

sygn. akt IX Ka 108/13

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 3 kwietnia 2013 r.

Sąd Okręgowy w Toruniu Wydział IX Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący - Sędzia SO Andrzej Walenta

Sędziowie :SO Lech Gutkowski

SO Mirosław Wiśniewski (spr.)

Protokolant : st. sekr. sąd. Magdalena Maćkiewicz

przy udziale oskarżyciela skarbowego - przedstawiciela

Pierwszego Urzędu Skarbowego w T. K. P.

po rozpoznaniu w dniu 28 marca 2013 r.

sprawy **Z. R.** oskarżonego z art. 57 § 1 kks

na skutek apelacji wniesionej przez Pierwszy Urząd Skarbowy w

T.

od wyroku Sądu Rejonowego w Toruniu

z dnia 17 stycznia 2013 r., sygn. akt VIII W 311/12

uchyla punkt drugi zaskarżonego wyroku, oraz część punktu trzeciego w zakresie obciążenia kosztami postępowania Skarbu Państwa w części umarzającej i przekazuje sprawę w tym zakresie do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Toruniu.

Sygn. akt IX Ka 108/13

UZASADNIENIE

Z. R. został oskarżony o to, że:

1. wbrew przepisowi art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011, nr 177, poz. 1054, ze zm.) uparczywie nie wpłacał w terminie, tj. do 25 dnia miesiąc następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek Pierwszego Urzędu Skarbowego w T., podatku od towarów i usług za miesiące: listopad 2008, grudzień 2008, od stycznia do grudnia 2009, styczeń 2010, od kwietnia do lipca 2010, od września do grudnia 2010, od stycznia do grudnia 2011, oraz od stycznia do czerwca 2012, przez co uszczuplił podatek od towarów i usług w łącznej kwocie 38.970,00 zł - **tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks;**
2. wbrew przepisowi art. 44 ust. 1 w zw. z ust. 6 i art. 45 ust. 4 pkt 1 w zw. z ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010, Nr 51, poz. 307, ze zm.) uparczywie nie wpłacał w terminie, tj. za okres od stycznia do listopada do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, zaś za grudzień do dnia 20 grudnia roku podatkowego oraz z tytułu zeznania rocznego w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, na rachunek Pierwszego Urzędu Skarbowego w T. zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych

za miesiące: od stycznia do marca 2009 i od maja do grudnia 2009 w łącznej kwocie 4.840,00 zł oraz podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu zeznania podatkowego PIT-36 za 2009 w kwocie 3.503,00 zł; zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za miesiące: kwiecień 2010, maj 2010, wrzesień 2010 i październik 2010 w łącznej kwocie 1.653,00 zł oraz podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu zeznania podatkowego PIT-36 w kwocie 1.968,00 zł - **tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks;**

3. wbrew przepisowi art. 21 ust. 1 w zw. z ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 20 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 1998, nr 144, poz. 930 z ze zm.) uparczywie nie wpłacał w terminie, tj. do dnia 20 następnego miesiąca, a za miesiąc grudzień w terminie złożenia zeznania, tj. do 31 stycznia następnego roku, na rachunek Pierwszego Urzędu Skarbowego w T., zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych za miesiące: od stycznia do listopada 2011 w łącznej kwocie 7.213,00 zł oraz zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych z tytułu zeznania podatkowego PIT-28 za 2011, przez co uszczuplił zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów ewidencjonowanych w kwocie 7.590,00 zł - **tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks**

Wyrokiem z dnia 17 stycznia 2013 r. Sąd Rejonowy w Toruniu, sygn. akt VIII W 311/12, uznał oskarżonego za winnego popełnienia zarzucanych mu w punkcie 1 i 3 czynów, tj. wykroczeń skarbowych z art. 57§1 kks i za to, po zastosowaniu art. 50 § 1 kks, na podstawie art. 57 § 1 kks, wymierzył mu karę grzywny w kwocie 1.200 zł;

W pkt II - na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpł w z w. z art. 113 § 1 kks umorzył postępowanie co do czynu opisanego w punkcie 2;

Zwolnił oskarżonego od opłaty, poniesionymi wydatkami obciążył Skarb Państwa, zaś w części dotyczącej umorzenia kosztami postępowania obciążył Skarb Państwa.

Wyrok ten zaskarżył na niekorzyść Z. R. oskarżyciel publiczny w części dotyczącej umorzenia postępowania, zarzucając:

1. Obrazę przepisów prawa materialnego, tj. 51 § 1 i 2 kks oraz 44 § 3 kks, polegającą na ich wadliwym zastosowaniu poprzez przyjęcie, że czyn z art. 57 § 1 kks zarzucany w pkt 2 aktu oskarżenia uległ przedawnieniu, podczas gdy to nie nastąpiło

2. Obrazę przepisów postępowania, mającą wpływ na treść orzeczenia, tj. art. 17 § 1 pkt 6 kpł w zw. z art. 113 kks, polegającą na umorzeniu postępowania po przyjęciu, że zachodzi ujemna przesłanka procesowa w postaci przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego podczas, gdy przesłanka ta nie nastąpiła

Powołując się na w/w zarzuty skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w zaskarżonej części i przekazanie w tym zakresie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Sąd Okręgowy - po zapoznaniu się z całokształtem zgromadzonego materiału, treścią zaskarżonego wyroku, treścią jego uzasadnienia oraz treścią apelacji - doszedł do przekonania, iż wyrok sądu I instancji w zaskarżonej części należy uchylić, a sprawę przekazać w tym zakresie Sądowi Rejonowemu, celem jej ponownego rozpoznania.

Skarżący zasadnie zakwestionował prawidłowość przyjęcia, że karalność czynu zarzucanego Z. R. w pkt II aktu oskarżenia (rozstrzygnięcie w pkt II wyroku) już ustała.

Sąd I instancji prawidłowo dostrzegł, że do ustalenia chwili rozpoczęcia biegu przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego z art. 57 kks, jako polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, należy po myśli art. 51 § 1 kks stosować określoną w przepisie art. 44 § 3 kks zasadę, że bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. Niemniej jednak - wskutek błędnego przyjęcia, że niektóre ze wskazanych w zarzucie zachowań Z. R. nie mogą zostać uznane za

karalne na mocy art. 57 kks - nieprawidłowo oznaczył czas zakończenia czynu z art. 57 § 1 kks równoznaczny upływowi ustawowego terminu do zapłaty podatku, którego naruszenie stanowi ostatnie zachowanie ujęte w łańcuchu zachowań opisanych jako uporczywe niewpłacanie w terminie podatku, będący zgodnie z powyższą regułą punktem wyjścia dla rozstrzygnięcia, czy zarzucany mu czyn uległ przedawnieniu.

Przypomnieć należy, że w pkt II aktu oskarżenia Z. R. zarzucono popełnienie wykroczenia, mającego polegać na uporczywym niewpłaceniu w terminie podatku dochodowego od osób fizycznych za dwa kolejne lata, a konkretnie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za poszczególne miesiące 2009 i 2010 roku (płatne do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, a w wypadku zaliczki za miesiąc grudzień - do dnia 20 grudnia roku podatkowego) oraz należności z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych wynikających z zeznania podatkowego PIT-36 za lata 2009 i 2010 (płatne do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym).

Z pisemnych motywów orzeczenia wynika, że sąd nie miał wątpliwości, że niewpłacenie określonych w zarzucie należności podatkowych za lata 2009 i 2010 - tak, jak wskazano w akcie oskarżenia - stanowiło jeden objęty znamieniem uporczywości czyn. Obliczając termin przedawnienia jego karalności za ostatnie zachowanie oskarżonego - według którego wyznaczać należało termin, w jakim doszło do uszczuplenia należności w wyniku jego objętego zarzutem z art. 57 kks zaniechania - przyjął moment niewpłacenia przez Z. R. ostatniej z zaliczek miesięcznych (tj. za październik 2010 roku), uznając, że jednorazowe niewpłacenie podatku w terminie - a taka właśnie sytuacja miała miejsce w wypadku nieuregulowania należności wynikającej z zeznania o wysokości osiągniętego dochodu PIT-36 za rok 2010 - nie może stanowić czynu karalnego z art. 57 kks. Z powyższego wynika, że bez dokonywania analizy poszczególnych zobowiązań sąd przyjął z góry, że podatek w wysokości wynikającej z zeznania rocznego za 2010 stanowił odrębne zobowiązanie podatkowe, całkowicie niezależne od zobowiązań podatkowych wynikających z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych należnych za poszczególne miesiące 2010 roku.

Ze stanowiskiem tym nie można się zgodzić.

Nie wdając się w rozważania na temat tego, czy o uporczywości możemy mówić jedynie w wypadku powtarzających się zachowań, polegających na niezapłaceniu podatku, stwierdzić należy, że z powstaniem nowego - oprócz zobowiązań z tytułu zaliczek - zobowiązania w wypadku rozliczeń rocznych, które winny być dokonywane do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, mamy do czynienia jedynie wówczas, gdy wynikająca z zeznania podatkowego PIT-36 kwota podatku dochodowego od osób fizycznych należnego za dany rok jest wyższa niż suma należnych za poszczególne miesiące tego roku zaliczek na ten podatek. Podatnik zobowiązany jest bowiem w takiej sytuacji uiścić różnicę między należnościami wynikającymi z sumy zaliczek za poszczególne miesiące, a ostatecznie ustaloną na podstawie zeznania o wysokości dochodu osiągniętego w danym roku kwotą podatku należnego za ten rok. O powstaniu nowego zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych po złożeniu deklaracji rocznej PIT-36 nie można natomiast mówić, gdy suma należnych zaliczek jest równa, bądź wyższa, od kwoty podatku należnego za dany rok. Z zeznania rocznego nie wynika wszak dla podatnika w takiej sytuacji obowiązek uiszczenia żadnej „dodatkowej” należności publicznoprawnej. Dopiero porównanie sumy należnych miesięcznych zaliczek na poczet podatku dochodowego za dany rok oraz ostatecznie ustalonej kwoty podatku dochodowego za ten rok wynikającej z zeznania rocznego składanego do dnia 30 kwietnia roku następującego po zakończeniu roku podatkowego, umożliwia zatem stwierdzenie, czy z zeznania rocznego wynikało dla podatnika nowe zobowiązanie podatkowe, czy nie.

Co najważniejsze, i tak niemożliwe jest traktowanie tego rodzaju zobowiązania jako mającego charakter zupełnie odrębny od zobowiązań podatkowych z tytułu zaliczek. Zobowiązanie wynikające z zeznania rocznego ma bowiem wprawdzie charakter samodzielny w stosunku do zobowiązań podatkowych z tytułu comiesięcznych zaliczek na podatek, w żadnym razie nie jest jednak zobowiązaniem absolutnie od nich niezależnym. Podatek wynikający z zeznania rocznego PIT-36 jest wszak podatkiem należnym od dochodów uzyskanych w roku podatkowym. Zaliczki, które podatnik zobowiązany jest wpłacać bez wezwania w ciągu roku podatkowego, stanowią swoiste przedpłaty na podatek, a w zeznaniu o wysokości dochodu osiągniętego za dany rok następuje ostateczne rozliczenie podatku dochodowego za dany rok podatkowy. Każda nieuregulowana w terminie zaliczka staje się odrębną

zaległością podatkową jednak miesięczne zobowiązania z tytułu zaliczek na podatek stają się po zakończeniu roku podatkowego częścią zobowiązania rocznego za dany rok podatkowy. Jak słusznie przypomniano w apelacji, zgodnie z art. 45 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatnik, który co miesiąc musi uiszczać zaliczki na poczet podatku, zobowiązany jest w terminie do dnia 30 kwietnia roku następnego po roku podatkowym wpłacić różnicę między podatkiem należnym za dany rok podatkowy w wysokości wynikającej z zeznania rocznego, a sumą należnych za dany rok zaliczek. Zdaniem sądu odwoławczego nie da się oddzielić zobowiązania rocznego za dany rok podatkowy od wymaganych w ciągu owego roku zaliczek podatkowy. Wówczas, gdy po złożeniu zeznania podatkowego PIT-36 dla podatnika powstaje konieczność uiszczenia na poczet podatku dochodowego za dany rok dodatkowej należności w wysokości równej różnicy między podatkiem należnym, a sumą należnych za poszczególne miesiące zaliczek, rozdzielanie w płaszczyźnie art. 57 kks zachowań, polegających na niewpłaceniu zaliczek na poczet podatku dochodowego od zachowania, polegającego na niewpłaceniu kwoty stanowiącej w istocie dopłatę do sumy należnych zaliczek wyrównującą kwotę należnej Skarbowi Państwa daniny publicznej z tytułu podatku dochodowego za dany rok do właściwej wysokości, ma charakter zabiegu sztucznego.

Przenosząc powyższe na grunt przedmiotowej sprawy, stwierdzić należy, że po złożeniu zeznania podatkowego PIT-36 za 2010 rok rzeczywiście powstało dla Z. R. nowe, w stosunku do zobowiązań z tytułu miesięcznych zaliczek, zobowiązanie podatkowe. Skoro z tego zeznania podatkowego wynikało, że kwota należnego za ten rok podatku dochodowego od osób fizycznych przewyższała sumę należnych zaliczek, oznaczało to, że na poczet podatku dochodowego za rok 2010 winien on w terminie do dnia 30 kwietnia 2011 roku wpłacić jeszcze pewną kwotę ponad tę wynikającą z sumy zaliczek. Bieg terminu przedawnienia karalności zarzucanego mu wykroczenia - uporczywego niewpłacania podatku w terminie, gdzie ostatnie z zachowań polegało na tym, że nie zapłacił on, oprócz należnych miesięcznych zaliczek, różnicy między ich sumą a kwotą należnego za 2010 rok podatku ustaloną ostatecznie w zeznaniu rocznym, rozpoczął się zatem - po myśli art. 51 § 1 kks w zw. z art. 44 § 3 kks - z dniem 31 grudnia 2011 roku. Skoro więc w dniu 4 października 2012 r. przedstawiono Z. R. zarzut popełnienia wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 kks, wszczęcie postępowania przeciwko niemu nastąpiło przed upływem roku od rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia karalności zarzucanego mu wykroczenia skarbowego.

Uznając za trafny zarzut apelacji, sąd odwoławczy uchylił zatem zaskarżony wyrok w pkt II (i pkt III w zakresie, w jakim orzeczono w nim o kosztach w części dotyczącej umorzenia postępowania) i przekazał sprawę w tym zakresie sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Przeprowadzając ponowne postępowanie, sąd winien mieć na uwadze, że połączone w jedną całość jurydyczną na mocy znamienia uporczywości poszczególne zachowania sprawcy tracą na gruncie art. 57 kks swój jednostkowy charakter i czasową tożsamość.

Już pobieżna analiza załączonych do akt sprawy dokumentów wskazuje też na to, że prawidłowe orzeczenie o odpowiedzialności Z. R. za czyn zarzucany mu w pkt II aktu oskarżenia wymagać będzie poczynienia szczegółowych ustaleń co do wysokości uszczuplonych przez niego poszczególnymi zachowaniami należności publicznoprawnych. Ze znajdującej się w aktach sprawy dokumentacji wynika wszak, że suma należnych zaliczek za poszczególne miesiące 2009 roku przewyższała kwotę podatku należnego od dochodów osiągniętych w 2009 roku wynikającą z zeznania rocznego PIT-36 za rok 2009 (kwota podatku za ten rok do zapłaty - 3503 zł, suma zaliczek - 4840 zł - dokumentacja k. 193). Jeśli chodzi natomiast o rok 2010, to Z. R. zarzucono nieuiszczenie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych tylko za cztery miesiące tego roku w łącznej kwocie 1653 zł oraz podatku za 2010 rok z tytułu zeznania rocznego PIT-36 w kwocie 1968 zł, podczas gdy z dokumentacji wynika, że kwota należnego za ten rok podatku wynosiła 2212 zł. Na tym etapie postępowania trudno byłoby ustalić przyczyny z powodu których kwoty wskazane z zarzucie różnią się od tych, które wskazane są w zeznaniach rocznych.