O złożonym aspektach prawnych obowiązku badania przez Sąd karny z urzędu przeszkody procesowej w postaci przedawnienia karalności za przestępstwa podatkowe – glosa do wyroku Sądu Najwyższego - Izba Karna, z dnia 31 stycznia 2022 r., V KK 515/21

Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Karna, z dnia 31 stycznia 2022 r., V KK 515/21

Słowa kluczowe: Kodeks karny skarbowy, oszustwa podatkowe, przedawnienie karalności

Key words: Fiscal penal code, tax fraud,

**Teza**

Sąd zobligowany jest badać z urzędu przeszkodę procesową w postaci przedawnienia. Tym samym, nawet sytuacja, w której oskarżony nie kwestionuje prawidłowości doręczenia mu zawiadomienia z art. 70c Ordynacji podatkowej, nie zwalnia organu procesowego ze zbadania tej kwestii.

**Skład sądu**

SSN Tomasz Artymiuk  
SSN Dariusz Kala  
SSN Waldemar Płóciennik

**Sentencja**

Sąd Najwyższy przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Roberta Tarsalewskiego, w sprawie M. F. i J. F. skazanych z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS i in. po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie w dniu 31 stycznia 2022 r., kasacji wniesionej przez obrońcę skazanych od wyroku Sądu Okręgowego w W. z dnia 8 lutego 2021 r., sygn. akt IV Ka (...) zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w W. z dnia 16 grudnia 2019 r., sygn. akt VII K (...), 1. uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi Okręgowemu w W. do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym; 2. zwraca oskarżonym uiszczone opłaty od kasacji w kwotach po 450 (czterysta pięćdziesiąt) zł każda.

**Uzasadnienie**

M.F. została oskarżona o to, że:

I. w okresie od dnia 25 lutego 2009 r. do dnia 25 stycznia 2014 r. we Wrocławiu, w czynie ciągłym, to jest krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru oraz z wykorzystaniem takiej samej sposobności czyniąc sobie z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadziła do uszczuplenia należności publicznoprawnych Skarbu Państwa wielkiej wartości, w łącznej kwocie 7.358.593 zł (siedem milionów trzysta pięćdziesiąt osiem tysięcy pięćset dziewięćdziesiąt trzy złote) w ten sposób, że uchylała się od opodatkowania nie ujawniając Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w W. przedmiotu i podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług za okres: od stycznia 2009 r. do lutego 2013 r. i od czerwca 2013 r. do grudnia 2013 r. oraz nie złożyła deklaracji w tym podatku za wskazane okresy, tj. o czyn z [art. 54 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnju&refSource=hypdec) KKS w zw. z [art. 6 § 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgobt&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS i [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS;

II.w dniu 27 kwietnia 2010 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z J. F., czyniąc sobie i J.F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadziła do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa w kwocie 613.776 zł (sześćset trzynaście tysięcy siedemset siedemdziesiąt sześć złotych) w ten sposób, że podała nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 r. złożonej wspólnie przez małżonków M. i J. F. Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez M.F. działalności gospodarczej, tj. o czyn z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w zw. z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS;

III.w dniu 28 kwietnia 2011 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z J.F. czyniąc sobie i J.F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadziła do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa dużej wartości w kwocie 788.950 zł (siedemset osiemdziesiąt osiem tysięcy dziewięćset pięćdziesiąt złotych) w ten sposób, że podała nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2010 r. złożonej wspólnie przez małżonków M. i J. F. Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez M.F. działalności gospodarczej, tj. o czyn z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w zw. z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha3q&refSource=hypdec) KKS;

IV.w dniu 24 kwietnia 2012 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z J.F. czyniąc sobie i J.F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadziła do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa wielkiej wartości w kwocie 3.764.315 zł (trzy miliony siedemset sześćdziesiąt cztery tysiące trzysta piętnaście złotych) w ten sposób, że podała nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2011 r. złożonej wspólnie przez małżonków M. i J. F. Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez J. F. i M.F. działalności gospodarczych, o czyn z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w zw. z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS oraz [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS;

V. w dniu 29 kwietnia 2013 r. w W., wspólnie i w porozumieniu z J.F. czyniąc sobie i J.F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadziła do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa wielkiej wartości w kwocie 3.988.884 zł (trzy miliony dziewięćset osiemdziesiąt osiem tysięcy osiemset osiemdziesiąt cztery złote) w ten sposób, że podała nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013 r. złożonej wspólnie przez małżonków M. i J. F. Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w W. nie wykazującej przychodów z prowadzonej przez J. F. i M.F. działalności gospodarczych, tj. o czyn z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w zw. z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS oraz [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS.

VI.w dniu 29 kwietnia 2014 r., w W., czyniąc sobie z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadziła do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa dużej wartości w kwocie 988.495 zł (dziewięćset osiemdziesiąt osiem tysięcy czterysta dziewięćdziesiąt pięć złotych) w ten sposób, że podała nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013 r. Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej, tj. o czyn z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w zw. z [art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha3q&refSource=hypdec) KKS.

J.F. został oskarżony o to, że:

VII.w ustawowym terminie do dnia 25 kwietnia 2012 roku, w W., czyniąc sobie z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu, doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa w kwocie 54.050 zł (pięćdziesiąt cztery tysiące pięćdziesiąt złotych) w ten sposób, że uchylił się od opodatkowania nie ujawniając Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w W. przedmiotu i podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług za marzec 2012 r. tym samym popełniając dwa lub więcej przestępstw skarbowych, zanim zapadł pierwszy wyrok chociażby nieprawomocny, co do któregokolwiek z nich, a każdy z tych czynów wyczerpywał znamiona przestępstwa skarbowego określonego w tym samym przepisie, w odstępach czasu, które nie były długie, tj. o czyn z [art. 54 § 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnjv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 2 i 3](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS.

VIII.w ustawowym terminie do dnia 25 listopada 2012 roku, w W., czyniąc sobie z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu, doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnych Skarbu Państwa w kwocie 11.500 zł (jedenaście tysięcy pięćset złotych) w ten sposób, że uchylał się od opodatkowania nie ujawniając Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w W. przedmiotu i podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług za październik 2012 r. tym samym popełniając dwa lub więcej przestępstw skarbowych, zanim zapadł pierwszy wyrok chociażby nieprawomocny, co do któregokolwiek z nich, a każdy z tych czynów wyczerpywał znamiona przestępstwa skarbowego określonego w tym samym przepisie, w odstępach czasu, które nie były długie tj. o czyn z [art. 54 § 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnjv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 2 i 3](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS.

IX.w dniu 27 kwietnia 2010 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z M. F. czyniąc sobie i M. F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa w kwocie 613.776 zł (sześćset trzynaście tysięcy siedemset siedemdziesiąt sześć złotych) w ten sposób, że podał nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 r. dotyczącej wspólnego rozliczenia małżonków M. i J. F. złożonej Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez M.F. działalności gospodarczej, tj. o czyn z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w zw. z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS.

X. w dniu 28 kwietnia 2011 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z M. F. czyniąc sobie i M. F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa dużej wartości w kwocie 788.950 zł (siedemset osiemdziesiąt osiem tysięcy dziewięćset pięćdziesiąt złotych) w ten sposób, że podał nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2010 r. dotyczącej wspólnego rozliczenia małżonków M. i J. F. złożonej Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez M.F. działalności gospodarczej, tj. o czyn z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w zw. z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha3q&refSource=hypdec) KKS.

XI.w dniu 24 kwietnia 2012 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z M. F. czyniąc sobie i M.F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa wielkiej wartości w kwocie 3.764.315 zł (trzy miliony siedemset sześćdziesiąt cztery tysiące trzysta piętnaście złotych) w ten sposób, że podał nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT-36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2011 r. dotyczącej wspólnego rozliczenia małżonków M. i J. F. złożonej Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez M.F. działalności gospodarczej, tj. o czyn z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w zw. z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS oraz [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS.

XII.w dniu 29 kwietnia 2013 r., w W., wspólnie i w porozumieniu z M. F. czyniąc sobie i M. F. z popełnianych przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa wielkiej wartości w kwocie 3.988.884 zł (trzy miliony dziewięćset osiemdziesiąt osiem tysięcy osiemset osiemdziesiąt cztery złotych) w ten sposób, że podał nieprawdę w deklaracji podatkowej PIT- 36 w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013 r. dotyczącej wspólnego rozliczenia małżonków M. i J. F. złożonej Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w W. niewykazującej przychodów z prowadzonej przez J. F. i M.F. działalności gospodarczych, tj. o czyn z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w zw. z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS oraz [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS.

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

1.uznał oskarżoną M.F. za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt I części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z [art. 54 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnju&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 6 § 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgobt&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) i [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS i za to na podstawie [art. 54 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnju&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) i [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS wymierzył jej karę 4 (czterech) lat pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 600 (sześciuset) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

2.uznał oskarżoną M.F. za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt II części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS i za to na podstawie [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS wymierzył jej karę 1 (jednego) roku pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 200 (dwustu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

3.uznał oskarżoną M.F. za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt III części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 1 i 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha3q&refSource=hypdec) KKS i za to na podstawie [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 1 i 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha3q&refSource=hypdec) KKS wymierzył jej karę 1 (jednego) roku pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 200 (dwustu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

4.uznał oskarżoną M.F. za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt IV części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS oraz [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS i za to na podstawie [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) i [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS wymierzył jej karę 1 (jednego) roku pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 400 (czterystu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

5.uznał oskarżoną M.F. za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt V części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS oraz [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS i za to na podstawie [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) i [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS wymierzył jej karę 1 (jednego) roku pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 400 (czterystu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

6.uznał oskarżoną M.F. za winną popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w pkt VI części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha3q&refSource=hypdec) KKS i za to na podstawie [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha3q&refSource=hypdec) KKS wymierzył jej karę 1 (jednego) roku i 6 (sześciu) miesięcy pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 300 (trzystu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

7.na podstawie [art. 39 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrge2dcnjtgmzq&refSource=hypdec) KKS połączył oskarżonej M.F. orzeczone wobec niej kary jednostkowe pozbawienia wolności i kary grzywny i wymierzył wobec niej karę łączną 6 (sześciu) lat pozbawienia wolności oraz karę łączną grzywny w wymiarze 1000 (jednego tysiąca) stawek dziennych przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

8.uznał oskarżonego J. F. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w VII części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z [art. 54 § 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnjv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 2 i 3](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS i za to na podstawie [art. 54 § 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnjv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 2 i 3](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS wymierzył mu karę grzywny w wymiarze 100 (stu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

9.uznał oskarżonego J. F. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w VIII części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z [art. 54 § 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnjv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 2 i 3](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS i za to na podstawie [art. 54 § 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnjv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 2 i 3](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS wymierzył mu karę grzywny w wymiarze 50 (pięćdziesięciu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

10.uznał oskarżonego J. F. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w pkt IX części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS i za to na podstawie [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS wymierzył mu karę 3 (trzech) lat pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 200 (dwustu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

11.uznał oskarżonego J.F. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w pkt X części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha3q&refSource=hypdec) KKS i za to na podstawie [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 1 oraz 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha3q&refSource=hypdec) KKS wymierzył mu karę 3 (trzech) lat pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 200 (dwustu) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

12.uznał oskarżonego J. F. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w pkt XI części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS oraz [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS i za to na podstawie [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS i [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS wymierzył mu karę 3 (trzech) lat pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 500 (pięciuset) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

13.uznał oskarżonego J. F. za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w pkt XII części wstępnej wyroku, to jest przestępstwa skarbowego z [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 9 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgnzr&refSource=hypdec) KKS i [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS oraz [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS i za to na podstawie [art. 56 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbv&refSource=hypdec) KKS w związku z [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) i [art. 38 § 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjxga3a&refSource=hypdec) KKS wymierzył mu karę 3 (trzech) lat pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wymiarze 500 (pięciuset) stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych;

14.na podstawie [art. 39 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrge2dcnjtgmzq&refSource=hypdec) KKS połączył oskarżonemu J.F. orzeczone wobec niego kary jednostkowe pozbawienia wolności oraz kary grzywny i wymierzył mu karę łączną 4 (czterech) lat pozbawienia wolności oraz karę łączną grzywny w wymiarze 1000 (jednego) tysiąca stawek dziennych, przy przyjęciu wysokości jednej stawki za 100 (sto) złotych

Wyrok zawiera również rozstrzygnięcie w przedmiocie kosztów procesu.

Od powyższego wyroku apelację wywiodła obrońca oskarżonych, która zaskarżyła wyrok w całości, podnosząc m.in. zarzut bazujący na tezie o zaistnieniu w przedmiotowym postępowaniu bezwzględnej przyczyny odwoławczej [art. 439 § 1 pkt 9](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalrtgy2danjvg44a&refSource=hypdec) KPK w zw. z [art. 17 § 1 pkt 6](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalrtgy2damzxgazq&refSource=hypdec) KPK w zw. z [art. 44 § 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytemzq&refSource=hypdec) KKS oraz [art. 70 § 1 i § 6 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrrgeztenjr&refSource=hypdec) ordynacji podatkowej, poprzez wydanie merytorycznego orzeczenia w sprawie, pomimo iż nastąpiło przedawnienie karalności czynu, albowiem najpóźniej z końcem roku 2018 r. nastąpiło przedawnienie należności publicznoprawnej objętej niniejszym postępowaniem z uwagi na upływ 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku oraz z uwagi na brak skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia, albowiem organ podatkowy zaniechał dopełnienia obowiązku wynikającego z [art. 70c](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsguztsmrygy2q&refSource=hypdec) ordynacji podatkowej, tj. zawiadomienia pełnomocnika oskarżonych na etapie prowadzonego postępowania kontrolnego o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oskarżonych na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Ponadto skarżąca podniosła zarzuty obrazy [art. 173 § 1 oraz 2 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmydomjz&refSource=hypdec) KKS , [art. 176 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmydomjs&refSource=hypdec) KKS, [art. 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalrtgaytqma&refSource=hypdec) , [art. 4](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalrtg44tsma&refSource=hypdec), [art. 7](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalrtgaytqmq&refSource=hypdec), [art. 9](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalrtgaytqna&refSource=hypdec) , [art. 366 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalryg42tmma&refSource=hypdec) oraz [art. 410](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalrtha3tini&refSource=hypdec) KPK w zw. z [art. 113 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmydsmrx&refSource=hypdec) KKS, [art. 8 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalrygy4dkoa&refSource=hypdec) oraz [art. 424 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalryg43dmny&refSource=hypdec) KPK w zw. z [art. 113 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmydsmrx&refSource=hypdec) KKS, [art. 410](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalrtha3tini&refSource=hypdec) KPK w zw. z [art. 113 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmydsmrx&refSource=hypdec) KKS, [art. 54](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnjt&refSource=hypdec) KKS, [art. 56](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytcnbu&refSource=hypdec) KKS, [art. 37 § 1 pkt 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrsgi4denjwha4a&refSource=hypdec) KKS w zw. z [art. 6 § 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytgobt&refSource=hypdec) KKS, a nadto zarzut rażącej niewspółmierności kary.

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

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

I.zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że:

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

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

II. w pozostałej części zaskarżony wyrok utrzymał w mocy;

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

Od powyższego wyroku kasację wywiódł obrońca oskarżonych, który zaskarżył wyrok w całości, zarzucając mu rażące naruszenie przepisów prawa mogące mieć istotny wpływ na jego treść, a mianowicie obrazę przepisu [art. 457 § 3](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalrrga3dmnbvgm4a&refSource=hypdec) KPK w zw. z [art. 433 § 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalryg43dqoi&refSource=hypdec) KPK i w zw. z [art. 113 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmydsmrx&refSource=hypdec) KKS, polegające na braku rzeczywistego odniesienia się do zarzutu odwoławczego apelacji poświęconego upływowi terminu przedawnienia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynami przypisanymi skazanym, które polegały na wystąpieniu takiego skutku, co powodowało wydanie zaskarżonego wyroku pomimo upływu tego terminu co do obojga skazanych, a zatem pomimo treści [art. 44 § 2](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmytemzq&refSource=hypdec) KKS, czyli w warunkach bezwzględnego powodu odwoławczego z [art. 439 § 1 pkt 9](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalrtgy2danjvg44a&refSource=hypdec) KPK w zw. z [art. 113 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmydsmrx&refSource=hypdec) KKS.

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

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

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja okazała się zasadna.

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

Analizując ów zarzut, organ ad quem stwierdził jedynie (poza przywołaniem ogólnych reguł dotyczących obliczania terminów przedawnienia przestępstw skarbowych oraz zobowiązań podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług) - odnosząc się do instytucji uregulowanej w [art. 70c](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsguztsmrygy2q&refSource=hypdec) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa - że „o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia podatnicy zostali skutecznie zawiadomieni w trybie [art. 150](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsgqztkmy&refSource=hypdec) ordynacji podatkowej”. Rzecz jednak w tym, że istotą zarzutu apelacyjnego nie była kwestia skuteczności doręczenia owego zawiadomienia oskarżonym jako podatnikom przez tzw. awizo. Istota ta sprowadzała się do tego, czy o wszczęciu postępowania karnego skarbowego, organy podatkowe winny były zawiadomić (w trybie [art. 70c](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsguztsmrygy2q&refSource=hypdec) ordynacji podatkowej), pełnomocnika oskarżonych, a jeśli tak, czy to uczyniły. Temu problemowi sąd odwoławczy nie poświęcił zaś żadnej refleksji. Świadczy o tym nie tylko okoliczność, że organ ad quem nie zawarł jakichkolwiek uwag w tym przedmiocie w pisemnych motywach swojego orzeczenia, ale nadto fakt, że zaniechał wglądu w akta postępowań podatkowych i kontrolnych, w celu jednoznacznego ustalenia kwestii reprezentacji oskarżonych w tych postępowaniach oraz skuteczności doręczenia zawiadomienia, o którym mowa w [art. 70c](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsguztsmrygy2q&refSource=hypdec) ordynacji podatkowej, zarówno samym oskarżonym, jak i ewentualnie ich pełnomocnikom. Materiał dowodowy zawarty w aktach niniejszej sprawy, zawierający jedynie określone, wybrane przez strony kopie dokumentów z tych postępowań, nie był wystarczający do poczynienia stanowczych ustaleń w tym przedmiocie. Co więcej, i tego materiału, sąd odwoławczy nie poddał wnikliwej ocenie.

Rozwijając ten wątek zauważyć należy, że poświadczone za zgodność z oryginałem kopie zawiadomień kierowanych do oskarżonych przez organy podatkowe w trybie [art. 70c](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsguztsmrygy2q&refSource=hypdec) ordynacji podatkowej oraz kopie zwrotnych potwierdzeń ich odbioru przedłożone (jak się można jedynie domyślać na podstawie dat sporządzenia tychże kopii - zapisy w protokole rozprawy odwoławczej są bowiem nader ogólnikowe: „przedkłada dokumenty dot. oskarżonych”) w toku rozprawy apelacyjnej, nie tylko nie zostały wszyte do akt sprawy, ale co najistotniejsze, nie zostały dogłębnie przeanalizowane. O materiale tym sąd odwoławczy nawet nie wspomniał w uzasadnieniu swojego orzeczenia, a bez wątpienia powinien, mając na uwadze istotę podniesionego w apelacji zarzutu przedawnienia. W powyższym kontekście podkreślenia wymaga, że z kopii zawiadomienia z dnia 14 listopada 2014 r. (PP/4400- (...)) adresowanego do M. F. wynikało, że zamiarem Naczelnika Urzędu Skarbowego w W. było doręczenie tegoż pisma również pełnomocnikowi oskarżonej, tj. adwokatowi J. F. Oskarżyciel nie przedłożył jednak kopii zwrotnego potwierdzenia odbioru przez pełnomocnika tego zawiadomienia.

W kontekście powyższych uwag przypomnieć trzeba, że zgodnie z dominującym poglądem, wyrażonym w uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 18 marca 2019 r., sygn. akt [I FPS 3/18](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mrswglrtgy3dqmjzgayto&refSource=hypdec), dla skuteczności zrealizowania obowiązku wynikającego z [art. 70c](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsguztsmrygy2q&refSource=hypdec) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. [poz. 613](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnq&refSource=hypdec) ze zm. dalej: Ordynacja podatkowa) zawiadomienie, o którym mowa w tym przepisie należy doręczyć pełnomocnikowi, który został ustanowiony w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym, nawet jeżeli zawiadomienia tego dokonuje organ podatkowy, przed którym nie toczy się żadne postępowanie z udziałem pełnomocnika strony. Naruszenie powyższego obowiązku winno być traktowane jako brak ziszczenia się materialnoprawnego skutku przewidzianego w [art. 70 § 6 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsga2dmmjygayq&refSource=hypdec) Ordynacji podatkowej. Zarówno ten pogląd, jak i obszerną argumentację stojącą u jego podstaw, należało poddać pogłębionej analizie, osadzonej w szczegółowo ustalonych, relewantnych z tej perspektywy, realiach przedmiotowej sprawy. Takich ustaleń i rozważań nie poczynił jednak, ani sąd pierwszej ani drugiej instancji. Uchybienie to należy uznać za szczególnie rażące, mając na uwadze nie tylko treść zarzutu apelacyjnego, ale i fakt, że przeszkodę procesową przedawnienia sąd zobligowany jest badać z urzędu. Tym samym, nawet sytuacja, w której oskarżony nie kwestionuje – kluczowej z tej perspektywy – prawidłowości doręczenia mu zawiadomienia z [art. 70c](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsguztsmrygy2q&refSource=hypdec) ordynacji podatkowej, nie zwalnia organu procesowego ze zbadania tej kwestii.

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

Okoliczność, że przeszkodę procesową przedawnienia bada się urzędu, powinna również skłonić oba orzekające w sprawie sądy, w tym zwłaszcza sąd odwoławczy, który wprost musiał „zmierzyć się” z postawionym w apelacji zarzutem przedawnienia, do wnikliwego przeanalizowania, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego w niniejszej sprawie wywołało skutek, o którym mowa w [art. 70 § 6 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsga2dmmjygayq&refSource=hypdec) ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, termin przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. W doktrynie już od dawna wskazuje się, że „funkcją przesłanki z [art. 70 § 6 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsga2dmmjygayq&refSource=hypdec) ordynacji podatkowej jest danie organowi podatkowemu (kontroli skarbowej) dodatkowego czasu, albowiem możliwe są do pozyskania w trybie czynności wykonywanych w postępowaniu karnoskarbowym takie dowody, które będą konieczne do wykorzystania w postępowaniu podatkowym (kontrolnym), gdyż wpłyną one na wynik sprawy podatkowej. Wyłącznie takiemu celowi służy instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – temu mianowicie, że istnieje prawdopodobieństwo, iż organ podatkowy (kontroli skarbowej) uzyska jakiś jeszcze materiał dowodowy, którego nie udało mu się wcześniej zgromadzić i który przyczyni się do prawidłowego wyjaśnienia podatkowego stanu faktycznego oraz wskazania jego właściwej kwalifikacji podatkowoprawnej. Zawieszenie podatkowego biegu terminu przedawnienia ma sens o tyle, że można z innego postępowania uzyskać informacje wpływające na sprawę podatkową. Żadne inne ratio legis nie stoi u podstaw konstrukcji z [art. 70 § 6 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsga2dmmjygayq&refSource=hypdec) ordynacji podatkowej. Jeśli tedy finansowy organ postępowania przygotowawczego wszczyna postępowanie karnoskarbowe tylko po to, aby spowodować zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (często zaś niedługo po tym zawiesza swoje postępowanie na podstawie [art. 114a](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmydqojzhe3a&refSource=hypdec) KKS), to prawidłowa wykładnia [art. 70 § 6 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsga2dmmjygayq&refSource=hypdec) ordynacji podatkowej, oparta na założonej dla tej instytucji funkcji, nie pozwala uznać, iż doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wpływ, co jasne, należy zawsze badać in concreto” (G. Łabuda (w:) P. Kardas i in., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, Warszawa 2017, komentarz do art. 44, teza 9). Podobne stanowisko wyraził Naczelny Sąd Administracyjny, który w uchwale składu 7 sędziów z dnia 24 maja 2021 r., [I FPS 1/21](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mrswglrtgy3tkmrrgqzdi&refSource=hypdec), stwierdził m.in., że: „w przypadku pogłębionej oceny stosowania [art. 70 § 6 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsga2dmmjygayq&refSource=hypdec) w zw. z [art. 70c](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsguztsmrygy2q&refSource=hypdec) Ordynacji podatkowej sąd administracyjny badałby tylko czy nie doszło do instrumentalnego zastosowania prawa z punktu widzenia nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie oceniałby wprost ani czasu, ani zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego z punktu widzenia sprawy karnej skarbowej. Opowiedzenie się za odmiennym poglądem, braku kognicji sądu administracyjnego w tym zakresie i przyjęcie, że skutek w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia wystąpi w każdej sytuacji wydania postanowienia na podstawie [art. 303](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalrtga2doni&refSource=hypdec) KPK w zw. z [art. 113 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmydsmrx&refSource=hypdec) KKS, nawet przy ewidentnym braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, czyniłoby iluzoryczną gwarancyjną funkcję instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych (...). Jeśli w praktyce orzeczniczej organów podatkowych zarysowuje się niepokojąca tendencja do instrumentalnego stosowania przepisów, wbrew celowi dla którego zostały wprowadzone przez prawodawcę, niwecząca przy tym ich istotę, zakotwiczoną w zasadach prawa wynikających z ustawy zasadniczej, wówczas konieczna jest korekta dotychczasowego spojrzenia na sposób kontroli tego zjawiska i opowiedzenia się za tą linią orzecznictwa, w której w szerszym zakresie realizowane są wartości konstytucyjne”.

W przedmiotowej sprawie przeprowadzenie analiz z powyższej perspektywy jawiło się jako konieczne, a to z uwagi na fakt, że postanowienie o wszczęciu śledztwa zostało wydane w dniu 30 października 2014 r., a śledztwo zostało zawieszone na mocy postanowienia z dnia 28 kwietnia 2015 r. (zatwierdzonego przez prokuratora w dniu 21 maja 2015 r.). Powodem zawieszenia śledztwa był fakt, że do czasu sporządzenia postanowienia w tym przedmiocie nie zostały wydane decyzje administracyjne określające wysokość zobowiązań podatkowych. Akta sprawy nie pozostawiają przy tym wątpliwości, że w powyższym okresie (tj. od momentu wszczęcia śledztwa do dnia 21 maja 2015 r.) nie podejmowano żadnych czynności dowodowych. Ograniczano się jedynie do występowania do organów podatkowych o udzielenie informacji na temat przewidywanego terminu wydania ostatecznych decyzji podatkowych i dwukrotnego wydania postanowienia o przedłużeniu śledztwa. Postępowanie przygotowawcze zostało podjęte w dniu 8 marca 2017 r. w związku z ustaleniem, że postępowania podatkowe w zakresie podatku dochodowego zostały zakończone. Powyższym kwestiom organ odwoławczy nie poświęcił żadnej refleksji.

W tym stanie rzeczy należało stwierdzić, że autor kasacji skutecznie wykazał zaktualizowanie się w przedmiotowym postępowaniu podstawy kasacyjnej z [art. 523 § 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalrrgq3tmmzv&refSource=hypdec) KPK, co musiało skutkować uchyleniem zaskarżonego wyroku i przekazaniem sprawy Sądowi Okręgowemu w W. do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

Dokonując kolejny raz kontroli instancyjnej sąd odwoławczy, kierując się wskazaniami Sądu Najwyższego, wnikliwie zbada kwestię zaistnienia w rzeczonym postępowaniu przeszkody procesowej w postaci przedawnienia, ustalając wszystkie okoliczności niezbędne do pełnej oceny, czy doszło do zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych, których dotyczą stawiane oskarżonym zarzuty, na podstawie [art. 70 § 6 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsga2dmmjygayq&refSource=hypdec) w zw. z [art. 70c](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsguztsmrygy2q&refSource=hypdec) ordynacji podatkowej. Dopiero po przeprowadzeniu tych czynności organ ad quem wyda orzeczenie realizujące standardy sprawiedliwości materialnej i proceduralnej, które – jeśli zaktualizuje się taka potrzeba – uzasadni w sposób respektujący wszelkie wymagania kodeksowe.

O zwrocie opłat od kasacji rozstrzygnięto na podstawie [art. 527 § 4](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguydonroobqxalryg44dkmi&refSource=hypdec) KPK.

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

Glosa do wyroku Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Karna z dnia 31 stycznia 2022 r. V KK 515/21

**Teza:**

Sąd zobligowany jest badać z urzędu przeszkodę procesową w postaci przedawnienia. Tym samym, nawet sytuacja, w której oskarżony nie kwestionuje prawidłowości doręczenia mu zawiadomienia z art. 70c Ordynacji podatkowej, nie zwalnia organu procesowego ze zbadania tej kwestii.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 31 stycznia 2022 r. w sprawie V KK 515/21 podjął rozstrzygnięcie wydawałoby się dość oczywiste. SN jednoznacznie wskazał, że w sprawach karnych czy też karnoskarbowych, Sąd z urzędu bierze pod uwagę jedną z negatywnych przesłanek procesowych jaką jest przedawnienie karalności.

Ale w niniejszej sprawie, nie jest istotna sama dość oczywista teza, ale sprawa i otoczenie prawne, które doprowadziło Sąd Najwyższy do tej tezy. Wiąże się ona z dość skomplikowanych otoczeniem prawnym, wykraczającym poza analizę norm prawa karnego. W konsekwencji więc, już na wstępie to niniejszej analizy zaakcentować należy, że Sąd Najwyższy słusznie wyszedł poza normy prawa karnego sensu largo. A było to w tej sprawie konieczne. I co zostanie wykazane poniżej, Sąd Najwyższy w tej sprawie w pełni poprawnie dokonał oceny znaczenia prawnego pewnych przepisów poza zakresu prawa karnego sensu largo, które mają znaczenia dla podjęcia tej w sumie jakże oczywistej tezy.

Przejście do głębszej analizy wydanego przez Sąd Najwyższy orzeczenia i związanego z nim uzasadnienia, wymaga drobnego wprowadzenia. Sąd Najwyższy rozpatrywał skargę kasacyjną w sprawie w której doszło do skazania m.in. za oszustwa podatkowe z art. 54 par. 2 KKS oraz z art. 56 par. 1 KKS. Z uzasadnienia do głosowanego orzeczenia wynika, że zarzucane i osądzone czyny dotyczyły uszczupleń podatkowych w zakresie podatku dochodowego oraz w zakresie podatku od towarów i usług. I co istotne, Sąd Najwyższy uwzględnił jeden z zarzutów kasacyjnych, że żaden z Sądów I i II instancji, nie zajmował się podnoszoną przez obronę kwestią przedawnienia zobowiązań podatkowych. A okoliczność ta ma znaczenie przy ocenie, czy doszło do przedawnienia karalności zarzucanych w sprawie przestępstw podatkowych. I ten konieczny krótki opis sprawy w której SN rozpatrywał skargę kasacyjną, pozwala nam na przejście do analizy poprawności ocen i analiz, leżących u podstaw głosowanego orzeczenia.

Jako punkt wyjścia można wyprowadzić tezę, że nie jest zaskoczeniem, że w sprawie karnoskarbowej, sądy karny pominęły złożone kwestie prawne wpływające na możliwe przedawnienie karalności przestępstw karnoskarbowych. W tej bowiem sferze karnej, są to zagadnienia bardzo skomplikowane i ściśle powiązane z przepisami spoza prawa karnego skarbowego. Co więcej, kwestie te powiązane są także z kluczowymi instytucjami prawa podatkowego, chronionymi przez przepisy prawa karnego skarbowego. Przestępstwa podatkowe wiążą się z wyspecjalizowaną gałęzią prawa karnego, w której kluczową pozycję zajmuje Kodeks karny skarbowy[[1]](#footnote-1).

Palestra 9/2024

I niewątpliwie KKS między innymi sankcjonuje różnego rodzaju naruszenia obowiązków podatkowych, z naczel­nym obowiązkiem zapłaty należnego podatku. A ponieważ prawo podatkowe w bardzo ograniczonym zakresie operuje sankcjami za naruszenie wykonania okre­ślonych obowiązków podatkowych. W konsekwencji więc ciężar ochrony obowiązków podatkowych spoczywa właśnie na prawie karnym skarbowym. I systemowo sankcje karne za naruszenie tego rodzaju obowiązków są wymierzane nie na podstawie prze­pisów prawa podatkowego, ale na podstawie przepisów prawa karnego skarbowego. Niemniej jednak, mamy tu do czynienia z występowaniem głębo­kich relacji między tą szczególną gałęzią prawa karnego a prawem podatkowym, które jest tu chronione[[2]](#footnote-2). I powiązanie to nie dotyczy wyłącznie przepisów części szczególnej KKS, ale dotyczy także kwestii przedawnienia karalności za oszustwa podatkowe.

Powiązanie to wynika z treści art. 44 KKS, który obejmuje przepisy o przesłankach przedawnienia karalności za przestępstwa podatkowe. Zgodnie z art. 44 par. 1 KKS, przedawnienie karalności za przestępstwa podatkowe, zagrożone wyłącznie karą grzywny lub zagrożonych również karą pozbawienia wolności w wymiarze do lat 3, wynosi lat 5 do dnia popełnienia czynu. W przypadku zaś przestępstw podatkowych zagrożonych karą pozbawienia wolności o górnym wymiarze powyżej 3 lat, przedawnienie karalności wynosi lat 10 od dnia popełnienia czynu. Odmiennie do aktualnego brzmienia Kodeksu karnego, wydłużenie terminów przedawnienia karalności za przestępstwa podatkowe, wiąże się nadal z czynnością procesową w postaci przedstawienia zarzutów (art. 44 par. 5 KKS). Ale dla naszych rozważań, istotna jest treść przepisów art. 44 par. 2 i 3 KKS. Te bowiem przewidują pewne modyfikacje przy przedawnieniu karalności oszustw podatkowych, a więc m.in. czynów których dotyczy glosowane orzeczenie SN. Przepis art. 44 par. 3 KKS określa początek biegu terminu przedawnienia karalności przy oszustwach podatkowych. Przy nich tym zdarzeniem, nie jest czas dokonania przestępstwa podatkowego, ale jest nim ostatni dzień roku kalendarzowego w którym doszło do uszczuplenia podatkowego. Innymi słowy, chodzi tu ostatni dzień roku kalendarzowego, w którym w sposób „oszukańczy” uchylono się do zapłaty kwoty należnego podatku. Natomiast bardzo ważny dla niniejszej analizy jest przepis art. 44 par. 2 KKS. On bowiem przewiduje „podatkową” przesłankę przedawnienia karalności. W przypadku bowiem przestępczych oszustw podatkowych, przedawnienie ich karalności następuje również z chwilą przedawnienia zobowiązań podatkowych. Innymi słowy, przedawnienie należności podatkowej, jest odrębną przesłanką przedawnienia karalności oszustw podatkowych. I w ten sposób dochodzimy do kwestii ścisłego powiązania przepisów prawa podatkowego z przepisami KKS, dotyczącymi jakże istotnej kwestii tj. oceny, czy w danej sprawie karnoskarbowej doszło do przedawnienia karalności. A istotne jest to, że przedawnienie zobowiązań podatkowych jest krótsze niż najdłuższy termin przedawnienia karalności za poważniejsze oszustwa podatkowego i co do zasady wynosi ono 5 lat od końca roku kalendarzowego w którym wystąpił termin zapłaty uszczuplonego podatku.

W literaturze wyrażono stanowisko, że przepis art. 44 par. 2 KKS ma marginalne znaczenie, gdyż przepisy prawa podatkowego przewidują szereg różnych zdarzeń skutkujących zawieszeniem lub przerwaniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego[[3]](#footnote-3). I jednym z tych zdarzeń, jest wszczęcie sprawy karnoskarbowej. Niemniej jednak to stanowisko, choć formalnie słuszne, nie uwzględnia nadużycia przez aparat skarbowy instytucji prawa karanego skarbowego, dla celów podatkowych. I ten ważny aspekt podatkowy przy stosowaniu przepisów KKS, trafnie uwzględnił SN w głosowanym orzeczeniu. I niewątpliwie za to pogłębioną analizę tej złożonej sfery prawnej, należą się wielki „pokłon”, bo przecież w taki sam wyłącznie formalny sposób, do przedmiotowej sprawy podeszły Sądu karne obu instancji.

Ale kwestia występującego tu związku między przepisami KKS a przepisami prawa podatkowego, wymaga odniesienia się do kilku instytucji prawa podatkowego. Przedawnienie zobowiązania podatkowego, ma bowiem związek z rodzajem sposobu powstania zobowiązania podatkowego. Zgodnie z przepisami art. 21 par. 1 pkt 1 i 2 ordynacji podatkowej[[4]](#footnote-4), mamy dwa sposoby powstania zobowiązania podatkowego. W pierwszym z nich, zobowiązania podatkowe powstaje z chwilą wystąpienia zdarzenia, z którym przepisy prawa podatkowego wiążą powstanie takiego zobowiązania. W drugim zaś przypadku, poza zdarzeniem „podatkowym” do powstania zobowiązania podatkowego, konieczne jest wydanie przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. W kontekście powstania z zobowiązania podatkowego mocy prawa, istotne znaczenie ma tu również art. 21 par. 2 OP, który przewiduje że jeśli wraz z zapłatą należnego podatku, na podatniku ciąży obowiązek złożenia deklaracji podatkowej, to wysokość należnego podatku wynika z treści złożonej deklaracji. Innymi słowy mamy tu do czynienia z domniemaniem prawnym zgodności zadeklarowanej do zapłaty kwoty podatku ze stanem rzeczywistym.,

Wyjątek opisano w art. 21 par. 3 OP, który jednoznacznie stanowi, że jeśli podatnik nie złożył deklaracji lub wykazał w niej nieprawidłową kwote należnego podatku, to organ podatkowy wydaje decyzję w której określa poprawną wysokość zobowiązania podatkowego.

W konsekwencji więc, mamy dwa rodzaje decyzji podatkowych: deklaratoryjne i konstytutywne. Dla naszych rozważań istotne jest zaś to, że w kluczowych dla finansów publicznych podatki, decyzje podatkowe mają charakter deklaratoryjny, co oznacza że chodzi tu o podatki podlegające samoobliczeniu przez podatnika. I są to w szczególności podatki dochodowe od osób prawnych i osób fizycznych, podatek akcyzowy oraz podatek od towarów i usług[[5]](#footnote-5). Trafnie przy tym podkreśla się w linterzutze, że przy samoobliczaniu podatków, pod podatnika wymaga się także wielkiej wiedzy o prawie podatkowym. Przy czym odrębną kwestią na gruncie KKS jest,. Czy podatnik musi preferować wyłącznie wykłądnię prawa podatkowego dokononywana wyłącznie przez organy podatkowe.

Sprawa analizowana przez SN, dotyczyła właśnie podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług, czyli podatków wpostającyh z mocy prawa i nie wyamagjących wydania decyzji podatkowej.. Dla dalszych rozważań istotny jest także art. 59 par. 1 OP, który określa zdarzenia skutkujące wygaśnięciem zobowiązania podatkowego. Do jednych ze zdarzeń OP zalicza przedawnienie (art. 59 par. 1 pkt 9 OP). Skutek ten, czyli wygaśnięcie stosunku podatkowego między dłużnikiem a wierzycielem, następuje z mocy prawa i nie wymaga żadnej odrębnej decyzji podatkowej. W konsewkencji więc, z chwilą przedawnienia wierzyciel choćby w części nie zaspokojony, nie może już egzekwować dotychczas istniejącego zobowiązania, zarówno co do kwoty długu głównego, jak i należnych odsetek[[6]](#footnote-6). I jak widać, zdarzenie stricte podatkowe, w aktualnym stanie prawnym jest zdarzeniem, które może skutkować przedawnieniem karalności za przestępcze oszustwa podatkowe, o czym jednoznacznie stanowi art. 44 par. 2 KKS.

I mamy tu oczywistą pierwszą konkluzję dotyczącą relacji między KKS a prawem podatkowym. Terminy przedawnienia karalności w KKS, w tym przepisy wydłużające okres przedawnienia, mają znaczenie wyłącznie dla stosowania przepisów prawa karnego skarbowego. Wydłużenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nigdy nie może doprowadzić do wydłużenia terminów przedawnienia karalności, określonych w KKS. Te bowiem co do zasady nie mogą być dłuższe niż terminy określone **w art. 44 par. 1 KKS, w związku z art. .. KKS.**

Ale poza dyskusją jest, że przedawnienie zobowiązania podatkowego, może być zdarzeniem, które „skróci” nam terminy przedawnienia karalności. I na ten aspekt związków między KKS a prawem podatkowym, trafnie zwrócił uwagę SN w głosowanym orzeczeniu. I to możliwe „podatkowe” skrócenie przedawnienia karalności przestępczych oszustw podatkowych, ściśle wiążę się z wykładnią przepisów prawa podatkowego. Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego określa art. 70 par. 1 OP. Zgodnie z jego treścią, zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem lat 5, liczonych od końca roku kalendarzowego w którym upłynął termin płatności podatku. Trafnie wskazuje się przy tym, że przedawnienie zobowiązania podatkowego może być zdarzeniem prowadzącym do wygaśnięcia zobowiązania tylko wtedy, jeśli wcześniej nie wystąpiło inne zdarzenie prowadzącego do tego samego skutku (np. zapłata podatku), Zobowiązania podatkowe może przecież wygasnąć tylko raz i to w skutek zdarzenia, które nastąpiło jako pierwsze[[7]](#footnote-7).

Nie jest przy tym żadnym zaskoczeniem, że OP określa różnego rodzaju zdarzenia, które powodują przerwanie lub zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Co więcej, ustawodawca powiększał katalog tego rodzaju zdarzeń. I w aktualnym stanie prawnym, w przepisie art. 70 par. 6 pkt 1 OP jednym ze zdarzeniem skutkującym zawieszeniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jest wszczęcie postępowania karnego skarbowego o uszczuplenie zapłaty podatku. Co ważne, wystarcza tu samo wszczęcie postępowania karnoskarbowego i nie jest tu wymagane wejście tego postępowania w etap ad personam, czego wymaga KKS dla wydłużenia przedawnienia karalności. Natomiast art. 70 par. 7 OP określa zdarzenie z którym ustawa podatkowa „kasuje” skutki uprzedniego przerwania lub zawieszenie biegu przedawnienia. I zdarzeniem tym, jest prawomocne zakończenie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Ale pamiętać przy tym musimy, że organy podatkowe nie tylko prowadzą postępowania kontrolne lub podatkowe, ale mają istotną rolę w sprawach karnoskarbowych. Mogą więc dla celów podatkowych korzystać z przepisów KKS, nie będąc jednocześnie zainreresowane w prowadzeniu spraw karnoskarbowych.

Nadto, na skutek wyroku TK z 17 07 2012 ( w sprawie P 30/11), przepisy prawa podatkowego wymagają poinformowania podatnika o wszczęciu sprawy karnoskarbowej (art. 70c OP). Co oczywiste dla karnisty, osoba przeciwko której kieruje się postępowanie KKS, nie musi być podatnikiem. Może to być np. członek zarządu spółki, która nie wywiązała się z obowiązku zapłaty należnego podatku. Ale dla nas istotne jest to, że zawiadomienie to może mieć dowolną postać, gdyż jest to wyłącznie poinformowanie o fakcie wszczęcia sprawy KKS[[8]](#footnote-8).

Ale skoro przepisy OP wymagają spełnienia określonych przesłanek dla „skuteczności” zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, to trafnie SN w głosowanym orzeczeniu zwraca uwagę na tę ważną okoliczność, którą musi badać także sąd karny. Bo przecież niespełnienie „podatkowych” przesłanek zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, będzie skutkować dalszym biegiem przedawnienia zobowiązania podatkowego. A to zgodnie z art. 44 par. 2 KKS, może skutkować przedawnieniem karalności za oszustwa podatkowe. Trafnie więc w uzasadnieniu do głosowanego orzeczenia SN zaakcentował, że „*Rzecz jednak w tym, że istotą zarzutu apelacyjnego nie była kwestia skuteczności doręczenia owego zawiadomienia oskarżonym jako podatnikom przez tzw. awizo. Istota ta sprowadzała się do tego, czy o wszczęciu postępowania karnego skarbowego, organy podatkowe winny były zawiadomić (w trybie art. 70 c Ordynacji podatkowej), pełnomocnika oskarżonych, a jeśli tak, czy to uczyniły. Temu problemowi sąd odwoławczy nie poświęcił zaś żadnej refleksji. Świadczy o tym nie tylko okoliczność, że organ ad quem nie zawarł jakichkolwiek uwag w tym przedmiocie w pisemnych motywach swojego orzeczenia, ale nadto fakt, że zaniechał wglądu w akta postępowań podatkowych i kontrolnych, w celu jednoznacznego ustalenia kwestii reprezentacji oskarżonych w tych postępowaniach oraz skuteczności doręczenia zawiadomienia, o którym mowa w* [*art. 70c*](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsguztsmrygy2q&refSource=hypdec) *ordynacji podatkowej, zarówno samym oskarżonym, jak i ewentualnie ich pełnomocnikom. Materiał dowodowy zawarty w aktach niniejszej sprawy, zawierający jedynie określone, wybrane przez strony kopie dokumentów z tych postępowań, nie był wystarczający do poczynienia stanowczych ustaleń w tym przedmiocie. Co więcej, i tego materiału, sąd odwoławczy nie poddał wnikliwej ocenie.*

Ale uzasadnienie do głosowanego orzeczenia jasno wskazuje, że SN dostrzega inny, jakże ważny aspekt złożoności powiązania przepisów prawa podatkowego z art. 44 par. 2 KKS. Na gruncie wykładni przepisów OP jest bowiem widoczna szersza linia wykładni przepisów OP, zgodnie z którą na zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie ma żadnego wpływu fakt wszczęcia sprawy karnoskarbowej[[9]](#footnote-9). I ta odrębna kwestia, wiąże się ze sprawą w której SN wydał glosowane orzeczenie.

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

W konsekwencji więc, SN trafnie wskazuje na konieczność bardzo szerokiej analizy w sprawach karnych, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w myśl art. 70 par. 1. I nie chodzi tu wyłącznie o analizę, czy spełnione są wszystkie przesłanki wymagane dla zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Innymi słowy, nie chodzi tu wyłącznie o brak skutecznego zawiadomienia o którym mowa w art. 70 c OP. Chodzi tu także o analizę, czy mamy tu do czynienia z nadużyciem tej instytucji prawa karnego skarbowego dla celów wyłącznie podatkowych.

I w ten sposób dochodzimy do kolejnego aspektu naszej analizy, podkreślającego wagę i poprawności oceny dokonanej przez SN. Przy wykładni przepisów prawa podatkowego widoczna jest już jasna linia, że instrumentalne wykorzystanie przez organy podatkowe art. 70 c OP, nie prowadzi do zawieszenia przedawnienia zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że mimo formalnego wszczęcia sprawy karno skarbowej, przedawnienia zobowiązania podatkowego biegnie dalej. Przyjmuje się tu bowiem, że organ podatkowy, wszczynając postępowanie karne skarbowe, nie może później nic nie robić w sprawie karnej skarbowej. I to w szczególności w obszarze procedury, procedury, w której nie uczestniczy podatnik. Nie ma on bowiem żadnego wpływu na to postępowanie, w szczególności jeśli postępowanie karne skarbowego ulega niezwłocznemu zawieszeniu w opariu o art. 114 a KKS. A od przbiegu tego postępowania, zależny jest upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

I to bardzo ważny wniosek SN, wskazany w tym orzeczeniu. Przyjmuje się, że ponad 70% spraw karnoskarbowych było wszczynanych isntrulemtanie, wyłącznie dla celów zawieszenia biegu przedawnienia. SN zaś akcentuje, że skoro przedawnienie zobowiązania podatkowego ma wpływ na przedawnienie karalności oszustw podatkowych, to tego rodzaju badanie „obciąża” także sąd karny. I tę ocenę należy w pełni podzielić, gdyż kwestia e te powinny być także badane w sprawach karano skarbowych, skoro z urzędu bierze się pod uwagę przedawnienie karalności za oszustwa podatkowe. I dzięki temu, oczywiste nadużywanie prawa prze aparat skarbowy, może być eliminowane także przez Sądy karne.

Bez prawomocnego zakoęnczenia sprawy karnoskarbowej, nieg przedawnienia zobowiązania podatkowego nie biegnie dalej. Działania powinny zmierzać do prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Sąd wskazał, że zadaniem KAS jest m.in. rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu

sygn. akt. I SA/Wr 365/19

z 22 lipca 2019 r.

O wiele dalej idące wymagania co do treści deklaracji dotyczą tych podatków, które powstają z mocy prawa (a nie z mocy decyzji wymiarowej). Trzeba zauważyć, że przekształcenia naszego systemu podatkowego pod koniec lat 90-tych ubiegłego stulecia polegały na ograniczeniu zakresu obligatoryjnego wydawania tzw. decyzji wymiarowych i rozszerzeniu zakresu samoobliczania i samowymiaru podatku przez podatników. Deklaracje w samowymiarze podatku są nie tylko oświadczeniami wiedzy, ale w istocie także aktami stosowania prawa. Są to zatem kwalifikowane oświadczenia wiedzy będące zarazem aktami stosowania prawa w zakresie zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa. Podatnik powinien w nich nie tylko oświadczać prawdę o faktach, ale także znać prawo i w dodatku umieć je interpretować. S. 41

**L. Wieczorek, L. Wilk, Strona podmiotowa przestępstw i wykroczeń podatkowych – spojrzenie kryminologiczne i karnodogmatyczne**

Palestra 9/2024, s. 66,

Jeśli tedy finansowy organ postępowania przygotowawczego wszczyna postępowanie karnoskarbowe tylko po to, aby spowodować zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (często zaś niedługo po tym zawiesza swoje postępowanie na podstawie [art. 114a](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsguzdonroobqxalrrgmydqojzhe3a&refSource=hypdec) KKS), to prawidłowa wykładnia [art. 70 § 6 pkt 1](https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mfrxilrsgq4tsnroobqxalrsga2dmmjygayq&refSource=hypdec) ordynacji podatkowej, oparta na założonej dla tej instytucji funkcji, nie pozwala uznać, iż doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wpływ, co jasne, należy zawsze badać in concreto” (G. Łabuda (w:) P. Kardas i in., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, Warszawa 2017, komentarz do art. 44, teza 9).

Art. 70 par. 1 Ordynacji Podatkowej

1. , dalej KKS. [↑](#footnote-ref-1)
2. Zob. T. Oczkowski, O niezamierzonej „dwukierunkowości” Kodeksu Karnego Skarbowego w karaniu za zachowania godzące w obowiązki fiskalne, Palestra 2024, nr 9, s. 66 [↑](#footnote-ref-2)
3. V. Konarska-Wrzosek, w: A. Bułat, V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2021, wyd. 2, red. I. Zgoliński, s. 292. [↑](#footnote-ref-3)
4. Dalej OP. [↑](#footnote-ref-4)
5. J. Rudowski, w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2019 S. 223, [↑](#footnote-ref-5)
6. J. Rudowski, s. 411. [↑](#footnote-ref-6)
7. B. Brzeziński, H. Filipczyk. M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, M. Masternak, W. Morwski, A,. Nita, A. Olesińska, J. Orłowski, E. Prejs,J. Pustuł, Ordynacja podatkowa. Prakktycny komentarz, red. B. Brzeiński, M. Kalinowski,A. Olesińska, Gdańsk, 2017, reS. 403, [↑](#footnote-ref-7)
8. J. Rudowski, s. 485. [↑](#footnote-ref-8)
9. Wyrok NSA z 13.05.2015 r., I FSK 209/14, wyrok NSA 23 04 2015 r., I FSK 557/14, zob. także J. Rudowski, s. 485 i wskazane tam inne orzecznictwo [↑](#footnote-ref-9)