



Sygn. akt III KK 255/21

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 lutego 2022 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

Prezes SN Michał Laskowski (przewodniczący)

SSN Jerzy Grubba

SSN Zbigniew Puskarski (sprawozdawca)

w sprawie **S. N.**

skazanej za popełnienie czynu z art. 56 § 1 k.k.s. w zb. z art. 62 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na posiedzeniu w trybie art. 535 § 5 k.p.k. w dniu 21 lutego 2022 r.,

kasacji wniesionej przez Prokuratora Generalnego na niekorzyść skazanej od wyroku Sądu Okręgowego w [...]

z dnia 22 lipca 2020 r., sygn. akt V Ka [...],

zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w G.

z dnia 25 czerwca 2019 r., sygn. akt IX K [...]

na podstawie art. 537 § 1 i 2 k.p.k.

uchyła zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym Sądowi Okręgowemu w [...];

UZASADNIENIE

S. N. została oskarżona o to, że działając w G. w okresie od 25 stycznia 2012 r. do 15 kwietnia 2013 r., prowadząc działalność gospodarczą pod nazwą C. [...] ul. [...], G. i będąc z tego tytułu podatnikiem podatku od towarów i usług, działając w krótkich odstępach czasu i w wykonaniu tego samego zamiaru, podała nieprawdę w deklaracjach VAT-7 dla podatku od towarów i usług za następujące okresy: IV kwartał 2011 r., I, II, III, IV kwartał 2012 r. oraz I kwartał 2013 r. złożonych w okresie od 25 stycznia 2012 r. do 15 kwietnia 2013 r. do [...] Urzędu Skarbowego w G., w związku z utratą prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wykazanego w tych deklaracjach wskutek nieprzechowywania faktur VAT dokumentujących fakt nabycia w okresie od października 2011 r. do marca 2013 r. towarów i usług, przez co uszczupliła podatek od towarów i usług za następujące okresy: IV kwartał 2011 r., I, II, III, IV kwartał 2012 r. oraz I kwartał 2013 r., na łączną kwotę 969.841 zł, stanowiącą dużą wartość, w tym: za IV kwartał 2011 r. na kwotę 4967 zł, za I kwartał 2012 r. na kwotę 35.881 zł, za II kwartał 2012 r. na kwotę 179.833 zł, za III kwartał 2012 r. na kwotę 234.336 zł, za IV kwartał 2012 r. na kwotę 453.733 zł, za I kwartał 2013 r. na kwotę 61.091 zł, tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. w zb. z art. 62 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. popełniony w warunkach art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.

Sąd Rejonowy w G. wyrokiem z dnia 25 czerwca 2019 r., sygn. akt IX K [...], uznał S. N. za winną popełnienia zarzucanego jej czynu, który zakwalifikował jako przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 k.k.s. w zb. z art. 62 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. i wymierzył jej karę roku pozbawienia wolności, której wykonanie warunkowo zawiesił na okres próby wynoszący 3 lata. Nadto wymierzył oskarżonej karę grzywny w wysokości 100 stawek dziennych, po 200 zł każda, a na podstawie art. 41 § 2 k.k. i art. 34 § 1 i § 4 k.k.s. w zw. z art. 22 § 2 pkt 5 k.k.s. orzekł środek karny w postaci zakazu prowadzenia działalności gospodarczej o charakterze handlowym na okres 3 lat. Wydał też rozstrzygnięcia w przedmiocie należności obrońcy przydzielonej oskarżonej z urzędu oraz kosztów procesu.

Apelacje od tego wyroku wnieśli prokurator, jak też obrońca oskarżonej.

Oskarżyciel publiczny, zaskarżając wyrok w części dotyczącej orzeczenia o karze na niekorzyść oskarżonej, zarzucił:

- rażąco niewspółmierności orzeczonej wobec S. N. kary roku pozbawienia wolności, nadto orzeczonej z warunkowym zawieszeniem wykonania tej kary, w stosunku do bardzo wysokiego stopnia społecznej szkodliwości popełnionego przez nią przestępstwa skarbowego

- obrazę przepisów prawa materialnego, w szczególności art 41 § 2 k.k.s. w zw. z treścią art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s., poprzez brak orzeczenia obowiązku uiszczenia przez S. N., w całości w wyznaczonym przez sąd terminie, należności w wysokości łącznej 969.841 zł, o którą w wyniku dokonania powyżej wskazanego przestępstwa uszczupliła ona należny Skarbowi Państwa podatek od towarów i usług, do orzeczenia którego Sąd Rejonowy w G. był zobowiązany, w związku z warunkowym zawieszeniem wykonania na okres próby 3 lat orzeczonej wobec oskarżonej kary roku pozbawienia wolności.

Podnosząc powyższe zarzuty, prokurator wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez wymierzenie S. N. kary 1 roku i 6 miesięcy pozbawienia wolności, bez warunkowego zawieszenia jej wykonania, w pozostałym zaś zakresie o utrzymanie zaskarżonego wyroku w mocy. W przypadku niepodzielenia powyższego wniosku, wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku, poprzez orzeczenie na podstawie art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. obowiązku uiszczenia przez S. N. w całości i w terminie nie dłuższym niż 2 lata od uprawomocnienia się wyroku, uszczuplonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego należności w wysokości 969.841 zł.

Obróńca zaskarżył wyrok w całości (z wyjątkiem rozstrzygnięcia o wynagrodzeniu za obronę z urzędu) i podniósł zarzut obrazę przepisów postępowania mającej wpływ na treść wyroku, a mianowicie art. 4 k.p.k. i art. 7 k.p.k., skutkiem czego sprzecznie z zasadą domniemania niewinności wyrażoną w art. 5 § 2 k.p.k., dowolnie przyjęto, iż oskarżona w okresie objętym zarzutem, faktycznie dokonała sprzedaży towarów i usług na kwotę generującą zobowiązanie podatkowe w kwocie 969.841 zł, podczas gdy w zgromadzonym materiale dowodowym brak jest jakiegokolwiek potwierdzenia, iż oskarżona w interesującym czasie w ogólności miałaby uczestniczyć, jako podmiot gospodarczy, w jakichkolwiek czynnościach cywilnoprawnych skutkujących powinnością odprowadzenia podatku.

Podnosząc ten zarzut, obrońca wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i uniewinnienie oskarżonej od zarzuconego jej czynu.

Sąd Okręgowy w G. wyrokiem z dnia 22 lipca 2020 r., sygn. akt V Ka [...], orzekł, że „zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że w pkt I z opisu czynu i kwalifikacji prawnej eliminuje art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.”, a w pozostałej części zaskarżony wyrok utrzymał w mocy. Rozstrzygnął też w przedmiocie kosztów obrony z urzędu, opłaty za drugą instancję i wydatków za postępowanie odwoławcze.

Obecnie kasację od prawomocnego wyroku Sądu Okręgowego w G. wniósł na podstawie art. 521 § 1 k.p.k. Prokurator Generalny. Wyrok zaskarżył w całości na niekorzyść oskarżonej, zarzucając „rażące i mające istotny wpływ na treść orzeczenia naruszenie przepisów prawa procesowego, tj. art. 7 k.p.k., art. 410 k.p.k., art. 433 § 2 k.p.k. i art. 457 § 3 k.p.k. oraz art. 424 § 1 pkt 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., polegające na wydaniu, w wyniku dokonania wadliwej kontroli odwoławczej wyroku Sądu I instancji, orzeczenia reformatoryjnego, zapadłego w następstwie nieprawidłowej oceny, w kontekście pozostałego zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego oraz zachowania przypisanego oskarżonej przez Sąd Rejonowy, przeprowadzonego w toku postępowania odwoławczego dowodu w postaci informacji przekazanej przez organ podatkowy, iż oskarżona w okresie od IV kwartału 2011 r. do I kwartału 2013 r., nie otrzymała zwrotu podatku VAT i w konsekwencji nadaniu temu dowodowi nadmiernego znaczenia, co przy jednoczesnym wyrażeniu przez Sąd Okręgowy błędnego, rażąco naruszającego przepisy prawa materialnego, tj. art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. oraz art. 53 § 27 k.k.s., a w konsekwencji również przepisy art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s., poglądu, iż przypisane S. N. przez Sąd Rejonowy w części dyspozytywnej wyroku zachowanie, realizujące znamiona przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. w zb. z art. 62 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s., polegające na podaniu nieprawdy w złożonych organowi podatkowemu deklaracjach VAT-7 za okres od IV kwartału 2011 r. do I kwartału 2013 r., co do istnienia uprawnienia do obniżenia podatku należnego o wykazane w ich treści kwoty podatku naliczonego, na skutek czego oskarżona uchylili się od zadeklarowania i uiszczenia podatku od towarów i usług w łącznej kwocie 969.841 zł, powodując powstanie rzeczywistego uszczerbku

finansowego w tej wysokości, przy jednoczesnym braku zwrotu podatku VAT przez właściwy urząd skarbowy na rzecz S. N., nie skutkowało powstaniem uszczuplenia, podczas gdy należyta ocena podniesionych w apelacji obrońcy i prokuratora zarzutów, w świetle prawidłowo ustalonego w sprawie przez Sąd *a quo* stanu faktycznego i dokonanej w sposób niewadliwy oceny dowodu przeprowadzonego przez Sąd Okręgowy, wobec brzmienia art. 56 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. odczytywanych łącznie z art. 53 § 27 k.k.s., winna prowadzić Sąd *ad quem* do konstatacji, iż Sąd Rejonowy przypisując oskarżonej popełnienie wskazanego powyżej przestępstwa skarbowego, skutkującego powstaniem uszczuplenia w podatku od towarów i usług w łącznej kwocie 969.841 zł oraz stosując wobec S.N. nadzwyczajne obostrzenie kary, nie dopuścił się obrazy prawa materialnego art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 53 § 27 k.k.s., a tym samym do wniosku o konieczności wydania orzeczenia refomatoryjnego, jedynie w zakresie nałożenia na oskarżoną obowiązku uiszczenia, w wyznaczonym terminie, w całości uszczuplonej należności publicznoprawnej, przy czym wyrok Sądu odwoławczego w pisemnej części motywacyjnej nie czyni zadość wymogom stawianym treścią przepisu art. 424 § 1 pkt 1 i 2 k.p.k., gdyż nie uzasadnia zajętego stanowiska, dotyczącego zaistnienia podstaw do dokonanej zmiany wyroku Sądu Rejonowego i nieuwzględnienia zarzutu zawartego w pkt III petitum apelacji oskarżyciela publicznego”.

Podnosząc tak sformułowany zarzut, Autor kasacji wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu w G. do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Kasacja, wniesiona przed upływem roku od daty uprawomocnienia się orzeczenia (art. 524 § 3 k.p.k.), jest zasadna w stopniu oczywistym, co przy zastosowaniu w art. 535 § 5 k.p.k. pozwoliło uwzględnić ją w całości na posiedzeniu bez udziału stron. Zarzut przedmiotowej skargi został zredagowany w sposób, wydaje się, nadmiernie obszerny, co ujemnie rzutuje na jego czytelność, wszakże nie ulega wątpliwości, że istotą zarzutu jest twierdzenie, iż „należyta ocena podniesionych w apelacji obrońcy i prokuratora zarzutów (...) winna prowadzić Sąd *ad quem* do konstatacji, iż Sąd Rejonowy przypisując oskarżonej popełnienie wskazanego powyżej przestępstwa skarbowego, skutkującego powstaniem

uszczipienia w podatku od towarów i usług w łącznej kwocie 969.841 zł oraz stosując wobec S. N. nadzwyczajne obostrzenie kary, nie dopuścił się obrazy prawa materialnego art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 53 § 27 k.k.s., a tym samym do wniosku o konieczności wydania orzeczenia reformatoryjnego, jedynie w zakresie nałożenia na oskarżoną obowiązku uiszczenia, w wyznaczonym terminie, w całości uszczuplonej należności publicznoprawnej (...). W ten sposób zasadnie zakwestionowano stanowisko Sądu odwoławczego, że nie zachodzą warunki do zastosowania wobec oskarżonej przepisu art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s., tj. nadzwyczajnego obostrzenia kary, jak też do określenia obowiązku, o którym mowa w art. 41 § 2 i 4 pkt 1 k.k.s. Nie bez racji w części motywacyjnej kasacji odnotowano też niekonsekwencję Sądu *ad quem*, który uznając, że brak jest przesłanki do nadzwyczajnego obostrzenia kary, nie złagodził kary wymierzonej przez Sąd pierwszej instancji.

W takim razie nie wykluczały rozpoznania kasacji w trybie art. 535 § 5 k.p.k. zastrzeżenia co do trafności poglądu Skarżącego, że Sąd drugiej instancji naruszył art. 7 i 410 k.p.k., jak też art. 457 § 3 oraz art. 424 § 1 pkt 1 i 2 k.p.k. Sąd *ad quem* dokonał nie tyle nieprawidłowej oceny dowodu w postaci informacji przekazanej przez organ podatkowy (nie wymagała bowiem interpretacji informacja, że oskarżona nie otrzymała zwrotu podatku VAT), ile z informacji tej wyciągnął wadliwy wniosek, że brak takiego zwrotu czyni niemożliwym uznanie, iż doszło do uszczipienia należności publicznoprawnej. Gdy zaś chodzi o przepisy dotyczące uzasadnienia wyroku, to nie jest spójne podniesienie w części wstępnej zarzutu obrazy zarówno art. 457 § 3 k.p.k., jak i art. 424 § 1 pkt 1 i 2 k.p.k., z twierdzeniem zawartym w końcowej części zarzutu, że uzasadnienie Sądu odwoławczego „nie czyni zadość wymogom stawianym treścią przepisu art. 424 § 1 pkt 1 i 2 k.p.k.” (tu art. 457 § 3 k.p.k. nie wymieniono). Trzeba też wskazać, że Sąd *ad quem* przedstawił powody wydania reformatoryjnej części wyroku, jak też powód nieuwzględnienia zarzutu zawartego w pkt III petitum apelacji oskarżyciela publicznego. Mianowicie stwierdził, że:

- „przepis art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. stanowi, iż popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, powodując uszczipienie należności publicznoprawnej dużej wartości albo popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe a wartość przedmiotu czynu

zabronionego jest duża. Z analizy akt sprawy wynika, iż nie doszło do uszczuplenia należności publicznoprawnej, a jedynie do narażenia na uszczuplenie. Na etapie postępowania odwoławczego Sąd Okręgowy zwrócił się do Urzędu Skarbowego w G. celem ustalenia, czy we wskazanych okresach oskarżona otrzymała jakikolwiek zwrot podatku VAT. Z informacji nadesłanej z Urzędu Skarbowego wynika, iż takiego zwrotu nie otrzymała, zatem nie sposób przypisać oskarżonej uszczuplenia należności publicznoprawnej, opisanej w art 37 § 1 pkt 1 k.k.s., ponieważ nie zostały wypłacone jej żadne środki. Oskarżonej przypisano czyn z art. 56 § 1 k.k.s., ale w formie narażenia na uszczuplenie”;

- „skarżącemu znika z pola widzenia fakt, iż należności nie zostały oskarżonej wypłacone, wobec czego nie istniał obowiązek określony w art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 2 § 2 k.k.s. Zgodnie z art. 41 § 2 k.k.s. umarzając warunkowo postępowanie karne za przestępstwo skarbowe lub warunkowo zawieszając wykonanie kary pozbawienia wolności, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej i tej wymagalnej należności nie uiszczono, sąd określa także obowiązek uiszczenia jej w całości w wyznaczonym terminie. Skoro w niniejszej sprawie nie nastąpiło uszczuplenia należności publicznoprawnej, brak jest przesłanek do orzeczenia wskazywanego przez skarżącego obowiązku uiszczenia należności”.

Odnosząc się do pierwszego z przytoczonych wywodów trzeba wskazać, że nasuwa zastrzeżenia twierdzenie Sądu Okręgowego, iż „nie sposób przypisać oskarżonej uszczuplenia należności publicznoprawnej” oraz że „oskarżonej przypisano czyn z art. 56 § 1 k.k.s., ale w formie narażenia na uszczuplenie”. Wszak w opisie czynu zarzucanego S. N., przyjętym bez żadnej zmiany przez Sąd *meriti*, podano, że uszczupliła ona podatek od towarów i usług, natomiast Sąd odwoławczy w tym zakresie wyroku Sądu Rejonowego w sposób czytelny nie zmodyfikował. Trudno przyjąć, że wystarczy dla takiej modyfikacji stwierdzenie o wyeliminowaniu art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. z opisu czynu, który „art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.” przecież nie zawierał. Konieczne było wskazanie, że opis ten jest zmieniony poprzez przyjęcie, że oskarżona naraziła na uszczuplenie podatek od towarów i usług. Nie byłoby to jednak postąpienie słuszne, bowiem w kasacji trafnie

zauważono, że oskarżona „podała nieprawdę odnośnie istnienia uprawnienia do obniżenia podatku należnego o wykazane w ich (deklaracjach VAT – uzup. SN) treści kwoty podatku naliczonego, na skutek czego uchyliła się od zadeklarowania jako należnego do wpłaty i w konsekwencji od uiszczenia podatku od towarów i usług w łącznej kwocie 969.841 zł, powodując powstanie rzeczywistego uszczerbku finansowego w tej wysokości”. Podobnie Sąd Rejonowy wskazał, że S. N. „nie miała prawa do dokonania stosownego obniżenia podatku należnego o podatek naliczony i wskazania tego w deklaracjach VAT-7K”, jak też, że „zachowaniem swoim doprowadziła także do uszczuplenia należności podatku VAT poprzez jego nieuprawnione obniżenie o podatek naliczony”. Natomiast na nieporozumieniu opiera się pogląd Sądu Okręgowego, że skoro oskarżona nie otrzymała zwrotu podatku VAT, to nie można jej przypisać uszczuplenia należności publicznoprawnej. Chodzi przecież nie o to, czy oskarżonej wypłacono nienależne jej pieniądze ze środków publicznych, ale o to, czy oskarżona zapłaciła podatek w wymaganej wysokości. Stwierdzone bezprawne obniżenie zobowiązania podatkowego przez oskarżoną spowodowało, że należność publicznoprawna została uszczuplona (o czym mowa w art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.) o kwotę, która stanowiła różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym prawidłowo i podatkiem faktycznie wykazanym. W tym względzie w kasacji przytoczono poglądy wyrażane w komentarzach do Kodeksu karnego skarbowego, w tym wprost wskazujący, że „uszcuplenie może objawiać się jako obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego o pewną kwotę, przy zachowaniu obowiązku uiszczenia podatku w pewnej wysokości” [P. Kardas (współaut.), komentarz do art. 56, WKP 2017]. Zasadnie zatem zwrócono też uwagę, że „skutek w postaci nienależnego narażenia na zwrot podatku (powinno być: narażenia na nienależny zwrot podatku – uw. SN) lub nienależnego zwrotu podatku nie stanowi znamienia przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s., a jest elementem konstytuującym inny typ czynu zabronionego, który został opisany w treści art. 76 § 1 k.k.s.” oraz że błędny jest pogląd Sądu Okręgowego, uzależniający możliwość przypisania sprawcy przestępstwa skarbowego uszczuplenia należności publicznoprawnej od otrzymania zwrotu podatku, który to pogląd skutkował zmianą wyroku Sądu Rejonowego.

Drugi z przytoczonych wywodów jest błędny z tego samego powodu, co pierwszy, bowiem także opiera się na poglądzie, że oskarżona nie uszczupliła należności publicznoprawnej.

Stwierdzenie opisanych wyżej uchybień nakazywało uchylene zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym Sądowi Okręgowemu w G., który uwzględni poczynione wyżej uwagi.

a.s.