

WYROK Z DNIA 26 STYCZNIA 2011 R.

II KK 214/10

Przepis paragrafu 4 art. 44 k.k.s. obejmuje te przestępstwa skarbowe znamienne skutkiem, w których skutek jest znamieniem typu czynu określonego w Kodeksie karnym skarbowym, a zarazem nie są to czyny polegające na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej w rozumieniu art. 44 § 3 k.k.s.

Przewodniczący: sędzia SN K. Cesarz (sprawozdawca).

Sędziowie SN: R. Sądej, E. Wildowicz.

Prokurator Prokuratury Generalnej: J. Gemra.

Sąd Najwyższy w sprawie Mikołaja P., skazanego z art. 54 § 1 k.k.s. i innych oraz Jana K., skazanego z art. 56 § 1 k.k.s. i innych, po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie w dniu 26 stycznia 2011 r., kasacji, wniesionych przez obrońców skazanych od wyroku Sądu Okręgowego w K. z dnia 15 lutego 2010 r., zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w K. z dnia 16 kwietnia 2009 r.,

1. uchylił zaskarżony wyrok w pkt. 5 i 6 oraz wyrok Sądu Rejonowego w K. w pkt. 18 i 19 i uniewinnił oskarżonego Jana K. od popełnienia czynu wyczerpującego znamiona art. 296 § 2 i 3 k.k. w zw. z art. 12 k.k. (...);

2. w pozostałej części o d d a l i ł kasację obrońcy Jana K. jako oczywiście bezzasadną;
3. o d d a l i ł kasację obrońcy Mikołaja P. jako oczywiście bezzasadną (...).

UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy w K. wyrokiem z dnia 16 kwietnia 2009 r., uznał za winnych:

Jana K. tego, że:

I. od lipca 1997 r. do końca grudnia 1999 r., w K., działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, jako Prezes Zarządu Stowarzyszenia Klub Karate „Shotokan”, dopuścił do podania nieprawdy w składanych przez Stowarzyszenie deklaracjach podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług, co do przypadającego do uiszczenia podatku VAT, bezpodstawnie zaniżając o kwotę 12 382 435 zł podatek należny, naliczony w oparciu o faktury VAT(...), a nadto – w zakresie innych zdarzeń gospodarczych, w ten sam sposób dopuścił do zaniżenia o kwotę 66 639 zł podatku VAT o podatek naliczony w oparciu o faktury VAT dotyczące zakupów w zakresie działalności statutowej Stowarzyszenia niestanowiących kosztów uzyskania przychodu, przez co naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatku od towarów i usług w kwocie o wielkiej wartości, stanowiącej łącznie 12 449 074 zł, to jest czynu wypełniającego dyspozycję art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. wymierzył oskarżonemu karę roku i 4 miesięcy pozbawienia wolności i 300 stawek dziennych grzywny po 200 zł za stawkę,

II. od lipca 1997 r. do końca grudnia 1999 r., w K., w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, będąc zobowiązanym na podstawie ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach, Statutu Stowarzyszenia K.K.K. „Shotokan” z dnia 7 grudnia 1996 r. oraz uchwały Walnego Zebrania Członków Stowarzyszenia K.K.K. „Shotokan” z dnia 12 marca 1997 r. do zajmowania się jako Prezes Zarządu sprawami majątkowymi tego Stowarzyszenia, nadużył udzielonych mu uprawnień w zakresie organizowania i prowadzenia działalności gospodarczej i nie dopełnił ciężącego na nim obowiązku sprawowania prawidłowego zarządu nad majątkiem Stowarzyszenia, w ten sposób, że: prowadząc faktycznie samodzielnie działalność gospodarczą Stowarzyszenia w zakresie hurtowego obrotu paliwami, po uprzednim zawarciu kilkudziesięciu transakcji zakupu paliwa od podmiotów gospodarczych (...), a następnie sprzedając zakupione tak paliwo innym podmiotom gospodarczym, na łączną kwotę brutto 68 826 068,20 zł, w tym głównie na rzecz Zakładu Obrotu Paliwami Płynnymi ZOPP Jan K., której był właścicielem i gdzie łączna sprzedaż brutto wyniosła 60 656 121,30 zł, dopuścił do podania nieprawdy w składanych przez Stowarzyszenie deklaracjach podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług, co do przypadającego do uiszczenia podatku VAT, bezpodstawnie zaniżając o kwotę 12 382 435 zł podatek należny o podatek naliczony w oparciu o faktury VAT wystawione przez wskazane wyżej podmioty gospodarcze, a nadto – w zakresie innych zdarzeń gospodarczych, w ten sam sposób dopuścił do zaniżenia o kwotę 66 639 zł podatku VAT o podatek naliczony w oparciu o faktury VAT dotyczące zakupów w zakresie działalności statutowej Stowarzyszenia niestanowiących kosztów uzyskania przychodu, przez co naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatku od towarów i usług w wielkiej kwocie, w konsekwencji czego wyrządził Stowarzyszeniu K.K.K. „Sho-

tokan” szkodę majątkową w wielkich rozmiarach, albowiem kwota uszczuplo-nej należności wyniosła łącznie 12 449 074 zł, to jest czynu wyczerpującego dyspozycję art. 296 § 3 k.k. w zw. z art. 296 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. i na podstawie art. 296 § 3 k.k. w zw. z art. 33 § 2 k.k. wymierzył karę roku i 4 miesięcy pozbawienia wolności i 300 stawek dziennych grzywny po 200 zł za stawkę,

a następnie:

- na podstawie art. 34 § 2 k.k.s. w związku ze skazaniem za czyn z pkt I i na podstawie art. 41 § 2 k.k. w związku ze skazaniem za czyn z pkt II orzekł zakaz prowadzenia działalności gospodarczej związanej z obrotem paliwami ciekłymi na okresy po 4 lata,

- na podstawie art. 85 k.k., 86 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i 39 k.k.s. orzekł karę łączną 2 lat pozbawienia wolności i 400 stawek dziennych grzywny po 200 zł za stawkę,

- na podstawie art. 85 k.k. i 90 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i 39 k.k.s. orzekł łączny zakaz prowadzenia działalności gospodarczej związanej z obrotem paliwami ciekłymi na 5 lat,

Mikołaja P. – czynu zakwalifikowanego z art. 18 § 3 k.k. w art. 20 § 2 k.k.s. w zw. z art. 54 § 1 k.k.s. i art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i 7 § 1 k.k.s., polegającego na tym, że oskarżony od kwietnia 1999 r. do końca grudnia 1999 r., w P., w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w krótkich odstępach czasu, w zamiarze, by Artur P. dokonał czynu zabronionego, udzielił Arturowi P. – Prezesowi Zarządu i jedynemu udziałowcowi Sp. z o.o. „T.”, pomocy do prowadzenia działalności gospodarczej z zaniżaniem podatku VAT od kwietnia do sierpnia 1999 r., zaniechaniem składania deklaracji w zakresie tego podatku od września do listopada 1999 r., zaniżaniem od kwietnia do sierpnia 1999 r. wysokości dochodu, stanowiącego podstawę opodatkowania i

uchyleniem się od opodatkowania poprzez niezłożenie deklaracji CIT-2 za wrzesień, październik i listopad 1999 r. oraz zeznania rocznego CIT-8 za 1999 r. (...) i w konsekwencji swych zachowań, udzielił pomocy Arturowi P. do narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych w kwocie 4 353 260 zł oraz podatku od towarów i usług w kwocie 18 094 925 zł, i na podstawie art. 19 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. z zw. z art. 54 § 1 k.k.s. i art. 7 § 2 k.k.s. wymierzył karę roku pozbawienia wolności i 400 stawek dziennych grzywny po 80 zł za stawkę, po czym na podstawie art. 69 § 1 k.k. i 70 § 1 pkt 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. wykonanie kary pozbawienia wolności warunkowo zawiesił na okres 5 lat, zaś na podstawie art. 34 § 2 k.k.s. orzekł wobec oskarżonego zakaz prowadzenia działalności gospodarczej związanej z obrotem paliwami ciekłymi na okres 4 lat.

Apelacje od tego wyroku złożyli wymienieni oskarżeni i ich obrońcy.

Oskarżeni w osobistych apelacjach kwestionowali winę i wnosili o uniewinnienie od zarzucanych czynów.

Obrońca Jana K. zarzucił wyrokowi obrazę szeregu przepisów postępowania i prawa materialnego.

Obrońca Mikołaja P. zarzucił obrazę prawa procesowego i błąd w ustaleniach faktycznych, przyjętych za podstawę wyroku.

Skarżący wnosili o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania albo zmianę wyroku i uniewinnienie oskarżonych.

Wyrokiem z dnia 15 lutego 2010 r. Sąd Okręgowy w K.:

1. w stosunku do Jana K. zmienił oskarżony wyrok w ten sposób, że:

- w pkt 4 uchylił orzeczenie o karze łącznej pozbawienia wolności oraz łącznym środkiem karnym w postaci zakazu prowadzenia działalności gospodarczej związanej z obrotem paliwami ciekłymi oraz o zaliczeniu na poczet

kary łącznej pozbawienia wolności okresu rzeczywistego pozbawienia wolności (punkty 21, 22 i 23 wyroku),

- w pkt 5 uznając, że przypisane oskarżonemu w punktach 16 i 18 zaskarżonego wyroku przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. oraz art. 296 § 3 k.k. w zw. z art. 296 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. popełnione zostały w warunkach opisanych w art. 8 § 1 k.k.s., na podstawie art. 8 § 2 i 3 k.k.s., stwierdził, iż wykonaniu podlegać będzie kara roku i 4 miesięcy pozbawienia wolności oraz kara grzywny w wysokości 300 stawek dziennych po 200 złotych każda stawka, orzeczone za przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. (pkt 16 wyroku),

- w pkt 6 na podstawie art. 8 § 2 k.k.s. i art. 90 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i art. 39 § 1 i 2 k.k.s. orzekł wobec oskarżonego w miejsce z osobna wymierzonych w punktach 17 i 19 zaskarżonego wyroku zakazów prowadzenia działalności gospodarczej związanej z obrotem paliwami ciekłymi, zakaz łączny prowadzenia działalności gospodarczej związanej z obrotem paliwami ciekłymi na okres 5 lat,

2. utrzymał w mocy wyrok co do Mikołaja P.

Obrońca Jana K. sformułował w kasacji identyczne zarzuty, jak w apelacji oraz powielił jej uzasadnienie, dodając jedynie, że rażące naruszenia prawa mogły mieć istotny wpływ na treść wyroku Sądu Okręgowego. W skardze kasacyjnej wskazano więc na:

1) naruszenie prawa procesowego w postaci:

„- art. 424 pkt § 1 1 i 2 k.p.k., przez niezawarcie w uzasadnieniu wskazania na jakich oparto się dowodach, dlaczego nie uznano dowodów przeciwnych, pominięcia niektórych dowodów oraz niewyjaśnienia podstawy prawnej,

- art. 167 i 366 § 1 k.p.k., przez uznanie za prawidłowe zaniechania przeprowadzenia dowodów dopuszczalnych i dających się przeprowadzić, niezbędnych do wyjaśnienia okoliczności sprawy, polegających na:

a) powołaniu biegłego z dziedziny rachunkowości na okoliczność obowiązku podatkowego w zakresie VAT w Stowarzyszeniu Klub Karate Shotokan w okresie objętym oskarżeniem i od transakcji wymienionych w oskarżeniu,

b) przeprowadzeniu dowodu z zaświadczeń Urzędu Skarbowego o zakresie zaległości podatkowych ciążyących na Stowarzyszeniu Klub Karate Shotokan i Janie K.,

- art. 391 § 1 k.p.k., przez dowolne odstępianie od przesłuchania świadków (...),

- art. 351 § 1 k.p.k., przez ustalenie składu sędziowskiego niezgodnie z tym przepisem, a odstępstwo od kolejności nie znalazło odzwierciedlenia w zarządzeniu o wyznaczeniu rozprawy,

- art. 6 k.p.k. w związku z art. 390 k.p.k., przez pozbawienie prawa do obrony polegającej na osobistym udziale w rozprawach – przy zwolnieniu wystawionym przez lekarza sądowego, a nawet pobycie w szpitalu”,

2) naruszenie prawa materialnego, a mianowicie:

„- art. 2 § 2 ustawy Kodeks karny skarbowy z dnia 10 września 1999 r. przez niezastosowanie wobec oskarżonego ustawy wcześniej obowiązującej – względniejszej (odnośnie zarzutu z art. 56 k.k.s.),

- obrazę art. 44 § 1 k.k.s., przez przyjęcie, że w niniejszej sprawie nie zachodzi przedawnienie,

- art. 56 k.k.s., przez przyjęcie, iż nie jest to przestępstwo, które może być popełnione tylko umyślnie, z zamiarem bezpośrednim,

- art. 11 § 1 k.k., przez przyjęcie, iż niewłaściwe określenie podatku VAT w deklaracjach skutkuje zarówno odpowiedzialnością z k.k.s. jak i k.k. przez kwalifikację z art. 56 k.k.s. i 296 § 3 k.k.

- art. 1 § 1 k.k., przez przyjęcie, iż art. 296 k.k. rozciąga się na czas, kiedy nie obowiązywał (wszedł w życie 1 września 1998 r.),

- art. 296 § 3 k.k., przez przyjęcie, iż nie jest to przestępstwo, które może zostać popełnione tylko umyślnie”.

Na wstępie motywów kasacji stwierdzono, że: „Sąd drugiej instancji wydał swoje orzeczenie bez uzasadnienia jak i szczegółowej analizy materiału dowodowego i zarzutów apelacyjnych. W uzasadnieniu swojego orzeczenia powielono natomiast argumentację Sądu pierwszej instancji” i „Sąd Okręgowy w ten sam sposób jak Sąd Rejonowy nie wskazał w szczególności na jakich oparł się dowodach, dlaczego nie uznał dowodów przeciwnych, dlaczego niektóre dowody pominął oraz nie wyjaśnił podstawy prawnej wyroku. Uzasadnienie, mimo obszerności, nie odnosi się zarzutów, lecz sprowadza się w zasadzie do przytoczenia uzasadnienia Sądu pierwszej instancji”.

Obrońca Mikołaja P. w kasacji zarzucił, że „Sąd Okręgowy w K., jako sąd odwoławczy, niezależnie od granic zaskarżenia i podniesionych zarzutów oraz wpływu uchybienia na treść orzeczenia, w toku postępowania odwoławczego nie uchylił w stosunku do oskarżonego wyroku Sądu Rejonowego w K., i postępowania w tym zakresie nie umorzył, z uwagi na to, iż wystąpiła okoliczność wyłączająca postępowanie w postaci przedawnienia karalności czynu zarzuconego oskarżonemu Mikołajowi P.”.

Skarżący wnosili o uchylenie obu wyroków co do oskarżonych, a następnie: obrońca Jana K. – o przekazanie sprawy Sądowi Rejonowemu do ponownego rozpoznania albo uniewinnienie oskarżonego, zaś obrońca Mikołaja P. – o umorzenie wobec niego postępowania.

Prokurator w pisemnych odpowiedziach na kasacje wnosił o ich oddalenie jako bezzasadnych, zaś prokurator Prokuratury Generalnej na rozprawie kasacyjnej – jako oczywiście bezzasadnych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

I. Co do kasacji obrońcy Jana K. – trafny jest jedynie zarzut obrazy prawa materialnego, przez przyjęcie, że czyn będący przestępstwem skarbowym z art. 56 § 1 k.k.s. wyczerpuje zarazem znamiona art. 296 § 3 k.k., a więc zarzut naruszenia art. 8 § 1 k.k.s. (a nie, jak przepisano z apelacji – art. 11 § 1 k.k.). Chociaż uzasadnienie tego zarzutu ogranicza się do powtórzenia, że „niezapłacenie podatku nie jest szkodą stypizowaną” w art. 296 k.k., jednak to stwierdzenie, chociaż nieprecyzyjne, wskazało na istotę problemu, niedostrzeżoną przez Sąd odwoławczy.

Ogólnym przedmiotem ochrony prawa karnego skarbowego jest interes (i porządek) finansowy państwa (Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów do danin publicznych). Zaś rodzajowym przedmiotem ochrony przepisów zgrupowanych w rozdziale 6. działu II. Kodeksu karnego skarbowego, wśród których znajduje się art. 56, jest obowiązek podatkowy, co wprost wynika z tytułu tego rozdziału. Jako pokrzywdzony przypisanym oskarżonemu przestępstwem z art. 56 § 1 k.k.s., a zatem podmiot, którego dobro uległo bezpośredniemu zagrożeniu, a następnie – uszczupleniu, został wskazany Skarb Państwa. Bezpośrednim przedmiotem zamachu oskarżonego okazały się więc dochody Skarbu Państwa z podatku VAT.

Natomiast inny jest przedmiot ochrony przepisem art. 296 k.k. Rozpoczyna on rozdział XXXVI Kodeksu karnego, zatytułowany „Przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu”. Tytuł wskazuje na rodzajowy przedmiot ochrony. Zaś indywidualnym (szczególnym) przedmiotem ochrony tego przepisu jest majątek (interesy majątkowe) wymienionych w nim podmiotów go-

spodarczych i ich prawidłowa działalność na tym polu (gospodarczym). Finalnie przepis art. 296 k.k. ma zapobiec powstaniu szkody majątkowej, w tym uszczerbkowi (stracie, ubytkowi) w majątku podmiotu gospodarczego. Zamach sprawcy jest więc obrócony przeciwko temu majątkowi, a warunkiem odpowiedzialności za dokonanie przestępstwa – w szczególności powstanie takiego uszczerbku.

Już zatem porównanie przedmiotów zamachu (ochrony) z art. 56 k.k.s. i 296 k.k. wyklucza w tej sprawie możliwość uznania, że zachowanie oskarżonego wypełniało jednocześnie znamiona obu przestępstw. Tymczasem Sąd Okręgowy zaakceptował następującą ocenę: oskarżony tym samym zachowaniem miał narazić, a następnie uszczuplić należność publicznoprawną (podatek VAT) na 12 449 074 zł (zob. uzasadnienie Sądu Rejonowego), czyli wywołać ubytek Skarbu Państwa na tę kwotę, a zarazem wyrządzić Stowarzyszeniu wielką szkodę majątkową w tej samej kwocie. A przecież efektem nieodprowadzenia podatku VAT do Skarbu Państwa w kwocie 12 449 074 zł było niezmnieszenie aktywów (albo niezwiększenie pasywów) Stowarzyszenia w tej wysokości. Czyli upraszczając, na skutek zachowania oskarżonego, to, co po stronie Skarbu Państwa było stratą, po stronie Stowarzyszenia było zyskiem. Przywołana przez Sąd odwoławczy późniejsza utrata płynności finansowej i, w konsekwencji, rozwiązanie Stowarzyszenia „Shotokan” w 2001 r. oczywiście nie mieści się w pojęciu szkody majątkowej w rozumieniu art. 296 k.k. I chociaż zgodzić się należy z Sądem Okręgowym, że nieuregulowany podatek VAT stanowił pasywa Stowarzyszenia, to nie do podzielenia jest dalej wyrażony pogląd, że tego rodzaju podatek czy jakakolwiek należność publicznoprawna może być dla podmiotu gospodarczego szkodą majątkową, o której mowa w art. 296 k.k. Podatek to należność państwowa, samorządowa lub Wspólnot Europejskich (zob. definicję legalną należności publiczno-

prawnej – art. 53 §§ 26 i 26a k.k.s.), zaś podatek (należność publicznoprawna) uszczuplony czynem zabronionym, to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia (lub zadeklarowania) osoba zobowiązana uchyliła się. Kwota ta nie obejmuje więc np. odsetek za zwłokę w jej uiszczeniu. Należało zatem ewentualnie gdzie indziej upatrywać szkody majątkowej (co było zadaniem organów ścigania), a nie utożsamiać ją z należnym Skarbowi Państwa podatkiem.

Podsumowując, przytoczony na wstępie opis przypisanego oskarżonemu czynu z art. 296 § 2 i 3 k.k. w zw. z art. 12 k.k. nie zawiera konstytutywnych znamion dla odpowiedzialności karnej za ten czyn w postaci „szkody majątkowej”, skoro tą szkodą miała być kwota uszczuplonej należności publicznoprawnej. Odpowiedzialności karnej podlega ten tylko, kto popełnia czyn zabroniony (art. 1 § 1 k.k.). Zaś czynem zabronionym jest zachowanie o znamionach określonych w ustawie karnej (art. 115 § 1 k.k.). Stwierdzenie po rozpoczęciu przewodu sądowego, że czyn nie odpowiada wszystkim ustawowym znamionom określonym w art. 296 k.k., powinno skutkować uniewinnieniem oskarżonego od tego czynu, najpóźniej przez Sąd odwoławczy (art. 414 § 1 zd. 2 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k.), do czego nie doszło. Dlatego dostrzeżenie wskazanego naruszenia prawa materialnego na etapie kasacji wymagało uchylecia rozstrzygnięć zawartych w pkt 5 i 6 zaskarżonego wyroku oraz w pkt 18 i 19 wyroku Sądu Rejonowego i uniewinnienia oskarżonego od popełnienia czynu z art. 296 § 2 i 3 k.k. w zw. z art. 12 k.k., ponieważ skazanie za ten czyn okazało się oczywiście niesłuszne (art. 537 § 2 k.p.k.).

Tylko uzupełniających uwag wymaga, skopiowany z apelacji, zarzut przedawnienia karalności czynu z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. Czasem jego dokonania, co wykazały już Sądy obu instancji, był koniec grudnia 1999 r. Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczął się jednak w dniu 31

grudnia 1999 r., jak stanowi art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s., lecz w momencie, który został określony w § 3 art. 44 k.k.s. Przepis ten przewiduje inny początek biegu terminu przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu należności publicznoprawnej. Bieg tego terminu rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. Zgodnie z art. 26 obowiązującej wówczas ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) termin płatności podatku VAT za grudzień 1999 r. upłynął w dniu 25 stycznia 2000 r. Dlatego – w myśl art. 44 § 3 k.k.s. – początek biegu terminu przedawnienia przypadł na dzień 31 grudnia 2000 r. Oceny tej nie zmienia uznanie, przez Sąd Najwyższy w niniejszym składzie, że przestępstwo z art. 56 k.k.s. jest przestępstwem materialnym (skutkowym), co oznacza niepodzielenie niektórych poglądów wyrażonych w piśmiennictwie, jakoby czyny karnoskarbowe polegające na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej są czynami formalnymi (bezsuktowymi), bowiem trudno tu mówić o układzie sytuacyjnym powodującym zmianę w świecie zewnętrznym (Z. Radzikowska [w:] Kodeks karny skarbowy z komentarzem, Gdańsk 2000, s. 118; A. Nita [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Gdańsk 2007, s. 303) oraz niepodzielenie uogólniającego stanowiska, że typowe przestępstwa skarbowe mają charakter formalny (bezsuktowy), ze względu na „brak karalności «naruszenia»” (Z. Siwik: „Projekt Kodeksu karnego skarbowego – o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części szczególnej” – CzPKiNP 1998, z. 1 – 2, s. 15, Uzasadnienie rządowego projektu Kodeksu karnego skarbowego [w:] Nowa kodyfikacja karna, Warszawa 1995, z. 25, s. 143).

Początku biegu terminu przedawnienia czynu z art. 56 k.k.s. **nie** określa się jednak według czasu nastąpienia skutku **w postaci narażenia** na uszczu-

plenie należności publicznoprawnej. Bowiem nie o taki skutek chodzi w § 4 art. 44 k.k.s. Z kolejności unormowań zawartych w art. 44 k.k.s. oraz zasady racjonalności ustawodawcy wynika, że przepis § 4 art. 44 k.k.s. obejmuje te przestępstwa skarbowe znamienne skutkiem, w których skutek jest znamieniem typu czynu określonego w Kodeksie karnym skarbowym, a zarazem nie są to czyny polegające na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej w rozumieniu § 3 art. 44 k.k.s. Przeciwnie rozumowanie wiodłoby do absurdalnego wniosku, że regulacje zawarte w § 3 i § 4 art. 44 k.k.s., nakazujące odmiennie liczyć początek terminu przedawnienia, dotyczą tego samego katalogu przestępstw skarbowych. Nie do zaakceptowania byłby pogląd, że ustawodawca, który w § 3 art. 44 k.k.s. określił inaczej początek biegu terminu przedawnienia przestępstw w nim wymienionych, niż uczynił to w § 1 art. 44 k.k.s. w stosunku do innych przestępstw, następnie zawarł w § 4 art. 44 k.k.s. odstępstwo co do biegu terminu przedawnienia przestępstw, które już raz – w § 3 art. 44 k.k.s. – potraktował w tym względzie inaczej. Nie można więc przekonująco wywodzić, że w tej samej jednostce redakcyjnej (artykule) ustawodawca zamieścił odmiennie dyspozycje co do tego samego przedmiotu redakcji (tak G. Łabuda [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2010, s. 463 – 464). Należało zatem dojść do wniosku, że w § 4 art. 44 k.k.s. pod sformułowaniem „w wypadkach przewidzianych w ... § 2” kryć się mogą te przestępstwa skarbowe, które w kodeksowym zestawie znamion zawierać będą zwroty „kto naraża” lub „kto uszczupla” albo inne jeszcze określenia wyrażające skutek opisanej w tym zestawie czynności, który nastąpił w innym, nawet odległym czasie niż sama czynność (jak to może być np. w wypadku art. 156 § 1 k.k.).

Łatwiej zaakceptować taki zamysł ustawodawcy, jeżeli podzieli się zapatrywanie, że objął on penalizacją „w przeważającej większości” zachowania

na „przedpolu powstania uszczerbku finansowego w postaci narażenia konkretnego (np. art. 54 k.k.s., 56 § 1 – 3 k.k.s.) albo narażenia abstrakcyjnego (np. art. 60 § 1 k.k.s., art. 61 § 1 k.k.s.)” oraz, że uszczuplenie należności publicznoprawnej spełnia potrójną rolę w Kodeksie karnym skarbowym: jest znamieniem skutku (a właściwie było – do czasu uchylecia art. 58 k.k.s. z dniem 1 stycznia 2007 r.), znamieniem modalnym, od którego jest uzależniona modyfikowana odpowiedzialność sprawcy – np. art. 78 § 2 k.k.s, albo występuje jako następstwo, od którego uzależnione jest stosowanie niektórych unormowań z Kodeksu karnego skarbowego – np. art. 37 § 1 k.k.s. (por. G. Łabuda, T. Razowski: Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, OSPriPr 2003, z. 11, s. 126 – 127). Zapewne takie rozumienie art. 44 § 4 k.k.s. jakie wyrażono wyżej, legło u podstaw poglądu, że finalnie wyjątkowo przepis ten będzie miał zastosowanie (zob. Z. Siwik: Projekt Kodeksu karnego skarbowego..., *op. cit.*, s. 47, Uzasadnienie ... *op. cit.*, s. 185). Na koniec, należy pamiętać, że ostatecznie ważne jest nie to, co projektodawca chciał wyrazić, lecz to, co uchwalił ustawodawca.

W rezultacie, początku biegu terminu przedawnienia czynu z art. 56 k.k.s. nie należało liczyć od dnia 25 stycznia 2000 r., lecz – jak wspomniano – od dnia 31 grudnia 2000 r. W czasie jego popełnienia czyn ten był zagrożony karą pozbawienia wolności do 2 lat (i wymierzono karę na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w brzmieniu sprzed nowelizacji z dnia 28 lipca 2005 r., która podwyższyła karę tego rodzaju, również za to przestępstwo, do 5 lat – patrz uzasadnienie wyroku Sądu pierwszej instancji). Nie było wątpliwości, że postępowanie przeciwko oskarżonemu o to przestępstwo wszczęto w okresie przewidzianym w § 2 art. 44 k.k.s. Dlatego doszło do wydłużenia terminu przedawnienia karalności tego czynu o dalsze 5 lat (art. 2 § 2 *in fine* k.k.s. w zw. z art. 44 § 5 k.k.s. w brzmieniu sprzed wspomnianej nowelizacji z

dnia 28 lipca 2005 r.). Do przedawnienia karalności za przypisane przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. doszłoby z dniem 31 grudnia 2010 r., zaś wyrok Sądu odwoławczego zapadł w dniu 15 lutego 2010 r.

W pozostałej części kasacja obrońcy Jana K. została oddalona jako oczywiście bezzasadna, co zwalniało od sporządzenia pisemnego uzasadnienia postanowienia w tej części (art. 535 § 3 k.p.k.). Zwrócić trzeba jednak uwagę, że stwierdzenie zawarte w początkowej części motywów kasacji, jakoby „Sąd II instancji wydał swoje orzeczenie bez uzasadnienia jak i szczegółowej analizy materiału dowodowego i zarzutów apelacyjnych”, mija się z prawdą. Twierdzeniu temu przeczy zawartość uzasadnienia wyroku Sądu Okręgowego. Następny fragment motywów skargi kasacyjnej, również cytowanej wyżej, świadczy o pomyleniu roli sądu odwoławczego z zadaniem sądu pierwszej instancji. To uzasadnienie tego ostatniego sądu musi odpowiadać warunkom określonym w art. 424 § 1 k.p.k., którego treść przytoczył autor kasacji. Jeżeli sąd odwoławczy nie zmienia zaskarżonego wyroku, musi przy sporządzeniu uzasadnienia dochować jedynie wymogów określonych w art. 457 § 3 k.p.k. I tak się stało, o czym przekonuje lektura motywów, a stwierdzenie, że uzasadnienie „sprowadza się w zasadzie do przytoczenia uzasadnienia Sądu I instancji” znów jest nieprawdziwe.

Skoro kasacja formalnie nie zarzuca naruszenia art. 433 § 2 k.p.k. ani art. 457 § 3 k.p.k., zaś tezy o uchybieniu tym przepisom kłócą się z rzeczywistością, to powielenie w tej skardze zarzutów apelacyjnych nie mogło spowodować odniesienie się do nich przez Sąd kasacyjny, który nie jest uprawniony do ponownego rozpatrywania takich zarzutów ani – uwzględnienia wniosków opartych na tych zarzutach. Można natomiast odesłać autora kasacji do treści uzasadnienia wyroku Sądu odwoławczego, w którym znajdzie odpowiedź na wszystkie zarzuty apelacyjne.

II. Co do kasacji obrońcy Mikołaja P. – z uwagi na wymierzenie oskarżonemu kary pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania, skarga mogła być oparta tylko na zarzucie uchybienia z art. 439 k.p.k. Zarzut ten okazał się jednak bezzasadny. Wprawdzie czas przypisanego przestępstwa był określony ostatnim zachowaniem składającym się na czyn ciągły, to znaczy na 31 grudnia 1999 r., ale i tu odmienny był moment, od którego rozpoczął się bieg terminu przedawnienia karalności. W myśl art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym w dacie czynu i w 2000 r., podatnicy zobowiązani byli do złożenia zeznania rocznego CIT-8 za 1999 r. do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny, czyli do 31 marca 2000 r. Początkiem biegu terminu był, zgodnie z dyspozycją art. 44 § 3 k.k.s., ostatni dzień roku, w którym upłynął termin płatności tej należności, a więc 31 grudnia 2000 r. Zachowanie oskarżonego kwalifikowane było z art. 54 § 1 k.k.s. i 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 18 § 3 k.k. i 20 § 2 k.k.s. oraz art. 6 § 2 k.k.s. i 7 § 1 k.k.s. za który to czyn został skazany w brzmieniu sprzed wspomnianej już nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r. (Dz. U. Nr 178, poz. 1479), który był wówczas zagrożony karą pozbawienia wolności do 2 lat. W stosunku do czynu przypisanego Mikołajowi P. wystąpiły te same uwarunkowania natury prawnej, co do Jana K. Dlatego zbędne jest ich powtarzanie. Zaznaczyć jedynie należy, że termin przedawnienia karalności przestępstwa Mikołaja P. również upływał w dniu 31 grudnia 2010 r. Obrońca skazanego koncentrując w zarzucie i uzasadnieniu kasacji uwagę na czasie czynu, nie wziął pod uwagę dyspozycji art. 44 § 3 k.k.s. (choć ją przytoczył), błędnie uznając, że początek biegu terminu przedawnienia przypisanego oskarżonemu czynu należy

liczyć według reguły określonej w art. 44 § 1 k.k.s. Z przytoczonych powodów skarga kasacyjna okazała się oczywiście bezzasadna.