

Sygn. akt – IX Ka 665/13

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 20. lutego 2014 r.

Sąd Okręgowy w Toruniu w składzie:

Przewodniczący – S.S.O. Aleksandra Nowicka

Sędziowie: S.S.O. Mirosław Wiśniewski

S.S.O. Rafał Sadowski (spr.)

Protokolant – st. sekr. sąd. Anna Ryłow

przy udziale pełnomocnika oskarżyciela skarbowego – (...)Urzędu Skarbowego w T. – Moniki Łukaszewicz,
po rozpoznaniu w dniu 20. lutego 2014 r.

sprawy **M. M.** – oskarżonego z art. 77§2 kks w zw. z art. 77§1 kks i w zw. z art. 6§2 kks oraz z art. 57§1 kks,

na skutek apelacji wniesionych przez oskarżyciela skarbowego – (...)Urząd Skarbowy w T. oraz przez oskarżonego M. M.,

od wyroku Sądu Rejonowego w Toruniu z dnia 30. września 2013 r., **sygn. akt VIII K 189/13**,

I. uchyla zaskarżony wyrok w punkcie 2. – tj. w odniesieniu do zarzutu popełnienia przez oskarżonego wykroczenia z art. 57§1 kks – i w tym zakresie przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Toruniu;

II. w pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy, uznając apelację oskarżonego za oczywiście bezzasadną;

III. obciąża oskarżonego kosztami sądowymi w postępowaniu odwoławczym, w tym opłatą w kwocie 120 (stu dwudziestu) zł.

Sygn. akt IX Ka 665/13

UZASADNIENIE

M. M. został oskarżony o to, że:

1. wbrew przepisowi art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.) działając jako płatnik, w warunkach czynu ciągłego, nie wpłacał w terminie, tj. do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki, na rachunek (...)Urzędu Skarbowego w T., pobranego podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia pracownika za miesiące: od stycznia do grudnia 2010 r., przez co uszczuplił podatek dochodowy od osób fizycznych w łącznej kwocie 13.204,11 zł - **tj. o przestępstwo skarbowe z art. 77 § 2 w zw. z § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks**

2. wbrew przepisowi art. 45 ust. 4 pkt 1 w zw. z ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.) uporczywie nie wpłacał w terminie, tj. do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, na rachunek (...)Urzędu Skarbowego w T., podatku dochodowego od osób

fizycznych z tytułu zeznania podatkowego PIT-36 za 2010 r. w kwocie 19.666,00 zł - **tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks**

Wyrokiem z dnia 30 września 2013 roku Sąd Rejonowy w Toruniu, sygn. akt VIII K 189/13:

W pkt I - uznał oskarżonego za winnego zarzucanego mu w punkcie I a/o czynu, tj. przestępstwa z art. 77 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i za to, na podstawie art. 77 § 2 kks, wymierzył mu karę 20 stawek dziennych grzywny po 60 zł każda

W pkt II - na podstawie art. 17 § 1 punkt 6 kpk postępowanie wobec oskarżonego o wykroczenie z art. 57 § 1 kks umorzył

Zasądził od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa kwotę 120 złotych tytułem opłaty sądowej i obciążył go wydatkami poniesionymi przez Skarb Państwa w kwocie 90 złotych.

Wyrok ten zaskarżyli: w odniesieniu do rozstrzygnięcia zawartego w pkt I oskarżony oraz w odniesieniu do rozstrzygnięcia zawartego w pkt II na niekorzyść oskarżonego oskarżyciel skarbowy.

Twierdząc, że rozstrzygnięcie uznające go za winnego dopuszczenia się czynu z art. 77 § 2 kks nie może się ostać, **oskarżony** wskazał, że z uzasadnienia wyroku wynika, że sąd nie rozważył w tym kontekście okoliczności świadczących o tym, że jego zachowanie nie cechowało się umyślnością, tj. że powierzył on obsługę podatkową podmiotowi fachowemu i działał w zaufaniu do niego.

Odwołując się do powyższego, skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uniewinnienie go od popełnienia zarzucanego mu czynu z art. 77 § 2 kks, ewentualnie - o uchylenie go i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji.

Oskarżyciel skarbowy zaskarżonemu wyrokowi zarzucił:

1. Obrazę przepisów prawa materialnego, tj. 57 § 1 kks poprzez jego błędną wykładnię, polegającą na przyjęciu, że wykroczenie skarbowe stypizowane w w/w przepisie, a zarzucane oskarżonemu, wymaga wielokrotności zachowań
2. Obrazę przepisów prawa procesowego, mającą wpływ na treść orzeczenia, tj. 17 § 1 pkt 2 i 6 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks poprzez ich zastosowanie i umorzenie postępowania wobec oskarżonego o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks, pomimo tego, że karalność czynu zarzucanego oskarżonemu w pkt 2 aktu oskarżenia nie uległa przedawnieniu, a czyn ten wyczerpuje znamiona wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 kks

W oparciu o powyższe skarżący domagał się zmiany zaskarżonego wyroku w pkt II poprzez uznanie oskarżonego za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu z art. 57 § 1 kks i wymierzenie mu za to na podstawie w/w przepisu kary grzywny w kwocie 1.500 zł, ewentualnie - jego uchylenia w zaskarżonym zakresie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja oskarżonego, jako bezzasadna w stopniu oczywistym, nie zasługiwała na uwzględnienie. Natomiast zasadny okazał się środek odwoławczy wniesiony przez oskarżyciela skarbowego.

Odnośnie apelacji oskarżonego M. M.

Skarżący niezasadnie kwestionował prawidłowość rozstrzygnięcia zawartego w pkt I zaskarżonego wyroku.

W uzasadnieniu wyroku zachowanie oskarżonego faktycznie nie zostało poddane szerzej analizie pod kątem znamion strony podmiotowej zarzucanego mu czynu. Z pisemnych motywów orzeczenia jednoznacznie wynika jednak, że orzekając o winie oskarżonego, mając na uwadze to, że uważał on, iż fakt korzystania przy rozliczeniach podatkowych z pomocy biura rachunkowego i posiadania wierzytelności w stosunku do urzędu skarbowego zwalniał go od odpowiedzialności, sąd poczynił szczegółowe ustalenia w powyższych kwestiach. Ustalenia te, jako dokonane po

przeprowadzeniu zgodnej z regułami określonymi w art. 7 kpk oceny dowodów, w pełni należy zaaprobować. Na ich kanwie sąd trafnie uznał oskarżonego za winnego dopuszczenia się znamiennego umyślnością występku z art. 77 § 2 kks.

Z poczynionych ustaleń faktycznie wynika, że oskarżony powierzył profesjonalnym podmiotom obowiązki w zakresie prowadzenia dokumentacji podatkowej i przygotowania rozliczeń. W świetle zebranych dowodów nie ulega jednak wątpliwości, że owo powierzenie dotyczyło tylko i wyłącznie właśnie tych czynności i w dalszym ciągu to on odpowiedzialny był za samo terminowe opłacanie podatków. Stanowczo wskazały na to obie księgowy. Nie miały one żadnego interesu w tym, by nieprawdziwie przedstawiać zasady swojej współpracy z oskarżonym. Znajdująca się w aktach umowa potwierdza, że zakres obowiązków biura podatkowego określony był właśnie według takich zasad, o których mówiły. Nic nie wskazuje natomiast na to, że było tak, jak utrzymywał oskarżony i że to biuro było zobowiązane do dokonywania za niego i na jego rzecz wpłaty pieniędzy na poczet podatków zgodnie z przygotowaną dokumentacją podatkową.

Nie sposób też mówić o tym, że oskarżony działał w uzasadnionym, niezawinionym przez siebie, wyłączającym możliwość przypisania mu umyślności działania, błędnie, że z uwagi na możliwość potrącenia nie musi wpłacać podatku.

Brak jakichkolwiek podstaw do przyjęcia, że pracownicy biura rachunkowego, którzy zajmowali się prowadzeniem dokumentacji podatkowej i przygotowaniem rozliczeń, wprowadzili go w błąd co do zasad rozliczeń, czy utwierdzili go w mylnym przekonaniu, że nie musi wpłacać podatków, bowiem w związku z posiadaniem przez niego jakis wierzytelności dojdzie do ich potrącenia z jego należnościami z tytułu podatku. Z konsekwentnych zeznań księgowych wynika, że mimo, iż oskarżony informował je ogólnie o posiadaniu jakis bliżej nieskonkretyzowanych wierzytelności, przekazały mu one wraz z rozliczeniami wyraźną informację o tym, że musi zapłacić podatek, wskazując sposób i termin wywiązania się z tego obowiązku. Brak jakichkolwiek podstaw, by omówić im wiarygodności. Trudno uwierzyć, że księgowy mogły doradzić oskarżonemu bierność (zaniechanie wpłat bez poinformowania urzędu, że zmierza w taki właśnie sposób spełnić swoje zobowiązanie) w oczekiwaniu na to, że dojdzie do automatycznego potrącenia tych należności z jakimis nieskonkretyzowanymi wierzytelnościami oskarżonego. Nic nie wskazuje natomiast na to, by oskarżony zlecił im czynności w celu potrącenia jego podatków z wierzytelności, a one podjęły działania mające wdrożyć właśnie taką metodę realizacji jego zobowiązań podatkowych. Księgowy nigdy nie sporządziły żadnego dokumentu, którego celem byłoby doprowadzenie do potrącenia podatków z wierzytelnościami.

Skoro bazując na własnym, subiektywnym, niezweryfikowanym w żaden sposób przekonaniu, że nie musi opłacać podatków, oskarżony świadomie zaniechał wpłaty podatku zgodnie z otrzymanymi z biura informacjami o sposobie zapłaty podatku, ani nie wystąpił do urzędu skarbowego o wyegzekwowanie jego zobowiązań z przysługujących mu wierzytelności, to jego obciąża ryzyko tego, że przekonanie to okazało się błędne. Żadną miarą nie można uznać go za usprawiedliwione, skoro nie próbował on nawet wyjaśnić, czy może postąpić w taki sposób przy skorzystaniu z najprostszej metody, jaką jest zasięgnięcie informacji w urzędzie skarbowym, mimo otrzymywania upomnień o dokonanie zapłaty.

Słusznie został on zatem uznany za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu.

Właściwy jest także wymiar kary orzeczonej wobec M. M.. Sąd trafnie ocenił zawinienie oskarżonego i stopień społecznej szkodliwości jego czynu, oszacował jego możliwości płatnicze oraz należycie uwzględnił wszystkie inne okoliczności, które winny mieć wpływ na określenie wysokości kary.

Sąd odwoławczy nie dopatrzył się w zaskarżonym orzeczeniu żadnych uchybień mogących stanowić bezwzględne przyczyny odwoławcze, będących podstawą do uchylenia wyroku z urzędu, dlatego też w tym zakresie wyrok, jako słuszny, utrzymany został w mocy.

Na podstawie art. 113 kks w zw. z art. 636 kpk w zw. z art. 627 kpk i art. 8 i 3 ustawy z dnia 23.06.1973 r. o opłatach w sprawach karnych (Dz. U. z 1983, nr 49, poz. 223 ze zm.), sąd odwoławczy obciążył oskarżonego kosztami sądowym

w postępowaniu odwoławczym związanym z rozpoznaniem wniesionego przez niego środka odwoławczego, w tym opłatą w kwocie 120 zł.

Odnosnie apelacji oskarżyciela skarbowego

Kwestionując prawidłowość rozstrzygnięcia zawartego w pkt II wyroku, skarżący trafnie wskazał na istnienie uchybień, których stwierdzenie implikowało konieczność uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy w tym zakresie do ponownego rozpoznania sądowi I instancji.

Analiza zaskarżonego wyroku i jego uzasadnienia potwierdza istnienie oczywistej i rażącej sprzeczności między jego treścią, a uzasadnieniem. W wyroku wskazano bowiem, że sąd umarza postępowanie wobec oskarżonego na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk, a więc z powodu przedawnienia, natomiast z jego uzasadnienia wynika, że w istocie z uwagi na to, że „oskarżony swym zachowaniem nie wyczerpał znamion zarzucanego mu czynu prawidłowe rozstrzygnięcie winno uniewinniać oskarżonego od zarzucanego mu czynu”. Powyższe, stwarzając wątpliwości co do rzeczywistych intencji sądu orzekającego, uniemożliwiało sądowi odwoławczemu dokonanie kontroli instancyjnej.

Zaskarżony wyrok jednak nie tylko z tego powodu nie mógł się ostać. Rzecz bowiem w tym, że w rzeczywistości nie sposób było zaaprobować ani stanowiska wyrażonego w wyroku (że doszło do przedawnienia karalności zarzucanego oskarżonemu czynu), ani w jego uzasadnieniu.

U podstaw poglądu wyrażonego w pisemnych motywach orzeczenia, z którego wynika, że zachowanie oskarżonego nie wypełniło znamion zarzucanego mu wykroczenia z art. 57 kks, legło niesłusznie założenie, że znamię uporczywości wypełniać mogą jedynie sekwencyjne, powtarzające się zachowania polegające na niepłaceniu podatku, natomiast jednorazowe zachowanie polegające na braku zapłaty podatku w terminie w ogóle nie może być uznane za cechujące się wymaganą dla bytu wykroczenia z art. 57 kks uporczywością.

W doktrynie i orzecznictwie dotychczas pojawiały się faktycznie dwa odmienne stanowiska w kwestii wykładni pojęcia uporczywości. To zajęte przez sąd orzekający, z którego wynika, że na gruncie art. 57 kks chodzi o polegający na powtarzających się zaniechaniach czyn, którego naganność związana jest wyłącznie z samym faktem naruszenia obowiązku terminowego dokonania wpłaty podatku, a sposób postąpienia podatnika przy regulowaniu podatku jako zaległości podatkowej nie daje uzasadnionych podstaw do przyjęcia, że jednorazowy brak zapłaty podatku cechował się uporczywością, spotkało się z krytyką i również w ocenie sądu odwoławczego nie zasługuje na aprobatę. Sąd odwoławczy konsekwentnie stoi na stanowisku, że nie tylko powtarzające się, ale również i jednorazowe, długotrwałe opóźnienie w uregulowaniu podatku może być potraktowane jako niewpłacenie podatku w terminie cechujące się uporczywością, o ile tylko stanowi wyraz lekceważenia przez podatnika ciężącego na nim obowiązku podatkowego. Rzecz bowiem w tym, że ani sama wielokrotność zachowań, ani długotrwałość zaniechania w uregulowaniu podatku nie stanowią jeszcze o istnieniu znamienia uporczywości. Skoro – niezależnie od tego, o jaki podatek chodzi (płatny w ratach, czy jednorazowo), penalizowane jest jedynie uporczywe niepłacenie podatku w terminie, niezbędne jest ustalenie, czy w dacie płatności podatku, którego nie uiszczono w terminie, zaniechanie podatnika cechowało szczególne nastawienie, stanowiące wyraz jego złej woli, aby wykluczyć, że nie mieliśmy do czynienia wyłącznie ze zwłoką w płatności nie wyrażającą bynajmniej zamiaru uporczywego niepłacenia podatku tylko spowodowaną np. okolicznościami niezależnymi od niego. Dalsze - tj. po upływie terminu płatności - zaniechanie podatnika nie ma wprawdzie wpływu na stwierdzenie, czy doszło do naruszenia obowiązku wpłaty podatku w terminie, jednakże okoliczności zaistniałe po upływie terminu płatności, w tym dalszy stan zobowiązania podatkowego (czy zostało uiszczono i w jakim terminie), stanowią istotne przesłanki umożliwiające wyprowadzenie wniosków odnosnie elementów strony podmiotowej. W myśl reguł swobodnej oceny dowodów analiza okoliczności przedmiotowych stanowić może podstawę następczego wnioskowania o istnieniu okoliczności podmiotowych. Na gruncie wykroczenia z art. 57 kks oznacza to, że nie tylko okoliczności związane z zachowaniem się podatnika przed upływem terminu płatności, ale również analiza tego, w jaki sposób podatnik postępuje po jego upływie pozwala na stwierdzenie, że miało miejsce coś więcej niż „zwykłe” uchybienie terminowi płatności i brak zapłaty stanowił wyraz specyficznego kierunkowego nastawienia podatnika w stosunku do podatku, z którym należy utożsamiać uporczywość.

Za przyjęciem takiego właśnie rozumienia pojęcia uporczywości na gruncie art. 57 kks jednoznacznie opowiedział się ostatecznie w postanowieniu z dnia 28 listopada 2013 r. Sąd Najwyższy. Po analizie argumentów podnoszonych w dyskusji na temat rozumienia pojęcia uporczywości, wskazał on, że nie można deprecjonować w tym kontekście zachowania podatnika po upływie terminu płatności i w zależności od poczynionych na gruncie konkretnej sprawy ustaleń faktycznych za cechujące się uporczywością może zostać uznane również jednorazowe, ale długotrwałe zaniechanie uregulowania podatku płatnego jednorazowo, o ile tylko ustalone okoliczności wskazują na istnienie złej woli po stronie podatnika.

Rozpoznając ponownie sprawę, Sąd Rejonowy winien mieć na względzie wskazane powyżej elementy istotne dla dokonania prawidłowej wykładni pojęcia „uporczywości”. Nie odrzucając z góry możliwości uznania jednorazowego zaniechania wpłaty podatku w terminie za wypełniające znamiona wykroczenia z art. 57 kks, należy poddać wnikliwej analizie wszystkie ustalone okoliczności relewantne dla wniosku o tym, czy brak zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 rok stanowił wyraz negatywnego stosunku oskarżonego do ciążącego na nim obowiązku podatkowego i czy w chwili upływu terminu płatności zachowanie jego cechowała zła wola. Dopiero dokonanie oceny jego zachowania pod tym kątem pozwoli na prawidłowe orzeczenie o jego odpowiedzialności za popełnienie zarzucanego mu wykroczenia z art. 57 § 1 kks, które polega na uporczywym nieregulowaniu podatku w terminie.