

POSTANOWIENIE Z DNIA 28 STYCZNIA 2009 R.
V KK 309/08

1. Stadium dokonania przestępstwa oszustwa podatkowego (art. 56 § 1 k.k.s.) następuje już z chwilą zaistnienia narażenia na uszczuplenie należności podatkowej, ale dopiero w razie stwierdzenia dalej idącego skutku zachowania sprawcy, w postaci spowodowania uszczuplenia takiej należności, i to „dużej” wartości w rozumieniu art. 53 § 15 k.k.s., zachodzi konieczność przeprowadzenia śledztwa (art. 151a § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.).

2. Jeżeli Inspektor Kontroli Skarbowej nie ma uprawnienia do wniesienia skargi zasadniczej (aktu oskarżenia), to bez uzyskania statusu strony w warunkach określonych w art. 157 § 2 k.k.s., nie ma również uprawnienia do inicjowania skargi etapowej, tj. złożenia apelacji od wyroku sądu pierwszej instancji. Konsekwentnie, nie jest on też osobą uprawnioną do wniesienia kasacji, skoro w myśl art. 520 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. do wniesienia kasacji w sprawach o przestępstwa skarbowe uprawnione są tylko strony.

Przewodniczący: sędzia SN H. Gradzik (sprawozdawca).

Sędziowie SN: J. Dołty, A. Tomczyk.

Prokurator Prokuratury Krajowej: M. Wilkosz-Śliwa.

Sąd Najwyższy w sprawie Barbary T., Mieczysława Z. oskarżonych z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 i § 3 k.k.s.,

postanowił na podstawie art. 531 § 1 k.p.k. pozostawić bez rozpoznania kasację Inspektora Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w P., wniesioną od wyroku Sądu Okręgowego w P. z dnia 3 kwietnia 2008 r.

UZASADNIENIE

W dniu 29 grudnia 2006 r. Inspektor Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w P. sporządził akt oskarżenia, w którym oskarżył:

1. Barbarę T. o to, że pełniąc funkcję głównego księgowego w Przedsiębiorstwie Budownictwa Rolniczego w W., wspólnie z dyrektorem tego przedsiębiorstwa Mieczysławem Z., dopuściła do naruszenia przepisów podatkowych przy prowadzeniu urzędzeń księgowych poprzez podanie nieprawdy o wysokości uzyskanego dochodu, w ten sposób, że zaniżyła dochód w złożonym w Urzędzie Skarbowym w P. w dniu 10 stycznia 2001 r. zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu za rok podatkowy (druk CIT-8), co skutkowało narażeniem podatku dochodowego od osób prawnych za 2000 r., należnego od wymienionego przedsiębiorstwa, na uszczuplenie w wysokości 628 718 zł, – tj. o przestępstwo określone w art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 i 3 k.k.s.;

2. Mieczysława Z. o to, że pełniąc do 31 października 2000 r. funkcję dyrektora w Przedsiębiorstwie Budownictwa Rolniczego w W., a później będąc pełnomocnikiem do spraw zamknięcia działalności tego przedsiębiorstwa, wspólnie z główną księgową Barbarą T., dopuścił do naruszenia przepisów podatkowych przy prowadzeniu urzędzeń księgowych, poprzez podanie nieprawdy o wysokości uzyskanego dochodu w ten sposób, że zaniżył dochód w złożonym w Urzędzie Skarbowym w P. w dniu 10 stycznia 2001 r. zeznaniu o wysokości dochodu za rok podatkowy (druk CIT-8),

co skutkowało narażeniem podatku dochodowego od osób prawnych za 2000 r., należnego od wymienionego przedsiębiorstwa, na uszczuplenie w wysokości 628 718 zł, – tj. o przestępstwo określone w art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 i 3 k.k.s.

Wnosząc akt oskarżenia do Sądu Rejonowego w P. Inspektor Kontroli Skarbowej stwierdził w nim, że na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. i art. 115 § 1 i 3 k.k.s. oraz art. 155 § 1 k.k.s. sprawa podlega rozpoznaniu przez sąd w trybie postępowania uproszczonego.

Po rozpoznaniu sprawy Sąd Rejonowy w P. wyrokiem z dnia 30 maja 2007 r., uniewinnił Barbarę T. i Mieczysława Z. od popełnienia zarzuconych im czynów.

Inspektor Kontroli Skarbowej złożył apelację od tego wyroku, zarzucając mu obrazę przepisów prawa materialnego i błędne ustalenia faktyczne przyjęte za podstawę rozstrzygnięcia. Wniósł o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez sąd pierwszej instancji.

Orzekający w drugiej instancji Sąd Okręgowy w P. wyrokiem z dnia 3 kwietnia 2008 r., utrzymał w mocy zaskarżony wyrok, uznając apelację za oczywiście bezzasadną.

Od prawomocnego wyroku Inspektor Kontroli Skarbowej złożył kasację. Zarzucił w niej rażące naruszenie prawa materialnego:

1. podatkowego:

– art. 8 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zw. z art. 12 ust. 2 ustawy o rachunkowości, przez uznanie, że oskarżeni działający w imieniu przedsiębiorstwa państwowego pod firmą Przedsiębiorstwo Budownictwa Rolniczego w W. nie mieli prawnego obowiązku zamknięcia na dzień 30 listopada 2000 r. ksiąg rachunkowych;

– art. 8 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przez uznanie, że rokiem podatkowym przedsiębiorstwa państwowego działającego pod firmą Przedsiębiorstwo Budownictwa Rolniczego w W.

jest, przy uwzględnieniu zaistniałych przekształceń własnościowych, okres od 1 stycznia 2000 r. do 31 grudnia 2000 r.;

2. art. 56 k.k.s., przez uznanie, że podanie danych niezgodnych z normą prawnopodatkową nie należy do znamion przedmiotowych czynu;

3. art. 8 § 1 i 2 k.p.k., przez dokonanie ustaleń faktycznych i prawnych na podstawie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lipca 2007 r., wydanego w sprawie innego podmiotu i dotyczącego innego roku podatkowego.

Uznając, że uchybienia tym przepisom miały istotny wpływ na treść zaskarżonego wyroku, autor kasacji wniósł o uchylenie wyroków sądów obu instancji i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu.

W odpowiedzi na kasację Prokurator Okręgowy w P. wniósł o uchylenie wyroków sądów obu instancji i umorzenie postępowania w sprawie obójga oskarżonych na podstawie art. 17 § 1 pkt. 9 k.p.k. W uzasadnieniu Prokurator zwrócił uwagę, że Inspektor Kontroli Finansowej jako finansowy organ postępowania przygotowawczego nie miał w tej sprawie uprawnienia do samodzielnego wniesienia i popierania aktu oskarżenia. Wynikało to stąd, że wartość przedmiotu przestępstwa skarbowego była „duża” w rozumieniu art. 53 § 15 k.k.s. Należało więc przeprowadzić śledztwo (art. 151a § 1 pkt. 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.), a po jego zakończeniu przesłać sporządzony akt oskarżenia prokuratorowi, który powinien był zdecydować w przedmiocie jego zatwierdzenia i wniesienia do sądu.

Na rozprawie kasacyjnej Prokurator Prokuratury Krajowej złożyła wniosek o pozostawienie kasacji bez rozpoznania. Wskazując, że Inspektor Kontroli Skarbowej nie był uprawnionym oskarżycielem w niniejszej sprawie, utrzymywała, iż również jego kasację należy uznać za wniesioną przez osobę nieuprawnioną, a to powinno spotkać się z odmową jej przyjęcia już przez sąd odwoławczy. Jeśli jednak kasacja została przekazana Sądowi

Najwyższemu, to tutaj nie powinna być skierowana do merytorycznego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

W myśl art. 151a § 1 k.k.s. (obowiązującego od dnia 17 grudnia 2005 r.) w sprawach o przestępstwa skarbowe popełnione w warunkach określonych w art. 37 § 1 k.k.s. prowadzi się śledztwo, a więc między innymi wtedy, gdy ujawniono popełnienie przez sprawcę umyślnie przestępstwa skarbowego, którym spowodował on uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości. W niniejszej sprawie postępowanie przygotowawcze zostało wszczęte przez Inspektora Kontroli Skarbowej jako dochodzenie (postanowienie z dnia 10 kwietnia 2006 r.), a czyn, którego dotyczyło, został opisany jako polegający na narażeniu na uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych, należnego od Przedsiębiorstwa Budownictwa Rolniczego w W. – w złożonym w dniu 29 marca 2001 r. w Urzędzie Skarbowym w P. zeznaniu podatkowym (druk CIT-8) za okres od dnia 1 stycznia 2000 r. do dnia 30 listopada 2000r. – na kwotę 628 718 zł., tj. jako przestępstwo skarbowe określone w art. 56 § 1 k.k.s. (oszustwo podatkowe). Wartość należności publicznoprawnej narażonej na uszczuplenie, wskazanej w postanowieniu, przekraczała w czasie popełnienia czynu zabronionego pięćsetkrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia, a więc była wartością „dużą” w rozumieniu art. 53 § 15 k.k.s.

Gdyby oprzeć się wyłącznie na językowym ujęciu zarzuconych czynów, to nasuwałaby się uwaga, że narażenie należności podatkowej na uszczuplenie, jak to sformułowano w ich opisie, nie przesądza jeszcze o zaistnieniu przesłanki obligatoryjnego prowadzenia śledztwa. Ta bowiem uwarunkowana jest nie samym narażeniem na uszczuplenie lecz powodowaniem uszczuplenia (art. 37 § 1 pkt 1 k.p.k.). W Kodeksie karnym skarbowym pojęcia uszczuplenia należności publicznoprawnej i narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej występują jako rozłączne i mają

swoje legalne definicje w art. 53 § 27 i § 28. Należało więc w pierwszej kolejności odnieść się do kwestii, czy skutek czynów zarzuconych przez finansowy organ postępowania przygotowawczego sprowadzać się miał tylko do narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej, czy też powodować *in concreto* uszczuplenie tej należności o wskazanej wartości, co pociągałoby konieczność przeprowadzenia śledztwa. W tym drugim wypadku Inspektor Kontroli Finansowej nie mógłby prowadzić postępowania przygotowawczego w formie dochodzenia, a tym bardziej nie byłby władny do wniesienia aktu oskarżenia.

Wymaga podkreślenia, że w Kodeksie karnym skarbowym nie ma wyodrębnionego typu przestępstwa oszustwa podatkowego, w którego opisie *expressis verbis* zamieszczone jest jako znamię przedmiotowe uszczuplenie należności podatkowej. Natomiast powołany w akcie oskarżenia art. 56 § 1 k.k.s. penalizuje zachowania, których skutkiem jest już samo narażenie podatku na uszczuplenie. Treść tego przepisu pozwala jednak przyjąć, że zawarta w nim norma sankcjonowana obejmuje swoim zakresem czyny polegające nie tylko na narażeniu na uszczuplenie należności podatkowej, ale również, wnioskując *a minori ad maius*, na spowodowaniu takiego uszczuplenia (G. Łabuda: Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2000, nr 11; K. Buk: Uchylenie się od podatkowania w świetle Kodeksu karnego skarbowego, Doradztwo Podatkowe 2007, nr 2). Stadium dokonania przestępstwa oszustwa podatkowego (art. 56 § 1 k.k.s.) następuje już z zaistnieniem narażenia na uszczuplenie należności podatkowej, ale dopiero w razie stwierdzenia dalej idącego skutku zachowania sprawcy, w postaci spowodowania uszczuplenia takiej należności, i to „dużej” wartości w rozumieniu art. 53 § 15 k.k.s., zachodzi konieczność przeprowadzenia śledztwa (art. 151 a § 1 k.k.s. w zw z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.). Materialnoprawnym zaś następstwem spowodowania uszczuplenia

należności dużej wartości jest możliwość orzeczenia wobec sprawcy nadzwyczajnego zaostrzenia kary (art. 37 § 1 k.k.s.).

Jest zatem istotne, zarówno z punktu widzenia procesowego, jak i materialnoprawnego, czy w postępowaniu przygotowawczym zarzucono oskarżonym narażenie na uszczuplenie należności podatkowej, czy *de facto* spowodowanie takiego uszczuplenia. Samo sformułowanie zamieszczone w zarzucie, opisujące czyn jako narażenie na uszczuplenie należności podatkowej nie jest w tym względzie rozstrzygające. Niezbędne było bowiem skonfrontowanie opisu czynności sprawczych opisanych w zarzuconych czynach z odnośnymi normami prawa podatkowego, które pozwalają zidentyfikować skutek zarzuconych zachowań. Miarodajny w tym względzie jest, wskazany w treści zeznania na druku CIT-8, przepis art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.). Stwierdza się w nim, że termin złożenia przez osobę prawną zeznania o wysokości osiągniętego dochodu za rok podatkowy i uiszczenia należnego podatku upływa z dniem 31 marca roku następnego. W piśmiennictwie i orzecznictwie trafnie przyjmuje się, że w świetle tego uregulowania, w odniesieniu do podatku dochodowego faza narażenia podatku na uszczuplenie nie występuje. Jeśli podatnik złoży zeznanie, w którym podaje nieprawdę co do wysokości dochodu oraz wynikającego stąd zobowiązania podatkowego i nie wpłaci w ustawowym terminie podatku w wysokości prawidłowo naliczonej, to dopuszcza się uszczuplenie tej należności. Następuje ono z upływem ostatniego dnia terminu, w którym podatek, na skutek uchylania się osoby zobowiązanej nie został wpłacony (G. Łabuda – *op. cit.* s. 86–87, K. Buk – *op. cit.*, uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK–A 2005/8/91).

Wobec powyższego, za oczywiste uznać należało, abstrahując od kwestii merytorycznej zasadności oskarżenia, że oskarżonym zarzucono

nie narażenie lecz spowodowanie uszczuplenia należności podatkowych. Prowadzący postępowanie przygotowawcze związał przecież skutek zarzuconych czynów ze złożeniem przez oskarżonych zeznania w Urzędzie Skarbowym o wysokości należnego podatku dochodowego za rok podatkowy 2000 na druku CIT-8, którego termin zapłaty upływał z dniem 31 marca 2001 r. Tym skutkiem miało być faktyczne uszczuplenie należnego podatku dochodowego o kwotę 628 718 zł, w rezultacie zaniżenia przez oskarżonych dochodu przedsiębiorstwa w zeznaniu.

Z poczynionych stwierdzeń wynika, że Inspektor Kontroli Skarbowej nie był władny wszcząć dochodzenia, gdyż przepisy Kodeksu karnego skarbowego obligowały w zaistniałej sytuacji do przeprowadzenia śledztwa (art. 151 a § 1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.). Organ ten nie był też uprawniony do oskarżania w niniejszej sprawie, i to już z tego powodu, że nie mógł wnieść aktu oskarżenia w sprawie o przestępstwo skarbowe podlegające rozpoznaniu w postępowaniu zwyczajnym. Uprawnienie to służy wyłącznie prokuratorowi, który nawet wtedy, gdy organ finansowy samodzielnie prowadzi postępowanie przygotowawcze w postaci dochodzenia, zatwierdza akt oskarżenia sporządzony przez ten organ i wnosi go do sądu, jeśli sprawa podlega rozpoznaniu w postępowaniu zwyczajnym (art. 155 § 2 k.k.s.).

Wniesienie aktu oskarżenia ze wskazaniem, że sprawa podlega rozpoznaniu w trybie postępowania uproszczonego uchybiało przepisom Kodeksu karnego skarbowego normującym tryb postępowania sądowego w sprawach o przestępstwa skarbowe, w których obligatoryjne jest prowadzenie śledztwa (art. 117 § 2 k.k.s.) i wskazującym organy właściwe do wnoszenia oskarżenia w sprawach podlegających rozpoznaniu w postępowaniu zwyczajnym. To ostatnie uchybienie, naruszające przepis art. 155 § 2 k.k.s., uzasadnia konkluzję, że Inspektor Kontroli Skarbowej działał w sprawie jako nieuprawniony oskarżyciel w rozumieniu art. 17 § 1 pkt 9

k.p.k. Po wniesieniu przez niego aktu oskarżenia Sąd Rejonowy powinien był umorzyć postępowanie w sprawie o przestępstwa skarbowe (art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.).

W postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe oskarżycielem publicznym przed sądem jest prokurator, a inne organy postępowania przygotowawczego (art. 118 § 1 i 2 k.k.s.) tylko wtedy, gdy zgodnie ze swoją właściwością ustawową, wnoszą i popierają akt oskarżenia (art. 121 § 1 k.k.s.). Co prawda, w myśl art. 157 § 2 k.k.s. finansowy organ dochodzenia może działać obok prokuratora w charakterze oskarżyciela publicznego, ale w tych wyłącznie sprawach o przestępstwa skarbowe, w których prokurator wniósł akt oskarżenia. Ten warunek nie został tu spełniony. Inspektor Kontroli Skarbowej nie uzyskał zatem uprawnienia do działania w charakterze oskarżyciela publicznego ani przez wniesienie aktu oskarżenia, gdyż w niniejszej sprawie nie był uprawniony do dokonania tej czynności procesowej, ani też nie działał obok prokuratora w charakterze oskarżyciela publicznego w sytuacji określonej w art. 157 § 2 k.k.s.

W tym stanie rzeczy należało uznać, że jeśli Inspektor Kontroli Skarbowej nie ma uprawnienia do wniesienia skargi zasadniczej (aktu oskarżenia), to bez uzyskania statusu strony w warunkach określonych w art. 157 § 2 k.k.s., nie ma on również uprawnienia do inicjowania skargi etapowej, tj. złożenia apelacji od wyroku sądu pierwszej instancji. Konsekwentnie, nie jest on też osobą uprawnioną do wniesienia kasacji, skoro w myśl art. 520 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. do wniesienia kasacji w sprawach o przestępstwa skarbowe uprawnione są tylko strony. W zaistniałej sytuacji prezes Sądu odwoławczego powinien był odmówić przyjęcia kasacji jako wniesionej przez osobę nieuprawnioną (art. 530 § 2 k.p.k. w zw. z art. 429 § 1 k.p.k.). Ponieważ jednak kasacja została przesłana do rozpoznania, przeto Sąd Najwyższy postanowił na podstawie art. 531 § 1 k.p.k. o pozostawieniu jej bez rozpoznania.