

# WYROK

## W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

**Dnia 4 kwietnia 2017 r.**

Sąd Okręgowy w Poznaniu w IV Wydziale Karnym Odwoławczym w składzie:

Przewodniczący SSO Ewa Taberska ( spr.)

SSO Małgorzata Winkler - Galicka

SSO Leszek Matuszewski

**Protokolant p.o. stażysty A. R.**

przy udziale J. D. Prokuratora Prokuratury Okręgowej i oskarżyciela skarbowego A. W.

po rozpoznaniu w dniu 23 marca 2017 r.

sprawy **A. C.**

oskarżonego o przestępstwa z art. 54 § 2 kks w zw. z art. 37 § 1 pkt. 2 kks

z powodu apelacji wniesionych przez prokuratora i Urząd Skarbowy w T.

od wyroku Sądu Rejonowego w Trzciance

z dnia 23 grudnia 2016r. sygn. akt II K 519/16

1. Utrzymuje w mocy zaskarżony wyrok.
2. Kosztami procesu za postępowanie odwoławcze obciąża Skarb Państwa.

L. M. E. M. W. - G.

## UZASADNIENIE

A. C. został oskarżony o to, że:

I. w dniu 30 kwietnia 2015 roku w C., woj. (...), uchylił się od opodatkowania osiągniętego w roku 2014 dochodu z prowadzonej działalności gospodarczej pod nazwą (...) A. C. z/s w G., poprzez to, że nie złożył w Urzędzie Skarbowym, wbrew art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) zeznania PIT-36 o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2014, przez co naraził podatek dochodowy za rok 2014 na uszczuplenie w kwocie 46.537 zł i to uszczuplenie w rzeczywistości nastąpiło, z popełnienia którego czynu uczynił sobie stałe źródło dochodu,

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s.

II. działając w warunkach czynu ciągłego w okresie od 25 lutego 2015 roku do 25 stycznia 2016 roku w C., woj. (...), uchylił się od opodatkowania prowadzonej działalności gospodarczej pod nazwą (...) A. C. z/s w G. poprzez to, że nie złożył w Urzędzie Skarbowym, wbrew art. 99 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.), w obowiązującym terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, deklaracji VAT-7 dla podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do grudnia 2015 roku, przez co naraził podatek od towarów i usług za powyższe miesiące na uszczuplenie

łącznie w kwocie 227.381 zł i to uszczuplenie w rzeczywistości nastąpiło, z popełnienia którego czynu uczynił sobie stałe źródło dochodu,

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i w zw. z art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 23 grudnia 2016 roku Sąd Rejonowy w Trzciance (sygn. akt II K 519/16):

- oskarżonego A. C. w ramach opisanych wyżej czynów uznał za winnego tego, że w okresie od 25 lutego 2015 roku do 25 stycznia 2016 roku w C., powiat czarnkowsko- (...), woj. (...), działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, uchylał się od opodatkowania z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej (...) A. C. z/s w G. w ten sposób, że wbrew przepisowi art. 99 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 roku Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) nie ujawniał Urzędowi Skarbowemu w C. w terminach do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, deklaracji VAT-7 dla podatku od towarów i usług z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej za miesiące od stycznia do grudnia 2015 roku, przez co naraził ten podatek na szczuplenie do kwoty 227.381 zł, a także wbrew przepisowi art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 roku, poz. 361 z późn. zm.) w terminie do 30 kwietnia 2015 roku nie ujawnił Urzędowi Skarbowemu w C. dochodu osiągniętego z tytułu wyżej wymienionej działalności gospodarczej za rok 2014 poprzez to, że nie przedłożył zeznania PIT-36 o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2014, przez co naraził podatek dochodowy na uszczuplenie do kwoty 46.537 zł, przy czym łączna wartość narażonych na uszczuplenie podatków wyniosła 273.918 zł, tj. przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 23 § 1 i 3 k.k.s. wymierzył mu karę 450 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 65 zł;
- na podstawie art. 624 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. oraz art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 roku o opłatach w sprawach karnych (tj. Dz.U. z 1983 roku Nr 49, poz. 223) zwolnił oskarżonego A. C. od obowiązku zwrotu na rzecz Skarbu Państwa kosztów sądowych i nie wymierzył mu opłaty (k. 134).

Powyższy wyrok został zaskarżony przez Prokuratora Rejonowego w Trzciance (k. 148) oraz przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w C. (k. 152), którzy wniosli o jego zmianę.

### **Sąd Okręgowy zważył co następuje:**

Apelacje okazały się niezasadne i nie zasługiwały na uwzględnienie.

Przed przystąpieniem do analizy zarzutów apelacji należy zauważyć, iż orzeczenie wydane w przedmiotowej sprawie jest oparte na całokształcie materiału dowodowego zebranego w sprawie, który został poddany wnikliwej analizie bez przekroczenia zasady swobodnej oceny dowodów. Analiza ustaleń poczynionych przez Sąd Rejonowy znajduje pełne odzwierciedlenie we wnioskach zawartych w uzasadnieniu wyroku, które czyni zadość wymogom art. 424 § 1 i 2 k.p.k., co w pełni pozwala na przeprowadzenie kontroli instancyjnej.

Sąd Okręgowy chciałby również podkreślić, iż Sąd Rejonowy w sposób prawidłowy oraz dokładny przeprowadził postępowanie dowodowe, wnikliwie i wszechstronnie rozważył wszystkie dowody i okoliczności ujawnione w toku rozprawy, dokonując następnie na ich podstawie właściwych ustaleń faktycznych, tak co do samego przebiegu zdarzenia, jak i rozstrzygając kwestie sprawstwa i winy oskarżonego. Postępowanie dowodowe w niniejszej sprawie zostało przeprowadzone z należytą starannością i poszanowaniem proceduralnych zasad obowiązujących w polskim procesie karnym. Ocena materiału dowodowego zaprezentowana przez Sąd Rejonowy co do zarzucanych oskarżonemu czynów została dokonana z uwzględnieniem reguł sformułowanych w przepisach art. 5 § 2 k.p.k. i 7 k.p.k. Co więcej, jest ona oceną wszechstronną i bezstronną, która w szczególności nie narusza granic swobodnej oceny dowodów i jest zgodna z zasadami wiedzy i doświadczenia życiowego. Sąd Okręgowy nie stwierdził też błędów logicznych, jak i faktycznych w rozumowaniu Sądu Rejonowego. W związku z powyższym kontrola apelacyjna uzasadnia twierdzenie, że zaskarżony wyrok został, tak jak tego wymaga norma zawarta w art. 410 k.p.k., prawidłowo

i w pełni oparty na właściwie dokonanej ocenie materiału dowodowego, zgromadzonego i ujawnionego w toku postępowania.

Przechodząc do szczegółowego rozpoznania podniesionych przez skarżących zarzutów zauważyć należy, że zarzuty podniesione w obu apelacjach są tożsame, toteż zasadne jest ich omówienie łącznie.

W środkach odwoławczych skarżący podnieśli zarzut obrazy prawa materialnego polegającej na błędnym zastosowaniu art. 6 § 2 k.k.s., i w konsekwencji potraktowaniu przestępstwa skarbowego dotyczącego uchylania się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych za rok 2014 oraz przestępstwa skarbowego dotyczącego uchylania się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług za miesiące od stycznia do grudnia 2015 roku jako jednego przestępstwa skarbowego popełnionego w warunkach czynu ciągłego. W ocenie skarżących fakt, że oskarżony uchylał się od opodatkowania dwoma różnymi podatkami nie pozwala na potraktowanie jego zachowań jako jednego czynu. Są to bowiem podatki różniące się przedmiotem opodatkowania, podstawą opodatkowania, stawką podatku, zasadami rozliczania, prowadzenia ksiąg itp. Zarzut ten nie zasługuje jednak na uwzględnienie, albowiem kwalifikacja prawna zachowań oskarżonego przyjęta przez Sąd Rejonowy, tj. potraktowanie ich jako jednego czynu ciągłego, jest prawidłowa.

Tytułem wstępu przypomnieć należy, iż zgodnie z art. 6 § 2 in principio k.k.s. 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. Dla uznania kilku zachowań za jeden czyn konieczne jest więc spełnienie dwóch przesłanek ciągłości czynu: podmiotowej (ten sam zamiar lub wykorzystanie takiej samej sposobności) oraz przedmiotowej (zachowania podjęte w krótkich odstępach czasu).

Przepis ten, stanowiący na gruncie k.k.s. odpowiednik art. 12 k.k., różni się jednak od niego zasadniczo. Art. 12 k.k. mówi bowiem o „z góry powziętym zamiarze”, zaś w art. 6 § 2 k.k.s., na skutek nowelizacji kodeksu z dnia 28 lipca 2005 roku, mowa obecnie o „tym samym zamiarze” lub „wykorzystaniu takiej samej sposobności”. W uzasadnieniu zmian wskazano, że ich celem jest rozszerzenie zakresu konstrukcji czynu ciągłego na te typowe sytuacje, w których sprawca nie obejmuje wspólnym zamiarem wszystkich zachowań, a powtarza je motywowany np. początkową bezkarnością, działając przy wykorzystaniu takiej samej sposobności (Uzasadnienie projektu nowelizacji k.k.s., druk sejmowy Nr (...), s. 87). Pojęciu czynu ciągłego z art. 6 § 2 k.k.s. odpowiada więc nie tylko taka sytuacja, w której poszczególne zachowania sprawcy objęte są jednym z góry powziętym zamiarem, lecz także takie, gdy zamiar ten pojawia się dopiero sukcesywnie przy podejmowaniu kolejnych zachowań.

Co się zaś tyczy przesłanki przedmiotowej ciągłości czynu, tj. „krótkich odstępów czasu” pomiędzy kolejnymi zachowaniami składającymi się na jeden czyn ciągły, wskazać należy, że w zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, a więc m.in. w zakresie przypisanego oskarżonemu czynu z art. 54 § 2 k.k.s., ustawodawca przyjął wprost, że za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy (art. 6 § 2 in fine k.k.s.)

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy stwierdzić należy, że art. 6 § 2 k.k.s. nie stoi na przeszkodzie uznaniu zachowań polegających na uchylaniu się od opodatkowania różnymi podatkami za jeden czyn ciągły, jeżeli tylko sprawca działał w wykonaniu tego samego zamiaru lub w wykorzystaniu takiej samej sposobności oraz w krótkich odstępach czasu.

Oskarżony A. C. od początku 2015 roku uchylał się od opodatkowania zarówno podatkiem dochodowym od osób fizycznych jak i podatkiem od towarów i usług. Okoliczności sprawy nie pozostawiają wątpliwości co do tego, że oskarżony dopuścił się zarzucanego mu czynu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru. A. C. karany był już wcześniej za przestępstwa z art. 54 § 2 k.k.s. W dniu 12 grudnia 2016 roku na rozprawie przed Sądem Rejonowym wyjaśnił, że był świadomy ciążyących na nim obowiązków podatkowych jak i tego, że ich wbrew tym obowiązkom nie płacił podatków. Nie ma żadnych racjonalnych podstaw ku temu, żeby przyjmować, że oskarżony podjął zamiar uchylania się od opodatkowania co do każdego z podatków z osobna, tylko dlatego, że są to różne podatki.

Niezależnie od powyższych rozważań, wymaga podkreślenia, że nawet gdyby przyjąć, że nie działał on w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, to nie powinno budzić jakichkolwiek wątpliwości, że uchylając się od opodatkowania różnymi podatkami oskarżony działał w wykorzystaniu takiej samej sposobności. Podnoszone przez skarżących różnice między elementami konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług, jakkolwiek oczywiście prawdziwe, pozostają jednak bez znaczenia dla niniejszych rozważań. Przy ocenie, czy sprawca działał w wykonaniu tego samego zamiaru lub w wykorzystaniu takiej samej sposobności, sąd ocenia bowiem stronę podmiotową czynu oskarżonego, czyli zjawiska psychiczne, które wyrażają stosunek sprawcy do czynu, jak i okoliczności faktyczne pozwalające sprawcy na dopuszczanie się coraz to kolejnych bezprawnych zachowań. Okoliczność, że podatki objęte zarzutami różnią się od siebie, nie stoi na przeszkodzie ku temu, by przyjąć, że sprawca obejmował swoim zamiarem narażenie na uszczuplenie każdego z nich. Nie ma zarazem podstaw prawnych do tego, by zachowań tych nie uznać za czyn ciągły tylko z tego względu, że oskarżony naraził na uszczuplenie różne podatki.

Przypisane oskarżonemu zachowania składające się na czyn ciągły zachodziły w krótkich odstępach czasu, albowiem zachodził pomiędzy nimi okres krótszy niż 6 miesięcy. W szczególności wskazać należy, że narażenie na uszczuplenie podatku od towarów i usług za marzec 2015 roku nastąpiło w dniu 25 kwietnia 2015 roku (wobec niezłożenia deklaracji VAT-7), zaś narażenie na uszczuplenie podatku dochodowego od osób fizycznych (wobec niezłożenia zeznania PiT-36 za rok podatkowy 2014) nastąpiło w dniu 30 kwietnia 2015 roku, a więc zaledwie pięć dni później.

Całkowicie niezrozumiała jest argumentacja skarżących odnosząca się do przedawnienia karalności zarzucanego oskarżonemu przestępstwa. Skarżący próbują wykazać, że gdyby jeden z zarzucanych oskarżonemu czynów był nie przestępstwem skarbowym, a wykroczeniem skarbowym, to w przypadku przyjęcia koncepcji czynu ciągłego dochodzi de facto do wydłużenia terminu karalności tego wykroczenia. W niniejszej sprawie zauważyć wystarczy, czyny oskarżonego stanowią przestępstwa skarbowe, nie zaś wykroczenia skarbowe, po drugie zaś nie doszło do przedawnienia ich karalności. Twierdzenia skarżących, niezależnie od oceny ich zasadności, nie znajdują zatem zastosowania w niniejszej sprawie.

Tym samym Sąd Rejonowy prawidłowo przyjął, że zachowania oskarżonego składają się na jeden czyn ciągły. Warto wskazać w tym miejscu, że stanowisko pozwalające uznać kilka zachowań polegających na narażeniu na uszczuplenie różnych podatków za jeden czyn ciągły, znajduje odzwierciedlenie w judykaturze (zob. np. wyrok SA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2010 r., II Aka 317/10, LEX nr 677937; wyrok SA w Krakowie z dnia 18 grudnia 2013 r., II Aka 221/13, LEX nr 775755).

W konsekwencji powyższych rozważań na uwzględnienie nie mógł zasłużyć zarzut obrazy prawa materialnego polegającej na niezastosowaniu art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. pozwalającego na zastosowanie wobec oskarżonego instytucji nadzwyczajnego obostrzenia kary. Przepis ten stanowi, że sąd stosuje nadzwyczajne obostrzenie kary, jeżeli sprawca uczynił sobie z popełniania przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu. Trafnie zauważył Sąd Rejonowy, że dla spełnienia tej przesłanki konieczne jest popełnienie co najmniej dwóch przestępstw skarbowych. W konsekwencji przyjęcia, że przypisane oskarżonemu zachowania stanowią tylko jeden czyn, a tym samym, zgodnie z art. 6 § 1 k.k.s., jedno przestępstwo skarbowe, zastosowanie art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. na gruncie niniejszej sprawy jest niedopuszczalne.

Również bezzasadny okazał się zarzut rażącej niewspółmierności orzeczonej wobec oskarżonego kary. Zdaniem skarżących wymierzona kara nie uwzględnia wysokiego stopnia społecznej szkodliwości czynu, wielkości uszczuplonej należności publicznoprawnej i wcześniejszej karalności oskarżonego, a nadto nie uwzględnia dostatecznie celów zapobiegawczych i wychowawczych kary. Skarżący zgodnie wnoszą o orzeczenie wobec oskarżonego, w ramach nadzwyczajnego obostrzenia kary, kary pozbawienia wolności i kary grzywny, a nadto środka karnego w postaci zakazu prowadzenia wszelkiej działalności gospodarczej na okres 5 lat.

W pierwszej kolejności zauważyć należy, że w konsekwencji przyjęcia, że oskarżony dopuścił się jednego czynu ciągłego, nie można wobec niego zastosować instytucji nadzwyczajnego obostrzenia kary, a zatem powyższe wnioski apelacyjne co do kar stają się bezzasadne. Sąd orzekać może tylko w granicach ustawowego zagrożenia kary, a granice te wyznacza w przedmiotowej sprawie art. 54 § 2 k.k.s., który przewiduje jedynie karę grzywny. Z tych

samych względów wobec oskarżonego nie można orzec środka karnego w postaci zakazu prowadzenia działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 34 § 1 k.k.s. powyższy środek karny orzec można tylko wtedy, gdy kodeks tak stanowi; jako że nie jest spełniona przesłanka z art. 34 § 2 k.k.s. w zw. z art. 38 § 1 k.k.s., nie ma podstaw do jego orzeczenia.

Do ustalenia pozostało jeszcze, czy wymierzona oskarżonemu kara grzywny jest, w świetle okoliczności sprawy, nadmiernie łagodna. Podkreślić bowiem należy, że zgodnie z art. 438 pkt 4 k.p.k. przedmiotem zarzutu apelacyjnego może być jedynie rażąca niewspółmierność kary, a więc taka, która nie nadaje się do zaakceptowania. W orzecznictwie przyjmuje się, że o niewspółmierności rażącej można mówić jedynie w przypadku znacznej, „bijącej w oczy” różnicy między wymierzoną a zasłużoną karą, różnicy o randze zasadniczej, nie zaś nieznacznej (zob. wyrok SN z 2 lutego 1995 r., II KRN 198/94, OSN Prok. i Pr. 6/1995, poz. 18). W ocenie Sądu Okręgowego, Sąd Rejonowy orzekł karę uwzględniającą w należyтым stopniu stopień społecznej szkodliwości czynu, a kara ta stanowić będzie dla oskarżonego poważną, aczkolwiek nie nadmierną dolegliwość, w należyтым stopniu uwzględniającą dyrektywy wskazane w ustawie w zakresie prewencji ogólnej i szczególnej. Zauważyć należy, że Sąd Rejonowy przedstawił uzasadnienie swojego rozstrzygnięcia co do rozmiaru kary, odniósł się do wszystkich ustawowych przesłanek orzekania i sankcji karnej oraz w sposób przekonujący wyjaśniał motywy, jakimi kierował się przy wymierzaniu oskarżonemu kary. Sąd uwzględnił przy tym szereg okoliczności obciążających, takich jak uprzednia karalność oskarżonego, w tym za przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkowym podatkowym, jak i fakt spowodowania rzeczywistego uszczuplenia podatku dochodowego oraz od towarów i usług na wysoką kwotę – łącznie 273.918 zł. Sąd Odwoławczy w pełni podziela rozważania Sądu Rejonowego w tym zakresie. Podkreślenia wymaga fakt, że przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s. zagrożone jest karą grzywny do 720 stawek dziennych. Wymierzona oskarżonemu kara 450 stawek dziennych zbliża się do górnej granicy ustawowego zagrożenia, nie sposób więc mówić w tym wypadku o rażącej łagodności kary.

Ostatecznie Sąd Okręgowy, uwzględniając powyższe ustalenia i rozważania, utrzymał w mocy zaskarżony wyrok.

Sąd Okręgowy na podstawie art. 636 § 1 k.p.k. kosztami procesu za postępowanie odwoławcze obciążył Skarb Państwa.

E. M. W. L. M.