

WYROK Z DNIA 9 STYCZNIA 2012 R.

V KK 327/11

Po zmianie treści art. 41 k.k.s. ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479), w wypadkach wskazanych w tym przepisie sąd nakłada na sprawcę obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności tylko wtedy, gdy jest ona wymagalna. Należność wymagalna to taka, której organ podatkowy może skutecznie dochodzić za pomocą dostępnych mu środków prawnych. Oznacza to, że określenie przez sąd obowiązku uiszczenia tej należności w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie przestępstwa skarbowego musi być poprzedzone wydaniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej ustalającej należność publicznoprawną nałożoną na podmiot zobowiązany i uzyskaniem przez tę decyzję cechy wykonalności na skutek uprawomocnienia się albo nadania rygoru natychmiastowej wykonalności orzeczeniu ustalającemu zobowiązanie podatkowe.

*Przewodniczący: sędzia SN H. Gradzik (sprawozdawca).*

*Sędziowie: SN P. Kalinowski, SA (del. do SN) A. Ryński.*

*Prokurator Prokuratury Generalnej: K. Parchimowicz.*

Sąd Najwyższy w sprawie Krzysztofa S., skazanego z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. i z art. 56 § 1 k.k.s., po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie w dniu 9 stycznia 2012 r. kasacji, wniesionej przez Prokuratora Generalnego od wyroku Sądu Okręgowego w O. z dnia 17 listopada 2010 r., utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w B. z dnia 7 kwietnia 2010 r.,

uchylił zaskarżony wyrok oraz utrzymany nim w mocy wyrok Sądu Rejonowego w B. i przekazał sprawę Sądowi Okręgowemu w O. do ponownego rozpoznania w pierwszej instancji.

## UZASADNIENIE

Wyrokiem Sądu Rejonowego w B. z dnia 7 kwietnia 2010 r., Krzysztof S. został skazany za to, że:

1. w okresie od dnia 19 sierpnia 2005 r. do dnia 26 maja 2006 r. w B., prowadząc działalność firmy L.R.B., działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, wprowadził w błąd Skarb Państwa (Urząd Skarbowy w B.) co do wysokości poniesionych kosztów uzyskania przychodu oraz należnego podatku VAT, doprowadzając Skarb Państwa do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w postaci nadwyżki VAT naliczonego nad należnym oraz różnicy w kwocie podatku dochodowego od osób fizycznych, w ten sposób, że sfałszował 23 faktury VAT, w których jego firma figurowała jako nabywca usługi, a następnie uwzględnił te faktury w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz w zeznaniu podatkowym PIT-36 złożonym w dniu 26 maja 2006 r. jako koszty uzyskania przychodu na łączną kwotę 1 062 200 zł i w deklaracjach VAT-7, wykazując nadwyżkę VAT naliczonego nad należnym w kwocie 209 234 zł przy składaniu tych deklaracji miesięcznie od stycznia do grudnia 2005 r., czym spowodował w rezultacie uszczuplenie podatkowej należności publicznoprawnej na kwotę nie mniejszą niż 600 000 zł, wynikającą z różnicy między należnym podatkiem dochodowym a wykazanym w zeznaniach podatkowych oraz różnicy między podatkiem VAT naliczonym i należnym, stanowiącą mienie znacznej wartości – tj. za przestępstwo z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 §

1 k.k. w zb. z art. 270 § 1 k.k. i art. 12 k.k. na kary roku i 2 miesiące pozbawienia wolności oraz 200 (po 30 zł) stawek dziennych grzywny;

2. w tym samym czasie i miejscu, prowadząc działalność L.R.B., działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, składając zeznania podatkowe, podał nieprawdę w zeznaniu podatkowym PIT-36 dotyczącym opodatkowania od osób fizycznych co do wysokości osiągniętego przychodu, podstawy opodatkowania oraz poniesionych kosztów uzyskania przychodu oraz w deklaracjach VAT-7 co do wysokości nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w ten sposób, że w deklaracjach VAT-7 składanych za okres od stycznia do grudnia 2005 r. powołał się na kwoty podatków wykazanych w 23 sfałszowanych przez siebie fakturach, w których prowadzona przez niego firma figurowała jako nabywca usługi, wykazując w ten sposób koszt uzyskania przychodu na kwotę 1 062 200 zł oraz nadwyżkę podatku VAT naliczonego nad należnym w kwocie 209 234 zł, czym naraził Skarb Państwa na uszczuplenie należności publicznoprawnej z tytułu podatku dochodowego oraz podatku VAT w kwocie łącznej nie mniejszej niż 600 000 zł, stanowiącej dużą wartość – tj. za przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. na kary 8 miesięcy pozbawienia wolności i 300 (po 50 zł) stawek dziennych grzywny, przy zastosowaniu art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. i art. 38 § 1 pkt 3 k.k.s.;

3. w okresie od 25 marca 2005 r. do 26 maja 2006 r. w B., działając w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w krótkich odstępach czasu, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, przez wprowadzenie w błąd co do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w zeznaniu podatkowym PIT-36 oraz co do podatku VAT naliczonego i należnego w deklaracjach podatkowych VAT-7, i w konsekwencji przez zaniżenie podstawy opodatkowania w ten sposób, że prowadząc działalność L.R.B. wystawił 30 faktur za rzeczywiście wykonane usługi na rzecz innych firm, a następnie nie uwzględnił tych faktur w zeznaniu

podatkowym PIT-36 jako podstawy opodatkowania przychodu na kwotę 565.978 zł, a w deklaracjach VAT-7 nie wykazał należnego podatku VAT w kwocie 123 735 zł, czym doprowadził Skarb Państwa (Urząd Skarbowy w B.) do niekorzystnego rozporządzenia mieniem na kwotę nie mniejszą niż 300 000 zł, stanowiącą mienie znacznej wartości – tj. za przestępstwo z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. i art. 12 k.k. na kary roku pozbawienia wolności i 140 (po 30 zł) stawek dziennych grzywny;

4. w okresie od 19 sierpnia 2005 r. do 26 maja 2006 r. w B., prowadząc działalność L.R.B., w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, podał nieprawdę w zeznaniu podatkowym PIT-36 dotyczącym podatku od osób fizycznych co do osiągniętego przychodu, podstawy opodatkowania oraz poniesionych kosztów uzyskania przychodu i w deklaracjach VAT-7 co do nadwyżki podatku VAT naliczonego nad należnym, wynikającym z 30 faktur za wykonane usługi, których nie uwzględnił w zeznaniu podatkowym PIT-36, nie wykazując przychodu na kwotę 565 978 zł, a w deklaracjach VAT-7 nie wykazał nadwyżki naliczonego nad należnym podatku VAT w kwocie 123 735 zł, narażając Skarb Państwa (Urząd Skarbowy w B.) na uszczuplenie należności podatkowej z tytułu podatku dochodowego oraz podatku VAT w łącznej kwocie nie mniejszej niż 300 000 zł – tj. za przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. na kary 5 miesięcy pozbawienia wolności i 200 (po 50 zł) stawek dziennych grzywny;

5. w okresie od 25 marca 2005 r. do 31 grudnia 2006 r. w B., prowadząc działalność L.R.B., będąc zobowiązanym do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów na podstawie art. 24 a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, wbrew warunkom określonym w § 11 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów z dnia 26 sierpnia 2003 r., nierzetelnie prowadził tę księgę, uwzględniając

sfalszowane przez siebie 23 faktury VAT dokumentujące rzekome wykonanie usług na rzecz innych podmiotów, a po wystawieniu 30 faktur VAT za rzeczywiście wykonane usługi, nie uwzględnił ich w tej księdze, czym działał wbrew obowiązkowi prowadzenia rachunkowości zgodnie ze stanem faktycznym – tj. za przestępstwo z art. 61 § 1 k.k.s. na karę 80 (po 50 zł) stawek dziennych grzywny.

Na podstawie art. 8 § 2 i 3 k.k.s. Sąd Rejonowy stwierdził, że wykonaniu podlegają:

- kara pozbawienia wolności w wymiarze roku i 2 miesięcy pozbawienia wolności orzeczona za przestępstwo przypisane w pkt 1;
- kara grzywny w wymiarze 300 stawek dziennych orzeczona za przestępstwo przypisane w pkt 2;
- kara pozbawienia wolności w wymiarze roku orzeczona za przestępstwo przypisane w pkt 3;
- kara grzywny w wymiarze 200 stawek orzeczona za przestępstwo przypisane w pkt 4.

Na podstawie art. 39 § 1 i 2 k.k.s. orzekł wobec oskarżonego kary łączne roku i 6 miesięcy pozbawienia wolności oraz 450 (po 50 zł) stawek dziennych grzywny, przy czym wykonanie kary pozbawienia wolności zawiesił warunkowo na 4 lata; na podstawie art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 2 k.k.s. orzekł wobec oskarżonego obowiązek wyrównania należności publicznoprawnej uszczuplonej przestępstwami opisanymi w pkt 2 i 4 w wysokości wskazanej ostateczną podatkową decyzją wymiarową w tym zakresie w terminie 2 lat od dnia uprawomocnienia się wyroku.

Wyrok powyższy zaskarżył w całości obrońca oskarżonego, podnosząc następujące zarzuty:

obraży przepisów prawa materialnego:

- art. 286 § 1 k.k., przez niewłaściwe zastosowanie w sytuacji, gdy należało stosować art. 76 § 1 k.k.s.;

– art. 294 k.k. i art. 270 k.k., przez niewłaściwe zastosowanie w sytuacji, gdy czyny zarzucane oskarżonemu należało kwalifikować jako przestępstwa opisane w art. 62 § 2 k.k.s.;

obrazy przepisów postępowania, tj. art. 424 k.p.k., przez niewskazanie w jakim zakresie, zeznaniom jakich świadków Sąd dał wiarę, a zbiorczym powołaniu się na zeznania wszystkich świadków bez wskazania które z nich posłużyły do budowy stanu faktycznego;

błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku, polegającego na:

– przyjęciu, że opisane w inkryminowanych fakturach usługi zostały wykonane, mimo braku ustaleń dotyczących odbioru rzekomo wykonanych robót, braku dowodów zapłaty wykazanych kwot pieniężnych na rzecz oskarżonego i braku potwierdzenia, że w krytycznym czasie oskarżony zatrudniał jakichkolwiek pracowników;

– przyjęciu, że oskarżony dopuścił się przypisanych czynów w okresie od dnia 19 sierpnia 2005 r. do dnia 26 maja 2006 r., pomimo, że z wydanych w sprawie decyzji organów podatkowych wynika, iż okres ten przypadł pomiędzy marcem 2005 r. a grudniem 2005 r.

W konkluzji obrońca wniósł o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji.

Wyrokiem z dnia 17 listopada 2010 r., Sąd Okręgowy w O. utrzymał w mocy zaskarżony wyrok, uznając apelację za oczywiście bezzasadną.

Na podstawie art. 521 k.p.k. Prokurator Generalny wniósł kasację od prawomocnego wyroku Sądu Okręgowego. Zarzucił w niej:

– rażące i mające istotny wpływ na treść wyroku naruszenie przepisów postępowania, a mianowicie art. 457 § 3 k.p.k., polegające na nienależytym rozpoznaniu zawartego w apelacji obrońcy oskarżonego zarzutu obrazy prawa procesowego, tj. art. 424 k.p.k., co w konsekwencji spowodowało utrzymanie w mocy wyroku, którego motywy uniemożliwiały prawidłową

kontrolę kwestionowanych w apelacji istotnych okoliczności faktycznych i prawnych;

– rażące i mające istotny wpływ na treść wyroku naruszenie przepisu art. 440 k.p.k., polegające na:

a) zaakceptowaniu skazania oskarżonego, z rażącym naruszeniem art. 413 § 2 i 366 § 1 k.p.k., za popełnienie czynów przypisanych w pkt 3, 4 i 5 wyroku Sądu Rejonowego w B., w zakresie zachowań oskarżonego objętych prawomocnym postanowieniem prokuratora o częściowym umorzeniu śledztwa przeciwko oskarżonemu, wydanym w tym samym postępowaniu w dniu 25 kwietnia 2007 r.

b) zaakceptowaniu wymierzenia kar oskarżonemu za popełnienie czynu określonego w pkt 2 wyroku Sądu Rejonowego z zastosowaniem art. 37 § 1 pkt 1 i art. 38 § 1 pkt 3 k.k.s., pomimo że oskarżonemu nie przypisano czynu, którego skutkiem było uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości;

c) zaakceptowaniu nałożenia wobec oskarżonego – na podstawie art. 41 § 4 pkt 1 w zw. z art. 41 § 2 k.k.s. – obowiązku wyrównania należności publicznoprawnej uszczuplonej przestępstwami zarzuconymi w pkt II i IV aktu oskarżenia, pomimo że skutkiem przypisanych oskarżonemu wyrokiem Sądu Rejonowego przestępstw było narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, która nie była wymagalna w dacie wyrokowania przez Sąd pierwszej instancji.

Podnosząc te zarzuty Prokurator Generalny wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu w O. do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Nie można odmówić słuszności zarzutowi obrazy art. 457 § 3 k.p.k., przejawiającej się w braku rzeczowego umotywowania dlaczego Sąd Okręgowy odrzucił zarzut apelacji wytykający zbiorcze odwołanie się przez

Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu wyroku do wszystkich dowodów, a więc bez wskazania, które z nich stanowiły podstawę poszczególnych ustaleń faktycznych. Sąd Okręgowy odniósł się wprawdzie w kilku zdaniach uzasadnienia do zarzutu obrazy art. 424 k.p.k., lecz uczynił to w sposób zupełnie powierzchowny, pomijając, że w tejże apelacji skarżący kwestionował trafność konkretnych ustaleń, istotnych dla rozstrzygnięć merytorycznych. Apelujący podważał przede wszystkim przyjęcie, że oskarżony wykonał wszystkie usługi opisane w fakturach wymienionych w zarzutach III i IV aktu oskarżenia (odpowiednio w pkt 3 i 4 w części rozstrzygającej wyroku). Zwracał uwagę na brak jakichkolwiek ustaleń, które potwierdzałyby odbiór fakturowanych robót i zapłatę za nie, a także na to, że w okresie podanym w szeregu fakturach nie zatrudniał żadnych pracowników i już z tego powodu nie mógł prowadzić efektywnej działalności gospodarczej.

Rozpoznanie przez Sąd odwoławczy zarzutu błędu w ustaleniach faktycznych nie było zatem możliwe w sytuacji, gdy Sąd *meriti* w ogóle nie precyzował, które z dowodów sumarycznie wymienionych w uzasadnieniu wyroku miałyby potwierdzać wykonanie każdej z fakturowanych usług. Nie powołał też dowodów odbioru robót i zapłaty przez odbiorców. Wyjaśnienie tych okoliczności było konieczne, skoro oskarżony wyjaśniał, że nie wykonał robót wykazanych w fakturach. W tej sytuacji niezrozumiałe jest stwierdzenie zawarte w uzasadnieniu Sądu Okręgowego, jakoby „Sąd I instancji w obszernym uzasadnieniu dokładnie wskazał dowody na podstawie których przypisał winę oskarżonemu”. Jest wręcz przeciwnie, gdyż zabrakło dokładności, o której mowa. Po to, by możliwe było rzetelne rozpoznanie apelacyjnego zarzutu błędu w ustaleniach faktycznych, Sąd drugiej instancji musiał dysponować uzasadnieniem wyroku Sądu Rejonowego, sporządzonym zgodnie z wymogami określonymi w art. 424 § 1 k.p.k., a więc precyzującym, na których dowodach opierają się ustalenia



odnoszące się do każdej z faktur. Wobec braku takiego uzasadnienia, nie można było odrzucić zarzutu obrazy art. 424 k.p.k. Przeciwnie postąpienie, ze zdawkową przy tym motywacją, naruszało art. 457 § 3 k.p.k. Uchybienie temu przepisowi w wyroku Sądu odwoławczego miało rażący charakter i wiązało się z nierozpoznaniami zarzutu błędu w ustaleniach faktycznych, co w sumie mogło wywrzeć istotny wpływ na treść rozstrzygnięcia w postępowaniu odwoławczym.

Zasadny okazał się także drugi zarzut kasacji, w którym skarżący wytknął obrazę art. 440 k.p.k., w trzech aspektach rażącej niesprawiedliwości rozstrzygnięcia o utrzymaniu w mocy wyroku Sądu pierwszej instancji.

Z opisu przestępstw przypisanych oskarżonemu w pkt 3, 4 i 5 wyroku Sądu Rejonowego wynika, że objęto nimi bezprawne postąpienie przez oskarżonego z pięcioma fakturami, co do którego wydano wcześniej prawomocne orzeczenie kończące postępowanie karne. Skarżący trafnie wywiódł, że postanowieniem z dnia 25 kwietnia 2007 r., Prokurator Rejonowy w B. zatwierdził postanowienie Komendy Powiatowej Policji w B. o umorzeniu na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. śledztwa przeciwko Krzysztofowi S. podejrzanemu o to, że w okresie do 30 grudnia 2005 r., w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej wystawił faktury VAT o numerach (...) za niewykonane w rzeczywistości usługi budowlane dla E.I.C., za co otrzymał pieniądze w bliżej nieokreślonej kwocie, przy czym faktur tych nie ujął w ewidencji księgowej i nie odprowadził należnego podatku VAT w kwocie 45 100 zł, tj. o czyn z art. 271 § 3 k.k. Postanowienie to uprawomocniło się wobec niezaskarżenia przez strony. Nie zostało ono później uchylone przez Prokuratora Generalnego na podstawie art. 328 k.p.k., ani też postępowanie karne przeciwko Krzysztofowi S. w tym zakresie nie było wznowione przez prokuratora nadrzędnego w trybie art. 327 § 2 k.p.k. W tej

sytuacji oskarżyciel publiczny nie miał podstaw do objęcia aktem oskarżenia w niniejszej sprawie czynu polegającego na bezprawnym postąpieniu z tymi fakturami. Jeśli jednak w akcie oskarżenia, mimo wydania wcześniej prawomocnego orzeczenia w postępowaniu karnym co do wystawienia wymienionych faktur, wprowadzono je do opisu strony przedmiotowej trzech zarzuconych przestępstw, to jest oczywiste, że nie dostrzeżono utraty przez oskarżyciela uprawnienia do złożenia skargi publicznej dotyczącej zachowań Krzysztofa S. objętych prawomocnym postanowieniem o umorzeniu postępowania. Tej ujemnej przesłanki procesowej nie zauważył również Sąd Rejonowy, skoro opisem czynów przypisanych objął zachowania, co do których prawomocnie orzeczono już wcześniej. Zasadnie zatem zarzucił autor kasacji, że utrzymanie w mocy wyroku skazującego za czyny obejmujące i te zachowania, względem których już prawomocnie umorzono postępowanie, wynikało z niedostrzeżenia rażącego naruszenia przepisów art. 413 § 2 k.p.k. i art. 366 § 1 k.p.k., obciążającego wyrok Sądu pierwszej instancji. Powinnością przewodniczącego składu sądującego Sądu Rejonowego było bowiem nadanie właściwego znaczenia znajdującemu się w aktach orzeczeniu o umorzeniu postępowania przeciwko Krzysztofowi S. we wskazanym wyżej zakresie, a wymóg dokładnego określenia w wyroku przypisanego czynu wykluczał ujęcie w jego opisie tych działań oskarżonego, co do których prawomocnie zakończono postępowanie. Uchybienie, o którym mowa, Sąd Okręgowy powinien był uwzględnić na korzyść oskarżonego niezależnie od granic zaskarżenia apelacją. Brak stosownej korekty zaskarżonego wyroku w postępowaniu odwoławczym czynił rażąco niesprawiedliwym utrzymanie go w mocy. To zaś oznaczało naruszenie art. 440 k.p.k., co zasadnie podniósł autor kasacji.

Zarzut obrazy art. 440 k.p.k. w efekcie utrzymania w mocy wyroku Sądu Rejonowego w części skazującej oskarżonego za przestępstwo z art.

56 § 1 k.k.s. przypisane w pkt 2 jest trafny, gdy zważyć, że za podstawę wymiaru kar pozbawienia wolności i grzywny przyjęto przepisy art. 37 § 1 pkt 1 i art. 38 § 1 pkt 3 k.k.s., nakazujące stosowanie nadzwyczajnego obostrzenia kary, a więc wymierzania ich na skali o podwyższonym dolnym i górnym progu zagrożenia ustawowego. Jako przesłankę zastosowania nadzwyczajnego obostrzenia kar przyjął Sąd Rejonowy spowodowanie przez oskarżonego uszczuplenia należności publicznoprawnej dużej wartości w rozumieniu art. 53 § 15 k.k.s. Nie znalazło to jednak potwierdzenia w opisie przypisanego czynu, w którym stwierdza się nie spowodowanie uszczuplenia lecz narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie należności dużej wartości. Tymczasem, z brzmienia art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. wynika, że nadzwyczajne obostrzenie kary stosuje się tylko w razie spowodowania uszczuplenia należności dużej wartości umyślnym przestępstwem skarbowym. Przy braku takiego ustalenia w opisie czynu nie było podstawy do stosowania przepisu będącego podstawą nadzwyczajnego obostrzenia kary. Utrzymanie w mocy tego niekorzystnego dla oskarżonego rozstrzygnięcia zawartego w wyroku, nawet jeśli nie podniesiono stosownego zarzutu w apelacji, stanowiło naruszenie art. 440 k.p.k.

Zarzut obrazy art. 440 k.p.k. w związku z utrzymaniem w mocy orzeczenia o nałożeniu na oskarżonego na podstawie art. 41 § 2 i 4 k.k.s. obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej jest zasadny. Orzeczenie to ma blankietowy charakter. Odsyła do ostatecznej decyzji organu podatkowego, która wskaże kwotę należności uszczuplonych przestępstwami skarbowymi przypisanymi mu w pkt 2 i 4 wyroku, a którą oskarżony ma obowiązek wpłacić w określonym terminie. Skarżący trafnie zauważył, że już sama konstrukcja orzeczenia narusza wymienione w zarzucie przepisy. Po zmianie treści art. 41 k.k.s. ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz

niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479), w wypadkach wskazanych w tym przepisie sąd nakłada na sprawcę obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności tylko wtedy, gdy jest ona wymagalna. Należność wymagalna to taka, której organ podatkowy może skutecznie dochodzić za pomocą dostępnych mu środków prawnych (S. Dudziak: Uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej jako przesłanka zastosowania instytucji prawa karnego skarbowego, Monitor Podatkowy 2008, nr 8). Oznacza to, że określenie przez sąd obowiązku uiszczenia tej należności w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie przestępstwa skarbowego musi być poprzedzone wydaniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej ustalającej należność publicznoprawną nałożoną na podmiot zobowiązany i uzyskaniem przez tę decyzję cechy wykonalności na skutek uprawomocnienia się albo nadania rygoru natychmiastowej wykonalności orzeczeniu ustalającemu zobowiązanie podatkowe. Istnienie wymagalnej należności publicznoprawnej jest więc stanem obiektywnym, wynikającym z jej ustalenia w toku właściwego postępowania administracyjnego, w tym wypadku podatkowego (T. Razowski [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski: Kodeks Karny Skarbowy. Komentarz. Warszawa 2009, s.276). Normy zawarte w art. 41 § 2 i 4 k.k.s. potwierdzają zasadę prawa karnego skarbowego dającą pierwszeństwo funkcji egzekucyjnej przed funkcją represyjną. Przejawia się to najbardziej w konsensualnych formach rozstrzygania, ale ma znaczenie także przy stosowaniu warunkowego umorzenia postępowania karnoskarbowego, warunkowego zawieszenia wykonania kary i warunkowego zwolnienia (M. Stepanów: Konsensualne rozstrzyganie w sprawach karnych skarbowych, Prok. i Pr. 2001, nr 11).

Ani w dacie wydania wyroku przez Sąd pierwszej instancji, ani też w dacie utrzymania go przez Sąd Okręgowy nie było wykonalnych decyzji wymiarowych co do podatku dochodowego i podatku VAT, związanych z

działalnością gospodarczą oskarżonego, będącą przedmiotem postępowania karnego w niniejszej sprawie. Po wszczęciu tego postępowania organy podatkowe podejmowały natomiast decyzje na podstawie art. 33 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), regulującego procedurę zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed terminem płatności, przewidującego między innymi, określenie w decyzji o zabezpieczeniu przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego. I tak, postanowieniem z dnia 31 maja 2007 r. Dyrektor Izby Skarbowej w O. zawiesił postępowanie podatkowe w związku z wszczęciem przez Prokuraturę Rejonową w B. postępowania przygotowawczego w zakresie ustalenia rzetelności transakcji mogących mieć wpływ na wysokość przychodów i kosztów działalności gospodarczej prowadzonej przez Krzysztofa S. Natomiast w decyzji z dnia 15 października 2008 r. tenże organ określił przybliżone zobowiązanie w podatku dochodowym od Krzysztofa S. wraz z odsetkami za zwłokę i orzekł o formie zabezpieczenia tego zobowiązania. W uzasadnieniu decyzji stwierdzono, że decyzja zabezpieczająca nie zastępuje decyzji wymiarowej, ma jedynie charakter tymczasowy i nie wpływa na wynik postępowania podatkowego. Z kolei decyzją z 22 maja 2009 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w B. określił przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu podatku VAT z należnymi odsetkami celem zabezpieczenia wykonania tego zobowiązania na majątku Krzysztofa S. Z dalszymi decyzjami organy podatkowe wstrzymały się do czasu ukończenia postępowania karnego prawomocnym orzeczeniem. Jest zatem oczywiste, że w dacie wydania wyroku przez Sąd Okręgowy należności publicznoprawne, które oskarżony powinien uiścić na rzecz Skarbu Państwa nie były i nie mogły być wymagalne, gdyż postępowanie co do ich wymiaru zostało wstrzymane przez organy podatkowe do czasu ukończenia postępowania karnego, a podejmowane

decyzje miały na celu zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, których wymiar należało dopiero ustalić. Nie było więc prawnych przesłanek do określenia w wyroku Sądu Rejonowego obowiązku uiszczenia tych należności w zakreślonym terminie. Z tych względów utrzymanie w mocy zaskarżonego wyroku w części nakładającej taki obowiązek przy braku warunków określonych w art. 41 § 2 i 4 k.k.s., uznać należało za rażąco niesprawiedliwe w rozumieniu art. 440 k.p.k., mimo braku stosownego zarzutu w apelacji.

Utrzymanie w mocy wyroku w części dotyczącej orzeczenia o obowiązku wyrównania należności publicznoprawnej nie było trafne z innego jeszcze powodu. W myśl art. 41 § 2 k.k.s. warunkiem określenia tego obowiązku jest przypisanie sprawcy popełnienia takiego przestępstwa skarbowego, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej. Jak już wyżej zauważono, warunek ten nie był spełniony. Sąd pierwszej instancji skazał Krzysztofa S. za dwa przestępstwa skarbowe kwalifikowane z art. 56 § 1 k.k.s., których skutkiem, jak wynika z opisu obu czynów, było nie uszczuplenie takich należności, lecz narażenie Skarbu Państwa na ich uszczuplenie. Przy braku stwierdzenia w opisie przestępstwa skarbowego, że doszło do uszczuplenia należności publicznoprawnej, przepis art. 41 § 2 k.k.s. nie mógł być zastosowany, na co słusznie zwraca się uwagę w kasacji. Tak więc i z tego punktu widzenia utrzymanie w mocy omawianego orzeczenia uznać należało za rażąco niesprawiedliwe.

Z przedstawionych wyżej rozważań wynika, że wszystkie podniesione w kasacji zarzuty są słuszne. Uchybienia podniesione przez skarżącego rażąco naruszały przepisy prawa i wywarły istotny wpływ na treść wyroku Sądu odwoławczego. Podlegał on zatem uchyleniu (art. 537 § 1 k.p.k.).

Przy podejmowaniu orzeczenia następczego Sąd Najwyższy uznał, że przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania w postępowaniu

odwoławczym, o co wnosił autor kasacji, nie byłoby celowe w sytuacji, gdy ewidentnie zasadny, jak wyżej wykazano, był już zarzut apelacji podważający prawidłowość uzasadnienia wyroku Sądu pierwszej instancji. Z powodu tego rażącego uchybienia nie było warunków do rozpoznania w postępowaniu odwoławczym zarzutu błędu w ustaleniach faktycznych podniesionego w apelacji. Ponowne rozpoznawanie apelacji musiałoby więc doprowadzić do uchylenia wyroku Sądu Rejonowego i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania w pierwszej instancji. Mając to na uwadze Sąd Najwyższy zdecydował o uchyleniu również wyroku Sądu Rejonowego i przekazaniu sprawy do ponownego rozpoznania w pierwszej instancji Sądowi Okręgowemu w O. Należy tu zauważyć, że po zmianie treści art. 25 § 1 pkt 2 k.p.k. ustawą z dnia 29 marca 2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 64, poz. 432), z dniem 12 lipca 2007 r. w sprawach o przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 k.k. właściwy jest sąd okręgowy. Jego właściwość w sprawie niniejszej aktualizuje się po uchyleniu prawomocnego wyroku i przekazaniu sprawy do ponownego rozpoznania.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy, po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w niezbędnym zakresie i podjęciu rozstrzygnięć merytorycznych, powinnością Sądu Okręgowego będzie sporządzenie uzasadnienia wyroku nie według niedopuszczalnego wzorca „wszystkie wymienione dowody stanowią podstawę wszystkich przyjętych ustaleń”, lecz w sposób odpowiadający wymogom art. 424 § 1 k.p.k., a więc ze ścisłym wskazaniem, na których dowodach oparto poszczególne ustalenia i dlaczego nie uznano dowodów przeciwnych. W toku postępowania może się okazać, że nie ma dowodów, które potwierdzałyby, iż faktury wymienione w pkt III i IV aktu oskarżenia, a przynajmniej część z nich, wystawione zostały za rzeczywiście wykonane usługi. Byłoby to

równoznaczne z brakiem przeciwdowodów dla tych wyjaśnień oskarżonego, w których twierdził, że wystawiał faktury na prośbę innej osoby prowadzącej działalność gospodarczą, a wykazanych w nich usług w rzeczywistości nie wykonał. Gdyby Sąd Okręgowy poczynił ustalenia odpowiadające tym wyjaśnieniom, nie naruszając przy tym zakazu *reformationis in peius*, to powinien rozważyć, czy trafna jest dotychczasowa ocena prawna przypisanych oskarżonemu czynów (pkt 3 i 4), czy też wypełniały one znamiona pomocnictwa do czynu zabronionego innej osoby, bądź znamiona współsprawstwa.

Kwalifikacja materialnoprawna czynów przypisanych oskarżonemu w pkt 1-4 wyroku Sądu Rejonowego, uznana za prawidłową przez Sąd odwoławczy, nie była przedmiotem zarzutów kasacji. Niemniej jednak w związku z przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania w pierwszej instancji celowe staje się poczynienie w tym względzie pewnych uwag. Przede wszystkim zaś tej, że przed podjęciem rozstrzygnięć merytorycznych konieczne będzie rozważenie, czy zarzucone oskarżonemu czyny, z których dwa pierwsze i dwa kolejne opisują odpowiednio te same czynności sprawcze, powinny wystąpić w zbiegu idealnym, normowanym w art. 8 § 1 k.k.s. Z uzasadnień aktu oskarżenia i wyroków Sądów obu instancji wynikałoby, że potrzeba kwalifikowania tych czynów nie tylko z art. 56 § 1 k.k.s. lecz także z art. 286 § 1 k.k., uzasadniona była tym, iż penalizacja przepisem art. 56 § 1 k.k.s. nie obejmuje uszczuplenia należności publicznoprawnej, skoro ustawowym znamieniem skutku jest tylko narażenie na jej uszczuplenie. Stąd też niezbędne było, jak wynikałoby z przyjętych ocen prawnych, sięganie po kwalifikację z art. 286 § 1 k.k., przy stwierdzeniu efektywnego uszczuplenia, gdyż ten przepis typizuje czyn zabroniony, którego znamieniem jest skutek w postaci niekorzystnego rozporządzenia mieniem. Koncepcja ta opiera się jednak na błędnej wykładni art. 56 § 1 k.k.s., co do określonego w nim znamienia



skutku. Rzecz w tym, że zawarta w art. 56 § 1 k.k.s. norma sankcjonowana obejmuje swoim zakresem czyny polegające nie tylko na narażeniu na uszczuplenie należności podatkowej, ale również, wnioskując *a minori ad maius*, na spowodowaniu takiego uszczuplenia (G. Łabuda: Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2000, nr 11; P. Kardas [w:], *op. cit.* s. 557; K. Buk: Uchylenie się od opodatkowania w świetle Kodeksu karnego skarbowego, Doradztwo Podatkowe 2007, nr 2; postanowienie SN z dnia 28 stycznia 2009 r., V KK 309/08, OSNKW 2009, z. 4, poz. 31). Brzmienie przepisu art. 56 § 1 k.k.s. świadczy natomiast o tym, że do wypełnienia jego znamion wystarcza już samo narażenie podatku na uszczuplenie przez określoną w nim czynność sprawczą. Nie oznacza to jednak, że dalej idący skutek w postaci zaistnienia uszczuplenia podatku, miałby stanowić przeszkodę w kwalifikowaniu czynu sprawcy z tego przepisu. W Kodeksie karnym skarbowym nie ma wyodrębnionego typu przestępstwa oszustwa podatkowego, w którego opisie określone byłoby jako znamię przedmiotowe uszczuplenia należności podatkowej. Znamię skutku sprawca wypełnia zatem i wtedy (tym bardziej), gdy dochodzi do spowodowania uszczuplenia.

W praktyce, uszczuplenie podatku dochodowego od osób fizycznych następuje już w ustawowej dacie, do której podatnik ma obowiązek złożyć zeznanie na druku PIT 36, co wynika z brzmienia art. 45 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307). Z tą właśnie datą upływa bowiem termin wpłaty należnego podatku. W realiach sprawy oznacza to, że skutek czynów przypisanych oskarżonemu w pkt 2 i 4, określony (w odniesieniu do podatku dochodowego) jako narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnych jest równoznaczny ze spowodowaniem uszczuplenia. Tak też powinien być ujęty w opisie tych czynów. Jeśli zaś skutek czynu zostanie określony jako uszczuplenie

należności publicznoprawnej w wyniku czynności sprawczej stypizowanej w art. 56 § 1 k.k.s., to nie będzie potrzeby kwalifikowania go z art. 286 § 1 k.k. Całość bezprawnego zachowania oskarżonego da się wówczas pomieścić w przepisach normujących odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe określone w art. 56 § 1 k.k.s. i, w zależności od dalszych ustaleń, ewentualnie w art. 76 § 1 k.k.s.

Przedstawione wyżej zapatrywania prawne co do dalszego postępowania mają jednak o tyle „względne” znaczenie, że rozstrzygnięcia merytoryczne muszą poprzedzać ustalenia faktyczne, które Sąd *meriti* powinien raz jeszcze samodzielnie poczynić.