oskarżonych na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Ponadto skarżąca podniosła zarzuty obraży art. 173 § 1 oraz 2 pkt 1 k.k.s., art. 176 § 1 k.k.s., art. 2, art. 4, art. 7, art. 9, art. 366 § 1 oraz art. 410 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., art. 8 § 1 oraz art. 424 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., art. 410 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., art. 54 k.k.s., art. 56 k.k.s., art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., a nadto zarzut rażącej niewspółmierności kary.

Podnosząc powyższe zarzuty skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

Wyrokiem z dnia 8 lutego 2021 r., sygn. akt IV Ka [...], Sąd Okręgowy w W.:

I. zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że:

a) orzeczoną wobec oskarżonej M. F. w pkt VII części dyspozytywnej karę łączną pozbawienia wolności obniżył do 4 (czterech) lat i 1 (jednego) miesiąca,

b) orzeczoną wobec oskarżonego J. F. w pkt XIV części dyspozytywnej karę łączną pozbawienia wolności obniżył do 3 (trzech) lat i 1 (jednego) miesiąca;

II. w pozostałej części zaskarżony wyrok utrzymał w mocy;

III. zwolnił oskarżonych od ponoszenia kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze.

Od powyższego wyroku kasację wywiódł obrońca oskarżonych, który zaskarżył wyrok w całości, zarzucając mu rażące naruszenie przepisów prawa mogące mieć istotny wpływ na jego treść, a mianowicie obrazę przepisu art. 457 § 3 k.p.k. w zw. z art. 433 § 2 k.p.k. i w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., polegające na braku rzeczywistego odniesienia się do zarzutu odwoławczego apelacji poświęconego upływowi terminu przedawnienia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynami przypisanymi skazanym, które polegały na wystąpieniu takiego skutku, co powodowało wydanie zaskarżonego wyroku pomimo upływu tego terminu co do obojga skazanych, a zatem pomimo treści art. 44 § 2 k.k.s., czyli w warunkach bezwzględnego powodu odwoławczego z art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

W konkluzji kasacji skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz poprzedzającego go wyroku Sądu Rejonowego w W. i następcze umorzenie postępowania co do M. F. i J.F.

W odpowiedziach na kasację oskarżyciele wnieśli o jej oddalenie jako oczywiście bezzasadnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja okazała się zasadna.

Skarżący ma bowiem rację wskazując, że sąd odwoławczy w istocie nie rozpoznał zarzutu podniesionego w punkcie pierwszym apelacji obrońcy oskarżonych, a opartego na tezie o wydaniu wyroku skazującego wbrew przeszkodzie procesowej w postaci przedawnienia.

Analizując ów zarzut, organ *ad quem* stwierdził jedynie (poza przywołaniem ogólnych reguł dotyczących obliczania terminów przedawnienia przestępstw skarbowych oraz zobowiązań podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług) - odnosząc się do instytucji uregulowanej w art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa - że „o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia podatnicy zostali skutecznie zawiadomieni w trybie art. 150 ordynacji podatkowej”. Rzecz jednak w tym, że istotą zarzutu apelacyjnego nie była kwestia skuteczności doręczenia owego zawiadomienia oskarżonym jako podatnikom przez tzw. awizo. Istota ta sprowadzała się do tego, czy o wszczęciu postępowania karnego skarbowego,

organy podatkowe winny były zawiadomić (w trybie art. 70c ordynacji podatkowej), pełnomocnika oskarżonych, a jeśli tak, czy to uczyniły. Temu problemowi sąd odwoławczy nie poświęcił zaś żadnej refleksji. Świadczy o tym nie tylko okoliczność, że organ *ad quem* nie zawarł jakichkolwiek uwag w tym przedmiocie w pisemnych motywach swojego orzeczenia, ale nadto fakt, że zaniechał wglądu w akta postępowań podatkowych i kontrolnych, w celu jednoznacznego ustalenia kwestii reprezentacji oskarżonych w tych postępowaniach oraz skuteczności doręczenia zawiadomienia, o którym mowa w art. 70c ordynacji podatkowej, zarówno samym oskarżonym, jak i ewentualnie ich pełnomocnikom. Materiał dowodowy zawarty w aktach niniejszej sprawy, zawierający jedynie określone, wybrane przez strony kopie dokumentów z tych postępowań, nie był wystarczający do poczynienia stanowczych ustaleń w tym przedmiocie. Co więcej, i tego materiału, sąd odwoławczy nie poddał wnikliwej ocenie.

Rozwijając ten wątek zauważyć należy, że poświadczone za zgodność z oryginałem kopie zawiadomień kierowanych do oskarżonych przez organy podatkowe w trybie art. 70c ordynacji podatkowej oraz kopie zwrotnych potwierdzeń ich odbioru przedłożone (jak się można jedynie domyślać na podstawie dat sporządzenia tychże kopii - zapisy w protokole rozprawy odwoławczej są bowiem nader ogólnikowe: „przedkłada dokumenty dot. oskarżonych”) w toku rozprawy apelacyjnej, nie tylko nie zostały wszyte do akt sprawy, ale co najistotniejsze, nie zostały dogłębnie przeanalizowane. O materiale tym sąd odwoławczy nawet nie wspomniał w uzasadnieniu swojego orzeczenia, a bez wątpienia powinien, mając na uwadze istotę podniesionego w apelacji zarzutu przedawnienia. W powyższym kontekście podkreślenia wymaga, że z kopii zawiadomienia z dnia 14 listopada 2014 r. (PP/4400- [...]) adresowanego do M. F. wynikało, że zamiarem Naczelnika Urzędu Skarbowego w W. było doręczenie tegoż pisma również pełnomocnikowi oskarżonej, tj. adwokatowi J. F. Oskarżyciel nie przedłożył jednak kopii zwrotnego potwierdzenia odbioru przez pełnomocnika tego zawiadomienia.

W kontekście powyższych uwag przypomnieć trzeba, że zgodnie z dominującym poglądem, wyrażonym w uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 18 marca 2019 r., sygn. akt I FPS 3/18, *dla skuteczności zrealizowania obowiązku*

wynikającego z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm. dalej: Ordynacja podatkowa) zawiadomienie, o którym mowa w tym przepisie należy doręczyć pełnomocnikowi, który został ustanowiony w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym, nawet jeżeli zawiadomienia tego dokonuje organ podatkowy, przed którym nie toczy się żadne postępowanie z udziałem pełnomocnika strony. Naruszenie powyższego obowiązku winno być traktowane jako brak ziszczenia się materialnoprawnego skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Zarówno ten pogląd, jak i obszerną argumentację stojącą u jego podstaw, należało poddać pogłębionej analizie, osadzonej w szczegółowo ustalonych, relewantnych z tej perspektywy, realiach przedmiotowej sprawy. Takich ustaleń i rozważań nie poczynił jednak, ani sąd pierwszej ani drugiej instancji. Uchybienie to należy uznać za szczególnie rażące, mając na uwadze nie tylko treść zarzutu apelacyjnego, ale i fakt, że przeszkodę procesową przedawnienia sąd zobligowany jest badać z urzędu. Tym samym, nawet sytuacja, w której oskarżony nie kwestionuje – kluczowej z tej perspektywy – prawidłowości doręczenia mu zawiadomienia z art. 70c ordynacji podatkowej, nie zwalnia organu procesowego ze zbadania tej kwestii.

Zwrócenie uwagi na tę okoliczność było konieczne także z tego powodu, że z przedłożonych przez oskarżonych, w toku postępowania kasacyjnego, kopii postanowień Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 29 grudnia 2021 r., [...] wynika, że organ ten powziął wątpliwości, co do prawidłowości powiadomienia oskarżonych o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych (w tym m.in. z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 oraz podatku od towarów i usług za okres od stycznia 2009 r. do grudnia 2012 r. oraz za okres styczeń – luty 2013 r. i czerwiec – grudzień 2013 r.) z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego. Wątpliwości te dotyczyły zarówno prawidłowości adresu, pod który wysłano oskarżonym ww. zawiadomienia, jak i kwestii skuteczności powiadomienia pełnomocnika oskarżonych o wszczęciu postępowania karnego skarbowego.

Okoliczność, że przeszkodę procesową przedawnienia bada się z urzędu, powinna również skłonić oba orzekające w sprawie sądy, w tym zwłaszcza sąd odwoławczy, który wprost musiał „zmierzyć się” z postawionym w apelacji zarzutem

przedawnienia, do wnikliwego przeanalizowania, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego w niniejszej sprawie wywołało skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, termin 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. W doktrynie już od dawna wskazuje się, że „funkcją przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej jest danie organowi podatkowemu (kontroli skarbowej) dodatkowego czasu, albowiem możliwe są do pozyskania w trybie czynności wykonywanych w postępowaniu karnoskarbowym takie dowody, które będą konieczne do wykorzystania w postępowaniu podatkowym (kontrolnym), gdyż wpłyną one na wynik sprawy podatkowej. Wyłącznie takiemu celowi służy instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – temu mianowicie, że istnieje prawdopodobieństwo, iż organ podatkowy (kontroli skarbowej) uzyska jakiś jeszcze materiał dowodowy, którego nie udało mu się wcześniej zgromadzić i który przyczyni się do prawidłowego wyjaśnienia podatkowego stanu faktycznego oraz wskazania jego właściwej kwalifikacji podatkowoprawnej. Zawieszenie podatkowego biegu terminu przedawnienia ma sens o tyle, że można z innego postępowania uzyskać informacje wpływające na sprawę podatkową. Żadne inne *ratio legis* nie stoi u podstaw konstrukcji z art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Jeśli tedy finansowy organ postępowania przygotowawczego wszczyna postępowanie karnoskarbowe tylko po to, aby spowodować zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (często zaś niedługo po tym zawiesza swoje postępowanie na podstawie art. 114a k.k.s.), to prawidłowa wykładnia art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej, oparta na założonej dla tej instytucji funkcji, nie pozwala uznać, iż doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wpływ, co jasne, należy zawsze badać *in concreto*” (G. Łabuda [w:] P. Kardas i in., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, Warszawa 2017, komentarz do art. 44, teza 9). Podobne stanowisko wyraził Naczelny Sąd Administracyjny, który w uchwale składu 7 sędziów z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, stwierdził m.in., że:

„w przypadku pogłębionej oceny stosowania art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej sąd administracyjny badałby tylko czy nie doszło do instrumentalnego zastosowania prawa z punktu widzenia nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie oceniałby wprost ani czasu, ani zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego z punktu widzenia sprawy karnej skarbowej. Opowiedzenie się za odmiennym poglądem, braku kognicji sądu administracyjnego w tym zakresie i przyjęcie, że skutek w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia wystąpi w każdej sytuacji wydania postanowienia na podstawie art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., nawet przy ewidentnym braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, czyniłoby iluzoryczną gwarancyjną funkcję instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych [...]. Jeśli w praktyce orzeczniczej organów podatkowych zarysowuje się niepokojąca tendencja do instrumentalnego stosowania przepisów, wbrew celowi dla którego zostały wprowadzone przez prawodawcę, niwecząca przy tym ich istotę, zakotwiczoną w zasadach prawa wynikających z ustawy zasadniczej, wówczas konieczna jest korekta dotychczasowego spojrzenia na sposób kontroli tego zjawiska i opowiedzenia się za tą linią orzecznictwa, w której w szerszym zakresie realizowane są wartości konstytucyjne”.

W przedmiotowej sprawie przeprowadzenie analiz z powyższej perspektywy jawiło się jako konieczne, a to z uwagi na fakt, że postanowienie o wszczęciu śledztwa zostało wydane w dniu 30 października 2014 r., a śledztwo zostało zawieszone na mocy postanowienia z dnia 28 kwietnia 2015 r. (zatwierdzonego przez prokuratora w dniu 21 maja 2015 r.). Powodem zawieszenia śledztwa był fakt, że do czasu sporządzenia postanowienia w tym przedmiocie nie zostały wydane decyzje administracyjne określające wysokość zobowiązań podatkowych. Akta sprawy nie pozostawiają przy tym wątpliwości, że w powyższym okresie (tj. od momentu wszczęcia śledztwa do dnia 21 maja 2015 r.) nie podejmowano żadnych czynności dowodowych. Ograniczano się jedynie do występowania do organów podatkowych o udzielenie informacji na temat przewidywanego terminu wydania ostatecznych decyzji podatkowych i dwukrotnego

wydania postanowienia o przedłużeniu śledztwa. Postępowanie przygotowawcze zostało podjęte w dniu 8 marca 2017 r. w związku z ustaleniem, że postępowania podatkowe w zakresie podatku dochodowego zostały zakończone. Powyższym kwestiom organ odwoławczy nie poświęcił żadnej refleksji.

W tym stanie rzeczy należało stwierdzić, że autor kasacji skutecznie wykazał zaktualizowanie się w przedmiotowym postępowaniu podstawy kasacyjnej z art. 523 § 1 k.p.k., co musiało skutkować uchyleniem zaskarżonego wyroku i przekazaniem sprawy Sądowi Okręgowemu w W. do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

Dokonując kolejny raz kontroli instancyjnej sąd odwoławczy, kierując się wskazaniem Sądu Najwyższego, wnikliwie zbada kwestię zaistnienia w rzeczonym postępowaniu przeszkody procesowej w postaci przedawnienia, ustalając wszystkie okoliczności niezbędne do pełnej oceny, czy doszło do zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych, których dotyczą stawiane oskarżonym zarzuty, na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c ordynacji podatkowej. Dopiero po przeprowadzeniu tych czynności organ *ad quem* wyda orzeczenie realizujące standardy sprawiedliwości materialnej i proceduralnej, które – jeśli zaktualizuje się taka potrzeba – uzasadni w sposób respektujący wszelkie wymagania kodeksowe.

O zwrocie opłat od kasacji rozstrzygnięto na podstawie art. 527 § 4 k.p.k.

Mając powyższe na uwadze, Sąd Najwyższy orzekł jak w części dyspozytywnej wyroku.