

# UZASADNIENIE

Wyrokiem Sądu Rejonowego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 06 czerwca 2016 r. w sprawie o sygn. akt VII W 119/16 uznano M. C. za winną tego, że:

- w okresie od 21 kwietnia 2013 r. do nadal prowadząc działalność gospodarczą pod nazwą PHU (...), będąc płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, działając w krótkich odstępach czasu, z wykorzystaniem takiej samej sposobności, jako osoba odpowiedzialna za terminowe rozliczenie z budżetem wbrew przepisom art.42 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.), nie wpłacała w ustawowych terminach na rachunek Urzędu Skarbowego w G. W.. kwot zaliczek pobranych od wynagrodzeń podatników ww. podatku za okresy miesięczne tj. marzec 2013 r. w kwocie 446,00 zł, kwiecień 2013 r. w kwocie 419,00 zł, maj 2013 r. w kwocie 486,00 zł, czerwiec 2013 r. w kwocie 447,00 zł, lipiec 2013 r. w kwocie 445,00 zł, sierpień 2013 r. w kwocie 426,00 zł, wrzesień 2013 r. w kwocie 473,00 zł, październik 2013 r. w kwocie 687,00 zł, listopad 2013 r. w kwocie 514,00 zł, grudzień 2013 r. w kwocie 671,00 zł, styczeń 2014 r. w kwocie 817,00 zł, luty 2014 r. w kwocie 1.161,00 zł, tj. łącznie w kwocie 6.992,00 zł, tj. wykroczenia skarbowego z art.77§3 k.k.s. w zw. z art. 77 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.;

- jako podatnik podatku od towarów i usług będąc zobowiązana do terminowego wpłacania podatków, działając w G. W., upoczywie nie wpłacała na rachunek Urzędu Skarbowego w G. W.. od 26.10.2013r. do nadal, w ustawowym terminie należnego podatku od towarów i usług za wrzesień 2013 r. w kwocie 3.137,00 zł, październik 2013 r. w kwocie 3.528,00 zł, listopad 2013 r. w kwocie 4.248,00 zł, grudzień 2013 r. w kwocie 4.726,00 zł, styczeń 2014 r. w kwocie 3.529,00 zł, luty 2014 r. w kwocie 3.997,00 zł w łącznej kwocie 23.165,00 zł, naruszając tym samym obowiązek określony w art. 103 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004r. (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), tj. wykroczenia skarbowego określonego w art.57 § 1 k.k.s.

Za wykroczenia te, na podstawie art. 77 § 3 k.k.s. i art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 50 § 1 k.k.s. sąd wymierzył oskarżonej łącznie karę grzywny w wymiarze 3.500 zł. Nadto sąd na podstawie art. 624 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. zwolnił oskarżoną z obowiązku zapłaty na rzecz Skarbu Państwa kosztów sądowych w całości, w tym od opłaty sądowej.

Z powyższym wyrokiem nie zgodził się obrońca oskarżonej. Wyrok zaskarżył on w całości na korzyść oskarżonej, zarzucając mu:

- naruszenie prawa materialnego tj. art. 77 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. oraz art. 57§ 1 k.k.s. w zw. z art. 51 §1 k.k.s. poprzez błędną wykładnię a w konsekwencji zastosowanie, polegające na nieustaleniu, iż doszło do przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego, podczas gdy wykroczenie przedawniło się,

- naruszenie prawa materialnego art. 57§1 k.k.s. poprzez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, iż oskarżona upoczywie nie wpłacała podatku podczas, gdy norma zawarta w art. 57 § 1 k.k.s. sankcjonuje jedynie niewpłacanie upoczywe podatku w terminie, które to terminy określone są w przepisach szczególnych,

- błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku, mający wpływ na jego treść, polegający na uznaniu, iż oskarżona do nadal prowadząc działalność gospodarczą nie wpłacała w ustawowych terminach na rachunek Urzędu Skarbowego kwot zaliczek od wynagrodzeń, podczas gdy norma zawarta w art. 77§1 k.k.s. w zw. z art. 77 § 3 k.k.s. oraz art. 57 § 1 k.k.s. sankcjonuje jedynie niewpłacanie upoczywie podatku w terminie wpłaty podatku a nie do nadal.

Podnosząc te zarzuty obrońca alternatywnie wniósł o zmianę wyroku i umorzenie postępowania lub o zmianę wyroku i uniewinnienie obwinionej, albo o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego przekazania. Nadto wniósł o to, aby w przypadku umorzenia bądź uniewinnienia oskarżonej kosztami postępowania obciążono Skarb Państwa.

W odpowiedzi na apelację oskarżyciel – Urząd Skarbowy w G. W.. wniósł o jej nieuwzględnienie i utrzymanie wyroku w mocy.

### **Sąd okręgowy zważył, co następuje:**

Apelacja nie zasługuje na uwzględnienie.

Odnosząc się do zarzutów apelacji, w pierwszej kolejności analizie poddać trzeba kwestionowane przez obrońcę zagadnienie przedawnienia karalności czynów zarzuconych oskarżonej. Rozpoczynając rozważania w tym przedmiocie przypomnieć więc należy, że zasadą - zarówno w wypadku przestępstw, jaki i wykroczeń skarbowych - jest liczenie biegu terminu ich przedawnienia od daty popełnienia czynu (art. 44 § 1 k.k.s. i art. 51 § 1 k.k.s.). Wyjątek od tej reguły, w odniesieniu do obu rodzajów czynów stypizowanych w części szczególnej kodeksu karnego skarbowego, przewiduje art. 44 § 3 i 4 k.k.s., który w wypadku wykroczeń skarbowych stosowany jest odpowiednio (art. 51 § 1 zd. 2 k.k.s.). Zgodnie z tymi przepisami bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego (wykroczenia skarbowego) polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności (art. 44 § 3 k.k.s.), natomiast w wypadkach, gdy dokonanie przestępstwa skarbowego (wykroczenia skarbowego) zależy od nastąpienia określonego w kodeksie skutku, bieg przedawnienia rozpoczyna się od czasu, gdy skutek nastąpił (art. 44 § 4 k.k.s.). Oczywiście jest przy tym, że odmienne liczenie w takich wypadkach biegu terminu przedawnienia nie ma wpływu na określenie czasu popełnienia samego czynu, skoro z kontekstu językowego wynika, że następuje wówczas niejako "oderwanie" liczenia biegu terminu od samego czynu i powiązanie go wyłącznie bądź z upływem terminu płatności należności publicznoprawnej - wtedy jest to koniec roku kalendarzowego, w którym ten termin, a nie sam czyn, miał miejsce, bądź z nastąpieniem skutku, jeżeli dokonanie czynu od nastąpienia takiego skutku zależy. Należy pamiętać, że okres przedawnienia wykroczeń skarbowych wynosi rok, a jeżeli w tym okresie wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego wykroczenia skarbowego, ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu jak wskazuje art. 51 § 2 k.k.s.

W kontekście tych uwag, uznać trzeba, że podniesiony przez obrońcę zarzut naruszenia prawa materialnego, którego istota sprowadzać się ma do skazania oskarżonej za wykroczenia, karalność których ustała, jest całkowicie nieuzasadniony. W kwestii tej szczegółowo i dogłębnie wypowiedział się sąd orzekający w sprawie (vide rozważania na stronie 3 uzasadnienia), odwołując się do wskazanego przez obrońcę przepisu art. 51 § 1 k.k.s. ale także do art. 44 § 3 k.k.s. Nie było przy tym tak, jak twierdzi obrońca, że skoro termin płatności należności dotyczył okresu 2013r., bieg terminu przedawnienia należy liczyć od końca okresu, w którym upłynął termin płatności należności, czyli od końca 2013r. Podnosząc ten zarzut, w zakresie obu czynów, obrońca zdaje się nie zauważać tego, że okres działania oskarżonej, wynikający z opisu obu czynów obejmował również luty 2014r. Odwołać w tym zakresie trzeba się do kwestii oczywiście, iż w przypadku czynów ciągłych, termin przedawnienia liczy się od zakończenia ostatniego zachowania statuującego czyn zabroniony w zakresie pierwszego z przypisanych oskarżonej wykroczeń, na co uwagę zwrócił sąd I instancji. Czyn ciągły oparty jest bowiem na założeniu materialnej niepodzielności przestępstwa (wykroczenia), która przejawia się m.in. w tym, że bieg terminów przedawnienia karalności rozpoczyna się w chwili ukończenia ostatniego przestępczego zachowania się sprawcy (por. m.in. wyrok SN z 29.01.1992, II KRN 423/91, wyrok SN z 15.1.1976 III KR 162/76). Sąd Najwyższy identycznie wskazał moment, od którego obliczać należy bieg terminów przedawnienia, odwołując się do materialnego charakteru analogicznej konstrukcji przewidzianej w art. 12 k.k., którego konsekwencją jest uznanie wszystkich objętych znamieniem ciągłości zachowań za jeden czyn zabroniony. Oznacza to, że jedynie końcowe zachowanie tj. ostatnie ze składających się na czyn ciągły wyznaczają czas popełnienia czynu ciągłego. „W efekcie, tylko ostatnie zachowanie określa koniec czynu ciągłego i od tego zachowania rozpoczyna się bieg przedawnienia karalności przestępstwa stanowiącego czyn ciągły ” (por. m.in. wyrok SN z 27 października 2005 r. IV KK 226/05). Zatem słusznie sąd I instancji za początek biegu terminu przedawnienia pierwszego z zarzuconych oskarżonej wykroczeń przyjął koniec 2014r.

Natomiast w odniesieniu do drugiego z przypisanych oskarżonej występków początek biegu terminu przedawnienia liczyć trzeba od końca roku, w którym działanie sprawcy w całości wyczerpuje znamiona wykroczenia związanego z uporczywością, do której precyzyjnie w pisemnych motywach wyroku odniósł się sąd I instancji. Z punktu widzenia niniejszej sprawy istotne jest to, że czyn stypizowany w art. 57 § 1 k.k.s. polega na uporczywym "nie wpłacaniu podatku w terminie". Zgodnie ze znowelizowaną powołaną wyżej ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. § 29 art. 53 k.k.s. przepisy:

art. 53 § 27 k.k.s. - definiującego pojęcie "należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym" oraz art. 53 § 28 k.k.s. - zawierającego legalną definicję pojęcia "narażenie na uszczuplenie należności publiczno-prawnej czynem zabronionym", mają odpowiednie zastosowanie m.in. do określenia "nie wpłaca podatku w terminie". Takie zdefiniowanie przez ustawodawcę, objaśniającego wyrażenia ustawowe, pojęcia "nie wpłaca podatku w terminie" oznacza więc, że określenie to, będące znamieniem wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., zrównane zostało pod względem konsekwencji prawnych z takimi pojęciami jak "uszczerpienie" i "narażenie na uszczerpienie" należności publiczno-prawnej. W efekcie to właśnie z woli ustawodawcy niewpłacenie w terminie ustawowo określonym należnego podatku już w dacie upływu tego terminu skutkuje zaległością podatkową, stanowiąc tym samym uszczerpienie należności publiczno-prawnej. W takiej sytuacji termin przedawnienia wykroczenia, z mocy przepisu art. 44 § 3 k.k.s., rozpoczyna bieg z końcem roku, w którym upłynął termin płatności należności stanowiącej przedmiot wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. Taki kierunek interpretacji powołanych przepisów jest konsekwentnie przyjmowany w orzecznictwie Sądu Najwyższego (zob. m.in. postanowienie z dnia 11 stycznia 2011 r., V KK 361/10, OSNKW 2011, z. 2, poz. 16 i uzasadnienie postanowienia z dnia 28 listopada 2013 r., I KZP 11/13, OSNKW 2014, z. 1, poz. 3 oraz wyrok z dnia 12 października 2011 r., V KK 272/11, LEX nr 1044077 oraz postanowienie SN z dnia 3 lutego 2011r. w sprawie V KK 411/14 publ. Biul. PK 2015/2/69-71).

Reasumując powyższe, stwierdzić trzeba, że wbrew zapatrywaniom obrony w przypadku czynu I okres przedawnienia należy liczyć od końca czynu ciągłego (od upływu ustawowego terminu na wpłatę przez płatnika pobranego podatku za ostatni miesiąc, czyli za luty 2014 r, a więc od 20.03.2014 r.), co z kolei, zważywszy na art. 44 § 3 k.k.s., uzasadnia przyjęcie, iż bieg terminu przedawnienia karalności rozpoczął się z upływem dnia 31 grudnia 2014r. Natomiast odnośnie drugiego z zarzutów istotne jest również i to, na co baczną uwagę zwrócił sąd I instancji, że wykroczenie skarbowe stypizowane w art. 57 § 1 k.k.s. polega na uporczywym "nie wpłacaniu podatku w terminie". Uporczywość w przypadku czynu popełnionego przez oskarżoną nie budzi żadnej wątpliwości, gdyż jej działania cechuje cykliczne i kilkumiesięczne niewpłaceniu podatku na konto Urzędu Skarbowego w G. W.. Zatem termin przedawnienia należy liczyć od końca roku, w którym działanie sprawcy wyczerpuje znamiona wykroczenia, a więc gdy można określić jego uporczywość, co oznacza że w niniejszej sprawie również odnośnie drugiego z zarzutów, bieg przedawnienia rozpoczyna się z upływem 31 grudnia 2014 r. Zatem podzielić trzeba argumenty sądu meriti, że termin przedawnienia zarówno dla I jak i II czynu, z uwagi na to, że postępowanie w sprawie zostało wszczęte w dniu 21 września 2015r., upływie z dniem 31 grudnia 2017 r.

Oczywiście chybiony jest zarzut apelacji, iż w sprawie niniejszej nie może być mowy o uporczywym niewpłacaniu podatku przez oskarżoną. W przekonaniu sądu odwoławczego, zapatrywania sądu I instancji, logicznie przedstawione w pisemnych motywach wyroku zasługują na całkowitą aprobatę. Przepis art. 57 § 1 k.k.s. sankcjonuje zaniechanie podatnika, który uporczywie nie wpłaca w terminie podatku, do którego wszakże podatnik jest zobowiązany w terminie określonym w odrębnych przepisach nakazujących uiścić należności podatkowe. Skoro zatem oskarżona przez okres sześciu miesięcy, czyli od września 2013r. do lutego 2014r., a także później, do dnia orzekania (czyli, jak prawidłowo określono „nadal”), nie uiściła podatku, zatem jej zaniechanie cechuje przymiot uporczywości, gdyż było ono powtarzalne, a także, jak zauważył sąd meriti długotrwałe. Najistotniejsze przy tym jest, że dla zrozumienia istoty wskazanej cechy uporczywości, wystarczy odwołać się do ugruntowanego w tym zakresie orzecznictwa, zgodnie z którym uporczywość zawiera w sobie co najmniej kilkakrotność i powtarzalność uchylania się od wykonania powinności, jak i świadomość niweczenia tym możliwości osiągnięcia stanu założonego przez prawo.

Na zakończenie, sąd odwoławczy zwraca uwagę, że z samych opisach obu czynów, mimo posłużenia się zwrotem „nadal”, bez większych trudności wywnioskować można, jaki był okres bezprawnych zaniechań przypisanych oskarżonej (trwających jeszcze w lutym 2014r.), w oparciu o który sąd rozważał kwestię przedawnienia karalności obu wykroczeń. Niewątpliwie bowiem jest, że na dzień orzekania stan bezprawności trwał, oskarżona nie wpłacała należnego podatku od towarów i usług, jak też zaliczek pobranych od wynagrodzeń pracowników, za które to zaniechania została słusznie pociągnięta do odpowiedzialności. Zajmując takie stanowisko, sąd odwoławczy uznał, że zgromadzony materiał dowodowy, wskazany przez sąd I instancji w uzasadnieniu skarżonego wyroku, dał dostateczne podstawy, by uznać, iż oskarżona swoim zachowaniem naruszyła dyspozycję przypisanych jej wykroczeń skarbowych.

Jeśli chodzi o karę orzeczoną wobec M. C., to w ocenie sądu okręgowego została ona wymierzona z poszanowaniem zasad i dyrektyw sądowego wymiaru kary i stanowi sprawiedliwą odpowiedź wymiaru sprawiedliwości na popełnione wykroczenia. Orzeczona kara nie nosi cech kary rażąco niewspółmiernej, lecz jest adekwatna do stopnia winy i społecznej szkodliwości obu czynów. Ponadto winna ona spełnić oczekiwane cele wychowawczego i zapobiegawczego oddziaływania na osobę oskarżonej, jak również odnieść właściwy skutek na płaszczyźnie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa.

Na podstawie art.624 § 1 k.p.k. w zw. z art.634 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. sąd zwolnił oskarżoną od ponoszenia kosztów sądowych z postępowanie odwoławcze, obciążając nimi Skarb Państwa.

(-) SSO Arleta Wawrzyńkiewicz (-) SSO Hanna Dorota Sulzyc-Krzemińska (-) SSO Dariusz Hendler