Sygnatura akt VI Ka 1008/14

WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia ***17 lutego 2015*** r.

Sąd Okręgowy w Gliwicach, Wydział VI Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący SSO Piotr Mika

Sędziowie SSO Marcin Schoenborn (spr.)

SSO Agata Gawron-Sambura

Protokolant Aleksandra Studniarz

bez udziału przedstawiciela Urzędu Skarbowego w P.

po rozpoznaniu w dniu 17 lutego 2015 r.

sprawy ***M. Ś. syna H. i S.,***

ur. (...) w S.

oskarżonego z art. 77§3 kks w zw. z art. 6§2 kks, art. 57§1 kks

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonego

od wyroku Sądu Rejonowego w Tarnowskich Górach

z dnia 12 września 2014 r. sygnatura akt VI W 1109/13

na mocy art. 437 kpk, art. 438 kpk, art. 636 § 1 kpk. w zw. z art. 113 § 1 kks

1 zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że:

- ustala, iż przypisanego czynu z art. 77 § 3 kks w zw. z art. 6 § 2 kks opisanego w pkt I części wstępnej oskarżony dopuścił się w okresie od 20 lutego 2012 r. do 21 stycznia 2013 r. działając w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem tej samej sposobności, a łączna kwota niewpłaconych w terminie pobranych zaliczek na podatek dochodowy wyniosła 3.411 złotych,

- ustala, iż przypisanego czynu z art. 57 § 1 kks opisanego w pkt II części wstępnej oskarżony dopuścił się w okresie od 25 listopada 2011 r. do 27 sierpnia 2012 r.,

1 w pozostałej części zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy;

2 zasądza od Skarbu Państwa na rzecz adwokata M. J. kwotę 619,92 zł (sześćset dziewiętnaście złotych i dziewięćdziesiąt dwa grosze) obejmującą kwotę 115,92 zł (sto piętnaście złotych i dziewięćdziesiąt dwa grosze) podatku VAT, tytułem zwrotu nieuiszczonych kosztów obrony z urzędu oskarżonego w postępowaniu odwoławczym;

3 zasądza od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa wydatki postępowania odwoławczego w kwocie 639,92 zł (sześćset trzydzieści dziewięć złotych i dziewięćdziesiąt dwa grosze) oraz wymierza mu opłatę za II instancję w kwocie 500 (pięćset) złotych.

Sygn. akt VI Ka 1008/14

UZASADNIENIE

M. Ś. został oskarżony o to, że działając w P.:

I gdzie będąc odpowiedzialnym za wykonywanie obowiązków płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych osiągających przychody ze stosunku pracy, dopuścił do niewpłacania w terminie ustawowym na konto Urzędu Skarbowego w P. zaliczek na podatek dochodowy, pobranych za następujące miesiące: styczeń 2012 roku w kwocie 491 zł, luty 2012 roku w kwocie 445 zł, marzec 2012 roku w kwocie 445 zł, kwiecień 2012 roku w kwocie 417 zł, maj 2012 roku w kwocie 278 zł, czerwiec 2012 roku w kwocie 278 zł, lipiec 2012 roku w kwocie 278 zł, sierpień 2012 roku w kwocie 165 zł, wrzesień 2012 roku w kwocie 22 zł, listopad 2012 roku w kwocie 74 zł oraz grudzień 2012 roku w kwocie 518 zł – co łącznie daje kwotę 3.918 zł, tj. o czyn z art. 77 § 3 kks w zw. z art. 6 § 2 kks,

II gdzie będąc podatnikiem podatku od towarów i usług, uporczywie nie wpłacał w terminie na konto Urzędu Skarbowego w P. podatku od towarów i usług za miesiące: październik 2011 roku w kwocie 10.079 zł, listopad 2011 roku w kwocie 13.912 zł, grudzień 2011 roku w kwocie 22.962 zł, styczeń 2012 roku w kwocie 9.086 zł, luty 2012 roku w kwocie 3.976 zł, maj 2012 roku w kwocie 2.001 zł, czerwiec 2012 roku w kwocie 3.929 zł, lipiec 2012 roku w kwocie 1.419 zł – co łącznie daje kwotę 67.364 zł, tj. o czyn z art. 57 § 1 kks

Sąd Rejonowy w Tarnowskich Górach wyrokiem z dnia 12 września 2014 r. sygn. akt VI W 1109/13 orzekł, że:

1 uznaje oskarżonego M. Ś. za winnego popełnienia czynów opisanych wyżej w punktach I i II, a wyczerpujących znamiona wykroczeń skarbowych z art. 57 § 1 kks i z art. 77 § 3 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i za to na mocy art. 57 § 1 kks w zw. z art. 50 § 1 kks i w związku z art. 48 § 1 i 4 kks wymierza mu łącznie karę grzywny w wysokości 5.000 zł;

2 na mocy art. 29 ustawy Prawo o adwokaturze zasądza od Skarbu Państwa na rzecz adw. M. J. kwotę 797,04 zł brutto tytułem nieopłaconej pomocy prawnej za obronę oskarżonego z urzędu;

3 na mocy art. 624 § 1 kpk zwalnia oskarżonego od ponoszenia wydatków postępowania, którymi w całości obciąża Skarb Państwa oraz na mocy art. 17 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.) zwalnia oskarżonego od opłaty.

Powyższy wyrok został zaskarżony w całości na korzyść oskarżonego apelacją jego obrońcy, który zarzucił mu:

1 mający wpływ na treść orzeczenia błąd w ustaleniach faktycznych polegający na uznaniu oskarżonego M. Ś. za winnego popełnienia czynów opisanych w pkt I i II aktu oskarżenia, mmo że w świetle zgromadzonego materiału dowodowego wina oskarżonego budzi wątpliwości i powinna być rozpatrywana przy uwzględnieniu reguły wyrażonej w art. 5 § 2 kpk,

2 mającą wpływ na treść orzeczenia obrazę przepisów postępowania, a to:

a art. 2 § 2 kpk w zw. z art. 4 kpk, art. 7 kpk oraz art. 9 § 1 kpk i art. 170 kpk poprzez zaniechanie obowiązku dążenia do ustalenia prawdy materialnej i odstąpienie przez Sąd I instancji od wyjaśnienia istotnych wątpliwości w sprawie oraz wnikliwej oceny dowodów skutkiem czego było zaniechanie dopuszczenia i przeprowadzenia dowodu z rachunków bankowych oskarżonego, celem wykazania braku obiektywnej możliwości oskarżonego wykonania obowiązku wpłacenia zaliczek na podatek PIT i VAT,

b art. 4 kpk, art. 410 kpk, art. 424 § 1 pkt 1 kpk poprzez nierozważenie wszystkich okoliczności sprawy, oparcie się tylko na niektórych dowodach, uwzględnieniu jedynie okoliczności przemawiających na niekorzyść oskarżonego z pominięciem dla niego korzystnych bez uzasadnienia takiego stanowiska,

c art. 5 § 1 kpk poprzez wydanie wyroku skazującego, mimo iż wina oskarżonego nie została udowodniona,

d art. 7 kpk poprzez dowolną ocenę zebranego w sprawie materiału dowodowego i kształtowanie przekonania o winie na podstawie wybiórczo ujawnionych na rozprawie dowodów skutkujących uznaniem, iż zebrany w sprawie materiał dowodowy pozwala na przypisanie czynów, podczas gdy zebrany materiał dowodowy przy uwzględnieniu zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego uzasadnia twierdzenie, że oskarżony nie popełnił przypisanych czynów,

e art. 366 § 1 kpk poprzez nie wyjaśnienie wszystkich istotnych okoliczności sprawy, w szczególności poprzez nie ustalenie czy oskarżonego nosi znamiona uporczywości,

1 rażącą niewspółmierność kary poprzez nie uwzględnienie przy jej wymiarze złej sytuacji majątkowej oskarżonego, która uniemożliwiła spłatę należności podatkowych, sukcesywnego spłacania przez oskarżonego zaległości podatkowych oraz braku świadomości oskarżonego o możliwości złożenia wniosku o rozłożenie na raty bądź jego odroczenie,

a z daleko posuniętej ostrożności procesowej również

1 obrazę przepisów prawa materialnego, a to art. 77 § 3 kks, art. 57 § 1 kks w zw. z art 6 § 2 kks poprzez błędną wykładnię prawa i przyjęcie, iż czyn zarzucany oskarżonemu wypełnia znamiona podmiotowe przestępstwa.

Z powołaniem się zaś na te zarzuty obrońca wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uniewinnienie oskarżonego od zarzucanych mu czynów, względnie uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania, a poddając pod rozwagę przedawnienie karalności czynu w postaci uporczywego nie wpłacania w terminie podatku od towarów i usług za miesiące października 2011 r., listopad 2011 r. i grudzień 2011 r. nawet umorzenie postępowania w tym zakresie.

Sąd Okręgowy w Gliwicach zważył, co następuje.

Apelacja obrońcy nie była zasadną. Nie mniej w następstwie jej wywiedzenia, nie przełamując jednak kierunku zaskarżenia, konieczną była zmiana skarżonego wyroku polegająca na dostosowaniu opisu czynów przypisanych oskarżonemu do wynikającego z art. 413 § 2 pkt 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks wymogu ich dokładnego określenia.

Odnosząc się jednak w pierwszej kolejności do twierdzeń apelującego kwestionujących sprawstwo i winę oskarżonego w związku z przypisaniem mu popełnienia zarzucanych wykroczeń skarbowych, podkreślenia wymaga, iż Sąd I instancji w prawidłowy sposób przeprowadził postępowanie dowodowe, a zgromadzony materiał dowodowy poddał następnie rzetelnej ocenie, wyprowadzając z niego trafne wnioski końcowe. Tok rozumowania i sposób wnioskowania Sądu Rejonowego przedstawiony w pisemnych motywach zaskarżonego wyroku jest prawidłowy pod względem logicznym i zgodny ze wskazaniami wiedzy oraz doświadczenia życiowego. Sąd odwoławczy nie doszukał się najmniejszych podstaw do odmiennej od dokonanej przez Sąd pierwszej instancji oceny dowodów, ani też do zakwestionowania trafności jego ustaleń faktycznych. Sąd Rejonowy dochodząc do ostatecznych wniosków nie przekroczył bowiem ram swobodnej oceny dowodów, jak i nie popełnił uchybień prawa procesowego, które mogłyby rzutować na treść wydanego przez niego merytorycznego rozstrzygnięcia.

Jak najbardziej więc trafnym było ustalenie Sądu Rejonowego, iż oskarżony będąc odpowiedzialnym za terminowe wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych:

1 posiadając status płatnika, nie wpłacał w ustawowych terminach na konto Urzędu Skarbowego w P. zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych z wynagrodzeń zatrudnianych przez niego pracowników za miesiące styczeń 2012 r., luty 2012 r., marzec 2012 r., kwiecień 2012 r., maj 2012 r., czerwiec 2012 r., lipiec 2012 r., sierpień 2012 r., wrzesień 2012 r., listopad 2012 r. i grudzień 2012 r. w kwotach odpowiednio 491 złotych, dwa razy 445 złotych, 417 złotych, trzy razy 278 złotych, 165 złotych, 22 złotych, 74 złotych i 518 złotych zaliczek, a suma tych kwot zamykająca się w wielkości 3.411 złotych (a nie aż 3.918 złotych, jak to wyliczył Sąd I instancji) nie przekraczała ustawowego progu w rozumieniu art. 53 § 6 kks, a więc pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia za

pracę ustalanego na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz.U. Nr 200 poz. 1679 z późn. zm) wynoszącego w 2012 r. 1500 złotych (Dz.U. z 2011 r., Nr 192 poz. 1141), a w 2013 r. podwyższonego do kwoty 1600 złotych (Dz.U. z 2012 r. poz. 1026);

2 posiadając status podatnika, uporczywie nie wpłacał w terminie na konto Urzędu Skarbowego w P. podatku od towarów i usług za miesiące październik 2011 r., listopad 2011 r., grudzień 2011 r., styczeń 2012 r., luty 2012 r., maj 2012 r., czerwiec 2012 r. i lipiec 2012 r. w kwotach odpowiednio 10.079 złotych, 13.912 złotych, 22.962 złotych, 9.086 złotych, 3.976 złotych, 2.001 złotych, 3.929 złotych i 1.419 złotych, a suma tych kwot wynosiła 67.364 złotych.

Apelujący wprawdzie sformułował szereg zarzutów, nie mniej większości tych ustaleń nie kwestionował. Analiza całości środka odwoławczego w powiązaniu z pisemnymi motywami zaskarżonego wyroku wskazuje bowiem, iż wedle skarżącego, o ile rzeczywiście M. Ś. miał owych terminów płatności nie dotrzymywać, to dziać się tak miało z przyczyn obiektywnych związanych z sytuacją ekonomiczną prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Miał po prostu nie mieć obiektywnej możliwości dotrzymania wspomnianych terminów wpłaty zaliczek, jak i podatku od towaru i usług, gdyż w związku z działaniami organów egzekucyjnych miał nie dysponować środkami finansowymi potrzebnymi do realizacji tego rodzaju obowiązków podatkowych, a potwierdzeniem tego miały być dane z jego rachunków bankowych, których niezasadnie Sąd Rejonowy nie zdecydował się pozyskać pomimo stosownej inicjatywy dowodowej obrońcy. Poza tym miał nie wiedzieć oskarżony o możliwości złożenia wniosku o odroczenie terminu płatności podatku lub o rozłożenie go na raty. Z tego zdaje się też wywodzić skarżący, iż zaniechanie terminowej zapłaty podatku od towarów i usług nie było efektem nacechowanego złą wolą zachowania oskarżonego, a tylko wówczas można byłoby mówić obiektywnie o uporczywym jego niewpłacaniu w terminie.

Wbrew przekonaniu skarżącego wskazane okoliczności nie mogły mieć jednak najmniejszego znaczenia dla rozstrzygnięcia o winie oskarżonego, co trafnie dostrzegł Sąd Rejonowy, skoro jednocześnie z wyjaśnień M. Ś., jak i innych dowodów, a konkretnie treści składanych przez niego deklaracji podatkowych (PIT-4R, VAT-7), wynikało niezbicie w zgodzie z zasadami logiki oraz wskazaniami doświadczenia życiowego, że nie był on całkowicie pozbawiony środków finansowych, a te którymi faktycznie dysponował w okresach, w których nie realizował obowiązków podatkowych objętych zarzutami aktu oskarżenia, musiał przeznaczać na inne cele.

Przez cały 2012 r. zatrudniał przecież pracowników, którym miał wypłacać wynagrodzenia, a z tych potrącać zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. Jest zaś wiadomym, że środki pieniężne na bieżące wynagrodzenia za pracę wraz należnym od nich podatkiem dochodowym od osób fizycznych są zwolnione z zakazu wypłat wynikającego z zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego, a to w myśl art. 890 § 2 kpc oraz art. 81 § 4 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity Dz.U. z 2014 r. poz. 1619 z późn. zm.). Nie jest zatem też prawdą, iż na skutek zajęcia rachunków bankowych nie mógłby oskarżony dysponować żadnymi kwotami na nich się znajdującymi. Wręcz przeciwnie, kwotami na wynagrodzenia pracownicze i należne od nich zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych mógłby dysponować zgodnie z ich przeznaczeniem.

Oskarżony dokonywał też czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług o niemałej wartości. W październiku, listopadzie i grudniu 2011 r. wartość zadeklarowanych dostaw towarów i świadczonych usług przekraczała 100.000 złotych (w grudniu 2011 r. zbliżyła się nawet do 200.000 złotych). W styczniu 2012 r. wyniosła 70.053 złotych, a w lutym 2012 r. 45.945 złotych. Dopiero w maju, czerwcu i lipcu 2012 r. oscylowała w przedziale od 15.909 do 25.215 złotych. Nie mniej także w międzyczasie, a więc w marcu i kwietniu 2012 r., również dokonywał czynności opodatkowanych VAT-em, skoro miał zadeklarować wpłatę tego podatku w wysokościach odpowiednio 2.979 złotych i 7.643 złotych, z której nota bene również się nie wywiązał (k. 49).

Gdyby oskarżony rzeczywiście nie miał w ogóle pieniędzy, to działalności w takiej skali zapewne nie kontynuowałby, a miał przecież też środki finansowe na regulowanie w 2012 r. przeterminowanych zobowiązań podatkowych w zakresie podatku dochodowego za maj, czerwiec, lipiec, sierpień 2011 r. i listopad 2011 r. oraz VAT-u za wrzesień 2011 r., nie licząc kosztów egzekucyjnych, grzywny nałożonej mandatem karnym oraz VAT-u za październik 2011 r. i czerwiec 2012 r. (k. 75-78) i musiało to być też w okresie po zajęciu jego rachunków bankowych, co Sąd Rejonowy mógł ogólnie

stwierdzić już tylko na podstawie akt Komornika Sądowego przy Sądzie Rejonowym w Tarnowskich Górach T. A. o sygn. Km 424/12 i informacji Komornika Sądowego przy Sądzie Rejonowym w Tarnowskich Górach M. Z. (k. 65-68), który prowadził przeciwko oskarżonemu trzydzieści dwa postępowania egzekucyjne, pierwsze od początku lutego 2012 r., w trakcie których m.in. nieskutecznym okazało się zajęcie rachunków bankowych dłużnika (k. 65). Wręcz w aktach Km 424/12 miał jednak potwierdzenie zajęcia rachunku bankowego oskarżonego w (...)/S. dokonane pismem z dnia 19 marca 2012 r. (k. 14 tych akt).

To wszystko oznaczało więc, iż mieliśmy do czynienia z podatnikiem i płatnikiem, który swych obowiązków względem fiskusa nie realizował nie dlatego, iż obiektywnie nie mógł, lecz dlatego, iż względy prowadzonej przez niego działalności gospodarczej nie pozwalały mu wszystkich zobowiązań regulować w terminie.

Ponadto zauważenia wymaga, iż podatek jest pobrany w rozumieniu art. 38 ustawy z dnia 26 lipca 2001 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.), jak i art. 77 kks, wówczas, gdy dokonano jego potrącenia, tj. gdy wypłacono podatnikowi kwotę pieniężną po odliczeniu podatku podlegającego pobraniu (por. wyrok SN z dnia 19 sierpnia 1999 r., III KKN 434/97, Prok. i Pr. 2000, nr 1, poz. 16; wyrok SN z dnia 16 maja 2002 r., IV KKN 427/98, Prok. i Pr. 2003, nr 2, poz. 12). Niewpłacenie na rachunek organu podatkowego obliczonego i pobranego podatku nie musi polegać na fizycznym przejęciu przez płatnika kwoty stanowiącej jego równowartość (por. wyrok SN z dnia 16 maja 2002 r., IV KKN 427/98, Prok. i Pr. 2003, nr 2, poz. 12; wyrok SN z dnia 2 sierpnia 2002 r., IV KKN 426/98, LEX nr 55193). Gdy płatnik nie posiada środków finansowych na uiszczenie podatku podatnika przyjmuje się zatem fikcję pobrania podatku „na papierze". Kondycja finansowa płatnika nie może mieć bowiem znaczenia dla odpowiedzialności karnoskarbowej płatnika (por. wyrok SN z dnia 16 maja 2002 r., IV KKN 427/98, Prok. i Pr. 2003, nr 2, poz. 12; wyrok SN z dnia 2 sierpnia 2002 r., IV KKN 426/98, LEX nr 55193; wyrok SN z dnia 19 sierpnia 1999 r., III KKN 434/97, Prok. i Pr. 2000, nr 1, poz. 16; postanowienie SN z dnia 25 października 1995 r., I KZP 30/95, OSP 1996, z. 4, poz. 68). Środki pieniężne nie należą przecież do płatnika, należą do podatnika (do czasu pobrania) i do Skarbu Państwa (od czasu wpłacenia), powinnością zaś płatnika jest jedynie obliczyć, pobrać podatek i wpłacić go na rachunek organu.

Podkreślić też należy, iż akurat na gruncie art. 57 § 1 kks ugruntowanym jest w orzecznictwie i doktrynie pogląd, wedle którego:

- pojęcie „uporczywie" charakteryzuje zachowanie zarówno ze względu na jego powtarzalność, jak i na trwałość utrzymywanego określonym zachowaniem stanu (por. postanowienie SN z 3 października 2008 r., III KK 176/08, Biul.PK 2009/3/60),

- 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 (por. np. G. Bogdan i inni: Kodeks karny skarbowy z komentarzem, Gdańsk 2000, s. 149-150; T. Grzegorczyk: Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Warszawa 2006 t. 3 do art. 57 k.k.s; F. Prusak: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006 t. 12 do art. 57 k.k.s; F. Prusak: Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2002 s. 121; uzasadnienie postanowienia SN z 27 marca 2003 r., I KZP 2/03).

Potwierdzeniem tego jest stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w uzasadnieniu postanowienia z dnia 28 listopada 2013 r. (I KZP 11/13, OSNKW 2014/1/3), w którym wskazano, że cyt.: „Na zaistnienie znamienia uporczywego niewpłacania podatku w terminie, będącego warunkiem odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s., może wskazywać zarówno cykliczność zachowań podatnika, polegająca na umyślnym niestosowaniu się do wymogu terminowego płacenia podatku, jak i jednorazowe, ale długotrwałe zaniechanie przez niego uregulowania podatku płaconego jednorazowo, mające miejsce już po terminie płatności tego podatku, a więc gdy ma on uregulować go już jako zaległość podatkową, jeżeli zachowanie to wskazuje, że zamiarem podatnika w momencie upływu terminu płatności podatku było uporczywe jego niewpłacanie, a więc odsunięcie uregulowania tego podatku na dłuższy okres".

Uporczywości w rozumieniu art. 57 § 1 kks nie można zatem ograniczać, jak na gruncie art. 209 kk, jedynie do sytuacji, gdy podatnik ma środki na uregulowanie zobowiązania, ale mimo to go nie płaci. Tym samym Sąd odwoławczy nie

akceptuje w istocie odosobnionego przeciwnego stanowiska z argumentami za rozumieniem znamienia uporczywości jak na gruncie art. 209 kk, mimo zasadniczych różnic między nim a prawem karnym skarbowym, wyrażanego w doktrynie przez Grzegorza Łabudę (por. G. Łabuda, T. Razowski, glosa do postanowienia SN z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, Prok. i Pr. 2003, nr 11; G. Łabuda: Komentarz do art. 57 Kodeksu karnego skarbowego, LEX 2012).

Nie mogło więc oskarżonego ekskulpować tłumaczenie sprowadzające się do tego, iż nie starczało mu środków finansowych na terminowe wywiązywanie się z obowiązków podatkowych, a tak w istocie bronił się przed zarzutami aktu oskarżenia. Jego zaś ewentualna niewiedza co do możliwości złożenia wniosku o odroczenie płatności podatku lub rozłożenie jej na raty skutkowała wyłącznie tym, iż w myśl zasady ignorantia iuris nocet nie doprowadził on do sytuacji, w której zmianie uległyby terminy ustawowe płatności tak zaliczek na podatek dochodowy, jak i podatku VAT. W pełni świadom nie dotrzymywał natomiast owych ustawowych terminów i to wielokrotnie, co już wystarczało, by stwierdzić, że w zakresie podatku VAT czynił to uporczywie, a każdorazowo działał (przez zaniechanie) z zamiarem bezpośrednim, chcąc z przyczyn wyżej wskazanych płatności podatkowych w terminie nie zrealizować. Wywód Sądu Rejonowego o zamiarze ewentualnym odnoszony do kwestii uświadamiana sobie przez oskarżonego bezprawności jego zachowań, do którego przyłączył się z ostrożności procesowej apelujący podnosząc zarzut obrazy prawa materialnego, potraktować należało natomiast jako niezrozumienie istoty umyślności w rozumieniu art. 4 § 2 kks, która przecież odnosić się ma realizacji znamion strony przedmiotowej poszczególnych typów czynów zabronionych, in concreto stypizowanych w art. 57 § 1 kks (uporczywe niewpłacanie podatku w terminie przez podatnika) i art. 77 § 3 kks (niewpłacanie w terminie pobranego podatku przez płatnika).

W konsekwencji nieistotnymi dla rozstrzygnięcia były szczegółowsze dane konkretnie dotyczące rachunków bankowych oskarżonego w (...) i (...), o zabezpieczenie których wystąpił obrońca, a domagał się on uzyskania informacji, czy w okresie 2010-2012 r. były dokonywane ich zajęcia komornicze (k. 58). Błędem Sądu Rejonowego było jedynie to, że nie oddalił wniosku dowodowego obrońcy w tym zakresie. Tego rodzaju uchybienie stanowiące rzeczywiście obrazę art. 170 § 1 pkt 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kpk nie miało jednak najmniejszego wpływu na treść zaskarżonego wyroku, kiedy zostały przecież wyjaśnione wszystkie istotne dla rozstrzygnięcia okoliczności, a Sąd Rejonowy w swych rozważaniach nie pominął niczego, co miało znaczenie dla prawidłowego wyrokowania w sprawie. Dowody ocenił też rzetelnie, czym sprostał wymaganiom art. 7 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks. Najzupełniej zasadnie nie powziął też niedających się usunąć wątpliwości w sferze faktów, które winien byłby rozstrzygnąć na korzyść oskarżonego po myśli reguły z art. 5 § 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks.

Postępowanie sądowe wykazało więc winę oskarżonego. Gdy zaś nie mogło być mowy o przedawnieniu karalności przypisanych oskarżonemu wykroczeń skarbowych, o czym szerzej poniżej, toteż pociągnięcie go przez Sąd Rejonowy do odpowiedzialności karno-skarbowej za oba zarzucane mu czyny ocenić należy za jak najbardziej prawidłowe.

Zaskarżony wyrok wymagał jednak korekty w zakresie rozstrzygnięcia o winie.

Wedle art. 413 § 2 pkt 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks wyrok skazujący powinien zawierać dokładne określenie przypisanego czynu, a więc m.in. określenie czasu jego popełnienia. Jest przy tym oczywistym, że okoliczność ta musi znajdować odzwierciedlenie w poczynionych ustaleniach faktycznych.

Nakazowi określenia czasu popełnienia przypisanych oskarżonemu wykroczeń skarbowych ich opisy przejęte przez Sąd Rejonowy w ślad za treścią zarzutów aktu oskarżenia w najmniejszym stopniu jednak nie sprostały. Ograniczały się one bowiem do wskazania, iż oskarżony nie regulował w terminie płatności podatkowych, określonych tak co do rodzaju i okresu, którego one dotyczyły, nie precyzowały one jednak, kiedy owe płatności powinny nastąpić.

Tymczasem zgodnie z art. 2 § 1 kks czyn zabroniony uważa się za popełniony w czasie, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy.

Inkryminowanym każdorazowo zachowaniem oskarżonego było zaniechanie płatności podatku w terminie. Jak ustalił Sąd Rejonowy oskarżony m.in. za miesiące od października 2011 r. do lutego 2012 r. i od maja 2012 r. do lipca 2012

r. nie wpłacał należnego podatku VAT zadeklarowanego w deklaracjach VAT-7, nie wpłacał też zaliczek na podatek pobranych pobranych z wynagrodzeń pracowniczych w poszczególnych miesiącach roku 2012.

Zgodnie z art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2011 r. Nr 177 poz. 1054 z późn. zm.), podatnicy podatku od towarów i usług, są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego.

Zgodnie natomiast z art. 38 ust. 1 powołanej wyżej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: pdof) obowiązkiem oskarżonego jako płatnika było bowiem kwoty pobranych zaliczek przekazać na rachunek urzędu skarbowego, właściwego według siedziby płatnika, w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki.

Wedle zaś art. 47 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić. Terminem płatności dla płatników myśl art. 47 § 4 ordynacji podatkowej jest z kolei ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, powinna nastąpić wpłata należności z tytułu podatku.

Nie mniej w przypadku gdy ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy (art. 12 ust. 5 ordynacji podatkowej).

Zaniechanie przez oskarżonego płatności podatku w terminie dokonywało się jednak wielokrotnie. W zakresie podatku VAT owa wielokrotność wyrażała się w uporczywości. Tak ona, jak i wielokrotne niewpłacanie w terminie pobranych zaliczek na podatek dochodowy, miało swój początek i koniec. W przypadku czynu z art. 77 § 3 kks dokonywało się jednak w warunkach określonych w art. 6 § 2 kks, który to przepis uwzględniony został w kwalifikacji prawnej, nie mniej jego istota nie została odpowiednio wyraźnie odzwierciedlona w opisie tego wykroczenia skarbowego. Kiedy jednak uchybienie obowiązkowi wynikającemu z art. 38 ust. 1 pdof następowało w kolejnych po sobie dwunastu miesiącach, nie mogło budzić wątpliwości, że chodziło o krótkie odstępy czasu wynoszące każdorazowo około miesiąca. A gdy tego przyczyną miał być zawsze brak wystarczających środków, co oczywiste chodziło o wykorzystanie tej samem sposobności.

Kierując się powyższym należało więc wskazać w ramach korekty pkt 1 zaskarżonego wyroku, że:

- czynu z art. 77 § 3 kks w zw. z art. 6 § 2 kks opisanego w pkt I części wstępnej oskarżony dopuścił się w okresie od 20 lutego 2012 r. do 21 stycznia 2013 r. działając w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem tej samej sposobności,

- czynu z art. 57 § 1 kks opisanego w pkt II części wstępnej oskarżony dopuścił się w okresie od 25 listopada 2011 r. do 27 sierpnia 2012 r.,

a przy okazji uczynić czytelniejszym określenie kwalifikacji prawnej poszczególnych wykroczeń skarbowych przypisanych M. Ś.. Sąd Rejonowy pisząc, że przypisuje mu czyny opisane w pkt I i II części wstępnej, podał następnie ich kwalifikację prawną w odwrotnej kolejności. Jednocześnie należało wyeliminować błąd rachunkowy, który wkradł się do opisu czynu z art. 77 § 3 kks w zw. z art. 6 § 2 kks. Suma poszczególnych kwot zaliczek na podatek dochodowy, których w terminie za poszczególne miesiące roku 2012 r. nie wpłacił oskarżony, wynosiła bowiem 3.411 złotych, a nie 3.918 złotych. Ponieważ nie miał on oczywistego charakteru nie wystarczyło poprzestać na zastosowaniu instytucji sprostowania orzeczenia z art. 105 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks.

Czas popełnienia przypisanych oskarżonemu wykroczeń skarbowych, a konkretnie każdorazowo ostatnich z jego zachowań polegających na niewpłaceniu w terminie podatku, przypadające w przypadku VAT-u na 27 sierpnia 2012

r., a co do zaliczek na podatek dochodowy na 21 stycznia 2013 r., wykluczał z kolei przedawnienie ich karalności, tak na moment orzekania w instancji merytorycznej, jak i na czas rozpoznawania apelacji obrońcy przez Sąd odwoławczy.

Zgodnie z art. 51 § 1 kks karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok, przy czym m.in. przepis art. 44 § 3 kks stosuje się odpowiednio, co oznacza, że bieg przedawnienia wykroczenia skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się dopiero z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności.

W myśl zaś art. 51 § 2 kks jeżeli w okresie przewidzianym w art. 51 § 1 kks wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego wykroczenia skarbowego ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu.

Niewątpliwie wykroczenia skarbowe z art. 57 § 1 kks i art. 77 § 3 kks polegają na uszczupleniu należności publicznoprawnej, o czym musi przesądzać art. 53 § 26 (należność publicznoprawną to m.in., należność państwowa, a tą jest m.in. podatek stanowiący dochód budżetu państwa), § 27 (należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której m.in. uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił) i § 29 kks (przepis § 27 stosuje się odpowiednio do określeń: „nie wpłaca w terminie podatku", „pobranego podatku nie wpłaca") (por. postanowienie SN z 11 stycznia 2011 r., V KK 361/10, OSNKW 2011/2/16).

Co trzeba też podkreślić, przedawnia się czyn jako całość, a dla biegu terminów przedawnienia w przypadku czynów rozciągniętych w czasie istotny jest czas ostatniego z inkryminowanych zachowań (por. wyrok SN z 15 kwietnia 2002 r., II KKN 387/01, LEX nr 52943).

Oskarżonemu zarzuty popełnienia wykroczeń skarbowych, które zostały mu ostatecznie przypisane, przedstawione zostały już w dniu 30 września 2013 r. (k. 7). Tymczasem roczny termin przedawnienia w przypadku czynu z art. 57 § 1 kks rozpoczął bieg z dniem 31 grudnia 2012 r., a co do czynu z art. 77 § 3 kks w zw. z art. 6 § 2 kks dopiero z dniem 31 grudnia 2013 r.. Nie może więc budzić wątpliwości, iż każdorazowo uległ przedłużeniu o 2 lata, co oznacza, iż tak wydłużony termin przedawnienia upływałby dopiero 31 grudnia 2015 r. w przypadku czynu z art. 57 § 1 kks, zaś w dniu 31 grudnia 2016 r. w odniesieniu do czynu z art. 77 § 3 kks w zw. z art. 6 § 2 kks.

Nieporozumieniem było zaś oczekiwanie przez skarżącego wyciągnięcia konsekwencji procesowych z „przedawnienia" fragmentu przypisanego oskarżonemu wykroczenia z art. 57 § 1 kks, kiedy przedawnia się czyn jako całość, a o tym kiedy to następuje decyduje wymagany ustawą upływ czasu biegnący od czasu jego popełnienia, a w przypadku wykroczeń skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej od końca roku, w którym upłynął termin płatności tej należności.

Nie znalazł w końcu Sąd Okręgowy najmniejszych podstaw do zakwestionowania rodzaju i wymiaru orzeczonej wobec oskarżonego kary. Podniesiony przez apelującego zarzut rażącej niewspółmierności kary okazał się być więc też niezasadnym.

Za dwa wykroczenia skarbowe, z których każde z osobna zagrożone było karą grzywny w wysokości od jednej dziesiątej do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (art. 48 § 1 kks), a więc czyn z art. 57 § 1 kks grzywną od 150 złotych do 30.000 złotych, zaś czyn z art. 77 § 3 kks w zw. z art. 6 § 2 kks grzywną od 160 złotych do 32.000 złotych, Sąd Rejonowy wymierzył oskarżonemu stosownie do wymogu z art. 50 § 1 kks, który pozwalał określić grzywnę w wysokości do górnej granicy ustawowego zagrożenia zwiększonego o połowę, łącznie tego rodzaju karę w kwocie 5.000 złotych i to jeszcze na podstawie prawnej przewidującej z uwagi na wysokość minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w czasie popełnienia wykroczenia z art. 57 § 1 kks w istocie łagodniejsze kwotowe zagrożenie (por. wyrok SN z 5 listopada 2008 r., V KK 116/08, Prok. i Pr. - wkł. 2009/4/11).

Nie mniej trafnie dostrzegł, iż na taki jej wymiar decydujący wpływ musiały mieć okoliczności związane z wykroczeniem skarbowym z art. 57 § 1 kks, skoro uszczuplona na skutek jego popełnienia należność publicznoprawna była nieporównywalnie wyższa od tego rodzaju należności, której uszczuplenia dotyczyło skazanie oskarżonego za

czyn z art. 77 § 3 kks w zw. z art. 6 § 2 kks. Łącznie oskarżony nie wpłacił bowiem w terminie aż 67.364 złotych podatku VAT przez okres ośmiu miesięcy. Co więcej do dnia wyrokowania uregulował i to nie w pełni zaległości za dwa miesiące (k. 10-11, 75, 78). Oczywiście nie sposób było też nie uwzględnić, że przez dwanaście miesięcy nie wpłacał pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, mimo że łącznie dotyczyło to jedynie kwoty 3.411 złotych, jej już jednak w żadnej części do momentu wyrokowania nie uregulował (k. 84).

Wymierzenie w takiej sytuacji grzywny w kwocie 5.000 złotych, a więc istotnie zbliżonej do dolnej granicy ustawowego zagrożenia, przekraczającej przy tym jedynie o ok. 20% przeciętne miesięczne wynagrodzenie na koniec II kwartału 2014 r., wynoszące 3.941,49 złotych (Dz.U. GUS z 2014 r. poz. 30), nie mogło skutkować uznaniem jej za karę niewspółmiernie surową i to w stopniu rażącym, tym bardziej, że wbrew przekonaniu skarżącego została ona również dostosowana do możliwości zarobkowych oskarżonego, determinowanych tak faktem prowadzenia przez niego działalności gospodarczej, jak i tym, że jest bezdzietnym kawalerem nie mającym nikogo na utrzymaniu. Sam fakt deklarowanej przez oskarżonego straty z działalności gospodarczej nie mógł uzasadniać jej ukształtowania w niższym wymiarze, podobnie jego starania o uregulowanie zaległości podatkowych, które jak się okazało, nie dotyczyły wyłącznie podatków w okresach objętych zarzutami aktu oskarżenia. Trudno zaś premiować oskarżonego jako przedsiębiorcę, a więc i profesjonalistę w obrocie gospodarczym z tego powodu, iż nie potrafi skutecznie zadbać o własne interesy (a propos niewiedzy co do możliwości przełożenia terminu płatności podatków lub rozłożenia na raty tego rodzaju należności), jak i dlatego, iż nie radzi sobie na konkurencyjnym rynku. Swych niepowodzeń nie może bowiem przerzucać na karb Skarbu Państwa godząc w ten sposób w jego interes fiskalny. Sąd Rejonowy niewątpliwie uwzględnił zaś fakt uprzedniej niekaralności oskarżonego, o czym muszą świadczyć pisemne motywy skarżonego wyroku. Prawidłowo wyznaczył też stopień karygodności czynów przypisanych oskarżonemu.

Konkludując wymierzona oskarżonemu kara nie może uchodzić za rażąco surową. Oceniając jej wymiar w aspekcie przedstawionych powyżej uwag, należy stwierdzić, iż odpowiada ona w pełni dyrektywom i przesłankom wymiaru kary określonym w art. 13 kks, co pozwala przyjąć, iż spełni swoje cele przede wszystkim w zakresie indywidualnego oddziaływania.

Nie dostrzegając innych uchybień, niż te które doprowadziły do korekty zaskarżonego wyroku, w szczególności tych podlegających uwzględnieniu niezależnie od kierunku i granic zaskarżenia orzeczenia, Sąd odwoławczy w pozostałej części utrzymał go w mocy.

Zasądzając koszty obrony z urzędu w postępowaniu odwoławczym, wobec ich nieopłacenia przez oskarżonego i złożenia stosownego wniosku przez obrońcę, Sąd odwoławczy kierował się uregulowaniami art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. - Prawo o adwokaturze oraz § 14 ust. 2 pkt. 4 i § 16 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu. W konsekwencji objęły one wynagrodzenie należne za postępowanie przed Sądem Okręgowym jako Sądem II instancji z uwzględnieniem ilości terminów rozprawy i podatku VAT.

Nieuwzględnienie apelacji wywiedzionej na korzyść oskarżonego przez jego obrońcę zgodnie z art. 636 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks przy braku warunków do zastosowania art. 624 § 1 kpk skutkować musiało również obciążeniem M. Ś. wydatkami Skarbu Państwa w postępowaniu odwoławczym obejmującymi również 20 złotych ryczałtu za doręczenia wezwań i innych pism w tym stadium procesu oraz opłatą w wysokości należnej za pierwszą instancję.