

Sygn. akt IV Ka 230/13

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 28 maja 2013 r.

Sąd Okręgowy w Legnicy - IV Wydział Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący:	SSO Lech Mużyło (spr.)
Sędziowie	SO Andrzej Grochmal SO Marek Poddębniak
Protokolant	sekr. sądowy Patrycja Ignaczak

przy udziale Przemysława Turaja

Prokuratora Prokuratury Rejonowej del. do Prokuratury Okręgowej w Legnicy

po rozpoznaniu w dniu 28 maja 2013 r.

sprawy **J. F. (F.)**

oskarżonego o przestępstwo z art. 56 § 2 k.k.s. i inne

na skutek apelacji wniesionej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z.

od wyroku Sądu Rejonowego w Złotoryi

z dnia 21 grudnia 2012 r. sygn. akt II K 296/12

I. uchyła zaskarżony wyrok w zakresie czynów opisanych w punktach 2 i 5 części wstępnej i w tej części sprawę przekazuje do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Złotoryi,

II. w pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy,

III. kosztami procesu za postępowanie odwoławcze obciąża Skarb Państwa.

Sygn. akt IV Ka 230/13

UZASADNIENIE

J. F. został oskarżony o to, że:

1. będąc podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, prowadząc w roku 2009 działalność gospodarczą Firmę Handlowo-Usługową z siedzibą w W., w złożonym w dniu 16 marca 2010 r. w Urzędzie Skarbowym w Z. zeznaniu podatkowym PIT-36

o wysokości osiągniętego dochodu w roku 2009 r. podał nieprawdę poprzez zawyżenie kosztów uzyskania przychodów o łączną kwotę 146.916,27 zł, wynikające z nierzetelnego ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych, w tym ujęcia w ciężar kosztów wydatków ich nie stanowiących w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przez co naraził na uszczuplenie podatku dochodowy od osób fizycznych o kwotę 47.333 zł (słownie: czterdzieści siedem tysięcy trzysta trzydzieści trzy zł),

tj. o przestępstwo skarbowe określone w art. 56 § 2 k.k.s.

2. prowadząc działalność gospodarczą, będąc podatnikiem podatku od towarów i usług, działając w warunkach czynu ciągłego, uparczywie nie wpłacał na rachunek Urzędu Skarbowego w Z. podatku od towarów i usług wynikającego z deklaracji VAT-7K za II kwartał 2009 r.

w kwocie 74.103 zł, dla którego termin płatności upłynął z dniem 27.07.2009 r., za III kwartał 2009 r. w kwocie 32.165 zł, dla którego termin płatności upłynął z dniem 26.10.2009 r. oraz za IV kwartał 2009 r. w kwocie 15.108 zł, dla którego termin płatności upłynął z dniem 25.01.2010 r., za I kwartał 2010 r. w kwocie 22.617 zł, dla którego termin płatności upłynął z dniem 26.04.2010 r., co stanowi naruszenie przepisu art. 103 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.),

tj. o wykroczenie skarbowe określone w art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

3. prowadząc działalność gospodarczą, będąc podatnikiem podatku od towarów i usług, działając w warunkach czynu ciągłego, uparczywie nie wpłacał na rachunek Urzędu Skarbowego w Z. w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy, podatku od towarów i usług wynikającego z deklaracji VAT-7K za IV kwartał 2010 r. w kwocie 4.894 zł, dla którego termin płatności upłynął z dniem 25.01.2011 r., za II kwartał 2011 r. w kwocie 6.002,33 zł, dla którego termin płatności upłynął z dniem 25.07.2011 r., za III kwartał 2011 r. w kwocie 3.091 zł, dla którego termin płatności upłynął z dniem 25.10.2011 r., co stanowi naruszenie przepisu art. 103 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.),

tj. o wykroczenie skarbowe określone w art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

4. będąc płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, działając w warunkach czynu ciągłego, nie wpłacał na rachunek Urzędu Skarbowego w Z., w obowiązującym terminie do dnia 20 następnego miesiąca, zaliczek pobranych na podatek dochodowy od sumy dokonanych wypłat zatrudnianym pracownikom, za okres od stycznia 2010 r. do sierpnia 2011 r. w łącznej kwocie 4.793 zł, w tym za poszczególne miesiące:

- styczeń 2010 r. w kwocie - 237 zł

- luty 2010 r. w kwocie - 546 zł,

- marzec 2010 r. w kwocie - 493 zł,

- kwiecień 2010 r. w kwocie - 565 zł,

- maj 2010 r. w kwocie - 632 zł,

- czerwiec 2010 r. w kwocie - 510 zł,

- lipiec 2010 r. w kwocie - 525 zł,

- sierpień 2010 r. w kwocie - 159 zł,

- wrzesień 2010 r. w kwocie - 181 zł,

- październik 2010 r. w kwocie - 176 zł,

- listopad 2010 r. w kwocie - 90 zł,
- styczeń 2011 r. w kwocie - 58 zł,
- luty 2011 r. w kwocie - 58 zł
- marzec 2011 r. w kwocie - 58 zł
- kwiecień 2011 r. w kwocie - 101 zł
- maj 2011 r. w kwocie - 101 zł,
- czerwiec 2011 r. w kwocie - 101 zł,
- lipiec 2011 r. w kwocie - 101 zł,
- sierpień 2011 r. w kwocie - 101 zł

co stanowi naruszenie przepisu art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. nr 51, poz. 1475 z późn. zm.),

tj. o wykroczenie skarbowe określone w art. 77 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

5. prowadząc działalność gospodarczą, będąc podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych upoczywie nie wpłaca na rachunek Urzędu Skarbowego w Z. podatku dochodowego od osób fizycznych wynikającego z zeznania PIT-36 za rok 2009 w kwocie 64.555 zł, dla którego termin płatności upłynął z dniem 30 kwietnia 2010 r. co stanowi naruszenie przepisu art. 45 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. nr 14 poz. 176 z późn. zmian.),

tj. o wykroczenie skarbowe określone w art. 57 § 1 k.k.s.

6. będąc podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, działając w warunkach czynu ciągłego, upoczywie nie wpłaca na rachunek Urzędu Skarbowego w Z., w obowiązujących terminach do dnia 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej w okresie od stycznia 2011 r. do sierpnia 2011 r. w łącznej kwocie 12.104 zł, w tym za poszczególne miesiące:

- styczeń 2011 r. w kwocie - 123 zł,
- maj 2011 r. w kwocie - 7.051 zł,
- czerwiec 2011 r. w kwocie - 1.700 zł,
- lipiec 2011 r. w kwocie - 1.667 zł,
- sierpień 2011 r. w kwocie - 1.563 zł,

co stanowi naruszenie przepisu art. 44 ust. 1 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.),

tj. o wykroczenie skarbowe określone w art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Sąd Rejonowy w Złotorzy wyrokiem z dnia 21.12.2012 roku, w sprawie o sygn. akt II K 296/12:

I. uniewinnił oskarżonego J. F. od popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego w punkcie 1 części wstępnej wyroku i w tym zakresie kosztami postępowania obciąży Skarb Państwa;

II. na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.p.k. umorzył postępowanie o wykroczenia skarbowe opisane w punktach 2 i 5 części wstępnej wyroku i w tym zakresie kosztami postępowania obciąży Skarb Państwa;

III. uznał oskarżonego J. F. za winnego popełnienia zarzucanych mu czynów opisanych w punktach 3 i 6 części wstępnej wyroku, z tym że z opisu tych czynów wyeliminował działanie w ramach czynu ciągłego, a z podstawy skazania wyeliminował art. 6 § 2 k.k.s., tj. wykroczeń skarbowych z art. 57 § 1 k.k.s., a nadto uznał oskarżonego za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu ciągłego opisanego w punkcie 4 części wstępnej wyroku, stanowiącego wykroczenie skarbowe z art. 77 § 3 k.k.s. w zw. z 6 § 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 50 § 1 k.k.s. wymierzył mu łącznie karę grzywny w wysokości 2.000 (dwa tysiące) zł;

IV. na podstawie art. 624 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i art. 17 ust. 1 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 1 Ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r.

o opłatach w sprawach karnych (Dz. U. z 1983 r. Nr 61, poz. 363

z późn. zm.) zwolnił oskarżonego od ponoszenia kosztów sądowych, w tym nie wymierzył mu opłaty.

Wyrok ten zaskarżył apelacją Naczelnik Urzędu Skarbowego w Z.. Apelacja zarzucała obrazę przepisów prawa procesowego tj. art. 17 § 1 pkt 6

w zw. z art. 51 § 1 i 2 k.k.s. i art. 44 § 3 k.k.s. poprzez umorzenie postępowania o wykroczenia skarbowe stypizowane w art. 57 § 1 k.k.s. w oparciu o ujemną przesłankę procesową w postaci przedawnienia karalności wykroczeń skarbowych, podczas gdy przesłanka ta nie wystąpiła, błąd w ustaleniach faktycznych poprzez przyjęcie, że nie można przypisać oskarżonemu umyślności w zakresie przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s. i wniosła o uchylenie powyższego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Rejonowemu do ponownego rozpoznania.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja oskarżyciela publicznego jest częściowo zasadna.

Skarżący trafnie kwestionuje zaskarżony wyrok w zakresie umorzenia postępowania odnośnie czynów opisanych w pkt 2 i 5 części wstępnej z uwagi na przedawnienie karalności.

Sąd Rejonowy, jak wynika z pisemnych motywów zaskarżonego wyroku, orzekając w tym zakresie miał na uwadze nie kwestionowany pogląd, iż wykroczenie skarbowe polegające na uporczywym nie wpłacaniu podatku w terminie jest popełnione w dacie upływu owego terminu.

W realiach niniejszej sprawy prowadzi to do wniosku, że czyny opisane w pkt 2 i 5 części wstępnej zaskarżonego wyroku zostały popełnione odpowiednio 20 i 30 kwietnia 2010 roku.

Rzecz jednak w tym, że tego rodzaju skądinąd trafna konstatacja sądu nie uwzględnia istotnego elementu natury dogmatycznej.

Chodzi mianowicie o to, że zgodnie z treścią art. 53 § 27 k.k.s. w zw. z § 29 k.k.s. wykroczenie z art. 57 § 1 k.k.s. wywołuje skutek w postaci uszczuplenia należności publicznoprawnej.

W świetle bowiem przepisu art. 53 § 27 k.k.s. należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił.

Z kolei wg przepisu art. 53 § 29 k.k.s. w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 41 lit. e ustawy z dnia 28.07.2005 r. o zmianie ustawy kodeks karny skarbowy oraz innych ustaw obowiązującego od dnia 17.12.2005 r. przepisy § 27 i § 28 tego artykułu stosuje się odpowiednio również do określenia „nie wpłaca w terminie podatku”. Zestawiając treść przepisu art. 53 § 27 i § 29 k.k.s. należy dojść do wniosku, że uporczywe niewpłacanie w terminie podatku będące znamieniem wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. stanowi uszczuplenie należności publicznoprawnej (por. SN postanowienie z dnia 11.01.2011 r., OSNKW, 2011, nr 2, poz. 16).

Sytuacja taka pozwala więc na przyjęcie, że wprawdzie znamieniem ustawowym wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. jest uporczywe nie wpłacanie w terminie podatku, tym niemniej czyn ten wywołuje skutek w postaci uszczuplenia należności publicznoprawnej – co sprawia, że okres jego przedawnienia zaczyna swój bieg z końcem roku kalendarzowego, w którym doszło do uchybienia w płatności podatku.

Odnosząc to wszystko do realiów niniejszej sprawy trzeba przyjąć, że bieg karalności czynów opisanych w pkt 2 i 5 części wstępnej zaskarżonego wyroku rozpoczął się z końcem roku, w którym upływał oskarżonemu termin płatności podatku, a więc z dniem 31.12.2010 r.

To z kolei sprawia, że karalność tych wykroczeń upływałaby z dniem 31.12.2011 roku, o ile do tego dnia nie zostałyby wszczęte postępowania przeciwko oskarżonemu.

Tymczasem w dniu 12.12.2011 roku wydane zostało postanowienie o przedstawieniu J. F. zarzutów popełnienia wykroczeń skarbowych z art. 57 § 1 k.k.s. Zarzut ten został tego samego dnia ogłoszony po czym również w tym dniu został on przesłuchany w charakterze podejrzanego (k – 28, t. I).

Tak więc wszczęcie postępowania przeciwko J. F. nastąpiło przed upływem roku od rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego, o którym mowa w treści art. 51 § 1 k.k.s. W dalszej konsekwencji oznacza to, że uwzględniając art. 51 § 2 k.k.s. karalność tych wykroczeń ustaje z upływem 2 lat od zakończenia okresu rocznego z art. 51 § 1 k.k.s., a zatem w dniu 31.12.2013 r.

Mając więc to wszystko na uwadze zarzut apelacji w tym zakresie należało uwzględnić, a zaskarżony wyrok w tej części uchylić i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu.

Nie ma natomiast racji skarżący jeżeli chodzi o zarzut błędu w ustaleniach faktycznych poprzez przyjęcie cyt. „że nie można przypisać oskarżonemu umyślności w zakresie przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s.”.

Przestępstwo skarbowe określone w treści art. 56 § 2 k.k.s. może być popełnione tylko umyślnie, co oznacza, że możliwość przypisania tego czynu oskarżonemu byłaby dopuszczalna jedynie w sytuacji istnienia wymaganych przesłanek natury podmiotowej znajdujących oparcie w zgromadzonym materiale dowodowym.

W niniejszej sprawie podstawowymi dowodami w tym zakresie zdają się być wyjaśnienia oskarżonego, zeznania świadka A. B. oraz dokumenty w postaci faktur.

Sąd Rejonowy jak wynika z treści pisemnych motywów zaskarżonego wyroku dowody te poddał wszechstronnej analizie i ocenie, która spełnia wszystkie kryteria jakie wymagane są w świetle art. 7 k.p.k.

Trafnie w szczególności wywodzi tenże sąd, że oskarżony mimo pewnej ogólnej wiedzy w zakresie podatków i księgowości nie miał na tyle pogłębionej orientacji w tych dziedzinach by mógł podejmować prawidłowe decyzje w sytuacjach wątpliwych, spornych bądź nastęrczających problemów interpretacyjnych.

Mając tego pełną świadomość zatrudniał na potrzeby między innymi rozliczeń podatkowych wykwalifikowaną księgową, którą była A. B.. Osoba ta oprócz szeregu innych obowiązków zajmowała się księgowaniem faktur, które wpływały do firmy oskarżonego.

Jest to okoliczność o tyle istotna, że czyn który jest przedmiotem zarzutu apelacji znajduje swe źródło w fakcie nieprawidłowego zakwalifikowania faktury na kwotę 127.000 zł

A. B. zakwalifikowała bowiem ten dokument jako dotyczący remontu bieżącego podczas gdy następcza kontrola organów skarbowych wskazuje, że obejmował modernizację obiektu.

Już wstępne zestawienie pojęć remont bieżący i modernizacja nasuwa skojarzenia, iż mają one bardzo zbliżoną wymowę, co sprawia, że omyłka w interpretacji zdaje się być wysoce prawdopodobna.

Tak właśnie było w niniejszej sprawie.

Wprawdzie księgowa, co wynika z jej zeznań dopytywała oskarżonego o przedmiot robót objętych kwestionowaną fakturą, jednakże w oparciu o uzyskane od niego informacje, a także zawarty opis robót (rozbiórkowo – porządkowe) zakwalifikowała ten dokument jako dotyczący remontów bieżących.

Należy przy tym pamiętać (trafnie podkreśla to Sąd Rejonowy), że księgowa korzystała w rozliczeniach z odpowiedniego programu komputerowego – co sprawia, że nawet jednostkowe i incydentalne błędy w kwalifikacji dokumentu – powodowały iż w końcowym rozliczeniu rocznym przy dość szerokiej działalności jaką prowadził w tym czasie oskarżony nie było technicznie możliwe skontrolowanie prawidłowości wynikowych danych dotyczących poszczególnych kwestii.

Jest to więc sytuacja, gdzie nie rozmyślne działanie oskarżonego, lecz opisany wyżej niekorzystny zbieg okoliczności doprowadziły do tego, że owa faktura zniekształciła wynik odnośnie wysokości kosztów uzyskania przychodu jego firmy.

Podobne wnioski nasuwają się odnośnie drugiego zdarzenia stanowiącego źródło stawianego oskarżonemu zarzutu z art. 56 § 2 k.k.s.

Chodzi mianowicie o zaniechanie sporządzenia remanentu tzw. prac w toku za 2009 r.

Wymowa dowodów w tym zakresie pozostaje jeszcze bardziej przejrzysta.

Oskarżony bowiem nie wiedział, że taki remanent jest wymagany, świadomości tego nie miała też zatrudniona w jego firmie księgowa.

W konsekwencji czynności tej nie przeprowadzono jednakże wskazane wyżej okoliczności wykluczają możliwość przypisania oskarżonemu jakiegokolwiek umyślności w zakresie tego zaniechania.

Analogicznie rzecz wygląda gdy chodzi o inne drobne kwoty, które zostały wadliwie zaksięgowane co też wpływało (wprawdzie minimalnie) na wynik roczny w zakresie wysokości kosztów uzyskania przychodów.

Autorka apelacji wszystkich podniesionych wyżej okoliczności zdaje się nie dostrzegać, przyjmując dość schematycznie, że oskarżony cytat dosłowny: „miał pełną kontrolę i wpływ na ostateczny kształt swojego rozliczenia podatkowego, a tym samym odpowiada za prawidłowe rozliczenie należności podatkowych” (str. 3 apelacji).

Rzecz jednak w tym, że wnioski odnośnie strony podmiotowej sprawcy każdego czynu karalnego, w tym przestępstwa skarbowego należy wyciągać na podstawie wszystkich okoliczności które z tego punktu widzenia są istotne, a zakres jego powinności stanowi tylko jeden z wielu czynników podlegających ocenie.

Dlatego aprobując pogląd, że oskarżony miał jak wskazuje apelacja kontrolę i wpływ na kształt rozliczenia podatkowego nie można tracić z pola widzenia, iż przedstawione przez niego dane nie wynikały ze świadomego

działania, lecz wadliwej kwalifikacji zdarzeń podatkowych – co wyklucza możliwość przypisania zarzucanego mu czynu z art. 56 § 2 k.k.s.

Mając więc to wszystko na uwadze w tej części zaskarżony wyrok jako trafny należało utrzymać w mocy.

O kosztach orzeczono w oparciu o przepis art. 636 § 1 k.p.k.