



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 12 lutego 2025 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jarosław Matras (przewodniczący)

SSN Andrzej Stępka

SSN Eugeniusz Wildowicz (sprawozdawca)

Protokolant Katarzyna Gajewska

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Józefa Gemry,
w sprawie M. K.

skazanego z art. 62 § 2 k.k.s. w zb. z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw.
z art. 6 § 2 k.k.s. i in.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 12 lutego 2025 r.,

kasacji, wniesionej przez Prokuratora Generalnego

od wyroku Sądu Okręgowego w Kielcach

z dnia 12 listopada 2020 r., sygn. akt IX Ka 713/20

utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w Jędrzejowie

z dnia 31 października 2019 r., sygn. akt II K 778/16,

**uchyla zaskarżony wyrok oraz utrzymany w nim w mocy wyrok
Sądu Rejonowego w Jędrzejowie z dnia 31 października 2019r. w
części dotyczącej środka karnego ściągnięcia równowartości
pieniężnej przepadku korzyści majątkowej.**

[J.J.]

Andrzej Stępka Jarosław Matras Eugeniusz Wildowicz

UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy w J., wyrokiem z dnia 31 października 2019 r., sygn. akt II K 778/16:

I. uznał M. K. za winnego popełnienia czynu zarzucanego mu w punkcie I aktu oskarżenia, polegającego na tym, że w okresie od 7 stycznia 2010 r. do 23 stycznia 2014 r. w J , woj. [...], działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, prowadząc działalność gospodarczą pod nazwą „C. ” i „C.1”, złożył w Urzędzie Skarbowym w J. zawierające nieprawdę deklaracje podatkowe oparte na przyjętych i zaewidencjonowanych 184 nierzetelnych fakturach VAT (szczegółowo opisanych w wyroku) dotyczących zakupu śruty rzepakowej, sojowej i słonecznikowej od wystawcy „A.”, która to firma nie posiadała zarejestrowanej działalności gospodarczej, nie składała deklaracji VAT-7 oraz nie dokonywała wpłat podatku należnego, czym naraził na uszczuplenie podatek VAT w łącznej kwocie 1.388.332,24 zł, działając na szkodę Skarbu Państwa, tj. przestępstwa z art. 62 § 2 k.k.s. w brzmieniu sprzed zmiany dokonanej ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. (Dz. U 2016 poz. 2024) w zw. z art. 2 § 2 k.k.s. w zb. z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. w zw. z art. 23 § 1 i 3 k.k.s. wymierzył oskarżonemu karę roku i 6 miesięcy pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wysokości 200 stawek dziennych w kwocie po 200 zł każda;

II. uznał M. K. za winnego popełnienia czynu zarzucanego mu w punkcie II aktu oskarżenia przyjmując, że dopuścił się go w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w ten sposób że w okresie od 7 stycznia 2010 r. do 19 listopada 2013 r. w R., gm. J., woj. [...], działając w krótkich odstępach czasu i w zamiarze, aby J. M. popełnił przestępstwa, polegające na podrobieniu w celu użycia za autentyczne wymienionych w pkt I wyroku 184 faktur VAT, poprzez poświadczenie w nich nieprawdy co do okoliczności mającej znaczenie prawne - przez wskazanie w tych fakturach nieistniejącego podmiotu gospodarczego pod nazwą A. jako sprzedawcy towarów w postaci śruty sojowej, rzepakowej i słonecznikowej na rzecz podmiotów

„C. ” i „C.1” z siedzibą w R. , w sytuacji gdy określone w treści w/w faktur zdarzenia gospodarcze nie miały miejsca, przez co ułatwił J. M. popełnienie tych przestępstw, poprzez dostarczenie mu danych firmowych i osobowych prowadzonych przez siebie podmiotów gospodarczych o nazwie „ C. ” i „C.1”, tj. występku z art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 270 § 1 k.k. i w zw. z art. 271 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k. w brzmieniu sprzed zmiany dokonanej ustawą z dnia 4 października 2018 r. (Dz.U. 2018 poz. 2077) w zw. z art. 4 § 1 k.k. i za to na podstawie art. 19 § 1 k.k. w zw. z art. 271 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 3 k.k. wymierzył mu karę roku pozbawienia wolności;

III. na podstawie art. 85 k.k. w brzmieniu sprzed zmiany dokonanej ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015 poz. 369) w zw. z art. 4 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i art. 39 § 1 k.k.s. wymierzone oskarżonemu w punktach I i II wyroku kary pozbawienia wolności połączył, w ich miejsce wymierzając karę łączną 2 lat pozbawienia wolności;

IV. na podstawie art. 69 § 1 i 2 k.k. i art. 70 § 1 pkt 1 k.k. w brzmieniu sprzed zmiany dokonanej ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015 poz. 369) w zw. z art. 4 § 1 k.k., wykonanie wymierzonej oskarżonemu kary łącznej 2 lat pozbawienia wolności warunkowo zawiesił na okres próby wynoszący 3 lata;

V. w związku ze skazaniem M. K. za czyn opisany w punkcie I wyroku, na podstawie art. 33 § 1 k.k.s., orzekł środek karny w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej korzyści majątkowej osiągniętej przez niego z przestępstwa w kwocie 1.388.332,24 zł.

Obrońca oskarżonego wniósł apelację od wyroku Sądu I instancji, zaskarżając go w całości i zarzucając:

- 1) obrazę przepisów postępowania: art. 4, art. 7, art. 92 i art. 410 k.p.k., mającą istotny wpływ na treść orzeczenia, polegającą na dowolnej i jednostronnej ocenie materiału dowodowego z przekroczeniem zasady swobodnej oceny dowodów, nieuwzględniającej całokształtu okoliczności ujawnionych w toku rozprawy, która w konsekwencji doprowadziła do uznania oskarżonego za winnego popełnienia czynów zarzucanych mu aktem oskarżenia;
- 2) naruszenie art. 5 § 2 k.p.k., poprzez rozstrzygnięcie niedających się usunąć wątpliwości na niekorzyść oskarżonego;

- 3) błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, poprzez przyjęcie że oskarżony dopuścił się zarzuconych mu w wyroku czynów, podczas gdy materiał dowodowy wskazuje, że J. M. potwierdzał i utrzymywał że prowadzi zarejestrowaną działalność gospodarczą i taką informację przekazywał oskarżonemu, ceny rynkowe nie były niższe niż ceny oferowane przez J. M., a oskarżony, jak i inni kontrahenci, nie mieli wiedzy, że J. M. nie ma zarejestrowanej działalności gospodarczej;
- 4) naruszenie prawa materialnego: art. 62 § 2 w zw. z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i 6 § 2 k.k.s.;
- 5) naruszenie prawa materialnego: art. 270 § 1 k.k. w zw. z art. 18 § 3 k.k. oraz art. 271 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. i art. 12 k.k.;
- 6) naruszenie art. 28 § 2 k.k. poprzez jego niezastosowanie w sytuacji pozostawiania przez M. K. w usprawiedliwionym, choć błędnym przekonaniu, że J. M. prowadzi zarejestrowaną działalność gospodarczą;
- 7) rażąco niewspółmierność kary oraz środka karnego orzeczonych w wymiarze łącznie 2 lat pozbawienia wolności w zawieszeniu na 3 lata oraz obowiązku ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej osiągniętej z przestępstwa w kwocie 1.388.332,24 zł oraz kosztów procesu, jako nieadekwatną do celów kary i pozostałych zasad określonych w art. 53 k.k., a przede wszystkim, podwójnie obciążającą oskarżonego, przez podwójny obowiązek zwrócenia na rzecz Skarbu Państwa kwoty 1.388.332,24 zł. - wynikającej z zaskarżonego wyroku, a spłacanej już w wykonaniu decyzji Urzędu Skarbowego.

Podnosząc powyższe, obrońca wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uniewinnienie oskarżonego lub wymierzenie mu łagodniejszej kary, ewentualnie uchylenie wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Rejonowemu w Jędrzejowie do ponownego rozpoznania.

Sąd Okręgowy w Kielcach, wyrokiem z dnia 12 listopada 2020 r., sygn. akt IX Ka 713/20, utrzymał w mocy wyrok Sądu I instancji.

Prokurator Generalny wniósł na podstawie art. 521 § 1 k.p.k. kasację od wyroku Sądu odwoławczego. Zaskarżył go w części utrzymującej w mocy rozstrzygnięcie Sądu Rejonowego w Jędrzejowie o środku karnym ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej (pkt V sentencji) na

korzyść oskarżonego M. K. i zarzucił: „rażące i mające istotny wpływ na treść wyroku naruszenie przepisów prawa karnego procesowego, a mianowicie art. 433 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 440 k.p.k., polegające na zaniechaniu przez Sąd II instancji należytego skontrolowania, także poza granicami zarzutów podniesionych w apelacji obrońcy, prawidłowości wyroku Sądu I instancji, co w konsekwencji doprowadziło do utrzymania w mocy wydanego przez ten Sąd z rażącą i istotną obrazą art. 33 § 1 i 6 k.k.s., rażąco niesprawiedliwego rozstrzygnięcia zawartego w pkt V części dyspozytywnej o orzeczeniu środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej w kwocie 1.388.332,24 zł, w sytuacji gdy wobec oskarżonego obowiązywały na etapie wyrokowania ostateczne decyzje administracyjne nakazujące mu zwrot nienależnie odliczonego w deklaracjach VAT-7 podatku naliczonego w takiej samej łącznej wysokości, w związku z czym w niniejszej sprawie nie było podstaw do uznania nieuiszczonej należności publicznoprawnej jako jednocześnie korzyści majątkowej, której równowartość pieniężna podlega ściągnięciu, w efekcie czego doszło do dwukrotnego uzyskania przez Skarb Państwa w istocie tej samej należności, raz z tytułu podatku od towarów i usług stanowiących dochód budżetu Państwa, a drugi raz na podstawie kwestionowanego środka karnego, co skutkowało niesłusznym wzbogaceniem tego podmiotu.”

Podnosząc powyższe, Prokurator Generalny wniósł o uchylenie wyroku Sądu Okręgowego w Kielcach w zaskarżonej części oraz utrzymanego nim w mocy rozstrzygnięcia Sądu Rejonowego w Jędrzejowie w zakresie orzeczenia środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej w kwocie 1.388.332,24 zł (pkt V sentencji wyroku).

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja jest zasadna w zakresie, w jakim zarzuca zaskarżonemu wyrokowi rażące naruszenie art. 33 § 1 k.k.s., poprzez utrzymanie w mocy rozstrzygnięcia zawartego w pkt V wyroku Sądu I instancji o środku karnym ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej w kwocie 1.388.332,24 zł w sytuacji, gdy wobec oskarżonego obowiązywały na etapie wyrokowania i były wykonywane ostateczne decyzje administracyjne, nakazujące mu zwrot nienależnie

odliczonego w deklaracjach VAT-7 podatku naliczonego w takiej samej łącznej wysokości.

Niezasadny okazał się natomiast podniesiony w kasacji zarzut naruszenia art. 433 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 440 k.p.k., poprzez zaniechanie wyjścia przez Sąd odwoławczy poza granice zarzutów apelacji obrońcy oskarżonego i zbadania zasadności stosowania w okolicznościach niniejszej sprawy art. 33 § 1 i 6 k.k.s., co w konsekwencji miało doprowadzić do utrzymania w mocy rażąco niesprawiedliwego rozstrzygnięcia w tym zakresie, skoro Sąd odwoławczy zajął stanowisko w tej kwestii, uznając że orzeczenie środka karnego, o którym mowa w art. 33 § 1 k.k.s., było obligatoryjne, zaś okoliczność, że oskarżony jest zobowiązany do zwrotu podatku na mocy decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w J. nie oznacza, iż będzie on zwracał korzyść majątkową osiągniętą z przestępstwa w podwójnej wysokości (s. 16 uzasadnienia zaskarżonego wyroku).

Brak możliwości skutecznego zarzucenia Sądowi odwoławczemu, w takim układzie procesowym, rażącego naruszenia przepisów prawa procesowego nie oznacza akceptacji wyrażonego przez ten Sąd poglądu w omawianej tu kwestii.

Ze znajdującego potwierdzenie w aktach sprawy przebiegu postępowania oraz niekwestionowanych ustaleń Sądu I instancji wynika, że oskarżony M. K. mając świadomość, iż czynności, które dokumentują faktury wystawione przez firmę J. M. na rzecz firm oskarżonego nie zostały dokonane, a sama firma „A.” nie była takim podmiotem gospodarczym, który miał prawo wystawiać faktury VAT, w deklaracjach VAT-7 odliczył od podatku należnego podatek naliczony, do czego nie był uprawniony. Działaniem tym oskarżony naraził na uszczuplenie podatek VAT w kwocie 1.388.322,24 zł.

Powyższe najpierw stanowiło podstawę wydania przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w J. wobec oskarżonego trzech tzw. „decyzji wymiarowych” w zakresie podatku od towarów i usług na łączną kwotę 1.388.332,24 zł:

- decyzji z dnia 15 listopada 2016 r., znak [...], określającej jego zobowiązania (w ramach działalności „C.” i „C.1”) za okres od stycznia 2010 r. do lipca 2013 r. na łączną kwotę 1.095.676,20 zł z tytułu zawyżenia podatku naliczonego (i jego nienależnego zwrotu), utrzymanej w mocy decyzją Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w K. z dnia 1 października 2018 r., znak [...], co do której Wojewódzki Sąd

Administracyjny w Kielcach, wyrokiem z dnia 9 maja 2019 r., sygn. akt I SA/Ke 465/18, oddalił skargę;

- decyzji z dnia 15 listopada 2016 r., znak [...], określającej zobowiązania M. K. (w ramach działalności „C.1”) za miesiące: lipiec - wrzesień 2013 r. na łączną kwotę 195.881,26 zł, z tytułu niezasadnego odliczenia podatku naliczonego, utrzymanej w mocy decyzją Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w K. z dnia 1 października 2018 r.;

- decyzji z dnia 15 listopada 2016 r., znak [...], określającej zobowiązania M. K. (w ramach działalności „C.1”) za miesiące: październik 2013 r. - styczeń 2014 r. na kwotę 96.774,94 zł, z tytułu zawyżenia podatku naliczonego, utrzymanej w mocy decyzją Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w K. z dnia 1 października 2018 r. Następnie Sąd Rejonowy w J., wyrokiem z dnia 31 października 2019 r. (utrzymanym w mocy przez Sąd Okręgowy w Kielcach wyrokiem z dnia 12 listopada 2020 r.), orzekł wobec oskarżonego środek karny w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej w takiej samej kwocie. Jak wynika z pisma Naczelnika Urzędu Skarbowego w J. z dnia 4 czerwca 2024 r., zadłużenie wynikające z nieuiszczenia VAT-u w kwocie 1.388.332,24 zł, jest przez oskarżonego systematycznie spłacane. Z kolei, z oświadczenia obrońcy oskarżonego złożonego na rozprawie kasacyjnej wynika, że zostało ono już w całości spłacone.

W świetle powyższego rodzi się wątpliwość czy oskarżony nie został dwukrotnie zobligowany do zapłaty tego samego zobowiązania (uszczuplonej należności publicznoprawnej): po raz pierwszy na podstawie decyzji podatkowych, po raz drugi na podstawie orzeczonego środka karnego. Rozstrzygnięcia w sprawie wymagało więc ustalenia czy orzeczenie tego środka karnego w sytuacji, gdy już wcześniej zostały wydane decyzje wymiarowe było dopuszczalne, a jeśli tak, to czy nie prowadziło to do dwukrotnego uzyskania przez Skarb Państwa tej samej należności, co skutkowałoby niesłusznym wzbogaceniem tego podmiotu.

Rozważając ten problem w pierwszej kolejności wskazać należy, że zgodnie z art. 15 § 1 k.k.s. orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Obowiązek uiszczenia takiej należności nie jest uzależniony od zamieszczenia w orzeczeniu odpowiedniego nakazu jej

uregulowania. Wymiar tego obowiązku określa organ finansowy w odpowiednim trybie administracyjnym. Ściągnięcie równowartości pieniężnej uszczuplonej należności publicznoprawnej nie zwalnia skazanego od obowiązku jej uiszczenia na podstawie przepisów prawa finansowego. Orzeczony przez sąd środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej uszczuplonej należności publicznoprawnej nie jest bowiem tożsamy z obowiązkiem uiszczenia tej należności na mocy przepisów prawa finansowego, który co do zasady ciąży na podmiocie zobowiązanym *ex lege*. Mamy tu do czynienia z dwoma obowiązkami, których przedmiotem będzie uiszczenie określonej kwoty, przy czym brak jest przepisu stanowiącego, że wykonanie pierwszego z nich przewidzianego w wyroku sądu karnego, prowadzi do wygaśnięcia drugiego. Nie zachodzi natomiast relacja odwrotna, jako że wywiązanie się z obowiązku statuowanego w prawie finansowym przed wydaniem orzeczenia przez sąd karny jest równoznaczne z brakiem w dniu wyrokowania korzyści majątkowej odpowiadającej uszczuplonej należności publicznoprawnej (por. A. Jezusek, *Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym jako korzyść majątkowa podlegająca przepadkowi*, Czasopismo prawa karnego i nauk penalnych, Rok XXI: 2017, z. 1 s. 139 – 164).

Wyjątek od powyższej regulacji przewiduje art. 15 § 2 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem w razie orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów. Wprawdzie w przepisie tym jest mowa o orzeczeniu przepadku przedmiotów oraz ściągnięcia ich równowartości pieniężnej, lecz jak trafnie wskazuje się w doktrynie (zob. T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. IV, LEX 2009, teza 4 do art. 15) wolą ustawodawcy było rozciągnięcie wskazanego tu wyjątku również na orzeczenie ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej. Wynika to *expressis verbis* z uzasadnienia projektu ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178 poz. 1479) w odniesieniu do zmiany art. 15 § 2 k.k.s., gdzie wskazano, że dochodzi do rozszerzenia działania przepisu także na ten środek karny, chociaż *de facto* treść uchwalonego przepisu na to nie wskazuje. W każdym zaś razie z przepisu art. 15 § 2 k.k.s., jak również art. 15 § 3 k.k.s. wynika, że

ustawodawca generalnie dążył do uniknięcia wielokrotnego ściągnięcia od sprawcy uszczuplonej należności publicznoprawnej, raz w ramach środka karnego, drugi raz w postępowaniu toczącym się na podstawie ordynacji podatkowej. Brak jest przy tym racjonalnych powodów, dla których owa kumulacja miałaby być wyłączona w odniesieniu do uszczuplonej należności publicznoprawnej dotyczącej przepadku przedmiotów, a byłaby dopuszczalna w przypadku uszczuplonej należności publicznoprawnej kwalifikowanej jako korzyść majątkowa, której równowartość pieniężna podlega ściągnięciu.

Przepis art. 33 § 1 k.k.s., będący podstawą prawną orzeczenia względem oskarżonego kwestionowanego środka karnego stanowi, że „jeżeli sprawca osiągnął z popełnienia przestępstwa skarbowego, chociażby pośrednio, korzyść majątkową niepodlegającą przepadkowi przedmiotów określonych w art. 29 pkt 1 lub 4, sąd orzeka środek karny przepadku tej korzyści. W razie niemożności orzeczenia środka karnego przepadku korzyści majątkowej orzeka się środek karny ściągnięcia jej równowartości pieniężnej.” *Ratio legis* tej regulacji jest zaspokojenie społecznego poczucia sprawiedliwości, poprzez pozbawienie sprawcy przestępstwa korzyści płynących z popełnienia czynu zabronionego, a przy tym doprowadzenie do sytuacji, gdy popełnianie przestępstw skarbowych przestanie być opłacalne tak w indywidualnym, jak i społecznym odbiorze. Orzeczenie przepadku ma zatem przede wszystkim pełnić funkcję wychowawczą i prewencyjną, a nie represyjną (por. R. Badowiec, M. Klubińska *Przepadek równowartości korzyści majątkowej a obowiązek zapłaty podatku wynikającego z fikcyjnej faktury, Uwagi na marginesie wyroku Sądu Najwyższego z 21.02.2019 r., IV KK 486/17, PS 2019/11-12/106-126*).

W doktrynie i w orzecznictwie formułowane są rozbieżne opinie co do tego, czy za korzyść majątkową z przestępstwa w ogóle można uznać nieuiszczone należności publicznoprawne (z czym mamy do czynienia w niniejszej sprawie). I tak zdaniem jednych, reprezentowanych między innymi przez Grzegorza Łabudę, nieuiszczona należność publicznoprawna spełnia wszelkie kryteria, wedle których ocenia się w orzecznictwie i piśmiennictwie sytuację jako korzyść majątkową, gdyż jest to przysporzenie niegodziwe, nienależne i bezprawne (por. G. Łabuda [W:] *Kodeks karny skarbowy, Komentarz*, wyd. III, (red.) P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, WKP 2017, teza 2). Jednocześnie, na co zwraca się uwagę w

konkurencyjnym stanowisku, propagowanym przez Andrzeja Jezuska, Kodeks karny skarbowy w wielu miejscach odróżnia uszczuploną należność publicznoprawną od desygnatów środka karnego przepadku korzyści majątkowej (por. A. Jezusek, op. cit. s. 140-163). Na przykład, powoływany już wcześniej przepis art. 15 § 1 k.k.s. stanowiąc, że orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia z obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, wprowadza w ten sposób obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej niezależnie od ewentualnego orzeczenia przepadku korzyści majątkowej odpowiadającej wartości tej należności. Kodeks karny skarbowy zawiera również przepisy zobowiązujące sąd do nałożenia obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej pomimo możliwości orzeczenia środka karnego przepadku korzyści majątkowej (art. 26 § 2, art. 41 § 4 w zw. z § 2 k.k.s.).

Wykładnia systemowa prowadzi zatem do wniosku, że ustawodawca, wtedy kiedy chce upoważnić sąd do nałożenia na sprawcę obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, czyni to wprost, dbając przy tym, aby nie doszło do podwójnego egzekwowania od sprawcy tej samej należności. Co więcej, z art. 15 § 1 k.k.s. wynika, że należność publicznoprawna uszczuplona na skutek popełnienia czynu zabronionego, nie przestaje być należnością wymagalną na podstawie innych przepisów, którą wierzyciel publiczny może egzekwować, niezależnie od orzeczenia zapadłego w postępowaniu karnym skarbowym. Podmiot zobowiązany do uiszczenia świadczenia publicznoprawnego, który w związku z popełnieniem przestępstwa lub wykroczenia skarbowego tego zaniechał, nie zostaje przecież zwolniony z zobowiązania do uiszczenia zaległej należności, mimo pociągnięcia go do odpowiedzialności karno-skarbowej. Tym samym trudno jest mówić o powstaniu po stronie sprawcy, będącego jednocześnie podmiotem zobowiązanym do uiszczenia danej należności publicznoprawnej, korzyści majątkowej z tytułu popełnienia czynu zabronionego, rozumianej jako przysporzenie aktywów lub zmniejszenie pasywów, skoro uchylenie się od uiszczenia należności publicznoprawnej z pewnością nie skutkuje zwiększeniem aktywów po jego stronie, a zmniejszenie pasywów też nie ma miejsca, dopóki istnieje zobowiązanie do uiszczenia tej należności. Przysporzeniem majątkowym w podanym wyżej znaczeniu mogłaby być co najwyżej taka należność publicznoprawna, uszczuplona czynem zabronionym, w odniesieniu do której

zaoszczędzenie wydatku po stronie sprawcy miałoby charakter trwały, jak np. należność przedawniona. Jednocześnie należy uznać, że nie stanowi korzyści majątkowej kwota będąca nieuiszczonym w terminie podatkiem od towarów i usług wynikającym z faktury wystawionej w warunkach określonych w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT ani nieuiszczony zryczałtowany 75% podatek dochodowy od dochodów z nieujawnionych źródeł bądź też kwota niezapłaconych odsetek za zwłokę naliczanych od zaległości w należności publicznoprawnej (por. A. Soja, Komentarz do art. 33 k.k.s., [W:] Kodeks karny skarbowy. komentarz (red.) J. Błachut, G. Keler, WKP 2024, teza 7).

W świetle powyższego zachodzą istotne wątpliwości, czy w okolicznościach przedmiotowej sprawy w ogóle powstała po stronie oskarżonego korzyść majątkowa, której równowartość miałaby podlegać przepadkowi orzekanemu na podstawie art. 33 § 1 k.k.s.

Nawet gdyby jednak stanąć na stanowisku, że oskarżony odniósł korzyść majątkową z przestępstwa przypisanego mu w pkt I wyroku Sądu I instancji, w związku z odliczeniem w deklaracjach VAT-7 kwoty 1.388.332,24 zł, w sytuacji gdy takie odliczenie mu nie przysługiwało, to orzeczenie względem niego środka karnego, o którym mowa w art. 33 § 1 k.k.s., zobowiązującego go do zwrotu na rzecz Skarbu Państwa całości tej kwoty, mimo że na etapie wyrokowania w sprawie były wykonywane ostateczne decyzje administracyjne nakazujące mu zwrot podatku naliczonego w takiej samej łącznej wysokości i oskarżony zwrócił część długu względem Skarbu Państwa, stanowiło naruszenie prawa materialnego. **Nie można bowiem interpretować art. 33 § 1 k.k.s. w ten sposób, że umożliwia on obciążenie oskarżonego świadczeniem o charakterze innym niż represyjne, którego wykonanie prowadzi do zdublowania obowiązku zwrotu tej samej należności na rzecz Skarbu Państwa. Takiej wykładni art. 33 § 1 k.k.s. sprzeciwiają się nie tylko wyżej przytaczane argumenty natury systemowej, ale i normy o charakterze fundamentalnym (konstytucyjna zasada równości wobec prawa).**

Jeżeli przyjąć, że w związku z uszczupleniem przez sprawcę należności publicznoprawnej pokrzywdzonym przestępstwem jest Skarb Państwa, a oskarżony jest zobowiązany do zwrotu korzyści albo równowartości pieniężnej korzyści

pochodzącej z przestępstwa w pełnej wysokości oraz równolegle do zwrotu tej samej kwoty na rzecz Skarbu Państwa w toku postępowania administracyjnego, doszłoby nie tyle do przywrócenia stanu naruszonego przestępstwem, co do powstania nienależnego przysporzenia na rzecz Skarbu Państwa. Wierzyciel w osobie Skarbu Państwa znalazłby się zatem na uprzywilejowanej pozycji w stosunku do innych podmiotów pokrzywdzonych przestępstwem (por. np. art. 33 § 6 k.k.s.). Jednocześnie, sprawcy tzw. przestępstw podatkowych, byłiby w gorszej sytuacji niż sprawcy czynów o podobnej, czy nawet większej społecznej szkodliwości, ale niepowodujących uszczupień należności publicznoprawnej. Ci drudzy bowiem nie musieliby zwracać równowartości pieniężnej korzyści majątkowej odniesionej w wyniku popełnienia czynu w podwójnej wysokości. Takie zróżnicowanie byłoby dopuszczalne, gdyby środek karny, o którym mowa w art. 33 § 1 k.k.s. miał charakter czysto represyjny, a ustawodawca stanął na stanowisku, że przestępstwa podatkowe powinny być karane surowiej niż inne przestępstwa. Rzecz w tym, że instytucja przepadku korzyści majątkowej pochodzącej z przestępstwa albo jej pieniężnej równowartości, służy innemu celowi. Ma doprowadzić do pozbawienia sprawcy korzyści płynących z przestępstwa, a nie stanowić dodatkową, nadmierną i nieznajdującą uzasadnienia w funkcjach przepadku dolegliwość.

Przebieg postępowania wykonawczego w niniejszej sprawie, a także postępowania administracyjnego, zainicjowanego skargą M. K. na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w K. z dnia 15 grudnia 2021 r., nr [...], wskazuje, że oskarżony został faktycznie dwukrotnie zobligowany do zapłaty tego samego zobowiązania, a, wbrew stanowisku przedstawionemu przez Sąd odwoławczy z zaskarżonym kasacją wyroku, żadne mechanizmy prawne nie chronią go przed taką sytuacją.

Sąd Rejonowy w Jędrzejowierozstrzygnął na podstawie art. 13 § 1 k.k.w. wątpliwości co do wykonania pkt V wyroku tego Sądu z dnia 31 października 2019 r. w zakresie orzeczonego środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej osiągniętej z przestępstwa w kwocie 1.388.332,24 zł w ten sposób, że uznał iż po zaopatrzeniu wyroku w klauzulę wykonalności stanowi on odrębny tytuł wykonawczy od administracyjnych tytułów wykonawczych i jest od nich całkowicie niezależny. A jako że, stosownie do treści art. 15 § 1 k.k.s., orzeczenie

zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, zaś w przedmiotowej sprawie nie mamy do czynienia z wyjątkiem opisanym w art. 15 § 2 k.k.s, niezależnie od poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej, na oskarżonym ciąży jeszcze odpowiedzialność określona przez przepisy prawa finansowego (k. 4124-4125).

Sąd Okręgowy w Kielcach, rozpoznając zażalenie na powyższe orzeczenie, postanowieniem z dnia 1 września 2021 r., sygn. akt IV Kzw 450/21, utrzymał je w mocy. Dostrzegł przy tym, że niewątpliwie oskarżony spłaca w ratach wynikające z decyzji podatkowych zobowiązanie, stanowiące korzyść majątkową z tytułu uszczuplenia należności podatkowych wobec Skarbu Państwa w łącznej kwocie 1.388.332,24 zł., które stanowi odpowiednik kwoty orzeczonej tytułem środka karnego, uznał wszak po raz kolejny, iż nie dochodzi w ten sposób do podwójnego ukarania oskarżonego, gdyż w rzeczywistości ma on do zapłaty tylko jedno zobowiązanie, opiewające na kwotę 1.388.332,24 zł, niezależnie od ilości i rodzaju wydanych w tym zakresie tytułów wykonawczych. Domniemywać zatem należy, że organ prowadzący egzekucję na podstawie wyroku karnego, tj. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jędrzejowie, zarachuje na poczet wymienionego wyżej długu wszystkie dotychczas dokonane przez oskarżonego wpłaty, których dokonał na podstawie decyzji organu podatkowego.

Tymczasem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w uzasadnieniu wyroku z dnia 12 maja 2022 r., sygn. akt 1 SA/Ke 96/22, oddalającego skargę M. K. na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w K. z dnia 15 grudnia 2021 r., nr [...], w przedmiocie zarzutów w postępowaniu egzekucyjnym uznał, iż wbrew twierdzeniom skarżącego obowiązek zapłaty należności wynikającej z pkt V wyroku Sądu Rejonowego w Jędrzejowie z 31 października 2019 r. sygn. akt II K 778/16 (środek karny w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej korzyści majątkowej osiągniętej z przestępstwa w kwocie 1.388.332,24 zł) istnieje, jest wymagalny i nie wygasł w związku z realizacją przez skarżącego decyzji ratalnych dotyczących zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Stwierdził ponadto, że nie można uznać, iż orzeczenie środka karnego w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej osiągniętej z przestępstwa

wywołuje jakiegokolwiek skutki w przestrzeni prawa podatkowego, w sensie braku dopuszczalności rozstrzygania w przedmiocie ustalania i określenia prawnopodatkowych konsekwencji czynów, za które ten środek karny został orzeczony. W nawiązaniu zaś do wyrażonego w przywołanym wyżej postanowieniu Sądu Okręgowego w Kielcach z dnia 1 września 2021 r. domniemania zaliczenia kwot wyegzekwowanych na poczet długu Wojewódzki Sąd Administracyjny zauważył, że Sąd Rejonowy w Jędrzejowie przesłał do organu egzekucyjnego ww. wyrok z 31 października 2019 r. celem wykonania pkt V w całości, niepomniejszony o kwotę rat zaległości podatkowych wpłaconych przez skazanego (pomimo tego, że Sądy o fakcie spłacania rat zobowiązania podatkowego wiedziały), co jest zgodne ze stanowiskiem tego Sądu oraz Sądu Okręgowego, iż orzeczenie, które zapadło w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej.

Powyższe wskazuje na inkoherencję przepisów podatkowych i karno-skarbowych w odniesieniu do środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej pochodzącej z przestępstwa w stosunku do sprawców przestępstw, które skutkują uszczupleniem należności publicznoprawnej. W rzeczywistości bowiem brak na etapie wykonawczym procedur pozwalających zaliczyć uiszczone wpłaty na poczet kwot wymagalnych z innego tytułu. Podstawy takiej nie dostarcza zwłaszcza art. 189 k.k.s., wskazujący, że do wykonania orzeczenia w części dotyczącej środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej stosuje się odpowiednio przepisy art. 27, art. 44, art. 49-51 i art. 187-195a k.k.w. Żaden bowiem z tych przepisów nie uprawnia do zaliczenia na poczet tego środka dokonanych już płatności w postępowaniu administracyjnym. Równolegle, nie zachodzą przesłanki do umorzenia postępowania wykonawczego w tym przedmiocie na podstawie odpowiednio stosowanego art. 51 § 1 k.k.w. wobec nieujawnienia się nowych okoliczności, uniemożliwiających uiszczenie należności publicznoprawnej niezależnej od oskarżonego. W efekcie, prowadzi to do bezzasadnego obciążenia sprawcy obowiązkiem dwukrotnej zapłaty tego samego zobowiązania.

Przedstawione rozważania skłaniają do przyjęcia, że **orzeczenie na podstawie art. 33 § 1 k.k.s. środka karnego przepadku korzyści majątkowej lub**

ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku takiej korzyści możliwe jest dopiero wtedy, gdy brak jest podstaw do uzyskania przez Skarb Państwa zwrotu osiągniętej przez sprawcę korzyści majątkowej lub jej równowartości pieniężnej na innej podstawie, analogicznie jak Sąd Najwyższy przyjął to w stosunku do przepisu art. 45 § 1 zd 2 k.k., którego odpowiednik stanowi art. 33 § 1 k.k.s. – por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 lutego 2019 r., IV KK 486/17. W orzeczeniu tym Sąd Najwyższy wyraził pogląd, że mimo iż z literalnego brzmienia art. 45 § 1 k.k. wynika, że przepadku korzyści majątkowej lub jej równowartości nie orzeka się w całości lub w części wtedy gdy korzyść lub jej równowartość podlega zwrotowi pokrzywdzonemu lub innemu podmiotowi, to nawet gdy, jak w danej sprawie, mamy do czynienia nie z dwoma różnymi podmiotami, ale z jednym i tym samym podmiotem uprawnionym z różnych tytułów (ponieważ wpływy z podatku VAT są dochodem budżetu Państwa, a przepadek równowartości korzyści majątkowej, o którym mowa w art. 45 § 1 k.k. orzekany jest również na rzecz Skarbu Państwa) powyższe nie przesądza o kompetencji sądu do zastosowania ww. instytucji także w zakresie kwoty podatku VAT. Z treści art. 45 § 1 zd. 2 k.k. da się bowiem wyinterpretować, że pierwszeństwo, zdaniem ustawodawcy, ma zwrot należności w procedurze administracyjnej. Odmienna interpretacja powołanej regulacji mogłaby prowadzić do dwukrotnego uzyskania przez Skarb Państwa w istocie tej samej należności, co skutkowałoby niesłusznym wzbogaceniem tego podmiotu i jednocześnie stawiałoby dłużników Skarbu Państwa w zdecydowanie gorszej sytuacji niż dłużników innego podmiotu.

Takiej wykładni art. 33 § 1 k.k.s. nie dokonał Sąd odwoławczy, rozpoznając zarzuty apelacji obrońcy oskarżonego i odnosząc się do możliwości orzeczenia środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej odniesionej z przestępstwa skarbowego w realiach niniejszej sprawy. W rezultacie doszło do utrzymania w mocy orzeczenia, którego wykonanie naraża oskarżonego na nieuzasadnioną, bowiem niemającą oparcia w przepisach prawa, dolegliwość w postaci dwukrotnej spłaty na rzecz Skarbu Państwa tego samego zobowiązania.

Takie orzeczenie, oceniane w świetle standardów konstytucyjnych odnoszących się do ochrony własności, uchybia zasadzie proporcjonalności

wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Tymczasem dolegliwość kary, środka karnego lub innego środka nie może przekraczać stopnia winy i społecznej szkodliwości czynu.

Wskazują na to między innymi szczególne dyrektywy wymiaru środków karnych, obliczone na realizację priorytetowej dla prawa karnego skarbowego funkcji kompensacyjno-egzekucyjnej, a uregulowane w przepisach art. 14 i 15 k.k.s. I tak zgodnie z art. 14 k.k.s., jeżeli sąd lub organ postępowania przygotowawczego określa także obowiązek, sposób lub termin uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów lub równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, powinien wziąć pod uwagę w szczególności sytuację majątkową sprawcy oraz wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przedmiotów bądź korzyści majątkowych podlegających przepadkowi. Ta szczególna dyrektywa jest uznawana za przejaw zasady humanitaryzmu, bowiem nakazuje organowi państwowemu uwzględnienie sytuacji majątkowej sprawcy oraz wysokości danego zobowiązania. W konsekwencji pełni istotne funkcje gwarancyjne, gdyż dowolność tych ustaleń, tj. zaniechanie uwzględnienia kondycji finansowej sprawcy oraz wysokości danego zobowiązania, zawsze oznacza naruszenie prawa materialnego. Wskazane czynniki powinny być brane pod uwagę przy ustalaniu określonego obowiązku, terminu i sposobu jego realizacji (np. rozłożenie na raty), tak aby wykonanie tego obowiązku było realne (por. Magdalena Błaszczuk, *Przepadek w polskim prawie karnym skarbowym*, WK, Warszawa 2016, s.223-224). Także tych okoliczności nie wzięły pod uwagę orzekające w niniejszej sprawie sądy powszechne, orzekając wobec M. K. ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej pochodzącej z przestępstwa w pełnej wysokości, mimo że oskarżony realizował obowiązek wynikający z decyzji wymiarowych i uiszczył już część zaległości, która stanowiła odniesioną przez niego korzyść z przestępstwa (oczywiście, przy założeniu, że uszczuplona należność publicznoprawna taką korzyść majątkową stanowi).

Warto w tym miejscu zauważyć, że przepisy prawa karnego skarbowego przewidują wpływ uiszczenia należności publicznoprawnej przed zapadnięciem orzeczenia w sprawie o przestępstwo albo wykroczenie skarbowe na

odpowiedzialność karną skarbową sprawcy. Im wcześniej ureguluje on zaległy podatek, tym więcej może na tym skorzystać. Uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej stanowi przesłankę czynnego żalu karnoskarbowego, dobrowolnego poddania się odpowiedzialności czy też odstąpienia od wymierzenia kary. Jeśli sprawca spełni wszystkie przesłanki czynnego żalu karnoskarbowego (art. 16 k.k.s.), „nie podlega karze” za popełniony czyn, co stanowi najdalej posunięty wyraz fundamentalnej dla prawa karnego skarbowego zasady priorytetu kompensacji przed represją. Także w art. 15 § 2 k.k.s. przewidziano wyjątek od zasady obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej pomimo pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej skarbowej. W razie orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów lub obowiązku uiszczenia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów. Jeżeli zaś sprawca uiszcza należność publicznoprawną zanim zapadnie wyrok w sprawie popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego albo wykroczenia skarbowego, sąd może orzec przepadek przedmiotów tylko w ograniczonym zakresie, w warunkach wskazanych w art. 31 § 3 pkt 2 (art. 15 § 3 k.k.s.).

Wreszcie, ustawodawca wziął pod uwagę także sytuację, gdy korzyść majątkowa, pochodząca z przestępstwa, podlega zwrotowi innemu uprawnionemu podmiotowi. W odniesieniu do przepadku korzyści majątkowej pochodzącej z przestępstwa skarbowego wprowadził klauzulę przewidującą pierwszeństwo praw innych uprawnionych przed „prawami” Skarbu Państwa. Zgodnie z art. 33 § 6 k.k.s. środka karnego przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia jej równowartości pieniężnej nie orzeka się zatem, jeżeli korzyść majątkowa pochodząca z przestępstwa, podlega zwrotowi innemu uprawnionemu podmiotowi. W konsekwencji za niedopuszczalne należy uznać orzeczenie przepadku korzyści majątkowej (ściągnięcia jej równowartości pieniężnej), jeśli spowodowałoby ono naruszenie praw podmiotu innego niż posiadacz korzyści objętych przepadkiem. Przepis ten chroni nie tylko prawa osób trzecich, ale i sprawcę przestępstwa skarbowego przed dwukrotną spłatą tej samej należności, stanowiącej korzyść z przestępstwa, na rzecz różnych podmiotów. Tym bardziej zasadne wydaje się

zapobieżenie sytuacji, by tę samą podwójną należność zasądzono na rzecz jednego podmiotu (Skarbu Państwa).

Kierując się powyższymi względami, Sąd Najwyższy podzielił podniesiony w kasacji zarzut rażącego i mającego istotny wpływ na treść wyroku naruszenia prawa materialnego oraz zawarty w niej wniosek o uchylenie wyroku Sądu Okręgowego w Kielcach w zaskarżonej części, jak również utrzymanego nim w mocy rozstrzygnięcia Sądu Rejonowego w Jędrzejowie o środku karnym ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej (pkt V).

Zgodzić się również należało ze stanowiskiem skarżącego, że w zaistniałym w sprawie układzie procesowym, z uwagi na brak podstaw do dalszego procedowania, nie zachodziła konieczność wydawania orzeczenia następczego.

Dlatego Sąd Najwyższy orzekł, jak w wyroku.

[J.J.]

r.g.

Andrzej Stępka Jarosław Matras Eugeniusz Wildowicz