



Sygn. akt V KK 584/21

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 25 lutego 2022 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Andrzej Siuchniński (przewodniczący)

SSN Marek Pietruszyński (sprawozdawca)

SSN Paweł Wiliński

Protokolant Emilia Bieńczak

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Jerzego Engelkinga,
w sprawie R. A.

skazanego z art. 62 § 2 kks w zb. z art. 61 § 1 kks w zb. z art. 56 § 1 kks i innych
po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 25 lutego 2022 r.,

kasacji wniesionej przez Prokuratora Generalnego

od wyroku Sądu Okręgowego w G.

z dnia 2 czerwca 2021 r., sygn. akt IV Ka (...)

zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w S.

z dnia 16 listopada 2020 r., sygn. akt II K (...),

**uchyla wyrok Sądu Okręgowego w G. w zaskarżonej części i
sprawę w tym zakresie przekazuje temu Sądowi do ponownego
rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.**

UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy w S. wyrokiem z dnia 16 listopada 2020 r., sygn. II K (...) uznał m.in. R. A. za winnego popełnienia czynów: 1) z art. 62 § 2 k.k.s. w zb. z art. 61 § 1 k.k.s. w zb. z art. 56 § 1 k.k.s. w zb. z art. 76 § 2 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. 8 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s., 2) z art. 273 k.k. w zb. z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 12 § 1 k.k. w zw. z art. 65 § 1 k.k. i art. 33 § 2 k.k.

Za czyn z pkt 1 Sąd wymierzył oskarżonemu karę 2 lat pozbawienia wolności i karę grzywny w rozmiarze 150 stawek dziennych po 600 zł każda, a za czyn z pkt 2 karę roku pozbawienia wolności i karę grzywny w rozmiarze 100 stawek dziennych po 600 zł każda. Następnie Sąd, uznając, że zachowania przypisane oskarżonemu stanowią jeden czyn w rozumieniu art. 8 § 1 k.k.s. ustalił, iż wykonaniu podlega kara wymierzona w pkt 1 wyroku i wykonanie tej kary warunkowo zawiesił na okres próby 5 lat, oddając oskarżonego w okresie próby pod dozór kuratora sądowego, orzekając także zakaz prowadzenia działalności gospodarczej na 3 lata. Tym samym wyrokiem za popełnienie tożsamyh czynów przypisanych R. A. został skazany również A. S.. Temu oskarżonemu wymierzono kary zasadnicze identyczne z tymi wymierzonymi R. A., zawieszając wykonanie, podlegającej wykonaniu kary pozbawienia wolności, również na okres próby 5 lat z oddaniem oskarżonego w okresie próby pod dozór kuratora sądowego. Wskazać nadto należało, że czyny przypisane obu oskarżonym zostały popełnione przez nich wspólnie i w porozumieniu, przy czym oskarżony A. S. działał w warunkach określonych w art. 21 § 2 k.k..

Wyrok ten był skarżony był apelacją prokuratora w części dotyczącej orzeczenia o karze na niekorzyść oskarżonych R. A. i A. S.. W apelacji prokuratora zarzucił orzeczenie wobec oskarżonych rażąco łagodnych kar pozbawienia wolności i wniósł o orzeczenie surowszych kar pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia ich wykonania. Nadto zarzucił obrazę prawa materialnego tj. art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 44 § 2 k.k.s., przez zaniechanie orzeczenia wobec R. A. obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności

publicznoprawnej i wniósł o orzeczenie tego obowiązku od tego oskarżonego. Środek odwoławczy wniósł również obrońca obu oskarżonych.

Sąd Okręgowy w G. wyrokiem z dnia 2 czerwca 2021 r., sygn. IV Ka (...) zmienił zaskarżony wyrok przez zobowiązanie obu oskarżonych solidarnie na podstawie art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 k.k.s. do naprawienia szkody w kwocie 1. 275, 788 zł w terminie 3 lat od uprawomocnienia się wyroku, wynikającej z prawomocnych i wymagalnych decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. co do firmy Usługi Handlowe L. za lata 2011 – 2012, z tym ustaleniem, iż wpłaty roczne nie powinny być mniejsze niż 400 000 zł, utrzymując w pozostałej części zaskarżony wyrok w mocy.

Kasację od tego wyroku na niekorzyść skazanego R. A. złożył Prokurator Generalny.

W kasacji zarzucił rażące i mające istotny wpływ na treść orzeczenia naruszenie art. 433 § 2 k.p.k. w zw. z art. 457 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. polegające na zaniechaniu dokonania rzetelnej kontroli odwoławczej, w części zainicjowanej apelacją prokuratora, w zakresie zarzutu obrazy prawa materialnego, co skutkowało wydaniem wadliwego orzeczenia reformatoryjnego, w następstwie rażąco naruszającego art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. przyjęcia, że na podstawie tej regulacji możliwe jest nałożenie na współsprawcę przestępstwa skarbowego, niebędącego dłużnikiem publicznoprawnym, któremu wymierzono karę pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania, obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej solidarnie z drugim współsprawcą, będącym podatnikiem zobowiązanym do zapłaty podatku, podczas gdy należyte ocena podniesionego zarzutu podniesionego w apelacji prokuratora, w świetle niekwestionowanych ustaleń faktycznych, wskazujących, że adresatem wydanych przez organy podatkowe decyzji, określających wysokość zobowiązania w podatku VAT jest wyłącznie R. A. oraz prawidłowego rezultatu wykładni operatywnej przepisów art. 41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s., odczytywanych w powiązaniu z regulacją art. 4, art. 5, art. 7 § 1 w zw. z art. 59 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U . 2021.1540), powinna prowadzić sąd odwoławczy do konstatacji, iż nie jest możliwe nałożenie na sprawcę przestępstwa skarbowego, niebędącego dłużnikiem

publicznoprawnym, obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej solidarnie z drugim współsprawcą, będącym podatnikiem zobowiązanym do zapłaty podatku, albowiem wpłacenie kwoty podatku przez osobę trzecią, niezobowiązaną do zapłaty daniny publicznej, nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego podatnika, gdyż będzie to czynność wykonana przez osobę nieuprawnioną, przy czym wyrok w części motywacyjnej nie czynił zadość wymogom stawianym przez przepis art. 457 § 3 k.p.k., gdyż nie uzasadniono w niej należycie wyrażonego poglądu.

W konkluzji skarżący wniósł o uchylenie wyroku Sądu Okręgowego w G. w zaskarżonej części i przekazanie sprawy w tym zakresie wskazanemu Sądowi do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja okazała się oczywiście zasadna.

Rozważania w przedmiocie kasacji należało rozpocząć od wskazania, że w modelu kontroli instancyjnej przyjętym w polskim prawie procesowym, na sądzie odwoławczym, stosownie do dyspozycji art. 433 § 2 k.p.k., ciąży obowiązek rozważenia wszystkich wniosków i zarzutów podniesionych w środku odwoławczym. Wskazany obowiązek to nie tylko rozważenie zarzutów apelacji w aspekcie formalnym, ale też dokonanie ich zasadnej analizy w aspekcie merytorycznym. Gwarancją realizacji tego obowiązku jest przepis art. 457 § 3 k.p.k. określający, że sąd odwoławczy powinien w uzasadnieniu swojego wyroku podać, czym kierował się, wydając orzeczenie oraz dlaczego zarzuty i wnioski apelacji uznał za zasadne albo niezasadne. Wprawdzie sama treść uzasadnienia, co do zasady, z uwagi na etap jego sporządzenia, nie może mieć istotnego wpływu na treść orzeczenia, tym niemniej rażące naruszenie obowiązków wskazanych w art. 457 § 3 k.p.k. może dowodzić, że sąd odwoławczy naruszył również przepis art. 433 § 2 k.p.k., ponieważ albo nie rozpoznał w ogóle zarzutów apelacji, albo ocenił je na tyle nierzetelnie, iż twierdzenie, że środek odwoławczy został rozpoznany jawi się jako oczywiście wątpliwe (por. wyrok SN z 25 kwietnia 2019 r., II KK 214/18).

Sąd odwoławczy, rozpoznając apelację prokuratora w zakresie naruszenia prawa materialnego, w tej sprawie, wskazanym wymogom nie podołał, czego wynikiem była zmiana wyroku Sądu pierwszej instancji z rażącym naruszeniem art.

41 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. Podnieść w tym kontekście należało, że Sąd odwoławczy zaakceptował podstawę faktyczną rozstrzygnięcia Sądu *a quo* także w części ustalającej, że do uszczuplenia w podatku VAT doszło wyłącznie w ramach działalności przedsiębiorstwa Usługi Handlowe L. . Pomimo tego ustalenia Sąd drugiej instancji nałożył również na A. S. obowiązek uiszczenia uszczuplonej - przypisanym czynem - należności publicznoprawnej solidarnie z drugim współsprawcą, przyjmując jako jego podstawę art. 41 § 2 k.k.s. Jednakże adresatem obowiązku uiszczenia daniny publicznoprawnej zgodnie z tym przepisem może być sprawca przestępstwa skarbowego prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą, w ramach której dopuścił się tego czynu. Wówczas adresat wskazanego obowiązku jest tożsamy z adresatem wydanych w ramach postępowania podatkowego decyzji. W tej sprawie, co już podniesiono, adresatem wydanych przez organy podatkowe decyzji określających wysokość zobowiązania w podatku VAT był wyłącznie R. A.. Odwołując się do orzecznictwa sądów administracyjnych wskazać należało, że wpłacenie kwoty podatku przez osobę trzecią nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdyż czynność ta została dokonana przez osobę nieuprawnioną, tym samym czynność tę należy uznać za prawnie nieskuteczną (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu administracyjnego w Gdańsku z 8 kwietnia 2014 r., I SA/Gd 160/14, uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 maja 2008 r., I FPS 8/07). W świetle podniesionej argumentacji, nałożenie przez Sąd odwoławczy na współsprawcę przestępstwa skarbowego, niebędącego dłużnikiem publicznoprawnym, którym wymierzono karę pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania, obowiązku uiszczenia uszczuplonej, przypisanym czynem, należności publicznoprawnej solidarnie z drugim współsprawcą, będącym podatnikiem zobowiązanym do zapłaty podatku, jest oczywiście niezasadne. Za powyższym stanowiskiem przemawia również łączne odczytanie uregulowań zawartych w przepisach art. 4, art. 5, art. 7 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. definiujących pojęcia obowiązku podatkowego, zobowiązania podatkowego i podatnika, w zw. z art. 59 § 1 pkt 1 tej ustawy wskazującym, iż zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty. W tej sytuacji zapłata przez A. S. kwoty odpowiadającej zobowiązaniu podatkowemu nie będzie skutkowałą jego

wygaśnięciem, a tym samym nie przyczyni się do osiągnięcia celu postępowania wskazanego w art. 114 § 1 k.k.s. – wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa. Tym samym pomimo rozstrzygnięcia Sądu odwoławczego, nadal zdolnym do wygaszenia zobowiązania podatkowego, którego źródłem są niezmienione decyzje podatkowe, zaakceptowane przez oba sądy, jest R. A. Należało również podnieść, że art. 9§3 k.k.s. umożliwia co prawda przypisanie sprawstwa w karnoprawnym rozumieniu tego pojęcia konkretnej osobie fizycznej, ale nie zmienia to podmiotu zobowiązania publicznoprawnego. Czym innym jest bowiem prawno-karna ocena czynu, a czym innym ocena prawno-podatkowa. Dla tej ostatniej istotne jest ustalenie, czy doszło do naruszenia obowiązku publicznoprawnego, jaka jest wysokość zobowiązania i kto ma zobowiązanie uiścić. Odpowiedzialnym będzie zatem ten, na kim w świetle ustawy ciąży obowiązek publicznoprawny (red. T. Grzegorzczak, R. Olszewski, *Verba volant scripta manent*. Proces karny, prawo karne skarbowe i prawo wykroczeń po zmianach z lat 2015 – 2016. Księga pamiątkowa poświęcona Profesor Monice Zbrojewskiej, Warszawa 2017).

W tej sytuacji za kasacją należało przyjąć, że wyrokiem Sądu drugiej instancji nałożony został na A. S. nowy obowiązek świadczenia publicznoprawnego, nieznajdujący podstawy w obowiązujących przepisach prawa podatkowego. Ponadto wskazać należało, że przepisy kodeksu karnego skarbowego przewidują solidarną odpowiedzialność w odniesieniu do podmiotów pociągniętych do odpowiedzialności na podstawie przepisów art. 24 § 1 lub 2 k.k.s. w zw. z art. 24 § 4 k.k.s., co w tej sprawie nie miało miejsca.

Przedstawiona argumentacja daje podstawę do wyrażenia poglądu, że wyrok Sądu Okręgowego w G. z dnia 2 czerwca 2021 r. zapadł w wyniku nierzetelnej kontroli odwoławczej, skutkującej wydaniem wadliwego wyroku reformatoryjnego w zakresie obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej. Wykazane rażące uchybienie miało istotny wpływ na treść wyroku Sądu odwoławczego, gdyż kreowało z naruszenie prawa powstanie obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej przez osobę niemającą prawnej zdolności do jej zapłaty. Z tego powodu należało uchylić wyrok Sądu drugiej instancji w zaskarżonej części i w tym zakresie przekazać sprawę

temu Sądowi do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym. W trakcie ponownego rozpoznania apelacji prokuratora - we wskazanym zakresie - Sąd uwzględni zapatrywania prawne wskazane przez Sąd kasacyjny.

Z tych względów orzeczono jak na wstępie.