

*Sygnatura akt VI Ka 1086/15*

## WYROK

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia **15 stycznia 2016** r.

Sąd Okręgowy w Gliwicach, Wydział VI Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący SSO Marcin Schoenborn

Protokolant Aleksandra Studniarz

przy udziale przedstawiciela Pierwszego Urzędu Skarbowego w G. B. S.

po rozpoznaniu w dniu 15 stycznia 2016 r.

sprawy **P. W. syna E. i M.,**

**ur. (...) w K.**

oskarżonego z art. 57§1 kks

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonego

od wyroku Sądu Rejonowego w Gliwicach

z dnia 26 sierpnia 2015 r. sygnatura akt IX W 445/15

na mocy art. 437 kpk, art. 438 kpk, art. 627 kpk w zw. z art. 634 kpk. w zw. z art. 113 § 1 kks

1. zmienia zaskarżony wyrok w punkcie 1 w ten sposób, że

- z opisu pierwszego z czynów nim przypisanych oskarżonemu eliminuje ustalenie o uporczywym niewpłaceniu w dniu 30 kwietnia 2014 r. podatku wynikającego z zeznania rocznego PIT-36L za 2013 r. w wysokości 121.840 złotych,

- wskazuje, iż przypisane oskarżonemu czyny z art. 57 § 1 kks stanowią wykroczenia skarbowe;

2. w pozostałej części zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy;

3. zasądza od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa wydatki postępowania odwoławczego w kwocie 20 (dwadzieścia) złotych oraz wymierza mu opłatę za II instancję w kwocie 1000 (jeden tysiąc) złotych.

Sygn. akt VI Ka 1086/15

#### 4. **UZASADNIENIE**

5. **wyroku Sądu Okręgowego w Gliwicach z dnia 15 stycznia 2016 r. sporządzone stosownie do art. 423 § 1a kpk w zw. z art. 458 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks na wniosek Pierwszego Urzędu Skarbowego w G.**

Pierwszy Urząd Skarbowy w G. oskarżył P. W. o to, że:

I. jako podatnik, w G., w dniu 20 maja 2013 r., w okresie od 22 lipca 2013 r. do 20 września 2013 r. oraz w dniu 30 kwietnia 2014 r., uporczywie zaniechał terminowego wpłacenia na rachunek Pierwszego Urzędu Skarbowego w G., zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, za

miesiące: kwiecień oraz od czerwca do sierpnia 2013r., w łącznej kwocie 148.643,00 zł, a także podatku wynikającego z zeznania rocznego PIT-36L za 2013 roku, w wysokości 121.840,00 zł, czym naruszył art. 44 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991r. (tj. Dz.U. z 2010r. Nr 51, poz. 307 ze zm.), tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks

II. jako podatnik, w G., w okresie od 25 lutego 2013 r. do 27 maja 2013 r. oraz od 25 lipca 2013r. do 25.09.2013 r., uporczywie zaniechał terminowego wpłacenia na rachunek Pierwszego Urzędu Skarbowego w G. podatku od towarów i usług za miesiące: od stycznia do kwietnia oraz od czerwca do sierpnia 2013 r., w łącznej kwocie 460.713,00 zł, czym naruszył art. 103 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004r. (tj. Dz. U. z 2011r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.), tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks

Sąd Rejonowy w Gliwicach wyrokiem z dnia 26 sierpnia 2015 r. sygn. akt IX W 445/15 orzekł, że:

1. uznaje oskarżonego P. W. za winnego popełnienia zarzuczanych mu czynów, którymi wyczerpał znamiona wykroczeń z art. 57 § 1 kks i za to na mocy art. 57 § 1 kks w zw. z art. 50 § 1 kks wymierza mu łączną karę grzywny w rozmiarze 10.000 złotych;
2. na zasadzie art. 627 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks i art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r. o opłatach w sprawach karnych zasądza od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa wydatki w kwocie 70 złotych oraz opłatę w kwocie 1.000 złotych.

Powyższy wyrok został zaskarżony w całości na korzyść oskarżonego apelacją jego obrońcy, który zarzucił mu:

1. obrazę przepisów prawa materialnego, tj. art. 57 § 1 kks poprzez błędne przyjęcie, iż działanie oskarżonego stanowi wykroczenie skarbowe w sytuacji gdy zachowanie to nie miało uporczywego charakteru, a co za tym idzie nie zostały wypełnione znamiona przedmiotowe wykroczenia skarbowego,
2. obrazę przepisu prawa materialnego, tj. art. 57 § 2 kks poprzez nie zastosowanie i nieodstąpienie od wymierzenia kary w sytuacji gdy oskarżony zawarł porozumienie z organem podatkowym i dokonuje spłaty zobowiązań podatkowych, co uzasadniało skorzystanie przez sąd z instytucji odstąpienia od wymierzenia kary,
3. rażąco niewspółmierność wymierzonej kary oskarżonemu w wysokości 10.000 złotych, podczas gdy dla osiągnięcia celów kary wystarczy jej znacznie niższy wymiar, tj. 1.000 złotych

Z powołaniem się zaś na te zarzuty obrońca wniósł kolejno o uchylenie zaskarżonego wyroku i umorzenie postępowania, zmianę zaskarżonego wyroku poprzez odstąpienie od wymierzenia kary oskarżonemu oraz zmianę zaskarżonego wyroku poprzez złagodzenie wymierzonej oskarżonemu kary grzywny do 1.000 złotych, a w każdym wypadku również o zasądzenie na rzecz oskarżonego kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm prawem przepisanych.

Sąd Okręgowy w Gliwicach przedstawiając natomiast zgodnie z oczekiwaniem oskarżyciela publicznego zawartym we wniosku o sporządzenie na piśmie i doręczenie uzasadnienia wyroku zapadłego w instancji odwoławczej, czym się konkretnie kierował zmieniając wyrok Sądu Rejonowego, zważył, co następuje.

W wyniku kontroli instancyjnej zaskarżony wyrok został zmieniony w ten sposób, że:

1. z opisu pierwszego z czynów przypisanych oskarżonemu w pkt 1 wyeliminowane zostało ustalenie o uporczywym niewpłaceniu w dniu 30 kwietnia 2014 r. podatku wynikającego z zeznania rocznego PIT-36L za 2013 r. w wysokości 121.840 złotych,
2. wskazane zostało, iż czyny z art. 57 § 1 kks przypisane oskarżonemu w pkt 1 stanowią wykroczenia skarbowe.

Tego rodzaju ingerencja w treść zaskarżonego wyroku nie wynikała jednak w żadnej mierze z choćby częściowego podzielenia zarzutów i wniosków apelacji obrońcy, które okazały się całkowicie bezzasadne. Nie oznaczało to jednak,

iż zaskarżony wyrok nie wymagał korekty. Rozpoznając sprawę w granicach środka odwoławczego (art. 433 § 1 kpk w brzmieniu obowiązującym do 30 czerwca 2015 r. w zw. z art. 113 § 1 kks), a więc w granicach zaskarżenia i zgodnie z jego kierunkiem nie biorąc pod uwagę możliwości wydania orzeczenia surowszego (art. 434 § 1 kpk w brzmieniu obowiązującym do 30 czerwca 2015 r. w zw. z art. 113 § 1 kks), Sąd Okręgowy doszedł do przekonania, że Sąd I instancji uchybił art. 413 § 2 pkt 1 kpk mającym odpowiednie zastosowanie w postępowaniu karnoskarbowym z mocy z art. 113 § 1 kks, co nie pozostało bez wpływu na treść zaskarżonego wyroku w zakresie rozstrzygnięcia o winie w odniesieniu do obu przypisanych oskarżonemu czynów.

Zgodnie z art. 413 § 1 pkt 2 kpk wyrok skazujący powinien zawierać dokładne określenie przypisanego oskarżonemu czynu oraz jego kwalifikację prawną.

Niewątpliwie Sąd Rejonowy przypisał oskarżonemu czyny o takim opisie, który nie pozostawiał wątpliwości, iż należało je zakwalifikować z art. 57 § 1 kks. Nie może być jednak wątpliwości, że stanowią one wykroczenia skarbowe, nie zaś wykroczenia, jak to określił je Sąd Rejonowy, posługując się kategorią normatywną nieznaną Kodeksowi karnemu skarbowemu. Tak jak Kodeks karny za przestępstwa uznaje zbrodnie i występki, tak Kodeks karny skarbowy penalizuje jedynie czyny będące przestępstwami skarbowymi albo wykroczeniami skarbowymi. W myśl art. 53 § 3 kks wykroczeniem skarbowym jest czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli kodeks tak stanowi. Jak zaś wynika z art. 57 § 1 kks, za zachowanie podatnika polegające na uporczywym nie wpłacaniu w terminie podatku przepis ten przewiduje grzywnę za wykroczenie skarbowe. Nie może być zatem wątpliwości, iż art. 57 § 1 kks przewiduje odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe.

Zatem dla doprecyzowania kwalifikacji prawnej przypisanych oskarżonemu czynów należało w ramach zmiany zaskarżonego wyroku wyraźnie zaznaczyć, iż stanowią one nie tylko czyny z art. 57 § 1 kks, ale również wykroczenia skarbowe, nie zaś jak to przyjął Sąd Rejonowy wykroczenia, która to kategoria normatywna nie została w ogóle przewidziana dla czynów stypizowanych w Kodeksie karnym skarbowym.

Nie do zaakceptowania był również opis pierwszego z przypisanych oskarżonemu czynów, tj. tego związanego z uporczywym nieterminowym wpłacaniem podatku dochodowego od osób fizycznych z prowadzonej przez niego pozarolniczej działalności gospodarczej, będąc w zakresie dochodów z niej uzyskiwanych opodatkowanym na zasadach określonych w art. 30c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2012 r. Nr 361 poz. 307 z późn. zm.; dalej: pdof), a więc wedle 19% stawki podstawy obliczenia podatku, których to dochodów nie mógł łączyć z dochodami opodatkowanymi na zasadach określonych w art. 27, art. 30b, art. 30e i art. 30f pdof.

Jakkolwiek nawiązywał opis tego czynu do prawidłowo poczynionych ustaleń faktycznych związanych z niewpłacaniem przez oskarżonego zadeklarowanych zaliczek na podatek dochodowy za miesiące kwiecień 2013 r., czerwiec 2013 r., lipiec 2013 r. i sierpień 2013 r., a także podatku należnego za cały 2013 r. zadeklarowanego w rozliczeniu rocznym (PIT-36L), nie mniej jednocześnie sugerował, iż oskarżony uporczywie nie wpłacił w terminie łącznie kwoty stanowiącej sumę zadeklarowanych zaliczek na podatek za wskazane miesiące oraz zadeklarowanego podatku należnego za cały rok 2013 r., podczas gdy tego rodzaju jego zobowiązania w realiach sprawy nie mogły się sumować. Jest bowiem oczywistym w świetle wszystkich deklaracji podatkowych dotyczących roku 2013 r., jakie miał złożyć oskarżony w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w G. (k. 3, 4), że zadeklarował on jedynie zaliczki na podatek dochodowy z prowadzonej działalności gospodarczej za miesiące kwiecień, czerwiec, lipiec i sierpień odpowiednio w kwotach 58.371 złotych, 17.365 złotych, 34.997 złotych i 37.910 złotych, w łącznej kwocie 148.643 złotych, w rozliczeniu zaś rocznym wskazał, że należny podatek wynosi nieco mniej, bo jedynie 121.840 złotych, zaś obowiązek jego zapłaty wynika wyłącznie z tego, że nie były wcześniej wpłacane zaliczki w podanej łącznej kwocie 148.643 złotych. Oznacza to, iż kwota 121.840 złotych zawierała się we wskazanej sumie zaliczek, a jej wysokość i termin płatności, określony w przepisach o rozliczeniach rocznych (20 kwietnia 2014 r. - art. 45 ust. 4 pkt 3 pdof w zw. z art. 45 ust. 1 pdof),

nie mogły zmieniać podanych wyżej wysokości zaliczek, jak i terminów ich płatności przypadających odpowiednio na 20 maja 2013 r., 22 lipca 2013 r., 20 sierpnia 2013 r. i 20 września 2013 r. (art. 44 ust. 1 i 6 p.dof), niewątpliwie niedotrzymanych tak do dnia złożenia rozliczenia rocznego, jak i nawet jeszcze długo po dniu 30 kwietnia 2014 r. już tylko w odniesieniu do skorygowanej wysokości należnego podatku za cały 2013 r., bowiem od dnia złożenia deklaracji rocznej na oskarżonym ciążyło już nieco mniejsze zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych z prowadzonej działalności gospodarczej, w realizacji którego pozostawał jednak w zwłoce liczonej od terminów płatności poszczególnych zaliczek.

Powyższe wywody musiały więc prowadzić do wniosku, iż kompletnie zbędnym w opisie przypisanego oskarżonemu czynu związanego z podatkiem dochodowym od osób fizycznych z prowadzonej działalności gospodarczej, zafałszowującym przy tym jego obraz, było przywoływanie okoliczności związanych z rozliczeniem rocznym tego podatku za 2013 r., kiedy istota tego czynu, tak jak chciał ją też widzieć oskarżyciel publiczny, powołując się wprost w opisie czynu zarzucanego, w pełni zaakceptowanym następnie przez Sąd Rejonowy, jedynie na naruszenie przez P. W. art. 44 ust. 6 p.dof dotyczącego wyłącznie zaliczek na podatek, sprowadzała się do nieterminowego po wielokroć (czterokrotnie) i każdorazowo przez długi czas (nawet do dnia wniesienia aktu oskarżenia, tj. lutego 2015 r. nie nastąpiła żadna wpłata), a z tego powodu uporczywego (por. uzasadnienie postanowienia SN z dnia 28 listopada 2013 r., I KZP 11/13, OSNKW 2014/1/3), niewpłacania owych zaliczek, a rozliczenie roczne podatku miało jedynie taki wymiar, że korygowało z dniem złożenia deklaracji PIT-36L wysokość należnego podatku. Terminy jego wpłaty pod postacią zaliczek do zadeklarowanej wówczas kwoty wynikały jednak w perspektywie realizacji znamienia uporczywości tak naprawdę nie z art. 45 ust. 4 pkt 3 p.dof w zw. z art. 45 ust. 1 p.dof, lecz z art. 44 ust. 6 p.dof. Jest zaś oczywistym, że podatkiem w rozumieniu art. 57 § 1 kks jest również zaliczka na podatek (art. 53 § 30 kks).

Dlatego właśnie należało zmienić zaskarżony wyrok również w zakresie opisu przypisanego oskarżonemu czynu związanego z podatkiem dochodowym od osób fizycznych z prowadzonej działalności gospodarczej poprzez wyeliminowanie z niego zbędnego ustalenia o uporczywym niewpłaceniu w dniu 30 kwietnia 2014 r. podatku wynikającego z zeznania rocznego PIT-36L za 2013 r. w wysokości 121.840 złotych. Okoliczność, że z chwilą złożenia owej deklaracji podatek ten wynosił nieco mniej, niż suma zaliczek, nie mogło bowiem wyznaczać pola kryminalizacji zachowań oskarżonego zapoczątkowanych brakiem wpłat tych zaliczek.

Jednocześnie wskazać należy, że wskazana modyfikacja nie mogła prowadzić do uznania wymierzonej oskarżonemu łącznej kary grzywny za rażąco niewspółmiernie surowej, nie powodowała również przedawnienia karalności czynu jako popełnionego w okresie zakończonym datą 20 września 2013 r., a to z tych samych względów, dla których nie przedawnił się drugi z przypisanych oskarżonemu czynów z art. 57 § 1 kks, dotyczący nieterminowego uporczywego niewpłacania podatku VAT za poszczególne wskazane okresy miesięczne w roku 2013 r., po raz ostatni w dniu 25 września 2013 r..

Zgodnie z art. 51 § 1 kks karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok, przy czym m.in. przepis art. 44 § 3 kks stosuje się odpowiednio, co oznacza, że bieg przedawnienia wykroczenia skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się dopiero z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. W myśl zaś art. 51 § 2 kks jeżeli w okresie przewidzianym w art. 51 § 1 kks wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego wykroczenia skarbowego ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu.

Niewątpliwie wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks polega na uszczupieniu należności publicznoprawnej, o czym musi przesądzać art. 53 § 26 (należność publicznoprawną to m.in., należność państwowa, a tą jest m.in. podatek stanowiący dochód budżetu państwa), § 27 (należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której m.in. uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił) i § 29 kks (przepis § 27 stosuje się odpowiednio do określenia „nie wpłaca w terminie podatku”) (por. postanowienie SN z 11 stycznia 2011 r., V KK 361/10, OSNKW 2011/2/16).

Co trzeba też podkreślić, przedawnia się czyn jako całość, a dla biegu terminów przedawnienia w przypadku czynów rozciągniętych w czasie istotny jest czas ostatniego z inkryminowanych zachowań (por. wyrok SN z 15 kwietnia 2002 r., II KKN 387/01, LEX nr 52943).

Oskarżonemu zarzut popełnienia wykroczeń skarbowych, które zostały mu ostatecznie przypisane, przedstawiony został już w dniu 21 listopada 2014 r. (k. 18). Tymczasem roczny termin przedawnienia w przypadku obu czynów z art. 57 § 1 kks rozpoczął bieg z dniem 31 grudnia 2013 r.. Nie może więc budzić wątpliwości, iż każdorazowo uległ przedłużeniu o 2 lata, co oznacza, iż tak wydłużony termin przedawnienia upływałby dopiero 31 grudnia 2016 r..