



Sygn. akt IV KK 263/22

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 18 stycznia 2023 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Antoni Bojańczyk (przewodniczący)

SSN Dariusz Kala

SSN Marek Siwek (sprawozdawca)

w sprawie **P. G.**

skazanej z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i in.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na posiedzeniu w dniu 18 stycznia 2023 r.

kasacji Prokuratora Generalnego,

od wyroku nakazowego Sądu Rejonowego w Dąbrowie Górniczej

z dnia 1 lutego 2022 r., sygn. akt II K 1255/21

**uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje do ponownego
rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Dąbrowie Górniczej.**

UZASADNIENIE

P. G. została oskarżona o to, że:

- I. w okresie od 26 kwietnia 2017 r. do 25 października 2017 r., w D. działając czynem ciągłym, z góry powziętym zamiarem, jako podatnik podatku od towarów i usług oraz osoba prowadząca działalność gospodarczą pod nazwą A. w D. ul. B., podała nieprawdę w deklaracjach podatkowych YAT-7K za I, II i III kwartał 2017 r. złożonych w dniach 30 maja 2017 r. i 11 grudnia 2017 r. właściwemu organowi podatkowemu, tj.

Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w D., w zakresie wysokości dokonywanej sprzedaży i dokonywanych nabyć towarów i usług, przez co zaniżyła podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług, co zostało ustalone w trakcie kontroli podatkowej i co spowodowało uszczuplenie w podatku od towarów i usług za I, II i III kwartał 2017 r. w łącznej kwocie 37 390,00 zł; czym naruszyła art. 19a, art. 86 ust. 1. art. 86a ust. 1, art. 86a ust. 2 pkt 2, art. 86a ust. 1 pkt 3, art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a, art. 86a ust. 4 pkt 1, art. 86a ust. 12, art. 109 ust. 3, art. 112, art. 112a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (Dz. U. z 2011 nr 177 poz. 105 z późn. zm.) oraz art. 86 § 1 i art. 70 § 1c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.), tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.;

- II. w D., w deklaracji podatkowej PIT-36 za 2017 r. złożonej w dniu 19 kwietnia 2018 r. właściwemu organowi podatkowemu, tj. Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w D., jako osoba prowadząca działalność gospodarczą pod nazwą A. w D. ul. [...], podała nieprawdę poprzez zaniżenie przychodów uzyskanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, a tym samym podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych za 2017 r., co zostało ustalone w trakcie kontroli podatkowej, i co spowodowało uszczuplenie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 r. w kwocie 93 048,00 zł, czym naruszyła art. 22 ust. 1, art. 23 ust. 1 pkt 46 i art. 24 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.), tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s.

Sąd Rejonowy w Dąbrowie Górniczej wyrokiem nakazowym z 1 lutego 2022 r. sygn. akt II K 1255/21:

1. uznał oskarżoną P. G. za winną popełnienia zarzuczonego jej w pkt. I czynu, przy czym stwierdził, że oskarżona uczyniła sobie z popełniania przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu, co stanowi przestępstwo skarbowe określone w art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i za to z

- mocy art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. w zw. z art. 38 § 1 pkt 2 k.k.s. wymierzył jej kary: 5 miesięcy ograniczenia wolności oraz grzywny w wysokości 100 stawek dziennych po 100 zł;
2. na podstawie art. 26 § 2 k.k.s. zobowiązał oskarżoną do zwrotu uszczuplonej należności publicznoprawnej w kwocie 37 390 zł;
 3. uznał oskarżoną P. G. za winną popełnienia zarzuczonego jej w pkt. II czynu, przy czym stwierdził, że oskarżona uczyniła sobie z popełniania przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu, co stanowi przestępstwo skarbowe określone w art. 56 § 2 k.k.s. i za to z mocy art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. w zw. z art. 38 § 1 pkt 2 k.k.s. wymierzył jej kary 10 miesięcy ograniczenia wolności oraz grzywny w wysokości 150 stawek dziennych po 100 zł;
 4. na podstawie art. 26 § 2 k.k.s. zobowiązał oskarżoną do zwrotu uszczuplonej należności publicznoprawnej w kwocie 93 048 zł;
 5. na podstawie art. 39 § 1 k.k.s. wymierzył oskarżonej kary łączne: ograniczenia wolności w wymiarze 1 roku i 3 miesięcy oraz grzywny w wymiarze 250 stawek dziennych grzywny, po 100 zł każda stawka;
 6. na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r. o opłatach w sprawach karnych i art. 627 k.p.k. zasądził od oskarżonej na rzecz Skarbu Państwa kwotę 5.180 zł tytułem opłaty i obciążył kosztami procesu w wysokości 100 zł.

Powyższy wyrok nakazowy nie został zaskarżony przez strony i uprawomocnił się 2 marca 2022 r.

Kasację od tego wyroku wniósł Prokurator Generalny, który zaskarżając go w całości na niekorzyść oskarżonej zarzucił:

I. rażące i mające istotny wpływ na treść orzeczenia naruszenie przepisów prawa procesowego, tj. 504 § 1 pkt 5 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., polegające na dokonaniu wadliwych rozstrzygnięć co do orzeczonych kar jednostkowych ograniczenia wolności, kary łącznej ograniczenia wolności oraz kary łącznej grzywny, skutkujących:

- rażącym i prowadzącym do niemożności prawidłowego wykonania wyroku naruszeniem przepisów prawa materialnego, tj. art. 34 § 1a pkt 1 i 4 k.k. w zw. z

art. 35 § 1 i 2 k.k. w odniesieniu do rozstrzygnięć zawartych w pkt. 1 i 3 oraz art. 34 § 1a pkt 1 i 4 k.k. w zw. z art. 35 § 1 i 2 k.k. w zw. z art. 86 § 3 k.k. w odniesieniu do rozstrzygnięcia zawartego w pkt. 5 części dyspozytywnej wyroku, poprzez wymierzenie oskarżonej odpowiednio kary 5 miesięcy ograniczenia wolności, kary 10 miesięcy ograniczenia wolności oraz kary łącznej 1 roku i 3 miesięcy ograniczenia wolności, bez wskazania postaci, w której ma być wykonywana kara ograniczenia wolności, podczas gdy z brzmienia powołanych przepisów w sposób niebudzący wątpliwości wynika, że przewidują one dwie postacie wykonywania kary ograniczenia wolności, które polegają albo na obowiązku wykonywania nieodpłatnej, kontrolowanej pracy na cele społeczne w wymiarze od 20 do 40 godzin w stosunku miesięcznym na podstawie art. 34 § 1a pkt 1 k.k. w zw. z art. 35 § 1 k.k. lub na potrąceniu od 10 do 25% wynagrodzenia za pracę w stosunku miesięcznym na cel społeczny wskazany przez Sąd na podstawie art. 34 § 1a pkt 4 k.k. w zw. z art. 35 § 2 k.k., a ponadto Sąd wymierzając karę łączną ograniczenia wolności jest zobowiązany określić na nowo obowiązki lub wymiar potrącenia, wskazane odpowiednio w art. 34 § 1a pkt 1 k.k. w zw. z art. 35 § 1 k.k. i art. 34 § 1a pkt 4 k.k. w zw. z art. 35 § 2 k.k.;

- rażącym naruszeniem przepisu prawa materialnego, tj. art. 23 § 2 k.k.s., polegającym na wymierzeniu oskarżonej w pkt. 5 części dyspozytywnej wyroku kary łącznej grzywny w wymiarze 250 stawek dziennych z ustaleniem wysokości jednej stawki dziennej na kwotę 100 zł, to jest powyżej wskazanej w art. 23 § 2 k.k.s. górnej granicy możliwej do wymierzenia na mocy wyroku nakazowego kary łącznej grzywny, wynoszącej 200 stawek dziennych;

II. rażące i mające istotny wpływ na treść orzeczenia naruszenie przepisu prawa materialnego art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s., poprzez jego niezastosowanie, który to przepis przewiduje obligatoryjne nadzwyczajne obostrzenie kary wobec sprawcy, popełniającego dwa albo więcej przestępstw skarbowych, zanim zapadł pierwszy wyrok, chociażby nieprawomocny, co do któregośkolwiek z nich i każdy z tych czynów wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego określonego w tym samym przepisie, a odstępy czasu pomiędzy nimi nie są długie w sytuacji, kiedy Sąd *meriti* przypisał oskarżonej w pkt. 1 i 3 części dyspozytywnej wyroku, odpowiednio przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.,

popelnione w okresie od 26 kwietnia 2017 r. do 25 października 2017 r. oraz przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s., popelnione w dniu 19 kwietnia 2018 r., to jest dwa przestępstwa skarbowe o znamionach określonych w tym samym przepisie części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego, które nadto nie zostały popelnione w długich odstępach czasu, z jednoczesnym ustaleniem, iż z popelniania każdego z nich oskarżona uczyniła sobie stałe źródło dochodu, co skutkowało zaistnieniem przesłanki nadzwyczajnego obostrzenia kary wskazanej w art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s., co w przypadku prawidłowego procedowania nakazywało przyjęcie przez Sąd Rejonowy, iż oba przypisane P. G. czyny zostały popelnione we wskazanych powyżej warunkach ciągu przestępstw opisanego w treści art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. i w konsekwencji wymierzenie oskarżonej zgodnie z dyspozycją art. 37 § 4 k.k.s. jednej kary, w miejsce orzeczonych dwóch kar jednostkowych i kary łącznej, uwzględniającej obie zbiegające się w niniejszej sprawie podstawy jej nadzwyczajnego obostrzenia wskazane w art. 37 § 1 pkt 2 i 3 k.k.s.

III. rażące i mające istotny wpływ na treść orzeczenia naruszenie przepisów prawa, tj. art. 627 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r. o opłatach w sprawach karnych (t.j. Dz.U. 1983.49.223) oraz art. 2 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 2 ust. 2 w zw. z art. 6 w zw. z art. 21 pkt 1 i art. 3 ust. 1 w zw. z art. 6 w zw. z art. 21 pkt 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r. o opłatach w sprawach karnych (t.j. Dz.U.1983.49.223), poprzez wymierzenie P. G. opłaty w wysokości 5180 zł, w sytuacji skazania na karę łączną ograniczenia wolności w wymiarze 1 roku i 3 miesięcy oraz karę łączną grzywny w wymiarze 250 stawek dziennych grzywny, po 100 zł każda stawka, podczas gdy opłata obliczona na podstawie przepisów wymienionej ustawy od orzeczonych wobec oskarżonej kary łącznej ograniczenia wolności oraz kary łącznej grzywny wynosi odpowiednio 300 zł i 2500 zł, zaś w przypadku wymierzenia kary łącznej grzywny zgodnie z treścią art. 23 § 2 k.k.s. w wymiarze do 200 stawek dziennych maksymalnie 2000 zł, co winno skutkować wymierzeniem przez Sąd *meriti* P. G. opłaty niższej od orzeczonej w kwocie 5180 zł.

Skarżący wskazując na te zarzuty wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku Sądu Rejonowego w Dąbrowie Górniczej i przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Kasacja jest oczywiście zasadna, wobec czego podlegała uwzględnieniu na posiedzeniu bez udziału stron (art. 535 § 5 k.p.k.).

Trafnie wywiódł skarżący, że zaskarżony wyrok obarczony został szeregiem wyliczonych w kasacji wad prawnych o charakterze rażącym i rzucającym na jego treść.

Podzielając zarzut z pkt. I kasacji stwierdzić należy, że wyrok będący przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie nie spełnia wszystkich elementów wyroku nakazowego, taksatywnie wymienionych w art. 504 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Z treści tego przepisu wynika m. in., że w wyroku nakazowym winno być zawarte rozstrzygnięcie co do wymiaru kary (art. 504 § 1 pkt 5 k.p.k.), które należy rozumieć jako wskazanie rodzaju oraz wysokości kary, na którą zostaje skazany oskarżony, a także formy (postaci), jeżeli przepis prawa materialnego przewiduje różne formy wykonania tej samej kary. Przykładem kary, którą określa się zarówno co do rodzaju, wysokości, jak i formy, jest kara ograniczenia wolności, gdyż stosownie do treści art. 35 § 1 i 2 k.k., może ona być wykonywana w dwóch postaciach. Pierwsza z nich polega na wykonywaniu nieodpłatnej, kontrolowanej pracy na cele społeczne i orzeka się ją w wymiarze od 20 do 40 godzin w stosunku miesięcznym, zaś druga – na potrąceniu z wynagrodzenia za pracę od 10 do 25% w stosunku miesięcznym na cel społeczny wskazany przez sąd (art. 34 § 1a pkt 4 k.p.k.).

Sąd *meriti* wymierzając karę ograniczenia wolności w wyroku skazującym, zobligowany jest więc określić wymiar takiej kary, uwzględniając czas jej trwania, a jednocześnie ilość godzin koniecznych do przepracowania przez skazanego w stosunku miesięcznym, ewentualnie wskazać na wysokość potrąceń wynagrodzenia w stosunku miesięcznym. Dopiero treść rozstrzygnięcia o karze ograniczenia wolności realizująca wskazane warunki spełni wymóg wystarczającej precyzji, kompletności, a zarazem umożliwi jej wykonanie.

Jak słusznie podniósł autor kasacji, brak w wyroku skazującym Sądu Rejonowego określenia formy orzeczonej kary ograniczenia wolności, zarówno w zakresie kar jednostkowych, jak i kary łącznej, wskazuje na brak wystarczającego

rozstrzygnięcia co do kary, co z kolei stanowi o rażącym naruszeniu art. 504 § 1 pkt 5 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

Podzielić także należy twierdzenie skarżącego, że zawarte w pkt. 5 części rozstrzygającej zaskarżonego wyroku orzeczenie o karze łącznej grzywny zostało wydane przez Sąd Rejonowy z rażącą obrazą art. 23 § 2 k.k.s. Zgodnie bowiem z tym przepisem, wyrokiem nakazowym można wymierzyć karę grzywny w granicach nieprzekraczających 200 stawek dziennych, chyba że kodeks przewiduje karę łagodniejszą. Zauważyć przy tym należy, że górny limit kary grzywny możliwej do wymierzenia w wyroku nakazowym, dotyczy nie tylko kar jednostkowych orzekanych w takim wyroku, lecz *lege non distinguente* odnosi się także do kary łącznej grzywny (zob. np. wyroki Sądu Najwyższego: z 21 listopada 2017 r., III KK 445/17 oraz z 27 stycznia 2022 r., I KK 182/21).

Sąd Rejonowy wymierzając oskarżonej karę łączną grzywny w wymiarze 250 stawek dziennych naruszył zatem niewątpliwie dyspozycję art. 23 § 2 k.k.s.

Zasadny okazał się nadto zarzut z pkt. II kasacji, w którym skarżący podniósł naruszenie przez Sąd Rejonowy art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s.. W przepisie tym wymienione zostały enumeratywne przesłanki, od spełnienia których zależne jest zastosowanie nadzwyczajnego obostrzenia kary w sytuacji popełnienia przez sprawcę ciągu przestępstw skarbowych. Warunkiem zastosowania wskazanej regulacji jest tożsamość kwalifikacji każdego z czynów składających się na ciąg, nie długie odstępy czasowe zachodzące pomiędzy nimi, a także brak wyroku choćby nieprawomocnego, co do któregośkolwiek z tych czynów. Jeśli chodzi o pierwszy z wymienionych warunków należy wskazać, że podstawę kwalifikacji prawnej każdego z zachowań składających się na ciąg przestępstw skarbowych, musi stanowić ten sam zestaw ustawowych znamion wynikający z określonego typu czynu zabronionego. Nie jest tym samym wykluczone przyjęcie ciągu przestępstw skarbowych w sytuacji, gdy jedno przestępstwo popełnione zostało jednym zachowaniem, inne zaś w warunkach czynu ciągłego z art. 6 § 2 k.k.s. Uzupełnienie zestawu znamion danego przestępstwa o element ciągłości z art. 6 § 2 k.k.s., wprawdzie różnicuje te czyny, jednakże nie w stopniu uniemożliwiającym zastosowanie art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. Znamiona typu czynu zabronionego zrealizowanego przez sprawcę, określone w przepisie części szczególnej Kodeksu

karnego skarbowego, są bowiem w obu wypadkach te same. Oznacza to, że zarówno w sytuacji, kiedy zachowanie sprawcy cechuje ciągłość, jak i wówczas, gdy jest ono jednorazowe, warunki pociągnięcia do odpowiedzialności za określone przestępstwo skarbowe nie ulegają zmianie.

Jak wynika z zaskarżonego wyroku nakazowego, Sąd *meriti* przypisał P. G., przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., popełnione w okresie od 26 kwietnia 2017 r. do 25 października 2017 r. oraz przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s., popełnione w dniu 19 kwietnia 2018 r. (pkt. 1 i 3 wyroku). Sąd Rejonowy ustalił nadto, że z popełniania każdego z tych czynów, oskarżona uczyniła sobie stałe źródło dochodu, co skutkowało koniecznością nadzwyczajnego obostrzenia wymierzonej jej kary zgodnie z dyspozycją art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. Z analizy przypisanych oskarżonej czynów wynika jednak, że były to w rzeczywistości dwa jednorodne przestępstwa skarbowe, których oskarżona dopuściła się zanim zapadł pierwszy wyrok, chociażby nieprawomocny, co do któregośkolwiek z nich, a nadto nie zostały popełnione w długich odstępach czasu. Pomiędzy datą wyznaczającą koniec pierwszego z przypisanych jej przestępstw skarbowych popełnionego w warunkach czynu ciągłego (art. 6 § 2 k.k.s.), a datą popełnienia drugiego z przestępstw skarbowych, upłynął okres niespełna 6 miesięcy. Powyższe wskazuje zatem, że przypisane oskarżonej zachowania, zostały popełnione w warunkach ciągu przestępstw skarbowych opisanego w treści art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. Okoliczność ta powinna skutkować wymierzeniem oskarżonej – zgodnie z art. 37 § 4 k.k.s. – jednej kary, uwzględniającej zbiegające się w niniejszej sprawie dwie podstawy nadzwyczajnego obostrzenia, wskazane w art. 37 § 1 pkt 2 oraz 3 k.k.s. Wymierzenie dwóch kar jednostkowych, nadzwyczajnie obostrzonych wyłącznie na podstawie art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. w zw. z art. 38 § 1 pkt 2 k.k.s., a także kary łącznej, nie było zatem rozstrzygnięciem właściwym, co niewątpliwie mogło w istotny sposób wpływać na treść wydanego przez Sąd Rejonowy wyroku.

Słusznie także skarżący podniósł, że skoro przepis art. 21 pkt 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r. o opłatach w sprawach karnych (Dz. U. z 1983 r., nr 49, poz. 223) stanowi, że przepisy tej ustawy stosuje się również w postępowaniu o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, to w realiach sprawy powinno

to skutkować ustaleniem wysokości opłaty obciążającej skazaną przy uwzględnieniu jej art. 2 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 2 ust. 2 w zw. z art. 6. Wynika z tych regulacji, że w przypadku wymierzenia kary łącznej ograniczenia wolności w wymiarze do 2 lat, wysokość opłaty powinna wynieść 300 zł, zaś jeśli chodzi o łączną karę grzywny, wysokość opłaty stanowi 10% orzeczonej grzywny, nie mniej jednak niż 30 zł (art. 3 ust. 1 w zw. z art. 6). Obciążenie P. G. przez Sąd Rejonowy opłatą w kwocie 5 180 zł nie znajdowało więc żadnych podstaw prawnych, skoro przy prawidłowo ukształtowanej karze łącznej grzywny, spełniającej wymogi art. 23 § 2 k.k.s., jej wysokość nie powinna być wyższa niż 2 000 zł.

Prawidłowo podniesione przez skarżącego uchybienia uzasadniają zarazem wniosek zawarty w kasacji, tj. uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, w toku którego Sąd Rejonowy w Dąbrowie Górniczej uwzględni powyższe uwagi, a następnie – w oparciu o prawidłowo zastosowane normy prawa materialnego i procesowego – wyda rozstrzygnięcie wolne od wad. Mając na uwadze powyższe Sąd Najwyższy orzekł jak w wyroku.