

## UZASADNIENIE

### **wyroku z dnia 7 grudnia 2016 r.**

**K. P.** został oskarżony o to, że w okresie od 24 grudnia 2012 r. do 8 stycznia 2016 r. tj. do dnia sporządzenia wniosku o wszczęcia dochodzenia w sprawie karnej skarbowej, w W. woj. (...) będąc podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych opłacanego na zasadach ogólnych, utrudniał upoważnionym pracownikom Urzędu Skarbowego w W. przeprowadzenie czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2011r. w ten sposób, że pomimo skutecznie doręczonych pisemnie wezwań z dnia 12 grudnia 2012r., 19 listopada 2014r., 23 stycznia 2015r. i 17 grudnia 2015r. do złożenia korekty zeznania o wysokości osiągniętych przychodów (poniesionej straty) PIT(...)za 2011r. oraz dostarczenie niezbędnej dokumentacji związanej z zakupem, eksploatacją i zbyciem samochodu osobowego marki F. (...), rok produkcji 1994, nie stawił się w tut. organie podatkowym, nie zgłosił przyczyn uzasadniających brak możliwości zastosowania się do powyższych wezwań oraz nie złożył przedmiotowej korekty zeznania, czym naruszał przepisy art. 156 § 1 w zw. z art. 155 § 1 w zw. z art. 272 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa ( Dz. U. z 2015r. poz. 613 z późn. zm.)

**tj. o wykroczenie skarbowe z art. 83 § 2 k.k.s. w zw. z art. 83 § 1 k.k.s.**

### **Sąd ustalił następujący stan faktyczny :**

W dniu 17 marca 2012 r. K. P. złożył w Urzędzie Skarbowym w W. zeznanie podatkowe o przychodach osiągniętych w roku podatkowym 2011 – PIT(...) W złożonym przez siebie zeznaniu wykazał jedynie przychód osiągnięty z wynagrodzenia z tytułu stosunku pracy. Nie wykazał przychodu z innych źródeł.

Ponieważ Urząd Skarbowy w W. posiadał informację o zbyciu przez podatnika przed upływem pół roku, tj. w dniu 5 czerwca 2011 r. , od czasu jego nabycia samochodu osobowego marki F. (...) r. prod. 1994 , podjął czynności sprawdzające w przedmiocie prawidłowości wywiązywania się przez oskarżonego z obowiązków podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. W ich zakresie, w oparciu min. o przepis art. 155 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa ( Dz. U. z 2015 r. poz. 613 – t. jedn. ze zm. ) skierował do oskarżonego datowane na dzień 12 grudnia 2012 r. wezwanie do złożenia wyjaśnień zmierzających do wyjaśnienia sprawy. Wymienionego oprócz wezwania do osobistego stawiennictwa w miejscu i okresie wskazanym w wezwaniu albo przedłożenia wyjaśnień w formie pisemnej zobowiązano do przedłożenia umowy nabycia oraz umowy zbycia w/ w pojazdu jak też dowodów potwierdzających wydatki poniesione przez podatnika w związku z eksploatacją pojazdu.

Wezwanie skierowane do K. P. na adres Z. ul. (...). L. S. (...) wymieniony odebrał osobiście w dniu 17 grudnia 2012 r.

Ponieważ podatnik nie zastosował się do skierowanego do niego wezwania ponowiono je w dacie 20 listopada 2014 r. ( data wysłania ) kierując je na wskazany uprzednio adres.. Wezwanie po dwukrotnym jego awizowaniu zwrócono do nadawcy z adnotacją , iż korespondencja nie została podjęta w terminie. Wobec braku reakcji podatnika skierowano do niego trzecie wezwanie datowane na dzień 23 stycznia 2015 r. , które usiłowano mu doręczyć za pośrednictwem poborcy skarbowego. Na sporządzonym na tę okoliczność w dniu 19 lutego 2015 r. protokole starszy poborca skarbowy Z. B. naniósł adnotację, iż w oparciu o rozmowę z sąsiadką ustalił, że K. P. nie przebywał w tym czasie pod adresem Z. ul. (...). L. S.(...) gdyż od około dwóch lat miał przebywać w Hiszpanii.

Do podatnika skierowano wreszcie w dniu 17 grudnia 2015 r. czwarte wezwanie , które w dniu 22 grudnia 2015 r. podjęła P. P. – dorosły domownik oskarżonego.

Wobec braku reakcji i na to wezwanie w dniu 1 marca 2016 r. skierowano do K. P. wezwanie do osobistego stawiennictwa w Urzędzie Skarbowym w W. w dniu 14 marca 2016 r. w charakterze sprawy wykroczenia skarbowego

z art. 83 § 2 k.k.s. w zw. z art. 83 § 1 k.k.s. Wezwanie to wróciło do nadawcy z adnotacją , iż pomimo dwukrotnego awizowania korespondencja nie została przez adresata podjęta.

W dniu 13 maja 2016 r. wydano postanowienie o wszczęciu dochodzenia w sprawie utrudniania , w okresie od dnia 24 grudnia 2012 r. do dnia 8 stycznia 2016 r. w W. woj. (...) , przez podatnika K. P. przeprowadzenia czynności sprawdzających w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2011 r. poprzez niestawiennictwo na wezwania wystosowane przez organ podatkowy , czym naruszono przepisy art. 156 § 1 w zw. z art. 155 § 1 i w zw. z art. 272 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa ( Dz. U. z 2015 r. poz. 613 – t. jedn. ze zm. ).

W tej samej dacie wydano postanowienie o przedstawieniu K. P. zarzutów.

W toku postępowania , w dniu 10 czerwca 2016 r. zarządzono przymusowe doprowadzenie oskarżonego do Urzędu Skarbowego w W. , które nie zostało zrealizowane. W piśmie Komendanta Komisariatu Policji w A. z dnia 20 lipca 2016 r. stwierdzono, iż jak ustalono w oparciu o rozmowę z zamieszkałym w pobliżu szwagrem oskarżonego K. P. obecnie mieszka i pracuje w Hiszpanii.

( wyżej opisane dokumenty z kart : 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 9a, 10, 13, 14 )

Powyższa informacja znalazła swoje potwierdzenie w zeznaniach świadka M. M..

( zeznania świadka – k. 17 w zw. z k. 40/2 )

Postanowieniem z dnia 2 września 2016 r. zastosowano wobec oskarżonego K. P. postępowanie w stosunku do nieobecnych ( k. 21 ).

Powyższe ustalenia stanu faktycznego poczyniono w oparciu o wyżej przywołane i opisane dokumenty oraz ujawnione w toku rozprawy zeznania świadka M. M..

Stwierdzić należy , iż okoliczności stanu faktycznego sprawy w toku postępowania nie były sporne. Zasadniczą kwestią decydującą o treści merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy była ocena prawna ustalonego i niekwestionowanego stanu faktycznego.

### ***Sąd zważył co następuje :***

Zgodnie z treścią art. 83 § 1 k.k.s. kto osobie uprawnionej do przeprowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli skarbowej lub czynności kontrolnych w zakresie szczególnego nadzoru podatkowego udaremnia lub utrudnia wykonanie czynności służbowej, w szczególności kto wbrew żądaniu tej osoby nie okazuje księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej lub księgę lub inny dokument niszczy, uszkadza, czyni bezużytecznymi, ukrywa lub usuwa, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe ( art. 83 § 2 k.k.s. ).

W niniejszej sprawie nie budzi wątpliwości fakt, iż Urząd Skarbowy w W. powziąwszy wątpliwość co do prawidłowości rozliczenia się przez podatnika K. P. z podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2011 r. podjął czynności sprawdzające, o których mowa w art. 272 pkt 3 Ordynacji podatkowej. W ich zakresie skierował do oskarżonego wezwanie, o którym mowa w art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej.

Ponieważ pierwsze z czterech skierowanych do K. P. wezwań podjął on osobiście przyjąć należy , iż nie zachodziła żadna przeszkoda do zapoznania się z treścią skierowanego do niego wezwania , a tym samym oskarżony miał świadomość podjęcia przez organ podatkowy czynności sprawdzających w sprawie okoliczności zbycia przez niego samochodu osobowego marki F. (...) r. prod. 1994 w dniu 5 czerwca 2011 r.

K. P. na podjęte przez siebie wezwanie nie zareagował w żaden sposób, podobnie zresztą jak i kolejne, w tym ostatnie podjęte przez dorosłego domownika. Nie podejmował w tej sprawie jakichkolwiek innych działań.

Jak wynika z treści zarzutów aktu oskarżenia oraz stanowiska prezentowanego w toku postępowania, oskarżyciel publiczny – Urząd Skarbowy w W. w tej pasywności podatnika w przekazywaniu żądanych przez organ podatkowy informacji w ramach podjętych przez ten organ czynności sprawdzających upatruje realizacji znamion wykroczenia karno-skarbowego z art. 83 § 2 k.k.s.

Odnosząc się do analogicznego zagadnienia w wyroku z dnia 20 lutego 2014 r. w sprawie V K.K. 398/13 Sąd Najwyższy zaprezentował pogląd, iż „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.”

Rozstrzygając kasację oskarżyciela publicznego od wyroku Sądu Odwoławczego utrzymującego w mocy orzeczenie uniewinniające Sąd I instancji, zasadzającą się na stwierdzeniu, że pogląd zaprezentowany przez oba sądy, iż samo niezłożenie jakichkolwiek wyjaśnień w sprawie podatkowej nie stanowi jeszcze realizacji znamion typu czynu zabronionego określonego w tym przepisie, stoi w sprzeczności z brzemieniem przepisu i de facto czyniłoby go martwym, Sąd Najwyższy nie podzielił argumentów przytoczonych w tymże środku.

W uzasadnieniu wyroku oddalającego wniesioną kasację jako oczywiście bezzasadną podkreślono, że „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 miałby przeszkodzić, lub jakie miałby 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 Sąd Najwyższy wskazał, że stanowisko oskarżyciela publicznego stanowi jedynie odmienne, a zdaniem Sądu Najwyższego - błędne, rozumienie zakresu zastosowania norm wynikających z art. 83 k.k.s.

Dodano również, że, że jeśli podatnik nie udzielił stosownych informacji, względnie organ uznał je za niewystarczające, powinien albo wydać stosowną decyzję, albo przeprowadzić kontrolę w odpowiednim trybie.

Sąd Najwyższy zwrócił również uwagę, że już wcześniej Sąd ten wypowiadał się odnośnie istoty zachowania przestępczego opisanego w art. 83 k.k.s. wskazując m.in., że m.in. nieprzychylnie, niekulturalnie, 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.-wkl. 2003/1/11), przy czym w tej sprawie zachowanie podatnika dotyczyło już konkretnie czynności podejmowanych w toku kontroli, a nie ewentualnej obstrukcji w udzieleniu informacji.

Podnieść wreszcie należy, iż również w orzecnictwie sądów administracyjnych, w szczególności Naczelnego Sądu Administracyjnego zwraca się uwagę, że obszar przedmiotowego unormowania w art. 272 Ordynacji podatkowej czynności sprawdzających nie obejmuje przeprowadzania przesłuchania strony lub świadków, albo czynności dowodowych pozytywnie do wymienionych porównywalnych do pozytywnie wymienionych np. w obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015r. art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

Jak stwierdzono, nie ulega bowiem wątpliwości, że czynności sprawdzających nie można utożsamiać np. z postępowaniem dowodowym w postępowaniu podatkowym, a ponadto, że swej istoty, albo z definicji, przychody, o których mowa w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., nie są objęte deklaracjami wymienionymi w art. 272 Ordynacji podatkowej, a postępowanie w ich przedmiocie nie jest tożsame ze sprawdzeniem prawidłowości i terminowości składania tych dokumentów i płacenia wynikających z nich podatków, czy też odnoszącego się do nich stanu faktycznego (vide: uzasadnienie wyroku NSA z dnia 27 maja 2009 r. w sprawie II FSK 210/08).

Podzielając wyżej zaprezentowane poglądy prawne, w szczególności wyrażone w przywołanej tezie i uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego, należało stwierdzić, iż postępowanie podatnika K. P. w czasie prowadzonych przez Urząd Skarbowy w W. czynności sprawdzających nie wyczerpało znamion wykroczenia skarbowego z art. 83 § 2 k.k.s. w zw. z art. 83 § 1 k.k.s.

Ponieważ powyższe ustalenie nastąpiło po rozpoczęciu przewodu sądowego, po myśli art. 414 § 1 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k., które zgodnie z art. 113 § 1 k.k.s. znajdują zastosowanie w postępowaniu o przestępstwa i wykroczenia skarbowe – orzeczono jak w punkcie 1 wyroku.

O kosztach procesu orzeczono stosownie do treści art. 632 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

W zakresie zwrotu na rzecz ustanowionego w sprawie obrońcy z urzędu oskarżonego – (...) zwrotu niepokrytych kosztów związanych z udzieleniem K. P. pomocy prawnej z urzędu orzeczono po myśli przepisów powołanych w punkcie 3 wyroku.

**Sędzia:**