

## UZASADNIENIE

W. B. został oskarżony w sprawie o sygn. II K 391/13 zawisłej przed Sądem Rejonowym w Łowiczu o to, że w okresie od dnia 20 lipca 2011 roku do 20 stycznia 2012 roku w Ł., działając z wykorzystaniem tej samej sposobności, jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, pobranego podatku od wynagrodzeń za miesiące: czerwiec, sierpień, grudzień 2011 roku nie wpłacił w terminie na rachunek Urzędu Skarbowego w Ł. w łącznej wysokości 11 448 zł, co stanowi naruszenie art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 roku, Nr 14, poz. 176 ze zm.), to jest o popełnienia przestępstwa skarbowego a art. 77 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

W opisanej sprawie wyrokiem wydanym w dniu 18 października 2013 roku Sąd Rejonowy orzekł, co następuje:

1. w ramach zarzucanego czynu uznał, że zachowanie oskarżonego W. B. polegało na tym, że:

a) w dniu 20 lipca 2011 r. w Ł., jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, nie wpłacił w terminie na rachunek Urzędu Skarbowego w Ł. pobranego podatku od wynagrodzeń za miesiąc czerwiec 2011 roku w kwocie 252 złotych, wpłaty dokonał w dniu 28 lipca 2011 roku, co stanowi wykroczenie skarbowe z art. 77 § 3 k.k.s.,

b) w dniu 20 września 2011 r. w Ł., jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, nie wpłacił w terminie na rachunek Urzędu Skarbowego w Ł. pobranego podatku od wynagrodzeń za miesiąc sierpień 2011 roku w kwocie 5 998 złotych, wpłaty dokonał w dniu 21 września 2011 roku, co stanowi wykroczenie skarbowe z art. 77 § 3 k.k.s.,

c) w dniu 20 stycznia 2012 r. w Ł., jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, nie wpłacił w terminie na rachunek Urzędu Skarbowego w Ł. pobranego podatku od wynagrodzeń za miesiąc grudzień 2011 roku w kwocie 5 198 złotych, wpłaty dokonał w dniu 24 stycznia 2011 roku, co stanowi wykroczenie skarbowe z art. 77 § 3 k.k.s.,

» i na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 51 § 1 k.k.s. postępowanie umorzył;

2. ustalił, że koszty ponosi Skarb Państwa.

Wyrok ten zaskarżył oskarżyciel publiczny Naczelnik Urzędu Skarbowego w Ł. w części umarzającej postępowania w stosunku do czynu opisanego w punkcie 1 lit. c.

W zaskarżonym zakresie zarzucił wyrokowi rażące naruszenie art. 51 § 1 i 2 k.k.s. w zw. z art. 44 § 3 k.k.s. i w zw. z art. 53 § 29 k.k.s. polegające na niesłusznym uznaniu, że karalność wykroczeń skarbowych z art. 77 § 3 k.k.s. ustała odpowiednio 20 lipca 2012 roku, 20 września 2012 roku i 20 stycznia 2013 roku i w konsekwencji bezzasadnym umorzeniu postępowania w zakresie uchybienia ustawowemu terminowi wpłaty podatku od wynagrodzeń pracowników za miesiąc grudzień 2011 roku (czyn opisany w punkcie 1 lit. c).

W konkluzji apelacji skarżący wniósł o uchylenie wyroku w zaskarżonej części i przekazanie sprawy w uchylonej części Sądowi Rejonowemu w Łowiczu do ponownego rozpoznania.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

apelacja zasługuje na uwzględnienie ze skutkiem prowadzącym do uchylenia wyroku w zakresie zaskarżonego rozstrzygnięcia o umorzeniu postępowania w punkcie 1c oraz przekazania sprawy w tej części do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Zaskarżone rozstrzygnięcie stanowiło konsekwencję przyjętej przez sąd rejonowy oceny, że uległa przedawnieniu karalność czynu zabronionego w postaci zmodyfikowanej, a niekwestionowanej przez stronę apelującą, będącego wykroczeniem skarbowym z art. 77 § 3 k.k.s. opisanym w punkcie 1c sentencji wyroku. U podstawy tej oceny legło

rozumowanie, którego tenor sprowadzał się do konstatacji, że skoro bezspornym jest, iż czyny zabronione typizowane w art. 77 k.k.s. mają charakter materialny (skutkowy), z uwagi na definicję legalną znamienia czynnościowego czynu nie wpłaca zawartą w treści § 27 i 28, do których odpowiednio odwołuje się § 29 – w art. 53 k.k.s., to przy liczeniu określonego w art. 51 § 1 k.k.s. okresu przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego z art. 77 § 3 k.k.s. nie może mieć zastosowania norma art. 44 § 3 k.k.s. w zw. z art. 51 § 1 k.k.s. stanowiąca, że bieg przedawnienia deliktu skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności, lecz przepis art. 44 § 4 k.k.s. w zw. z art. 51 § 1 k.k.s. stanowiący, że jeśli dokonanie czynu zależy od nastąpienia określonego w ustawie skutku, tak jak w przywołanym wykroczeniu skarbowym (wystąpienie uszczerbku finansowego), bieg przedawnienia rozpoczyna się od czasu, gdy skutek nastąpił. Przeważając na uwadze powyższe zapatrywanie, zdaniem sądu rejonowego przedawnienie wykroczenia określonego w dyspozycji art. 77 § 3 k.k.s. rozpoczęło swój bieg od daty popełnienia tego czynu, a więc od dnia 20 stycznia 2012 roku, w którym zgodnie z art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 roku, Nr 14, poz. 176 ze zm.) upływał termin przekazania na rachunek właściwego Urzędu Skarbowego pobranych zaliczek na podatek dochodowy od dodatkowo wypłaconych składników wynagrodzenia za grudzień 2011 roku, a co za tym idzie, od wskazanej daty należy przyjąć bieg rocznego terminu przedawnienia karalności wykroczenia zgodnie z przepisem art. 51 § 1 k.k.s. i przedawnienie karalności nastąpiło w dniu 20 stycznia 2013 roku. Nie doszło tu bowiem – konkludował sąd rejonowy – do wydłużenia terminu przedawnienia karalności wykroczenia do 2 lat w myśl art. 51 § 2 k.k.s. (tj. do 20 stycznia 2014 roku), gdyż dopiero w dniu 12 marca 2013 roku, a więc już po upływie rocznego przedawnienia karalności finansowy organ dochodzeniowy podjął czynności procesowe o wszczęciu dochodzenia i wydaniu postanowienia o przedstawieniu W. B. zarzutu jako podejrzanemu.

Ze zreferowanym zapatrywaniem prawnym i jego konsekwencją w postaci wydania zaskarżonego rozstrzygnięcia o umorzenie postępowania w odniesieniu do wykroczenia opisanego w punkcie 1c wyroku nie można się zgodzić.

Prawidłowa ocena stanu prawnego obowiązującego w czasie popełnienia czynu zarzucanego oskarżonemu, jak również w chwili orzekania w niniejszej sprawie, prowadzi do stanowczego wniosku, że nie nastąpiło przedawnienie karalności wykroczenia skarbowego opisanego w punkcie 1c wyroku – zgodnie z treścią art. 51 § 1 k.k.s. Do ustalenia daty rozpoczęcia biegu przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego stypizowanego w dyspozycji art. 77 § 3 k.k.s., wbrew stanowisku sądu rejonowego, należy stosować dyrektywę określoną w przepisie § 3, a nie zaś w § 4 – art. 44 k.k.s., a mianowicie, że bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności należności podatkowej, albowiem chodzi tu o należność publicznoprawną uszczuploną na skutek niewpłacenia jej w wymaganym ustawowo terminie, a nie naruszenie prawnego obowiązku (tutaj przez płatnika) regulowania takiej należności we wskazanym terminie.

Zgodnie z treścią art. 53 § 27 k.k.s. należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części zobowiązana osoba uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił, a w myśl przepisu art. 53 § 29 k.k.s. w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 41 lit. e ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz innych ustaw, obowiązującym od dnia 17 grudnia 2005 roku, przepisy § 27 i § 28 tego artykułu stosuje się odpowiednio również do określenia: nie wpłaca w terminie podatku lub pobranego podatku nie wpłaca Tak więc analizując treść normatywną przepisów art. 53 § 27 i § 29 k.k.s. należy dojść do wniosku, że niewpłacenie w ustawowym terminie pobranego podatku przez płatnika, będące znamieniem wykroczenia skarbowego określonego w art. 77 § 3 k.k.s., skutkuje zaległością podatkową w dacie upływu tego terminu, i co za tym idzie, stanowi uszczuplenie należności publicznoprawnej (tutaj podatku dochodowego od osób fizycznych pobranego od wypłaconego dodatkowego składnika wynagrodzenia za pracę). Zatem do terminu przedawnienia tego wykroczenia ma zastosowanie przepis art. 44 § 3 k.k.s. – termin ten rozpoczyna bieg z końcem roku, w którym upłynęła data terminu płatności podatku.

Karalność wykroczenia skarbowego opisanego w skarżonym punkcie 1c wyroku rozpoczynała się z dniem 31 grudnia 2012 roku, bo uszczuplenie wymagalnej należności publicznoprawnej nastąpiło przez niewpłacenie przez płatnika w

ustawowym terminie do dnia 20 stycznia 2012 roku podatku od osób fizycznych z tytułu dodatkowo wypłaconego pracownikom składnika wynagrodzenia w grudniu 2011 roku, a upływałyby z dniem 31 grudnia 2013 roku, o ile do tej daty nie zostałyby wszczęte postępowanie karno skarbowe przeciwko sprawcy.

W sytuacji zaś, gdy w realiach tej sprawy do wszczęcia dochodzenia doszło w dniu 12 marca 2013 roku, ale co tutaj trzeba podkreślić, że ad personam przez ogłoszenie zarzutu i przesłuchanie w charakterze podejrzanego W. B. – w dniu 3 kwietnia 2013 roku, a więc przed upływem roku od wskazanej wyżej daty rozpoczęcia biegu przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego, to zgodnie z art. 51 § 2 k. jego karalność ustaje dopiero z upływem 2 lat od zakończenia okresu rocznego przewidzianego w art. 51 § 1 k.k.s., a zatem w dniu 31 grudnia 2015 roku.

Rację ma zatem strona skarżąca, że nie doszło do przedawnienia karalności wykroczenia opisanego w zaskarżonym punkcie 1c wyroku, a skoro tak, to umorzenie postępowania karnoskarbowego o to wykroczenie było niezasadne i zapadło ono z obrazą przywołanych wyżej przepisów prawa materialnego skarbowego.

Względ na powyższe skutkowało uchynieniem wyroku w zaskarżonej części o umorzeniu postępowania co do czynu opisanego w pkt. 1c oraz w tym zakresie przekazaniem sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Przy powtórnym rozpoznaniu sprawy Sąd Rejonowy powinien w pierwszej kolejności rozważyć, czy czyn zabroniony stanowiący opisane w punkcie 1c wykroczenie skarbowe, którego fakt popełnienia jest bezsporny, był społecznie szkodliwy, przy uwzględnieniu przesłanek tej oceny zawartych w art. 53 § 7 k.k.s., a zwłaszcza okoliczności, że opóźnienie w płatności pobranego podatku przez płatnika wyniosło tylko cztery dni – płatność dokonana dniu 24 stycznia 2012 roku, w stosunku do wymagalnego terminu upływającego w dniu 20 stycznia 2012 roku.

)