

Sygn. akt V KK 398/13

POSTANOWIENIE

Dnia 20 lutego 2014 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Włodzimierz Wróbel

na posiedzeniu w trybie art. 535 § 3 k.p.k.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej w dniu 20 lutego 2014 r.,

sprawy **R. A.**

uniewinnionego od zarzutu popełnienia przestępstwa z art. 83 § 1 k.k.s.,

z powodu kasacji wniesionej przez oskarżyciela publicznego - Urząd Skarbowy w B.

od wyroku Sądu Okręgowego w Ś.

z dnia 9 sierpnia 2013 r., utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w K.,

z dnia 22 marca 2013 r.,

p o s t a n a w i a:

1) oddalić kasację jako oczywiście bezzasadną.

UZASADNIENIE

Wyrokiem Sądu Rejonowego w K. z dnia 22 marca 2013 r., R. A. został uniewinniony od popełnienia zarzucanego mu czynu z art. 83 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. oraz w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. Wyrok ten został utrzymany następnie w mocy wyrokiem Sądu Okręgowego w Ś. z dnia 9 sierpnia 2013 r.

Od tego prawomocnego orzeczenia kasację na niekorzyść R. A. wniósł Urząd Skarbowy w B., działając jako oskarżyciel publiczny. W kasacji zarzucono wyrokowi rażące naruszenie prawa materialnego przez uniewinnienie R. A. od zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 83 § 1 k.k.s. i przyjęcie, że zachowanie oskarżonego nie wypełniało znamion tego typu czynu zabronionego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja okazała się bezzasadna w stopniu oczywistym, co upoważniało jej rozpoznanie w trybie art. 535 § 5 k.p.k.

Naruszenia art. 83 § 1 k.k.s. skarżący upatruje w sposobie wykładni tego przepisu przyjętej przez Sąd I instancji, a zaakceptowanej przez Sąd odwoławczy, sprowadzającej się do twierdzenia, że samo niezłożenie jakichkolwiek wyjaśnień w sprawie podatkowej nie stanowi jeszcze realizacji znamion typu czynu zabronionego określonego w tym przepisie. Skarżący wskazuje, że takie rozumienie zaniechania obowiązków podatnika (lub jego przedstawiciela) stoi w sprzeczności z brzemieniem przepisu i *de facto* czyniłoby go martwym.

Nie sposób zgodzić się z argumentacją przytoczoną w kasacji przez oskarżyciela publicznego. Niewątpliwie art. 83 k.k.s. penalizuje czynności podjęte z zamiarem bezpośrednim lub ewentualnym, udaremniające lub utrudniające przeprowadzenie czterech rodzajów czynności służbowych organu podatkowego: czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli skarbowej lub czynności kontrolnych w zakresie szczególnego nadzoru podatkowego, przy czym w przepisie wskazane są przykładowe sposoby takiego zachowania (nieokazanie księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej, niszczenie, uszkodzanie, czynienie bezużytecznymi, ukrywanie lub usuwanie, księgi lub innego dokumentu). Znamię czynnościowe udaremniania i utrudniania należy rozważać w dwóch perspektywach – pierwszej, odnoszącej się do rodzaju przeprowadzanych czynności służbowych (sprawdzających, czy np. w ramach kontroli podatkowej), drugiej – możliwości wywołania określonego w ustawie skutku poprzez zachowanie gatunkowo analogiczne w swej treści i wadze do przykładowego wyliczenia zawartego w art. 83 k.k.s. Dopiero zestawienie tych perspektyw pozwala na poprawne określenie, w drodze wykładni przepisu, zakresu zastosowania normy zakazującej utrudniania i udaremniania stosownych czynności. Oczywistym jest, że inny będzie katalog penalizowanych zachowań (działań i zaniechań) podatnika w przypadku kontroli podatkowej lub skarbowej, a inny przy czynnościach sprawdzających.

W sposób generalny „utrudnianie” rozumie się, jako bezprawne stworzenie przeszkody dla przeprowadzanej czynności służbowej, natomiast „udaremnianie” to

bezprawne uniemożliwienie przeprowadzenia czynności służbowej (P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda Kodeks karny skarbowy. Komentarz LEX wyd. 2, Warszawa 2012 s. 764). Wskazane konsekwencje podjętych zachowań sprawczych stanowią ustawowy opis skutku, jaki musi zostać wywołany przez sprawcę. Dlatego tak istotnym jest odniesienie się precyzyjnie do rodzaju czynności, jakim miałyby przeszkodzić, lub jakie miałyby uniemożliwić podatnik.

Czynności sprawdzające, zgodnie z art. 272 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa Dz.U.2012 poz.749 t.j. (dalej: o.p.) mają na celu sprawdzenie terminowości składania deklaracji, wpłacania zadeklarowanych podatków, stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów związanych z powyższym oraz ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Podejmowane są one przez organ fakultatywnie i polegać mogą na zwróceniu się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując jednocześnie przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość (art. 274 § 1 pkt 2 o.p.) lub żądaniu złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwania do jej złożenia, jeżeli deklaracja nie została złożona mimo takiego obowiązku oraz, w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji, wezwaniu do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych (art. 274a o.p.). Zatem ustawa *expressis verbis* identyfikuje czynności podejmowane przez organ podatkowy. W związku z tym należy ustalić, w jaki sposób podatnik może stworzyć przeszkodę lub uniemożliwić nie tyle uzyskanie informacji żądanych przez organ, ale samo wystosowanie odpowiedniego żądania. Skarżący błędnie identyfikuje treść czynności podlegającej utrudnieniu lub udaremnieniu z brakiem uzyskania przez organ informacji od podatnika. Wszakże zestawiając z czynnościami sprawdzającymi przykładowo czynności kontrolne w ramach prowadzonej kontroli podatkowej w postaci np. zabezpieczenia zebranych dowodów (art. 286 § 1 pkt 6 o.p.) dostrzec można łatwo, że ich odmienny charakter sprawia, że inne jest spektrum zachowań sprawczych mogących prowadzić do ich utrudniania bądź udaremnienia (m.in. faktycznie zniszczenie lub ukrycie dowodów).

Odnosząc się do zarzutu kasacji, wskazać należy, że skarżący nie wykazał rażącego naruszenia prawa materialnego, które miałyby istotny wpływ na treść wyroku uniewinniającego R. A. Stanowisko oskarżyciela publicznego stanowi jedynie odmienne, a zdaniem Sądu Najwyższego – błędne, rozumienie zakresu zastosowania norm wynikających z art. 83 k.k.s. Na marginesie należy także podkreślić, że R. A., jako ówczesny prokurent spółki S. sp. z o.o. na wezwanie Urzędu Skarbowego w B. dwukrotnie udzielił informacji dotyczącej interesującej organ kwestii (k. 9-11 oraz 14). Jeżeli organ uznał to za niewystarczające, powinien albo wydać stosowną decyzję, albo przeprowadzić kontrolę w odpowiednim trybie. Nie można tutaj tym bardziej mówić o utrudnieniu bądź udaremnieniu jakichkolwiek czynności służbowych. Sąd Najwyższy wypowiadał się już odnośnie istoty zachowania przestępczego opisanego w art. 83 k.k.s. wskazując m.in., że m.in. nieprzychylnie, niekulturalne, czy nawet niegrzeczne traktowanie kontrolujących nie może być uznane za zachowanie wyczerpujące znamię czasownikowe "utrudnia" w rozumieniu przepisu art. 83 k.k.s. (wyrok z dnia 19 czerwca 2002 r., V KKN 454/00 *Prok.i Pr.-wkł. 2003/1/11*). W przytoczonej sprawie zachowanie podatnika dotyczyło już konkretnie czynności podejmowanych w toku kontroli, a nie ewentualnej obstrukcji w udzieleniu informacji.

Reasumując, zdaniem Sądu Najwyższego sama pasywność w przekazywaniu wyjaśnień przez podatnika lub też przekazywanie przez niego informacji w sposób uznany przez organ podatkowy za niewystarczający nie stanowi przestępstwa utrudniania lub udaremniania czynności sprawdzających z art. 83 k.k.s., ze względu na ustawowy opis tychże czynności w art. 272 i 274 o.p.

Ze względu na powyższe okoliczności, należało orzec jak w sentencji.