

WYROK Z DNIA 10 STYCZNIA 2006 R.

V KK 295/05

Stwierdzenie, że określony w Kodeksie karnym skarbowym termin przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego upłynął przed dniem wejścia w życie tego kodeksu, zobowiązuje (art. 5 § 1 przep. wpraw. k.k.s.) do weryfikacji przesłanek przedawnienia w świetle ustawy obowiązującej przed dniem 17 października 1999 r.

Przewodniczący: sędzia SN J. Szewczyk.

Sędziowie SN: J. Grubba, D. Rysińska (sprawozdawca).

Prokurator Prokuratury Krajowej: M. Staszak.

Sąd Najwyższy w sprawie Piotra W. i Jerzego P., skazanych z art. 94 § 2 u.k.s. i in., po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie w dniu 10 stycznia 2006 r., kasacji, wniesionej przez Rzecznika Praw Obywatelskich od wyroku Sądu Okręgowego w P. z dnia 15 listopada 2002 r., utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w Z. z dnia 4 grudnia 2001 r.,

u c h y l i ł zaskarżony wyrok Sądu Okręgowego i utrzymany nim w mocy wyrok Sądu Rejonowego i na podstawie art. 101 § 1 pkt 5 k.k. w zw. z art. 2 § 1 u.k.s. oraz art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. u m o - r z y ł postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe z art. 94 § 2 u.k.s. w zw. z art. 25 § 1 pkt 2 u.k.s. wobec Piotra W. oraz w sprawie o przestępstwo skarbowe z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 94 § 2 u.k.s. i art. 25 § 1 pkt 2 u.k.s. wobec Jacka P. (...).

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 4 grudnia 2001 r. Sąd Rejonowy w Z. uznał Piotra W. za winnego tego, że w 1992 r. prowadził nierzetelnie podatkową księgę przychodów i rozchodów, przez co uszczuplił należność Skarbu Państwa za ten rok na kwotę 280 852 000 starych złotych, przy czym na nierzetelne prowadzenie księgi i uszczuplenie złożył się łącznie szereg działań szczególnie przytoczonych w przypisanym czynnie, z czego uczynił sobie stałe źródło dochodu, zaś Jerzego P. za winnego tego, że 1992 r. w Z., działając w zamiarze, aby Piotr W. dokonał przestępstwa skarbowego, dokonywał nierzetelnych wpisów w księdze przychodów i rozchodów (w szczególności opisany sposób), czym ułatwił Piotrowi W. narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie należności podatkowych za ten rok we wskazanej wyżej kwocie. Kwalifikując te czyny na podstawie art. 94 § 2 u.k.s. w zw. z art. 25 § 1 pkt 2 u.k.s. i art. 2 § 2 k.k.s., a wobec Jerzego P. ponadto z art. 18 § 3 k.k., Sąd Rejonowy skazał obu oskarżonych na kary, odpowiednio, 8 i 5 miesięcy pozbawienia wolności, zawieszając warunkowo ich wykonanie na okresy próby 3 i 2 lat, i zobowiązując oskarżonych, solidarnie, do zapłaty na rzecz Skarbu Państwa kwoty 280 852 000 starych złotych w terminie 3 lat od daty uprawomocnienia się wyroku.

Po rozpoznaniu apelacji wniesionych przez obu oskarżonych, Sąd Okręgowy w P., wyrokiem z dnia 15 listopada 2002 r., utrzymał w mocy zaskarżony wyrok sądu pierwszej instancji.

Wskazany wyrok Sądu Okręgowego zaskarżył kasacją – wniesioną na korzyść obu oskarżonych – Rzecznik Praw Obywatelskich, który wyrokowi temu zarzucił „rażące naruszenie art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. polegające na nieuchyleniu, niezależnie od granic zaskarżenia i podniesionych zarzutów w apelacji oraz wpływu uchybienia na treść orzeczenia, wyroku Sądu pierwszej instancji, pomimo zaistnienia okoliczności wyłączającej postępo-

wanie w postaci przedawnienia karalności, określonej w art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k., co winno skutkować umorzenie postępowania przez sąd odwoławczy”. Na podstawie tak sformułowanego zarzutu skarżący wniósł o uchYLENIE zaskarżonego wyroku Sądu Okręgowego w P. oraz utrzymanego nim w mocy wyroku Sądu Rejonowego i umorzenie postępowania z powodu przedawnienia karalności przypisanych oskarżonym przestępstw.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja zasługuje na uwzględnienie, choć jej wywody wymagają kilku uzupełniających i korygujących uwag, które prowadzą do stwierdzeń dalej idących, niż prezentowane w uzasadnieniu kasacji.

Stan prawny w przedmiocie karalności, w tym przedawnienia karalności za przypisane obu skazanym (Jerzemu P. w formie pomocnictwa) przestępstwo oszustwa podatkowego w związku z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg, ulegał kilka razy zmianom w okresie od czasu popełnienia tego przestępstwa w roku 1992 (pod rządem ustawy karnej skarbowej oraz kodeksu karnego z 1969 r., zastąpionego z dniem 1 września 1998 r. kodeksem karnym z 1997 r.), poprzez datę wyrokowania w sprawie przez sądy (pod rządem Kodeksu karnego skarbowego, który wszedł w życie w dniu 17 października 1999 r.) – do chwili obecnej, kiedy to z dniem 17 grudnia 2005 r. (a więc po wniesieniu w niniejszej sprawie kasacji), ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. (Dz. U. Nr 178, poz. 1479) znowelizowano przepisy Kodeksu karnego skarbowego m.in. w zakresie przedawnienia karalności za poszczególne przestępstwa skarbowe (analogicznie, jak ustawą z dnia 3 czerwca 2005 r., Dz. U. Nr 132, poz. 1109, z dniem 3 sierpnia 2005 r. znowelizowano treść przepisów art. 101 § 1 i 102 k.k.). Wobec powyższego, dla oceny podnoszonej w kasacji kwestii przedawnienia przypisanego skazanym przestępstwa kwalifikowanego z art. 94 § 2 u.k.s. w zw. z art. 25 § 1 pkt 2 u.k.s. znaczenie podstawowe – poza koniecznością uwzględnienia różnych terminów ustania karalności tego przestępstwa i różnych sankcji

za jego popełnienie, przewidzianych poszczególnymi ustawami – ma analiza przepisów wprowadzających kolejne zmiany ustawowe w zakresie przedawnienia.

Dla niniejszego rozstrzygnięcia bez znaczenia pozostaje wskazana wyżej nowelizacja przepisów Kodeksu karnego skarbowego dotyczących przedawnienia, wprowadzona ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. Zaskarżony kasacją wyrok zapadł przed wejściem w życie tej ustawy, wobec czego nie mógł, co oczywiste, uchybiać jej przepisom. Dodać wszak trzeba, że uchylenie zaskarżonego wyroku (z jakiegokolwiek przyczyny) teoretycznie mogłoby prowadzić do zastosowania przepisów o przedawnieniu w brzmieniu ustalonym tą ustawą, jednak tylko wówczas (por. treść jej art. 10), gdyby nie upłynął jeszcze termin przedawnienia karalności przypisanego przestępstwa, liczony w myśl przepisów obowiązujących poprzednio. Temu jednak przeczy teza postawiona w kasacji.

Pierwszoplanowe znaczenie dla oceny zasadności wniesionej skargi kasacyjnej miała zatem treść art. 5 § 1 przep. wpraw. Kodeks karny skarbowy, w myśl którego do czynów zabronionych popełnionych przed wejściem w życie tego kodeksu (a więc takich jak w niniejszej sprawie) stosuje się jego przepisy o przedawnieniu i zatarciu skazania, chyba że już upłynął termin przedawnienia określony w jego art. 44 § 1, 2, 5, i 6 oraz w art. 51 § 1 i 2. Wymieniony przepis wskazuje, że kwestię przedawnienia należy oceniać, w pierwszej kolejności, na podstawie stosownych przepisów Kodeksu karnego skarbowego i stanowi uregulowanie specjalne w stosunku do unormowania art. 2 § 2 i 3 k.k.s., zakazującego m.in. równoczesnego stosowania ustaw aktualnej i obowiązującej poprzednio (por. orzeczenia Sądu Najwyższego: z dnia 11 września 2002 r., V KKN 94/01, lex 55223 i z dnia 1 grudnia 2003 r., V KK 86/03, lex 140095 oraz cyt. tam literatura). W takim razie, w realiach niniejszej sprawy należało uznać, że ponieważ przypisane przestępstwo z art. 94 § 2 u.k.s. było zagrożone (odmiennie niż czyn okre-

ślony obecnie w art. 56 § 1 k.k.s.) tylko karą grzywny, to znaczenie decydujące dla czynionych ocen miał przepis art. 44 § 1 pkt. 1 k.k.s., przewidujący 3-letni okres przedawnienia.

Dla obliczenia wskazanego terminu istotne znaczenie miała również treść przepisu art. 44 § 3 k.k.s., wyznaczającego specyficzny dla przestępstw podatkowych początek biegu tego terminu. Skoro zatem z opisu przypisanego czynu wynika, że popełnione przestępstwo skarbowe polegało na uszczupleniu należności z tytułu podatków dochodowego i obrotowego za rok 1992 (*vide* również treść decyzji w sprawie określenia zobowiązań (...), których obowiązek płatności, bez wezwania, upływał z dniem 30 kwietnia następnego roku (por. art. 45 ust. 1, 4 i 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – Dz. U. Nr 80, poz. 350 ze zm.), to stosownie do art. 44 § 3 k.k.s. przyjąć należało, że 3-letni termin przedawnienia karalności omawianego przestępstwa rozpoczął swój bieg z końcem 1993 r.

Zestawienie przytaczanych danych w kontekście art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 5 § 1 p.w. k.k.s. prowadzi więc do wniosku, że karalność czynów, jakich popełnienie zostało przypisane w niniejszej sprawie ustała z upływem dnia 31 grudnia 1996 r. Wbrew twierdzeniu skarżącego, wskazany termin przedawnienia nie uległ wydłużeniu o kolejnych 5 lat, jak stanowi art. 44 § 5 k.k.s. Autor kasacji pominął bowiem, że z treści przywołanego przepisu wynika, iż niezbędnym warunkiem wydłużenia przewidzianego terminu jest wszczęcie – w czasie jego biegu – postępowania karnego przeciwko sprawcy. Tymczasem z lektury akt wynika, że postępowanie w niniejszej sprawie (rozpoczęte od razu przedstawieniem zarzutów, a więc *in personam*) zostało wszczęte przeciwko Piotrowi W. w dniu 20 marca 1997 r., zaś przeciwko Jerzemu P. w dniu 14 marca 1997 r., a zatem po upływie 3-letniego terminu przewidzianego dla popełnionych przestępstw skarbowych.

Powyższe spostrzeżenie przynosi istotne dla niniejszego orzeczenia konsekwencje, które pozostały poza polem rozważań wniesionej kasacji. Stwierdzenie bowiem, że określony w przepisach Kodeksu karnego skarbowego termin przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego upłynął przed dniem wejścia w życie tego kodeksu, obliguje – w myśl dyspozycji art. 5 § 1 p.w. k.k.s. – do weryfikacji materialno–prawnych przesłanek rozważanego przedawnienia w świetle ustawy obowiązującej przed dniem 17 października 1999 r. Wskazuje na to zawarty w tym przepisie zwrot „chyba że już upłynął termin przedawnienia określony w art. 44 § 1, 2, 5 i 6 oraz art. 51 § 1 i 2 Kodeksu karnego skarbowego”, który zamieszczono jako przeciwstawienie dla uprzedniego unormowania, nakazującego stosowanie przepisów tego kodeksu o przedawnieniu do czynów popełnionych przed jego wejściem w życie. Z powyższego wynika, że jeśli termin przedawnienia (obliczany na podstawie Kodeksu karnego skarbowego) upłynął przed wejściem w życie omawianych przepisów regulujących jego zasady, to ocena ustania karalności rozważanego zachowania nie znajduje ustawowego umocowania w tych unormowaniach, lecz w przepisach ustawy, pod której rządem przestępstwo uległo przedawnieniu.

Godzi się zauważyć, że w doktrynie zwracano uwagę na konstytucyjną niedopuszczalność sytuacji, w której odpowiedzialność karna już zatarta (na podstawie przepisów obowiązujących poprzednio) mogłaby „odżyć” pod rządami nowych przepisów (G. Bogdan: Nowa Kodyfikacja Karna, Kodeks karny skarbowy, komentarze, z. 27, Warszawa 2000, s. 25) i podnoszono, że art. 5 § 1 p.w. k.k.s. nie może dotyczyć zachowań, których ściganie uległo przedawnieniu jeszcze pod rządem poprzedniej ustawy, gdyż nie są one już, w momencie jego wejścia w życie, karalne (T. Grzegorzcyk: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2000, s. 559). W tym kontekście należy zauważyć, że treść art. 5 § 1 p.w. k.k.s. – odnosząca się do wszystkich czynów zabronionych popełnionych przed wejściem w życie

Kodeksu karnego skarbowego – obejmuje swą dyspozycją badanie przedawnienia ich karalności zarówno według dotyczących tej kwestii reguł wskazanych w tym Kodeksie – co stanowi zasadę, jak i w myśl unormowań dotychczasowych – co jest wyjątkiem przewidzianym dla sytuacji, gdy termin przedawnienia – liczony jednak zgodnie z założeniami Kodeksu karnego skarbowego – już upłynął.

Analiza dotychczasowych unormowań wymaga wstępnej konstatacji, że ustawa karna skarbową, obowiązująca przed wejściem w życie Kodeksu karnego skarbowego, nie zawierała własnych przepisów o przedawnieniu, lecz w tym zakresie odsyłała do odpowiedniego stosowania unormowań Kodeksu karnego (art. 2 § 1 u.k.s.). Analogicznie też odsyłała (por. art. 285 § 4 u.k.s. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 3 lipca 1998 r. – Dz. U. Nr 108, poz. 682) do art. 15 przep. wpraw. Kodeks karny z 1997 r. w kwestii stosowania nowych uregulowań o przedawnieniu do przestępstw skarbowych popełnionych przed ich wejściem w życie.

Uwzględnienie zatem, w pierwszej kolejności, treści art. 15 p.w. k.k. powodowało na wstępie konieczność zbadania, czy karalność rozważanego przestępstwa skarbowego, popełnionego w 1992 r., nie ustała przed dniem 1 września 1998 r., tj. przed dniem wejścia w życie Kodeksu karnego z 1997 r. W takim bowiem wypadku, przepisy tego kodeksu o przedawnieniu nie miałyby w sprawie zastosowania.

Rozważenie treści art. 105 § 1 pkt. 3 (jako mającego zastosowanie do, zagrożonego karą grzywny, czynu z art. 94 § 2 u.k.s.) i art. 106 k.k. z 1969 r. – w zw. z art. 2 § 1 u.k.s. a nadto art. 31 § 2 u.k.s. (w brzmieniu sprzed nowelizacji ustawą z dnia 3 lipca 1998 r.) prowadzi do wniosku, że karalność wskazanego przestępstwa skarbowego nie ustała przed przytoczoną wyżej datą. Wymieniony na wstępie przepis przewidywał bowiem 5-letni (a nie 3-letni) okres przedawnienia, rozpoczynający bieg z końcem roku, w którym powstał obowiązek podatkowy (tu: roku 1992), który ulegał

prolongacie o kolejnych 5 lat w wypadku wszczęcia w tym okresie postępowania karnego. Ten zaś warunek został w sprawie spełniony.

W tej sytuacji należy stwierdzić, że ustanie karalności rozważanego w niniejszej sprawie przestępstwa skarbowego z art. 94 § 2 u.k.s. znajduje podstawę w przepisie art. 101 § 1 pkt 5 k.k. (rzecz jasna, według stanu sprzed nowelizacji ustawą z dnia 3 czerwca 2005 r.) w zw. z art. 2 § 1 u.k.s. Wskazane unormowanie przewidywało dla omawianej kategorii przestępstw 3-letni okres przedawnienia, który biegł – zgodnie z art. 31 § 2 u.k.s. w brzmieniu po nowelizacji z 1998 r. – od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, przy czym okres ten – stosownie do ówczesnego brzmienia art. 102 k.k. – nie ulegał wydłużeniu o kolejnych 5 lat, jeżeli w tym czasie nie wszczęto postępowania karnego przeciwko osobie. Przy zachowaniu wszelkich uwag poczynionych w tym zakresie dotychczas w sprawie niniejszej oznacza to, że karalność przestępstw skarbowych przypisanych oskarżonym ustała, na podstawie wskazanych na wstępie przepisów, z upływem dnia 31 grudnia 1996 r.

Z powyższego wynika, że nie tylko wyrok Sądu Okręgowego z dnia 15 listopada 2002 r. – jak się podnosi w kasacji – dotknięty był wadą wskazaną w art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k., stosowanymi w postępowaniu o przestępstwo skarbowe na podstawie art. 113 § 1 k.k.s., lecz również i wyrok Sądu Rejonowego, wydany w dniu 4 grudnia 2001 r., zapadł mimo istnienia przesłanki wyłączającej prowadzenie postępowania z powodu przedawnienia karalności. Należy dodać, że okoliczności tej nie dostrzeżono ani w skardze kasacyjnej, ani w orzeczeniu sądu odwoławczego, który winien był tę kwestię rozważyć z urzędu, a zobligowany był do tego tym bardziej, że zarzut przedawnienia został podniesiony w apelacji Piotra W.