

*Sygn. akt V.2 Ka 648/14*

## WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

**Dnia 22 grudnia 2014 r.**

**Sąd Okręgowy w Gliwicach**

**V Wydział Karny Ośrodek Zamiejscowy w Rybniku**

**w składzie:**

**Przewodniczący:** SSO Sławomir Klekocki

**Sędziowie:** SSR del. Katarzyna Gozdawa-Grajewska

SSO Olga Nocoń (spr.)

**Protokolant:** Monika Maj

w obecności J. K. przedstawiciela Urzędu Skarbowego  
w W.

po rozpoznaniu w dniu 16 grudnia 2014 r.

sprawy:

**B. G.**

**córki J. i H.**

**ur. (...) w S.**

**oskarżonej o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks**

na skutek apelacji wniesionej przez oskarżoną

od wyroku Sądu Rejonowego w Wodzisławiu Śląskim

z dnia 10 września 2014 r. sygn. akt II W 829/12

I. zmienia zaskarżony wyrok w punkcie 2 w ten sposób, że na zasadzie art. 113 § 1 kks w związku z art. 627 kpk, art. 624 § 1 kpk i art. 3 ust. 1 Ustawy o opłatach w sprawach karnych zasądza od oskarżonej na rzecz Skarbu Państwa opłatę w kwocie 80,00 (osiemdziesiąt) złotych oraz obciąża ją częścią wydatków postępowania w kwocie 90,00 (dziewięćdziesiąt) złotych, zwalniając od ponoszenia wydatków w pozostałej części;

II. w pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy;

III. zasądza od oskarżonej na rzecz Skarbu Państwa opłatę za II instancję w kwocie 80,00 (osiemdziesiąt) złotych oraz obciąża ją wydatkami postępowania odwoławczego w kwocie 20,00 (dwadzieścia) złotych.

Sygn. akt V.2 Ka 648/14

## UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 10 września 2014 r., wydanym w sprawie II W 829/12, Sąd Rejonowy w Wodzisławiu Śląskim uznał oskarżoną B. G. za winną tego, że w okresie od 27.09.2010 r. do 25.08.2011 r. w W. jako podatnik podatku od towarów i usług z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej uporczywie nie wpłacała w terminie podatku od towarów i usług wynikającego z rozliczenia miesięcznego deklaracji VAT-7 za miesiące VIII, IX, X, XI, XII 2010 r. i II, III, V, VI, VII 2011 r. w kwocie łącznej 95.759,20 zł, tj. wykroczenia skarbowego z art.57§1 k.k.s. i za to na podstawie art.57§1 k.k.s. w zw. z art.48§1 k.k.s. wymierzył jej karę grzywny w kwocie 800 złotych. Na podstawie art.113§1 k.k.s. w zw. z art.627 k.p.k. oraz art.3 ust.1 ustawy o opłatach w sprawach karnych Sąd zasądził od oskarżonej na rzecz Skarbu Państwa opłatę w wysokości 80 zł oraz wydatki w wysokości 5.401,14 zł.

Apelację od powyższego wyroku wniosła oskarżona, zaskarżając wyrok w całości. Zarzuciła, iż skarżone rozstrzygnięcie zapadło z naruszeniem jej prawa do obrony, bowiem Sąd nie dopuścił do „konfrontacji z biegłą na rozprawie” i nie wyegzekwował od biegłej precyzyjnego ustosunkowania się do wszystkich zarzutów stawianych przez oskarżoną opinii pisemnej. Dodała, że uzasadnienie wyroku zostało sporządzone nieprawidłowo, gdyż nie uwzględniła „chronologii czynów” i nie wskazuje rozmiaru opóźnień w zapłacie podatku za rok 2011, a zarazem nie określa dokładnie, „które wnioski zawarte w opinii biegłej Sąd podzielił a których nie” (s.3 apelacji). Oskarżona podniosła, że Sąd Rejonowy przeprowadził postępowanie dowodowe w sposób niepełny i dokonując oceny jej kondycji finansowej niezasadnie skupił się na okresie objętym aktem oskarżenia, pomijając okoliczności zaistniałe w okresach wcześniejszych. Zaznaczyła, iż już w kwietniu 2010 r. występowała do Urzędu Skarbowego w W. o rozłożenie na raty należności z tytułu podatku dochodowego, natomiast z rozmów jej pełnomocnika z pracownikami urzędu skarbowego jednoznacznie wynikało, że trudności w ściąganiu należności od kontrahentów nie mogą zgodnie z „linią orzecniczą” organu podatkowego doprowadzić do przyznania ulgi w spłacie podatku. Tym samym w ocenie skarżącej nie istniała realna szansa uwzględnienia również jej wniosków w zakresie dotyczącym spłaty podatku VAT, a niemożność otrzymania przez nią ulgi nie była jedynie przypuszczeniem, lecz „graniczącą z całkowitą pewnością wiedzą” (s.9). W konkluzji środka odwoławczego oskarżona wniosła o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uniewinnienie jej od popełnienia zarzucanego czynu bądź zwolnienie jej od zapłaty wydatków postępowania w zakresie obejmującym wynagrodzenie biegłej M. M., ewentualnie – o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

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

Apelacja oskarżonej w zasadniczej części, w jakiej skarżąca kwestionowała trafność rozstrzygnięcia skazującego, nie zasługiwała na uwzględnienie.

W pierwszej kolejności Sąd odwoławczy zbadał przesłanki dopuszczalności postępowania karno-skarbowego, wynikające z obliczania terminu przedawnienia karalności wykroczenia. W wyniku nowelizacji k.k.s. ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. nowe brzmienie uzyskał przepis art.53§29 k.k.s., a pojęcia „należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym” oraz „narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej” (art.53§27 i 28 k.k.s.) ustawodawca nakazał odpowiednio stosować do określenia „nie wpłaca w terminie podatku”. Oznacza to, że wykroczenie skarbowe z art.57§1 k.k.s., którego znamieniem jest uporczywe niewpłacanie podatku w terminie, stało się czynem powodującym uszczuplenie należności publicznoprawnej, wraz z konsekwencjami wynikającymi z treści art.44§3 k.k.s. w zw. z art.51§1 k.k.s. Tym samym, termin przedawnienia takiego wykroczenia rozpoczyna bieg nie od czasu jego popełnienia, ale z końcem roku, w którym upłynął termin płatności podatku (postanowienie SN z 28 listopada 2013 r., I KZP 11/13, OSNKW 2014/1/3; postanowienie SN z 11 stycznia 2011 r., V KK 361/10, OSNKW 2011/2/16; postanowienie SN z 12 października 2011 r., V KK 272/11, Lex nr 1044077). Na gruncie niniejszej sprawy bieg przedawnienia wykroczenia, zarzucanego oskarżonej, rozpoczął się z dniem 31 grudnia 2011 r. Ponieważ zarazem zarzut popełnienia wykroczenia skarbowego został ogłoszony B. G. w dniu 30 sierpnia 2011 r. i tego samego dnia została ona przesłuchana w charakterze podejrzanej, należało przyjąć, iż z mocy art.51§2 k.k.s. karalność zarzucanego wykroczenia skarbowego ustawała z upływem 2 lat od zakończenia okresu rocznego, przewidzianego w §1 art.51 k.k., a zatem w dniu 31 grudnia 2014 r.

Nie mógł odnieść zamierzonego skutku zarzut naruszenia prawa oskarżonej do obrony poprzez nieprzeprowadzenie przesłuchania biegłej na rozprawie. Jak wynika z treści protokołu z 3 września 2014 r., na rozprawie prowadzonej od początku po zmianie składu orzekającego oskarżona, ani też oskarżyciel publiczny, nie wnosili o dopuszczenie dowodu z uzupełniającej opinii biegłej M. M., czy też ogólniej – o umożliwienie zadawania biegłej pytań w toku bezpośredniego przesłuchania przed jej Sądem, a przewód sądowy został zamknięty wobec braku żądania jego uzupełnienia. Oskarżona domagała się ustosunkowania przez biegłą do zarzutów pod adresem pisemnej opinii, ale w pismach procesowych z 21 października 2013 r. i 20 lutego 2014 r., a zatem przed zmianą składu sądu w rozpoznawanej sprawie i przed poprowadzeniem rozprawy od początku. Można zastanawiać się, czy w tych okolicznościach oskarżona miała podstawy sądzić, że w mocy pozostaje wcześniejsze postanowienie wydane w trybie art.201 k.p.k., jednak niezależnie od oceny, czy Sąd wydający zaskarżony wyrok był, czy też nie był zobligowany do wydawania jakiegokolwiek negatywnego rozstrzygnięcia dowodowego, należy stwierdzić, że zaniechanie przesłuchania biegłej nie miało wpływu na treść zapadłego wyroku. Wprawdzie, wśród dowodów mających stanowić podstawę ustalenia stanu faktycznego sprawy, Sąd I instancji wymienił „częściowo opinię (...)” i „opinię uzupełniającą z dnia 7.11.2013 r.” (s.6 uzasadnienia), jednak w ustaleniach faktycznych brak jest takich, które opierałyby się wyłącznie o wnioski opinii biegłej, a z pisemnych motywów wyroku wprost wynika, że opinia miała co najwyżej posiłkowy charakter względem dowodów z wyjaśnień oskarżonej oraz dokumentacji księgowej firmy (...), przedstawionej przez oskarżoną. Sąd meriti określił także, w jakiej części (i dlaczego) odmówił wiary twierdzeniom opinii, zaznaczając zarazem, że niezależnie od tego, czy dowód z opinii biegłego byłby dopuszczony czy nie, miarodajne wnioski w zakresie kondycji finansowej firmy oskarżonej i zachowania jej kontrahentów „można było przecież wyprowadzić po dokonaniu kompleksowej, logicznej analizy wszelkich okoliczności przedmiotowych, które pozwalały na ustalenie stosunku oskarżonej do ciężących na niej zobowiązań podatkowych” (s.8). Z analogicznych powodów na prawidłowości ustaleń faktycznych nie mogły zaważyć zgłaszane przez oskarżoną zastrzeżenia co do zupełności opinii pisemnej oraz kwalifikacji zawodowych biegłej.

Nietrafne jest stanowisko skarżącej, jakoby zaskarżony wyrok został wydany po przeprowadzeniu niepełnego postępowania dowodowego, a uzasadnienie orzeczenia pomijało całokształt sytuacji finansowej oskarżonej. Okoliczność, że Sąd meriti nie badał kwestii zalegania oskarżonej z zapłatą podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2009 (na co, zresztą, oskarżona w postępowaniu przed Sądem Rejonowym się nie powoływała), nie oznacza, że konkluzja o uporczywym niewpłaceniu podatku VAT w okresie wskazanym w zarzucie oskarżenia jest pozbawiona oparcia w faktach. Fakt, że organ podatkowy odmówił przedsiębiorcy rozłożenia zaległości z tytułu jednego podatku, nie uwalnia go od odpowiedzialności karno-skarbowej za uporczywe niezapłacenie innego rodzaju podatku, w późniejszym okresie. Na marginesie można dodać, że z pozyskanych przez Sąd odwoławczy akt postępowania o rozłożenie na raty zaległości podatkowej B. G. z tytułu podatku dochodowego (dowód przeprowadzony na wniosek oskarżonej zawarty w pisemnej apelacji) nie wynikają okoliczności, które mogłyby podważyć zasadność rozstrzygnięcia Sądu I instancji. Wskazują one wręcz na znaczny dochód oskarżonej osiągnięty z działalności gospodarczej w 2009 r. (257.003,09 zł) i świadome odstąpienie przez podatniczkę od wpłat zaliczek na podatek w ciągu roku podatkowego, by w pierwszej kolejności spłacać zobowiązania kredytowe i leasing samochodów. Wbrew temu, co podnosi skarżąca, trudno też zarzucać niedostatki uzasadnieniu wyroku na tej podstawie, że Sąd I instancji wskazał okresy opóźnień w regulowaniu podatku VAT przypadającego za sierpień – grudzień 2010 r., a nie przedstawił analogicznych ustaleń co do roku 2011. Nie uchybia to wymogom stawianym pisemnemu uzasadnieniu wyroku, a tym bardziej nie oznacza, by Sąd zaniechał ustalenia okoliczności stanowiących znamię czynu zabronionego. Przy powtarzających się zaniechaniach płacenia podatku w terminie, o zaistnieniu uporczywości w rozumieniu art.57§1 k.k.s. świadczy co najmniej kilka takich zaniechań z przyczyn leżących po stronie podatnika, i to choćby okresy tych opóźnień nie były długie, gdyż sama ich liczba wskazuje na lekceważenie przez sprawcę terminowego płacenia podatku, a więc świadczy o uporczywym niedotrzymywaniu ustawowego wymogu jego regulowania. Długość opóźnień oskarżonej w uregulowaniu podatku od towarów i usług za miesiące styczeń, luty, maj, czerwiec, lipiec 2011 r., wynosząca od kilku miesięcy do ponad roku, wynika zresztą z zestawień przedstawionych przez Urząd Skarbowy w W. (m.in. k.626-630).

Nie budzi zastrzeżeń dokonana przez Sąd Rejonowy prawna ocena zachowań, przypisanych oskarżonej, w tym interpretacja pojęcia uporczywości na gruncie kodeksu karnego skarbowego. Za wyczerpaniem znamion przedmiotowych i podmiotowych czynu z art.57§1 k.k.s. przemawia zarówno wielokrotność (powtarzalność) zaniechań oskarżonej, mimo wysyłania jej upomnień przez organ podatkowy, jak i negatywny stosunek oskarżonej do uiszczania podatku w terminie. Powoływanie się przez oskarżoną na brak wystarczających środków pieniężnych na regulowanie zarówno zobowiązań prywatno-, jak i publicznoprawnych, nie może prowadzić do automatycznego uwolnienia jej od odpowiedzialności karnej skarbowej. Należy podzielić stanowisko Sądu meriti, że długi prywatne podatnika nie mają pierwszeństwa przed jego zobowiązaniami podatkowymi względem Skarbu Państwa, a oskarżona świadomie podjęła decyzję o placeniu miesięcznych kwot podatku VAT z opóźnieniem, by w to miejsce terminowo regulować inne zobowiązania. Brak terminowego regulowania należności publicznoprawnych nie był następstwem braku środków na funkcjonowanie przedsiębiorstwa w ogóle, lecz przyznania przez oskarżoną pierwszeństwa innym wydatkom, które uznała za istotniejsze lub pilniejsze, jak choćby spłata rat leasingowych i odsetek od kredytu. Możliwe jest ustalenie, że mimo długotrwałego nieregulowania podatku, gdy podatnik przez dłuższy czas nie podejmuje rzeczywistych działań w kierunku uiszczenia wykazanej należności, choć termin jej płatności już minął, jego zaniechanie nie będzie nacechowane uporczywością, jako że wynika z przyczyn od niego całkowicie niezależnych, np. wypadków losowych. Okoliczności niezależnych od podatnika nie stanowi jednak zadysponowanie środkami finansowymi na inne cele i regulacja podatku dopiero w dalszej kolejności (tak m.in. uzasadnienie postanowienia SN z 28 listopada 2013 r., I KZP 11/13, OSNKW 2014/1/3), z taką zaś właśnie sytuacją mamy do czynienia w rozpoznawanej sprawie. Powtarzanie w tym miejscu argumentacji Sądu I instancji byłoby zbędne, dodać można natomiast, że w zeznaniu podatkowym PIT-36L za 2009 r. oskarżona B. G. wykazała dochód z działalności gospodarczej w wysokości przekraczającej dwieście pięćdziesiąt tysięcy złotych, zaś działalność gospodarczą pod nazwą Doradztwo (...) zawiesiła dopiero w dniu 26 czerwca 2013 r. (k.641), a zatem prowadziła przedsiębiorstwo jeszcze przez znaczny okres czasu po popełnieniu przypisanego jej wykroczenia skarbowego. W piśmiennictwie podkreśla się nadto, że problemy ze ściągalnością wierzytelności przysługujących podatnikowi wobec kontrahentów nie usuwają karalności wykroczenia skarbowego z art.57§1 k.k.s., jeśli podatnikowi takiemu można postawić zarzut czy to niesumienności w doborze kontrahenta handlowego, czy braku przezorności, czy wreszcie zarzut opierający się na wskazaniu innych źródeł pozyskania środków pieniężnych na zapłatę podatku, choćby z kredytu lub pożyczki (G. Łabuda, Głosa do postanowienia SN z 27 marca 2003 r., publ. w Lex). To, że w praktyce, z uwagi na oprocentowanie kredytów i pożyczek, przedsiębiorcy bardziej opłaca się uiszczenie zaległości podatkowej po terminie, nawet wraz z odsetkami za zwłokę, nie może usprawiedliwiać niepłacenia podatku w terminie.

Chybione są przy tym argumenty skarżącej, iż z uwagi na „doświadczenia” w kontaktach z Urzędem Skarbowym w W. przy ubieganiu się o ulgę w spłacie podatku dochodowego, miała prawo sądzić, że również jej wnioski dotyczące płatności podatku od towarów i usług nie zostaną uwzględnione. Przypomnienia wymaga, że do etapu merytorycznego rozpatrzenia wniosków o odroczenie terminów płatności podatku VAT nawet nie doszło, gdyż składane przez oskarżoną, począwszy od września 2010 r., wnioski były każdorazowo obciążone brakami, do których usunięcia konsekwentnie wzywał ją naczelnik urzędu skarbowego. Oskarżona braków tych nie usuwała, występując o przedłużenie terminu na uzupełnienie wniosku, po czym w kolejnych miesiącach składała następne wnioski o odroczenie zapłaty podatku, dotknięte tymi samymi brakami. Sąd I instancji słusznie uznał, iż oskarżona jako doradca podatkowy, mający doświadczenie w reprezentowaniu swoich klientów w postępowaniach przed organami podatkowymi, była w stanie uzupełnić braki ponawianych wniosków i przygotować dokumenty potrzebne do ubiegania się o ulgę w zapłacie podatku. Przy ocenie zachowania podatnika nie można abstrahować od tego, czy występując o modyfikację terminów lub warunków zapłaty podatku, działał w dobrej wierze, czy też nadużywał swego prawa i markował starania o uzyskanie ulgi, składając podania w oczywisty sposób nie nadające się do rozpatrzenia, np. w celu odroczenia podjęcia przez organ podatkowy czynności egzekucyjnych.

Nie sposób dopatrzeć się, wreszcie, rażącej surowości w wymierzonej oskarżonej karze. Grzywna orzeczona w zaskarżonym wyroku nie przekracza stopnia winy i społecznej szkodliwości czynu, przypisanego oskarżonej, prawidłowo uwzględnia czasokres zdarzenia i kwoty nieuiszczonego podatku, realizuje zasady wymiaru kary przewidziane w art.12 i 13 k.k.s. Biorąc pod uwagę granice wymiaru kwotowej grzywny za wykroczenia skarbowe (48§1

k.k.s.), orzeczona w niniejszej sprawie kara grzywny w wysokości 800 zł jawi się jako kara wyważona. Z pewnością nie jest karą, która raziłaby swą surowością lub stanowiłaby w powszechnym odczuciu karę niesprawiedliwą, stanowiącą nadmierną dolegliwość, a tylko w takim przypadku (art.438 pkt 4 k.p.k.) dopuszczalne byłoby modyfikowanie wymiaru kary w toku kontroli odwoławczej.

Zdaniem Sądu Okręgowego, zasadna natomiast była zmiana zaskarżonego wyroku w części obejmującej rozstrzygnięcie o kosztach sądowych w postępowaniu przed Sądem I instancji. Biorąc pod uwagę, że uzyskana opinia biegłej nie była niezbędna do rozstrzygnięcia kwestii odpowiedzialności karnej oskarżonej, a zarazem Sąd Rejonowy stwierdził opiniowanie w oparciu o niepełny materiał źródłowy i w części podzielił zastrzeżenia stawiane opinii przez oskarżoną, względy słuszności (art.624§1 k.p.k.) przemawiały za odstąpieniem od obciążania oskarżonej wydatkami z tytułu wynagrodzenia biegłej. W tym stanie rzeczy, Sąd odwoławczy zmienił orzeczenie zawarte w pkt 2 wyroku w ten sposób, że zasądził od oskarżonej na rzecz Skarbu Państwa opłatę w wysokości 80 zł i część wydatków postępowania w kwocie 90 złotych, zwalniając ją jednocześnie od ponoszenia wydatków w pozostałej części.

W pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymano w mocy.

Wobec wyniku postępowania odwoławczego, Sąd Okręgowy zasądził od oskarżonej opłatę za II instancję oraz obciążył ją wydatkami postępowania odwoławczego (art.636§1 k.p.k.).