

Kamil Frąckowiak

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 0000-0001-6992-4904

kamil.frackowiak@uwm.edu.pl

Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z 9 stycznia 2020 r., sygn. akt III KK 583/18, Lex nr 3220549 – glosa aprobująca

Teza

Oceniając przepisy dotyczące przedawnienia przestępstwa skarbowego, należy brać pod uwagę stan prawny dotyczący czynu zarzuconego z dnia jego popełnienia (zasada wyboru ustawy względniejszej – art. 2 § 2 k.k.s.), także w zakresie granic ustawowego zagrożenia, które to granice są następnie przesłanką ustalenia długości terminu przedawnienia. Stosowana niekiedy przez ustawodawcę klauzula retroaktywnego stosowania nowych regulacji określających terminy przedawnienia nie odnosi się do stosowania nowych przepisów określających granice ustawowego zagrożenia za dany typ czynu zabronionego.

Glosa

Zapadłe orzeczenie dotyczy m.in. kwestii stosowania przepisu art. 2 § 2 k.k.s. (wyboru ustawy względniejszej dla sprawy) w postępowaniu sądowym w zakresie oceny przepisów dotyczących przedawnienia przestępstwa skarbowego nierzetelnego wystawienia faktury lub rachunku z art. 62 § 2 k.k.s.. Sąd Najwyższy zajął stanowisko, zgodnie z którym reguły intertemporalne określone w art. 2 § 2 k.k.s. mogą znaleźć zastosowanie w przypadku granic ustawowego zagrożenia, które to granice są następnie przesłanką ustalenia długości terminu przedawnienia. Stosowana niekiedy przez ustawodawcę klauzula retroaktywnego stosowania nowych regulacji określających terminy przedawnienia nie odnosi się do stosowania nowych przepisów określających granice ustawowego zagrożenia za dany typ czynu zabronionego.

W realiach przedmiotowej sprawy Sąd Najwyższy rozpoznawał kasację od prawomocnego wyroku Sądu Okręgowego w G. z 18 stycznia 2018 r., wywiezioną przez obrońcę skazanego M.N., który zarzucił naruszenie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k., co w realiach konkretnej sprawy stanowiło bezwzględną przyczynę odwoławczą, tj. orzekanie mimo przedawnienia karalności.

Sąd Najwyższy w sprawie skazanego z art. 62 § 2 k.k.s., po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie 9 stycznia 2020 r., uchylił zaskarżony wyrok Sądu Okręgowego w G. z 18 stycznia 2018 r. oraz utrzymany nim w mocy wyrok Sądu Rejonowego w G. z 26 września 2017 r. i umorzył postępowanie.

Zdaniem Sądu Najwyższego kasacja okazała się zasadna. Czyn ciągle został popełniony przez skazanego w okresie od 31 grudnia 2005 r. do 31 maja 2007 r., zatem w okresie, w jakim karą za typ czynu zabronionego z art. 62 § 2 k.k.s. była wyłącznie grzywna. Zagrożenie ustawowe zmieniono, dodając karę pozbawienia wolności dopiero z dniem 1 stycznia 2017 r. Zatem – oceniając przepisy dotyczące przedawnienia przestępstwa – skarbowego należy brać pod uwagę stan prawny dotyczący czynu zarzuconego z dnia jego popełnienia (zasada wyboru ustawy względniejszej – art. 2 § 2 k.k.s.) także w zakresie granic ustawowego zagrożenia, które to granice są następnie przesłanką ustalenia długości terminu przedawnienia. Stosowana niekiedy przez ustawodawcę klauzula retroaktywnego stosowania nowych regulacji określających terminy przedawnienia nie odnosi się stosowania nowych przepisów określających granice ustawowego zagrożenia za dany typ czynu zabronionego.

Oznacza to, że kwestie przedawnienia należy w niniejszej sprawie oceniać względem stanu prawnego z dnia 31 maja 2007 r., a więc biorąc pod uwagę zagrożenie ustawowe wyłącznie karą grzywny.

Mając powyższe na uwadze i uwzględniając brzmienie art. 44 k.k.s., uznać należało, że do przedawnienia zarzuconego sprawcy czynu doszło z dniem 31 grudnia 2017 r. Zatem wydanie prawomocnego orzeczenia po tym dniu oznacza, że dokonano tego, gdy do przedawnienia karalności czynu już doszło.

Powyższy pogląd uznać należy za trafny i zasługuje on na aprobatę.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. na mocy art. 4 pkt 6 lit a ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹, zmieniającej ustawę z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa oraz ustawę z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy ustawodawca nadał przestępstwu skarbowemu stypizowanemu w art. 62 § 1 i 2 k.k.s. nowe brzmienie:

„§ 1. Kto wbrew obowiązkowi nie wystawia faktury lub rachunku, wystawia je w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych.

¹ Dz.U. z 2016 r., poz. 2024 z dnia 15 grudnia 2016 r.

§ 2. Kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od roku, albo obu tym karom łącznie”.

Tym samym normodawca w przypadku art. 62 § 2 k.k.s. dokonał zmiany w obrębie sankcji przestępstwa skarbowego, tj. granic ustawowego zagrożenia karą. Wprowadził m.in. zaostrenie ustawowego wymiaru kary do 720 stawek dziennych oraz kary pozbawienia wolności na czas nie krótszy od roku do lat 5. W poprzednio obowiązującym stanie prawnym, od 31 maja 2007 r., za przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 k.k.s. przewidziano jedynie karę grzywny do 240 stawek dziennych. W realiach przedmiotowej sprawy rozpatrywanej przez Sąd Najwyższy mamy zatem do czynienia ze zmianą (zaostreniem) sankcji przewidzianej za popełniany czyn zabroniony w okresie od czasu jego popełnienia (31 maja 2007 r.) do czasu orzekania przez Sąd Okręgowy w G. (18 stycznia 2018 r.). W dacie orzekania obowiązuje ustawa przewidująca surowszą sankcję karną.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę na stan prawny w zakresie instytucji przedawnienia karalności czynów zabronionych zawarty w art. 44 k.k.s.², który nie uległ zmianie w okresie od czasu popełnienia czynu zabronionego do czasu orzekania.

Jednakże zmiana legislacyjna, polegająca na zaostreniu kary za czyn z art. 62 § 2 k.k.s., spowodowała wątpliwości interpretacyjne w zakresie usta-

² Art. 44 k.k.s. § 1. Karalność przestępstwa skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło lat: 1) 5 – gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat; 2) 10 – gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata.

§ 2. Karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności.

§ 3. W wypadkach przewidzianych w § 1 lub § 2 bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. Jeżeli sprawca przestępstwa skarbowego dopuścił się uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności celnej, bieg jego przedawnienia rozpoczyna się z dniem, w którym powstał dług celny; jeżeli nie jest możliwe określenie dnia powstania długu celnego, bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego rozpoczyna się z dniem najwcześniejszym, w którym istnienie długu celnego zostało ustalone.

§ 4. W wypadkach przewidzianych w § 1 lub § 2, jeżeli dokonanie przestępstwa skarbowego zależy od nastąpienia określonego w kodeksie skutku, bieg przedawnienia rozpoczyna się od czasu, gdy skutek nastąpił.

§ 5. Jeżeli w okresie przewidzianym w § 1 lub § 2 wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 1 ustaje z upływem 5 lat, a przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 2 – z upływem 10 lat od zakończenia tego okresu.

§ 6. W razie uchylenia prawomocnego orzeczenia przedawnienie biegnie od dnia wydania orzeczenia w tym przedmiocie, chyba że karalność przestępstwa skarbowego już ustała.

§ 7. Przedawnienie nie biegnie, jeżeli przepis ustawy nie pozwala na wszczęcie lub dalsze prowadzenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe.

lenia właściwego terminu przedawnienia karalności czynu zabronionego. Przesłupstwo skarbowe z art. 62 § 2 k.k.s. w brzmieniu z czasu jego popełnienia przez skazanego, tj. 31 maja 2007 r., zagrożone jedynie karą grzywny przedawnia się bowiem z upływem lat 5 (art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s.), zaś w brzmieniu z czasu orzekania przedawnia się z upływem lat 10 (art. 44 § 1 pkt 2 k.k.s.) od jego popełnienia. Należy pamiętać, że w przypadku wszczęcia postępowania karnego skarbowego przeciwko sprawcy, co miało miejsce w niniejszej sprawie, okres przedawnienia karalności ulega odpowiedniemu wydłużeniu. I tak, w pierwszym przypadku karalność ustaje z upływem dodatkowych 5 lat, zaś w drugim – z upływem dodatkowych 10 lat od zakończenia okresu przedawnienia karalności (art. 44 § 5 k.k.s.).

Biorąc pod uwagę reguły określenia czasu popełnienia czynu z art. 62 § 2 k.k.s., popełnionego w warunkach czynu ciągłego z rt.. 6 § 2 k.k.s. przez skazanego, należy zwrócić uwagę, że okres działania sprawcy (tzw. zachowanie czynne) przypadał od 31 grudnia 2005 r. do 31 maja 2007 r. W tym przypadku za czas popełnienia przestępstwa skarbowego uważa się datę popełnienia ostatniego z czynów składających się na czyn ciągły, tj. 31 maja 2007 r.³ W kontekście określania terminu przedawnienia karalności tego czynu, zgodnie z art. 44 § 3 k.k.s., bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publiczno-prawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. W realiach przedmiotowej sprawy bieg terminu przedawnienia karalności rozpoczął się z dniem 31 grudnia 2007 r. Zatem, z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego przeciwko sprawcy, w przypadku brania pod uwagę treści przepisu z art. 62 § 2 k.k.s., a dokładniej ustawowego wymiaru kary, termin przedawnienia karalności przypadłby na dzień 31 grudnia 2017 r., zaś w przypadku stanu prawnego na dzień orzekania termin przedawnienia karalności przypadłby na dzień 31 grudnia 2027 r. Ocena karna stanu prawnego dotyczącego czynu dokonana przez Sąd Najwyższy, na podstawie tego przepisu, który przewiduje termin krótszy, czyli art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s., jest wyrazem potrzeby stosowania ustawy względniejszej dla sprawcy, zgodnie z art. 2 § 2 k.k.s.

Opisany stan faktyczny i prawnokarny wskazuje, że stosowanie reguły intertemporalnej z art. 2 § 2 k.k.s. w kontekście granic ustawowego zagrożenia, które to granice są następnie przesłanką ustalenia długości terminu przedawnienia ma doniosłe znaczenie w praktyce sądowej.

W Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej brak jest bezpośredniej regulacji, która wyraża nakaz stosowania ustawy względniejszej. Zdaniem Andrzeja Zolla i Włodzimierza Wróbla tylko pośrednio można ją wyprowadzać z art. 2 Konstytucji RP, w szczególności z zasady sprawiedliwości i zasady równości, która nakazywałaby stosowanie nowych względniejszych konsekwencji praw-

³ I. Sepiolo-Jankowska, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017, s. 20.

nokarnych do wszystkich sprawców, czyli także tych którzy popełnili czyn zabroniony przed zmianą ustawy⁴.

Dlatego rozważania w zakresie obowiązywania instytucji zawartych w Kodeksie karnym skarbowym pod względem czasu muszą bezwzględnie uwzględniać reguły temporalne zawarte w art. 2 § 2 k.k.s. Reguła kolizyjna *lex mitior agit* (ustawa względniejsza działa) z oczywistych względów może dotyczyć jedynie norm pozostających w kolizji, czyli takich, które znajdują zastosowanie do tego samego stanu faktycznego. Jak pokazał powyższy opis, w realiach niniejszej sprawy mamy do czynienia z dwiema normami, które w tej kolizji pozostawały.

Słusznie podaje Violetta Konarska-Wrzosek, że orzeka się zgodnie z ustawą nową tylko w dwóch przypadkach, tj. gdy w świetle nowego stanu prawnego sytuacja prawna sprawcy nie ulega zmianie, a także gdy jego sytuacja polepsza się. W przypadku gdy zmienione ustawodawstwo karne skarbowe pogarszałoby sytuację prawną sprawcy, wówczas jego stosowanie jest niedopuszczalne⁵.

Pod pojęciem ‘ustawa’ – odnośnie art. 2 § 2 k.k.s. – należy rozumieć przy tym nie konkretny akt prawny, ale cały obowiązujący w danym czasie porządek prawny. W przypadku dyrektywy *lex mitior retro agit* ujętej w art. 2 § 2 k.k.s., zarówno orzecznictwo sądowe, jak i nauka prawa karnego przyjmują, że zmianą ustawy obligującą do rozważenia pierwszeństwa ustawy obowiązującej w czasie orzekania przed ustawą obowiązującą w czasie popełnienia czynu jest co do zasady zmiana dowolnego elementu składającego się na stan prawny odnoszący się do badanego czynu⁶. Tym samym zmiana ustawy może dotyczyć zarówno dyspozycji, jak i sankcji przepisu karnego. Oznacza to, że dokonanie zmiany w obszarze granic ustawowego wymiaru kary, w tym przypadku art. 62 § 2 k.k.s., należy traktować jak zmianę ustawy. Sąd Najwyższy w swoich orzeczeniach wielokrotnie podkreślał, że w świetle postanowień art. 2 § 2 k.k.s. przez obowiązywanie w czasie orzekania ustawy innej niż w czasie popełnienia czynu karnego skarbowego rozumie się cały stan prawny odnoszący się do danego czynu, a w prawie karnym skarbowym dotyczy to także zmiany w aktach prawa skarbowego (finansowego), których naruszenie daje podstawę do karania za czyn określony w Kodeksie karnym skarbowym⁷.

⁴ W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2012, s. 131.

⁵ V. Konarska-Wrzosek, [w:] I. Zgoliński (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2021, Lex, komentarz do art. 2 k.k.s., teza 6.

⁶ Zob. uchwały SN z: 25 listopada 1971 r., sygn. akt VI KZP 42/71, OSNKW 1972, z. 2, poz. 30; 18 kwietnia 1973 r., sygn. akt VI KZP 5/73, OSNKW 1973, z. 7–8, poz. 87; 15 lutego 1984 r., sygn. akt VI KZP 44/83, OSNKW 1984, z. 7–8, poz. 69 oraz wyrok SN z 11 października 2000 r., sygn. akt III KKN 356/99, „Prokuratura i Prawo” 2001, Nr 2, poz. 1; A. Zoll, W. Wróbel (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Tom I. Część I. Komentarz do art. 1–52*, 2016, Lex, komentarz do art. 4 k.k.s., teza 6; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 110; F. Prusak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008, s. 29.

⁷ Wyrok SN z 27 czerwca 2003 r., sygn. akt III KK 202/03, Lex nr 78831.

Należy zwrócić uwagę, że dla ograniczenia zakresu stosowania art. 2 § 2 k.k.s, konieczne jest wyraźne postanowienie normodawcy. Wyjątki od stosowania art. 2 § 2 k.k. znajdują się jedynie w obszarze przedawnienia karalności, wykonania kary i zatarcia skazania. Przyczyną wyłączenia stosowania art. 2 § 2 k.k.s, do wskazanych instytucji jest obowiązywanie w systemie prawa normy ograniczającej stosowanie zasady *lex mitior agit*⁸.

Przy stosowaniu ustawy względniejszej dla sprawcy istotne są „daty graniczne”, w ramach których sąd winien przeanalizować zmianę ustawy. Początkiem rozważań nad obowiązywaniem ustawy w czasie jest zawsze czas popełnienia przestępstwa, zaś końcem tych rozważań czas orzekania. Pod pojęciem ‘czas orzekania’ należy rozumieć każde stosowanie normy prawa karnego przez organy stosujące prawo, dopóki sprawca nie odbył w całości orzeczonej kary. Czasem orzekania jest zatem czas wydania orzeczenia w postępowaniu przygotowawczym, sądowym, kasacyjnym i wykonawczym⁹.

Tym samym, gdy między czasem popełnienia czynu zabronionego a czasem orzekania wystąpi zmiana w regulacji przepisu prawa karnego materialnego, to sąd winien dokonać przeglądu wszystkich stanów prawnych, które mogą znaleźć zastosowanie w realiach rozpoznawanej przez niego sprawy, czyli konkretnego stanu faktycznego i dokonać wyboru ustawy względniejszej dla sprawcy. Należy mieć na uwadze, że może to być także tzw. ustawa pośrednia, tj. taka, która obowiązywała po popełnieniu czynu zabronionego, a następnie została uchylona, także w chwili orzekania przez sąd obowiązuje już kolejna, nowa ustawa. W realiach przedmiotowej sprawy, zmiana dotyczyła ustawowego zagrożenia karą za dane przestępstwo skarbowe.

Zaprezentowana w głosowanym orzeczeniu przez Sąd Najwyższy wykładnia reguł intertemporalnych w kontekście art. 2 § 2 k.k.s. uwzględnia w pełni funkcję gwarancyjną prawa karnego skarbowego. Przy założeniu, że celem prawa karnego skarbowego jest wzmacnianie poczucia obowiązywania określonych norm, to w sytuacji, gdy określone normy prawne tracą moc obowiązującą, a są względniejsze dla sprawcy w konkretnym stanie faktycznym, zasadne jest stosowanie tychże norm. Z uwagi na potrzebę ochrony zaufania jednostki do obowiązującego prawa, w tym konkretnym przypadku prawa karnego skarbowego, zasada *lex mitior agit* stanowi zabezpieczenie przed retroaktywnym działaniem nowego „ostrzejszego” prawa. W przedmiotowej sprawie Sąd Najwyższy słusznie uznał, że zmiana granic ustawowego zagrożenia karą wpływa pośrednio na sposób obliczania terminu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego.

⁸ G. Łabuda, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2017, Lex, komentarz do art. 2 k.k.s., teza 11.

⁹ W. Wróbel, A. Zoll, op. cit., s. 134.

Z wyżej wymienionych powodów Sąd Najwyższy dokonał w głosowanym orzeczeniu prawidłowej wykładni w zakresie stosowania przepisu art. 2 § 2 k.k.s. w czasie w przedmiocie zmiany sankcji, co należy ocenić pozytywnie.

Wykaz literatury

- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Konarska-Wrzošek V., [w:] I. Zgoliński (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2021, Lex.
- Łabuda G. [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2017, Lex.
- Prusak F., *Prawo karne skarbowe*, C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Sepiolo-Jankowska I., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Wróbel W., Zoll A. (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Tom I. Część I. Komentarz do art. 1–52*, 2016, Lex.
- Wróbel W., Zoll A., *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Znak, Kraków, 2012.

Summary

Gloss to the decision of the Supreme Court of January 9, 2020, file ref. act III KK 583/18, Lex No. 3220549 – approval gloss

Keywords: fiscal criminal law, intertemporal rules, unreliable invoice or bill issuance, penalty, tax offence, limitation of criminal record.

The aim of the gloss is to analyze the decision of the Supreme Court of January 9, 2020, file ref. act III KK 583/18. The ruling issued relates, inter alia, to the application of art. 2 § 2 of the Fiscal Criminal Code (F.C.C) in court proceedings in the scope of the assessment of provisions on the statute of limitations for tax offences. The Supreme Court took the position that the intertemporal rules set out in art. 2 § 2 of the F.C.C., may be applied in the case of the limits of the statutory threat, which limits are then a condition for determining the length of the limitation period.

Therefore, in the context of considerations about the scope of validity of the institutions included in the Fiscal Criminal Code in time, it becomes necessary to analyze the temporal rule contained in art. 2 § 2 of the F.C.C. in the context of the amendment to the act.

