Sygn. akt IV Ka 700/18

WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 27 listopada 2018 roku

Sąd Okręgowy w Świdnicy w IV Wydziale Karnym Odwoławczym w składzie:

Przewodniczący:

SSO Waldemar Majka (spr.)

Sędziowie:

SSO Elżbieta Marcinkowska,

SSO Adam Pietrzak

Protokolant:

Marcelina Żoch

przy udziale Macieja Kroczaka Prokuratora Prokuratury Okręgowej, oraz I. K. przedstawicielki Urzędu Skarbowego w Z.,

po rozpoznaniu w dniu 27 listopada 2018 roku

sprawy R. B.

syna A. i H. z domu C.

urodzonego (...) w Z.

oskarżonego z art. 54 § 1 kks

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonego

od wyroku Sądu Rejonowego w Ząbkowicach Śląskich

z dnia 11 września 2018 roku, sygnatura akt II K 95/18

I. utrzymuje w mocy zaskarżony wyrok;

II. zasądza od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa koszty sądowe związane z postępowaniem odwoławczym, w tym wymierza 3000 (trzy tysiące) złotych opłaty za to postępowanie.

Sygnatura akt IV Ka 700/18

UZASADNIENIE

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Z. wniósł akt oskarżenia przeciwko R. B. oskarżając go o to, że:

prowadząc w 2009r. działalność gospodarczą pod nazwą R. (...) w zakresie tele –i radiomechaniki opodatkowanej w formie karty podatkowej nie zawiadomił tut. Urzędu o zmianach jakie zaszły w stosunku do stanu faktycznego podanego we wniosku w terminie 7 dni od daty powstania okoliczności powodującej zmiany o zastosowanie

opodatkowania w formie karty podatkowej i w konsekwencji utracił możliwość opodatkowania w tej formie za 2009 rok, czym naruszył art. 36 ust. 1 pkt 1 lit. b) ustawy z dnia 20 listopada 1998r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.) i wobec tego obowiązany był rozliczać podatek dochodowy od osób fizycznych za 2009 rok na zasadach ogólnych i w związku z tym nie złożył zeznania podatkowego i nie prowadził właściwych ewidencji za 2009 rok, przez co uszczuplił podatek dochodowy od osób fizycznych na kwotę 546.146,48 zł,

to jest o przestępstwo skarbowe określone w art. 54 § 1 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 11 września 2018 roku (sygnatura akt II K 95/18) Sąd Rejonowy w Ząbkowicach Śląskich oskarżonego R. B. uznał za winnego tego, że: w okresie od 2009r. do dnia 30 kwietnia 2010r. w Z. woj. (...), działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru i z wykorzystaniem takiej samej sposobności, prowadząc działalność gospodarczą w zakresie tele- i radiomechaniki opodatkowaną w formie karty podatkowej, uchylał się od opodatkowania na zasadach ogólnych za rok 2009r. nie ujawniając przedmiotu i podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych za 2009 rok w ten sposób, że wielokrotnie nie zawiadamiał Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. o zmianach, jakie zaszły w stosunku do stanu faktycznego podanego we wniosku w terminie 7 dni od daty powstania okoliczności powodującej zmiany o zastosowaniu opodatkowania w formie karty podatkowej za rok 2009r. i w konsekwencji utracił możliwość opodatkowania w tej formie za 2009 rok, czym naruszył art. 36 ust. 1 pkt 1 lit. b) ustawy z dnia 20 listopada 1998r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne i wobec tego był obowiązany rozliczyć podatek dochodowy od osób fizycznych za 2009 rok na zasadach ogólnych oraz w związku z tym nie prowadził właściwej ewidencji i nie złożył w terminie do dnia 30.04.2010r. zeznania podatkowego za 2009 rok, przez co naraził na uszczuplenie podatek dochodowy od osób fizycznych na kwotę 546.146,48 zł,

to jest popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 54§1 kks w zw. z art. 6§2 kks, za które na podstawie art. 54§1 kks wymierzył karę grzywny w wymiarze 300 (trzystu) stawek dziennych ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 100,00 (sto 00/100) złotych.

Na podstawie art. 627 kpk w zw. z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r. o opłatach w sprawach karnych (tekst jedn. Dz.U. z 1983 r. Nr 49, poz. 223 z późn. zm.) zasądził od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa koszty sądowe w kwocie 3160 (trzy tysiące sto sześćdziesiąt) zł., w tym opłatę w wysokości 3000 (trzech tysięcy) złotych.

Apelację od powyższego wyroku wywiódł obrońca oskarżonego, zaskarżając wyrok w całości, zarzucając:

1. obrazę przepisów postępowania, która miała wpływ na treść orzeczenia; tj. art. 170 § 1 pkt 5 k.p.k. poprzez oddalenie wniosku o przeprowadzenie dowodu z przesłuchania w charakterze świadka pracownika Urzędu Skarbowego w Z. A. U., na okoliczność ustalenia, że oskarżony korzystał z opodatkowania w formie karty podatkowej, na podstawie informacji uzyskiwanych przez pracownika Urzędu Skarbowego w Z., który znał charakter i rodzaj prowadzonej działalności, co ma istotne znaczenie w ocenie zachowania oskarżonego i ewentualnego przypisania mu winy, nadto nie było podstaw do przyjęcia, że zmierza ona do przedłużenia postępowania ze względu na to, że został on złożony na pierwszej rozprawie, a wyjaśnienie tych okoliczności ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy;

2. obrazę przepisów postępowania, które miało wpływ na treść orzeczenia; tj. art. 413 § 2 pkt 1 k.p.k. poprzez opisanie w pkt I wyroku czynu oskarżonego w ten sposób, że nie jest możliwe ustalenie jego znamion, w szczególności przez nieokreślenie na czym miało polegać nie zawiadomienie Naczelnika Urzędu Skarbowego o zmianach jakie zaszły w stosunku do stanu faktycznego, jakich ewidencji oskarżony nie prowadził oraz błędne wskazanie, że nie złożył zeznania podatkowego za 2009r., gdy PIT 16 został złożony;

3. obrazę przepisów postępowania, które miało wpływ na treść orzeczenia; tj. art. 4 i 7 k.p.k. poprzez nieuwzględnienie całości okoliczności faktycznych mających znaczenie dla rozstrzygnięcia bądź ich nie wyjaśnienie (bezzasadne nie

przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka) oraz ocena materiału dowodowego i wzięcie pod uwagę tylko okoliczności działających na niekorzyść oskarżonego;

4. na podstawie art. 438 pkt 3 k.p.k. błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, który miał wpływ na treść tego orzeczenia, przez bezpodstawne przyjęcie, że oskarżony działając w zamiarze bezpośrednim świadomie uchylał się od opodatkowania na zasadach ogólnych za rok 2009 nie ujawniając przedmiotu i podstawy opodatkowania, gdy w rzeczywistości jego działanie nie nosiło znamion winy, prowadził on działalność gospodarczą w tym samych zakresie na terenie całego kraju od 1999r. co było akceptowane przez organy podatkowe;

5. obrazę przepisów prawa materialnego, w szczególności art. 438 pkt 1 k.p.k., poprzez błędne przyjęcie, że zachowanie oskarżonego wypełnia znamiona przestępstwa opisanego w art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., gdy z okoliczności faktycznych sprawy wynika, że oskarżony nie miał zamiaru popełnienia czynu zabronionego, nie uchylał się od wykonywania zobowiązań podatkowych, nie narażał na ich uszczuplenie Skarbu Państwa, a jedynie od 1999r. na skutek wprowadzenia w błąd przez pracowników Urzędu Skarbowego w Z., co do sposobu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych poczynając od 2000r. korzystał z opodatkowania w formie karty podatkowej, co Urząd Skarbowy co rok potwierdzał wydając decyzję.

Podnosząc powyższe zarzuty apelujący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i uniewinnienie oskarżonego od zarzucanego mu czynu, ewentualnie o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji oraz o zasądzenie na rzecz oskarżonego zwrotu kosztów zastępstwa procesowego za obie instancje według norm przepisanych.

Sąd okręgowy zważył:

apelacja nie zasługiwała na uwzględnienie.

Kontrola instancyjna zaskarżonego orzeczenia nie potwierdziła zaistnienia podnoszonych we wniesionym środku odwoławczym uchybień.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 4 i 7 kpk (pkt. 3 apelacji) jak i zarzutu naruszenia art. 170§1 pkt 5 kpk (pkt 1 apelacji) nie można ich uznać za zasadne. Analiza materiału dowodowego oraz uzasadnienia zaskarżonego wyroku sądu I instancji prowadzi do jednoznacznego wniosku, iż sąd rejonowy przeprowadził w przedmiotowej sprawie wszystkie dowody konieczne dla wydania rozstrzygnięcia, jak też zasadnie na podstawie art. 170§1 pkt 2 i 5 kpk w zw. z art. 113 kks oddalił wniosek dowodowy obrońcy oskarżonego złożony na rozprawie w dniu 5.09.2018r. o przeprowadzenie dowodu z przesłuchania świadka A. U. pracownika Urzędu Skarbowego w Z., a oceniając zebrany materiał dowodowy nie naruszył przepisów procedury karnej. Przeprowadzona przez sąd I instancji ocena dowodów sprawy jest oceną wnikliwą, rzeczową oraz bezstronną, spełnia wszystkie wymogi art. 7 kpk. Rozpatrując powyższe zarzuty oraz przedstawioną argumentację zwrócić należy uwagę, iż tzw. karta podatkowa nie jest odrębnym podatkiem, lecz formą opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, przeznaczoną dla prowadzących działalność zarobkową w mniejszych rozmiarach. Skorzystanie z opisanej formy opodatkowania ma charakter fakultatywny, uzależnione jest też od spełnienia szeregu warunków. Jeżeli podatnik zdecyduje się na poddanie się tej uproszczonej i niedostępnej dla wszystkich podatników formie opodatkowania, obowiązany jest w pełni zastosować się do wymogów przewidzianych w przepisach "rozdziału III" u.z.p.d.o.f., dotyczących tzw. karty podatkowej. Odnosi się to zwłaszcza do restrykcyjnie uregulowanych obowiązków informacyjnych wobec właściwego organu podatkowego w zakresie wszelkich zmian, które nastąpiły u podatnika, a które mogą mieć wpływ na możliwość opodatkowania w formie karty podatkowej, jak również na ustaloną wysokość opodatkowania. Konsekwencje zaniedbania tych obowiązków są daleko idące, gdyż polegają na utracie prawa do korzystania z tej formy opodatkowania i powstaniu obowiązku płacenia podatku dochodowego na tzw. zasadach ogólnych (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 grudnia 2014r. II FSK 3375/14).

Zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej mogą płacić podatnicy prowadzący określoną w przepisach działalność (art. 23 ustawy z dnia 20 listopada 1998r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od

niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U.2017.2157 j.t). Jak wynika z akt sprawy oskarżony R. B. korzystał już uprzednio z takiej właśnie formy opodatkowania - w dniu 15.12.1999r. w Urzędzie Skarbowym w Z. złożona została deklaracja w sprawie opodatkowania w formie karty podatkowej PIT-16, w której R. B. wniósł o zastosowanie wobec niego opodatkowania w formie karty podatkowej od dnia 01.01.2000 roku w deklaracji powyższej wskazując takie dane, informacje jak m.in. - rodzaj i zakres oraz miejsce prowadzenia działalności (Z.) – czy też informacje dotyczące odbiorców świadczeń.

Odnotować przy tym należy, iż jeśli podatnik w terminie określonym w art. 29 cytowanej ustawy z dnia 20 listopada 1998 roku nie zgłosił zaistnienia określonych sytuacji – jak np. likwidacji działalności gospodarczej – uważa się, że prowadzi nadal działalność podatkową w tej formie. Stosując wskazaną powyżej formę opodatkowania oskarżony miał niewątpliwie wiedzę w zakresie wymogów, warunków, które należy spełnić - a które są istotne dla możliwości opodatkowania w tej formie - jak również o konieczności poinformowania o zaistniałych zmianach, takiego jednakowoż zgłoszenia o takich zmianach oskarżony nie zrealizował. Przeprowadzenie dowodu z zeznań A. U. pracownika Urzędu Skarbowego w Z. na okoliczność ustalenia czy oskarżony bywał w Urzędzie Skarbowym w Z. w 2009 roku i czy informował o tym jaką prowadzi działalność i czy otrzymywał informację jak taka działalność może być opodatkowana i jakiej treści takie informacje były mu przekazywane i czy urząd skarbowy miał informacje od oskarżonego, że prowadzi on działalność gospodarczą na terenie całego kraju - o co wnioskował obrońca oskarżonego w toku postępowania - nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy i w sposób oczywisty zmierza do przedłużenia postępowania. Kwestionując przeprowadzoną przez sąd I instancji ocenę dowodów oraz sposób procedowania sądu skarżący w przedstawionej argumentacji czyni uwagi, iż „Sąd I instancji ocenił dopuszczone dowody z dokumentów tylko i wyłącznie na niekorzyść oskarżonego. Pominął, że działalność, którą prowadził oskarżony mieściła się w ramach karty podatkowej, a także, że z dokumentów które przedłożył w urzędzie skarbowym jednoznacznie wynikało, że prowadzi działalność na terenie całego kraju. Trudno w takich warunkach dokonywać oceny, że organ wydający decyzję w sprawie karty podatkowej działał prawidłowo, a oskarżony stosując się do takiej decyzji świadomie naruszał przepisy uchylając się od opodatkowania. Faktycznie decyzja o wygaśnięciu karty podatkowej wydana zostało dopiero w 2014r. Nie można zatem twierdzić, że oskarżony w 2009r. miał świadomość, że uszczupla w jakikolwiek sposób należności podatkowe i świadomie unika zapłaty. Sąd I instancji bezkrytycznie przyjął tezy prokuratury i nie dopuścił dowodów na korzyść oskarżonego, co skutkuje wadliwością przedmiotowego orzeczenia”.

Odnosząc się do zaprezentowanych wywodów zwrócić należy uwagę, iż w wymienionym już dokumencie, tj deklaracji PIT-16 złożonej przez oskarżonego znajduje się wyraźna informacja odnośnie miejsca prowadzenia działalności – Z. (k. 27), jak również zakres działalności – usługi tele - i radiomechaniki - co stanowiło podstawę do wydania przez Naczelnika Urzędu Skarbowego decyzji ustanawiającej wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej na każdy następujący rok podatkowy. Bezsprzecznym pozostaje natomiast, iż - jak następnie ustalono - oskarżony prowadził działalność na terenie całego kraju.

Konstrukcja zarzutów apelacji – błędu w ustaleniach faktycznych i obrazy prawa materialnego jest wadliwa. Zarzut obrazy prawa materialnego można postawić jedynie wówczas gdy skarżący nie kwestionuje ustaleń faktycznych poczynionych w sprawie, podważa natomiast dokonaną przez sąd ocenę prawną czynu lub też nie zgadza się z dokonaną wykładnią przepisu. Jak wskazuje się w praktyce orzeczniczej naruszenie prawa materialnego polega na jego wadliwym zastosowaniu (niezastosowaniu) w orzeczeniu, które oparte jest na trafnych i niekwestionowanych ustaleniach faktycznych. Nie można więc mówić o obrazie prawa materialnego, w sytuacji gdy wadliwość orzeczenia w tym zakresie jest wynikiem błędnych ustaleń faktycznych przyjętych za jego podstawę lub naruszenia przepisów procesowych (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 29 maja 2008 roku V KK 89/08 a także postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 04 stycznia 2007 roku V KK 177/06).

Kwestionując wydane rozstrzygnięcie i podnosząc zarzut naruszenia prawa materialnego (pkt 5 apelacji) skarżący jednocześnie podnosi zarzut błędu w ustaleniach faktycznych (pkt 4 apelacji), w pisemnym uzasadnieniu wniesionego środka odwoławczego wyrażając m.in. zapatrywanie, iż „Sąd I instancji błędnie i w sposób niepełny ustalił stan faktyczny sprawy”. W pkt 5 wywiedzionej apelacji obrońca oskarżonego zarzucił obrazę przepisów prawa materialnego w szczególności art. 438 pkt 1 kpk poprzez błędne przyjęcie, że zachowanie oskarżonego wypełnia

znamiona przestępstwa opisanego w art. 54 §1 kks w zw. z art. 6§2 kks gdy z okoliczności faktycznych sprawy wynika – zdaniem skarżącego - że oskarżony nie miał zamiaru popełnienia czynu zabronionego, nie uchylał się od wykonania zobowiązań podatkowych, nie narażał na ich uszczuplenie Skarb Państwa, a jedynie od 1999 roku na skutek – jak twierdzi obrońca oskarżonego - wprowadzenia w błąd przez pracowników Urzędu Skarbowego w Z. co do sposobu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych poczynając od 2000 roku korzystał z opodatkowania w formie karty podatkowej, co urząd skarbowy co rok potwierdzał wydając decyzję. Zarzut ten uznać należy za całkowicie chybiony. W sprawie niewątpliwym pozostaje, iż to oskarżony złożył deklarację w sprawie opodatkowania w formie karty podatkowej PIT-16, co istotne, sam określając w tym dokumencie dane dotyczące prowadzonej działalności w tym miejsce jej prowadzenia oraz zakres, a następnie nie zawiadamiał naczelnika urzędu skarbowego o zaistniałych zmianach (nie wypełniając obowiązku o którym mowa w art. 36 ust. 1 lit b i ust. 7 wskazanej ustawy). Teza prezentowana w apelacji o wprowadzeniu w błąd oskarżonego przez pracowników Urzędu Skarbowego w Z. stanowi jedynie niczym poparte twierdzenie skarżącego, nie znajdujące żadnego wsparcia w zgromadzonych dowodach. Zwrócić należy uwagę, iż czynność sprawcza przestępstwa z art. 54§1 kks polega na uchylaniu się sprawcy od opodatkowania poprzez nieujawnienie właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożeniu deklaracji, a warunkiem przypisania sprawcy odpowiedzialności za to zaniechanie będzie nadto narażenie na uszczuplenie podatku. W niniejszej sprawie zasadnym pozostaje uznanie, iż działanie podjęte przez oskarżonego - niezawiadomienie naczelnika właściwego urzędu skarbowego o okolicznościach powodujących utratą warunków do opodatkowania w formie karty podatkowej, stanowiło środek do osiągnięcia celu którym było niepłacenie podatku dochodowego od osób fizycznych na zasadach ogólnych, w związku z powyższym uchylał się on od opodatkowania podatkiem od osób fizycznych na zasadach ogólnych za 2009 rok nie ujawniając przedmiotu i podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych za 2009 rok. Kwestionując zamiar oskarżonego skarżący podnosi mi.in, iż wymieniony informował urząd skarbowy o rodzaju i zakresie prowadzonej działalności - w tym, iż prowadzona jest ona na terenie całego kraju stwierdzając m.in., iż „Jak trafnie ustalił Sąd już 15.12.1999r. oskarżony złożył w Urzędzie Skarbowym w Z. deklarację w sprawie opodatkowania w formie karty podatkowej PIT-16. W powyższej deklaracji wniósł o stosowanie wobec niego opodatkowania w formie karty podatkowej od dnia 1.01.2000r. Oprócz deklaracji oskarżony złożył także wydruk z CEiDG z którego wynikało, że prowadzi działalność gospodarczą na terenie całego kraju. Oskarżony był osobiście w Urzędzie Skarbowym, przedstawił charakter działalności jaką prowadzi i to urzędnicy wskazali mu ten sposób opodatkowania. Konsekwencją tej rady było korzystanie z rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych w formie karty podatkowej. Przez wiele lat oskarżony prowadził taką samą działalność i co roku Naczelnik Urzędu Skarbowego w Z. podobnie jak w roku 2009 wydawał decyzje w sprawie ustalenia wysokości karty podatkowej. Oskarżony co roku w tym także w roku 2009, płacił podatek wynikający z decyzji Urzędu Skarbowego. Oskarżony w 2009r. nie zmieniał nic w charakterze swojej działalności gospodarczej, zatem tak jak przez 7 lat wywiązywał się ze zobowiązania podatkowego. Problemy oskarżonego zaczęły się dopiero w 2014r. kiedy to urząd stwierdził, że rzekomo nie wiedział o tym, jaką oskarżony prowadzi działalność i że jest ona wykonywana na terenie całego kraju, choć okoliczności te były jasno określone przez oskarżonego (podatnika) już w grudniu 1999r. i wynikały z przedłożonych dokumentów. Urząd „udawał”, że nie widział wpisu w dokumencie z CEIDG o tym, że działalność prowadzona jest na terenie całego kraju”.

Odnosząc się do przytoczonych powyżej wywodów zauważyć należy, iż to na oskarżonym jako przedsiębiorcy, który zawodowo zajmował się działalnością gospodarczą, spoczywał obowiązek podjęcia wszelkich starań, aby jego działalność wykonywana była zgodnie z obowiązującymi przepisami. W gestii oskarżanego leżała powinność uzyskania stosownych informacji o jego obowiązkach jako przedsiębiorcy i przekazanie właściwemu organowi prawidłowych informacji w wskazanym dokumencie – PIT 16 oraz zgłoszenie wszelkich zaistniałych zmian. Zwrócić przy tym należy uwagę, iż skoro oskarżony miał, jak twierdzi apelujący, informować urząd skarbowy o takich jak opisane we wniesionym środku odwoławczym okolicznościach to w sprzeczności z takim mającym rzekomo mieć miejsce działaniem pozostaje niezaprzeczalny w sprawie fakt, iż w dokumencie złożonym do urzędu skarbowego – deklaracji w sprawie opodatkowania w formie karty podatkowej PIT-16 oskarżony jako miejsce prowadzenia działalności wskazał jak już powyżej akcentowano właśnie Z.. Zaznaczyć przy tym jednocześnie raz jeszcze należy, iż jak ujawniono pojawiły się nadto rozbieżności co do rzeczywistego a wskazanego w deklaracji zakresu prowadzonej działalności, we wskazanych w akcie oskarżenia ramach czasowych, o zaistnieniu takich zmian oskarżony jednakże nie zgłosił. Nie

zmienia tej oceny fakt określenia w rejestrze przedsiębiorców szerszego terytorium prowadzenia działalności, bowiem wpis taki określa potencjalnie gdzie działalność będzie prowadzona, zaś w deklaracji PIT-16 wskazana jest informacja odnośnie rzeczywistego miejsca prowadzenia działalności.

W pkt 4 apelacji skarżący podnosi zarzut błędu w ustaleniach faktycznych przyjęty za podstawę orzeczenia, którego upatruje w bezpodstawnym – zdaniem skarżącego przyjęciu, iż oskarżony działał w zamiarze bezpośrednim świadomie uchylał się od opodatkowania na zasadach ogólnych za rok 2009 nie ujawniając przedmiotu i podstawy opodatkowania gdy w rzeczywistości – w ocenie obrońcy oskarżonego – jego działanie nie nosiło znamion winy, prowadził on działalność gospodarczą w tym samym zakresie na terenie całego kraju od 1999 roku co – według skarżącego – było akceptowane przez organy podatkowe. Odnosząc się do powyższego zarzutu wbrew odmiennym zapatrywaniom skarżącego stwierdzić należy, iż sąd rejonowy w świetle zebranego materiału dowodowego poczynił trafne ustalenia faktyczne, zgodne z zasadami logicznego rozumowania oraz wskazaniami wiedzy i doświadczeniem życiowym (art. 7 kpk w zw. z art. 113§1 kks) w tym także poczynił trafne ustalenia co do zamiaru z jakim działał oskarżony. Kodeks karny skarbowy przewiduje karalność umyślnego popełnienia czynu zabronionego z art. 54§1 kks. Tak też należy ocenić zachowanie oskarżonego. Aktualne w tym zakresie pozostają stwierdzenia przedstawione w rozważaniach dotyczących zarzutu opisanego w pkt 5 apelacji. Zaznaczyć jedynie raz jeszcze należy, iż takie jak opisano postępowanie oskarżonego stanowiło środek do osiągnięcia celu, którym pozostawało niepłacenie przez wymienionego podatku dochodowego na zasadach ogólnych mimo istnienia ku temu podstaw. Na marginesie tych rozważań zauważyć nadto należy, iż wyrażana teza, że oskarżony prowadził działalność gospodarcza w tym samym zakresie na terenie całego kraju od 1999 roku co – jak twierdzi obrońca oskarżonego – było akceptowane przez organy podatkowe – uznać należy za całkowicie niezasadne.

Na uwzględnienie nie zasługiwał ponadto zarzut naruszenia art. 413§2 pkt 1 kpk. W przedstawionych w apelacji wywodach skarżący stwierdza, iż „z zawartego w pkt I wyroku opisu czynu nie wynika kiedy i jakiego czynu zabronionego dopuścił się oskarżony". Odnosząc się do wyrażanych tez zasadnym pozostaje zauważyć, iż wyrokując i uznając oskarżonego w wydanym wyroku za winnego popełnienia czynu z art. 54§1 kks w zw. z art. 6§2 kks sąd rejonowy w opisie przypisanego oskarżonemu czynu zawarł wszystkie znamiona tego przestępstwa skarbowego określając nadto czas popełnionego czynu. Przepis art. 54§1 kks penalizuje uchylanie się od opodatkowania polegające na nieujawnianiu przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożeniu deklaracji, które to zachowania narażają podatek na uszczuplenie. Jak wskazano oskarżony swoim zachowaniem w okresie 2009r. do dnia 30 kwietnia 2010r. w Z. działając w krótkich odstępach czasu i w wykonaniu tego samego zamiaru i z wykorzystaniem takiej samej sposobności prowadząc działalność gospodarczą w zakresie tele– i radiomechaniki opodatkowaną w formie karty podatkowej, uchylał się od opodatkowania na zasadach ogólnych za rok 2009, nie ujawniając przedmiotu i podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych za 2009 rok w ten sposób, że wielokrotnie nie zawiadamiał Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. o zmianach jakie zaszły w stosunku do stanu faktycznego podanego we wniosku w terminie 7 dni od daty powstania okoliczności powodującej zmiany o zastosowaniu opodatkowania w formie karty podatkowej za rok 2009 i w konsekwencji utracił możliwość opodatkowania w tej formie za 2009 rok, czym naruszył art. 36 ust. 1 pkt 1 lit. b) ustawy z dnia 20 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne i wobec tego był zobowiązany rozliczyć podatek dochodowy od osób fizycznych za 2009 rok na zasadach ogólnych oraz w związku z tym nie prowadził właściwej ewidencji i nie złożył w terminie do dnia 30.04.2010 roku zeznania podatkowego za 2009 rok przez co naraził na uszczuplenie podatek dochodowy od osób fizycznych na kwotę 546.146,48 zł. Wskazanie w sposób ogólny, iż oskarżony wielokrotnie nie zawiadamiał Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. o zmianach jakie zaszły w stosunku do stanu faktycznego podanego we wniosku w terminie 7 dni od daty powstania okoliczności powodującej zmiany o zastosowaniu opodatkowania w formie karty podatkowej za rok 2009, bez szczegółowego określenia każdej z tych zmian, o których wymieniony nie dokonał zgłoszenia nie stanowi naruszenia art. 413§2 pkt 1 kpk. Skarżący w apelacji podnosi, iż „prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie tele i radiomechaniki podlega opodatkowaniu w formie karty podatkowej, zatem nie można przyjmować, że prowadząc tę działalność oskarżony uchylał się od opodatkowania". Przypomnieć zatem raz jeszcze należy odnosząc się do powyższych tez, a na co wskazano już powyżej, iż tzw. karta podatkowa nie jest odrębnym podatkiem, lecz formą opodatkowania podatkiem dochodowym

od osób fizycznych, przeznaczoną dla prowadzących działalność zarobkową w mniejszych rozmiarach. Skorzystanie z opisanej formy opodatkowania ma charakter fakultatywny, uzależnione jest też od spełnienia szeregu warunków. Jeżeli podatnik zdecyduje się na poddanie się tej uproszczonej i niedostępnej dla wszystkich podatników formie opodatkowania, obowiązany jest w pełni zastosować się do wymogów przewidzianych w przepisach "rozdziału III" u.z.p.d.o.f., dotyczących tzw. karty podatkowej. Odnosi się to zwłaszcza do restrykcyjnie uregulowanych obowiązków informacyjnych wobec właściwego organu podatkowego w zakresie wszelkich zmian, które nastąpiły u podatnika, a które mogą mieć wpływ na możliwość opodatkowania w formie karty podatkowej, jak również na ustaloną wysokość opodatkowania. Konsekwencje zaniedbania tych obowiązków są daleko idące, gdyż polegają na utracie prawa do korzystania z tej formy opodatkowania i powstaniu obowiązku płacenia podatku dochodowego na tzw. zasadach ogólnych. W sprawie niewątpliwym pozostaje, iż oskarżony tych warunków w czasookresie wskazanym w treści przypisanego czynu nie spełnił i nie złożył zeznania podatkowego za 2009 rok mimo, iż był zobowiązany rozliczyć podatek dochodowy od osób fizycznych za 2009 rok na zasadach ogólnych.

W swojej argumentacji skarżący podnosi nadto, iż „błędnie wskazano, że oskarżony utracił możliwość opodatkowania w formie karty podatkowej z mocy samego prawa, choć z akt sprawy wynika, że konieczne było wygaszenie uprzednio wydanej decyzji o opodatkowaniu w formie karty podatkowej". Zauważyć w tym miejscu należy, iż decyzja w sprawie ustalenia stawki karty podatkowej wygasła z chwilą ziszczenia się skutku prawnego warunkującego ustanie materialnoprawnej podstawy jej wydania. Jak wskazuje się zawarty w przepisie art. 36 ust 7 u.z.p.d.o.f. termin jest terminem materialnym, albowiem jego uchybienie wyłącza możliwość dalszego opodatkowanie w formie karty podatkowej. Następstwem tego jest inne ukształtowanie obowiązków podatnika poprzez objęcie go obowiązkiem płacenia podatku dochodowego na zasadach ogólnych za cały rok (art. 40 ust 2 u.z.p.d.o.f.) (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 5 lutego 2014 roku I SA/Łd 1254/13). W sprawie brak jest nadto podstaw do kwestionowania jak czyni to skarżący przyjęcia w kwalifikacji prawnej czynu art. 6§2 kks, jeśli się zważy, iż każde kolejne świadczenie usług przez oskarżonego poza miejscem wskazanym w złożonej deklaracji w sprawie opodatkowania w formie karty podatkowej powodowało obowiązek zawiadomienia o zmianie okoliczności wskazanych w tej deklaracji, co prowadziło do niemożności opodatkowania w formie karty podatkowej. Zarówno ilość jak i powtarzalność zachowań uzasadnia przyjęcie w kwalifikacji również wskazanego przepisu.

W uzasadnieniu wniesionego środka odwoławczego obrońca oskarżonego wyraża stanowisko, iż „ nie ma również podstaw do wymierzenia kary grzywny w wysokości 30.000 zł, ze względu na to, ze oskarżony ma do zapłacenia 546.146,48 zł. Nakładanie w tej sytuacji dodatkowego zobowiązania finansowego jest nadmierne i nie ma podstaw faktycznych, mając na uwadze, że oskarżony nie był nigdy karany, a działalność gospodarcza prowadził jednoosobowo". Za popełnienie typu podstawowego przestępstwa z art. 54 kks przewidziane są kara grzywny do 720 stawek dziennych albo kara pozbawienia wolności albo obie te kary łącznie. Wysokość orzeczonej kary grzywny w sprawie niniejszej nie budzi żadnych zastrzeżeń i kara ta nie może być uznana za rażąco niewspółmiernie surową.

Z tych też względów orzeczono jak w wyroku (art.437§1 kpk w zw. z art.113§1 kks).

O kosztach sądowych postępowania odwoławczego, należnych Skarbowi Państwa, orzeczono na podstawie art. 636§1 kpk w zw. z art. 113§1 kks a wysokość opłaty ustalono na podstawie art. 3 ust 1 ustawy o opłatach w sprawach karnych z dnia 23 czerwca 1973r. (Dz. U. Nr 49, poz. 223 ze zmianami) obciążając nimi oskarżonego.