



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 23 kwietnia 2025 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Piotr Mirek (przewodniczący)
SSN Jarosław Matras (sprawozdawca)
SSN Barbara Skoczowska

przy udziale Prokuratora Prokuratury Krajowej Małgorzaty Kozłowskiej
w sprawie **B. H.**
oskarżonego z art. 65 § 1 k.k.s. i in.
po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie w dniu 10 kwietnia 2025 r.,
kasacji, wniesionej przez prokuratora na niekorzyść oskarżonego
od wyroku Sądu Okręgowego w Gdańsku
z dnia 25 czerwca 2024 r., sygn. akt V Ka 910/24
uchylającego wyrok Sądu Rejonowego w Kartuzach
z dnia 21 lutego 2024 r., sygn. akt II K 778/20
i umarzającego postępowanie karne przeciwko oskarżonemu

**uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje do ponownego
rozpoznania Sądowi Okręgowemu w Gdańsku w postępowaniu
odwoławczym.**

[J.J.]

Jarosław Matras Piotr Mirek Barbara Skoczowska

UZASADNIENIE

B. H. został oskarżony o to, że: „od dnia 01.02.2018 r. do dnia 15.12.2019 r. w Ż. , działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu takiego samego zamiaru jako osoba odpowiedzialna za sprawy gospodarcze a w szczególności finansowe H. H. Sp. z o.o. uchylał się od opodatkowania podatkiem od nieruchomości, poprzez nie złożenie w ustawowym terminie Burmistrzowi Gminy Ż. deklaracji na podatek od nieruchomości a tym samym nieuregulowanie w terminie do 15 dnia każdego miesiąca a za miesiąc styczeń do 31 stycznia należnego podatku za lata 2018-2019 r. przez co narażono na uszczuplenie podatek w łącznej kwocie 188. 468 zł co stanowi naruszenie art. 6 ust. 9 ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. z 2019r. poz 1170 z późn. zm.)”, tj. o popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 21 lutego 2024 r. w sprawie II K 778/20 Sąd Rejonowy w Kartuzach orzekł, co następuje:

„I. Oskarżonego B. H. w ramach zarzucanego mu czynu uznaje za winnego tego, że w dniu 01.02.2018r. w Ż. , jako osoba odpowiedzialna za sprawy finansowe H. H. Sp. z o.o. uchylał się od opodatkowania podatkiem od nieruchomości poprzez niezłożenie w ustawowym terminie tj. do dnia 31.01.2018r. deklaracji na podatek od nieruchomości za 2018r. i nie dokonywał wpłat obliczonego w deklaracji podatku w od nieruchomości w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca, a za styczeń do 31 stycznia, przez co naraził na uszczuplenie podatek od nieruchomości za rok 2018 w wysokości 94.234 zł co stanowi naruszenie ar. 6 ust. 9 ustawy z dnia 12.01.1991r. o podatkach i opłatach lokalnych, czyn ten kwalifikuje jako przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. i za to, na mocy art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 23 § 1 i 3 k.k.s. skazuje go na karę 70 (siedemdziesięciu) stawek dziennych po 120 (sto dwadzieścia) złotych;

II. Oskarżonego B. H. w ramach zarzucanego mu czynu uznaje za winnego tego, że w dniu 01.02.2019r. w Ż. , jako osoba odpowiedzialna za sprawy finansowe H. H. Sp. z o.o. uchylał się od opodatkowania podatkiem od nieruchomości poprzez niezłożenie w ustawowym terminie tj. do dnia 31.01.2019 r. deklaracji na podatek od

nieruchomości za 2019 r. i nie dokonywał wpłat obliczonego w deklaracji podatku w od nieruchomości w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca, a za styczeń do 31 stycznia, przez co naraził na uszczuplenie podatek od nieruchomości za rok 2019 w wysokości 94.234 zł co stanowi naruszenie art. 6 ust.9 ustawy z dnia 12.01.1991r. o podatkach i opłatach lokalnych, czyn ten kwalifikuje jako przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. i za to, na mocy art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 23 § 1 i 3 k.k.s. skazuje go na karę 70 (siedemdziesięciu) stawek dziennych po 120 (sto dwadzieścia) złotych;

III. Na mocy art. 39 § 1 k.k.s. łączy jednostkowe kary wymierzone za poszczególne przestępstwa skarbowej i wymierza oskarżonemu karę łączną grzywny w wymiarze 120 (stu dwudziestu) stawek dziennych grzywny po 120 (sto dwadzieścia) złotych;”

Wyrok zawiera także rozstrzygnięcie o kosztach procesu.

Po rozpoznaniu apelacji obrońcy oskarżonego, Sąd Okręgowy w Gdańsku wyrokiem z dnia 25 czerwca 2024 r. w sprawie sygn. akt V Ka 910/24, orzekł co następuje:

„I. na podstawie 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. uchyla zaskarżony wyrok w punktach I, II., III., oraz V. i umarza postępowanie karne przeciwko oskarżonemu

II. zasądza od Skarbu Państwa na rzecz adwokata D. B. kwotę 1.033 zł. 20 gr. (jeden tysiąc trzydzieści trzy złote dwadzieścia groszy) tytułem kosztów obrony z urzędu w postępowaniu odwoławczym podwyższonych o stawkę podatku od towarów i usług

III. kosztami postępowania obciąża Skarb Państwa.”

Kasację od tego wyroku na niekorzyść oskarżonego wniósł prokurator Prokuratury Rejonowej. Zaskarżając wyrok w całości, zarzucił mu: *„rażące i mające istotny wpływ na treść wyroku naruszenie przepisów postępowania, a to art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 437 § 2 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. poprzez uznanie, że zaistniała bezwzględna przyczyna odwoławcza w postaci braku skargi uprawnionego oskarżyciela wynikająca z faktu wniesienia aktu oskarżenia przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Kartuzach i niezatwierdzenie go*

przez prokuratora, mimo, że dochodzenie zostało objęte nadzorem poprzez zatwierdzenie przez prokuratora postanowienia o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych, co w rezultacie skutkowało umorzeniem przez Sąd odwoławczy postępowania w stosunku do oskarżonego, podczas gdy czynność polegająca na zatwierdzeniu przez prokuratora postanowienia o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych nie powoduje automatycznie objęcia nadzorem dochodzenia, co wynika z brzmienia art. 151c § 2 i 3 k.k.s.”

Podnosząc ten zarzut skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku Sądu Okręgowego w Gdańsku i przekazanie sprawy oskarżonego B. H. temu Sądowi do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym.

W trakcie rozprawy kasacyjnej prokurator Prokuratury Krajowej poparł wniesioną kasację.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja okazała się zasadna, choć sama formalna konstrukcja zarzutu nie jest prawidłowa. Zarzut kasacji powinien sprowadzać się do wskazania tego uchybienia sądu odwoławczego, które jako pierwotne stanowiło rażące naruszenie prawa materialnego albo procesowego, a jego konsekwencją było wydanie wadliwego wyroku. Z treści zarzutu wynika, że skarżący pierwotne rażące naruszenie prawa upatruje w wadliwym przyjęciu przez sąd odwoławczy, iż czynność prokuratora polegająca na zatwierdzeniu postanowienia o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych (art. 175 § 1 zd. drugie k.k.s.) skutkuje objęciem nadzorem dochodzenia i tak opisane uchybienie stanowić powinno podstawę konstrukcji zarzutu kasacji. Nie można więc czynić sądowi odwoławczemu zarzutu uchylenia wyroku sądu pierwszej instancji i umorzenia postępowania na podstawie art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k., skoro takie postąpienie sądu drugiej instancji było li tylko procesową konsekwencją stwierdzenia, iż akt oskarżenia nie został wniesiony przez prokuratora, a wymóg wniesienia przez prokuratora aktu oskarżenia wynikał z uznania, że doszło - na skutek wydania postanowienia na podstawie art. 175 § 1 zd. drugie k.k.s. - do objęcia dochodzenia nadzorem przez prokuratora.

Zanim jednak zostanie przedstawiona argumentacja co do wadliwego stanowiska sądu odwoławczego, trzeba wskazać, że nie sposób zgodzić się ze stanowiskiem

skarżącego, jakoby nadzór prokuratora nad śledztwem i dochodzeniem prowadzonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego był normowany tylko w art. 151c k.k.s. Odmienny pogląd wynika z orzecznictwa Sądu Najwyższego i jest on oparty na twierdzeniu, że objęcie nadzorem przez prokuratora dochodzenia stanowi także przedłużenie przez właściwego prokuratora na podstawie art. 153 § 1 zdanie pierwsze k.k.s. na okres powyżej 6 miesięcy dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe, prowadzonego przez finansowy organ postępowania przygotowawczego (por. np. uchwała SN z dnia 28 stycznia 2016 r., I KZP 13/15, OSNKW 2016, z. 3, poz. 17; postanowienie Sn z dnia 17 stycznia 2018 r., V KK 144/17), choć rzeczywiście w piśmiennictwie pogląd ten jest krytykowany z dość istotnymi argumentami (por. np. J. Zagrodnik, *Glosa do uchwały SN z dnia 28 stycznia 2016 r., I KZP 13/15*, OSP 2017, z. 7-8, s. 254-266; A. Zbiciak, *Glosa do wyroku SN z dnia 18 listopada 2021 r., V KK 350/21*, OSP 2022, z. 5, s. 61-67). W tym układzie nie można więc zasadnie twierdzić, że sąd odwoławczy istnienia czynności nadzoru nad dochodzeniem prowadzonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego mógł poszukiwać tylko w unormowaniu z art. 151c § 2 k.k.s. Z drugiej strony, rację trzeba przyznać skarżącemu, że fakt złożenia przez finansowy organ postępowania przygotowawczego do prokuratora wniosku o podjęcie określonych czynności procesowych, co skutkuje zapoznaniem się z aktami prowadzonego dochodzenia przez prokuratora, nie oznacza, iż prokurator podejmując te czynności obejmuje sprawę nadzorem (por. art. 122 § 2 zd. pierwsze k.ks. – tak też przywołana uchwała SN w sprawie I KZP 13/15). W tym kontekście wywód skarżącego oparty był na twierdzeniu, że konstrukcja objęcia nadzorem przez prokuratora nad dochodzeniem prowadzonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe, ze skutkami o jakich mowa w art. 155 § 1 i 2 k.k.s., nie może być wywodzona w każdej sytuacji, w której prokurator podejmuje czynności procesowe w takiej sprawie. Na poparcie takiej tezy w uzasadnieniu kasacji przedstawiono także rozbieżne orzeczenia sądów powszechnych.

Jasne jest więc, że podstawowym zarzutem skarżącego jest stwierdzenie, iż czynność zatwierdzenia postanowienia w trybie art. 175 § 2 k.k.s. nie jest wskazana w art. 151c k.k.s. i nie warunkuje biegu dalszego postępowania przygotowawczego,

albowiem prokurator nie może kierunkować dalszego toku czynności dochodzenia w stopniu zbliżonym do przedłużenia okresu trwania postępowania przygotowawczego. Według skarżącego czynność ta jest zbliżona do czynności wypadkowych wskazanych w art. 122 § 2 zd. pierwsze k.k.s.

Ustosunkowując się do istoty zarzutu trzeba wskazać, że tylko w sytuacji wskazanej w art. 155 § 1 k.k.s., a zatem gdy śledztwo prowadził finansowy organ postępowania przygotowawczego oraz gdy tenże organ prowadził dochodzenie objęte nadzorem prokuratora, akt oskarżenia zatwierdza i wnosi prokurator (art. 155 § 2 k.k.s.). W przypadku gdy finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadził dochodzenie kluczowe jest ustalenie czy dochodzenie było objęte nadzorem prokuratora. O ile nie budzi wątpliwości, że nadzór ten ma miejsce w sytuacji wskazanej w art. 151c § 2 k.k.s., o tyle już co do innych czynności procesowych podejmowanych przez prokuratora w toku dochodzenia prowadzonego przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, konieczne jest podjęcie ich wnikliwej analizy, tak aby ustalić, czy stanowią one formę nadzoru nad dochodzeniem. Taki - obszerny i wnikliwy - wywód przedstawił Sąd Najwyższy w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 28 stycznia 2016 r. I KZP 13/15 co do czynności przedłużenia dochodzenia przez prokuratora na podstawie art. 153 § 1 k.k.s. Tymczasem, sąd odwoławczy w uzasadnieniu swojego wyroku podkreślił, że pojęcie nadzoru prokuratora nad dochodzeniem finansowego organu postępowania przygotowawczego - zgodnie z art. 155 § 1 k.k.s. - musi być rozumiane szeroko, a przejawem nadzoru jest każda czynność władcza prokuratora podjęta w toku dochodzenia (str. 4 uzasadnienia). To jedno zdanie uzasadnienia nie tylko dowodzi braku wnikliwej analizy unormowań zawartych w k.k.s., ale razi uproszczeniem jakże istotnej i ważkiej kwestii normatywnej, która w konsekwencji przecież prowadzi do zaistnienia uchybienia z art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. W takim uproszczonym i podjętym bez analizy właściwych unormowań podejściu do wskazanej problematyki przejawia się rażące naruszenie prawa. Już w tym miejscu podkreślić trzeba, że sąd odwoławczy nie dostrzegł również, iż co do zasady przepis art. 151c § 2 k.k.s. reguluje sytuację nadzoru prokuratora nad dochodzeniem prowadzonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego i wywiedzenie, że nadzór ten może wystąpić także w innych sytuacjach musiałby nie tylko stanowić opowiedzenie

się za poglądem wyrażonym w uchwale Sądu Najwyższego w sprawie I KZP 13/15, ale także równie silną argumentacją, która przekonywałaby, iż taka czynność procesowa stanowi nadzór prokuratora, niewysłowiony w art. 151c § 2 k.k.s. Jak już wspomniano, takiego charakteru nie ma stanowisko sądu odwoławczego.

Po tych uwagach, konieczne jest więc wskazaniem kilku kwestii mających kluczowe znaczenie dla poruszanej problematyki.

Po pierwsze, już analiza kontekstu normatywnego ustawy Kodeks karny skarbowy pozwala na stwierdzenie, że formuła językowa „zatwierdzenia” występuje nie tylko w art. 175 § 2 k.k.s., ale także w przepisach art. 129, art. 153a, art. 155 § 2 k.k.s. W każdym z tych trzech przepisów czynność zatwierdzenia nie łączy się w żadnej mierze z czynnościami, które należy łączyć z czynnościami nadzorczymi, a dotyczy jedynie nadania mocy określonej czynności procesowej, uczynienie tej czynności skuteczną procesowo. W przepisach art. 153a i art. 155 § 2 k.k.s. zatwierdzenie ma wyraźnie inny charakter niż czynności nadzorcze prokuratora. Przecież już w art. 155 § 2 k.k.s. wskazano, że zatwierdzenie przez prokuratora aktu oskarżenia następuje w sprawie, w której dochodzenie było objęte nadzorem prokuratora (art. 155 § 1 k.k.s.). Zatwierdzenie następuje więc już po tym jak prokurator zrealizował nadzór nad dochodzeniem prowadzonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego (dochodzenie się zakończyło i finansowy organ postępowania przygotowawczego przesłał prokuratorowi akt oskarżenia). Trudno o bardziej dobitną różnicę wykazującą odmienny charakter czynności nadzorczych prokuratora od samej czynności procesowej w postaci zatwierdzenia. Także w przepisie art. 153a k.k.s. zatwierdzenie przez organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego dotyczy nadania mocy prawnej (procesowej skuteczności) postanowieniom o odmowie wszczęcia dochodzenia, o jego zawieszeniu oraz o jego umorzeniu - ale tylko wtedy, gdy dochodzenie nie podlegało nadzorowi prokuratora (w tej ostatniej sytuacji nadzór prokuratora wyklucza zatwierdzanie przez organ nadrzędny nad finansowym organ postępowania przygotowawczego). W art. 129 k.k.s. także bez wątpienia chodzi o zatwierdzenie tylko jednej decyzji procesowej, tj. postanowienia o zatrzymaniu przesyłki wydanego przez finansowy organ postępowania przygotowawczego. Jak zatem widać, w każdej z tych sytuacji zatwierdzenie łączy się z decyzją o nadaniu mocy prawnej, skutku procesowego

określonej czynności procesowej podjętej przez finansowy organ postępowania przygotowawczego.

Po drugie, zastosowanie reguł wykładni systemowej wewnętrznej w odniesieniu do art. 155 § 2 k.k.s. prowadzi do wniosku, że czynność „zatwierdzenia” ma różny charakter od czynności nadzoru, albowiem czynność zatwierdzenia byłaby zbędna, gdyby mieściła się ona w nadzorze (stanowiła ona jego formę).

Po trzecie, takie wnioski wypływają także z reguł wykładni językowej. Wprawdzie reguły wykładni językowej powinny zostać zastosowane jako pierwsze w procesie wykładni, ale celowe było ukazanie w pierwszej kolejności, że już ustawa różnicuje pojęcie nadzoru nad dochodzeniem od zatwierdzenia określonej czynności procesowej. W uzupełnieniu wskazać zatem należy, że „zatwierdzać”, to – *nadawać czemuś moc; czynić coś obowiązującym* – s. 843 – (Słownik języka polskiego, red. nacz. Witold Doroszewski, tom X, Warszawa 1968, s. 843; Mały słownik języka polskiego, red. E. Sobol, Warszawa 1997, s. 1130). Taki sam charakter ma zatwierdzenie wskazane w art. 175 § 2 k.k.s. Zatwierdzając postanowienie finansowego organu postępowania przygotowawczego o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych prokurator nadaje skuteczność procesową (moc procesową) temu postanowieniu. Ramy czynności zatwierdzenia są ograniczone tylko do sprawdzenia przesłanek z art. 173 k.k.s., a zatem prokurator nie ma w tym trybie uprawnień do nadawania kierunku i toku czynnościom dochodzenia czy wydawania poleceń w zakresie określonych czynności postępowania przygotowawczego. Prokurator może jedynie więc zatwierdzić skuteczność procesową postanowienia wydanego przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, choć oczywiście zatwierdzenie postanowienia musi być poprzedzone ustaleniem, czy nie zachodzą negatywne przesłanki stosowania tego trybu (art. 173 § 2 k.k.s.). Analiza akt sprawy pod kątem okoliczności wskazanych w art. 173 § 2 k.k.s. jest li tylko czynnością weryfikacji prawidłowości zastosowania trybu postępowania w stosunku do nieobecnych (por. K. Siwek, *Postępowanie w stosunku do nieobecnych w Kodeksie karnym skarbowym [art. 173-177 k.k.s.]*, Prok. i Pr. 2023, z. 4, s. 140-141 i cytowane rozbieżne orzeczenia sądów powszechnych), a brak zatwierdzenia nie upoważnia prokuratora do wydawania poleceń co do dalszego biegu postępowania przygotowawczego.

Z tego powodu stwierdzić należy, że **zatwierdzenie przez prokuratora na podstawie o art. 175 § 2 zd. drugie k.k.s. wydanego w toku dochodzenia postanowienia finansowego organu postępowania przygotowawczego o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych, nie stanowi objęcia nadzorem dochodzenia przez prokuratora. W takiej sytuacji akt oskarżenia wnosi do właściwego sądu finansowy organ postępowania przygotowawczego (art. 155 § 4 k.k.s.).** Mając na uwadze przedstawione argumenty, konieczne stało się uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym. Sąd odwoławczy w toku ponownego postępowania będzie związany wypowiedzianym poglądem prawnym (art. 442 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.) co do charakteru czynności prokuratora wskazanej w art. 175 § 2 zd. drugie k.k.s. i relacji tej czynności do czynności nadzoru prokuratora.

Z tych wszystkich powodów orzeczono jak w wyroku.

[J.J.]

[a.ł.]

Jarosław Matras

Piotr Mirek

Barbara Skoczowska