

POSTANOWIENIE

Dnia 16 stycznia 2020 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jarosław Matras (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Piotr Mirek

SSN Barbara Skoczowska

Protokolant Agnieszka Murzynowska

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Małgorzaty Kozłowskiej,
w sprawie **A. Z.**

skazanego z art. 56 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i w zw. z art. 38 § 2 pkt 1 kks
po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 16 stycznia 2020 r.,

kasacji, wniesionej przez obrońcę

od wyroku Sądu Okręgowego w P.

z dnia 5 kwietnia 2018 r., sygn. akt XVII Ka (...)

utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w L.

z dnia 12 września 2017r., sygn. akt II K (...),

I. kasację w odniesieniu do zarzutu w punkcie 1 oddala;

II. w zakresie pozostałych zarzutów kasację pozostawia bez rozpoznania;

**III. kosztami sądowymi postępowania kasacyjnego obciąża
skazanego.**

UZASADNIENIE

A. Z. został oskarżony o popełnienie czterech przestępstw skarbowych. Pierwsze z nich dotyczyło uszczuplenia w dniu 30 kwietnia 2008 r. podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2007 r. w kwocie 399.155 zł i kwalifikowane było z art. 56 § 1 k.k.s. Drugie kwalifikowane było z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. i obejmowało

działanie w okresie od 25 lipca 2007 r. do 25 stycznia 2008 r. w L., skutkujące uszczupleniem podatku od towaru i usług poczynszy od miesiąca czerwca 2007 r. aż do grudnia 2007 r. (określono wysokość uszczuplonego podatku w każdym z tych miesięcy), w łącznej wysokości 1.416.008 zł. Trzeci z zarzucanych mu czynów był zakwalifikowany z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i dotyczył uszczuplenia podatku akcyzowego od wewnątrzwspólnotowych nabyć w kwocie 248.442 zł w okresie od 4 czerwca 2007 r. do 21 grudnia 2007 r. Ostatni z nich polegał – według aktu oskarżenia – na uszczupleniu w okresie od 24 lipca 2007 r. do 25 stycznia 2008 r. podatku akcyzowego od sprzedaży samochodów od czerwca 2007 r. do grudnia 2007 r. na łączną kwotę 38.931 zł i kwalifikowany był z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 12 września 2017 r. w sprawie sygn. akt II K (...) Sąd Rejonowy w L. skazał oskarżonego za wszystkie te czyny przy przyjęciu opisów czynów i kwalifikacji z aktu oskarżenia, wymierzył za każdy z tych czynów stosowne kary, a jako karę łączną orzekł rok pozbawienia wolności oraz 1000 stawek dziennych grzywny przy ustaleniu wysokości jednej stawki na kwotę 100 zł wykonanie kary pozbawienia wolności warunkowo zawiesił na okres 3 lat oddał oskarżonego pod dozór kuratora oraz orzekł środek karny w postaci zakazu prowadzenia działalności gospodarczej oraz zajmowania stanowiska i wykonywania zawodu dotyczących handlu i obrotu samochodami na okres trzech lat, a także orzekł wobec niego obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnych w terminie 3 lat od uprawomocnienia się wyroku.

Wyrok ten został zaskarżony w całości apelacją obrońcy oskarżonego. W apelacji w pkt 1 wskazano na brak ustaleń i odniesień sądu I instancji do zarzutu przedawnienia, a w pozostałych zarzutach wskazano na naruszenie przepisów prawa procesowego, prawa materialnego a także błąd w ustaleniach faktycznych. W konkluzji apelacji zawarty był wniosek o „uchylenie wyroku i uniewinnienie oskarżonego”, ewentualnie zaś o przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. Po rozpoznaniu tej apelacji, Sąd Okręgowy w P. wyrokiem z dnia 5 kwietnia 2018 r. w sprawie sygn. akt XVII Ka (...), po sprostowaniu omyłki pisarskiej w zakresie podstawy obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, zaskarżony wyrok utrzymał w mocy.

Kasację od tego wyroku wniósł obrońca skazanego. Zaskarżając wyrok w całości zarzucił mu rażącą obrazę przepisów prawa, która mogła mieć istotny

wpływ na treść wyroku, a to „art. 44 § 2 k.k.s. poprzez jego nie wzięcie pod uwagę i przyjęcie, iż w niniejszej sprawie nie doszło do przedawnienia i tym samym uznanie zarzutu przedawnienia za całkowicie niezasadnego” (pkt 1), a ponadto zarzucił naruszenie przepisów art. 170 k.p.k. w zw. z art. 193 § 1 k.p.k. (pkt 2), art. 7 k.p.k. (pkt 3) a także opisany zarzut (pkt 4), który w ogóle nie wskazywał na naruszenie żadnego z przepisów prawa. W konkluzji kasacji skarżący domagał się uchylenia zaskarżonego wyroku oraz utrzymania nim w mocy wyroku sądu I instancji i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji.

W pisemnej odpowiedzi na kasację prokurator Prokuratury Rejonowej w L. wniósł o pozostawienie jej bez rozpoznania. W toku rozprawy kasacyjnej prokurator Prokuratury Krajowej wniósł o jej oddalenie jako oczywiście bezzasadnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja była dopuszczalna tylko w zakresie zarzutu zawartego w jej punkcie pierwszym, albowiem w istocie uchybienie to wskazywało na naruszenie przez sąd drugiej instancji przepisu 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. W zakresie pozostałych zarzutów kasacja była niedopuszczalna, skoro wykonanie kary pozbawienia wolności orzeczonej w tej sprawie warunkowo zawieszono (art. 523 § 2 k.p.k.). Z tego też powodu kasacja w zakresie tych zarzutów została w tej formule pozostawiona bez rozpoznania. Zarzut w pkt 1 jest chybiony, przy czym sporządzenie uzasadnienia postanowienia o oddaleniu kasacji stało się konieczne z tego powodu, że sąd odwoławczy odnosząc się w swoim uzasadnieniu do zarzutu przedawnienia opartego na treści art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. 2019, poz. 900 – dalej jako ordynacja podatkowa lub o.p.) nie rozpoznał w istocie tego zarzutu, a argumentacja zawarta w uzasadnieniu jest ogólnikowa, niejasna i nietłumacząca, dlatego zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego jest chybiony. Z treści uzasadnienia wyroku sądu drugiej instancji wynika jedynie, że w tej sprawie przy ustaleniu przedawnienia karalności czynów miała zastosowanie także norma z art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. W dalszej części sąd odwoławczy przywołał jednak tylko fragment uzasadnienia wyroku NSA z dnia 29 września 2017 r. w sprawie I GSK 2268/15, dotyczący warunku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, by w końcu stwierdzić,

że nie jest tak jak podnosi obrońca, iż skutek w postaci zawieszenia postępowania określony w art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej miał nastąpić w realiach niniejszej sprawy na skutek pisemnego zawiadomienia oskarżonego przez organy podatkowe o fakcie wszczęcia postępowania karnoskarbowego (str. 5 - 6). Dalej zaś znalazło się z kolei twierdzenie, że zarzutu przedawnienia obrońca nie podnosił w toku postępowania. Przysnać trzeba, że z wywodu, który został prawie w całości przedstawiony powyżej, w istocie nie wynika w sposób precyzyjny, czy sąd odwoławczy stwierdził, iż w tej sprawie doszło do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a jeśli nie, to dlaczego taki stan prawny nie miał miejsca. Wywód w tym zakresie jest ogólnikowy oraz niejasny i nie odwołuje się do okoliczności istotnych w tym zakresie, które zawarte są w aktach sprawy. Trzeba zatem skarżącemu udzielić odpowiedzi na ten zarzut, albowiem on sam również w uzasadnieniu kasacji nie spróbował nawet wykazać dlaczego twierdzi, iż doszło do przedawnienia karalności na podstawie art. 44 § 2 k.k.s.

Stosownie do treści art. 70 § 1 o. p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego w którym upłynął termin płatności podatku. Z kolei zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, albo doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 o.p.). Istotne jest także, że z mocy art. 21 § 3 o.p. organ podatkowy wydaje decyzję podatkową, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego, także wtedy, gdy wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo zobowiązania takiego w deklaracji nie wykazano. Odnosząc treść tych unormowań w realia tej sprawy stwierdzić trzeba, że do przedawnienia zobowiązania podatkowego w odniesieniu do podatku dochodowego za roku 2007 (czyn pierwszy) doszłoby z upływem 31 grudnia 2013 r., albowiem podatnik miał obowiązek złożyć stosowną deklarację do dnia 30 kwietnia 2008 r. (pięć lat liczone do 31 grudnia 2008 r.). Jeżeli zaś chodzi o czyn z pkt II i IV aktu oskarżenia (czyny dotyczyły odpowiednio - podatku VAT oraz akcyzowego), to zobowiązanie podatkowe w tych podatkach za miesiące od czerwca 2007 do grudnia 2007 r. rozpoczęło bieg przedawnienia zgodnie z treścią art. 70 § 1 o.p., a więc z dniem 31 grudnia 2007 r. Dla skutecznego

przedawnienia tych należności (za te miesiące) mogłoby zatem dojść gdyby do dnia 31 grudnia 2012 r. nie wydano decyzji stanowczej w zakresie ustalenia zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 o.p. - np. wyroki NSA: z dnia 22 kwietnia 2014 r., II FSK 2466/14; z dnia 6 maja 2015 r., II FSK 333/14; z dnia 21 lutego 2017 r., II FSK 38/15 i wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 grudnia 2019 r., I SA/Po 543/19 – co do decyzji stanowczej por. wywody w tych orzeczeniach). Identycznie kwestia ta wygląda w zakresie czynu z pkt III, zważywszy na czas składania deklaracji AKC-U. Tymczasem, w tej sprawie wszystkie decyzje organu – co do wszystkich należności z czynów I-IV – z przywołaniem podstawy z art. 21 § 1 i § 3 o.p., wydano w dniu 30 października 2012 r. (np. k. 8408 i dalej), zaś odpis tych decyzji podatnik (skazany) odebrał w dniu 31 października 2012 r. (k. 8407) i nie wniósł od żadnej z nich odwołania (por. k. 8518, 8519). Po tym jak stwierdzono, że te decyzje nie zostały zaskarżone, pismem z dnia 23 listopada 2012 r., materiały z postępowania podatkowego przekazano do wydziału postępowania przygotowawczego UKS w P. (k. 8539), co skutkowało tym, że 3 grudnia 2012 r. wszczęto śledztwo (k. 8770), zaś 31 stycznia 2013 r. ogłoszono podejrzanemu zarzuty (k. 8782). Istotne jest i to, że w aktach sprawy brak jest jakiegokolwiek dowodu poinformowania W.Z. co do wszczęcia postępowania karnoskarbowego (brak jest zwrotnego potwierdzenia odebrania pisma), zaś dowód co do wiedzy o wszczęciu tego postępowania, to dopiero fakt jego przesłuchania w charakterze podejrzanego w dniu 31 stycznia 2013 r. Podsumowując powyższe, w tej sprawie nie miał w ogóle zastosowania art. 70 § 1 o.p., albowiem decyzja stanowcza zapadła przed dniem 31 grudnia 2012 r. Nie miał również zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej.

Z tych powodów nie doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 44 § 2 k.k.s., zaś co do tego, iż nie doszło do przedawnienia karalności czynów z pkt I - IV na gruncie k.k.s. prawidłowo i obszernie wypowiedział się sąd odwoławczy w treści swojego uzasadnienia.