



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 4 marca 2025 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Wiesław Kozielowicz (przewodniczący)

SSN Anna Dziergawka (sprawozdawca)

SSN Adam Roch

Protokolant Patrycja Kotlarska

przy udziale Prokuratora Prokuratury Okręgowej Warszawa - Praga w Warszawie
delegowanego do Prokuratury Krajowej Jerzego Kopcia
w sprawie **M. P.** oskarżonego z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z
art. 56 § 1 k.k.s. i inne
po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie w dniu 4 marca 2025 r.,
kasacji wniesionej przez oskarżyciela publicznego na niekorzyść
od wyroku Sądu Okręgowego w Opolu z dnia 30 stycznia 2024 r., sygn. akt VII Ka
730/23, zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w Opolu z dnia 22 maja 2023 r.,
sygn. akt II K 200/21,

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

[J.J.]

Anna Dziergawka Wiesław Kozielowicz Adam Roch

UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy w Opolu wyrokiem z dnia 22 maja 2023 roku, w sprawie o sygn. akt II K 200/21:

1. uznał oskarżonego M. P. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu, popełnionego w okresie od stycznia 2009 r. do października 2012 r., to jest o przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 i 2 k.k.s., przy zast. art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s., z tą zmianą, iż uznał, że oskarżony działał w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, a łączna kwota podatku do zapłaty wskazana w pkt. 3 lit. b wyniosła 12.405,00 zł i za to, na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. przy zast. art. 7 § 2 k.k.s., art. 2 § 2 k.k.s., art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 38 § 1 pkt 3 k.k.s. wymierzył mu karę 2 (dwóch) lat pozbawienia wolności;
2. na podstawie art. 69 § 1 k.k. i art. 70 § 1 pkt 1 k.k. przy zast. art. 4 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. przy zast. art. 2 § 2 k.k.s. wykonanie orzeczonej kary pozbawienia wolności warunkowo zawiesił oskarżonemu na okres próby lat 3 (trzech);
3. na podstawie art. 624 § 1 k.p.k. i art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r. o opłatach w sprawach karnych w zw. z art. 113 k.k.s. oraz art. 21 pkt 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r. o opłatach w sprawach karnych zwolnił oskarżonego w całości od obowiązku zapłaty na rzecz Skarbu Państwa kosztów sądowych.

Apelacje od powyższego wyroku wnieśli prokurator i obrońca oskarżonego.

Sąd Okręgowy w Opolu wyrokiem z dnia 30 stycznia 2024 roku, w sprawie o sygn. akt VII Ka 730/23, po rozpoznaniu wniesionych apelacji:

1. uchylił zaskarżony wyrok i na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i art. 44 § 1 pkt 1 i § 5 k.k.s. postępowanie karne w sprawie umorzył, a kosztami procesu w sprawie obciążył Skarb Państwa,
2. zasądził od Skarbu Państwa na rzecz oskarżanego M. P. kwotę 1008 (jeden tysiąc osiem) złotych, tytułem zwrotu wydatków związanych z ustanowieniem obrońcy w postępowaniu odwoławczym.

Kasację od powyższego wyroku wniósł Naczelnik Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu, zaskarżonemu wyrokowi zarzucając:

- rażące naruszenie prawa materialnego, a to art. 44 § 1 i § 5 k.k.s. oraz art. 44 § 2 k.k.s. polegające na uznaniu przez sąd odwoławczy, iż doszło do przedawnienia karalności czynu z art. 56 § 1 k.k.s., zarzucanego oskarżonemu M. P. w związku z ustaleniem, że doszło do przedawnieniem należności publicznoprawnej objętej zarzutem przed ogłoszeniem oskarżonemu M. P. zarzutu, co spowodowało niezasadne umorzenie postępowania wobec oskarżonego M. P. ;
- rażące naruszenie prawa materialnego, a to art. 70 § 4, art. 70 § 6 pkt 2 i 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.) poprzez jego nie zastosowanie do ustalenia daty przedawnienia zobowiązań podatkowych, których uszczuplenie zarzucono oskarżonemu. Zastosowanie ww. przepisów do ustalenia daty przedawnienia zobowiązań podatkowych będących przedmiotem zarzutu przedstawionego oskarżonemu w ocenie finansowego organu postępowania przygotowawczego prowadzi jednoznacznie do wniosku, iż nie doszło do przedawnienia należności publicznoprawnych, co skutkowało niezasadnym umorzeniem postępowania;
- rażące naruszenie prawa materialnego, a to art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.) poprzez uznanie, że przepis ten ma zastosowanie do zawiadomienia podatnika o zastosowaniu środka egzekucyjnego zgodnie z art. 70 § 4 ww. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa mimo, iż z treści ww. artykułu jednoznacznie wynika, że podatnik ma zostać jedynie zawiadomiony o zastosowaniu środka egzekucyjnego o czym, jak wynika z pisma Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu (k. 804) oskarżony jako podatnik został zawiadomiony, co skutkowało niezasadnym umorzeniem postępowania.

Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku sądu odwoławczego i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

W odpowiedzi na kasację Naczelnika Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu, obrońca oskarżonego wniosł o jej oddalenie jako oczywiście bezzasadnej.

W trakcie rozprawy kasacyjnej Naczelnik Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu oraz obecny prokurator podtrzymali kasację i wnioski w niej zawarte. Obrońca oskarżonego wniosł o jej oddalenie jako oczywiście bezzasadnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja Naczelnika Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu okazała się zasadna i w konsekwencji musiała skutkować uchyleniem zaskarżonego wyroku i przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Okręgowemu w Opolu w postępowaniu odwoławczym.

Skarżący ma niewątpliwie rację, gdy twierdzi, że Sąd Okręgowy w Opolu dopuścił się rażącej obrazę przepisów prawa materialnego, tj. art. 44 § 1, 2 i 5 k.k.s. w powiązaniu z art. 70 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, uznając błędnie, iż doszło do przedawnienia karalności czynu, jak również przedawnienia należności publicznoprawnej, co spowodowało niezasadne umorzenie postępowania wobec M. P. .

Już na wstępie widoczna jest lakoniczność i ogólnikowość orzeczenia sądu odwoławczego, co przekłada się na niemożność oceny, a nawet zrozumienia procesu decyzyjnego przedstawionego przez sąd II instancji w wyroku, który nie zawiera nawet wskazania daty przedawnienia karalności czynu, czy też daty przedawnienia należności publicznoprawnej, jak również sposobu jej obliczenia.

Istotnie sąd odwoławczy w sposób prawidłowy przywołał w uzasadnieniu wyroku zawartość normatywną dotyczącą przedawnienia karalności czynów, będących przedmiotem rozpatrywanej sprawy. I tak Sąd Okręgowy wskazał zarówno na treść art. 44 § 1 pkt 2 k.k.s. w zw. z art. 44 § 3 k.k.s. oraz art. 44 § 5 k.k.s., uznając słusznie, że *„do określenia terminu przedawnienia w niniejszej sprawie zastosowanie ma regulacja zawarta w przepisie 44 § 1 pkt 2 k.k.s., wskazująca, iż karalność przestępstwa skarbowego ustała po upływie dziesięcioletniego okresu od czasu popełnienia przestępstwa. Nadto, bieg terminów przedawnienia przestępstw skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności*

publicznoprawnej (m. in. z art. 56 § 1 k.k.s.), rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności (art. 44 § 3 k.k.s. in principio” (s. 54 uzasadnienia).

Jednakże sąd ten, w następnym wersie uzasadnienia wyroku, arbitralnie wskazał, że: *„Bezsprzecznie, wobec czynu zarzucanego oskarżonemu z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 i 2 k.k.s., przy zastosowaniu art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. - mając na względzie art. 56 § 1 k.k.s., przewidujący najsurowszą sankcję karną, należało stwierdzić przedawnienie karalności czynu”.*

Można tylko skonstatować, że to jest całe uzasadnienie sądu odwoławczego w zakresie przyjęcia przedawnienia karalności przedmiotowego czynu. Trzeba jednocześnie podnieść, że w sprawie zaistniała sprzeczność pomiędzy uzasadnieniem wyroku w tej kwestii, gdzie odniesiono się do treści art. 44 § 1 pkt 2 k.k.s., z błędną podstawą umorzenia, gdzie sąd wskazał na treść art. 44 § 1 pkt 1 i § 5 k.k.s. Powyższe pozwala na wnioskowanie, że sąd niezasadnie uznał, że przedmiotowe przestępstwo przedawniło się z upływem 5 lat, a nie jak słusznie wskazał w uzasadnieniu, z upływem lat 10. Sąd odwoławczy, jak podniesiono wcześniej, w żaden sposób nie odniósł się do okoliczności, czy okres przedawnienia karalności czynu został przedłużony zgodnie z treścią art. 44 § 5 k.k.s., odpowiednio o 5 lub 10 lat.

Zważyć bowiem należy, że na gruncie przepisów karno- skarbowych zgodnie z treścią art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s. karalność przestępstwa skarbowego ustaje jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło lat 5, gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat. W przedmiotowej sprawie należy jednak zastosować przepis z pkt 2 k.k.s., albowiem czyn z art. art. 56 § 1 k.k.s. jest zagrożony karą przekraczającą 3 lata pozbawienia wolności, zaś okres przedawnienia wynosi 10 lat. Przepis art. 44 § 3 k.k.s. modyfikuje jednak, wynikający z treści art. 44 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s., moment rozpoczęcia biegu przedawnienia wskazując, iż w wypadkach przewidzianych w § 1 lub § 2 bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności

tej należności. (zob. wyrok SN z dnia 11 kwietnia 2018 r., II KK 403/17). Zatem bieg terminu przedawnienia karalności przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s. liczy się nie od czasu popełnienia przestępstwa, ale od końca roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. Konkludując należy zatem stwierdzić, że termin przedawnienia przestępstwa zarzucanego oskarżonemu wyrokiem sądu *meriti* upłynąłby z dniem 31 grudnia 2022 r.

Kwestią fundamentalną dla obliczenia terminu przedawnienia pozostaje ustalenie, czy do przedawnienia doszłoby przed przedstawieniem zarzutów w sprawie. Zgodnie bowiem z treścią art. 44 § 5 k.k.s., jeżeli w okresie przewidzianym w § 1 lub § 2 wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 1 ustaje z upływem 5 lat, a przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 2 - z upływem 10 lat od zakończenia tego okresu. Analiza akt w przedmiotowej sprawie pozwala przyjąć, że w dniu 6 grudnia 2018 r. (k. 954 akt) doszło do przedstawienia zarzutów (ogłoszenia) oraz przesłuchania podejrzanego, a tym samym wszczęcia postępowania przeciwko osobie. Powyższe oznacza, że została spełniona wyrażona w art. 44 § 5 k.k.s. przesłanka wydłużenia terminu przedawnienia karalności o 10 lat, który to termin nastąpi z dniem 31 grudnia 2032 r. Zatem w rozpatrywanej sprawie, wbrew ustaleniom sądu odwoławczego, nie doszło do przedawnienia karalności czynu. Inaczej jednak sytuacja wygląda, przy uznaniu terminu wynikającego z błędnie wskazanej podstawy umorzenia, albowiem 5 lat upłynęłoby w dniu 31 grudnia 2017 r., a zatem przed przedstawieniem zarzutów, co spowodowałoby przedawnienie karalności czynu.

Do rozważenia pozostaje zasadnicza kwestia przedawnienia należności publicznoprawnej, która jest podstawowym zarzutem kasacyjnym, a która wymaga odrębnego omówienia. Tytułem wprowadzenia w tą problematykę należy wskazać, że przedawnienie karalności przestępstwa skarbowego to zupełnie odrębna instytucja od przedawnienia należności publicznoprawnej. Niewątpliwie jednak terminy te na siebie wzajemnie oddziałują, co wymaga wnikliwej analizy stanu faktycznego i prawnego konkretnej sprawy (zob. wyrok SN z dnia 11 kwietnia 2018 r., II KK 403/17; wyrok SN z dnia 20 czerwca 2024 r., IV KK 515/23). W orzecznictwie Sądu Najwyższego podkreśla się, że w przypadku przestępstwa skarbowego

polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej zgodnie z treścią art. 44 § 2 k.k.s. przedawnienie karalności następuje także wówczas, gdy doszło do przedawnienia tej należności. Przepis ten należy rozumieć w ten sposób, że wprowadza on preferencyjny termin przedawnienia, który prowadzi do skrócenia podstawowych terminów wskazanych w art. 44 § 1 i 5 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem przedawnienie następuje wówczas, gdy przed upływem określonych ogólnie terminów przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego dojdzie do przedawnienia samej należności publicznoprawnej. Wynika to wprost z jednoznacznej wykładni art. 44 § 2 k.k.s. i reguły zgodnie z którą przedawnienie następuje „także wówczas”, a zatem niezależnie od ogólnych terminów przedawnienia karalności. W sposób oczywisty zatem możliwe jest w ten sposób wskazanie szczególnego, tj. krótszego okresu, z upływem którego do przedawnienia karalności tych wskazanych konkretnie przestępstw dochodzi (zob. wyrok SN z 6 maja 2021 r., III KK 349/20).

Na gruncie przedmiotowej sprawy sąd odwoławczy prawidłowo wskazał na normatywną podstawę do stwierdzenia przedawnienia należności publicznoprawnej zawartą w treści art. 44 § 2 k.k.s., wiążąc ją słusznie z przepisem art. 44 § 5 k.k.s. Jednak i w tym zakresie sąd II instancji uznał w sposób całkowicie arbitralny, że *„Niewątpliwie, w przedmiotowej sprawie doszło do przedawnienia wymagalności należności publicznoprawnej”*. Rzecz w tym, że sąd odwoławczy w żaden sposób nie uzasadnił swojego stanowiska, nie wskazał, kiedy nastąpiło przedawnienie tej należności, a zatem nie sposób także ocenić, czy doliczył do terminu przedawnienia okres dodatkowych 5 lat, wynikający z przerwania biegu przedawnienia na skutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony, zgodnie z treścią art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej. Tymczasem w uzasadnieniu wyroku sąd skupił się na przesłance z art. 70c Ordynacji podatkowej oraz orzecznictwie w tym przedmiocie, która to instytucja niewątpliwie w przedmiotowej sprawie nie miała zastosowania (k. 804 akt). I tak sąd przyjął w uzasadnieniu że w sprawie *„organ podatkowy nie zawiadomił podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, co wyłączyło możliwość przyjęcia przerwy biegu terminu przedawnienia. Mimo zastosowania w przedmiotowej sprawie środka egzekucyjnego, poprzez prowadzenie przez*

Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu postępowania egzekucyjnego, zgodnie z art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej, nie zawiadomiono oskarżonego o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, co skutkowało - po przeliczeniu na nowo pięcioletniego okres przedawnienia, jego upływem (...) W tym stanie rzeczy, wobec faktu, iż organ podatkowy nie dopełnił zawiadomienia, o którym mowa w art. 70c Ordynacji podatkowej, nie można w przedmiotowej sprawie powołać się na przerwanie biegu terminu przedawnienia z art. 70 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej". Treść uzasadnienia sądu odwoławczego w zakresie uznania, że doszło do przedawnienia należności publicznoprawnej, jest niepełna, niejasna, sprzeczna i nielogiczna. Przypomnieć tylko trzeba, że instytucja nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia wynikająca z zawiadomienia w trybie art. 70c Ordynacji podatkowej nie jest tożsama z przerwaniem biegu przedawnienia, które wiąże się z zawiadomieniem w trybie art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej.

W przedmiotowej sprawie doszło do sytuacji wzajemnego oddziaływania terminów przedawnienia należności publicznoprawnej oraz terminów przedawnienia karalności przestępstwa karnoskarbowego, a także do przerwania pierwszego z tych terminów. Dla oceny przedawnienia należności publicznoprawnej kluczowe znaczenie ma termin przedawnienia należności publicznoprawnej, który zgodnie z treścią art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej wynosi 5 lat, liczonych od końca roku w którym upłynął termin płatności. Powyższe oznacza, że termin ten liczony od 31 grudnia 2009 do 31 grudnia 2012 roku, uległby przedawnieniu z końcem roku 2014 do 31 grudnia 2017 roku. W przedmiotowej sprawie nie doszło do zawiadomienia w trybie art. 70c Ordynacji podatkowej. Niewątpliwie jednak zaistniała sytuacja przewidziana w art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej, czyli zawiadomienie podatnika o zastosowaniu środka egzekucyjnego, co spowodowało przerwanie biegu terminu przedawnienia, pod warunkiem, że do czasu zastosowania środka egzekucyjnego i zawiadomienia o nim, termin przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległ przedawnieniu (zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 24 marca 2006 r., II FSK 528/05; uchwała NSA w Warszawie 7 sędziów z dnia 3 czerwca 2013 r., I FPS 6/12; wyrok NSA w Warszawie z dnia 22 października 2019 r., II FSK 3898/17). Zgodnie z treścią tego przepisu, po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od

dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. Powyższe oznacza dodanie kolejnych 5 lat do terminu przedawnienia od tego dnia. Z akt przedmiotowej sprawy wynika (k. 804), na co słusznie wskazuje skarżący w kasacji, że podatnik został zawiadomiony o zastosowaniu środka egzekucyjnego do konkretnych zobowiązań podatkowych. I tak zawiadomienie o zastosowaniu środka egzekucyjnego dotyczy następujących zobowiązań podatkowych:

1. Za 2009 r. – środek egzekucyjny zastosowano 8 lipca 2015 r., zawiadomienie o zastosowaniu środka egzekucyjnego z dnia 27 lipca 2015 r., zatem należy ustalić czy zobowiązanie uległo przedawnieniu.
2. Za 2010 r. – środek egzekucyjny zastosowano 6 listopada 2015 r., zawiadomienie o zastosowaniu środka egzekucyjnego z dnia 25 listopada 2015 r., zatem przedawnienie zobowiązania uległo przerwaniu, a następnie przedłużeniu od dnia 7 listopada 2015 r. do dnia 7 listopada 2020 r.
3. Za 2010 r. – środek egzekucyjny zastosowano 4 kwietnia 2016 r., zawiadomienie o zastosowaniu środka egzekucyjnego z dnia 20 kwietnia 2016 r., zatem należy ustalić czy zobowiązanie uległo przedawnieniu.
4. Za 2011 r. – środek egzekucyjny zastosowano 4 kwietnia 2016 r., zawiadomienie o zastosowaniu środka egzekucyjnego z dnia 20 kwietnia 2016 r., zatem przedawnienie zobowiązania uległo przerwaniu, a następnie przedłużeniu od dnia 5 kwietnia 2016 r. do dnia 5 kwietnia 2021 r.
5. Za 2012 r. – środek egzekucyjny zastosowano 19 kwietnia 2016 r., zawiadomienie o zastosowaniu środka egzekucyjnego z dnia 11 maja 2016 r., zatem zobowiązanie uległo przerwaniu, a następnie przedłużeniu od dnia 20 kwietnia 2016 r. do dnia 20 kwietnia 2021 r.
6. Za 2012 r. – środek egzekucyjny zastosowano 28 czerwca 2018 r., zawiadomienie o zastosowaniu środka egzekucyjnego z dnia 5 lipca 2018 r., zatem należy ustalić czy zobowiązanie uległo przedawnieniu.
7. Za 2012 r. – środek egzekucyjny zastosowano 4 czerwca 2018 r., zawiadomienie o zastosowaniu środka egzekucyjnego z dnia 22 czerwca 2018 r., zatem należy ustalić czy zobowiązanie uległo przedawnieniu.

Z analizy powyższych danych wynika, że co najmniej część zobowiązań podatkowych za lata 2010, 2011 i 2012, z uwagi na skuteczne zawiadomienie o

zastosowaniu środka egzekucyjnego, uległaby przedawnieniu dopiero z końcem roku 2020 i 2021. W przedmiotowej sprawie jednak ten stan rzeczy nie zaistniał, a to z uwagi na fakt, że w dniu 6 grudnia 2018 r. (k. 954) doszło do przedstawienia zarzutów (ogłoszenia) oraz przesłuchania podejrzanego, a tym samym wszczęcia postępowania przeciwko osobie. Powyższe oznacza, że także w zakresie przedawnienia należności publicznoprawnych została spełniona wyrażona w art. 44 § 5 k.k.s. przesłanka wydłużenia terminu przedawnienia o 10 lat, a zatem do 31 grudnia 2030 r. i 31 grudnia 2031 r. Wszczęcie postępowania przeciwko sprawcy przed upływem terminu określonego w art. 44 § 2 k.k.s., a zatem przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego, wydłuża okres przedawnienia karalności tzw. przestępstw uszczupleniowych o dalsze 5 lub 10 lat, o ile w chwili przejścia postępowania w fazę *in personam* nie upłynęły już terminy przewidziane w art. 44 § 1 k.k.s. (zob. postanowienie SN z dnia 12 lutego 2024 r., IV KK 513/23).

Konkludując uznać trzeba, iż skarżący ma rację wskazując, iż termin przedawnienia przestępstwa zarzucanego oskarżonemu jeszcze nie upłynął, co dotyczy przedmiotowego czynu, co najmniej w zakresie zobowiązań podatkowych wynikających z faktur VAT, gdzie nastąpiło skuteczne zawiadowanie podatnika o zastosowaniu środka egzekucyjnego, co spowodowało, że do czasu przedstawienia oskarżonemu zarzutów, należność ta nie uległa przedawnieniu. Należy zatem podkreślić, że w przedmiotowej sprawie nie doszło do wcześniejszego przedawnienia przestępstwa z uwagi na przedawnienie należności publicznoprawnej narażonej na uszczuplenie, albowiem przynajmniej część tych należności za lata 2010, 2011 i 2012 nie uległa przedawnieniu.

W tej sytuacji uznać trzeba, że sąd odwoławczy błędnie przyjął, iż doszło w realiach rozpatrywanej sprawy do przedawnienia karalności przestępstwa karnoskarbowego i na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i art. 44 § 1 pkt 1 i § 5 k.k.s. umorzył postępowanie.

Wskazane uchybienia sądu odwoławczego miało bez wątpienia rażący charakter i wpłynęło na treść rozstrzygnięcia. Koniecznym było zatem uchylenie wyroku Sądu Okręgowego w Opolu i przekazanie sprawy temu sądowi do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym. W postępowaniu ponownym, nie przesądzając ostatecznego jego efektu, sąd odwoławczy, mając na

uwadze wskazania Sądu Najwyższego (art. 442 § 3 k.p.k. w zw. z art. 518 k.p.k.), dokona ponownej oceny zasadności podniesionych w apelacjach prokuratora i obrońcy oskarżonego zarzutów, uwzględniając także fakt zawiadomienia zobowiązanego podmiotu o zastosowaniu środka egzekucyjnego oraz wpływ tej okoliczności na przedawnienie karalności zarzucanego przestępstwa, przy prawidłowym zastosowaniu art. 44 § 1, 2, 3 i 5 k.k.s. W razie potrzeby sąd uwzględni także treść art. 70 § 6 pkt 2 i 4 Ordynacji podatkowej, zważając, że ewentualne zawieszenie lub przedłużenie terminu przedawnienia należności publicznoprawnej nie ma wpływu na okres przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego (zob. wyrok SN z dnia 6 maja 2021 r., III KK 349/20).

Mając na uwadze przedstawione wyżej argumenty, Sąd Najwyższy orzekł jak w części dyspozytywnej wyroku.

[J.J.]

[a.ł.]

Anna Dziergawka Wiesław Kozielowicz Adam Roch