

**Sygn. akt V Ka 937/15**

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 04 marca 2016 r.

Sąd Okręgowy w Radomiu V Wydział Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący: SSO Marcin Kobylski

Protokolant: st. sekr. sąd. Damian Zieliński

przy udziale przedstawiciela oskarżyciela Drugiego Urzędu Skarbowego w R. – I. B.

po rozpoznaniu w dniu 04 marca 2016 r.

sprawy **A. S.**

córki R. i J. , ur. (...) w R.

oskarżonej o wykroczenie z art. 57 § 1 k.k.s.

na skutek apelacji wniesionej przez oskarżyciela Drugi Urząd Skarbowy w R.

od wyroku Sądu Rejonowego w Radomiu

z dnia 16 października 2015r. Sygn. akt VIII W 421/15

uchyla wyrok w zaskarżonej części dotyczącej czynu opisanego w pkt II i w tym zakresie przekazuje sprawę Sądowi Rejonowemu w Radomiu do ponownego rozpoznania.

SSO Marcin Kobylski

**V Ka 937 / 15**

## UZASADNIENIE

A. S. została oskarżona o to, że:

I upoczywie nie wpłacała w ustawowo określonym terminie tj. od 25 października 2013 do 25 maja 2014 na konto właściwego organu podatkowego tj. Drugiego Urzędu Skarbowego w R. należnego podatku VAT za okres wrzesień 2013, grudzień 2013, marzec 2014, kwiecień, 2014 czym naraziła podatek VAT na uszczuplenie w łącznej kwocie co najmniej 21687,00 zł

tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s.

II upoczywie w zamiarze niezapłacenia w ustawowo określonym terminie, który przypadł na dzień 30.04. 2014 r na konto właściwego organu podatkowego tj. Drugiego Urzędu Skarbowego w R. z odsunięciem jego zapłacenia na dłuższy bliżej nieokreślony okres, nie zapłaciła do dnia wszczęcia dochodzenia tj. do dnia 01.06. 2015r należnego podatku wynikającego z zeznania podatkowego PIT – 36 za 2013 r w kwocie, co najmniej 6674,00 zł i nie uregulowała go dotąd

tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 16 października 2015 r Sąd Rejonowy w Radomiu uznał A. S. za winną popełnienia zarzuconego jej w pkt. I czynu i za to na podstawie art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 48 § 1 i 4 k.k.s. wymierzył jej karę grzywny w kwocie 1000 zł oraz uniewinnił od popełnienia czynu opisanego w punkcie II; zasądził od Skarbu Państwa na rzecz Kancelarii Adwokackiej adw. J. G. kwotę 516,60 zł wraz z należnym podatkiem VAT tytułem wynagrodzenia za wykonywaną obronę z urzędu oraz zwolnił oskarżoną od ponoszenia kosztów sądowych, którymi obciążył Skarb Państwa.

Wyrok powyższy na podstawie art. 425 k. p. k. oraz art. 444 k.p.k. w części dotyczącej uniewinnienia oskarżonej od popełnienia zarzuconego jej czynu w pkt. II aktu oskarżenia na nie korzyść oskarżonej zaskarżył oskarżyciel publiczny.

Powołując się na treść art. 427 § 2 i 438 k.p.k. zaskarżonemu wyrokowi zarzucił:

- obrazę prawa materialnego tj. art. 57 § 1 k.k.s. poprzez uznanie iż jednorazowe opóźnienie w uregulowaniu podatku nie może być uznane za realizujące znamię uporczywości określone w/w przepisie;
- obrazę prawa procesowego tj. art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s poprzez uznanie, iż czyn zarzucany oskarżonej nie zawiera ustawowych znamion czynu zabronionego i zachodzą przesłanki do umorzenia postępowania.

Podnosząc powyższe zarzuty w oparciu o przepis art. 437 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja okazała się zasadna i doprowadziła do uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Słusznie zarzucono zaskarżonemu orzeczeniu, iż zapadło ono w następstwie nieprawidłowej wykładni treści art. 57 § 1 kks, a tym samym, że doszło do naruszenia prawa materialnego, które bez wątpienia miało wpływ na treść rozstrzygnięcia. Sąd I instancji uznał, bowiem, że nie jest możliwe zrealizowanie znamion wykroczenia określonego w art. 57 § 1 kks poprzez jednorazowe tylko zaniechanie wpłaty podatku w terminie, gdyż takiemu zachowaniu nie można przypisać cechy uporczywości. Sąd odwoławczy stanowiska tego jednak nie podziela.

Nie ulega przy tym wątpliwości, że zarówno w orzecznictwie jak i w doktrynie istnieją istotne rozbieżności w zakresie wykładni znamienia uporczywości na gruncie art. 57 § 1 kks. Sąd Najwyższy w orzeczeniu z dnia 3 października 2008 r. w sprawie sygn. III KK 176/08 (publ. Biul. PK 2009/3/60, LEX nr 694328) opowiedział się za stanowiskiem, że utrzymywanie stanu bezprawnego powstałego w wyniku niewpłacenia podatku w terminie nie może realizować znamion art. 57 § 1 kks, a to, dlatego, że ocena zachowania sprawcy po upływie terminu, w którym obowiązek podatnika mógł zostać najpóźniej zrealizowany – jest niemożliwa z uwagi na normatywną konstrukcję art. 57 § 1 kks. Zawartą tam argumentację w całości podzielił Sąd I instancji, jednak powyższe stanowisko nie uwzględniło kilku istotnych kwestii, które w ocenie Sądu odwoławczego mają w istocie decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia omawianego problemu.

Wprawdzie na pierwszy rzut oka wydawać się może rzeczywiście, że określenie „uporczywie nie wpłaca podatku w terminie” jest pojęciowo niemożliwe, a niedopuszczalność penalizacji jednorazowego zaniechania wpłaty podatku w terminie tkwi w samej treści art. 57 § 1 kks (tak również S. K. w glosie do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. I KZP 11/13, OSNKW z 2014 r. nr 1 poz. 3), jednak nie można tracić z pola widzenia, że w języku polskim pojęcie „uporczywość” charakteryzować może zachowanie zarówno ze względu na jego powtarzalność, jak również trwałość utrzymywania określonego stanu. W ocenie Sądu odwoławczego rozpoznającego sprawę w niniejszym składzie treść art. 57 § 1 kks należy, zatem odczytywać w ścisłym powiązaniu ze znaczeniem pojęcia „uporczywość”, o której w przypadku zachowania o charakterze jednorazowym decydować może jedynie zachowanie po upływie terminu do zapłaty podatku o charakterze jednorazowym.

W kwestii tej przekonująco wypowiedział się Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 28 listopada 2013 r. w sprawie sygn. I KZP 11/13 (publ. OSNKW 2014/1/3, LEX nr 1394031) stwierdzając, że na zaistnienie znamienia uporczywego niewpłacania podatku w terminie, może wskazywać nie tylko cykliczność zachowań podatnika, lecz także jednorazowe, ale długotrwałe zaniechanie przez niego uregulowania podatku płaconego jednorazowo, mającego miejsce już po terminie jego płatności, pod warunkiem jednak, że zachowanie to wskazuje, że zamiarem podatnika już w momencie upływu terminu do uiszczenia podatku było jego uporczywe nie wpłacenie. Nieodpartym argumentem przemawiającym za przyjęciem powyższej tezy jest to, iż omawiany przepis penalizuje przecież nie tyle uporczywe zaniechanie wpłacania w terminie „podatków”, co wskazywać mogłoby, że dotyczy wyłącznie zapłaty należności podatkowych o charakterze powtarzalnym, lecz „podatku” w znaczeniu ogólnym, a więc każdego zobowiązania publicznoprawnego o charakterze daniowym bez żadnych wyłączeń, a zatem także przybierającego formę świadczenia o charakterze jednorazowym (tak T. Grzegorzczak, Komentarz wyd. IV, LEX 2009). Wskazuje to, że ustawodawca nie wyeliminował z kręgu podmiotów odpowiedzialnych za czyn określony w art. 57 § 1 kks tych, którzy zaniechali zapłaty jednego tylko podatku w terminie, zaś stawiając wymóg, aby zaniechanie to miało charakter uporczywy dopuścił możliwość jego oceny już po upływie terminu do jego zapłaty. Jedynie, bowiem przez pryzmat dalszego zachowania podatnika będzie można ocenić oraz ustalić, czy w dniu upływu terminu do zapłaty podatku zaniechanie podatnika cechowała uporczywość, czy było ono wynikiem np. niewielkiej zwłoki albo wystąpienia siły wyższej.

Słusznie wskazano również w przytoczonym judykacie, że ocena zakresu objętego penalizacją przez art. 57 § 1 kks nie może pozostawać w oderwaniu od specyfiki materii, której dotyczy, jaką jest prawo podatkowe. Nie można nie zauważyć przecież, że podatki ze względu na ich różnorodność regulowane są zarówno wielokrotnie w ciągu roku (np. VAT, akcyzowy, tonażowy), w tym w postaci rat lub zaliczek, jak również jednorazowo w ciągu roku (np. roczny podatek dochodowy). Odwołując się natomiast w tym kontekście do wniosków płynących z wykładni funkcjonalnej normy art. 57 § 1 kks należy wskazać, że różnicowanie odpowiedzialności za zaniechanie wpłaty podatku w terminie ze względu na charakter tego zobowiązania nie znajduje żadnego racjonalnego uzasadnienia. W szczególności wyraźnie dostrzegalne to będzie w przypadku przyjęcia hipotetycznej konstrukcji, gdzie w jednym z dwóch identycznych stanów faktycznych podatek zostanie rozłożony na raty na wniosek podatnika, w drugim natomiast pozostanie do uregulowania jednorazowo. W takim przypadku, przyjmując stanowisko Sądu I instancji, odpowiedzialności przewidzianej w art. 57 § 1 kks podlegałyby jedynie podatnik, który zwróciłby się uprzednio o rozłożenie go na raty, a następnie pomimo tego uporczywie nie regulował rat w wyznaczonych terminach. W drugim z przypadków odpowiedzialność z tytułu takiego zaniechania byłaby natomiast zniesiona, albowiem podatek pozostawałby świadczeniem jednorazowym. Stan taki jest w ocenie Sądu odwoławczego nie do przyjęcia i potwierdza jedynie bezpodstawność i nieracjonalność takiego różnicowania.

Zaakceptowanie poglądu, według którego ocena zaniechania wpłaty podatku na gruncie art. 57 § 1 kks nie może być dokonywana już po upływie terminu do jego uiszczenia musiałoby prowadzić także do stwierdzenia, że nawet w przypadku podatków o charakterze cyklicznym ocena zachowania sprawcy z perspektywy znamienia uporczywości byłaby niemożliwa. Wprawdzie spełniony byłby warunek powtarzającego się zaniechania polegającego na braku wpłaty podatku, jednak należy zauważyć, że każdorazowy moment upływu terminu do zapłaty należności podatkowej o charakterze powtarzalnym jednocześnie staje się początkiem biegu terminu do uiszczenia kolejnej. To z kolei doprowadziłoby do sytuacji paradoksalnej, albowiem jednocześnie nie można przecież oceniać zachowania podatnika w czasie, gdy termin do realizacji obowiązku zapłaty kolejnego podatku w terminie jeszcze nie upłynął. Dopiero późniejsze zachowanie będzie miało decydujący wpływ na tę ocenę.

Powyższe argumenty w przekonaniu Sądu odwoławczego pozwalają w pełni na przyjęcie, że do realizacji znamion wykroczenia określonego w art. 57 § 1 kks może dojść także poprzez jednorazowe zaniechanie wpłaty podatku, zaś dla oceny, czy zaniechanie to było uporczywe znaczenie ma natomiast sposób zachowania się podatnika dopiero po upływie terminu do uiszczenia podatku.

Mając to na względzie Sąd Okręgowy w Radomiu uznał, iż zaskarżony wyrok nie mógł się ostać. Orzeczenie to w zaskarżonej części ( dotyczącej czynu zarzuconego oskarżonej w punkcie II ) należało uchylić, a sprawę przekazać Sądowi I instancji – Sądowi Rejonowemu w Radomiu do ponownego rozpoznania.