



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 10 października 2024 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jarosław Matras (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Marek Pietruszyński

SSN Zbigniew Puskarski

Protokolant Agnieszka Niewiadomska

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Marka Zajkowskiego,

w sprawie **M. W.**

skazanego z art. 62 § 2 a k.k.s. i in.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 10 października 2024 r.,

kasacji wniesionej przez Prokuratora Generalnego - na korzyść

od wyroku Sądu Rejonowego dla Warszawy Pragi - Południe w Warszawie

z dnia 27 października 2022 r., sygn. akt IV K 1238/21,

**uchyla zaskarżony wyrok w całości i sprawę oskarżonego
przekazuje do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu dla
Warszawy Pragi - Południe w Warszawie.**

Marek Pietruszyński Jarosław Matras Zbigniew Puskarski

M. W. został oskarżony o to, że:

„I. prowadząc działalność gospodarczą pod nazwą Z. M. W. z/s przy ul. [...], W. (NIP: XXX), będąc podatnikiem podatku od towarów i usług, działając w krótkich odstępach czasu, naruszając przepisy art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a, art. 88 ust 3a pkt 4 lit. a, art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 z późn. zm.), prowadził nierzetelnie rejestry zakupów VAT za okres od sierpnia do listopada 2018 r., od stycznia do kwietnia 2019 r. oraz złożył Naczelnikowi Urzędu Skarbowego Warszawa-[...] w dniu 25.09.2018 r. deklarację VAT-7 za sierpień 2018 r., w dniu 26.10.2018 r. deklarację VAT-7 za wrzesień 2018 r., w dniu 04.12.2018 r. deklarację VAT-7 za październik 2018 r., w dniu 08.01.2019 r., deklarację VAT-7 za listopad 2018 r., w dniu 25.02.2019 r. deklarację VAT-7 za styczeń 2019 r., w dniu 22.05.2019 r. deklarację VAT-7 za luty 2019 r., w dniu 22.05.2019 r. deklarację VAT-7 za marzec 2019 r., w dniu 27.05.2019 r. deklarację VAT-7 za kwiecień 2019 r., w których:

nienależnie skorzystał z prawa obliczenia podatku naliczonego od podatku należnego VAT, na podstawie faktur VAT wystawionych przez O. Sp. z o.o. z/s w K. (NIP: YYY), nie dokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, w łącznej kwocie netto: 49.184,67 zł, VAT 11.312,47 zł, tj. nr:

-7108/18 r. z dnia 21.08.2018 r., o wartości netto: 3.500,00 zł, VAT: 805,00 zł

-7708/18 r. z dnia 31.08.2018 r., o wartości netto: 3.000,00 zł, VAT: 690,00 zł

-12109/18 r. z dnia 28.09.2018 r., o wartości netto: 2.200,00 zł, VAT: 506,00 zł

-12209/18 r. z dnia 28.09.2018 r., o wartości netto: 3.200,00 zł, VAT: 736,00 zł

-10410/18 r. z dnia 31.10.2018 r., o wartości netto: 3.000,00 zł, VAT: 690,00 zł

-10510/18 r. z dnia 31.10.2018 r., o wartości netto: 2.000,00 zł, VAT: 460,00 zł

-1611 /18 r. z dnia 02.11.2018 r., o wartości netto: 3.000,00 zł, VAT: 690,00 zł

-9211/18 r. z dnia 30.11.2018 r., o wartości netto: 2.000,00 zł, VAT: 460,00 zł

-2001/19 r. z dnia 03.01.2019 r., o wartości netto: 2.500,00 zł, VAT: 575,00 zł

-16701/19 r. z dnia 24.01.2019 r., o wartości netto: 5.500,00 zł, VAT: 1.265,00 zł

-2402/19 r. z dnia 04.02.2019 r., o wartości netto: 2.500,00 zł, VAT: 575,00 zł

-7802/19 r. z dnia 11.02.2019 r. o wartości netto: 5.000,00 zł, VAT: 1.150,00 zł

-11903/19 r. z dnia 20.03.2019 r. o wartości netto: 4.000,00 zł, VAT: 920,00 zł

-12003/19 r. z dnia 20.03.2019 r. o wartości netto: 2.032,52 zł, VAT: 467,48 zł

-13003/19 r. z dnia 21.03.2019 r. o wartości netto: 2.500,00 zł, VAT: 575,00 zł

-17903/19 r. z dnia 28.03.2019 r. o wartości netto: 3.252,15 zł, VAT: 747,99 zł,

powodując szczuplenie w podatku od towarów i usług na rzecz Skarbu Państwa reprezentowanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-[...] 1 na łączną kwotę: 11.312,00 zł, czyli nieprzekraczającą tzw. małej wartości uszczuplonej należności publicznoprawnej w rozumieniu przepisów kodeksu karnego skarbowego,

tj. o czyn z art. 56 § 1 i 2 k.k.s. w zb. z art. 62 §2a k.k.s. w zb. z art. 61 §1 k.k.s. w zw. z art. 2 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 §2 k.k.s. w zw. z art. 7 §1 k.k.s.

II. w okresie od dnia 25.09.2018 r. do dnia 27.05.2019 r. w W., działając w krótkich odstępach czasów w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, użył jako autentycznych faktur VAT, wystawionych przez O. Sp. z o.o. tj.:

-7108/18 r. z dnia 21.08.2018 r. o wartości netto: 3.500,00 zł, VAT: 805,00 zł

-7708/18 r. z dnia 31.08.2018 r. o wartości netto: 3.000,00 zł, VAT: 690,00 zł

-12109/18 r. z dnia 28.09.2018 r., o wartości netto: 2.200,00 zł, VAT: 506,00 zł

- 12209/18 r. z dnia 28.09.2018 r. o wartości netto: 3.200,00 zł, VAT: 736,00 zł
- 10410/18 r. z dnia 31.10.2018 r. o wartości netto: 3.000,00 zł, VAT: 690,00 zł
- 10510/18 r. z dnia 31.10.2018 r. o wartości netto: 2.000,00 zł, VAT: 460,00 zł
- 1611/18 r. z dnia 02.11.2018 r. o wartości netto: 3.000,00 zł, VAT: 690,00 zł
- 9211/18 r. z dnia 30.11.2018 r. o wartości netto: 2.000,00 zł, VAT: 460,00 zł
- 2001/19 r. z dnia 03.01.2019 r. o wartości netto: 2.500,00 zł, VAT: 575,00 zł
- 16701/19 r. z dnia 24.01.2019 r. o wartości netto: 5.500,00 zł, VAT: 1.265,00 zł
- 2402/19 r. z dnia 04.02.2019 r. o wartości netto: 2.500,00 zł, VAT: 575,00 zł
- 7802/19 r. z dnia 11.02.2019 r. o wartości netto: 5.000,00 zł, VAT: 1.150,00 zł
- 11903/19 r. z dnia 20.03.2019 r. o wartości netto: 4.000,00 zł, VAT: 920,00 zł
- 12003/19 r. z dnia 20.03.2019 r. o wartości netto: 2.032,52 zł, VAT: 467,48 zł
- 13003/19 r. z dnia 21.03.2019 r. o wartości netto: 2.500,00zł, VAT: 575,00 zł
- 17903/19 r. z dnia 28.03.2019 r. o wartości netto: 3.252,15zł, VAT: 747,99 zł

mających znaczenie prawne dla określenia wysokości należności publicznoprawnej,

tj. o czyn z art. 270a § 3 k.k. w zw. z art. 12 §1 k.k.”

Wyrokiem nakazowym z dnia 27 października 2022 r., w sprawie o sygn. akt IV K 1238/21, Sąd Rejonowy dla Warszawy Pragi – Południe w Warszawie orzekł w sposób następujący:

„1) Oskarżonego M. W. uznaje za winnego popełnienia obu zarzucanych mu czynów i za to:

a) za czyn z pkt I na podstawie art. 56 § 1 i 2 kks w zb. z art. 62 § 2a kks w zb. z art. 61 § 1 kks w zw. z art. 2 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zw. z art. 7 § 1 kks skazuje go, zaś na podstawie art. 62 § 2a kks w zw. z art. 2 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zw. z art. 7 § 1 kks wymierza mu karę grzywny w wysokości 80 (osiemdziesięciu) stawek dziennych po 100 (sto) złotych każda,

b) za czyn z pkt II na podstawie art. 270a § 3 kk w zw. z art. 12 § 1 kk skazuje go i wymierza mu karę grzywny w wysokości 40 (czterdziestu) stawek dziennych po 100 (sto) złotych każda,

2) Na podstawie art. 85 § 1 i 2 kk w zw. z art. 86 § 1 i 2 kk w zw. z art. 4 § 1 kk kary jednostkowe grzywny orzeczone w pkt 1) łączy i wymierza w ich miejsce oskarżonemu M. W. jedną karę łączną grzywny w wysokości 100 (stu) stawek dziennych po 100 (sto) złotych każda,

3) Na podstawie art. 624 § 1 kpk zwalnia oskarżonego od obowiązku uiszczenia opłaty i ponoszenia pozostałych kosztów sądowych, przejmując wydatki na rachunek Skarbu Państwa.”

Wyrok ten uprawomocnił się w dniu 9 grudnia 2022 r.

Od tego wyroku kasację na korzyść skazanego wniósł Prokurator Generalny. Zaskarżając wyrok w części dotyczącej orzeczenia o karze zarzucił mu: „rażące i mające istotny wpływ na treść orzeczenia naruszenie przepisu prawa materialnego, tj. art. 8 § 1 k.k.s., poprzez jego niezastosowanie i brak przyjęcia idealnego zbiegu przypisanych oskarżonemu przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 i § 2 k.k.s. w zb. z art. 62 § 2a k.k.s. w zb. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 2 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. oraz przestępstwa z art. 270a § 3 k.k. w zw. z art. 12 § 1 k.k., podczas gdy z uwagi na skazanie oskarżonego za jeden czyn wyczerpujący jednocześnie znamiona przestępstwa skarbowego i przestępstwa, brak było przesłanek do przyjęcia, iż M. W. popełnił dwa pozostające w realnym zbiegu przestępstwa, co w konsekwencji skutkowało rażącym i mającym istotny wpływ na treść orzeczenia naruszeniem przepisów art. 85 § 1 i § 2 k.k. w zw. z art. 86 § 1 i § 2 k.k., polegającym na niezasadnym ich zastosowaniu i wymierzeniu

oskarżonemu, za pozostające w idealnym zbiegu przestępstwo skarbowe i przestępstwo, w miejsce orzeczonych kar grzywny, kary łącznej grzywny w wymiarze 100 stawek dziennych z ustaleniem wysokości jednej stawki dziennej na kwotę 100 złotych.”

W końcowym wniosku kasacji Prokurator Generalny domagał się uchylenia wyroku nakazowego Sądu Rejonowego dla Warszawy Pragi-Południe w Warszawie w zaskarżonej części i przekazania sprawy w tym zakresie wymienionemu Sądowi do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Zarzut kasacji okazał się zasadny, natomiast nie mógł zostać uwzględniony wniosek w niej zawarty. Na wstępie trzeba przypomnieć, że zakres zaskarżenia kasacją jest konsekwencją wskazanego w kasacji uchybienia, które formalnie określa się jako zarzut kasacji (art. 523 § 1 k.p.k. w zw. z art. 526 § 1 k.p.k. i art. 536 k.p.k.). Zatem, to przez podniesione w kasacji uchybienie, stanowiące zarzut, wnoszący kasację powinien ustalić, i wskazać w petitum kasacji zakres, w jakim poprzez sformułowany zarzut zaskarża prawomocne orzeczenie. W kasacji Prokuratora Generalnego zarzut opisywał uchybienie, którego istotą było wadliwe przyjęcie konstrukcji realnego zbiegu przestępstw, a zatem dwóch czynów zabronionych, w sytuacji, gdy oskarżonemu powinno przypisać się jeden czyn wyczerpujący jednocześnie znamiona przestępstwa skarbowego (art. 56 § 1 i 2 k.k.s. w zb. z art. 62 § 2a k.k.s. w zb. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 2 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s.) oraz przestępstwa z kodeksu karnego (art. 270a § 3 k.k. w zw. z art. 12 k.k.), a więc gdy zaistniał idealny zbieg przestępstw (art. 8 § 1 k.k.s.). To właśnie konsekwencją przyjęcia idealnego zbiegu przestępstw jest to, że w takiej sytuacji wymierza się wprawdzie tyle kar, ile typów przestępstw da się wyodrębnić w kwalifikacji prawnej na podstawie zbiegających się przepisów, ale nie można zastosować w tym układzie konstrukcji kary łącznej, a to z uwagi na treść art. 8 § 2 k.k.s. W zarzucie kasacji wskazano więc na istotę uchybienia, tj. obrazę art. 8 § 1 k.k.s., a dalej wykazano, że prawidłowe zastosowanie normy prawa materialnego winno skutkować niemożnością orzeczenia o karze łącznej. Jednak orzeczenie kary łącznej przez sąd meriti w takim układzie nie jest uchybieniem pierwotnym, albowiem

orzeczenie kary łącznej poprzedzało ustalenie, że zachowanie objęte aktem oskarżenia było ocenione w płaszczyźnie prawa karnego materialnego jako realny (rzeczywisty) zbieg przestępstw. Skoro istotą uchybienia było wadliwe zakwalifikowanie jednego zachowania jako dwóch czynów i dwóch przestępstw, w sytuacji, gdy w obu wyodrębnionych przez sąd czynach zachowanie polegało na użyciu tych samych nierzetelnych faktur, w tym samym czasie i miejscu, w jednym celu (zaniżenie podatku VAT), to jasne jest, że zaskarżone kasacją uchybienie dotyczyło kwestii jedności czynu i konieczności jego kwalifikowania na podstawie art. 8 § 1 k.k.s., a to oznacza, iż zakresem zaskarżenia objęto całość wyroku. Uwzględniając powyższe i uznając zarzut kasacji za oczywiście zasadny, Sąd Najwyższy uchylił zaskarżony wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania sądowi meriti. Sąd ten winien mieć na względzie, że już sam opis czynów w konstrukcji aktu oskarżenia wskazuje na fakt, iż jest to to samo zachowanie, a zatem jeden czyn w sensie naturalnym, co powinno prowadzić do zastosowania konstrukcji z art. 8 § 1 k.k.s. Cechą tej konstrukcji normatywnej jest opisanie jednego czynu oraz wskazanie tylu kwalifikacji prawnych czynów zabronionych, ile typów przestępstw to zachowanie wypełniło (por. np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27 sierpnia 2008 r., IV KK 46/08). Konieczne jest także ujęcie w kwalifikacji prawnej tego czynu art. 8 § 1 k.k.s., co z kolei da sądowi podstawę do wymierzenia tylu kar, ile wyodrębni z opisu czynu kwalifikacji prawnych, ale w efekcie wykonaniu będzie podlegała tylko jedna kara (art. 8 § 2 k.k.s.), co sąd powinien w wyroku wyraźnie zawrzeć.

Z tych wszystkich powodów orzeczono jak w wyroku.

[J.J.]

[ał]

Marek Pietruszyński Jarosław Matras Zbigniew Puskarski