



Sygn. akt IV KK 238/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 17 stycznia 2018 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Andrzej Ryński (przewodniczący)

SSN Małgorzata Gierszon

SSN Zbigniew Puskarski (sprawozdawca)

Protokolant Ewa Sokołowska

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Roberta Tarsalewskiego
w sprawie P. L.
wobec którego umorzono postępowanie karne o przestępstwa skarbowe
po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie
w dniu 16 stycznia 2018 r.,
kasacji, wniesionej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w M.
od wyroku Sądu Okręgowego w K.
z dnia 24 lutego 2017 r., sygn. akt IV Ka (...)
uchylającego wyrok Sądu Rejonowego w M.
z dnia 24 października 2016 r., sygn. akt II K (...)
i na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. umarzającego
postępowanie wobec P. L.

uchyla zaskarżony wyrok:

**- w części uchylającej wyrok Sądu Rejonowego w M. i
umarzającej postępowanie o przestępstwo skarbowe opisane w
pkt I aktu oskarżenia i w tym zakresie sprawę przekazuje do**

ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym Sądowi Okręgowemu w K.;

- w części uchylającej wyrok Sądu Rejonowego w M. i umarzającej postępowanie o przestępstwo skarbowe opisane w pkt II aktu oskarżenia, nadto uchyla w części dotyczącej tego przestępstwa skarbowego wyrok Sądu I instancji i w tym zakresie postępowanie wobec P. L. umarza na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. i art. 44 § 1 pkt 1 i § 5 k.k.s., a kosztami procesu obciąża Skarb Państwa.

UZASADNIENIE

Prokurator oskarżył P. L. o to, że:

- I. Prowadząc z siedzibą w K. działalność gospodarczą w zakresie handlu wyrobami hutniczymi, usługowym cięciem blach i wyginaniem blach oraz przecinaniem wyrobów hutniczych i będąc w roku podatkowym 2005 podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, składając w Urzędzie Skarbowym w M. zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu lub poniesionej straty w roku podatkowym 2005 PIT-36 L, sporządzone na podstawie nierzetelnie prowadzonych ksiąg, to jest podatkowej księgi przychodów i rozchodów, podając nieprawdę temu Urzędowi naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych w łącznej kwocie 181.355,00 zł poprzez:
 - zawyżenie kosztów uzyskania przychodów w roku 2005 o faktury VAT wystawione przez firmę K. NIP: (...) na łączną wartość netto 1.093.737,50 złotych, VAT 240.622,24 zł dotyczące zakupów towarów handlowych, które nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych (prokurator wymienił 32 faktury);
 - zawyżenie kosztów uzyskania przychodów w roku 2005 o pozostałe wydatki w łącznej kwocie 26.557,90 zł;
 - przyjęcie do określenia zobowiązania podatkowego wartości remanentu na dzień 31.12.2004 r. i na dzień 31.12.2005 r. w nieprawidłowej wysokości (prokurator sprecyzował, na czym polegały nieprawidłowości);

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s. i art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s.

II. Prowadząc z siedzibą w K. działalność gospodarczą w zakresie handlu wyrobami hutniczymi, usług transportowych, koparką, cięcia metali i trapezowania blach i będąc w roku podatkowym 2006 podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, składając w Urzędzie Skarbowym w M. zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu lub poniesionej straty w roku podatkowym 2006 PIT-36 L, sporządzone na podstawie nierzetelnie prowadzonych ksiąg, to jest podatkowej księgi przychodów i rozchodów, podając nieprawdę temu Urzędowi naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwocie 73.121 zł, poprzez:

- zawyżenie kosztów uzyskania przychodów w roku 2006 o wydatki wykazane w fakturach VAT wystawionych przez K. NIP: (...), które nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych (prokurator wymienił 4 faktury);
- zaniżenie wartości pozostałych wydatków za okres od stycznia do maja 2006 r. o kwotę 3.915,70 zł, gdyż ich wartość wynosiła 82.223,69 zł, a do księgi za miesiąc czerwiec wpisano 78.307,99 zł;
- zawyżenie kosztów uzyskania przychodów w 2006 r. o wartość podatku VAT w wysokości 1.953,23 zł w związku z zaewidencjonowaniem ich w wartościach brutto;
- zaniżenie odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów w roku 2006 o kwotę 3.965,59 zł;
- zawyżenie odliczenia od podatku składek na ubezpieczenie zdrowotne w 2006 roku o kwotę 329 zł;
- przyjęcie do określenia zobowiązania podatkowego wartości remanentu na dzień 31.12.2005 r. i 31.12.2006 r. w nieprawidłowej wysokości (prokurator sprecyzował, na czym polegały nieprawidłowości),

t.j. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s. i art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s.

Sąd Rejonowy w M. wyrokiem z dnia 24 października 2016 r., sygn. akt II K (...), uznał P. L. za winnego popełnienia czynu zarzucanego mu w pkt I aktu oskarżenia stanowiącego przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 k.k.s. i art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i za to na mocy art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2

k.k.s. wymierzył mu karę 400 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 70 zł;

nadto uznał P. L. za winnego tego, że prowadząc z siedzibą w K. działalność gospodarczą w zakresie handlu wyrobami hutniczymi, usług transportowych, koparką, cięcia metali i trapezowania blach i będąc w roku podatkowym 2006 podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, składając w Urzędzie Skarbowym w M. zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu lub poniesionej straty sporządzone na podstawie nierzetelnie prowadzonych ksiąg, to jest podatkowej księgi przychodów i rozchodów, podając nieprawdę temu Urzędowi naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych o małej wartości - w kwocie 73.121 zł, poprzez:

- zawyżenie kosztów uzyskania przychodów w roku 2006 o wydatki wykazane w fakturach VAT wystawionych przez K. NIP: (...), które nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych (wskazano 4 faktury),

- zawyżenie odliczenia od podatku składek na ubezpieczenie zdrowotne w 2006 r. o kwotę 329 zł,

- przyjęcie do określenia zobowiązania podatkowego wartości remanentu na dzień 31.12.2005 r. i 31.12.2006 r. w nieprawidłowej wysokości, to jest na dzień 31.12.2005 r. w wysokości 619.829,01 zł, zamiast określonej szacunkowo kwoty 366.103,01 zł - przy nieuznaniu zakupu towaru z niewiadomych źródeł, a na dzień 31.12.2006 r. w kwocie 624.970,91 zł, zamiast określonej szacunkowo w wysokości 699.755,26 zł - przy nieuznaniu zakupu towaru z niewiadomych źródeł, to jest popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s. i art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i za to na mocy art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. wymierzył mu karę 200 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki dziennej na kwotę 70 zł;

na mocy art. 85 § 1 i 2 k.k., art. 86 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i art. 39 § 1 k.k.s. wymierzył oskarżonemu karę łączną 520 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki dziennej na kwotę 70 zł.

Apelację od powyższego wyroku, zaskarżając go w całości, wniósł obrońca oskarżonego, zarzucając:

I. Mającą wpływ na treść zaskarżonego wyroku obrazę przepisów postępowania, tj.:

1. art. 117 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 390 § 1 k.p.k., art. 396 § 3 k.p.k. i art. 6 k.p.k. oraz art. 113 § 1 k.k.s.;

2. art. 170 § 1 pkt 5 k.p.k. w zw. z art. 167 k.p.k., art. 366 k.p.k. i art. 6 § 3 pkt b i d Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności oraz art. 113 § 1 k.k.s.;

3. art. 170 § 1 pkt 5 k.p.k. w zw. z art. 167 k.p.k., art. 366 k.p.k. i art. 113 § 1 k.k.s.;

4. art. 391 § 1 k.p.k. w zw. z art. 174 k.p.k. i art. 113 § 1 k.k.s.;

5. art. 624 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. (skarżący każdorazowo szczegółowo przedstawił, w czym upatruje naruszenia wymienionych przepisów);

– a w konsekwencji:

III. Błąd w ustaleniach faktycznych skutkujący przyjęciem, że P. L. dopuścił się zarzucanych mu czynów, w sytuacji gdy na podstawie zebranego w sprawie materiału dowodowego nie sposób przypisać oskarżonemu umyślności w postępowaniu, albowiem:

– w toku postępowania nie wykazano w żaden sposób, że faktury dokumentujące transakcje pomiędzy firmą K. a oskarżonym nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych;

– oskarżony przekazywał całą dokumentację księgową podmiotom zajmującym się w sposób fachowy prowadzeniem działalności w zakresie rozliczeń podatkowych, a zatem dążył do uniknięcia błędów w zakresie rozliczeń księgowych.

Wskazując na powyższe, obrońca wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd Okręgowy w K. wyrokiem z dnia 24 lutego 2017 r., sygn. akt IV Ka (...), na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 437 § 2 k.p.k. w zw. z art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. oraz art. 632 pkt 2 k.p.k. zaskarżony wyrok uchylił i postępowanie karne o czyny zarzucane oskarżonemu, to jest o przestępstwa skarbowe z art. 56 § 2 k.k.s. i art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. umorzył, a kosztami sądowymi za obie instancje obciążył Skarb Państwa. W

uzasadnieniu wskazał, że wniesiona przez obrońcę apelacja, niezależnie od granic zaskarżenia i podniesionych zarzutów, musi skutkować uchyleniem zaskarżonego wyroku i umorzeniem postępowania, a to wobec negatywnej przesłanki procesowej w postaci braku skargi uprawnionego oskarżyciela. W tej sprawie prokurator dopuścił bowiem dowód z opinii sądowo - psychiatrycznej (art. 202 § 1 k.p.k.), a więc zgodnie z art. 122 § 1 k.k.s. objął z mocy prawa nadzorem postępowanie przygotowawcze prowadzone przez organ finansowy. Natomiast zgodnie z art. 155 § 1 i 2 k.k.s. w sprawie, w której dochodzenie prowadzone przez organ finansowy objął nadzorem prokurator, organ finansowy sporządza akt oskarżenia i przesyła go wraz z aktami prokuratorowi, który akt oskarżenia zatwierdza i wnosi do Sądu. Tymczasem w niniejszej sprawie akt oskarżenia wniósł bez zatwierdzenia przez prokuratora organ finansowy, który nie jest uprawnionym oskarżycielem. Brak zatwierdzenia i wniesienia aktu oskarżenia przez prokuratora w układzie procesowym, o jakim mowa w art. 155 § 1 i 2 k.k.s., stanowi negatywną przesłankę procesową w postaci braku skargi uprawnionego oskarżyciela, a nie tylko brak formalny aktu oskarżenia.

Kasację od prawomocnego wyroku Sądu odwoławczego wywiódł Naczelnik Urzędu Skarbowego w M. Zaskarżył wyrok w całości na niekorzyść oskarżonego, zarzucając rażącą obrazę prawa procesowego, która mogła mieć istotny wpływ na treść zaskarżonego wyroku, tj. art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., polegającą na błędnym przyjęciu, że w przedmiotowej sprawie zachodzi ujemna przesłanka procesowa w postaci braku skargi uprawnionego oskarżyciela w sytuacji, gdy akt oskarżenia został wniesiony przez Urząd Skarbowy w M. przed dniem 1 lipca 2015 r.

W konkluzji skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi odwoławczemu do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja jest zasadna, a wobec wniesienia jej w terminie określonym w art. 524 § 3 k.p.k. podlegała uwzględnieniu. Należało przyznać skarżącemu rację, że Sąd Okręgowy błędnie uznał, iż Sąd I instancji wydał wyrok skazujący P. L. mimo braku skargi uprawnionego oskarżyciela oraz że stanowisko tego Sądu, poprawne w odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego w dacie wyrokowania, zostało

sformułowane bez uwzględnienia wcześniej obowiązujących przepisów, które w niniejszej sprawie miały zastosowanie. Mianowicie Sąd *ad quem* nie dostrzegł, że akt oskarżenia wpłynął do Sądu Rejonowego w M. 24 marca 2014 r. oraz tego, że art. 28 ustawy z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r., poz. 1247) stanowi, że czynności procesowe (niewątpliwie taką czynnością jest sporządzenie i wniesienie przez oskarżyciela do sądu aktu oskarżenia) dokonane przed dniem wejścia w życie tej ustawy, tj. przed 1 lipca 2015 r. są skuteczne, jeżeli dokonano ich z zachowaniem przepisów dotychczasowych. Wymienioną ustawą (zob. jej art. 15 pkt 22) zmieniono m.in. art. 155 k.k.s., wprowadzając w § 1 i 2 m.in. unormowanie stanowiące, że w sprawie, w której nastąpiło objęcie nadzorem prokuratora dochodzenia prowadzonego przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, organ ten, jeżeli nie umarza postępowania, sporządza akt oskarżenia i przesyła go prokuratorowi, ten zaś akt oskarżenia zatwierdza i wnosi do sądu. Natomiast w brzmieniu obowiązującym w dacie wniesienia aktu oskarżenia przeciwko P. L., art. 155 § 1 k.k.s. dawał finansowemu organowi postępowania przygotowawczego, który prowadził dochodzenie, uprawnienie do sporządzenia i wniesienia do sądu aktu oskarżenia również wtedy, gdy dochodzenie było objęte nadzorem prokuratora. Organ ten był zobowiązany jedynie zawiadomić prokuratora o wniesieniu aktu oskarżenia przez doręczenie odpisu tego aktu. Uprawnienie finansowego organu postępowania przygotowawczego do wniesienia aktu oskarżenia było wyłączone jedynie w sprawie o przestępstwo skarbowe podlegające rozpoznaniu w postępowaniu zwyczajnym (art. 155 § 2 k.k.s. w brzmieniu sprzed 1 lipca 2015 r.), jednak nie była taką sprawą P. L. Jeżeli zatem wniesienie aktu oskarżenia przez finansowy organ postępowania przygotowawczego - Urząd Skarbowy w M. (obecnie jest nim naczelnik urzędu skarbowego - art. 53 § 37 pkt 1 k.k.s.) - było zgodne z przepisami obowiązującymi w dacie tej czynności, nie postąpił prawidłowo Sąd odwoławczy uznając, że Sąd I instancji przeprowadził postępowanie przy braku skargi uprawnionego oskarżyciela. W konsekwencji zaskarżony kasacją wyrok należało uchylić i wydać stosowne orzeczenie następcze (art. 537 § 2 k.p.k.).

W odniesieniu do czynu z pkt I aktu oskarżenia uznano, że takim orzeczeniem powinno być przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym Sądowi Okręgowemu w K.. W akcie oskarżenia czyn ten zakwalifikowano m.in. z art. 56 § 2 k.k.s., mówiącego o małej wartości kwoty podatku narażonego na uszczuplenie, wszakże o tym, znamiona jakiego przestępstwa skarbowego czyn wyczerpuje decyduje nie jego kwalifikacja prawna, ale opis. Jak wcześniej wspomniano, Sąd Rejonowy czyn zarzucony P. L. w pkt I aktu oskarżenia zakwalifikował m.in. z art. 56 § 1 k.k.s. W uzasadnieniu wyroku nie wyjaśnił, dlaczego kwalifikację prawną czynu wskazaną w akcie oskarżenia uznał za nieprawidłową, jednak stanowisko w tym zakresie Sądu *meriti* wypada uznać za trafne. Zgodnie z art. 53 § 14 k.k.s. mała wartość jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wartości minimalnego wynagrodzenia. Gdy chodzi o czyn z pkt I (także z pkt II) aktu oskarżenia, jego opis nie jest klarowny odnośnie do czasu, kiedy miał miejsce, trzeba jednak przyjąć, że w 2006 r., bowiem według poczynionych w sprawie ustaleń wtedy, w dniu 2 maja, oskarżony złożył zeznanie podatkowe za 2005 r. Minimalne wynagrodzenie w 2006 r. wynosiło 899,10 zł (zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 września 2005 r. w sprawie minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2006 r. – Dz. U. Nr 177, poz. 1469), zatem rachunek arytmetyczny prowadzący do wyniku 179 820 zł pokazuje, że wskazana w opisie czynu kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie była małej wartości. Przy uwzględnieniu treści art. 44 § 1, 3 i 5 k.k.s. prowadzi to do wniosku, że karalność tego przestępstwa skarbowego zagrożonego, także w dacie, kiedy miało zostać popełnione, karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata, nie ustala. Wypada przyjąć, że wniosek taki nasuwa także treść art. 44 § 2 k.k.s. rozpatrywana w powiązaniu z art. 70 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.), jakkolwiek w toku orzekania Sąd Okręgowy przepisy te nadal powinien mieć w polu widzenia.

W przypadku czynu ujętego w pkt II aktu oskarżenia przedmiotem zarzutu było narażenie przez P. L. na uszczuplenie podatku, którego płatność przypadała w 2007 r., skoro odnosił się on do dochodu osiągniętego przez oskarżonego w 2006 r. Do tego czynu, zagrożonego tylko karą grzywny, miał zastosowanie art. 44 § 1 pkt

1 oraz § 5 k.k.s., wyznaczający 5-letni okres ustania karalności, nadto uzupełniający ten okres o dalsze 5 lat, jeżeli w czasie jego trwania wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy. Należało też mieć na uwadze art. 44 § 3 k.k.s. stanowiący, że w wypadku przewidzianym m. in. w § 1 bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności, tj. w rozpatrywanym przypadku z końcem 2007 r. W konsekwencji uznano, że karalność przedmiotowego przestępstwa skarbowego ustała z końcem 2017 r. i po uchyleniu w tym zakresie także wyroku Sądu I instancji umorzono postępowanie, kosztami procesu w tej części obciążając Skarb Państwa, zgodnie z art. 632 pkt k.p.k.

Mając na uwadze powyższe okoliczności, Sąd Najwyższy orzekł jak w wyroku.

r.g.