



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 23 sierpnia 2023 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Tomasz Artymiuk (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Małgorzata Gierszon

SSN Jarosław Matras

Protokolant Katarzyna Gajewska

w sprawie **J. M.**

skazanego z art. 56 § 2 k.k.s.,

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na posiedzeniu w trybie art. 535 § 5 k.p.k.

w dniu 23 sierpnia 2023 r.,

kasacji wniesionej przez Prokuratora Generalnego na korzyść skazanego

od prawomocnego wyroku Sądu Okręgowego w Nowym Sączu

z dnia 3 kwietnia 2019 r., sygn. akt II Ka 52/19,

utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w Limanowej

z dnia 28 listopada 2018 r., sygn. akt II K 343/17,

**1. uchyla zaskarżony wyrok oraz utrzymany nim w mocy
wyroku Sądu pierwszej instancji i na podstawie art. 17 § 1 pkt 6
k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 51 § 1 k.k.s – umarza
postępowanie;**

2. obciąża w całości Skarb Państwa kosztami procesu.

UZASADNIENIE

W dniu 4 sierpnia 2017 r. do Sądu Rejonowego w Limanowej wpłynął akt oskarżenia przeciwko J. M. W sformułowanej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w X. skardze J. M. został postawiony zarzut „naruszenia przepisów art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 25 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.) - prowadząc działalność gospodarczą pn. F. z siedzibą w M., w zakresie usług budowlanych w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2010 r. nie wykazał przychodu w łącznej kwocie 24.727,10 zł oraz posługiwał się nierzetelnymi fakturami VAT nr [...] z dnia 20 grudnia 2010 r., 61/2010 z dnia 20 grudnia 2010 r. oraz [...]1 z dnia 24 grudnia 2010 r. o łącznej wartości netto 141.500,00 wystawionymi dla jego firmy przez firmę „S.” S. M. NIP [...] z siedzibą T., [...], dokumentującymi wykonanie usług brukarskich w miejscowości Laskowa oraz wykonanie kanalizacji deszczowej w miejscowości Ś., których w rzeczywistości nie wykonała ww. firma, co doprowadziło do nierzetelnego prowadzenia ksiąg podatkowych za rok 2010, a w konsekwencji do podania nieprawdy poprzez uwzględnienie ww. faktur w zeznaniu podatkowym PIT-36L za 2010 r. złożonym w dniu 2 maja 2011 r. w Urzędzie Skarbowym w X., co spowodowało uszczuplenie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. w kwocie 31.482,00”, to jest popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s., z art. 62 § 2 k.k.s, art. 61 § 1 k.k.s w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.

Sąd Rejonowy w Limanowej wyrokiem z dnia 28 listopada 2018 r., sygn. akt II K 343/17, uznał oskarżonego J. M. za winnego tego, że „w okresie czasu od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2010 r. prowadząc działalność gospodarczą pn. F. z siedzibą w M. w zakresie usług budowlanych - nie wykazał przychodu w łącznej kwocie 24.272,10 zł”, co stanowi przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s. i za to na mocy powołanego przepisu ustawy wymierzył mu karę 10 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość dziennej stawki na kwotę 80 zł, to jest karę grzywny w wysokości 800 zł. Jednocześnie na zasadzie art. 627 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Sąd Rejonowy w Limanowej zasądził od oskarżonego J. M. na rzecz Skarbu Państwa koszty postępowania.

Powyższe orzeczenie w terminie określonym przepisami kodeksowymi zaskarżył finansowy organ postępowania oraz obrońca oskarżonego.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w X., zaskarżając wyrok w całości podniósł zarzuty: obrazy przepisów prawa materialnego, obrazy przepisów postępowania, która miała wpływ na treść orzeczenia oraz błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, który mógł mieć wpływ na treść wyroku, a także rażącej niewspółmierności kary.

Obrońca zaskarżając wyrok w całości podniósł zarzuty obrazy przepisów postępowania, która mogła mieć wpływ na treść orzeczenia, tj. art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. oraz art. 44 § 1 pkt 1, § 3 i § 5 k.k.s., poprzez wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe przeciwko sprawcy w okresie przekraczającym 5 lat od czasu jego popełnienia, w związku z czym w niniejszej sprawie doszło do przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego, którego popełnienie zarzucono oskarżonemu oraz obrazy przepisów prawa materialnego poprzez błędne zastosowanie art. 56 k.k.s. w zw. z art. 4 k.k.s. poprzez przyjęcie, że oskarżony popełnił przedmiotowe przestępstwo działając umyślnie. Formułując powyższe zarzuty wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i umorzenie postępowania lub uniewinnienie oskarżonego od zarzucanych mu czynów ewentualnie uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Sąd Okręgowy w Nowym Sączu, po rozpoznaniu wniesionych środków odwoławczych, wyrokiem z dnia 3 kwietnia 2019 r., sygn. akt II Ka 52/19, utrzymał w mocy zaskarżony wyrok, zwalniając oskarżonego od ponoszenia kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze, a w odniesieniu do apelacji oskarżyciela publicznego kosztami tymi obciążył Skarb Państwa.

Kasację od tego orzeczenia – na korzyść oskarżonego J. M., na podstawie art. 521 § 1 k.p.k. – wniósł Prokurator Generalny. Wyrokowi Sądu drugiej instancji zarzucił „rażące i mające istotny wpływ na treść orzeczenia naruszenie przepisów prawa procesowego, tj. art. 433 § 1 k.p.k. w zw. z art. 440 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., polegające na zaniechaniu dokonania przez Sąd Okręgowy prawidłowej kontroli odwoławczej poza granicami stawianych rozstrzygnięciu zarzutów, co skutkowało wydaniem wadliwego orzeczenia utrzymującego w mocy zaskarżony wyrok Sądu Rejonowego, który zapadł z rażącą i mającą istotny wpływ na treść tego orzeczenia obrazą art. 7 k.p.k. i art. 410 k.p.k., prowadzącą do jego rażącej

niesprawiedliwości, wyrażającej się w nieprawidłowej ocenie całokształtu ujawnionego w toku rozprawy materiału dowodowego oraz pominięciu okoliczności opodatkowania J. M. w formie liniowego podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości 19% i w konsekwencji błędnym przyjęciu, iż oskarżony, który w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2010 r., w ramach prowadzonej jednoosobowej działalności gospodarczej, nie wykazał przychodu w łącznej kwocie 24.272,10 zł, uszczuplił tym zachowaniem należność publicznoprawną z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych we wskazanej powyżej kwocie, co skutkowało w dalszej kolejności niezasadnym przypisaniem J. M. przez Sąd I instancji popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s., podczas gdy rezultaty należycie przeprowadzonej kontroli odwoławczej winny prowadzić Sąd *ad quem* do konstatacji, iż Sąd Rejonowy wadliwie skazał oskarżonego za wskazane powyżej przestępstwo skarbowe w sytuacji, w której oceny prawnej zachowania J. M. należało dokonać na płaszczyźnie regulacji art. 56 § 3 k.k.s., albowiem kwota uszczuplonej należności publicznoprawnej, należnej od wskazanej kwoty zaniżonego przychodu, nie przekraczała pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia, a tym samym do wniosku o konieczności uchylenia zaskarżonego wyroku Sądu Rejonowego i w konsekwencji do umorzenia postępowania o czyn z art. 56 § 3 k.k.s., wobec zaistnienia ujemnej przesłanki procesowej wskazanej w treści art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 51 § 1 k.k.s., gdyż postępowanie przeciwko oskarżonemu zostało wszczęte w dniu 23 listopada 2016 r., tj. po upływie roku od dnia popełnienia przypisanego czynu, który miał miejsce w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2010 r.”.

Mając powyższe na względzie Prokurator Generalny wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku Sądu Okręgowego w Nowym Sączu z dnia 3 kwietnia 2019 r., sygn. akt II Ka 52/19 oraz utrzymanego nim w mocy wyroku Sądu Rejonowego w Limanowej z dnia 28 listopada 2018 r., sygn. akt II K 343/17 i umorzenie postępowania na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 51 § 1 k.k.s.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja Prokuratora Generalnego wniesiona na korzyść skazanego, pomimo pewnych mankamentów, jest oczywiście zasadna, co uprawniało do jej uwzględnienia na posiedzeniu bez udziału stron w trybie art. 535 § 5 k.p.k.

W realiach analizowane sprawy Sąd Okręgowy w Nowym Sączu w sposób rażący naruszył przepisy kodeksu postępowania karnego nakładające obowiązek dokonywania rzetelnej oraz kompletnej kontroli orzeczenia nie tylko w granicach podniesionych zarzutów, ale także poza tymi granicami, tak by skutecznie eliminować z obrotu prawnego wyroki rażąco niesprawiedliwe (art. 433 § 1 k.p.k. w zw. z art. 440 k.p.k.).

Zgodnie z Obwieszczeniem Prezesa Rady Ministrów z dnia 24 lipca 2009 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2010 r. wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę od dnia 1 stycznia 2010 r. wynosiła 1.317 zł (M.P. z 2009 r. Nr 48, poz. 709). Wobec powyższego pięciokrotność tej kwoty warunkująca uznanie danego czynu, polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, za przestępstwo skarbowe wynosiła 6.585 zł.

Z materiału dowodowego zgromadzonego w analizowanej sprawie wynika, że J. M. w 2010 r. w zakresie podatku dochodowego opodatkowany był na zasadach ogólnych, płacąc podatek wg. stawki liniowej wynoszącej 19% (k. 2-7, 28-39). Ustalenie to obliguje do stwierdzenia, że nawet w sytuacji przyjęcia najmniej korzystnego dla J. M. wariantu rozliczenia podatkowego, w którym cała kwota przychodu - którego zaniżenie zostało przypisane wymienionemu wyrokiem Sądu Rejonowego w Limanowej - stanowiłaby podstawę obliczenia podatku, bez pomniejszenia chociażby o koszty jego uzyskania, to tak wyliczona należność publicznoprawna wynosiłaby po zaokrągleniu 4.612 zł. Kwota ta jest mniejsza, niż wyliczona powyżej wartość uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie, która limitowała w 2010 r. możliwość uznania danego czynu za przestępstwo skarbowe, a to stosownie do treści art. 53 § 3 k.k.s., zgodnie z którym progiem minimalnym rozgraniczającym wykroczenie a przestępstwo skarbowe jest pięciokrotna wysokość minimalnego wynagrodzenia. Tym samym stwierdzić należy, że Sąd *a quo* dokonując wadliwej oceny ujawnionego w toku rozprawy materiału dowodowego uchybił przepisom art. 7 k.p.k. i art. 410 k.p.k. niezasadnie w rezultacie przyjmując, że kwota

zaniżonego przychodu stanowi równowartość uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, podczas gdy kwota uszczuplenia w realiach niniejszej sprawy, co wskazano powyżej, mogła wynosić maksymalnie 4.612 zł.

Stosownie do treści art. 56 § 3 k.k.s. jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Jednocześnie zgodnie z art. 53 § 3 zdanie pierwsze k.k.s. wykroczenie skarbowe jest to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Konsekwencją powyższego jest uznanie, że czyn przypisany oskarżonemu wyrokiem Sądu pierwszej instancji *de facto* stanowi wykroczenie skarbowe z art. 56 § 3 k.k.s., a nie jak to błędnie przyjął w części dyspozytywnej Sąd Rejonowy w Limanowej przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s.

Zgodnie z brzmieniem art. 51 § 1 zdanie pierwsze k.k.s., karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok, a jeżeli w okresie przewidzianym w § 1 wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego wykroczenia skarbowego ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu (art. 51 § 2 k.k.s.).

W realiach niniejszej sprawy Sąd pierwszej instancji przypisał oskarżonemu J. M. popełnienie czynu zabronionego w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2010 r., a tym samym termin przedawnienia w związku z upływem terminu płatności w dniu 30 kwietnia 2011 r., stosownie do treści art. 51 § 1 k.k.s. w zw. z art. 44 § 3 zdanie pierwsze k.k.s., biegł od dnia 1 stycznia 2011 r., zaś dochodzenie w niniejszej sprawie zostało wszczęte w dniu 23 listopada 2016 r. (k. 8).

Oczywiste jest w tym stanie rzeczy, że poczynienie przez sąd *a quo* prawidłowych ustaleń co do charakteru czynu oskarżonego, a więc uznanie czynu tego za wykroczenie z art. 56 § 3 k.k.s., powinno skutkować już na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego, wobec zmienionego w stosunku do zarzutu

aktu oskarżenia opisu czynu oraz regulacji art. 51 k.k.s., umorzeniem postępowania z uwagi na przedawnienie jego karalności.

Z kolei Sąd drugiej instancji miał – wobec wskazanych wyżej zaszłości – obowiązek wydania, przy rozpoznawaniu wniesionych środków odwoławczych, poza granicami zaskarżenia i podniesionymi zarzutami, orzeczenia na korzyść J. M. poprzez uchylenie zaskarżonego wyroku sądu *meriti* i umorzenie postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 51 § 1 k.k.s.

Skoro Sąd Okręgowy w Nowym Sączu dopuścił się – procedując w postępowaniu odwoławczym – rażącego uchybienia, które jak trafnie zauważył wnoszący kasację, należało uznać za mające istotny wpływ na treść orzeczenia (w wypadku prawidłowego postępowania, wobec stwierdzenia, że orzeczenie Sądu pierwszej instancji zostało wydane z naruszeniem przepisów prawa procesowego 7 k.p.k. i art. 410 k.p.k., prowadzącym do jego rażącej niesprawiedliwości, sąd *ad quem* powinien uchylić zaskarżony wyrok i postępowanie karne skarbowe, z uwagi na przedawnienie umorzyć) to stwierdzenie takiego stanu rzeczy na etapie postępowania kasacyjnego implikowało po stronie Sądu Najwyższego uchylenie zarówno zaskarżonego wyroku Sądu odwoławczego, jak i utrzymanego nim w mocy wyroku sądu *meriti*, a w następstwie tego wydanie orzeczenia następczego, do którego był zobligowany Sąd drugiej instancji, tj. umorzenia – na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 51 § 1 k.k.s. – postępowania karnego skarbowego.

Konsekwencją wydanego w pkt. 1 wyroku rozstrzygnięcia musiało być też obciążenie w całości Skarbu Państwa kosztami procesu (pkt 2 wyroku).

[K.K.]

[Ł.n]

