

Sygn. **akt** – **IX** Ka 698/12

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 31. stycznia 2013 r.

Sąd Okręgowy w Toruniu w składzie:

Przewodniczący - S.S.O. Rafał Sadowski (spr.)

Sędziowie: S.S.O. Marzena Polak

S.S.O. Aleksandra Nowicka

Protokolant - st. sekr. sąd. Katarzyna Kotarska

przy udziale pełnomocnika oskarżyciela skarbowego – Drugiego Urzędu Skarbowego w T.- M. J. M.,

po rozpoznaniu w dniu 31. stycznia 2013 r.,

sprawy **Z. K.** - oskarżonego z art. 57§ 1 kks,

na skutek apelacji wniesionych przez oskarżyciela skarbowego – Drugi Urząd Skarbowy w T. oraz przez obrońcę oskarżonego **Z. K.**,

od wyroku Sądu Rejonowego w Toruniu z dnia 8. października 2012 r., **sygn. akt II W 25/12**,

uchyla zaskarżony wyrok w całości i sprawę przekazuje Sądowi Rejonowemu w Toruniu do ponownego rozpoznania.

IX Ka 698/12

UZASADNIENIE

Z. K. został oskarżony o trzy wykroczenia z art. 57§1 kks, polegające na tym, że:

a) będąc podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych uporczywie nie wpłacał Naczelnikowi Drugiego Urzędu Skarbowego w T. w terminie ustawowym do 30 kwietnia 2010r. podatku dochodowego od osób fizycznych wynikającego do zapłaty w kwocie

33.872,0 złotych z zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2009r. (PIT-36L) złożonego w dniu 22 stycznia 2010 r.;

b) uporczywie nie wpłacał Naczelnikowi Drugiego Urzędu Skarbowego w T. w terminie ustawowym tj. do 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, a za grudzień w terminie do 20 grudnia roku podatkowego zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za miesiące: lipiec - wrzesień, listopad - grudzień 2010 r. w łącznej kwocie 25.692,00 złotych oraz w terminie ustawowym do 2 maja 2011 r. podatku dochodowego od osób fizycznych wynikającego do zapłaty w kwocie 23.722,00 złotych z zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2010 r. (PIT-36L) złożonego w dniu 27 kwietnia 2011 r.;

c) uporczywie nie wpłacał Naczelnikowi Drugiego Urzędu Skarbowego w T. w terminie ustawowym tj. do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu w którym powstał obowiązek podatkowy podatku od towarów i usług za okres od lipca 2010 r. do listopada 2010 r. w kwocie 45.145,00 złotych.

Sąd Rejonowy w Toruniu wyrokiem z dnia 8. października 2012 r.,

w sprawie o sygn. akt II W 25/12, orzekł:

I. Uniewinnia oskarżonego od popełnienia czynu opisanego w pkt a) aktu oskarżenia, oraz od części czynu opisanego w pkt b) - mającego polegać na uporczywym niewpłacaniu Naczelnikowi Drugiego Urzędu Skarbowego w T. w terminie ustawowym do 2 maja 2011 r. podatku dochodowego od osób fizycznych wynikającego do zapłaty w kwocie 23.722,00 zł z zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2010 (PIT-36L) złożonego w dniu 27 kwietnia 2011 r.

II. uznaje oskarżonego za winnego popełnienia czynu zarzucanego mu w pkt b) aktu oskarżenia z tym ustaleniem, iż eliminuje z opisu czynu okres od listopada do grudnia 2010 r. oraz w pkt c) aktu oskarżenia, tj. wykroczeń skarbowych z art. 57 § 1 kks i na mocy art. 57 § 1 kks wymierza mu karę grzywny w kwocie 150 zł.

III. zasądza ze Skarbu Państwa (Sądu Rejonowego w Toruniu) na adw. B. W. kwotę 504 (pięciuset czterech) złotych plus VAT tytułem zwrotu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej oskarżonemu z urzędu.

IV. zwalnia oskarżonego od ponoszenia opłaty sądowej i wydatków poniesionych w toku postępowania, wydatkami tymi obciąża S Państwa.

Wyrok ten został zaskarżony na korzyść oskarżonego przez jego obrońcę w zakresie punktu II. - tj. w części skazującej go. Natomiast na niekorzyść oskarżonego zaskarżył przedmiotowy wyrok w całości oskarżyciel publiczny - czyli Drugi Urząd Skarbowy w T..

Obrońca oskarżonego w swojej apelacji zarzucił wyrokowi:

1. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku, polegający na przyjęciu, że obwiniony Z. K. w terminie ustawowym, tj. do dnia 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni uporczywie nie wpłacał Naczelnikowi Drugiego Urzędu Skarbowego w T. zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za miesiące lipiec-wrzesień 2010 r. oraz w terminie ustawowym do dnia 2 maja 2011 r. podatku dochodowego od osób fizycznych w kwocie 23.722,00 zł, a nadto w terminie ustawowym do 25 dnia każdego miesiąca uporczywie nie wpłacał Naczelnikowi Drugiego Urzędu Skarbowego w T. podatku od towarów i usług za okres od lipca 2012 r. do listopada 2010 r. w kwocie 45.145,00 zł, podczas gdy zachowanie oskarżonego nie wyczerpuje znamion wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 kks, z uwagi na brak cechy uporczywości.

2. naruszenie przepisów postępowania, które miało wpływ na treść wydanego orzeczenia, tj. art. 4 k.p.k., art. 5 § 2 k.p.k. i art. 7 k.p.k. poprzez dokonanie przez Sąd I instancji jednostronnej i schematycznej oceny materiału dowodowego, podporządkowanej apriorycznemu założeniu o sprawstwie i winie oskarżonego, a w konsekwencji odmówienia wiarygodności wyjaśnieniom Z. K. mimo, iż treść tych wyjaśnień znajduje oparcie w materiale dowodowym w postaci licznych odwołań od decyzji Urzędu Skarbowego oraz wniosków obwinionego wskazujących na obiektywnie trudną sytuację zdrowotną i finansową obwinionego.

W konkluzji tych zarzutów obrońca wniósł o zmianę wyroku w zaskarżonej części poprzez uniewinnienie Z. K. od zarzucanych mu czynów.

Natomiast oskarżyciel publiczny zarzucił wyrokowi obrazę prawa materialnego tj. art. 57§1 kks wyrażającą się w uniewinnieniu Z. K. od zarzucanych mu czynów polegających na uporczywym nie wpłacaniu podatku dochodowego za 2009 i 2010 rok, co było wynikiem przyjęcia mylnej tezy, iż powyższe czyny zarzucane Z. K. nie zawierają znamion czynu zabronionego stypizowanego w art. 57§1 kks, podczas gdy analiza czynów zarzucanych w/w oskarżonemu prowadzi do wniosku, iż ocena taka jest nieuzasadniona. Ponadto podniósł zarzut rażącej niewspółmierności orzeczonej kary grzywny w stosunku do stopnia społecznej szkodliwości wykroczeń skarbowych popełnionych przez Z. K. oraz w relacji do celów jakie kara ta winna spełnić w zakresie prewencji szczególnej i społecznej oddziaływania.

W konkluzji oskarżyciel publiczny wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i o przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu Toruniu.

Sąd Okręgowy zważył co następuje.

I.

Apelacja Drugiego Urzędu Skarbowego w T. jawi się jako zasadna w całości; aczkolwiek w pierwszej kolejności należy określić jaki jest w istocie zakres zaskarżenia wyroku tą apelacją. Skarżący wskazał w swojej apelacji, że obejmuje ona wyrok „w całości na niekorzyść oskarżonego”, ale zarzutu apelacyjne w istocie dotyczą jedynie części uniewinniającej tego wyroku. Skarżący zdaje się w ogóle nie kwestionować rozstrzygnięcia zawartego w punkcie II. zaskarżonego wyroku (oprócz wymierzonej kary) - tj. w szczególności eliminacji części okresu objętego aktem oskarżenia, w związku z czym uznać należy, że w tym zakresie apelacja nie obejmuje zaskarżonego wyroku. Ma to zaś zasadnicze znaczenie dla ponownego rozpoznania sprawy, albowiem w takim razie to ustalenie (czyli eliminacja okresu od listopada do grudnia 2010 r. z zakresu czynu przypisanego oskarżonemu) przy ponownym rozpoznaniu sprawy chronić będzie zakaz reformationis in peius (mimo, że wyeliminowanie tego okresu li tylko z uwagi na pobyt oskarżonego w szpitalu może wydawać się kontrowersyjnym).

Dla sądu odwoławczego niezrozumiałym jawi się natomiast uniewinnienie „od części czynu opisanego w punkcie b)”. Można się jedynie domyślać, że intencją Sądu Rejonowego było wyeliminowanie z czynu opisanego w punkcie b) aktu oskarżenia okresu obejmującego pierwsze miesiące roku 2011, z uwagi na to, że wykroczenie przypisane sprawcy w tym wypadku wyczerpało się w jego zaniechaniach zapłaty zaliczek na poczet podatku dochodowego (opisanych w tym zarzucie), co miało miejsce w 2010 r. - wobec faktu, iż z rocznego rozliczenia PIT-36L ewidentnie wynikało, że oskarżony nie miał „niedopłaty” podatku a wręcz „nadpłatę” (oczywiście przy hipotetycznym założeniu, że wpłacałby zaliczki na poczet podatku zgodnie ze składanymi deklaracjami miesięcznymi!). Tym samym oskarżony w roku 2011 nie dopuścił się już żadnego przestępczego zaniechania z tytułu podatku za rok poprzedni, bowiem wszystkie jego powinności powstałe z tytułu tego podatku powinny być spełnione w roku 2010, a tym samym w tym roku „wyczerpały się” jego przestępcze zaniechania. Jeżeli Sąd Rejonowy rzeczywiście z tego powodu uznał, że niesłusznym było objęcie w tym zarzucie aktu oskarżenia także pierwszych czterech miesięcy 2011 r. jako okresu zaniechania płacenia podatku dochodowego za rok 2010, to zdaniem sądu odwoławczego takie stanowisko zasługuje na aprobatę, ale tego Sąd odwoławczy może się jedynie domyślać, bowiem uzasadnienie wyroku tej kwestii w ogóle nie wyjaśnia. To rozstrzygnięcie dotknięte jest ponadto ewidentnym błędem, gdyż zgodnie ze stanowiskiem utrwalonym w orzecznictwie sądów powszechnych (i Sądu

Najwyższego) nie można uniewinnić oskarżonego od fragmentu zarzuczonego mu czynu, lecz ów fragment zarzutu po prostu eliminuje się z opisu czynu przypisanego oskarżonemu. Z tych względów sąd odwoławczy uchylił zaskarżony wyrok również w zakresie tego „uniewinnienia” od części czynu z zarzutu b).

Sąd odwoławczy w pełni podziela natomiast wywody skarżącego Drugiego Urzędu Skarbowego w odniesieniu do kwestii interpretacji pojęcia „uporczywości”. Zgodzić się należy ze skarżącym, iż gramatyczna wykładnia tego pojęcia bynajmniej nie prowadzi do wniosku, że czyn „uporczywy” musi być nacechowany powtarzalnością (zwłaszcza trzykrotną!). Słowo „uporczywie” ma raczej jednoznaczną i jasną konotację w języku polskim: oznacza czynienie czegoś z uporem, a więc w sposób nacechowany określonym, stanowczym, kierunkowym zamiarem, utrzymywany w sposób ciągły - stale, lub przynajmniej przez odpowiednio długi czas. Trudno jednak doszukać się w tym słowie znamienia wielokrotności, powtarzalności uporczywego działania (bądź zaniechania). Wobec tego zgodzić się należy z argumentacją skarżącego, że obok zaniechań wielokrotnie powtarzalnych łatwo wyobrazić sobie także zaniechanie „uporczywe” choć jednorazowe — o ile będzie je cechował wyraźny „upór” sprawcy w zaniechaniu wykonania swojej powinności, co wyrażać się może w niereagowaniu sprawcy na monitowanie i przypominanie mu terminów wykonania jego powinności, przez odpowiednio długi okres czasu. Wynika z tego, że o „uporczywości” działania świadczy nastawienie psychiczne sprawcy, które znamionować niewątpliwie może powtarzalność jego przestępczych zaniechań, ale także długotrwałość zaniechania (przy założeniu, że sprawca ma świadomość swojej powinności).

Przeciwna argumentacja sądu 1-szej instancji (zawarta w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku) nie jest przekonywująca dla sądu odwoławczego. Odwołuje się ona do utrwalonej w orzecznictwie sądowym wykładni pojęcia uporczywości, ale odnoszącej się do przestępstwa niealimentacji. Nawet z cytowanej przez sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku uchwały Sądu Najwyższego wynika, że dla oceny „uporczywości” jako znamienia przestępstwa niealimentacji istotny jest czas zaniechania płacenia alimentów - „gdy stan uchylania się trwa dłuższy czas - np. wstrzymywaniu się z zapłatą przez co najmniej 3 miesiące”. Z uwagi na specyfikę płacenia świadczeń alimentacyjnych w terminach miesięcznych w konsekwencji przyjęto, że zaniechanie płacenia przez okres trzech miesięcy - czyli kolejnych trzech rat alimentacyjnych! - znamionuje uporczywość. Jednakże nie znajduje logicznego uzasadnienia przenoszenie tej „trzykrotności” na ocenę uporczywości w zaniechaniu płacenia podatków. Warto zauważyć, że - w przeciwieństwie do alimentów - płatność wielu podatków (np. od spadków i darowizn) ma charakter jednorazowy, a ratio legis przepisu z art. 57§1 uks bynajmniej nie uzasadnia założenia, by sprawca, który przez wiele miesięcy mimo monitów urzędu skarbowego nie płaci takiego podatku, miał pozostawać bezkarny.

Oskarżyciel publiczny w swojej apelacji przede wszystkim kwestionuje dokonaną przez Sąd Rejonowy interpretację znamienia uporczywości jako powtarzalności przestępczych zaniechań, ale w pierwszym akapicie na trzeciej stronie swojej apelacji skarżący sygnalizuje - co prawda jednym zdaniem - także inny problem związany z tą kwestią. Nawet bowiem przy założeniu, że jednokrotne (czy nawet dwukrotne) zaniechanie zapłaty podatku nie jest zaniechaniem uporczywym, nie można abstrahować od okoliczności, że oskarżony zaraz po upływie okresu, którego dotyczy zarzut opisany w punkcie a), wielokrotnie zaniechał zapłaty podatku za rok następny - co opisano w zarzucie z punktu b). W związku z tym należałoby rozważyć, czy wyodrębnienie tych dwóch wykroczeń - w istocie popełnionych przez permanentne zaniechanie płacenia podatku dochodowego w jednym, ciągłym okresie (przerywanym tylko poprzez wpłaty w niektórych miesiącach) - chyba tylko z uwagi na okoliczność, że dotyczą one podatku dochodowego za dwa kolejne lata, znajduje uzasadnienie w przepisach karno-skarbowych. Innymi słowy: czy te wszystkie zaniechania (przynajmniej w odniesieniu do podatku dochodowego, ale być może także w zakresie podatku VAT objętego zarzutem z punktu c)) nie powinny być traktowane jako jedno wykroczenie - co miałyby zasadnicze znaczenie dla oceny kwestii winy oskarżonego nawet, gdyby sąd pozostał przy takiej wykładni znamienia uporczywości, jaką przyjął w zaskarżonym wyroku.

Dlatego sąd odwoławczy uwzględnił wniosek apelacyjny oskarżyciela publicznego i uchylił zaskarżony wyrok w całości, przekazując sprawę Sądowi Rejonowemu do ponownego rozpoznania. Z uwagi na zakwestionowanie w apelacji oskarżyciela publicznego także odrębnego potraktowania zaniechań opisanych w zarzucie a) i b) (do czego odniesiono się w poprzednim akapicie niniejszego uzasadnienia), a także z uwagi na niefortunne „uniewinnienie od części czynu opisanego w punkcie b)”, sąd odwoławczy uznał, że nie byłoby celowym utrzymanie w mocy punktu II. wyroku - choć w istocie nie został on zaskarżony przez oskarżyciela publicznego w zakresie orzeczenia o winie - gdyż wobec opisanych powyżej uchybień utrudniłoby to ponowne rozpoznanie tej sprawy także w zakresie w jakim oskarżony został uniewinniony. Zauważyć też należy, że apelacja oskarżyciela publicznego kwestionuje również orzeczenie o karze zawarte w punkcie II. zaskarżonego wyroku, lecz wobec potrzeby uchylenia całego wyroku sąd odwoławczy nie wypowiada się w kwestii kary, pozostawiając ją otwartą.

II.

Odnosząc się z kolei do apelacji obrońcy oskarżonego stwierdzić należy, że jest ona oczywiście bezzasadna. Wprawdzie zgodzić się należy in abstracto z wywodami obrońcy o konieczności uwzględnienia nastawienia psychicznego i „złej woli” sprawcy przy ocenie jego „uporczywości” (do czego sąd odwoławczy już się odniósł w poprzedniej części niniejszego uzasadnienia), ale in concreto ta okoliczność nie daje podstaw do czynienia zarzutu zaskarżonemu wyrokowi. Sąd Rejonowy uwzględnił przecież fakt przebywania oskarżonego w szpitalu i ten okres wyeliminował z przypisanego mu czynu; można w związku z tym domniemywać, że sąd uznałby oskarżonego nawet za niewinnego, gdyby ten przez cały okres objęty zarzutem przebywał w szpitalu (aczkolwiek warto zauważyć, że nawet pobyt w szpitalu przez okres całego roku podatkowego nie wyklucza możliwości osiągnięcia przychodów podlegających opodatkowaniu!), ale tak przecież nie było. Oskarżony w swoich deklaracjach miesięcznych wykazał dochód w

poszczególnych miesiącach i od tego dochodu miał obowiązek odprowadzić podatek (pobyt w szpitalu mógł co najwyżej usprawiedliwić jego ewentualne spóźnienie w realizacji tego obowiązku, ale nie całkowite jego zaniechanie), podobnie jak podatek VAT od umów które zrealizował prowadząc przecież działalność gospodarczą.

Sąd odwoławczy w pełni aprobuje kwestionowane przez obrońcę stanowisko sądu meriti (znajdujące zresztą oparcie w szerokim wachlarzu orzeczeń Sądu Najwyższego), że oskarżony prowadząc działalność gospodarczą i osiągając dochód ma obowiązek zabezpieczyć środki na zapłacenie podatku z zarobionych pieniędzy (jeżeli nic by nie zarobił, to nie powstałby przecież obowiązek podatkowy z tytułu podatku dochodowego, a także z tytułu VAT). Nie można przecież aprobować tłumaczenia podatnika, że wprawdzie zarobił on pieniądze, ale w międzyczasie je wydał, a więc nie ma z czego zapłacić podatku, bowiem byłby to powszechny sposób bezkarnego uchylania się od obowiązku podatkowego. Oczywiście można sobie wyobrazić, że podatnik utraci pieniądze zgromadzone na zapłatę podatku w okolicznościach przez niego nie spodziewanych i nie zawinionych (np. na skutek przestępstwa, klęski żywiołowej, itp.). Takie okoliczności niewątpliwie ekskulpowałyby oskarżonego, ale ciężar ich dowiedzenia spoczywa na nim, zaś w tej sprawie oskarżony bynajmniej nie udowodnił, że zaistniały przeszkody od niego niezależne, które uniemożliwiły mu zapłacenie podatków.