

UZASADNIENIE

E. K.- K. została oskarżona o to, że:

1. będąc prezesem Zarządu Spółki z o.o. E., W. ul. (...) uchylała się od opodatkowania w okresie od 10.10.2013 r. do 19.05.2014 r. podatkiem od nieruchomości położonej w miejscowości (...), (...)-(...) K., nabytej na podstawie umowy dzierżawy w dniu 26.09.2013 r., poprzez nie ujawnienie podstawy i przedmiotu opodatkowania – tj. nie złożenie informacji w sprawie podatku od nieruchomości za okres od 10/2013 do 12/2013 przez co przedmiotowy podatek za ten okres narażony został na uszczuplenie w kwocie około 18.005,00 zł, czym naruszyła przepis art. 6 ust. 9 ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 95 poz. 613 z 2010 r. z późn. zm.)

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kks.

1. będąc prezesem Zarządu Spółki z o.o. E., W. ul. (...) uchylała się od opodatkowania w okresie od 31.01.2014 r. do 19.05.2014 r. podatkiem od nieruchomości położonej w miejscowości (...), (...)-(...) K., nabytej na podstawie umowy dzierżawy w dniu 26.09.2013 r., poprzez nie ujawnienie podstawy i przedmiotu opodatkowania – tj. nie złożenie informacji w sprawie podatku od nieruchomości na 2014 r. przez co przedmiotowy podatek za ten okres narażony został na uszczuplenie w kwocie około 72.019,00 zł czym naruszyła przepis art. 6 ust. 9 ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 95 poz. 613 z 2010 r. z późn. zm.)

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kks

Sąd Rejonowy w Radomsku wyrokiem z dnia 18.maja 2015 roku w sprawie o sygn. akt IIK 418/14:

1. oskarżoną E. K.- K. uznał za winną popełnienia zarzuconego jej czynu opisanego w pkt 1, tj. przestępstwa skarbowego z art.54 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kks i za to na podstawie art. 54 § 2 kks wymierzył jej karę 20 (dwudziestu) stawek dziennych grzywny ustalając wysokość jedność stawki dziennej na kwotę 100 (sto) złotych;

2. oskarżoną E. K. – K. uznał za winną popełnienia zarzuconego jej czynu opisanego w pkt 2, tj. przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kks i za to na podstawie art. 54 § 2 kks wymierza jej karę 40 (czterdziestu) stawek dziennych grzywny ustalając wysokość jedność stawki dziennej na kwotę 100 (sto) złotych;

3. na podstawie art. 20 § 2 kks w zw. z art. 85 kk i art. 86 § 2 kk w miejsce kar grzywny orzeczonych za przestępstwa z pkt. 1 i 2 wymierzył oskarżonej karę łączną 50 (pięćdziesięciu) stawek dziennych grzywny ustalając wysokość jedność stawki dziennej na kwotę 100 (sto) złotych;

4. wymierzył oskarżonej E. K. – K. tytułem opłaty kwotę 500 (pięćset) złotych, a w pozostałym zakresie zwolnił ją od kosztów sądowych.

Powyższy wyrok zaskarżyła w całości na korzyść oskarżona.

Zarzuciła wyrokowi:

- naruszenie prawa materialnego poprzez jego błędną kwalifikację i niewłaściwe zastosowanie art.54 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kks w sytuacji gdy z ustalonego stanu faktycznego nie wynika aby ciążył na niej obowiązek ujawnienia podstawy opodatkowania, a co za tym nie mogła ona swoim zachowaniem narazić tegoż podatku na uszczuplenie;
- przekroczenie zasad swobodnej oceny materiału dowodowego i nie uwzględnienie wynikających z akt istotnych okoliczności mających znaczenie dla odpowiedzialności karnej oskarżonej i oparcie stanu faktycznego wyłącznie na dowodach z zeznań świadków M. O. i I. F. przy jednoczesnym pominięciu dowodów przemawiających na korzyść oskarżonej;

- nieprawidłową ocenę przez sąd materiału dowodowego poprzez pominięcie istotnych dowodów, ocenę jedynie na podstawie części materiału dowodowego efektem czego było dokonanie przez sąd błędnych ustaleń faktycznych mających wpływ na odpowiedzialność karną oskarżonej poprzez przyjęcie, że oskarżona działała z zamiarem umyślnym naruszenia norm karnoskarbowych w sytuacji gdy nie ciążył na niej obowiązek ujawnienia przedmiotu i podstawy opodatkowania w związku z powierzeniem innej osobie wykonywania czynności spółki jako płatnikowi podatku;
- błędne sporządzenia uzasadnienia wyroku nie spełniającego wymogów art. 424 § 1 pkt 1 kpk oraz sporządzenia go w sposób ogólnikowy i pobieżny niezawierający ustaleń co do strony przedmiotowej jak i podmiotowej po stronie oskarżonej co uniemożliwiało całkowitą kontrolę orzeczenia.

Oskarżona wniosła o załączenie w poczet materiału dowodów załączników do złożonej apelacji.

W konkluzji oskarżona wniosła o zmianę zaskarżonego zaskarżonego wyroku i o uniewinnienie od zarzucanych jej czynów ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji.

Na rozprawie apelacyjnej:

- obrońca oskarżonej popierał apelację złożoną przez oskarżoną i wnioski w niej zawarte oraz wniósł o zasądzenie na jej rzecz kosztów pomocy adwokackiej za postępowanie przez sądem I i II instancji;
- prokurator wnosił o niewzględnienie apelacji oskarżonej i utrzymanie w mocy zaskarżonego wyroku.

Sąd Okręgowy zważył co następuje:

Apelacja oskarżonej nie jest zasadna. W całej rozciągłości należało bowiem podzielić stanowisko sądu I instancji co do dokonanych ustaleń faktycznych i przypisania winy w zakresie zarzucanych aktem oskarżenia czynów.

Przede wszystkim należy na wstępie podkreślić, że ustalając stan faktyczny sąd rejonowy poczynił prawidłowe ustalenia i zgromadzone dowody poddał analizie co znalazło wyraz w sporządzonym do sprawy uzasadnieniu. W tym zakresie wbrew stanowisku apelującej należało uznać, że zaprezentowana przez tenże sąd ocena materiału dowodowego jest prawidłowa, a poczynione na jej podstawie ustalenia faktyczne nie budzą zastrzeżeń. Odnośnie podniesionych zarzutów to są one jedynie polemiką ze stanowiskiem zajęтым przez sąd, który dokonał oceny materiału dowodowego zgodnie z uwzględnieniem wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego. Rozumowanie przedstawione w uzasadnieniu nie może zostać uznane za błędne, dowolne czy nielogiczne. Nie wykracza poza ramy sformułowanej w art. 7 kpk swobodnej oceny dowodów i przedstawia ich prawidłową analizę.

O ile chodzi o zarzut dotyczący formy i treści sporządzonego uzasadnienia wyroku sądu rejonowego to w tym zakresie art. 424 § 1 pkt 1 kpk stanowi, że uzasadnienie powinno zawierać zwięzłe wskazanie, jakie fakty sąd uznał za udowodnione lub nieudowodnione, na jakich w tej mierze oparł się dowodach i dlaczego nie uznał dowodów przeciwnych. Jak wynika z uzasadnienia wyroku sporządzonego do sprawy będącej przedmiotem osądu, może nie jest ono obszerne (ale przecież i sprawa do obszernych nie należy) to w ocenie sądu odwoławczego zawiera te elementy które są wymagane przez przywoływany powyżej przepis. Z tego też względu zarzut w tym zakresie należało uznać za bezzasadny.

Co się zaś tyczy zarzutu błędnej oceny materiału dowodowego, a w konsekwencji błędnych ustaleń faktycznych to w tym zakresie również zarzut jest niezasadny.

Przedmiotem ochrony art. 54 k.k.s. jest mienie Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej. Forma ochrony przedmiotu polega na zabezpieczeniu terminowości zgłaszania przedmiotu opodatkowania, w tym zwłaszcza składania deklaracji podatkowych.

Podmiotem czynu zabronionego z art. 54 k.k.s. jest przede wszystkim podmiot posiadający status podatnika. Określenie "podatnik" jest odniesione do danego rodzaju podatku, co do którego sprawca w realiach konkretnego stanu faktycznego uchyła się od opodatkowania. Jeżeli podatnikiem nie jest osoba fizyczna, odpowiedzialność karnoskarbowa z art. 54 k.k.s. wchodzi w grę jedynie na warunkach określonych w art. 9 § 3 k.k.s.

Realizacja znamion deliktu karnoskarbowego z art. 54 k.k.s. może nastąpić na dwa sposoby: albo poprzez nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania, albo poprzez niezłożenie deklaracji podatkowej. Zaniechanie złożenia deklaracji podatkowej jest jedną z form nieujawnienia przedmiotu i podstawy opodatkowania, stąd też znamie czasownikowe "nie ujawnia" pełni funkcję subsydiarną wobec znamienia "nie składa". W tych sytuacjach, gdzie podatnik nie ma obowiązku składania deklaracji, ma natomiast obowiązek ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania, w grę wchodzi realizacja znamienia "nie ujawnia"; w pozostałych przypadkach realizacja znamienia czynnościowego następuje poprzez zaniechanie złożenia deklaracji. Ustawowo stypizowanym skutkiem jest narażenie na uszczuplenie podatku - tj. konkretne niebezpieczeństwo wystąpienia uszczerbku finansowego na skutek zaniechania uiszczenia względnie zaniechania zadeklarowania uiszczenia podatku przez osobę zobowiązaną.

Kodeks przewiduje karalność umyślnego popełnienia czynu zabronionego z art. 54 k.k.s. Z dwóch postaci umyślności w grę wchodzi jedynie zamiar bezpośredni zabarwiony chęcią uchylenia się od opodatkowania, tj. niezapłacenia należnego podatku w terminie. Zamiar ewentualny jest niekaralny. Oznacza to, że przestępstwo skarbowe uchylenia się od opodatkowania przynależy do kategorii czynów zabronionych kierunkowych. W pojęciu uchylenia się zawarty jest negatywny stosunek sprawcy do świadczenia, sprawiający, że nie spełnia on nałożonego na niego obowiązku, mimo iż ma obiektywną możliwość jego wykonania. Sprawca czynu zabronionego obowiązku podatkowego nie wypełnia, bo go wypełnić nie chce lub też lekceważy ten obowiązek.

Tak należy ocenić zachowanie oskarżonej. W zakresie podatku od nieruchomości - podatnikami są: właściciele i posiadacze samoistni nieruchomości lub obiektów budowlanych, użytkownicy wieczysti gruntów, a także posiadacze nieruchomości lub ich części albo posiadacze obiektów budowlanych, gdy stanowią one własność Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego, gdy posiadanie to wynika z umowy z właścicielem lub z Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa albo z innego tytułu prawnego. Jak wynika z treści umowy dzierżawy zawartej w dniu 26.09.2013 roku pomiędzy Skarbem Państwa-Generalnym Dyrektorem Dróg Krajowych i Autostrad, a spółką (...)", której prezesem jest oskarżona to właśnie dzierżawca ponosić miał koszty eksploatacyjne i ciężary w tym podatku od nieruchomości.

To na oskarżonej jako prezesie jednoosobowego zarządu ciążył obowiązek złożenia deklaracji na podatek od nieruchomości, która była przedmiotem dzierżawy. W związku z niezłożeniem deklaracji spółka była wzywana przez uprawniony organ do wykonania tegoż obowiązku. Co za tym idzie kwestionowanie w apelacji tego, że nie został wykazany zamiar naruszenia normy prawnej jej bezzasadny. Art. 9. § 3 kks stanowi, że za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Odpowiedzialność karno skarbową oskarżonej wynika z tego jaką funkcje pełni w spółce.

Odnosnie zarzutu dotyczącego tego, że brak było możliwości pozyskania kserokopii operatu szacunkowego, którym dysponował urząd gminy to w tym zakresie zeznawały w sprawie M. O. i I. F.. Brak jest podstaw do tego by kwestionować prawdziwość zeznań przesłuchanych świadków. Kobiety potwierdziły, że operat szacunkowy, którym dysponował Urząd Gminy w K. był udostępniony bez ograniczeń czasowych do wglądu N. K..

Takie postępowanie świadczy o tym, że oskarżona miała pełną świadomość jaki ciąży na niej obowiązek jako na prezesie zarządu spółki. Co więcej jeżeli stosowne deklaracje zostałyby złożone termionowo, a Urząd Gminy w K. powziąłby wątpliwość co do zawartych w ich treściach wartości stanowiących podstawę wyliczenia podatku to w tym zakresie mógł to zweryfikować i zakwestionować łącznie z przeprowadzeniem kontroli i pomiarów na miejscu i wykonania na potrzeby tegoż postępowania ewentualnie nowego operatu szacunkowego. W tym celu zostałaby wszczęta stosowna procedura administracyjna. Gdyby oskarżona dopełniła obowiązku formalnego, to brak byłoby

podstaw do tego, by przedstawić jej zarzuty naruszenia norm karnoskarbowych z art. 54 kks. Natomiast podejmowane działania oskarżonej, zobowiązanej do złożenia deklaracji ocenić należy jako mające charakter pozorowany, aby w przyszłości móc powołać się na to, że to z winy urzędników do złożenia deklaracji nie doszło.

W związku z tym, w kontekście przesłanek odpowiedzialności karnej z art. 54 k.k.s., jako istotne jawi się ustalenie, że czynność "złożenia" nie jest tu pojmowana jako wyłącznie fizyczne przekazanie deklaracji uprawnionemu organowi, aczkolwiek stanowi ono jego końcowy akt. Chodzi natomiast o czynności, które sprowadzały się do sporządzenia deklaracji, nadania jej ostatecznej treści, wykazującej, jaki podatek zostaje zadeklarowany do zapłaty za wymieniony okres. Ustalenia w tym względzie są niesporne. Prezes spółki, zwłaszcza jednoosobowej winien tak prowadzić jej sprawy by wszelkie obowiązki były dopełnione. To on odpowiada za całość działalności podmiotu którym kieruje. Podmiotem postępowania karnego skarbowego, w sytuacji gdy podatnikiem na gruncie ustawy materialnej, jest osoba prawna, osobą tą nie może być spółka, gdyż odpowiedzialność taką można przypisać jedynie osobie fizycznej będącej określonym organem osoby prawnej albo pełniącej określoną funkcję w ramach osoby prawnej. Oskarżona jest prezesem zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, w której to zarząd "prowadzi" sprawy spółki.

Zauważyć tu należy, że osoba wyznaczona do wykonywania czynności płatnika, sama nie staje się przez to płatnikiem, a zatem nie ponosi odpowiedzialności majątkowej na podstawie art. 27 Ordynacji podatkowej, ciężącej na płatniku za niepobrane lub nieodprowadzone podatki (B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2002, s. 129).

Obecnie faktem jest, że toczy się postępowanie administracyjne w zakresie ustalenia wysokości podatku od wydzierżawionej nieruchomości ale brak prawomocnej decyzji administracyjnej w tym zakresie, nie stał na przeszkodzie rozpoznaniu apelacji w niniejszej sprawie. Kwestia ta ma znaczenie tylko o tyle, że w zależności od wartości podatku narażonego na uszczuplenie różnicowana jest kara oraz kwestia odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Z całą pewnością, wartość podatku narażonego na uszczuplenie, mając na uwadze przedmiot opodatkowania nie będzie odnosić się do wykroczenia z art. 54 §3 kks.

To na oskarżonej ciążył obowiązek złożenia deklaracji, a wcześniej dokonania w tym zakresie samo obliczenia. Dopiero potem, organ podatkowy przystępuje do weryfikacji czy te samo obliczenia w zakresie podstawy będącej przedmiotem opodatkowania dokonane przez płatnika są prawidłowe.

Na etapie postępowania odwoławczego sąd dysponował orzeczeniami wydanymi w trybie administracyjnym. Nie można uznać przez pryzmat tych orzeczeń, że ocena materiału dowodowego dokonana przez sąd rejonowy jest tylko wybiórcza i niepełna oraz tego, że pod uwagę zostały wzięte tylko te dowody, które przemawiały na niekorzyść E. K. – K..

Co prawda oskarżona podnosi, że stosownie do zapisu protokołu posiedzenia z dnia 27.09.2013 roku jednoosobowy zarząd spółki podjął uchwałę o przyznaniu uprawnień N. K. pełniącej funkcje prokurenta do realizacji obowiązków podatkowych w spółce ale ta okoliczność jest wszak obowiązkiem wynikającym z art. 31 Ordynacji podatkowej osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące płatnikami lub inkasentami, są obowiązane wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenia należy dokonać w terminie wyznaczonym do dokonania pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej - w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono inną osobę. Na podstawie art. 79 k.k.s. płatnik lub inkasent, który nie wyznacza w wymaganym terminie osoby, do której obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, lub nie zgłasza właściwemu miejscowo organowi podatkowemu wymaganych danych tych osób, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Przez wskazanie, o którym mowa w art. 31 o.p., osoby wyznaczone nie stają się płatnikami (inkasentami), którymi pozostają nadal podmioty określone jako płatnicy w przepisach prawa podatkowego. Co za tym idzie skoro zarząd spółki prowadzi sprawy tej spółki, a pracami zarządu kieruje jego prezes to on podlega odpowiedzialności karno-skarbowej.

Mając na uwadze kwalifikację prawną zarzutu aktu oskarżenia oraz treść ustawowej definicji zawartej w art. 53 § 14 kks co do tego, że mała wartość jest wartością, która w czasie czynu nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia to z urzędu należało zmienić zaskarżony wyrok w tym zakresie zarówno co do zarzutu opisanego w punkcie pierwszym jak i drugim aktu oskarżenia i przyjąć, że oskarżona swoim zachowaniem naraziła na uszczuplenie podatek o takiej właśnie wartości.

W pozostałym zakresie wyrok jako słuszny utrzymano w mocy.

O kosztach sądowych orzeczono na podstawie przepisów powołanych w części dyspozytywnej wyroku.