

Sygn. akt IV Ka 530/14

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 7 października 2014 roku.

Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim w IV Wydziale Karnym Odwoławczym w składzie:

Przewodniczący SA w SO Stanisław Tomasik

Sędziowie SO Ireneusz Grodek (spr.)

SO Agnieszka Szulc-Wroniszewska

Protokolant sekr. sądowy Agnieszka Olczyk

przy udziale Prokuratora Prokuratury Okręgowej w Piotrkowie Trybunalskim Janusza Omyły

po rozpoznaniu w dniu 7 października 2014 roku

sprawy **D. M.**

oskarżonej z art. 54 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks, z art. 60 § 1 kks

z powodu apelacji wniesionej przez obrońcę

od wyroku Sądu Rejonowego w Tomaszowie Mazowieckim

z dnia 2 lipca 2014 roku sygn. akt II K 48/14

na podstawie art. 437 § 2 kpk, art. 438 pkt 2 i 3 kpk, art. 439 § 1 pkt 9 kpk w zw. z art. 17 § 1 pkt 6 i 11 kpk, art. 630 kpk, art. 113 § 1 kks

- uchyla zaskarżony wyrok w części dotyczącej czynu zarzucanego oskarżonej w punkcie 1 aktu oskarżenia i w tym zakresie sprawę przekazuje Sądowi Rejonowemu w Tomaszowie Mazowieckim do ponownego rozpoznania;

- uchyla zaskarżony wyrok w części dotyczącej czynu zarzucanego oskarżonej w punkcie 2 aktu oskarżenia i w tym zakresie postępowanie umarza;

- obciąża Skarb Państwa wydatkami poniesionymi w toku procesu w części umarzającej postępowanie.

Sygn. akt IV Ka 530 / 14

UZASADNIENIE

D. M. została oskarżana o to, że:

1. działając z wykorzystaniem takiej samej sposobności, uchylając się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług za m-ce lipiec 2008 r., grudzień 2008 r., w okresie od 25 sierpnia 2008 r. do 25 lipca 2013 r., nie ujawniła organowi podatkowemu w T.M.. przedmiotu i podstawy opodatkowania w ten sposób, że nie złożyła zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie podatku od towarów i usług oraz deklaracji dla podatku od towarów i usług (...) za m-ce lipiec 2008 r., grudzień 2008 r., w których winien być wskazany obrót oraz podatek należny z tytułu sprzedaży nieruchomości, przez co naraziła na uszczuplenie podatek VAT za w/w miesiące w łącznej kwocie 13.084,00 zł., tj. małej wartości, czym

naruszyła art. 5 ust. 1, art. 15 ust. 1 i 2 art. 99 ust. 1 i art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.), tj. przestępstwo skarbowe określone w art. 54 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks;

2. w okresie od lipca 2008 r. do 31 grudnia 2008 r. wbrew obowiązkowi nie prowadziła ewidencji sprzedaży dla potrzeb podatku od towarów i usług, czym naruszyła art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.), tj. przestępstwo skarbowe określone w art. 60 § 1 kks.

Wyrokiem z dnia 2 lipca 2014 r. w sprawie II K 48 / 14 Sąd Rejonowy w Tomaszowie Maz.:

1. uznał oskarżoną D. M. za winną popełnienia czynu zarzucanego jej w pkt I i za to na podstawie art. 54 § 2 kks wymierzył jej karę grzywny w wysokości 30 stawek dziennych po 60 złotych każda;
2. uznał oskarżoną D. M. za winną popełnienia czynu zarzucanego jej w pkt II i za to na podstawie art. 60 § 1 kks wymierzył jej karę grzywny w wysokości 20 stawek dziennych po 60 złotych;
3. na podstawie art. 39 § 1 kks za zbiegające się przestępstwa skarbowe opisane w pkt 1 i 2 wyroku wymierzył oskarżonej D. M. karę łączną grzywny w wysokości 30 stawek dziennych po 60 złotych,
4. wymierzył oskarżonej opłatę w kwocie 180 złotych i zasądził od niej na rzecz Skarbu Państwa koszty procesu w wysokości 90 złotych.

Powyższy wyrok w całości zaskarżył obrońca oskarżonej, podnosząc zarzut błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę rozstrzygnięcia poprzez ustalenie, że oskarżona zarzucanych jej czynów dopuściła się umyślnie z tego tylko powodu, że wraz z mężem J. M. miała sprzedać wiele nieruchomości, przez co powinna mieć świadomość nakazów i zakazów nałożonych przez przepisy prawa na podmioty prowadzące taką działalność, gdy tymczasem z wyjaśnień oskarżonej wynikało, iż nie miała ona świadomości, że jej zachowanie stanowiło prowadzenie działalność gospodarczej w zakresie obrotu nieruchomościami, a na podstawie innych dowodów nie dało się ustalić, iż oskarżona działała z zamiarem bezpośrednim kierunkowym w odniesieniu do obu zarzucanych jej czynów. W konkluzji skarżący wnosił o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Zarzut ujęty w apelacji obrońcy oskarżonej jest skuteczny. Zarzucony D. M. występki z art. 54 § 2 kks popełnione może być wyłącznie w zamiarze bezpośrednim. O takiej stronie podmiotowej tego typu czynu zabronionego przesądza użyte w art. 54 § 1 kks – do którego art. 54 § 2 kks bezpośrednio się odwołuje – sformułowanie o „uchylaniu się” od opodatkowania (czy to poprzez nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania, czy też wskutek niezłożenia deklaracji) – zob. komentarz do art. 54 kks w: Kodeks karny skarbowy. Komentarz prof. dr hab. Leszek Wilk, dr hab. Jarosław Zagrodnik, rok wydania: 2014, wydawnictwo: C. H. Beck, wydanie: 2, opubl. Legalis oraz przywoływaną tam literaturę; podobnie SA w Szczecinie w uzasadnieniu wyroku z dnia 5 grudnia 2012 r., II AKa 197 / 12, opubl. Legalis. Oznacza to, że przypisanie omawianego występkę, związanego z uchylaniem się od opodatkowania, będzie dopuszczalne wyłącznie w razie wykazania, że sprawca miał świadomość ciężącego na nim obowiązku podatkowego, a mimo to obowiązek ten ignorował. Nie będzie wystarczającym udowodnienie, że sam obowiązek podatkowy obiektywnie powstał. Odpowiedzialność podatkowa, a odpowiedzialność karnoskarbowa, to dwa odrębne, niezależne od siebie reżimy prawne, rządzące się odmiennymi regułami i to nawet wówczas, gdy dotyczą tego samego zdarzenia faktycznego. Nie zawsze więc podatnikowi będzie można postawić zarzut popełnienia przestępstwa (czy też wykroczenia) skarbowego z art. 54 kks nawet, jeśli odpowiedzialność podatkowa nie będzie budzić wątpliwości. Pamiętać bowiem należy, iż nieznanie norm prawa podatkowego, do których kodeks karny skarbowy w wielu przypadkach czynów zabronionych – bezpośrednio, czy też pośrednio – się odwołuje, kształtując ich znamiona, stanowi błąd co do faktu (znamienia), o jakim mowa w art. 10 § 1 kks, wyłączający umyślność działania sprawcy (por. L. Wilk w przywoływanym wyżej komentarzu w uwagach do art. 10 kks). W tych bowiem przypadkach do rozpoznania znamion czynu zabronionego, opisanego w części szczególnej kodeksu karnego skarbowego, potrzebna

jest wiedza o prawie finansowym – L. Wilk obrazując swe rozważania przykładem, wprost wskazuje, że np. bez znajomości właściwych norm prawa podatkowego podatnik nie może świadomie uchylać się od opodatkowania w rozumieniu art. 54 kks. Różnica między prawem karnym powszechnym, a skarbowym polega bowiem na tym, że to pierwsze penalizuje zachowania, których charakter w większości można rozpoznać bez szczególnej znajomości prawa. Inaczej jest w prawie karnym skarbowym w zakresie odnoszącym się do czynów, których pełny charakter i istotę dookreślają przepisy prawa finansowego (podatkowego). Różnica ta niesie za sobą takie konsekwencje, że o ile na gruncie powszechnego prawa karnego nieznajomość przepisów nie przekłada się z reguły na nieświadomość tego, że czyn jest bezprawny i karalny, o tyle na gruncie prawa karnego skarbowego taka prosta zależność zwykle występować nie będzie. W konsekwencji – jeśli sprawca nie ma świadomości istnienia dopełniającego blankietową dyspozycję karną przepisu prawa podatkowego, która ma zastosowanie do jego sytuacji prawnopodatkowej, a w związku z tym nie wie, że jego naruszenie jest zabronione przez prawo karne skarbowe, to w grę wchodzi

błąd co do ustawowego znamienia, o którym mowa w art. 10 § 1 kks, wyłączający umyślność działania osoby uznanej za podatnika przez odpowiednie przepisy podatkowe. Podkreślić należy, iż przywoływany przepis nie wymaga, aby był to błąd usprawiedliwiony. Zestawiając powyższe z uzasadnieniem zaskarżonego wyroku stwierdzić należy, iż wbrew wymogom wynikającym z treści art. 2 § 2 kpk, art. 4 kpk, 7 kpk i 424 kpk, mających odpowiednie zastosowanie w postępowaniu karnoskarbowym z racji art. 113 § 1 kpk, Sąd I instancji uchylił się od rzetelnej oceny dowodów pod kątem ustaleń z zakresu strony podmiotowej zarzuconych D. M. czynów, w związku z czym ustalenia te uznać należało za dowolne. Wyjaśnienia oskarżonej, która nie przyznawała się do ich popełnienia właśnie z tego powodu, że nie była świadomą ciężącego na niej obowiązku podatkowego i opisanych w akcie oskarżenia powinności z tym związanych dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, złożenia deklaracji podatkowych oraz prowadzenia ewidencji sprzedaży), skwitowane zostały przez Sąd I instancji jednym jedynie zdaniem – że wyjaśnieniom tym Sąd wiary nie daje – ale bez podania powodów takiego stanowiska (zob. str. 79, akapit trzeci od dołu). Przekonywującego odniesienia się do linii obrony D. M. nie mogło zastąpić przywoływanie paremii o szkodliwych następstwach nieznajomości prawa. Sąd I instancji pomija bowiem, że reguła ignorantia iuris nocet nie została w tak bezwzględnie rygorystyczny sposób, jak dosłowne jej brzmienie, przeniesiona do przepisów regulujących odpowiedzialność karnoskarbową. Wystarczy wskazać choćby na przywoływany już wyżej przepis art. 10 kks i wynikającą z niego konieczność uwzględnienia możliwości działania pod wpływem rozmaitych błędów i nieświadomości, w tym co do prawa. Wykazaniu działania w zamiarze bezpośrednim nie mogły także służyć argumenty nawiązujące do dostępności publikatorów zawierających powszechnie obowiązujące akty prawne, a także proste założenie, iż „oskarżona sprzedając wraz z mężem wiele nieruchomości powinna mieć świadomość nakazów i zakazów nałożonych przez przepisy prawa na podmioty prowadzące taką działalność”. Z takiego bowiem rozumowania wyprowadzić można co najwyżej wniosek, że w związku z podjęciem czynności faktycznych i prawnych, z którymi odpowiednie przepisy wiązały powstanie obowiązku podatkowego, oskarżona nie dołożyła należytej staranności w aspekcie wszechstronnego zapoznania się z tymi regulacjami oraz dokonania ich prawidłowej interpretacji. Jest to jednak w istocie zarzut ze sfery nieumyślności działania (lekkomyślności lub niedbalstwa) – przepis art. 4 § 3 kks stanowi bowiem, że czyn zabroniony popełniony jest nieumyślnie, jeżeli sprawca nie mając zamiaru jego popełnienia, popełnia go jednak na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia tego czynu przewidywał albo mógł przewidzieć. Tymczasem choćby przy zamiarze ewentualnym należy wykazać znacznie więcej, tj., że sprawca po pierwsze, miał świadomość, iż jego zachowanie może wyczerpywać przedmiotowe znamiona czynu zabronionego przez prawo karne skarbowe, a po drugie, że akceptował taki stan rzeczy. Przy czym zgody na skutek nie można domniemywać, czy się jej domyślać, lecz należy wykazać, że stanowiła ona jeden z elementów procesów zachodzących w psychice sprawcy (zob. wyr. SN z 6 II 1973 r., V KRN 569/72, OSNPG 1973, nr 6, poz. 72 i z 27 VII 1973 r., IV KR 153/73, OSNKW 1974, nr 1, poz. 5). Oczywiście jest, że jeszcze większe rygory wiążą się z wykazaniem zamiaru bezpośredniego. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji rzadkich, nietypowych i nie ugruntowanych w świadomości powszechnej (jak np. coroczny obowiązek składania tzw. PIT – u dotyczącego podatku dochodowego od osób fizycznych), które dla miarodajnego wyciągnięcia wniosku, czy obowiązek podatkowy rzeczywiście powstał, wymagają gruntownej znajomości wielu przepisów z zakresu prawa podatkowego i cywilnego, połączonej dodatkowo z umiejętnością dokonywania ich należytej wykładni, także przy posiłkowaniu się orzecznictwem sądowym. Z taką właśnie problematyką mamy do czynienia w niniejszej sprawie, o czym świadczą

choćby złożone wywody zaprezentowane w decyzjach podatkowych dotyczących oskarżonej. Oczywiście nie oznacza to, że D. M. w rzeczywistości niezbędnej wiedzy nie posiadała. Nie wystarczy jednak tu poprzestać na stwierdzeniu, że oskarżona „powinna mieć świadomość” obowiązków podatkowych wynikających z podejmowanych przez nią czynności, lecz trzeba wykazać, że taką świadomość miała.

W świetle powyższego apelację obrońcy oskarżonej uznać należało za zasadną tak w zakresie podniesionego w niej zarzutu, jak i wniosku odwoławczego o potrzebie ponownego rozpoznania sprawy (choć tylko w odniesieniu do czynu z punktu I aktu oskarżenia, o czym niżej). Przy ponownym jej rozpoznaniu Sąd Rejonowy winien kwestie powyższe mieć na uwadze. Postępowanie dowodowe należy uzupełnić o przesłuchanie męża oskarżonej oraz o załączenie akt (podatkowych oraz karnoskarbowych) jego dotyczących, skoro D. M. podnosiła, iż to właśnie on, wyręczając ją, zajmował się wszelkimi kwestiami związanymi z transakcjami nabycia i sprzedaży nieruchomości. Należy ustalić, czy posiadał on wiedzę o zaistnieniu obowiązku podatkowego, a jeśli tak, to czy wiedzą tą podzielił się z oskarżoną.

Niezależnie zaś od zarzutów apelacyjnych Sąd Okręgowy z urzędu dostrzegł występowanie w sprawie tzw. bezwzględnych przyczyn odwoławczych w zakresie czynu opisanego w punkcie 2. aktu oskarżenia.

Po pierwsze, w sytuacji, gdy stypizowany w art. 54 § 2 kks czyn zabroniony polegający na uchylaniu się od opodatkowania powiązany był z występkiem nieprowadzenia ksiąg (art. 60 § 1 kks), uznać należy, iż pomiędzy tymi czynami zachodzi tzw. pomijalny zbieg wedle schematu przestępstw współukaranych, gdzie czyn z art. 54 § 2 kks jest czynem głównym, zaś czyn z art. 60 § 1 kks czynem współukaranym (tak G. Łabuda w komentarzu do art. 54 kks w: Kodeks karny skarbowy. Komentarz., autorzy: Kardas Piotr, Łabuda Grzegorz, Razowski Tomasz, opubl. LEX/el. 2014). Działa tu reguła środka do celu – celem jest uniknięcie opodatkowania, środkiem zaś, służącym do jego realizacji, nieprowadzenie ksiąg. W takim układzie cała kryminalna bezprawność zachowania sprawcy ujęta jest w delikcie karnoskarbowym z art. 54 § 2 kks (tak G. Łabuda w pozycji wyżej przywołanej). Podobnie wypowiedział się SN w uzasadnieniu wyroku z dnia 16 listopada 2011 r. (IV KK 98 / 09, opubl. Legalis), uznając, że jedną z postaci pomijalnego zbiegu przestępstw jest współukarane przestępstwo uprzednie, za które można uznać min. taki czyn, który stanowi środek prowadzący do dalszego celu, stanowiącego także przestępstwo. Zaistnienie tego rodzaju układu procesowego stanowi inną okoliczność wyłączającą ściganie w rozumieniu art. 17 § 1 pkt 11 kpk w odniesieniu do czynu współukaranego (analogiczny pogląd wyraził SN także w uzasadnieniu wyroku z 13 czerwca 2007 r., III KK 432/06, opubl. Legalis, a także SA w Lublinie w uzasadnieniu wyroku z dnia 16 stycznia 2001 r., II AKa 248/00, opubl. Legalis). Jedynie w sytuacji, gdy uchylanie się od opodatkowania przybiera postać wykroczenia z art. 54 § 3 kks, zasadnym będzie odrębny zarzut występkę z art. 60 § 1 kks, albowiem samo wykroczenie nie odda wówczas pełnej zawartości bezprawia, które sprowadzało się także do realizacji znamion przestępstwa skarbowego (por. G. Łabuda w pozycji wyżej przywołanej).

Po drugie, w odniesieniu do tego czynu zaistniała także negatywna przesłanka procesowa w postaci przedawnienia jego karalności. Występek stypizowany w art. 60 § 1 kks zagrożony jest karą grzywny do 240 stawek dziennych. Począwszy od 17 grudnia 2005 r., w wyniku wejścia w życie ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 05.178.1479), termin przedawnienia karalności przestępstw skarbowych zagrożonych karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat, wynosi 5 lat (art. 44 § 1 pkt 1 kks). Mając na uwadze, że oskarżonemu przypisano popełnienie występkę z art. 60 § 1 kks w okresie czasu od lipca 2008 r. do 31 grudnia 2008 r., oznacza to, iż pięcioletni okres przedawnienia karalności tego przestępstwa upływał z dniem 31 grudnia 2013 r. W ocenie Sądu Okręgowego nie doszło do wydłużenia tego okresu o dalsze 5 lat na podstawie art. 44 § 5 kks. Przepis ten stanowi, że jeżeli w okresie przewidzianym w art. 44 § 1 i 2 kks wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego ustaje z upływem 5 lat od zakończenia tego okresu. Wskazać tu trzeba na właściwą interpretację zwrotu „wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutu”, dokonanej na użytej ustalenia, czy do 31 grudnia 2013 r. doszło do wszczęcia postępowania przeciwko oskarżonej. Wszczęcie postępowania przeciwko sprawcy w rozumieniu art. 44 § 5 kks, skutkujące przekształceniem postępowania z fazy in rem w fazę ad personam, następuje z chwilą wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 września 2001, II KKN 158 / 01, opubl. Legalis). Podkreślenia jednak wymaga, iż „wydania” wspomnianego postanowienia nie należy utożsamiać

z samym jego sporządzeniem, gdyż wydanie postanowienia oznacza zarazem jego uzewnętrznienie. Dla „wydania” postanowienia o przedstawieniu zarzutów niezbędne jest zatem dopełnienie dalszych czynności procesowych wskazanych w art. 313 § 1 kpk, tj. ogłoszenia tego postanowienia podejrzanemu i jego przesłuchanie, określanych jako „promulgacja”, która jest niezbędna dla skuteczności tej czynności procesowej i która powinna nastąpić niezwłocznie po sporządzeniu postanowienia. Podkreślić należy – w obecnym stanie prawnym katalog okoliczności zwalniających z obowiązku natychmiastowej promulgacji postanowienia o przedstawieniu zarzutów jest katalogiem zamkniętym i ogranicza się do tych tylko sytuacji, gdy podejrzany się ukrywa lub nie przebywa w kraju (art. 313 § 1 kpk). Jeśli one nie zachodzą, na organach ścigania ciąży obowiązek wykonania wszystkich wymienionych w tym przepisie czynności (sporządzenie postanowienia, jego ogłoszenie i przesłuchanie podejrzanego) w możliwie krótkich odstępach czasu bez nieuzasadnionej zwłoki, zanim upłynie podstawowy okres przedawnienia karalności czynu. W tym celu należy wykorzystać wszelkie z dostępnych możliwości procesowych, albowiem w przeciwnym razie organy ścigania mogą narazić się na zarzut zaniechania i bezczynności, które w konsekwencji uniemożliwią skuteczne powołanie się na to, iż doszło do „wszczenia postępowania przeciwko sprawcy”, warunkującego wydłużenie biegu okresu przedawnienia (por. postanowienie SN z dnia 16 stycznia 2009 r., IV KK 256 / 08; podobnie SN w uzasadnieniu wyroku z dnia 2 czerwca 2010 r., V KK 376 / 09 – opubl. Legalis). Organ postępowania przygotowawczego powinien więc tak zaplanować czynności wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów, aby wszystkie zostały przeprowadzone przed upływem terminu przedawnienia, ponieważ w przeciwnym razie dojdzie do wystąpienia negatywnej przesłanki procesowej z art. 17 § 1 pkt 6 kpk (por. SN w uzasadnieniu wyroku z dnia 24 czerwca 2013 r., V KK 453 / 12, opubl. Legalis). Nawet więc, jeśli do nieogłoszenia postanowienia o przedstawieniu zarzutów i przesłuchania podejrzanego doprowadziłyby zawinione przez tego ostatniego okoliczności, ale inne, aniżeli ukrywanie się lub pobyt poza granicami kraju, nie mogą one – ze względu na enumeratywne wyliczenie zawarte w art. 313 § 1 in fine kpk – skutkować opóźnieniem dokonania tych czynności. Przeciwnie rozumowanie stanowiłoby niedopuszczalną interpretację rozszerzającą na niekorzyść podejrzanego (por. Ryszard A. Stefański, Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 16 stycznia 2009 r., sygn. IV KK 256/08; Prok. i Prawo 2009 nr 9). Najpóźniej więc w momencie sporządzenia postanowienia o przedstawieniu zarzutów powinny zostać podjęte takie czynności związane z wezwaniem podejrzanego do stawienia, by w realnym terminie dokonać czynności promulgacyjnych, zanim upłynie termin przedawnienia. Gdy zajdzie taka konieczność, organ procesowy powinien podjąć wszelkie pozostające w jego dyspozycji środki przymusu, by doprowadzić do ich wykonania (np. w oparciu o art. 247 § 1 kpk może zarządzić zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie osoby podejrzanego, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie stawi się ona na wezwanie w celu przeprowadzenia czynności procesowej lub w inny bezprawny sposób będzie utrudniała przeprowadzenie tej czynności). Podsumowując, jeżeli podejrzany ani się nie ukrywa, ani też nie przebywa poza granicami kraju, dla „wydania” postanowienia o przedstawieniu zarzutów (stanowiącego warunek „wszczenia postępowania przeciwko osobie”, o jakim mowa w art. 44 § 5 kks i tym samym wydłużenia okresu przedawnienia o kolejne pięć lat), nie wystarczy samo jego sporządzenie. Niezbędnym będą czynności ogłoszenia tego postanowienia osobie podejrzanego oraz przesłuchania jej w takim charakterze. Przenosząc powyższe na grunt niniejszej sprawy – postanowienie o przedstawieniu zarzutów sporządzone zostało co prawda w dniu 27 listopada 2008 r., jednakże ogłoszono je dopiero w dniu 21 stycznia 2014 r. Tego samego też dnia D. M. przesłuchana została w charakterze podejrzanego. Z akt nie wynika, by pomiędzy datą sporządzenia postanowienia o przedstawieniu zarzutów, a jego ogłoszeniem i przesłuchaniem, podejrzana ukrywała się. Nie przebywała również poza granicami kraju. Co prawda oskarżyciel pierwotnie planował wykonanie czynności ogłoszenia postanowienia i przesłuchania podejrzanego najpierw na dzień 4 grudnia 2013 r., a potem na 20 grudnia 2013 r., jednakże wezwania do stawienia na te czynności, nadane za pośrednictwem operatora pocztowego odpowiednio w dniu 28 listopada 2013 r. i w dniu 13 grudnia 2013 r., były przez D. M. podejmowane dopiero w dniach następujących po wyznaczonych terminach wykonania czynności, ale jeszcze przed upływem okresu, o jakim mowa w art. 133 § 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, do upływu którego pisma miała prawo jeszcze podjąć. Zatem uznać należy, iż w dniach, na które zaplanowano czynności promulgacyjne postanowienia z dnia 27 listopada 2013 r., oskarżona o tych czynnościach skutecznie zawiadomiona nie była i nie wynikało to ani z faktu jej pobytu poza granicami kraju, ani też z powodu ukrywania się. Podkreślenia wymaga, że z lektury dokumentów ujętych w aktach sprawy wynika, iż oskarżycielowi fakty i okoliczności, na których oparte zostało postanowienie zarzutów (a następnie akt oskarżenia), znane były co najmniej od czerwca 2013 r. (zob. protokół kontroli podatkowej – k. 6 in.), co oznacza, że oskarżyciel dysponował dostatecznie długim okresem czasu, by

realnie zaplanować wszystkie czynności procesowe związane z wydaniem postanowienia o przedstawieniu zarzutów – z uwzględnieniem zbliżających się terminów przedawnienia – po to, by móc następnie skutecznie powoływać się na unormowanie zawarte w art. 44 § 5 kks. Nie było zatem przeszkód, by już na dzień, na który zaplanowano sporządzenie postanowienia o przedstawieniu zarzutów (27 listopada 2013 r.), wezwać D. M. celem ogłoszenia jej zarzutów i przesłuchania w charakterze podejrzanej, a gdyby zaś na termin ten nie stawiała się bez usprawiedliwienia – zarządzić jej zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie (w oparciu o art. 247 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks) na inny, wyznaczony przed końcem roku, termin.

W sytuacji zbiegu opisanych wyżej bezwzględnych przyczyn odwoławczych, Sąd Okręgowy zobligowany był do uchylenia zaskarżonego wyroku w tej części i umorzenia postępowania w oparciu o art. 439 § 1 pkt 9 kpk w zw. z art. 17 § 1 pkt 6 i 11 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, tj. w związku z obydwooma tymi przeszkodami łącznie (por. komentarz do art. 17 kpk w: Kodeks postępowania karnego. Komentarz do art. 1-296. Tom I, red. prof. dr hab. Piotr Hofmański, Elżbieta Sadzik, dr hab. Kazimierz Zgryzek, rok wydania: 2011, wydawnictwo: C.H.Beck, wydanie: 4).

Przedawnieniu nie uległa natomiast karalność czynu zarzuconego oskarżonej w punkcie 1 aktu oskarżenia. Pamiętać należy, iż w wypadku przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej – a takim jest także ujęty w tym punkcie występki z art. 54 § 2 kks – przewidziany w art. 44 § 1 pkt 1 kks bieg przedawnienia rozpoczyna się dopiero z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności (art. 44 § 2 kks). W przypadku czynów o charakterze ciągłym bieg terminów przedawnienia karalności rozpoczyna się od chwili ukończenia ostatniego przestępnego zachowania się sprawcy (por. komentarze do art. 12 kk w: Kodeks karny. Komentarz, red. prof. dr hab. Ryszard Stefański, Rok wydania: 2014, Wydawnictwo: C.H.Beck, Wydanie: 8, opubl. Legalis, a także w: Kodeks karny. Komentarz, red. prof. dr hab. Alicja Grześkowiak, prof. dr hab. Krzysztof Wiak, rok wydania: 2013, wydawnictwo: C.H.Beck, wydanie: 2 oraz przywoływane w nich orzecznictwo i literatura). Zarzut uchylania się przez D. M. od opodatkowania ujęty został w ramach konstrukcji czynu ciągłego, którego ostatnim chronologicznie zachowaniem była podlegająca opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług czynność mająca miejsce w grudniu 2008 r. Złożenie deklaracji i opłacenie tego podatku w związku z czynnością mającą miejsce w grudniu 2008 r. winno nastąpić w miesiącu następnym, tj. styczniu 2009 r. (art. 99 ust. 1 i 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług). Tym samym początek podstawowego pięcioletniego okresu przedawnienia karalności czynu wiązać należało z dniem 31 grudnia 2009 r., a koniec z dniem 31 grudnia 2014 r. Mając na względzie, iż przed tą ostatnią datą doszło do wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów, okres ten – stosownie do art. 44 § 5 kks – uległ wydłużeniu o kolejne 5 lat, co oznacza, iż przedawnienie karalności nastąpi z dniem 31 grudnia 2019 r.

O kosztach sądowych za postępowanie odwoławcze orzeczono na podstawie przywołanych w wyroku przepisów.