

Sygn. akt **IV Ka 473/16**

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 8 czerwca 2016r.

Sąd Okręgowy w Szczecinie w IV Wydziale Karnym Odwoławczym

w składzie:

Przewodniczący: SSO Ryszard Małachowski

Protokolant: st. sekr. sądowy Daria Kozłowska

przy udziale oskarżyciela publicznego (...) Urzędu Skarbowego w S. reprezentowanego przez P. D.

po rozpoznaniu w dniu 8 czerwca 2016r.

sprawy **D. H.**

oskarżonej z art. 57 § 1 kks

na skutek apelacji wniesionej przez oskarżyciela publicznego

od wyroku Sądu Rejonowego (...)

z dnia 17 listopada 2015r. sygn. V W 71/15

I. uchyla zaskarżony wyrok w części dotyczącej czynu opisanego w punkcie I jego części wstępnej i na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks oraz art. 51 § 1 i 2 kks postępowanie karne w tym zakresie wobec oskarżonej umarza, a kosztami procesu obciąża Skarb Państwa,

II. uchyla zaskarżony wyrok w części dotyczącej czynu opisanego w punkcie II jego części wstępnej i w tym zakresie sprawę D. H. przekazuje Sądowi Rejonowemu (...) do ponownego rozpoznania.

SSO Ryszard Małachowski

**Sygn. akt IV Ka 473 / 16**

## UZASADNIENIE

D. H. została obwiniona o to, że:

I. uporczywie nie wpłacała w okresie od 22.03.2011r. do 01.05.2012r. w terminie ustawowym na rachunek (...) Urzędu Skarbowego w S. podatku dochodowego od osób fizycznych za 2011r., obliczonego od dochodu osiągniętego z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie pośrednictwa ubezpieczeniowego, poprzez:

- niewpłacanie, bez wezwania (...), zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za: luty 2011r., marzec 2011r., kwiecień 2011r., maj 2011r., czerwiec 2011r., lipiec 2011r., sierpień 2011r., wrzesień 2011r., październik 2011r., listopad 2011r. i grudzień 2011r., to jest:
- za luty 2011r. w kwocie 1.185 zł w terminie do 21.03.2011r.,
- za marzec 2011r. w kwocie 1.894 zł w terminie do 20.04.2011r.,

- za kwiecień 2011r. w kwocie 29 zł w terminie do 20.05.2011r.,
- za maj 2011r. w kwocie 1.915 zł w terminie do 20.06.2011r.,
- za czerwiec 2011r. w kwocie 2.217 zł w terminie do 20.07.2011r.,

za lipiec 2011r. w kwocie 3.051 zł w terminie do 22.08.2011r.,

- za sierpień 2011r. w kwocie 1.231 zł w terminie do 20.09.2011r.,
- za wrzesień 2011r. w kwocie 1.355 zł w terminie do 20.10.2011r.,
- za październik 2011r. w kwocie 617 zł w terminie do 21.11.2011r.,
- za listopad 2011r. w kwocie 1.274 zł w terminie do 20.12.2011r.,
- oraz za grudzień 2011r. w kwocie 1.274 zł terminie do 20.12.2011r.
- niewpłacenie do 30.04.2012r. należnego podatku dochodowego zadeklarowanego w zeznaniu PIT-36 o wysokości osiągniętego dochodu ( poniesionej straty ) w roku podatkowym 2011,

co w konsekwencji doprowadziło do narażenia na uszczuplenie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2011r. w kwocie 10.297 zł, czym naruszyła art. 44 ust. 1 pkt 1, ust. 3, ust. 6 i art. 45 ust. 4 ustawy z 26.07.1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych ( Dz. U. z 2010r., nr 51, poz. 307, ze zm. ), to jest o wykroczenie skarbowe określone w art. 57 § 1 kks;

II. uporczywie nie wpłacała w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy w okresie od 26.01.2012r. do 26.09.2013r., na rachunek (...)Urzędu Skarbowego w S., podatku od towarów i usług w łącznej kwocie 27.326 zł, wskazanego w deklaracjach dla podatku od towarów i usług, VAT-7, dotyczących własnej działalności gospodarczej w rozliczeniach: za grudzień 2011r. - luty 2012r., maj 2012r., lipiec 2012r. - styczeń 2013r., lipiec 2013r. i sierpień 2013r., to jest:

- grudzień 2011r. w kwocie 8.293 zł, którego termin wpłaty upłynął w dniu 25.01.2012r.,
- styczeń 2012r. w kwocie 898 zł, którego termin wpłaty upłynął w dniu 27.02.2012r.,
- luty 2012r. w kwocie 1.230 zł, którego termin wpłaty upłynął w dniu 26.03.2012r.,
- maj 2012r. w kwocie 3.192 zł, którego termin wpłaty upłynął w dniu 25.06.2012r.,
- lipiec 2012r. w kwocie 2.744 zł, którego termin wpłaty upłynął w dniu 27.08.2012r.,
- sierpień 2012r. w kwocie 3.408 zł, którego termin wpłaty upłynął w dniu 25.09.2012r.,
- wrzesień 2012r. w kwocie 65 zł, którego termin wpłaty upłynął w dniu 25.10.2012r.,
- październik 2012r. w kwocie 759 zł, którego termin wpłaty upłynął w dniu 26.11.2012r.,
- listopad 2012r. w kwocie 1,237 zł, którego termin wpłaty upłynął w dniu 27.12.2012r.,
- grudzień 2012r. w kwocie 1.106 zł, którego termin wpłaty upłynął w dniu 25.01.2013r.,
- styczeń 2013r. w kwocie 1,244 zł, którego termin wpłaty upłynął w dniu 25.02.2013r.,
- lipiec 2013r. w kwocie 1.164 zł, którego termin wpłaty upłynął w dniu 26.08.2013r.,

- oraz sierpień 2013r. w kwocie 1.986'zł, którego termin wpłaty upłynął w dniu 25.09.2013r.,

czym naruszyła art. 103 ust. 1 ustawy z 11.03. 2004r. o podatku od towarów i usług ( Dz. U. z 2011r., nr 177, poz. 1054 ze zm. ), to jest o wykroczenie skarbowe określone w art. 57 § 1 kks.

Sąd Rejonowy (...) wyrokiem z dnia 17 listopada 2015r., sygn. akt V W 71 / 15, uniewinnił obwinioną od popełnienia zarzuconych jej czynów.

Na podstawie art. 632 pkt 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks orzekł, że koszty procesu ponosi Skarb Państwa.

Zasądził od Skarbu Państwa na rzecz obrońcy adwokata B. S. kwotę 774,90 złotych tytułem nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu wraz z podatkiem VAT.

Apelację od powyższego wyroku wniósł oskarżyciel publiczny - (...)Urząd Skarbowy w S.. Zaskarżonemu w całości wyrokowi zarzucił obrazę przepisów postępowania, mającą wpływ na jego treść, a mianowicie art. 7 kpk poprzez dokonanie przez Sąd dowolnej, sprzecznej ze wskazaniami wiedzy i zasadami doświadczenia życiowego, oceny zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, w szczególności wybiórcze i połowiczne przyjęcie wypowiedzi procesowych obwinionej D. H. i świadka K. H., pomijając fakt zapłaty w całości należności przez zleceniodawcę za wykonane usługi oraz błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, co w konsekwencji doprowadziło do uniewinnienia D. H. od popełnienia zarzucanych jej wykroczeń skarbowych kwalifikowanych z art. 57 § 1 kks.

Stawiając powyższe zarzuty apelujący wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

W odpowiedzi na apelację obrońca obwinionej wniósł o utrzymanie zaskarżonego orzeczenia w mocy. Z ostrożności procesowej podniósł, w oparciu o art. 44 § 3 kks w zw. z art. 51 § 1 i 2 kks, zarzut przedawnienia karalności czynu zarzuconego obwinionej w punkcie I aktu oskarżenia, to jest uporczywego niewpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za 2011r.

### **Sąd Okręgowy zważył, co następuje:**

Apelacja oskarżyciela okazała się o tyle skuteczna, że inicjując postępowanie odwoławcze doprowadziła do uchylenia zaskarżonego wyroku w części dotyczącej czynu opisanego w punkcie I jego części wstępnej i umorzenia w tym zakresie postępowania karnego, w części zaś dotyczącej czynu opisanego w punkcie II jego części wstępnej – do uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy Sądowi Rejonowemu (...) do ponownego rozpoznania.

W przedmiotowej sprawie Sąd I instancji uniewinnił D. H. od popełnienia obydwu zarzuconych jej czynów z art. 57 § 1 kks, uznając, iż pomimo, że oskarżona nie wpłacała w ustawowych terminach na rachunek (...) Urzędu Skarbowego w S. w okresie od 22.03.2011r. do 01.05.2012r. podatku dochodowego od osób fizycznych za 2011r., a także w okresie od 26.01.2012r do 26.09.2013r. podatku od towarów i usług, to jej zachowaniu nie można przypisać uporczywości. Sąd Rejonowy uznał bowiem, w oparciu o wyjaśnienia obwinionej, a także zeznania świadka K. H., że D. H. nie była w stanie płacić należnych podatków, gdyż osiągnane przez nią z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej dochody, uzyskiwane często z opóźnieniem, wystarczały jedynie na zapłatę wynagrodzeń dla zatrudnionych przez nią pracowników oraz na inne koszty utrzymania działalności ( m. in. paliwo, naprawy samochodów ). Sąd meriti uznał zatem, czego nie podziela Sąd odwoławczy, że nie można czynić obwinionej zarzutu z tego, że uzyskiwane przez nią z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej należności przeznaczala, zamiast na zapłatę należnych podatków, na utrzymanie prowadzonej działalności gospodarczej będącej źródłem utrzymania jej oraz jej rodziny, a zatem w jej działaniu brak uporczywości.

Wskazać jednak należy, iż, wbrew przekonaniu Sądu meriti, na gruncie obowiązku podatkowego warunkiem koniecznym uporczywości - jako znamienia wykroczenia z art. 57 § 1 kks - nie jest obiektywna możliwość

uregulowania podatku, czyli posiadanie wystarczających na jego pokrycie środków finansowych. Jak stwierdził bowiem Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 27 marca 2003r. nie można do rozliczeń podatnika z fiskusem stosować takich samych reguł, jak do rozliczeń cywilnoprawnych, których naruszenie stanowi przestępstwo ( np. do uporczywego uchylania się od płacenia alimentów ). Podatnik nie może przerzucać na Skarb Państwa i pozostałych, regulujących terminowo podatki podatników, swoich niepowodzeń gospodarczych i nie płacić w terminie swych zobowiązań podatkowych, tłumacząc się brakiem środków finansowych na wymagane podatki. Nie można uznać za usprawiedliwiające opóźnienie w regulowaniu podatku niezgromadzenie przez podatnika środków finansowych na pokrycie podatku w terminie. Chodzi bowiem o brak środków na sam podatek, który reguluje się "od czegoś" ( np. od dochodu, od czynności, itd. ) w sytuacji, gdy istniały środki finansowe na samą transakcję, która jest podstawą opodatkowania. Zła wola podatnika w przypadku popełnienia wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 kks polega zatem na tym, że gromadzi on środki na same czynności podlegające opodatkowaniu, a nie interesuje się potrzebą ich posiadania także na podatek od tych czynności, ani nie podejmuje prób skorzystania z dopuszczalnych ulg przy czasowym braku środków, np. z rozłożenia podatku na raty czy odroczenia jego płatności. Uporczywość, o której mowa w art. 57 § 1 kks, nie można zatem ograniczać, jak na gruncie art. 209 kk, jedynie do sytuacji, gdy podatnik ma środki na uregulowanie zobowiązania - tu podatku - ale mimo to uporczywie go nie płaci.

Uwzględnić przy tym należy, że prawo podatkowe przewiduje, na wniosek zainteresowanego, złożony z odpowiednim wyprzedzeniem, odraczanie płatności i rozkładanie na raty należności podatkowych, w tym i zaległości podatkowych, gdy ważny interes podatnika za tym przemawia ( art. 48 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa, t. j. Dz. U. z 2015r., poz. 613 ze zm. ). Tym samym podatnik, nie mogąc uregulować w terminie podatku, ma prawne instrumenty dla zmiany terminu jego płatności. Jeżeli uzyska on odroczenie płatności lub rozłożenie podatku na raty, to reguluje go w nowym, ustalonym przez organ podatkowy, terminie i nie popełnia wówczas wykroczenia określonego w art. 57 § 1 kks. Jeżeli natomiast nie podejmuje takich kroków lub czyni je niewłaściwie i uporczywie nie płaci podatku w terminie, dopuszcza się tego czynu ( sygn. akt I KZP 2 / 03, OSNKW 2003 / 5 – 6 / 57).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy, wskazać należy, że D. H. wyjaśniła, że nieregulowanie przez nią w wymaganych terminach podatków spowodowane było trudną sytuacją finansową w jakiej się znalazła w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Jak słusznie jednak zauważył skarżący, po pierwsze to na podatniku spoczywa ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej, po drugie zaś obwiniona w okresie objętym zarzutem osiągała dochody, co wynika z treści składanych przez nią deklaracji podatkowych. Należy zauważyć także, że obwiniona powoływała się na brak płynności finansowej wskazując, iż jej zleceniodawca czasem nie płacił w terminie za świadczone przez jej firmę usługi; jednak – co trafnie podkreślił apelujący – zapłata przez zleceniodawcę czasem w terminie, a czasem z opóźnieniami trwającymi nawet do 3 miesięcy – nie przełożyła się w ogóle na realizację obowiązku podatkowego przez obwinioną, która winna była regulować terminowo podatki chociażby w części odpowiadającej należnościom jakie uzyskiwała w terminie, pozostałe zaś kwoty należnych podatków - w miarę otrzymywania kolejnych należności. Tymczasem D. H. nie tylko nie dokonała, w okresach wskazanych w zarzutach, jakichkolwiek wpłat z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług, ale także w tym czasie nie podjęła żadnych kroków, by uzyskać odroczenie płatności, rozłożenie na raty czy nawet umorzenie zaległości podatkowych.

W świetle powyższego przyjęcie przez Sąd Rejonowy, że zachowanie obwinionej nie nosi cech uporczywości w rozumieniu art. 57 § 1 kks, było wadliwe, a oparte o to ustalenie rozstrzygnięcie nie zasługuje na akceptację. D. H. nie płaciła bowiem należnych z tytułu prowadzonej przez nią działalności gospodarczej podatków, to jest w okresie od 22.03.2011r. do 01.05.2012r. podatku dochodowego od osób fizycznych za 2011r., a także w okresie od 26.01.2012r. do 26.09.2013r. podatku od towarów i usług, nie przejawiając przy tym żadnej aktywności, by uzyskać prolongatę w ich spłacie.

Mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, iż brak jest na gruncie mniejszej sprawy podstaw do uniewinnienia obwinionej od popełnienia zarzuconych jej czynów.

Zainicjowana jednak przez apelującego kontrola wykazała, że - stosownie do art. 51 § 1 i 2 kks - w przedmiotowej sprawie doszło do przedawnienia karalności czynu zarzuconego D. H. w punkcie I części wstępnej zaskarżonego

wyroku. Zgodnie z treścią art. 51 § 1 kks karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. Przepisy art. 44 § 2 - 4 i 6 - 7 kks stosuje się odpowiednio. W myśl zaś art. 44 § 3 kks w wypadkach przewidzianych w § 1 lub § 2 tego przepisu bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. W tym miejscu należy odwołać się do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 12 października 2011r., w którym Sąd ten stwierdził, iż uporczywe niewpłacanie w terminie podatku, będące znamieniem wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 kks, stanowi uszczuplenie należności publicznoprawnej ( V KK 272 / 11, LEX nr 1044077 ). Z kolei art. 51 § 2 kks stanowi, że jeżeli w okresie przewidzianym w § 1 tego przepisu wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego wykroczenia skarbowego ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu.

W niniejszej sprawie obwiniona uporczywie nie wpłacała podatku dochodowego od osób fizycznych za okres od 22.03.2011r. do 01.05.2012r., co oznacza, że bieg terminu przedawnienia karalności tego wykroczenia skarbowego rozpoczął się w dniu 31 grudnia 2012r. i wynosił rok ( art. 51 § 1 kks w zw. z art. 44 § 3 kks ), a ponieważ w okresie tym wszczęto postępowanie przeciwko obwinionej, karalność popełnionego przez nią wykroczenia skarbowego ustala z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu ( art. 51 § 2 kks ), czyli z dniem 31 grudnia 2015r.

Wobec powyższego, to jest wystąpienia ujemnej przesłanki procesowej, wykluczającej możliwość kontynuowania postępowania w sprawie o czyn zarzucony obwinionej w punkcie I części wstępnej zaskarżonego wyroku, Sąd odwoławczy zobligowany był, w oparciu o przepisy art. 17 § 1 pkt 6 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks oraz art. 51 § 1 i 2 kks, postępowanie karne w tym zakresie umorzyć.

O kosztach procesu w tym zakresie orzeczono w oparciu o art. 632 pkt 2 kpk w zw. z art. 634 kpk i w zw. z art. 113 § 1 kks.

W odniesieniu natomiast do czynu zarzuconego D. H. w punkcie II części wstępnej zaskarżonego wyroku należało, mając na uwadze przedstawione powyżej okoliczności i argumenty odnoszące się do znamienia uporczywości, o którym mowa w art. 57 § 1 kks, uwzględnić apelację oskarżyciela publicznego i uchylić w tej części, na podstawie art. 437 § 1 i 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, zaskarżony wyrok i w tym zakresie sprawę obwinionej przekazać Sądowi Rejonowemu (...)do ponownego rozpoznania.

Sąd I instancji ponownie rozpoznający sprawę we wskazanym zakresie będzie zobowiązany do ponownego przeprowadzenia postępowania dowodowego, z pominięciem w oparciu o art. 442 § 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks tych dowodów, które nie miały wpływu na uchylenie tej części wyroku, a następnie, przy uwzględnieniu wskazanej w niniejszym uzasadnieniu wykładni znamienia uporczywości z art. 57 § 1 kks, dokona prawidłowej subsumcji prawnej ustalonego stanu faktycznego.

SSO Ryszard Małachowski