



Sygn. akt V KK 158/13

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 7 listopada 2013 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Henryk Gradzik (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Edward Matwijów

SSN Barbara Skoczowska

Protokolant Anna Kowal

przy udziale prokuratora Prokuratury Generalnej Barbary Nowińskiej,
w sprawie **R. S.**

oskarżonej z art. 56 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kks

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 7 listopada 2013 r.,

kasacji, wniesionej przez oskarżyciela publicznego Urząd Skarbowy w S.

od wyroku Sądu Okręgowego w S.

z dnia 21 stycznia 2013 r., zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w S.

z dnia 9 października 2012 r.,

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

UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy w S. wyrokiem z dnia 9 października 2012r., na podstawie art. 41§1 kks i art.66§1 kk umorzył warunkowo postępowanie na okres 1 roku w sprawie R. S., oskarżonej o to, że zajmując się sprawami gospodarczymi Spółki z o.o. „F.” z siedzibą w P., jako księgowa tej Spółki podała nieprawdę w złożonej w dniu 26 września 2006r. Naczelnikowi Pierwszego Urzędu Skarbowego deklaracji dla podatku od towarów i usług według wzoru VAT-7 za miesiąc sierpień 2006r. przez obniżenie podatku należnego za sierpień 2006r. o podatek naliczony w kwocie 5.340,79 zł wynikający z faktury o numerze 97/0/2006 z dnia 25 lipca 2006r. wystawionej przez Zakład Mechaniki Maszyn i Urządzeń Rolniczych „M.-R.” M. W. na wartość 24.276,33 zł, podatek VAT 5.340,79 zł, a otrzymanej w miesiącu wrześniu 2006r., czym naraziła podatek na uszczuplenie w kwocie 5.340, 79 zł, tj. o popełnienie czynu z art. 56§2 kks w zw. z art. 9§3 kks.

W apelacji od tego wyroku obrońca oskarżonej podniósł zarzuty: 1) naruszenia zasady swobodnej oceny dowodów wyrażonej w art. 7 kpk przez dowolne wnioskowanie o umyślnym działaniu oskarżonej, a w konsekwencji 2) błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku, mającego wpływ na jego treść, polegającego na bezzasadnym przyjęciu, że składając deklarację podatkową dla podatku od towarów i usług za miesiąc sierpień, oskarżona przewidywała możliwość popełnienia czynu zabronionego i godziła się na to, podczas gdy zachowanie oskarżonej nie miało charakteru działania umyślnego. W konkluzji skarżący wniósł o zmianę wyroku i uniewinnienie oskarżonej.

Po rozpoznaniu apelacji Sąd Okręgowy wyrokiem z dnia 21 stycznia 2013r. zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że uniewinnił R. S. od popełnienia zarzuconego czynu, a kosztami procesu obciążył Skarb Państwa.

Prawomocny wyrok został zaskarżony przez oskarżyciela publicznego – Pierwszy Urząd Skarbowy. W kasacji skarżący zarzucił wyrokowi rażące naruszenie prawa materialnego wyrażające się w błędnej wykładni art. 9§1 kks i przyjęcie przez Sąd Okręgowy, że skoro oskarżona nie podpisała deklaracji podatkowej wg wzoru VAT-7 za sierpień 2006r. w imieniu podatnika F. sp. z o.o., to nie odpowiada jak sprawca za przestępstwo opisane w art. 56§2 kks, a więc jako osoba, która na podstawie umowy i faktycznego wykonywania zajmowała się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi osoby prawnej, które to

naruszenie miało istotny wpływ na wydane rozstrzygnięcie. Ponosząc ten zarzut autor kasacji wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd Okręgowy.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Przed przystąpieniem do rozpoznania zarzutu kasacji niezbędne jest przytoczenie toku rozumowania Sądu Okręgowego, który doprowadził do wydania w drugiej instancji orzeczenia reformatoryjnego. Sąd ten zmienił zaskarżony wyrok i uniewinnił oskarżoną, nie w uwzględnieniu zarzutu apelacji lecz dlatego, że uznał, iż przypisane oskarżonej działanie nie wypełniło tego znamienia strony przedmiotowej przestępstwa z art. 56§1 kks, które opisuje czynność sprawczą w słowach „składając organowi podatkowemu ...deklarację”. Sąd odwoławczy nie kwestionował ustaleń z których wynika, że oskarżona, jako osoba zatrudniona w Spółce z o.o. „F.” na podstawie umowy o pracę, sprawowała tam obsługę księgową. Z tej racji do niej należało księgowanie faktur, a także comiesięczne sporządzanie deklaracji dla podatku od towarów i usług na druku VAT-7 w celu złożenia w Urzędzie Skarbowym. Składając deklarację podatnik, czyli Spółka z o.o. „F.” przedstawiał, jak na koniec każdego miesiąca kształtuje się jego obowiązek podatkowy od towarów i usług, i w związku z tym jaką kwotę podatku jest obowiązany zapłacić za dany miesiąc, ewentualnie jaką kwotę należy mu zwrócić lub zaliczyć na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych (w wypadku nadwyżki podatku naliczonego nad należnym). Po sporządzeniu miesięcznej deklaracji oskarżona przedstawiała ją do podpisania prezesowi zarządu Spółki L. F. jako jej reprezentantowi. Obowiązek reprezentowania na zewnątrz Spółki przez prezesa zarządu lub innego członka zarządu, wynika z przepisów Kodeksu spółek handlowych (art. 201§1 ustawy z dnia 15 września 2000r.- Kodeks spółek handlowych, j.t.: Dz. U. 2013, poz. 1030).

W przekonaniu Sądu odwoławczego przy wypełnieniu obowiązku złożenia deklaracji Urzędowi Skarbowemu decydujące znaczenie miało podpisanie jej przez reprezentanta Spółki. Tę właśnie czynność Sąd utożsamiał wręcz z aktem złożenia deklaracji w rozumieniu art. 56§1 kks, oczywiście przy założeniu, że nastąpi fizyczne przekazanie jej organowi podatkowemu. Inaczej rzecz ujmując, zdaniem Sądu drugiej instancji, nie ta osoba, która sporządza deklarację składa ją organowi

podatkowemu lecz ta, która ją akceptuje swoim podpisem. Zatem, kto nie podpisuje deklaracji, ten nie wypełnia czynności sprawczej stanowiącej znamię czynu z art. 56§1 kks i z tego już powodu nie może być podmiotem tego przestępstwa.

W kasacji Pierwszy Urząd Skarbowy podważył przyjętą przez Sąd drugiej instancji wykładnię przepisu art. 56§1 kks. Trafnie dostrzegł, że w okolicznościach sprawy pomija ona, a w efekcie narusza przepis art. 9§3 kks. Istotnie, idąc tokiem rozumowania Sądu Okręgowego należałoby przyjąć, że jeśli podatnikiem jest osoba prawna albo jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lecz wyposażona w zdolność prawną, to odpowiedzialność karną z art. 56§1 kks za takiego podatnika może ponosić wyłącznie podpisujący deklarację lub oświadczenie podatkowe prawny reprezentant. Tylko on, reprezentując podatnika i podpisując za niego, miałby ową deklarację bądź oświadczenie składać. Z poglądem tym generalnie nie można się zgodzić. To prawda, że reprezentant podmiotu gospodarczego popełniłby czyn określony w art. 56§1 kks, jeśli podpisałby i doprowadziłby do złożenia organowi podatkowemu deklaracji lub oświadczenia wiedząc lub przynajmniej godząc się, że zawierają nieprawdę lub zatajają prawdę, co narażałoby podatek na uszczuplenie. Działalby wtedy w imieniu i za podatnika ze świadomością, że wypełnia wszystkie znamiona przestępstwa indywidualnego określonego w tym przepisie. Nie byłoby jednak podstaw do pociągnięcia go do odpowiedzialności karnej, jeśli spełniłby powinność reprezentanta podmiotu gospodarczego, podpisując deklarację podatkową w dobrej wierze, nie przewidując, że dokument ten podaje nieprawdę i nie godząc się tym samym z narażeniem podatku na uszczuplenie. Sytuacja taka może wystąpić wtedy, gdy sporządzenie pełnej treści dokumentów, o których mowa, należy do innej osoby w ramach samodzielnego zajmowania się powierzonymi jej sprawami finansowymi, która jednak przy braku umocowania do reprezentowania podmiotu przed organami podatkowymi, nie jest uprawniona do złożenia podpisu na deklaracji (oświadczeniu) za podatnika.

Uwagi te nie prowadzą do wniosku, że w przedstawionym tu układzie faktycznym interesy Skarbu Państwa nie są w pełni chronione uregulowaniami Kodeksu karnego skarbowego. Należy bowiem zauważyć, że konstrukcje prawne normujące sprawstwo przestępstw i wykroczeń skarbowych znajdują szersze ujęcie

w Kodeksie karnym skarbowym, niż ma to miejsce w ogólnych przepisach dotyczących zasad odpowiedzialności karnej w Kodeksie karnym. W szczególności przepis art.9§3 kks poszerza odpowiedzialność karną za sprawstwo w aspekcie podmiotowym. Zgodnie z jego brzmieniem za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Cytowany przepis, wbrew temu, co sugeruje się w kasacji, nie formułuje podstawy odpowiedzialności subsydiarnej osoby zajmującej się sprawami gospodarczymi w warunkach w nim określonych. Wyraża natomiast klauzulę zmieniającą zakres kryminalizacji za przestępstwa lub wykroczenia skarbowe o charakterze indywidualnym, a ściśle, poszerzającą potencjalny krąg podmiotów czynów zabronionych określonych w Kodeksie karnym skarbowym (P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012, s. 238-239). Jeśli przenieść treść normy wyrażonej w art. 9§3 kks na grunt sprawy, to będzie ona oznaczać, że sprawcą przestępstwa z art. 56§1 kks może być nie tylko osoba reprezentująca podatnika ale i ta, która w warunkach opisanych w art. 9§3 kks zajmuje się sprawami gospodarczymi podatnika, w szczególności finansowymi. Nie znaczy to oczywiście, że możliwe byłoby przypisanie sprawstwa tej osobie bez uprzedniego ustalenia, iż swoim zachowaniem wypełniła wszystkie znamiona podmiotowe i przedmiotowe konkretnego przestępstwa lub wykroczenia. Jednak sformułowanie użyte w art. 9§3 kks, którym ustawa wiąże sprawstwo przestępstwa lub wykroczenia skarbowego z zajmowaniem się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi wymienionych tam podmiotów, nakazuje rozważenie w każdym konkretnym wypadku, czy do owego „zajmowania się sprawami” należą także zachowania wymagane normą sankcjonowaną wyrażoną w konkretnym przepisie prawa karnego skarbowego. Jeśli tak, to za naruszenie tej normy osoba, o której mowa w art. 9§3 kks, może odpowiadać jak sprawca.

W związku z tym, w kontekście przesłanek odpowiedzialności karnej z art. 56 kks, jako istotne jawi się ustalenie w jaki sposób w Spółce z o.o. „F.” dochodziło do

złożenia deklaracji według wzoru VAT-7 organowi podatkowemu. Niezbędne jest przy tym poczynienie oczywistego zastrzeżenia, że czynność „złożenia” nie jest tu pojmowana jako wyłącznie fizyczne przekazanie deklaracji uprawnionemu organowi, aczkolwiek stanowi ono jego końcowy akt. Chodzi natomiast o czynności, które sprowadzały się do sporządzenia deklaracji, nadania jej ostatecznej treści, wykazującej jaki podatek zostaje zadeklarowany do zapłaty za wymieniony miesiąc, ewentualnie w jakiej kwocie powinien być zwrócony. Ustalenia w tym względzie są niesporne. Na podstawie umowy o pracę w charakterze księgowej (k. 113) czynności te wykonywała w Spółce samodzielnie R. S. Złożenie podpisu przez prezesa zarządu L. F., jako reprezentanta Spółki, było już tylko dopełnieniem warunku formalnego złożenia deklaracji. Reprezentant Spółki nie weryfikował treści deklaracji w części wskazującej kwotę podatku do zapłacenia za dany miesiąc. Wszak zatrudniając R. S. powierzył jej księgowanie faktur i sporządzanie ostatecznej treści deklaracji podatkowych. Gdyby miał sprawdzać prawidłowość wyliczonej w deklaracji kwoty podatku, musiałby praktycznie powtórzyć całą pracę księgową, co podważałoby sens zatrudnienia księgowej. Nie ulega więc wątpliwości, że R. S. zajmowała się sprawami finansowymi Spółki w takim sensie, w jakim jest o tym mowa w art. 9§3 kks. W ramach wykonywania swoich obowiązków wyliczała definitywnie za podatnika jaką kwotę podatku VAT za dany miesiąc należy zapłacić, ewentualnie jaką nadwyżkę zaliczyć na poczet przyszłych należności podatkowych (tzw. samoobliczenie). Raz jeszcze trzeba podkreślić, że sporządzenie przez oskarżoną deklaracji, zwłaszcza w rubryce określającej kwotę podatku, mieściło się w granicach samodzielnego wykonywania przez nią powinności księgowej, a podpisanie jej przez prawnego reprezentanta Spółki było tylko warunkiem formalnym złożenia deklaracji. (por. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.* s. 241).

Uprawnione jest zatem stwierdzenie, że **osoba zajmująca się, w warunkach określonych w art. 9§3 kks, obsługą księgową podatnika, w tym sporządzaniem deklaracji lub oświadczenia składanych następnie organowi podatkowemu, może ponosić odpowiedzialność karną jak sprawca, z art. 56§1 kks, jeśli podając w tych dokumentach nieprawdę lub zatajając prawdę, naraziła podatek na uszczuplenie.**

Podniesiony w kasacji zarzut naruszenia w wyroku Sądu drugiej instancji art. 9§3 kks jest zatem zasadny. Obraza tego przepisu, określającego przesłanki odpowiedzialności karnej, jak za sprawstwo przestępstwa skarbowego, miała rażący charakter i wpłynęła w istotny sposób na treść zaskarżonego wyroku. W tym stanie rzeczy Sąd Najwyższy uwzględnił wniosek kasacji i uchylił ten wyrok, przekazując sprawę do ponownego rozpoznania przez Sąd Okręgowy w postępowaniu odwoławczym.

W ponownym rozpoznaniu Sąd Okręgowy będzie związany przedstawionymi wyżej zapatrywaniami co do wykładni art. 9§3 kks w okolicznościach sprawy (art. 442§3 kpk w zw. z art. 518 kpk i art. 113§1 kks). Nie przesądza to jednak o treści rozstrzygnięcia końcowego. Jak już bowiem wyżej zauważono, w poprzednim postępowaniu odwoławczym Sąd Okręgowy w ogóle nie odniósł się do zarzutów apelacji, w których obrońca oskarżonej podważał istnienie przesłanek strony podmiotowej przypisanego R. S. przestępstwa skarbowego. W wywodzie apelacji odwołano się do wyjaśnień oskarżonej, w których utrzymywała ona, że zaliczając wymienioną na wstępie fakturę do deklaracji za miesiąc sierpień 2006r., uczyniła to pomyłkowo. Powołała się w ten sposób na błąd co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego popełnionego umyślnie, co stanowiłoby kontratyp z art. 28§1 kk. Rozpoznanie apelacji w tym zakresie będzie niezbędne.

)