

Sygn. akt V KK 75/19

POSTANOWIENIE

Dnia 18 kwietnia 2019 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Kazimierz Klugiewicz

na posiedzeniu w trybie art. 535 § 3 k.p.k.,
po rozpoznaniu w Izbie Karnej w dniu 18 kwietnia 2019 r.,
w sprawie **D. Z.**,
skazanego z art. 56 § 2 k.k.s. i in.,
kasacji, wniesionej przez obrońcę skazanego,
od wyroku Sądu Okręgowego w P.,
z dnia 13 lipca 2018 r., sygn. akt XVII Ka [...],
zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w P. z dnia 9 października 2017 r.,
sygn. akt III K [...],

p o s t a n o w i ł:

- 1. oddalić kasację, jako oczywiście bezzasadną;**
- 2. kosztami sądowymi postępowania kasacyjnego obciążyć skazanego.**

UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy w P. wyrokiem z dnia 9 października 2017 r., sygn. akt III K [...], uznał D. Z. za winnego popełnienia:

1. ciągu przestępstw skarbowych, popełnionych w warunkach art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s., polegających na tym, że:

a) w P., w złożonym w Urzędzie Skarbowym w P. w dniu 30 kwietnia 2009 roku zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2008 (PIT-36) podał w nim nieprawdę poprzez zaniżenie przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej o kwotę 293 807,42 złotych oraz zaniżenie kosztów uzyskania przychodu o kwotę 147 659,87 złotych, w wyniku

czego doszło do uszczuplenia należności publicznej w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 rok w kwocie 44 426 zł, tj. przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s.;

b) w P., w złożonym w Urzędzie Skarbowym w P. w dniu 30 kwietnia 2010 roku zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2009 (PIT—36) podał w nim nieprawdę poprzez zaniżenie przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej o kwotę 224 948,93 zł oraz zaniżenie kosztów uzyskania przychodu o kwotę 102 175,36 złotych, w wyniku czego doszło do uszczuplenia należności publicznej w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 rok w kwocie 26 758 zł, tj. przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s.;

c) w P., w złożonym w Urzędzie Skarbowym w P. w dniu 29 kwietnia 2011 roku zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2010 (PIT—36) podał w nim nieprawdę poprzez zaniżenie przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej o kwotę 248 820.05 złotych oraz zaniżenie kosztów uzyskania przychodu o kwotę 40 158,01 złotych, w wyniku czego doszło do uszczuplenia należności publicznej w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2010 rok w kwocie 54 150 zł, tj. przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s.;

d) w P., w okresie od 22 czerwca 2010 roku do 9 lutego 2011 roku działając w czynie ciągłym, podał nieprawdę w deklaracjach i korektach deklaracji dla podatku od towarów i usług (VAT—7) za okres maj - grudzień 2010 roku dotyczących D. Z. zam. w P. os. L. [...] przez zawyżenie kwoty podatku naliczonego nad należnym w miesiącach 5,7 - 12/2010 oraz zaniżenie kwoty podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego w miesiącu 6/2010, co spowodowało uszczuplenie podatkowe w podatku od towarów i usług za okres 05 - 12 /2010 w łącznej wysokości 27 219 zł, tj. przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s. w związku z art. 6 § 2 k.k.s.,

za który – na podstawie art. 38 § 1 pkt 2 k.k.s. w związku z art. 56 § 2 k.k.s. i art. 34 k.k. i art. 35 k.k. w związku z art. 26 § 4 k.k.s. – wymierzył mu karę 10 miesięcy ograniczenia wolności, polegającą na wykonywaniu nieodpłatnej, kontrolowanej pracy na cele społeczne w wymiarze 30 godzin w stosunku miesięcznym;

2. przestępstwa z art. 54 § 2 k.k.s. w związku z art. 6 § 2 k.k.s., polegającego na tym, że w P., w okresie od 26 lutego 2009 roku do 26 maja 2010 roku, działając w czynie ciągłym nie ujawnił w celu uchylecia się od opodatkowania, przedmiotu i podstawy opodatkowania, gdyż mimo obowiązku wynikającemu z art. 99 ustęp 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (t. jedn. - Dz.U. z 2011 roku, nr 177, poz. 1054 ze zm.) nie złożył Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w P. deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT - 7 za okresy miesięczne: styczeń, marzec, kwiecień, maj, lipiec, sierpień, wrzesień, październik, listopad 2009 roku oraz styczeń, luty, marzec, kwiecień 2010 roku, czym spowodował uszczuplenie w podatku od towarów i usług za okresy miesięczne: styczeń, marzec, kwiecień, maj, lipiec, sierpień, wrzesień, październik, listopad 2009 roku oraz styczeń, luty, marzec, kwiecień 2010 roku w łącznej kwocie 25 458 zł, za które na podstawie art. 54 § 2 k.k.s. wymierzył mu karę grzywny w wysokości 100 stawek dziennych po 70 złotych;

3. przestępstwa z art. 60 § 1 k.k.s., polegającego na tym, że w P., w okresie od 1 stycznia 2009 roku do 31 grudnia 2009 roku, nie prowadził księgi, to jest podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz ewidencji dla potrzeb podatku od towarów i usług za rok 2009, dotyczącej D. Z.o zam. w P. os. L. [...], za które wymierzył mu karę grzywny w wysokości 80 stawek dziennych po 70 złotych;

4. przestępstwa skarbowego z art. 61 § 1 k.k.s., polegającego na tym, że w P., w okresie od 1 stycznia 2010 roku do 31 grudnia 2010 roku nierzetelnie prowadził księgę, to jest podatkową księgę przychodów i rozchodów oraz ewidencję dla potrzeb podatku od towarów i usług za rok 2010, dotyczącą D. Z. zam. w P. os. L. [...], za które wymierzył mu karę grzywny w wysokości 60 stawek dziennych po 70 złotych.

Sąd Rejonowy, na podstawie art. 39 § 1 k.k.s. wymierzone wobec D. Z. kary grzywny połączył i wymierzył mu karę łączną grzywny w wysokości 200 stawek dziennych po 70 złotych. Orzekł również o kosztach postępowania.

Od tego wyroku apelację wniósł obrońca D. Z., który podniósł zarzuty:

1. wystąpienia w sprawie tzw. bezwzględnych przyczyn odwoławczych, określonych w art. 439 § 1 pkt 8 i 9 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.;

2. naruszenia przepisów postępowania – art. 6 k.p.k., art. 7 k.p.k., art. 424 § 1 pkt 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. oraz art. 6 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka;
3. błędu w ustaleniach faktycznych;
4. obrazy prawa materialnego – art. 7 § 1 i 2 k.k.s., art. 13 § 1 k.k.s. oraz art. 13 § 1 k.k.s. i art. 53 § 7 k.k.s. w zw. z art. 2 § 2 k.k.s.

Na podstawie tych zarzutów wniosk o uchylenie zaskarżonego wyroku i umorzenie postępowania w części dotkniętej bezwzględными przyczynami odwoławczymi, stanowiącymi jednocześnie negatywne przesłanki procesowe oraz zmianę kwalifikacji prawnej czynów przypisanych D. Z. i uwzględnienie tych modyfikacji przy wymiarze kary.

Sąd Okręgowy w P. wyrokiem z dnia 13 lipca 2018 r., sygn. akt XVII Ka [...], uchylił wyrok Sądu pierwszej instancji w części dotyczącej przestępstwa skarbowego, opisanego wcześniej w pkt. 2 i w tym zakresie postępowanie karne umorzył na podstawie art. 439 § 1 pkt 8 k.p.k. W odniesieniu do skazań za pozostałe przestępstwa skarbowe zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że:

- uznał D. Z. za winnego tego, że w P., w złożonym w Urzędzie Skarbowym w P. w dniu 30 kwietnia 2009 roku zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej starty) w roku podatkowym 2008 (PIT - 36) podał w nim nieprawdę poprzez zaniżenie przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej o kwotę 293 807,42 złotych, w wyniku czego doszło do uszczuplenia należności publicznej w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 rok w kwocie 44 426,00 złotych, tj. przestępstwa z art. 56 § 2 k.k.s., za które wymierzył mu karę grzywny w wysokości 180 stawek dziennych po 70 złotych każda,
- w odniesieniu do czynów opisanych w pkt 1b) i 3 ustalił, że oskarżony w P., w złożonym w Urzędzie Skarbowym w P. w dniu 30 kwietnia 2010 roku zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej starty) w roku podatkowym 2009 (PIT-36) podał w nim nieprawdę poprzez zaniżenie przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej o kwotę 224 948,93 złotych w wyniku czego doszło do uszczuplenia należności publicznej w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 rok w kwocie 26 758,00 złotych, a celem powyższego nie prowadził w tym roku podatkowym, podatkowej księgi przychodów i rozchodów, tj. uznał go

za winnego przestępstwa z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 60 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s., za które na podstawie z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s., wymierzył mu karę grzywny w wysokości 180 stawek dziennych po 70 złotych każda,

- w ramach czynów opisanych w pkt. lc) i IV ustalił, że oskarżony w P., w złożonym w Urzędzie Skarbowym w P. w dniu 29 kwietnia 2011 roku zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2010 (PIT - 36) podał w nim nieprawdę poprzez zaniżenie przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej o kwotę 248 820,05 złotych, w wyniku czego doszło do uszczuplenia należności publicznej w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2010 rok w kwocie 54 150,00 złotych, a celem powyższego w tym roku podatkowym prowadził nierzetelnie podatkową księgę przychodów i rozchodów, tj. uznał go za winnego przestępstwa z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s., za które na podstawie z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. wymierzył mu karę grzywny w wysokości 200 stawek dziennych po 70 złotych każda;

- w ramach czynów zarzucanych oskarżonemu w pkt. ld) i IV aktu oskarżenia ustala, że oskarżony w P., w okresie od 22 czerwca 2010 roku do 9 lutego 2011 roku działając w czynie ciągłym podał nieprawdę w deklaracjach i korektach deklaracji dla podatku od towarów i usług (VAT-7) za okres maj - grudzień 2010 roku dotyczących D. Z. zam. w P. os. L. [...], poprzez zawyżenie kwoty podatku naliczonego nad należnym w miesiącach 5,7 - 12/2010 oraz zaniżenie kwoty podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego w miesiącu 6/2010, co spowodowało uszczuplenie podatkowe w podatku od towarów i usług za okres 05 - 12 /2010 w łącznej wysokości 27 219 złotych, a celem powyższego prowadził w tym okresie nierzetelnie ewidencje dla potrzeb podatku od towarów i usług, tj. uznał go za winnego przestępstwa z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i w zw. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s., za które na podstawie z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. wymierzył mu karę grzywny w wysokości 200 stawek dziennych po 70 złotych każda;

– na podstawie art. 39 § 1 k.k.s. wymierzone wobec skazanego kary grzywny połączył i wymierzył mu karę łączną grzywny w wysokości 400 stawek dziennych po 70 złotych, w pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymując w mocy,

Wyrok Sądu drugiej instancji został zaskarżony kasacją przez obrońcę skazanego, który podniósł następujące zarzuty:

1. bezzasadne uznanie skazanego winnym popełnienia czynów przypisanych w punkcie 2. tiret drugie i trzecie sentencji zaskarżonego wyroku, w sytuacji gdy w stosunku do tych dwóch czynów zaistniała bezwzględna przyczyna odwoławcza określona w art. 439 § 1 pkt 8 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., albowiem te przypisane skazanemu czyny objęte zostały wydanym wcześniej prawomocnym wyrokiem nakazowym Sądu Rejonowego w P. z dnia 25 listopada 2014 r., III K [...], skutkującym wobec tych czynów stanem rzeczy osądzonej, czego jednak nie dostrzegły sądy obu instancji, tym samym rażąco naruszając art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.;

2. naruszenie art. 440 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. oraz w zw. z art. 13 § 1 k.k.s. i art. 53 § 7 k.k.s. w zw. z art. 2 § 2 k.k.s., polegające na zaakceptowaniu przez Sąd odwoławczy przypisanie skazanemu czynu z art. 56 § 2 k.k.s., mającego skutkować uszczupleniem należności publicznoprawnej w podatku PIT za 2008 rok w kwocie istotnie zawyżonej, albowiem przedmiotowy czyn sprawcy winien być być opisany, kwalifikowany i oceniany przez pryzmat zasady względności, skutkującej uznaniem, iż ten czyn skazanego skutkował uszczupleniem należności publicznoprawnej w podatku PIT za 2008 rok w kwocie istotnie niższej, niż przyjęta w czynie przypisanym.

Na podstawie tak sformułowanych zarzutów skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w części, tj. w jego punkcie 2. tiret drugie i trzecie (tj. w zakresie przestępstw karno-skarbowych, dotyczących podatku PIT za 2008 i 2009 rok) i umorzenie w tym zakresie postępowania, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w części (tiret drugie), i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd odwoławczy.

Prokurator w odpowiedzi na kasację wniósł o jej oddalenie jako oczywiście bezzasadnej.

Sąd Najwyższy rozważył, co następuje.

Kasacja jest oczywiście bezzasadna.

Zgodnie z art. 523 § 2 k.p.k., kasację na korzyść można wnieść jedynie w razie skazania oskarżonego za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe na karę pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia jej wykonania. Przewidziany w art. 523 § 4 pkt 1 k.p.k. wyjątek od tej reguły, w zakresie możliwości wnoszenia kasacji przez skazanego, dotyczy wniesienia kasacji z powodu uchybień wymienionych w art. 439 k.p.k. Z tego względu, biorąc pod uwagę niewymierzenie skazanemu za żadne z przestępstw skarbowych kary pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia jej wykonania, kasacja może podlegać rozpoznaniu jedynie w tej części, która dotyczy wystąpienia w sprawie tzw. bezwzględnej przyczyny odwoławczej. W pozostałym zakresie, tj. co do drugiego zarzutu, kasacja jest niedopuszczalna, a zatem nie podlega rozpoznaniu.

Odnosząc się do kwestii naruszenia przez Sąd odwoławczy zasady powagi rzeczy osądzonej należy zauważyć, że Sąd odwoławczy wnikliwie przeanalizował kwestię zakresu zakazu *ne bis in idem*, wynikającej z wyroku nakazowego Sądu Rejonowego w P. z dnia 25 listopada 2014 r., sygn. akt III K [...] i odniósł się do argumentacji przedstawionej w apelacji obrońcy skazanego co do pojęcia tożsamości czynu, rzutującego na zakres negatywnej przesłanki procesowej, określonej w art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. Podzielając zapatrywanie prawne Sądu *ad quem* należy uznać, że zasadnie Sąd ten zwrócił uwagę, iż wspomniany wyrok nakazowy dotyczył przestępstwa skarbowego, polegającego na niezłożeniu deklaracji dla podatku VAT, zaś w rozpoznawanej sprawie, poza jednym czynem, co do którego umorzono postępowanie z uwagi na naruszenie zakazu *ne bis in idem*, pozostałe przypisane skazanemu przestępstwa skarbowe polegały na składaniu deklaracji podatkowych dotyczących podatku od osób fizycznych i podatku VAT zawierających nieprawdę, a zatem nie mogły one zostać objęte tym samym, identycznym zamiarem, jak tego wymaga konstrukcja czynu ciągłego, określona w art. 6 § 2 k.k.s. (zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Lex 2017, teza 34 do art. 6 k.k.s.*) Dodać jeszcze należy, że oczywiste w świetle ustalonego stanu faktycznego jest również niewystępowanie alternatywnej do występowania „tego samego zamiaru” przesłanki „wykorzystania takiej samej sposobności”, skoro pomiędzy przypisanymi skazanemu czynami

nie występuje żaden element wspólny, który mógłby być wykorzystywany do realizacji znamion czynu zabronionego (*zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 września 2018 r., V KK 419/18, LEX nr 2573942*). Za taki element nie można uznać samego faktu prowadzenia określonej działalności gospodarczej, albowiem jest to okoliczność zbyt ogólna, która nie stanowi sama z siebie sposobności, a zatem – odwołując się do dyrektyw języka powszechnego – sprzyjającej okoliczności, okazji do realizacji znamion czynu zabronionego. Dopiero bowiem w ramach prowadzonej aktywności gospodarczej możliwe jest powstanie sposobności, o której mowa w art. 6 § 2 k.k.s, np. związanej z powstaniem lub wywiązywaniem się ze zobowiązania podatkowego. Brak jest zatem podstaw do uznania, aby jakiegokolwiek przestępstwo skarbowe, za które prawomocnie skazano D. Z. w niniejszej sprawie, mogło stanowić element czynu ciągłego osądzanego wcześniej wyrokiem nakazowym Sądu Rejonowego w P. z dnia 25 listopada 2014 r., sygn. akt III K [...].

Z tych względów Sąd Najwyższy orzekł jak w postanowieniu, na podstawie art. 637a k.p.k. w zw. z art. 636 §1 k.p.k. i art. 113 § 1 k.k.s., obciążając skazanego D. Z. kosztami sądowymi postępowania kasacyjnego.