



Sygn. akt V KK 354/13

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 17 kwietnia 2014 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jarosław Matras (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Tomasz Grzegorzcyk

SSA del. do SN Jacek Błaszczyk

Protokolant Anna Kowal

przy udziale prokuratora Prokuratury Generalnej Mieczysława Tabora,
w sprawie **J. Z.**

uniewinnionego od przestępstwa z art. 83 § 1 kks

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 17 kwietnia 2014 r.,

kasacji, wniesionej przez Inspektora Kontroli Skarbowej w O.

od wyroku Sądu Okręgowego w O.

z dnia 6 marca 2013 r.,

utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w O.

z dnia 5 października 2012 r.,

**uchyla zaskarżony wyrok i sprawę oskarżonego J. Z.
przekazuje do ponownego rozpoznania w postępowaniu
odwoławczym Sądowi Okręgowemu w O.**

UZASADNIENIE

J. Z. został oskarżony o to, że: będąc zobowiązanym do przedstawienia dokumentów związanych z postępowaniami kontrolnymi, utrudniał w O. w okresie co najmniej od 25 sierpnia 2010 r. do co najmniej 14 kwietnia 2011 r. uprawnionemu inspektorowi kontroli skarbowej P. G. wykonywanie czynności służbowych, w tym:

1) „w okresie od co najmniej 25 sierpnia 2010 r. do 21 listopada 2010 r. - w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych L.L. i J. Z. za okres 1 stycznia 2005 r. - 31 grudnia 2006 r. oraz podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia 2005 r. do grudnia 2006 r. działalności gospodarczej prowadzonej w formie spółki cywilnej, pod nazwą Księgarnia „A.” L. L., J. Z. - nie przedkładając wbrew żądaniu inspektora następujących dokumentów: podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów za lata 2005-2006, rejestrów zakupu VAT za lata 2005-2006, rejestrów sprzedaży VAT za lata 2005-2006, ewidencji środków trwałych za lata 2005- 2006, inwentaryzacji sporządzonych na dzień 31 grudnia 2004 r. 31 grudnia 2005 r. i 31 grudnia 2006 r.,

2) w okresie od co najmniej 20 września 2010 r. do 5 grudnia 2010 r. w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych J. Z. za okres 1 stycznia 2005 r. - 31 grudnia 2006 r. oraz podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia 2005 r. do grudnia 2006 r. działalności gospodarczej zarejestrowanej na imię i nazwisko J. Z. pod nazwą J. - nie przedkładając wbrew żądaniu inspektora następujących dokumentów: podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów za lata 2005-2006, rejestrów zakupu VAT za lata 2005-2006, rejestrów sprzedaży VAT za lata 2005-2006, ewidencji środków trwałych za lata 2005 - 2006, inwentaryzacji sporządzonych na dzień 31 grudnia 2004 r., 31 grudnia 2005 r. i 31 grudnia 2006 r.,

3) w okresie, od co najmniej 20 września 2010 r., do co najmniej 14 kwietnia 2011 r. w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego

od osób fizycznych za lata 2005-2006 oraz kontroli przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za okres od 1 stycznia 2005 r. do 31 grudnia 2006 r. nie przedkładając wbrew żądaniu inspektora następujących dokumentów: oświadczenia o stanie majątkowym według stanu na dzień 1.01.2005r. i 1.01.2006r., oświadczeń o uzyskanych dochodach oraz o poniesionych wydatkach w latach 2005-2006, dokumentów na podstawie, których zostały dokonane odliczenia w zeznaniach PIT-36 za lata 2005-2006 z tytułu: składek na ubezpieczenia społeczne, składek na ubezpieczenia zdrowotne, darowizn; ewidencji przychodów w związku z wynajmem mieszkań w latach 2005-2006, dowodów dokumentujących otrzymane w 2006 r. dotacje z Gminy w kwocie 21.064,04 zł, z tytułu wyszkolenia uczniów, dowodów spółki cywilnej J. J. Z., spółki cywilnej „A.” L. L., J. Z. oraz zlikwidowanej spółki cywilnej „A.” J. Z., M. L., a to: ewidencji środków trwałych za lata 2005-2006, inwentaryzacji sporządzonych na dzień 31 grudnia 2004, 2005 i 2006r., informacji dotyczących należności i zobowiązań ww. firm ustalonych na dzień 1 stycznia 2005, 2006 i 2007r. - z naruszeniem art. 155 § 1, 189 § 1 w zw. z art. 181 i 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.- Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005r., nr 8, póź. 60 ze zm.) w zw. z art. 31 ustawy z dnia 28 kwietnia 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r., nr 8, poz. 65 ze zm.)” - to jest o przestępstwo skarbowe określone w art. 83 § 1 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 5 października 2012 r., Sąd Rejonowy w O. uniewinnił oskarżonego od popełnienia zarzucanego mu czynu i orzekł, że koszty procesu ponosi Skarb Państwa. W tym miejscu wskazać należy na powody takiego orzeczenia.

Rozstrzygnięcie takiej treści zostało oparte na dwóch podstawach. Pierwsza, to uznanie, że postępowanie kontrolne prowadzone w trybie ustawy o kontroli skarbowej, o ile w jego fazie nie zostanie wszczęta kontrola podatkowa nie stanowi kontroli skarbowej w rozumieniu art. 83 § 1 k.k.s. Drugi powód takiego wyroku to uznanie, iż nawet gdyby postępowanie kontrolne mieściło się w pojęciu „kontrola skarbowa” z art. 83 §1 k.k.s., to ustalenia faktyczne nie dają podstaw do przyjęcia, aby oskarżonemu można przypisać działanie umyślne.

Wyrok ten został zaskarżony w całości na niekorzyść oskarżonego przez

inspektora kontroli skarbowej, który w części wstępnej apelacji sformułował zarzut obrazy prawa materialnego, a to art. 83 § 1 k.k.s., polegającą na błędnym uznaniu, iż zachowanie oskarżonego nie wyczerpało ustawowych znamion przestępstwa z art. 83 § 1 k.k., a mianowicie poprzez uznanie, iż postępowanie kontrolne prowadzone przez organa kontroli skarbowej nie wchodzi w zakres pojęcia kontrola skarbową, wymienionego taksatywnie w części dyspozytywnej art. 83 § 1 k.k.s., gdy tymczasem poprawna analiza ustawowych znamion strony przedmiotowej tego przestępstwa skarbowego obrazuje, że oskarżony je wyczerpał.

Podnosząc ten zarzut zawarty w *petitum* apelacji skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji. W końcowej części uzasadnienia apelacji skarżący zakwestionował ustalenia i stanowisko sądu I instancji co do tego, aby oskarżonemu nie można było przypisać działania umyślnego (str. 9-11).

Po rozpoznaniu apelacji Sąd Okręgowy wyrokiem z dnia 6 marca 2013 r., zaskarżony wyrok utrzymał w mocy, uznając apelację Urzędu Kontroli Skarbowej za oczywiście bezzasadną i kosztami procesu obciążył Skarb Państwa.

Kasację od tego wyroku złożył inspektor kontroli skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej w O. Zaskarżając wyrok w całości na niekorzyść oskarżonego zarzucił mu rażące naruszenie prawa materialnego, a to art. 83 § 1 k.k.s., polegające na uznaniu przez Sąd odwoławczy, że zachowanie oskarżonego J. Z. nie wyczerpało ustawowych znamion przestępstwa skarbowego, zakwalifikowanego z art. 83 § 1 k.k.s. Wskazał także w zarzucie, że Sąd odwoławczy błędnie uznał, że postępowanie kontrolne prowadzone w ramach działania Urzędu Kontroli Skarbowej nie jest kontrolą skarbową, którą to kontrolę uznał za tożsamą z kontrolą podatkową. Ponadto wskazał w zarzucie, że definicję kontroli skarbowej zawiera art. 53 § 31 k.k.s. wskazując, iż jest to kontrola określona w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej.

Podnosząc taki zarzut skarżący wniósł o uchylenie wyroku sądu odwoławczego i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania temu sądowi.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

I. Kasacja jest zasadna i musi prowadzić do uchylenia zaskarżonego wyroku. Pomijając już pewne niedoskonałości natury konstrukcyjno-redakcyjnej zarzutu

kasacji bezsporne jest, iż istotą wskazanego rażącego naruszenia prawa materialnego przez sąd II instancji było – zdaniem skarżącego – zaaprobowanie poglądu wypowiedzianego przez sąd I instancji, że postępowanie kontrolne prowadzone w oparciu o ustawę o kontroli skarbowej przez inspektora kontroli skarbowej (t.j.: Dz. U. z 2011 r., Nr 41, poz. 214 ze zm. – dalej jako u.k.s.) nie stanowi kontroli skarbowej w rozumieniu art. 83 § 1 k.k.s. w zw. z art. 53 § 31 k.k.s., jeśli nie weszło w etap kontroli podatkowej. Pogląd taki wywiódł sąd I instancji i szeroko go zresztą uargumentował (str. 11 - 24 uzasadnienia wyroku), wskazując, że w jego rozumieniu: „prawidłowa wykładnia pojęcia „kontrola skarbowa” użytego w treści art. 83 § 1 k.k.s., oznacza „kontrolę podatkową, prawidłowo wszczętą i prowadzoną w toku postępowania kontrolnego przez właściwy organ kontroli skarbowej, nie natomiast samo postępowanie kontrolne, jeśli w jego toku nie została wszczęta i przeprowadzona kontrola podatkowa” (str. 24 uzasadnienia). Oddać przy tym trzeba temu sądowi, że argumentacja przyjętej konstrukcji była czytelna i jednoznaczna w zakresie użytych pojęć prawnych, choć, jak dalej zostanie to wykazane, wadliwa od strony prawnej. Choć Sąd odwoławczy to stanowisko co do pojęciowej zawartości „kontroli skarbowej” zaaprobował, co dało podstawę do takiego sformułowania zarzutu kasacji, to trudno nie dostrzec, że jego argumentacja nie jest już tak precyzyjna i uporządkowana. Wypada przywołać chociażby *in extenso* stwierdzenie na stronie 7 uzasadnienia wyroku, cyt.: „jeśli postępowanie kontrolne jest prowadzone na etapie poprzedzającym wszczęcie kontroli skarbowej i ma na celu zgromadzenie materiału dowodowego oraz właściwe przygotowanie kontroli (...) to wówczas nie jest ono objęte zakresem penalizacji art. 83 § 1 k.k.s., jeżeli natomiast postępowanie kontrolne stanowi składnik kontroli skarbowej, to w takim wypadku utrudnianie jej przeprowadzenia, w sposób wymieniony w art. 83 § 1 k.k.s. jest objęte zakresem penalizacji wymienionego przepisu, co może uzasadniać wszczęcie postępowania karnego – skarbowego o czyn z art. 83 § 1 k.k.s.” , by wytknąć temu sądowi brak precyzji i pomieszanie pojęć, które może wskazywać na niewłaściwą analizę przepisów ustawy o kontroli skarbowej. Przecież postępowanie kontrolne na gruncie unormowania u.k.s. zawsze jest prowadzone na etapie poprzedzającym kontrolę podatkową (ta ostatnia nie zawsze musi wystąpić, ale jeśli wystąpi to

zawsze po wszczęciu postępowania kontrolnego); co więcej, kontrola podatkowa jest zawsze częścią postępowania kontrolnego i jest ona prowadzona już w jego ramach; to postępowanie kontrolne jest wszczynane z urzędu w sposób sformalizowany w drodze postanowienia (art. 13 ust. 1 i 3 u.k.s.). Jest więc dokładnie odwrotnie niż twierdzi to sąd II instancji, jakoby to postępowanie kontrolne było składnikiem kontroli podatkowej (ta ostatnia rozumiana przez oba sądy jako „kontrola skarbową” w rozumieniu art. 83 § 1 k.k.s.). Wbrew uwagom sądu II instancji nie były zatem niespójne wywody autora apelacji, że z jednej strony postępowanie kontrolne jest samoistnym postępowaniem w ramach którego może, ale nie musi być prowadzona kontrola podatkowa wymieniona w art. 13 ust. 3 u.k.s., a z drugiej strony, że postępowanie kontrolne mieści się w zakresie pojęcia kontroli skarbowej; po prostu skarżący uważał, że postępowanie kontrolne – niezależnie od tego, czy w jego ramach była prowadzona, czy też nie była prowadzona kontrola podatkowa – zawsze jest kontrolą skarbową. Już te spostrzeżenia wskazujące na brak precyzyjnego i jasnego wyводу w zakresie operowania normatywnymi pojęciami z u.k.s. dają podstawę do twierdzenia, że Sąd odwoławczy zbyt powierzchownie podszedł do argumentacji uzasadniającej zarzut obrazy art. 83 § 1 k.k.s. Na marginesie też wskazać należy, że oskarżycielem publicznym nie był Urząd Kontroli Skarbowej – jak ujęto to w wyroku oraz jego uzasadnieniu – ale inspektor kontroli skarbowej (art. 121 § 1 k.k.s. w zw. z art. 133 § 1 pkt 3 k.k.s. i art. 155 § 1 k.k.s. w zw. z art. 118 § 1 pkt 2 k.k.s.).

II. Odnosząc się do istoty zarzutu trzeba na wstępie wskazać, że użyte w art. 83 § 1 k.k.s. pojęcie „kontrola skarbową” ma swoją definicję legalną w art. 53 § 31 k.k.s., który to przepis ujęty jest w Rozdziale 5 „Objaśnienie wyrażeń ustawowych”. Z podstawowej reguły wykładni wynika, że jeśli jakiś akt prawny zawiera definicję pojęcia w nim zawartego, to obowiązkiem każdego organu stosującego ustawę w zakresie takiego pojęcia prawnego (zwrotu) jest nadanie mu takiego znaczenia jakie nadano mu w tym akcie prawnym (np. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń, s. 93-94; M. Zieliński, *Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 310-313). Zupełnie chybione było zatem twierdzenie sądu I instancji, że Kodeks karny skarbowy takiej definicji legalnej nie zawiera (str. 9 uzasadnienia). Odesłanie do pojęcia kontroli określonej w u.k.s. stanowi stosowany w praktyce legislacyjnej

sposób określenia wyrażenia definiującego poprzez przyjęcia znaczenia jakie ma on na gruncie innego aktu normatywnego (tzw. definicja niesamodzielna). W myśl więc art. 53 § 31 k.k.s. kontrola określona w u.k.s. jest kontrolą skarbową w rozumieniu Kodeksu karnego skarbowego. Nieuprawnione były zatem poszukiwania znaczenia tego pojęcia (definiensu) na gruncie innych regulacji prawnych, tj. w prawie administracyjnym, czy też w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Ten modelowy błąd sądu I instancji doprowadził do skierowania rozważań tego sądu na obszary, które co do zasady nie mogły być pod tym kątem analizowane, i jak się wydaje, przesądził o wypowiedzeniu wadliwego poglądu prawnego o normatywnej zawartości pojęcia „kontrola skarbowa”. Prawdą jest, że u.k.s. nie zawiera definicji kontroli skarbowej, ale ustawodawca w art. 53 § 31 k.k.s. był tego świadomy, skoro odesłał w tym zakresie nie do pojęcia „kontroli skarbowej”, ale do „kontroli określonej w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej”. Ustawa o kontroli skarbowej określa cele kontroli skarbowej (art. 1), jej zakres przedmiotowy (art. 2), podmiotowy (art. 4) oraz organy prowadzące kontrolę skarbową (art. 6). Stosownie do treści art. 2 ust. 1 u.k.s. do zakresu kontroli skarbowej należy m.in. przeprowadzanie kontroli różnych dziedzin życia gospodarczego, w których może dojść do naruszenia praw majątkowych Skarbu Państwa. Ustawa sama zatem wskazuje na to, że do zakresu kontroli skarbowej należą kontrole (art. 2 ust.1 pkt 1-6, 10-11, 14). W strukturze tej ustawy wyodrębniony został jedyny rozdział - Rozdział 3 – który odnosi się do czynności kontrolnych. Rozdział ten został nazwany „Postępowanie kontrolne” (art. 12 - 34c) i określa wszczęcie postępowania kontrolnego oraz zasady jego prowadzenia. Jest niewątpliwym, że w ramach tego właśnie postępowania następuje realizacja zadań kontrolnych określonych w art. 2 u.k.s. Nie budzi żadnych wątpliwości to, że wszczęcie postępowania kontrolnego to forma kontroli skarbowej (J. Kulicki, *Kontrola skarbowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 383). To, że w ramach postępowania kontrolnego może być przeprowadzona kontrola podatkowa (art. 13 ust. 3 u.k.s.), nie zmienia tego, iż kontrola podatkowa jest dalej jednym z elementów postępowania kontrolnego (J. Kulicki, *op.cit.*, s. 391). Już zatem chociażby na gruncie reguł wykładni językowej i systemowej stwierdzić trzeba, że kontrola określona w u.k.s. to postępowanie kontrolne w całym swoim

obszarze, a więc i wtedy, gdy zostanie przeprowadzona kontrola podatkowa. Skoro ustawodawca w art. 53 § 31 k.k.s. nie rozróżnił form kontroli prowadzonych na podstawie u.k.s., to w myśl reguły *lege non distinguente nec nostrum est distinguere* takich zróżnicowań nie wolno czynić interpretatorowi. Warto przy tym wskazać, że z zapisów samej ustawy o kontroli skarbowej można wyprowadzić wnioski, iż każda kontrola prowadzona w ramach postępowania kontrolnego jest traktowana przez ustawodawcę jako kontrola skarbowa. Wskazać należy, że w art. 34 ust. 1 oraz art. 34 b ust. 2 u.k.s. uregulowano kwestie przetwarzania i gromadzenia informacji uzyskanych w ramach **kontroli skarbowej** (art. 34 ust.1) oraz udostępnienie innym organom informacji z **akt kontroli skarbowej** (art. 34b ust. 2). Nie sposób uznać, że regulacje te dotyczą sytuacji, która może, ale nie musi zaistnieć, tzn. kontroli podatkowej prowadzonej w ramach postępowania kontrolnego, a nie dotyczą postępowania, które jest postępowaniem głównym i poprzedza zawsze kontrolę podatkową. Z § 5 Zasad techniki prawodawczej (załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. – Dz.U. Nr 100, poz. 908) wynika przecieź, że przepisy ustawy redaguje się w sposób, w jaki opisuje się typowe sytuacje występujące w dziedzinie spraw regulowanych ustawą. Także z tych unormowań wynika zatem, że pojęcie kontroli skarbowej obejmuje każde czynności kontrolne. Kolejny argument wynika z samej treści art. 83 § 1 k.k.s. Przepis ten, chroniący prawidłowość określonych czynności kontrolnych wymienia obok kontroli skarbowej także kontrolę podatkową. Zgodnie z regułą zakazu wykładni synonimicznej różnym zwrotom ustawowym nie można nadawać tożsamyh znaczeń (por. § 11 „Zasad techniki prawodawczej”). Zastosowanie już tej reguły skutkuje ustaleniem, że zakres znaczeniowy pojęcia „kontrola skarbowa” nie jest tożsamy z pojęciem „kontroli podatkowej”, a przecieź użyte w u.k.s określenie „kontrola podatkowa” oznacza kontrolę podatkową w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (art. 31 ust. 2 pkt 4), a więc tożsamą co w art. 83 § 1 k.k.s. (zob. art. 53 § 30 k.k.s. i odesłanie do Ordynacji podatkowej). Mając na uwadze powyższe argumenty stwierdzić należy, że **prowadzone na podstawie Rozdziału trzeciego ustawy o kontroli skarbowej z dnia 28 września 1991 r. (t.j.: Dz. U. 2011, Nr 41, poz.214 ze zm.) postępowanie kontrolne stanowi „kontrolę skarbową” w rozumieniu art. 83 §**

1 k.k.s. w zw. z art. 53 § 31 k.k.s.

Podkreślić także należy, że również w doktrynie oraz orzecznictwie Sądu Najwyższego wskazuje się, iż postępowanie kontrolne prowadzone w oparciu o przepisy ustawy o kontroli skarbowej jest kontrolą skarbową w rozumieniu art. 83 § 1 k.k.s. (T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, 4. wydanie, s. 237-238; R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy, 3. wydanie, s. 550; J. Kulicki, *op.cit.*, s. 484, 486-487; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 czerwca 2002 r., V KKN 454/00, Lex nr 54421).

III. Po tych uwagach należy się ustosunkować do niektórych twierdzeń obu orzekających w sprawie sądów. Z uwagi na wywód zawarty powyżej jest jasne, że stwierdzenia poniżej zaprezentowane mają na celu wskazanie także na inne uchybienia w prezentowanych wywodach.

Pierwsza uwaga musi dotyczyć charakteru postępowania kontrolnego unormowanego w u.k.s. Otóż wskazuje się w doktrynie i orzecznictwie, że postępowanie to jest procedurą o niejednolitym charakterze, albowiem łączy w sobie uprawnienia kontrolne i policyjne, ale i orzecznicze, właściwe dla postępowania podatkowego; **nie jest to jednak ani postępowanie podatkowe, ani kontrola podatkowa** (M. Ciecierski, A. Derkacz, K. Kandut, A. Mudrecki, G. Pelewicz, A. Sędkowska, P. Stanisławski, J. Wołczak, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, red. K. Kandut, A. Sędkowska, Warszawa 2014, s. 235-236; P. Pietrasz, W. Stachurski, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011, s. 257, 259; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 17 grudnia 2010 r., I SA/Bk 621/10, Lex nr 747757). Specyfiką tego postępowania jest to, że kończy się ono wydaniem „wyniku kontroli” (aktu nieznanego procedurom postępowania podatkowego i kontroli podatkowej), bądź decyzji, a więc aktu, który z kolei nie może zapaść w trybie kontroli podatkowej (J. Kulicki, *op. cit.*, s. 389 oraz s. 429-431). Przepisy Ordynacji podatkowej w zakresie postępowania podatkowego i kontroli podatkowej mają tylko **odpowiednie** zastosowanie (P. Pietrasz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 259-260; J. Kulicki, *op. cit.*, s. 479). Postępowanie kontrolne nie może zatem być utożsamiane z kontrolą podatkową, co oznacza, iż rygorów z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej nie ma tak długo, dopóki nie zostanie wszczęta kontrola podatkowa (M. Ciecierski, A. Derkacz, K. Kandut, A. Mudrecki, G. Pelewicz, A.

Sędkowska, P. Stanisławski, J. Wołczak, *op.cit.*, s. 255; P. Pietrasz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 287; wyrok WSA w Opolu z dnia 9 października 2012 r., I SA/Op 225/12, Lex nr 1233509; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2011 r., III SA/GI 1613/10, Lex nr 994353). Kontrola podatkowa przeprowadzona w toku postępowania kontrolnego traci więc charakter samodzielny, autonomiczny, stając się częścią odrębnego postępowania – postępowania kontrolnego (M. Ciecierski, A. Derkacz, K. Kandut, A. Mudrecki, G. Pelewicz, A. Sędkowska, P. Stanisławski, J. Wołczak, *op.cit.*, s. 232; J. Kulicki, *op. cit.*, s. 391).

Po drugie, postępowanie kontrolne ma własną specyfikę a niemożność traktowania go jako kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na gruncie Ordynacji podatkowej wynika z innego, zupełnie odmiennego, zakresu zadań i przedmiotu tego postępowania. Postępowanie to ma charakter postępowania gabinetowego, co oznacza, iż co do zasady miejscem jego wykonywania jest jednostka organizacyjna kontroli skarbowej (P. Pietrasz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 259). W zakresie przestrzegania prawa podatkowego celem kontroli skarbowej jest np. sprawdzenie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.s.), a **to właśnie w postępowaniu kontrolnym będzie wydana decyzja dotycząca podatków** (art. 24 ust. 1 lit. a; M. Kowalczyk, Kontrola skarbowa i postępowanie kontrolne, Prokuratura i Prawo 2013, z. 2, s. 80-81; J. Kulicki, *op. cit.*, s. 426 – 429 i 436; w toku kontroli podatkowej wydaje się natomiast protokół kontroli – art. 290 §1 ustawy – Ordynacja podatkowa). Nie jest więc tak, aby postępowanie kontrolne służyło właściwemu przygotowaniu kontroli podatkowej (tak Sąd odwoławczy na stronie 7 uzasadnienia). Na „pomylenie” tych pojęć i niejako „odwrócenie ról” zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 15 lipca 2011 r., I FSK 895/11 (Lex nr 1338898), uchylając wyrok WSA w Poznaniu w sprawie I SA/Po 709/10, ten zaś ostatni wyrok był z kolei podstawą do wypowiedzenia swojego – wadliwego – stanowiska przez sąd I instancji (str. 25 uzasadnienia), na co zresztą słusznie zwracał uwagę w apelacji inspektor kontroli skarbowej, a co – niestety – nie zostało w ogóle dostrzeżone przez sąd *ad quem*. Aprobata dla tego właśnie, uchylonego następnie jako obarczonego naruszeniem prawa, wyroku WSA w Poznaniu z dnia 2 lutego

2011 r., I SA/Po 709/10 była podstawą wyrażenia nieprecyzyjnego poglądu, jakoby kontrolą skarbową w rozumieniu u.k.s. nie było postępowanie kontrolne (M. Kowalczyk, *op. cit.*, s. 65). O ile początkowo autorka ta trafnie zauważyła, że postępowanie kontrolne to forma kontroli skarbowej, to w dalszej części w rzeczywistości wskazała, iż postępowanie kontrolne nie musi stanowić kontroli skarbowej, a może jedynie ją poprzedzać. Miarą nieprecyzyjności tych wywodów jest jednak wskazanie, że do postępowania kontrolnego może mieć zastosowanie art. 83 §1 k.k.s. (M. Kowalczyk, *op.cit.*, s. 68).

Postępowanie kontrolne ma swój cel, a niejednokrotnie to właśnie wydanie decyzji w zakresie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego jest rozstrzygnięciem w kwestii podatków i nie wiąże się z przeprowadzeniem kontroli podatkowej.

Z przedstawionych powyżej uwag wynika również, że odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do tego postępowania (art. 31 u.k.s.) musi być warunkowane specyfiką i celem takiego postępowania kontrolnego. Nie budzi zatem sporu, że w ramach postępowania kontrolnego będą miały zastosowanie – w oparciu o przepis art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. – przepisy procesowe ustawy- Ordynacja podatkowa. Z przepisu art. 180 Ordynacji podatkowej wynika, że dowodami w takim postępowaniu mogą być księgi podatkowe, co jest zrozumiałe, skoro w postępowaniu kontrolnym może być wydana decyzja co do podatku. W doktrynie nie jest kwestionowane prawo kontrolującego do żądania przedstawienia mu w toku postępowania kontrolnego ksiąg podatkowych lub deklaracji, bądź też innych dokumentów dotyczących podatków (P. Pietrasz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 357-359; J. Kulicki, *op. cit.*, s. 482-484; M. Kowalczyk, *op. cit.*, s. 77). Z uwagi na charakter tego postępowania (gabinetowe) oraz niemożność utożsamiania go z kontrolą podatkową, to jasne jest, że dopóty nie zostanie w ramach tego postępowania wszczęta kontrola podatkowa (art. 13 ust. 3 i 5), to brak jest podstaw do stosowania zarówno działu VI Ordynacji podatkowej (a więc i przepisów art. 285a, art. 286 § 2 pkt 2), jak i przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. To zaś oznacza, że inspektor kontroli skarbowej może w ramach postępowania kontrolnego żądać okazania mu ksiąg podatkowych kontrolowanego oraz, co oczywiste, innych dokumentów dotyczących sfery objętej

kontrolą (P. Pietrasz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 357-359), bez ograniczeń wynikających z tych dwóch ustaw. Należałoby oczywiście dążyć do tego, aby czas realizowania tych czynności był jak najmniej dolegliwy dla kontrolowanego i jego działalności. Podkreślić należy, że już z unormowania art. 13b u.k.s. (tzw. kontrola krzyżowa) wynika wprost, iż w ramach postępowania kontrolnego można żądać od kontrahenta osoby kontrolowanej, aby przedstawił **dokumenty w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym**, a tymi dokumentami w zakresie podatków (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.s.) będą księgi podatkowe czy rachunki lub deklaracje. Skoro takich dokumentów można żądać od kontrahenta kontrolowanego, to jest oczywiste, że można ich żądać od kontrolowanego.

IV. Jak wykazano powyżej oba orzekające w sprawie sądy dopuściły się rażącego naruszenia prawa materialnego, tj. art. 83 § 1 k.k.s. w zw. z art. 53 § 31 k.k.s. Dla skuteczności kasacji konieczne jest jednak wykazanie, aby rażące naruszenie prawa mogło mieć istotny wpływ na treść wyroku sądu odwoławczego. Istotne w tym zakresie jest zakreślenie granic rozpoznania sprawy w postępowaniu odwoławczym. Opisano na wstępie uzasadnienia, że uniewinniający oskarżonego wyrok Sądu Rejonowego oparty był na dwóch podstawach, w tym na ustaleniu co do braku możliwości przypisania umyślności w zachowaniu oskarżonego. Gdyby tego powodu uniewinnienia nie zaskarżono w apelacji na niekorzyść oskarżonego, to nawet obraza prawa materialnego co do normatywnego znaczenia zwrotu „kontrola skarbowa” w art. 83 § 1 k.k.s. nie miałaby znaczenia dla rozstrzygnięcia, skoro istniała druga płaszczyzna uzasadniająca taki wyrok, tj. brak znamienia strony podmiotowej czynu (art. 83 § 1 k.k.s. w zw. z art. 4 § 1 k.k.s.). Rzecz jednak w tym, że zgodnie z treścią art. 434 § 1 zd. drugie k.p.k., który to przepis ma zastosowanie z uwagi na treść art. 113 § 1 k.k.s., orzekanie sądu II instancji jest limitowane, w przypadku apelacji na niekorzyść oskarżonego, uchybieniem podniesionym w środku odwoławczym, a nie zarzutem sformułowanym w *petitum* apelacji (por. np. wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 14 listopada 2001 r., III KKN 250/01, Prok. i Pr. 2002, z.6, poz.5; z 9 lipca 2003 r., III KK 337/02, R - OSNKW 2003, poz.1521; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 października 2003r., III KK 360/02, R - OSNKW 2003, poz. 2141). Skoro zaś chodzi o uchybienie podniesione w środku odwoławczym przez podmiot kwalifikowany, to jasne jest, iż

konieczna jest analiza także uzasadnienia tego środka odwoławczego, albowiem jest ono jego nieodzowną częścią (art. 427 § 2 k.p.k.). To zaś oznacza, że uchybienie, które jest opisane i wskazane w uzasadnieniu apelacji musi stanowić przedmiot rozważań sądu II instancji, zgodnie z treścią art. 433 § 2 k.p.k. i art. 457 § 3 k.p.k. Wypada zacytować zasługujący na aprobatę pogląd Sądu Najwyższego zawarty w wyroku z dnia 6 lutego 2007 r. III KK 316/06, Lex nr 231947: „*Oczywiście wskazanym jest by zarzuty apelacji sformułowane zostały już w petitum tej skargi, a nie w jej uzasadnieniu. Nie oznacza to jednak, że zarzuty podniesione w uzasadnieniu nie podlegają rozpoznaniu oraz że nie ma do nich zastosowania przepis art. 457 § 3 k.p.k.*” (podobnie chociażby wyrok SN z dnia 15 marca 2001 r., III KKN 596/00, Lex nr 51948). W sytuacji, gdy w apelacji inspektora kontroli skarbowej zaskarżono także i drugą podstawę wyroku uniewinniającego, a w tym zakresie sąd II instancji nie ustosunkował się do apelacji, uznając zapewne, że jest to zbędne z uwagi na brak znamienia przedmiotowego (art. 436 k.p.k.), to stwierdzenie w kasacji rażącego naruszenia prawa materialnego musi skutkować uchyleniem zaskarżonego wyroku i przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania temu sądowi, albowiem wpływ tego uchybienia na treść wyroku jest istotny.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy sąd ten będzie związany przedstawionym powyżej zapatrywaniem prawnym co do tego, że postępowanie kontrolne prowadzone na podstawie u.k.s. stanowi „kontrolę skarbową” w rozumieniu art. 83 § 1 k.k.s. (art. 442 § 3 k.p.k. w zw. z art. 518 k.p.k.). Oczywiście jest, że będzie również zobligowany do rzetelnego ustosunkowania się do uchybienia wskazanego w uzasadnieniu apelacji, którego istotą jest kwestionowanie ustaleń faktycznych co do braku świadomości oskarżonego.

Z tych powodów orzeczono jak w wyroku.