

Sygn. akt II KK 10/13

POSTANOWIENIE

Dnia 10 stycznia 2014 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Waldemar Płóciennik (przewodniczący)

SSN Kazimierz Klugiewicz

SSN Jarosław Matras (sprawozdawca)

Protokolant Marta Brylińska

przy udziale prokuratora Prokuratury Generalnej Mieczysława Tabora
w sprawie **W. L. i in.** ,

oskarżonych z art. 286 § 1 k.k.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 10 stycznia 2014 r.,

kasacji, wniesionej przez Prokuratora Generalnego na niekorzyść
od postanowienia Sądu Okręgowego w W.

z dnia 10 lipca 2012 r., utrzymującego w mocy postanowienie Sądu Rejonowego z
dnia 30 stycznia 2012 r.,

**uchyla zaskarżone postanowienie i sprawę wszystkich
oskarżonych przekazuje do ponownego rozpoznania w
postępowaniu odwoławczym Sądowi Okręgowemu w
W.**

UZASADNIENIE

W. L. i [...] zarzucono w akcie oskarżenia popełnienie przestępstwa oszustwa z art. 286 § 1 k.k., które polegało na tym, że działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej złożyli w odpowiednim urzędzie skarbowym zeznanie podatkowe za określony rok (chodziło o lata: 1998, 2000, 2001), w którym wprowadzili pracowników urzędu skarbowego w błąd, przy użyciu stwierdzającej

nieprawdę umowy, co do faktu dokonania darowizny (w szczególności określonych kwotach) na rzecz Chrześcijańskiego Kościoła Głosicieli Dobrej Nowiny, doprowadzając w ten sposób Skarb Państwa do niekorzystnego rozporządzenia mieniem – zaniżenia należnego podatku dochodowego (od osób prawnych i osób fizycznych) o określone kwoty (od 1 460 zł do 28.800 zł). Nadto, W. L. zarzucono popełnienie przestępstwa z art. 284 § 2 k.k. (czyn w pkt II a.o.).

Postanowieniem z dnia 30 stycznia 2012 r., Sąd Rejonowy na podstawie art. 339 § 3 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. umorzył postępowanie karne przeciwko tym oskarżonym o przestępstwo z art. 286 § 1 k.k. wobec braku znamion czynów zabronionych, a koszty postępowania przejął na rachunek Skarbu Państwa.

Zażalenie na to postanowienie wniósł prokurator. Zaskarżając postanowienie w całości na niekorzyść wszystkich oskarżonych zarzucił mu:

- 1) obrazę przepisów prawa materialnego, a mianowicie art. 286 § 1 k.k., 56 § 2 i 3 k.k.s. oraz art. 8 § 1 k.k.s. polegającą na wyrażeniu błędnego poglądu prawnego, iż zachowanie oskarżonych nie wyczerpało znamion czynu zabronionego, podczas gdy prawidłowa interpretacja ich zachowania winna uwzględnić przypisanie oskarżonym wyłącznie czynów z art. 286 § k.k., ewentualnie z art. 286 § 1 k.k. oraz 56 § 2 i 3 k.k.s. i zastosowania konstrukcji tzw. idealnego zbiegu przestępstw określonego w art. 8 § 1 k.k.s.,
- 2) błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę postanowienia i mający wpływ na jego treść, a wyrażający się w przyjęciu, iż jedynym celem zawierania fikcyjnych umów darowizn na rzecz Chrześcijańskiego Kościoła Głosicieli Dobrej Nowiny były cele zaniżenia należności publicznoprawnej, podczas gdy z materiałów postępowania wynika, że zawierano je również w celu użycia w postępowaniu podatkowym, dla uwiarygodnienia oskarżonych jako filantropów, oraz legalizacji osiągniętych przez Chrześcijański Kościół Głosicieli Dobrej Nowiny zysków pochodzących z przestępstwa, jak i pozorowania statutowej działalności jedynie fikcyjnie istniejącego Kościoła.

W konkluzji skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego postanowienia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu celem skierowania jej na rozprawę.

Sąd Okręgowy w W. postanowieniem z dnia 10 lipca 2012 r., utrzymał w mocy zaskarżone postanowienie.

Kasację od tego postanowienia wniósł Prokurator Generalny. Zaskarżając postanowienie w całości na niekorzyść wszystkich oskarżonych zarzucił mu:

- rażące i mające istotny wpływ na treść orzeczenia naruszenie przepisów prawa karnego procesowego, a mianowicie art. 433 § 2 k.p.k., polegające na dokonaniu nienależytej kontroli instancyjnej zaskarżonego postanowienia, w następstwie czego doszło do utrzymania tego postanowienia w mocy, pomimo, iż zapadło ono z rażąco obrażą przepisów art. 339 § 3 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k., poprzez błędne przyjęcie, iż zarzucone oskarżonym zachowania zakwalifikowane z art. 286 § 1 k.k., nie stanowią występków oszustwa wobec każdorazowego braku znamienia w postaci doprowadzenia pracowników organów podatkowych do niekorzystnego rozporządzenia przez nich mieniem Skarbu Państwa, podczas gdy zachowania polegające na złożeniu we właściwych urzędach skarbowych rocznych zeznań podatkowych, zawierających niezgodne z rzeczywistością dane o realizacji stwierdzonych pismem, a w rzeczywistości pozornych umów darowizny na konkretne kwoty na rzecz Chrześcijańskiego Kościoła Głosicieli Dobrej Nowiny, stanowiących podstawę do zaniżenia w deklaracjach podatkowych wysokości należnego podatku dochodowego od osób fizycznych, względnie prawnych, każdorazowo ukierunkowane były na wprowadzenie pracowników organów podatkowych w błąd, co do faktu realizacji pozornych darowizn ujętych w deklaracjach i ich zgodności z rzeczywistym stanem rzeczy, jak i finalnie na doprowadzenie tych pracowników, reprezentujących w ramach przyznanych im kompetencji Skarb Państwa, do podjęcia pozytywnych decyzji podatkowych, polegających na niezakwestionowaniu dokonanych samoobliczeń podatkowych i w tego efekcie do niekorzystnego rozporządzenia jego mieniem, poprzez faktyczny zwrot na rzecz podatnika podatku kwoty stanowiącej wysokość uszczuplenia podatkowego, w razie wykazania w zeznaniu różnicy pomiędzy podatkiem należnym, a sumą należnych zaliczek, w tym pobranych przez płatników, jak chodzi o podatek dochodowy od osób fizycznych, bądź też poprzez zaniechanie dochodzenia uiszczenia przez tegoż podatnika kwoty stanowiącej wysokość uszczuplenia podatkowego, w razie wykazania w zeznaniu różnicy pomiędzy sumą

należnych zaliczek za rok podatkowy, w tym pobranych przez płatników, jak chodzi o podatek dochodowy od osób fizycznych, a podatkiem należnym i jako takie winny być rozpatrywane co najmniej na gruncie odpowiedzialności karnej z art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 286 § 1 k.k., wykluczając tym samym prawną dopuszczalność umorzenia postępowania w ramach merytorycznej kontroli aktu oskarżenia.

Podnosząc taki zarzut Prokurator Generalny wniósł o uchylenie zaskarżonego postanowienia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Okręgowemu w W.

Kasację poparł występujący na rozprawie prokurator Prokuratury Generalnej, zaś obrońcy wnieśli o jej oddalenie.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja okazała się zasadna, choć nie przesądziły o takim rozstrzygnięciu wszystkie elementy zawarte w treści zarzutu. Przed odniesieniem się do zarzutu kasacji trzeba wskazać na określone okoliczności sprawy, albowiem mają one istotne znaczenie w kontekście zarzutu kasacji. Pierwsza uwaga musi dotyczyć postanowienia sądu I instancji, a ściślej rzecz ujmując jego uzasadnienia. W pierwszej części tego dokumentu procesowego wskazano na to, iż w czynie zarzuconym oskarżonym nie występuje znamię rozporządzenia mieniem, albowiem do określenia zaniżonej wysokości podatku, następnie jego uiszczenia w przedmiotowej kwocie, doszło bez jakiegokolwiek udziału osoby reprezentującej Skarb Państwa, tj. bez czynności rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa przez pokrzywdzonego (str. 2). Sąd ten wskazał, że zaniżenia wysokości należnych kwot podatku dochodowego oskarżeni dokonali w oparciu o procedurę samoobliczenia, co oznacza, iż wyrządzenie szkody w mieniu nie było skutkiem rozporządzenia mieniem przez pokrzywdzonego. W kolejnej części uzasadnienia sąd I instancji rozważał kwestię odpowiedzialności oskarżonych na gruncie Kodeksu karnego skarbowego i deklarując aprobatę dla poglądu zgodnie z którym przepis art. 76 § 1 k.k.s. należy traktować jako przepis szczególny w stosunku do kodeksu karnego, podniósł, iż należałoby wobec oskarżonych zastosować sankcje karnoskarbowe, a te z kolei są wykluczone - z uwagi na przepis art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. co do [...] wobec przedawnienia karalności tych czynów, przy przyjęciu, iż wyczerpały one znamiona art. 56 § 3 k.k.s.

Nietrudno dostrzec, że treść tego postanowienia była wewnętrznie niespójna i w gruncie rzeczy nie wskazywała, co jest rzeczywistym powodem takiego jak w sentencji rozstrzygnięcia. Jeśliby bowiem przyjąć, że sąd I instancji opowiadał się za koncepcją, iż idealny zbieg czynów, o którym mowa w art. 8 k.k.s., ma miejsce wówczas, gdy zbieg ten istnieje także po zastosowaniu reguł wyłączenia wielości ocen (por. np. uzasadnienie uchwały SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, z. 9 -10, poz. 77; wyrok SN z dnia 20 stycznia 2004 r., IV KK 183/03, LEX 83757; wyrok SN z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, LEX 449041; postanowienie SN z dnia 10 sierpnia 2011 r., III KK 45/11, LEX 1044033), to wówczas zbyteczne było rozważanie kwestii znamion przestępstwa z art. 286 § 1 k.k., przy wyrażonej deklaracji sądu. Reguła *lex specialis* wypiera bowiem *lex generalis* i nie daje podstaw do analizowania znamion typu czynu określonego w przepisie ogólnym. Gdyby zatem sąd I instancji przy takich zarzutach aktu oskarżenia przyjął taką koncepcję prawną, to winien wówczas umorzyć postępowanie w oparciu o przeszkodę procesową w postaci *rei iudicatae* (co do pierwszej grupy oskarżonych) oraz przedawnienie karalności (co do pozostałych); nie mógłby badać kompletności znamion przestępstwa art. 286 § 1 k.k. Już tylko na marginesie podkreślić należy, że rozstrzygnięcie sprawy wymaga wydania stosownego orzeczenia; za takowe nie mogą zaś uchodzić uwagi zawarte w uzasadnieniu postanowienia, które nie dotyczą podstawy prawnej wydanego rozstrzygnięcia. Przyznać też należy, że gdyby sąd I instancji postąpił w taki sposób (a więc przyjął możliwość wyczerpania tylko znamion czynu z Kodeksu karnego skarbowego), to wówczas nawet jeśli prokurator opowiadałby się za odmienną koncepcją, tj. istnienia idealnego zbiegu czynów karalnych co do którego nie mają zastosowanie reguły wyłączenia wielości ocen, trudno byłoby wykazać rażące naruszenie prawa, skoro nawet w orzecznictwie Sądu Najwyższego kwestia ta była różnie postrzegana, co w konsekwencji prowadziło do konieczności rozstrzygnięcia rozbieżności w składzie 7 sędziów SN (por. uchwała z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, OSNKW 2013, z. 2, poz. 13). Druga uwaga nasuwa się jako konsekwencja opisanej powyżej zawartości postanowienia sądu I instancji. Skoro podstawą umorzenia postępowania karnego o przestępstwo z art. 286 § 1 k.k. była dekompletacja

znamion, to uznać należy, iż nie jest to kwestia przypadku, a opowiedzenie się w sposób normatywny za koncepcją idealnego zbiegu czynów karalnych na gruncie art. 8 § 1 k.k.s., w której reguły wyłączenia wielości ocen nie mają zastosowania. Za takim stanowiskiem przemawia także sposób przedstawienia argumentacji w uzasadnieniu tego postanowienia.

W tym kontekście zwykły środek odwoławczy wniesiony przez prokuratora miał inne pole zaskarżenia. Przy prezentowanej konstrukcji przedmiotem zarzutu uczyniono także prawidłowość poglądu, iż w zachowaniu oskarżonych zabrakło znamienia rozporządzenia mieniem (zarzut w pkt 1). Niezależnie bowiem od wątpliwej spójności konstrukcji zażalenia (co prawdopodobnie wynikało z niespójności argumentów postanowienia), kwestia braku znamienia została dostrzeżona (por. str. 4 zażalenia) i wymagała od sądu II instancji stosownej argumentacji i wykazania dlaczego zarzut ten jest chybiony, skoro sąd ten utrzymał w mocy zaskarżone postanowienie. W przypadku rozpoznawania środka odwoławczego uzasadnienie postanowienia sądu II instancji powinno spełniać te wymogi, które ustawa formułuje w odniesieniu do wyroków wydawanych na skutek wniesienia apelacji (także art. 457 § 3 k.p.k. - por. np. postanowienia SN: z dnia 29 listopada 2006 r., IV KK 399/06, R-OSNKW 2006/1/2330; z dnia 31 października 2008 r., II KK 76/08, OSNKW 2008, z.12, poz. 104). Analiza uzasadnienia postanowienia zaskarżonego kasacją w sposób jednoznaczny wskazuje, że wbrew obowiązkowi wskazanemu w art. 433 § 2 k.p.k. sąd II instancji nie odniósł się do kwestii kompletności znamion przestępstwa określonego w art. 286 § 1 k.k., a podstawą do takiej oceny jest zawartość uzasadnienia postanowienia. Nie spełnia bowiem wymaganego ustawą standardu rozważenia zarzutu stwierdzenie, że sąd I instancji podjął słuszną decyzję o umorzeniu postępowania zgodnie z art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k., a także uwaga o tym, iż prokurator w zażaleniu prezentuje jedynie odmienną ocenę prawną. Ogólne uwagi co do zbiegu idealnego oraz „rozsądnej i wolnej od wad prawnych argumentacji” – która, jak wykazano wcześniej, miała w sferze prawnej aspekt dwupłaszczyznowy – nie dowodzą, aby przedmiotem kontroli odwoławczej stał się zarzut oparty na kwestionowaniu oceny sądu I instancji co do braku znamion przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. W tym zakresie rację trzeba zatem przyznać autorowi kasacji, iż doszło do rażącego naruszenia

prawa procesowego, tj. art. 433 § 2 k.p.k., a uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na treść zaskarżonego postanowienia, co czyni kasację skuteczną. Podkreślić bowiem należy, że w sytuacji gdy sąd II instancji zaaprobował podstawę prawną orzeczenia oraz rozważania sądu I instancji, to także wyraził zgodę na podstawę umorzenia postępowania, a dla tej oceny jedyne znaczenie miała kompletność znamion ustawowych przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. w czynie zarzuconym oskarżonym.

Z tego zatem powodu konieczne stało się uchylenie zaskarżonego postanowienia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi odwoławczemu. Obowiązkiem tego sądu będzie rzeczowe, spełniające standard ujęty w art. 433 § 2 k.p.k., rozważenie zarzutów zażalenia, i wskazanie czy zarzut ten jest zasadny czy też niezasadny oraz wyjaśnienie powodów takiego właśnie stanowiska (analogia do art. 457 § 3 k.p.k.).

Na zakończenie podkreślić należy, że zasadność kasacji nie oznacza, iż Sąd Najwyższy zgadza się ze wszystkimi argumentami podniesionymi w zarzucie kasacji oraz w jej uzasadnieniu. Uwagi poczynione poniżej mają jedynie znaczenie poboczne, albowiem dla zasadności kasacji wystarczające było uznanie, że sąd II instancji nie rozpoznał zarzutu zażalenia i nie zaprezentował swojego stanowiska w przedmiocie tego zarzutu. Tymczasem w znacznej części kasacja oparta jest na prezentacji określonego poglądu prawnego co do tego, na czym polegało rozporządzenie mieniem (fakt niezakwestionowania przed urzędników skarbowych - tzw. pozytywna decyzja podatkowa - zeznania podatkowego opartego na procedurze samoobliczenia i dokonanie zwrotu kwoty podatku, bądź zaniechanie dochodzenia uszczuplonej kwoty podatku dochodowego). W tym zakresie odniesienie się do tego elementu nie jest wymogiem wynikającym z art. 536 k.p.k., albowiem przecież treścią zarzutu nie było rażące naruszenie prawa materialnego (art. 286 § 1 k.k.), ale rażące uchybienie normie procesowej. Należy jedynie na marginesie podnieść co następuje. Normatywny kształt znamion przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. nie wymaga, aby rozporządzenie mieniem nastąpiło przez pokrzywdzonego (tak jak to w istocie wykazuje sąd I instancji), a konieczne jest tylko, by istniała tożsamość pomiędzy osobą wprowadzoną w błąd (lub której błąd wyzyskano albo też wyzyskano jej niezdolność do należytego pojmowania

przedsiębranego działania) i osobą rozporządzającą mieniem własnym lub cudzym (por. np. postanowienie SN z dnia 28 września 1956 r., II KO 37/56, OSNCK 1957, z. 1, poz. 2; np. tzw. oszustwo sądowe – wyroki SN: z dnia 11 maja 1937 r., II K 244/37, OSNK 1937/12/337; z dnia 14 stycznia 2010 r., V KK 235/09, OSNKW 2010, z. 6, poz. 50; z dnia 29 sierpnia 2012 r., V KK 419/11, OSNKW 2012, z. 12, poz. 133). To, że nie jest wymagana tożsamość pokrzywdzonego jako osoby wprowadzonej w błąd wynika chociażby z ujęcia, że osoba wprowadzona w błąd może rozporządzić mieniem cudzym. Stwierdzenie to jest o tyle ważne, że niejednokrotnie osoba pokrzywdzona może nie wykazywać żadnej aktywności na skutek działań sprawcy przestępstwa, a i tak dojść może do rozporządzenia jej mieniem. Oczywiście w praktyce sądowej najczęściej spotyka się taką postać oszustwa, gdzie mechanizm tego przestępstwa polega na podjęciu przez sprawcę czynności wykonawczych skierowanych bezpośrednio do osoby pokrzywdzonej i ta osoba pod wpływem mylnego wyobrażenia podejmuje działanie prowadzące do niekorzystnego rozporządzenia własnym mieniem. Nie oznacza to jednak, aby wypowiedziane na gruncie tych spraw określone stwierdzenia sądów można automatycznie przenosić na grunt każdej sprawy kwalifikowanej z art. 286 § 1 k.k., tak jak czyni się to np. przywołując tezy wyroku SN z dnia 15 listopada 2002 r. (IV KKN 618/99, Lex 75460). Kolejną uwagę, którą wypada poczynić trzeba odnieść do kwestii rozporządzenia mieniem. Niekorzystne rozporządzenie mieniem ujmuje się jako każdą czynność o charakterze określonej dyspozycji majątkowej, odnoszącej się do ogółu praw majątkowych, ale i zobowiązań kształtujących sytuację majątkową, która skutkuje ogólnym pogorszeniem sytuacji majątkowej pokrzywdzonego, w tym zmniejszeniem szans na zaspokojenie roszczeń w przyszłości (por. J. Bednarzak: *Przestępstwo oszustwa w polskim prawie karnym*, Warszawa 1971, s. 82; T. Oczkowski: *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Zakamycze 2004, s. 64 - 66; J. Nisenson, M. Siewierski: *Kodeks karny i prawo o wykroczeniach. Komentarz, orzecznictwo, przepisy wprowadzające i związkowe*, Łódź 1947, s. 291- 293; J. Śliwowski: *Prawo karne*, Warszawa 1975, s. 448 - 449; W. Świda: *Prawo karne*, Warszawa 1986, s. 549; O. Górniok w: O. Górniok, S. Hoc, S. M. Przyjemski, *Kodeks karny. Komentarz*, t. III, 1999, s. 361; A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2001, s. 563; A. Zoll red. *Kodeks karny. Część*

szczególna, t. III, Zakamycze 2006, s. 289 - 290; wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 10 lipca 1937 r., 2 K 646/37, ZO SN 1938, poz. 30; z dnia 14 lutego 1938 r., 3 K 2466/37, ZO SN 1938, poz. 209; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 29 stycznia 2004 r., I KZP 37/03, LEX nr 140096; wyroki SN; z dnia 14 stycznia 2010 r., V KK 235/09, OSNKW 2010, z. 6, poz. 50; z dnia 29 sierpnia 2012 r., V KK 419/11, OSNKW 2012, z. 12, poz. 133). Przy przenoszeniu treści tego znamienia na grunt opisanych w akcie oskarżenia zachowań, których celem było zaniżenie należnego podatku przy wykorzystaniu nieprawdziwych umów darowizny w procedurze samoobliczenia podatku dochodowego, trzeba było niewątpliwie rozważyć charakter tych czynności na gruncie prawa podatkowego. Zgodnie z art. 45 ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. 2012, poz. 361- j.t.) podatek dochodowy wynikający z zeznania jest podatkiem należnym od dochodów podatnika uzyskanych w roku podatkowym, chyba że właściwy organ podatkowy lub właściwy organ kontroli skarbowej wyda decyzję, w której określi inną wysokość podatku. Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej (Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.) metoda samoobliczenia zobowiązania przez podatnika bez wydawania w tym zakresie konstytutywnych decyzji, to metoda, które *ex lege* określa powstanie zobowiązania podatkowego bez udziału – co do zasady – organów podatkowych. Organy te włączają się dopiero wówczas, gdy w samoobliczeniu (czyli w wyliczonym podatku należnym) stwierdzone zostaną nieprawidłowości; dopiero wówczas wydane zostają stosowne decyzje co do określenia wysokości podatku (nie wydaje się więc żadnych pozytywnych decyzji). Podatnik zatem jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia podatku w zeznaniu podatkowym i wpłaceniu go w ustawowym terminie na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Co do zasady, podatek wynikający z zeznania rocznego jest więc podatkiem należnym, a decyzja wymiarowa może zostać wydana gdy zeznanie roczne zostało złożone, lecz nie odzwierciedla rzeczywistego stanu rzeczy (por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, LEX/el 2013, komentarz do art. 45, teza 31). Zeznanie podatkowe zgodnie z art. 45 ust. 6 ustawy podatkowej oraz art. 21 § 5 ordynacji podatkowej korzysta zatem z domniemania prawidłowości w zakresie danych w nim zawartych, a obalenie domniemania może nastąpić tylko przez wykazanie jego nierzetelności przez organ

podatkowy. W tej ostatniej sytuacji wymagane jest podjęciem odpowiednich czynności organów podatkowych aby to właśnie domniemanie obalić i wykazać w drodze decyzji, że wymiar podatku należnego jest inny niż wynika to z zeznania podatkowego. Jeżeli organ podatkowy nie określi zobowiązania w innej wysokości podatek określony w zeznaniu jest podatkiem należnym (wyrok NSA w Warszawie z dnia 30 września 2010 r., II FSK 776/09, LEX 745852; wyrok NSA w Katowicach z dnia 29 kwietnia 2002 r., I SA/Ka 386/01, LEX 71891). Z tak określonego mechanizmu podatkowego, którego charakter znany jest przecież każdemu podatnikowi podatku dochodowego, wynika, że sam podatnik może, posługując się chociażby fikcyjnymi dokumentami mającymi znaczenie dla określenia zobowiązania podatkowego, określić (kreować) wysokość podatku należnego w sposób odbiegający od rzeczywistej wysokości, a wpłacając w terminie ustawowym określony, zaniżony, podatek, lub wykazując istnienie nadwyżki uiszczzonego podatku nad podatkiem należnym, stwarza – składając takie zeznanie – określoną prawną sytuację, która winna zostać oceniona w kontekście znamienia rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa (czy też jego usiłowania, jak uważa Prokurator Generalny). Odpowiedzi wymaga oczywiście to, czy złożenie takiego zeznania ma charakter dyspozycji majątkowej w znaczeniu określonym znamieniem z art. 286 § 1 k.k. (por. wyrok SN z dnia z dnia 29 sierpnia 2012 r., V KK 419/11, OSNKW 2012, z. 12, poz. 13). Z tych wszystkich powodów orzeczono jak w postanowieniu.