

**IX Ka 17/18**

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

12 kwietnia 2018r.

**Sąd Okręgowy w Toruniu w IX Wydziale Karnym Odwoławczym w składzie:**

**Przewodniczący: Sędzia SO L.Gutkowski (spr)**

Sędziowie SO: M.Polak

J.Sobierajski

Protokolant: st.sekr.sąd. M.Kozłowski

przy udziale prok. Prok. Rej. Toruń Centrum Zachód w Toruniu P.Chmielewskiego i przedst. (...) Urzędu Skarbowego w T. M. W.

po rozpoznaniu w dniu 12 kwietnia 2018r. sprawy:

**K. Ż.**, oskarżonej z art.56§2 kks w zw. z art.56§1 kks i w zw. z art.6§2 kks; art.61§1 kks; art.57§1 kks

z powodu apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonej

od wyroku Sądu Rejonowego w Toruniu z dnia 23 października 2017r.

sygn. akt II K 1611/16

I. zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy;

II. zwalnia oskarżoną od obowiązku ponoszenia kosztów sądowych należnych za drugą instancję i wydatkami poniesionymi w postępowaniu odwoławczym obciąża Skarb Państwa;

III. zasądza od Skarbu Państwa – Sądu Rejonowego w Toruniu na rzecz radcy prawnego M. M. kwotę 516,60 (pięćset szesnaście 60/100) zł brutto tytułem zwrotu kosztów obrony z urzędu oskarżonej w postępowaniu odwoławczym.

**Sygn. akt IX Ka 17/18**

## UZASADNIENIE

**K. Ż.** została oskarżona o to, że:

1. wbrew przepisowi art. 22 ust. 1, art. 23 ust. 1 pkt 55a, art. 24 ust.2, art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. a i ust. 13a, art. 27 ust. 1, art. 27b ust. 1 pkt 1 lit. a i ust. 2 i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznym (Dz. U z 2012 r., poz. 306 z późn. zm.) podała nieprawdę w złożonym Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w T. zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) PIT-36 za 2013 r. poprzez:

- niewykazanie dochodu z innych źródeł w wysokości 40.017,55 zł z tytułu środków pieniężnych otrzymanych na zakup udziałów w nieruchomości i reprezentowania jej właścicieli, których poniesienie nie udokumentowano;

- zaniżenie przychodów uzyskanych w grudniu 2013 r. o kwotę 2.634,15 zł będącą różnicą pomiędzy kwotą określoną na fakturze VAT a kwotą, jaka wpłynęła na konto z tytułu umowy pośrednictwa sprzedaży nieruchomości z klauzulą wyłączności;

- zniżenie kosztów uzyskania przychodu o kwotę 1.093,54 zł stanowiącą sumę opłat, prowizji oraz odsetek pobieranych przez bank z tytułu prowadzenia firmowych rachunków bankowych;

- zwyżenie przychodów uzyskanych z działalności gospodarczej w styczniu 2013 r. o 356,39 zł z uwagi na stosowanie niewłaściwej stawki podatku VAT w stosunku do usług zarządzania;

- zwyżenie kosztów zapłaconych składek na własne ubezpieczenie społeczne o 899,41 zł oraz na ubezpieczenie zdrowotne o kwotę 255,79 zł;

- zwyżenie kosztów uzyskania przychodu o 383,05 zł z tytułu niezapłaconych składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i uszczupliła podatek dochodowy od osób fizycznych poprzez zniżenie kwoty do wpłaty o 12.756,00 zł,

***tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 kks w zw. z § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks;***

2. wbrew przepisowi art. 193 § 2 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015r., poz. 613, z późn. zm.) nierzetelnie prowadziła podatkową księgę przychodów i rozchodów za 2012r.

***tj. o przestępstwo skarbowe z art. 61 § 1 kks;***

3. wbrew przepisowi art. 45 ust. 4 pkt 3 w zw. z ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r., nr 51, poz. 307 z późn. zm.) uporczywie nie wpłacała w terminie, tj. do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym na rachunek (...) Urzędu Skarbowego w T. podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu zeznania PIT-36 za 2014 r. przez co uszczupliła podatek dochodowy od osób fizycznych w kwocie 2.740,00 zł,

***tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks.***

***Wyrokiem*** z dnia 23 października 2017 r. sygn. akt II K 1611/16 Sąd Rejonowy w Toruniu orzekł, co następuje:

I. oskarżoną K. Ż. uznał za winną popełnienia czynu zarzucanego w punkcie I aktu oskarżenia, tj. przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 kks w zw. z art. 56 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i za to na podstawie art. 56 § 2 kks orzekł karę 20 stawek dziennych grzywny ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 100 zł,

II. oskarżoną K. Ż. uznaje za winną popełnienia czynu zarzucanego w punkcie II aktu oskarżenia, tj. przestępstwa skarbowego z art. 61 § 1 kks i za to na podstawie art. 61 § 1 kks orzekł karę 10 stawek dziennych grzywny ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 100 zł,

III. na podstawie art. 39 § 1 kks w miejsce kar grzywny orzeczonych w punktach I i II wyroku orzekł karę łączną 25 stawek dziennych grzywny ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 100 zł,

IV. oskarżoną K. Ż. uznaje za winną popełnienia czynu zarzucanego w punkcie III aktu oskarżenia, tj. wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 kks i za to na podstawie art. 57 § 1 kks orzekł karę 500 zł grzywny,

V. zasądził od Skarbu Państwa – Sądu Rejonowego w Toruniu - na rzecz r. pr. M. M. kwotę 1.008 zł powiększoną o stawkę podatku VAT tytułem kosztów pomocy prawnej udzielonej oskarżonej z urzędu,

VI. zwolnił oskarżoną od obowiązku uiszczenia opłaty, a wydatkami poniesionymi od chwili wszczęcia postępowania obciążył Skarb Państwa.

***Apelację*** od powyższego wyroku wniosła obrońca oskarżonej, zarzucając:

1. naruszenie art. 56 § 2 kks i art. 61 § 1 kks poprzez błędne przyjęcie, że oskarżonej można zarzucić popełnienie przestępstw przewidzianych w tych przepisach, pomimo powierzenia prowadzenia obsługi księgowej podmiotowi zewnętrznemu,
2. naruszenie art. 57 § 1 kk poprzez błędne przyjęcie, że oskarżona popełniła wykroczenie uporczywego nieterminowego regulowania podatku, pomimo braku poczynienia jakichkolwiek ustaleń,
3. brak wzięcia pod uwagę faktu stanu zdrowia oskarżonej, który miał bezpośredni wpływ na brak kwestionowania wydanych w sprawie decyzji podatkowych, które stały się podstawą do sformułowania zarzutów w akcie oskarżenia,
4. bezpodstawne oddalenie wniosków dowodowych mających na celu ustalenie stanu zdrowia oskarżonej oraz ewentualnych nieprawidłowości prowadzonej księgowości.

Wobec tego apelująca wniosła o zmianę zaskarżonego wyroku i uniewinnienie oskarżonej, ewentualnie umorzenie postępowania bądź uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania, przeprowadzenie dowodów zawnioskowanych przed Sądem I instancji, zwolnienie oskarżonej od opłat i wydatków, a także zasądzenie na rzecz obrońcy kosztów pomocy prawnej udzielonej z urzędu.

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

Apelacja wywiedziona przez obrońcę oskarżonej K. Ż. nie zasługiwała na uwzględnienie.

Skarżąca w pierwszej kolejności argumentowała, że Sąd I instancji pominął treść umowy o obsługę księgową, na mocy której księgowa E. M. zobowiązana była do sporządzenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu za 2013 r. oraz do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Z § 2 wymienionej umowy wynikało, że firma (...) zobowiązała się do dostarczania dokumentów w określonym przez strony terminie tj. do 8 dnia każdego miesiąca oraz regulowania zobowiązań płatniczych w ustawowych terminach. Nadto E. M. zeznała, że dokonywała rozliczeń na podstawie otrzymanych od oskarżonej informacji, przy czym nie miała dostępu do wyciągów bankowych oraz płatności dokonywanych przez K. Ż. i na jej rzecz, a także nie miała wiedzy w zakresie opłat i prowizji bankowych. Księgowa sporządzała dokumentację w oparciu o uzyskane od oskarżonej informacje i dokumenty. Okoliczność, iż wyżej wymieniona wypełniała księgę przychodów i rozchodów czy też inne dokumenty finansowe, w tym deklaracje podatkowe, nie wyłącza odpowiedzialności oskarżonej za ich rzetelność. Objęte zarzutem nierzetelne prowadzenie księgi przychodów i rozchodów, a także podanie nieprawdy w złożonym zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu PIT-36 za 2013 r. poprzez niewykazanie poszczególnych dochodów, zaniżenie przychodów i kosztów uzyskania przychodów, zastosowanie niewłaściwej stawki podatku VAT, zawyżenie kosztów zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne i kosztów uzyskania przychodu z tytułu niezapłaconych składek na FPIFGŚP nie wynikały z faktu nieuwzględnienia w nich informacji wynikających z dokumentów przedłożonych księgowej przez oskarżoną, lecz z faktu, że przedstawione dokumenty nie odzwierciedlały rzeczywistego stanu rzeczy. W pełni słuszne było zatem przyjęcie, że to oskarżona jako przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą i decydująca o tym, jakie dane zostaną przedstawione księgowej, winna ponosić odpowiedzialność za ujawnioną w toku postępowania kontrolnego nierzetelność księgi podatkowej oraz sporządzonego zeznania podatkowego. Oskarżona jako prowadząca działalność gospodarczą nie mogła nie orientować się w rzeczywistej sytuacji finansowej, w której znajdowała się jako przedsiębiorca, skoro przedkładała nieprawdziwe informacje, decydując o tym, jakie dokumenty zostaną przedłożone księgowej, doprowadzając do nierzetelności sporządzanej dokumentacji, czyli zeznania podatkowego oraz podatkowej księgi przychodów i rozchodów, co w efekcie spowodowało wprowadzenie w błąd organu podatkowego. Ciężko wymagać od oskarżonej specjalistycznej i biegłej wiedzy na wysokim poziomie w zakresie spraw podatkowych, jednakże należy zauważyć, iż jest ona osobą posiadającą wykształcenie prawnicze, zatem jej świadomość prawna jest znacznie wyższa od świadomości prawnej przeciętnego człowieka.

Nadto fakt, że E. M. miała wiedzę na temat decyzji podatkowej, która stanowiła podstawę aktu oskarżenia, nie ma znaczenia w niniejszej sprawie, albowiem jak sama zeznała – oskarżona twierdziła, iż musi tę sprawę przemyśleć, a nadto - jak wynika z zawartej umowy – nie była zobowiązana do sporządzania odwołań od decyzji organów podatkowych. Nadto decyzja ta została doręczona oskarżonej, a nie księgowej.

Wydaje się, iż powyższe zarzuty stanowią wyraz przyjętej linii obrony oraz próbę przeniesienia odpowiedzialności karnoskarbowej na inną osobę tj. księgową.

Apelująca zwróciła również szczególną uwagę na stan zdrowia oskarżonej, przypisując mu wpływ na brak świadomości podejmowanych przez oskarżoną decyzji i nieregulowania należności. Należy podkreślić, iż w toku postępowania przygotowawczego oskarżona była badana psychiatrycznie. W opinii sądowo-psychiatrycznej z dnia 27 grudnia 2016 r. biegli doszli m.in. do wniosku, że K. Ż. nie przejawia objawów choroby psychicznej ani cech upośledzenia umysłowego, a w czasie popełnienia zarzucanych jej czynów miała zachowaną zdolność rozpoznania ich znaczenia, jak i pokierowania swoim postępowaniem. Brak było zatem podstaw do dopuszczenia kolejnego dowodu z opinii biegłych psychiatrów w toku postępowania pierwszoinstancyjnego. Poczytalność oskarżonej nie budziła bowiem wątpliwości.

W orzecznictwie słusznie podkreśla się, że w sytuacji, gdy opinia biegłego jest pełna dla sądu, który swoje stanowisko w tym względzie uzasadnił, to fakt, iż opinia taka nie spełnia oczekiwań uczestników postępowania, nie jest przesłanką dopuszczenia kolejnej opinii. Subiektywne przekonanie strony o wadliwości sporządzonych opinii biegłych, a dowolne twierdzenie, że są one błędne, czy też sprzeczne, w żadnym razie nie może decydować o obowiązku dopuszczenia przez sąd kolejnych opinii (postanowienie SN z dnia 20 września 2017 r., II KK 254/17, Legalis nr 1695968; postanowienie SN z dnia 13 lutego 2017 r., III KK 421/16, Legalis nr 1564730; wyrok SA w Białymstoku z dnia 31 stycznia 2017 r., II AKA 204/16, Legalis nr 1604218). Ocena potrzeby przeprowadzenia dowodu z opinii biegłych lekarzy psychiatrów winna być dokonana z uwzględnieniem wszystkich okoliczności ujawnionych w danym postępowaniu, a fakt korzystania przez skazanego z konsultacji psychologicznych i psychiatrycznych jest tylko jednym z czynników, które powinny być brane pod uwagę, bynajmniej jednak nie determinującym konieczności podjęcia takich czynności dowodowych (postanowienie SN z dnia 7 grudnia 2016 r., II KK 350/16, Legalis nr 1636370).

Brak było również podstaw do dopuszczenia dowodu z opinii biegłego rewidenta, bowiem z protokołu kontroli podatkowej wyraźnie i bezsprzecznie wynika, jakich nieprawidłowości w prowadzeniu dokumentacji podatkowej dopuściła się oskarżona, przy czym nie kwestionowała ona wymienionych w akcie oskarżenia kwot.

Odnosząc się do zarzutu wykładni znamienia „uporczywości” należy odnieść się do rozważań Sądu Najwyższego poczynionych w wyroku z dnia 27 marca 2003 r. sygn. akt I KZP 2/03 (Legalis nr 56271). We wskazanym judykacie wyjaśniono, że uporczywe niepłacenie podatku to bądź długotrwałe, niekoniecznie powtarzające się, a więc i jednorazowe, lecz długie, opóźnienie w jego uregulowaniu, bądź też wielokrotne, powtarzające się, niepłacenie podatku w terminie. (...) Nie można jedynie - zdaniem Sądu Najwyższego - podzielić w pełni stanowiska (...), że przy wielokrotności zachowań, koniecznym warunkiem uporczywości jest zawsze obiektywna możliwość jego regulowania. Nie można bowiem, w ocenie Sądu Najwyższego, do rozliczeń podatnika z fiskusem stosować takich samych reguł, jak do rozliczeń cywilnoprawnych, których naruszenie stanowi przestępstwo (np. do uporczywego uchylania się od płacenia alimentów). Podatnik nie może przerzucać na Skarb Państwa i pozostałych, regulujących terminowo podatki podatników, swoich niepowodzeń gospodarczych i nie płacić w terminie swych zobowiązań podatkowych, tłumacząc się brakiem środków finansowych na wymagane podatki. Uwzględnić też należy, że prawo podatkowe przewiduje, na wniosek zainteresowanego, złożony z odpowiednim wyprzedzeniem, odraczanie płatności i rozkładanie na raty należności podatkowych, w tym i zaległości podatkowych, gdy ważny interes podatnika za tym przemawia (...) Tym samym podatnik, nie mogąc uregulować w terminie podatku, ma prawne instrumenty dla zmiany terminu jego płatności. Jeżeli uzyska on odroczenie płatności lub rozłożenie podatku na raty, to reguluje go w nowym, ustalonym przez organ podatkowy, terminie. Nie popełnia zatem wówczas wykroczenia określonego w art. 57 kks. Jeżeli natomiast nie podejmuje takich kroków lub czyni je niewłaściwie i uporczywie nie płaci podatku w terminie, dopuszcza się tego czynu.

W ocenie Sądu Odwoławczego, wbrew postawionym zarzutom, postępowanie w niniejszej sprawie zostało przeprowadzone odpowiednio dokładnie, rzetelnie i w sposób wysoce staranny. Ustalenia Sądu orzekającego i staranna ocena dowodów zgromadzonych w sprawie doprowadziły do uznania sprawstwa i winy oskarżonej w zakresie wszystkich zarzucanych jej czynów, co nie budziło wątpliwości. Za prawidłowe należało także uznać orzeczenie o karze jako adekwatne do stopnia winy i społecznej szkodliwości czynu, poprzez dolegliwość ekonomiczną pozwalającą odczuć naganność popełnionych czynów, co w ocenie Sądu Odwoławczego należy uznać za spełnienie wszystkich celów postępowania, w szczególności w zakresie prewencji szczególnej i ogólnej.

Sąd Odwoławczy nie dopatrywał się w zaskarżonym orzeczeniu żadnych uchybień mogących stanowić bezwzględne przyczyny odwoławcze, będących podstawą do uchylenia wyroku z urzędu, dlatego też – jako słuszny – został on utrzymany w mocy.

Mając na uwadze okoliczność, iż oskarżona w pierwszej kolejności winna uiścić zaległości podatkowe i orzeczone kary grzywny, Sąd Odwoławczy na podstawie art. 624 § 1 kpk w zw. z art. 634 kpk sąd zwolnił K. Ż. od ponoszenia kosztów sądowych należnych za drugą instancję, obciążając wydatkami postępowania odwoławczego Skarb Państwa.

Nadto na mocy § 17 ust. 2 pkt 4 w zw. z § 4 ust. 1 i 3 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego z urzędu (Dz. U. z 2016 r. poz. 1715), Sąd zasądził od Skarbu Państwa na rzecz radcy prawnego M. M. kwotę 516,60 zł brutto, tytułem zwrotu kosztów obrony z urzędu oskarżonej w postępowaniu odwoławczym.