

**Sygnatura akt VI Ka 266/14**

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia **8 lipca 2014** r.

Sąd Okręgowy w Gliwicach, Wydział VI Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący SSO Grażyna Tokarczyk (spr.)

Sędziowie SSO Kazimierz Cieślikowski

SSR del. Marcin Schoenborn

Protokolant Natalia Skalik-Paś

przy udziale Jolanty Mandziej

Prokuratora Prokuratury Okręgowej

oraz pełnomocnika Urzędu Skarbowego w R. – starszego komisarza skarbowego Marzeny Gierat

po rozpoznaniu w dniu 8 lipca 2014 r.

sprawy **M. W., syna J. i Z.**

**ur. (...) w R.**

**oskarżonego z art. 54§2 kks zw. z art. 60§1 kks w zw. z art. 56§4 kks w zw. z art. 57§1 kks w zw. z art. 6§2 kks w zw. z art. 7§1 kks i art. 37§1 pkt 2 kks, art. 56§2 kks w zw. z art. 61§1 kks w zw. z art. 62§3 kks w zw. z art. 6§2 kks w zw. z art. 7§1 kks i art. 37§1 pkt 2 kks, art. 54§2 kks w zw. z art. 60§1 kks w zw. z art. 6§2 kks w zw. z art. 7§1 kks i art. 37§1 pkt 2 kks**

na skutek apelacji wniesionych przez prokuratora, Urząd Skarbowy w R. i obrońcę oskarżonego

od wyroku Sądu Rejonowego w Rudzie Śląskiej

z dnia 18 grudnia 2013 r. sygnatura akt VI K 37/13

na mocy art. 437 kpk, art. 438 kpk, art. 440 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks

uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi Rejonowemu w Rudzie Śląskiej do ponownego rozpoznania.

Sygn. akt VI Ka 266/14

## UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy w Rudzie Śląskiej wyrokiem z dnia 18 grudnia 2013 r. sygn. akt VI K 37/13 uznał oskarżonego M. W. za winnego tego, że

1. prowadząc działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży za pośrednictwem portali internetowych w okresie od listopada 2006 r. do marca 2007 r. w R. w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru uchylając się do opodatkowania nie dokonał zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie podatku od towarów i usług, ponadto nie prowadził ewidencji dla podatku od towarów i usług oraz nie składał deklaracji miesięcznych na podatek od towarów i usług

(VAT-7) przez co naraził na uszczuplenie należności publicznoprawnej w kwocie 13.500,00 złotych, czym jednocześnie uczynił sobie stałe źródło dochodu,

to jest czynu wyczerpującego znamiona przestępstwa z art. 54 § 2 kks w zw. z art. 54 § 1 kks w zw. z art. 60 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zw. z art. 7 § 1 kks i art. 37 § 1 pkt 2 kks, i za to na mocy art. 54 § 2 kks w zw. z art. 7 § 2 kks, art. 37 § 1 pkt 2 kks w zw. z art. 38 § 1 pkt 2 kks w zw. z art. 23 § 1 i 3 kk. skazał go na karę pozbawienia wolności w wymiarze 3 miesięcy i karę grzywny w wymiarze 40 stawek dziennych, przy przyjęciu, iż jedna stawka dzienna wynosi 10,00 złotych;

2. prowadząc działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży za pośrednictwem portali internetowych w okresie od kwietnia 2007 r. do grudnia 2007 r. oraz od stycznia do grudnia 2012 r. w R. w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru składając organowi podatkowemu deklaracje VAT – 7 podawał w nich nieprawdę zaniżając podstawę opodatkowania i kwotę podatku należnego, nierzetelnie prowadząc ewidencję sprzedaży VAT, nie przechowując wbrew obowiązkowi faktur VAT przez co naraził na uszczuplenie należności publicznoprawnej w kwocie 219.411,40 złotych, czym jednocześnie uczynił sobie stałe źródło dochodu złotych, czym uczynił sobie stałe źródło dochodu,

to jest czynu wyczerpującego znamiona przestępstwa z art. 56 § 2 kks w zw. z art. 56 § 1 kks, art. 61 § 1 kks, art. 62 § 3 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zw. z art. 7 § 1 kks i art. 37 § 1 pkt 2 kks, i za to na mocy art. 56 § 2 kks w zw. z art. 7 § 2 kks i art. 37 § 1 pkt 2 kks w zw. z art. 38 § 1 pkt 2 kks w zw. z art. 23 § 1 i 3 kk. skazał go na karę pozbawienia wolności w wymiarze 3 miesięcy i karę grzywny w wymiarze 40 stawek dziennych, przy przyjęciu, iż jedna stawka dzienna wynosi 10,00 złotych;

3. prowadząc działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży za pośrednictwem portali internetowych w okresie od 1 stycznia 2006 r. do 31 marca 2007 r. w R. w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru uchylając się od opodatkowania nie ujawnił organowi podatkowemu prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie sprzedaży za pośrednictwem portali internetowych oraz uzyskiwanych z tego tytułu przychodów, nie prowadził księgi przychodów i rozchodów – naraził na uszczuplenie należności publicznoprawnej w kwocie 9.609,00 złotych, czym jednocześnie uczynił sobie stałe źródło dochodu złotych,

to jest czynu wyczerpującego znamiona przestępstwa z art. 54 § 2 kks w zw. z art. 54 § 1 kks, art. 60 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zw. z art. 7 § 1 kks i art. 37 § 1 pkt 2 kks, i za to na mocy art. 54 § 2 kks w zw. z art. 7 § 2 kks i art. 37 § 1 pkt 2 kks w zw. z art. 38 § 1 pkt 2 kks w zw. z art. 23 § 1 i 3 kk. skazał go na karę pozbawienia wolności w wymiarze 3 miesięcy i karę grzywny w wymiarze 40 stawek dziennych, przy przyjęciu, iż jedna stawka dzienna wynosi 10,00 złotych.

4. Sąd uznał oskarżonego M. W. za winnego tego, że prowadząc działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży za pośrednictwem portali internetowych w okresie od 1 kwietnia 2007 r. do grudnia 2008 r., oraz od stycznia do października 2010 r. w R. w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego nierzetelnie prowadził podatkową księgę przychodów i rozchodów, nie przechowywał wbrew obowiązkowi faktur związanych z działalnością a następnie składając organowi podatkowemu zeznania za 2007 r., 2008 r. podawał w nich nieprawdę - czym naraził na uszczuplenie należności publicznoprawnej w łącznej wysokości 55.448,00 złotych (za 2007 r. w wysokości 15.768,00 złotych, za 2008 r. w wysokości 39.680,00 złotych), czym jednocześnie uczynił sobie stałe źródło dochodu złotych,

to jest czynu wyczerpującego znamiona przestępstwa z art. 56 § 2 kks w zw. z art. 56 § 1 kks, art. 61 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zw. z art. 7 § 1 kks i art. 37 § 1 pkt 2 kks, i za to na mocy art. 56 § 2 kks w zw. z art. 7 § 2 kks i art. 37 § 1 pkt 2 kks w zw. z art. 38 § 1 pkt 2 kks w zw. z art. 23 § 1 i 3 kk. skazał go na karę pozbawienia wolności w wymiarze 3 miesięcy i karę grzywny w wymiarze 40 stawek dziennych, przy przyjęciu, iż jedna stawka dzienna wynosi 10,00 złotych.

Sąd wymierzył oskarżonemu karę łączną 10 miesięcy pozbawienia wolności oraz grzywnę w wysokości 100 stawek dziennych ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 10 zł; na mocy art. 41a§2 kks, art. 69§1 i 2 kk i art. 70§1 pkt 1 kk w zw. z art. 20§2 kks Sąd warunkowo zawiesił wykonanie orzeczonej kary pozbawienia wolności na okres 4 lat, oddając oskarżonego pod dozór kuratora sądowego; na mocy art. 41§4 pkt 1 kks, art. 41§2 kks zobowiązano oskarżonego do uiszczenia należności publicznoprawnej na rzecz Skarbu Państwa w kwocie: 114.032,76 zł z tytułu podatku

dochodowego od osób fizycznych za okres 2006r., 2007r., 2008r., 2010r. w terminie 36 miesięcy od uprawomocnienia się wyroku,

221.016 zł z tytułu podatku od towarów i usług VAT za okres od listopada 2006r. do grudnia 2010r. w terminie 36 miesięcy od uprawomocnienia się wyroku.

Apelacje w całości na niekorzyść oskarżonego wnieśli oskarżyciele publiczni.

Prokurator zarzucił obrazę przepisów prawa materialnego tj. art. 6 § 2 kks poprzez jego błędne zastosowanie i przyjęcie w punkcie 2 zaskarżonego wyroku, iż oskarżony dopuścił się jednego czynu działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru w okresie od kwietnia 2007 do grudnia 2007 r. oraz od stycznia do grudnia 2012 r., podczas gdy z prawidłowo ustalonego przez Sąd stanu faktycznego wynika, że czyny te z uwagi na znaczny odstęp czasowy winny być kwalifikowane jako odrębne czyny, obrazę przepisów prawa materialnego tj. art. 32 § 3 kks poprzez błędne przyjęcie wysokości stawki dziennej grzywny w punktach 1, 2, 3, 4 i 5 zaskarżonego wyroku, to jest poniżej dolnej ustawowej granicy.

Prokurator wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sąd I instancji.

Urząd Skarbowy w R. zarzucił obrazę prawa materialnego poprzez orzeczenie grzywny w stawkach dziennych przyjmując stawkę w wysokości nieznaną ustawie Kodeks karny skarbowy oraz rażąca niewspółmierność orzeczonej kary w stosunku do celów, jakie kara ta powinna spełnić w zakresie prewencji szczególnej i społecznego oddziaływania jak również ze względu na brak zaspokojenia poczucia sprawiedliwości.

Apelujący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sąd I instancji.

Obrońca oskarżonego zaskarżył wyrok na korzyść oskarżonego w części dotyczącej kary, zarzucając rażąca niewspółmierność orzeczonej kary łącznej wymierzonej poprzez nieuwzględnienie części prawidłowo ustalonych okoliczności mających wpływ na wymiar kary łącznej, a tym samym na właściwe zastosowanie kryteriów jej wymiaru, polegającej na wymierzeniu oskarżonemu kary łącznej niewspółmiernej w stopniu rażącym, podczas, gdy zasadnym było ukształtowanie kary łącznej przy zastosowaniu zasady pełnej absorpcji oraz uwzględnienie przy wymiarze kary okoliczności tego rodzaju, że oskarżony przyznał się do zarzucanych czynów, podjął próbę wyrównania szkody, zrozumiał naganność swojego zachowania i czynnie współpracował w trakcie prowadzonego postępowania przygotowawczego ujawniając nieznaną urzędowi okoliczności.

Obrońca wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku w części dotyczącej rozstrzygnięcia zawartego w pkt 5 w/w wyroku przez wymierzenie skazanemu kary pozbawienia wolności przy zastosowaniu zasady pełnej absorpcji.

### ***Sąd Okręgowy zważył, co następuje.***

Apelacje oskarżycieli publicznych okazały się skuteczne, dodatkowo Sąd odwoławczy dostrzegł inne uchybienia, które skutkować musiały uchyleniem zaskarżonego wyroku.

W pierwszej kolejności stwierdzić trzeba, że istotnie wymierzając oskarżonemu grzywnę Sąd I instancji nieprawidłowo ustalił wysokość jednej stawki dziennej, wbrew treści art. 22 § 3 kks, który stanowi, że stawka dzienna nie może być niższa od jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia. Błędnie jednak apelując Urząd Skarbowy wnosi, iż winna być to część wynagrodzenia w chwili orzekania. Od dnia 17.12.2005 r. zmiana uległa treść ustawy, wcześniej owszem wskazany przepis w tym zakresie odwoływał się do „wynagrodzenia w czasie orzekania w pierwszej instancji”, obecnie nie ma wątpliwości, że chodzi o datę czynu.

Wspomniane uchybienie nie rodziłoby jednak bezwzględnej konieczności uchylenia zaskarżonego wyroku, a wystarczającym byłoby dokonanie stosownej zmiany orzeczenia.

Poważniejszym uchybieniem było to dostrzeżone przez prokuratora w zakresie czynu przypisanego w punkcie 2, chociaż apelujący nie dostrzegł, że data roczna „2012 rok” jest wynikiem omyłki w redakcji, za czym przemawia również błędne spisanie w części wstępnej treści zarzutu, a chodziło o rok 2010. Z oczywistych względów Sąd nie mógł czynić ustaleń, co do roku 2012, bowiem pozostaje to poza granicami oskarżenia. Niemniej apelujący ma rację, że zgodnie z art. 6 § 2 kks, który znalazł zastosowanie w niniejszej sprawie- dwa lub więcej zachowań, podjętych w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, uważa się za jeden czyn zabroniony; w zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy.

W wypadku przypisanego oskarżonemu w punkcie 2 przestępstwa skarbowego wyróżnić można dwa okresy: do grudnia 2007 r. i od stycznia 2010 r., przerwa jest zdecydowanie dłuższa niż wskazany w ustawie dopuszczalny odstęp czasu.

Uwzględniając z kolei fakt, że w kwota należności publicznoprawnej narażonej na uszczuplenie została wskazana sumarycznie, a to wraz z wyznaczeniem granic czasowych ewentualnych dwóch przestępstw skarbowych, które miałyby być przyjęte w miejsce czynu przypisanego oskarżonemu w punkcie 2 zaskarżonego wyroku, wymaga dokonania nowych ustaleń, wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania jest uzasadniony. Ustalenie wartości należności publicznoprawnej narażonej na uszczuplenie ustalić należy w oparciu o korekty deklaracji złożonych przez oskarżonego. Sąd rozważy przy tym skorzystanie z instytucji przewidzianej w art. 397 kpk o ile zajdą ku temu warunki, tym bardziej, że oskarżyciel publiczny dopiero na etapie apelacji podniósł bardzo istotną kwestię, jakkolwiek nie zwalniało to Sądu orzekającego od czuwania nad prawidłowością orzekania.

Poza zakresem apelacji oraz rozważań Sądu orzekającego pozostały jednak również okoliczności wpływające na kwalifikację prawną czynów przypisanych oskarżonemu.

W zakresie pierwszego z zarzucanych przestępstw skarbowych zachowanie oskarżonego polegać miało na uchylaniu się do opodatkowania, a to nie dokonaniu zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie podatku od towarów i usług, ponadto nie prowadzeniu ewidencji dla podatku od towarów i usług oraz nie składaniu deklaracji miesięcznych na podatek od towarów i usług. Chodziło o to, że oskarżony prowadził w tym czasie działalność gospodarczą, której nie zarejestrował, a dalej nie wywiązał się z opisanych obowiązków względem fiskusa.

Już badając stan faktyczny czytelnym staje się wniosek, że nie prowadzenie przez oskarżonego ewidencji podatku od towarów i usług, który to obowiązek wynika z art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, było elementem zachowania sprawcy zmierzającym do wypełnienia znamion art. 54 § 2 kks. Podobnie w czynie trzecim, gdy chodziło o obowiązek prowadzenia księgi przychodów i rozchodów oparty o art. 24a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W doktrynie zwraca się uwagę, że czyn zabroniony uchylania się od opodatkowania związany jest często z czynem nieprowadzenia ksiąg z art. 60 § 1 k.k.s. (wadliwego albo nierzetelnego ich prowadzenia - art. 61 § 1 i 3 k.k.s.). Pomiędzy tymi czynami (są to dwa czyny) zachodzi najczęściej pomijalny zbieg wedle schematu przestępstw współukaranych, gdzie czyn z art. 54 § 1-3 k.k.s. jest czynem głównym, zaś czyn z art. 60 § 1 k.k.s. (art. 61 § 1 i 3 k.k.s.) jest czynem współukaranym (stąd podlega pominięciu przy kwalifikacji). Łatwo zauważyć, że cała zawartość kryminalnego bezprawia ujęta jest w delikcie karnoskarbowym z art. 54 § 1-3 k.k.s.; działa tu reguła środka do celu - celem jest uniknięcie opodatkowania, środkiem do celu nieprowadzenie, wadliwe albo nierzetelne prowadzenie, ksiąg (Łabuda Grzegorz w: Kardas Piotr, Łabuda Grzegorz, Razowski Tomasz, Kodeks karny skarbowy. Komentarz. WKP, 2012).

W wypadku trzeciego z czynów powyższe może mieć wpływ na ustalenie czasu popełnienia przestępstwa, a pamiętać też trzeba, iż wskazane stanowisko nie jest o tyle kategoryczne, iż komentator zwraca uwagę, że np. może wystąpić taki układ, gdzie kwalifikacja prawna uchylania się od opodatkowania przyjmie postać wykroczenia skarbowego z art. 54 § 3 k.k.s., kwalifikacja prawna zaś czynu związanego z księgami przyjmie postać przestępstwa skarbowego z art. 60

§ 1 albo art. 61 § 1 k.k.s. Wówczas kwalifikacja prawna jedynie z art. 54 § 3 k.k.s. nie odda całej zawartości bezprawia zachowania sprawcy, wobec czego należy mu przypisać oba czyny.

Podobnie zatem zbadać trzeba będzie, czy w odniesieniu do tego zachowania eliminacja z kwalifikacji art. 60 § 1 kks w pełni odda kryminalną zawartość zachowania oskarżonego w określonym czasie.

Sąd orzekający w tym zakresie nie podjął rozważań. Okoliczności powyższych nie zasygnalizowali skarżący, dlatego Sąd Okręgowy po myśli art. 440 kpk uchylił zaskarżony wyrok również w tym kierunku. Jakkolwiek, co już na wstępie zasygnalizowano w tej części orzeczenie skarżone było jedynie w zakresie ustalonej wysokości stawki dziennej grzywny, a Sąd odwoławczy uprawniony byłby do dokonania zmian przełamując kierunek środków odwoławczych w myśl art. 434 § 2 kpk, to celowa jest całościowa ocena zachowań oskarżonego w granicach aktu oskarżenia.

Ponownej oceny wymagać będzie również zakres zarzutu czwartego, albowiem treść przypisanego czynu i tym razem wskazuje na obrazę art. 6 § 2 kks, czego nie dostrzegli apelujący. Dodatkowo z opisu wynika, że uszczuplenie należności publicznoprawnej miało dotyczyć lat 2007 i 2008, a drugi okres od stycznia do października 2010 r. odnosił się do nierzetelnego prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. To rodzi konieczność zbadania, czy istotnie mamy do czynienia z dwoma tożsamo kwalifikowanymi przestępstwami skarbowymi we wskazanych okresach, pamiętając o treści art. 6 § 2 kks, czy też drugi z okresów zakwalifikować należało będzie jedynie, jako zachowanie wypełniające znamiona art. 61 § 1 kks.

W takim z kolei zakresie Sąd Okręgowy zmian dokonywać nie mógł, bowiem oczywistym jest, że pozostawało to poza granicami środków odwoławczych, ponieważ jednak wniesionych na niekorzyść oskarżonego istniała możliwość uchylenia zaskarżonego wyroku w tym kierunku.

Dodatkowo zwrócić należy uwagę, że jakkolwiek przepisy Kodeksu karnego skarbowego mają charakter blankietowy, to takiego nie mogą mieć opisy przepisywanych sprawcom przestępstw skarbowych, chociaż znamieniem jest narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, to zdaniem Sądu odwoławczego winna ona zostać sprecyzowana, co Sąd I instancji uczynił w odniesieniu do czynów z punktów 1 i 2, ale redagując na nowo opisy, pominął w punktach 3 i 4.

Uwzględniając powyższe przedwczesnym jest szczegółowe odnoszenie się do zarzutów i wniosków apelacji obrońcy oskarżonego.

Niemniej przypomnieć wypada, że celem kary łącznej jest racjonalizacja wykonania kary. Przyjmuje się, że do jej wymiaru znajdują zastosowanie ogólne dyrektywy wymiaru kary przewidziane w art. 53 i n. k.k., ale w pewnym stopniu ograniczone.

Na pewno zatem przy wymiarze kary łącznej nie bierze się pod uwagę okoliczności przyjętych za podstawę wymiaru kar za poszczególne przestępstwa (zob. m.in. wyrok SA w Krakowie z 13 lipca 1995 r., II Akc 184/95, Prok. i Pr. 1996, z. 2-3, poz. 16; wyrok SN z 25 października 1983 r., IV KR 213/83, OSNKW 1984, z. 5-6, poz. 65; L.K. Paprzycki, glosa do wyroku SN z 25 października 1983 r., IV KR 213/83, s. 112 i n.). Zatem na jej wymiar nie mają wpływu okoliczności związane ze stopniem zawinienia poszczególnych przestępstw, ani też okoliczności związane ze stopniem społecznej szkodliwości poszczególnych przestępstw pozostających w zbiegu.

Zasadnicze znaczenie natomiast dyrektywy prewencyjne zarówno w aspekcie prewencji indywidualnej, jak i prewencji generalnej, a dodatkowo związek zachodzący pomiędzy zbiegającymi się przestępstwami, stanowią podstawowe okoliczności wpływające na wybór szczegółowej dyrektywy wymiaru kary łącznej. Podkreślić przy tym wypada, że niezależnie od możliwości zastosowania przy wymiarze kary łącznej zasady pełnej absorpcji, asperacji jak i zasady pełnej kumulacji, oparcie wymiaru na zasadzie absorpcji lub kumulacji traktować należy jako rozwiązanie skrajne, stosowane wyjątkowo i wymagające szczególnego uzasadnienia.

W okolicznościach naprowadzonych w apelacji w zasadzie jedynie postawa oskarżonego ze względu na osiągnięcie celów prewencyjnych może mieć znaczenie dla wymiaru kary, pozostałe okoliczności są tymi, które wpłynęły na wymiar kar jednostkowych.

Podsumowując, Sąd I instancji powtarzając postępowanie dowodowe, uprawniony będzie poprzestać na ujawnieniu zeznań świadków, dowody z których nie miały wpływu na uchylenie wyroku, w zakresie czynu zarzucanego w punkcie II, przypisanego w punkcie 2 rozważy, czy nie istnieje celowość skorzystania z art. 397 kpk.

Sąd zbada zakres zachowań oskarżonego przez pryzmat wyczerpania przez niego znamion przestępstw skarbowych w określonym czasie oraz możliwość ich kumulatywnego kwalifikowania, mając na uwadze powołane wyżej rozważania.