

**Sygnatura akt VI Ka 48/17**

## WYROK

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia **24 lutego 2017** r.

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

Przewodniczący SSO Marcin Schoenborn

Protokolant Kamil Koczur

przy udziale Przedstawiciela (...)Urzędu Skarbowego w G. G. S.

po rozpoznaniu w dniu 24 lutego 2017 r.

sprawy **M. F.** ur. (...) w G.

syna B. i G.

oskarżonego z art. 54§3 kks

na skutek apelacji wniesionej przez oskarżyciela publicznego

od wyroku Sądu Rejonowego w Gliwicach

z dnia 24 października 2016 r. sygnatura akt III W 722/16

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

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

Sygn. akt VI Ka 48/17

## UZASADNIENIE

### **wyroku Sądu Okręgowego w Gliwicach z dnia 24 lutego 2017 r. w całości**

M. F. został oskarżony przez (...)Urząd Skarbowy w G. o popełnienie wykroczenia skarbowego z art. 54 § 3 kks polegającego na tym, że jako podatnik w G. w dniu 9 maja 2005 r. zaniechał złożenia w Urzędzie Miejskim w G. informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych za 2005 rok dot. nieruchomości położonej w G. przy ul. 22 lipca 1, przez co nie ujawnił właściwemu organowi podatkowemu podstawy opodatkowania, narażając na uszczuplenie podatku od nieruchomości za lata 2010-2015 r. w łącznej kwocie 7.547 złotych, czym naruszył art. 6 ust. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Sąd Rejonowy w Gliwicach wyrokiem z dnia 24 października 2016 r. sygn. akt III W 722/16 na mocy art. 17 § 1 pkt 6 kpk w zw. z art. 51 § 1 kks przy zast. art. 113 § 1 kks umorzył postępowanie karne skarbowe przeciwko oskarżonemu o zarzucane mu wykroczenie skarbowe z art. 54 § 3 kks wobec przedawnienia jego karalności, a na mocy art. 632 pkt 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks kosztami procesu obciążył Skarb Państwa.

Apelację od tego wyroku złożył oskarżyciel publiczny – (...)Urząd Skarbowy w G.. Zaskarżając orzeczenie w całości na niekorzyść oskarżonego i zarzucając mu obrazę przepisów postępowania mającą wpływ na treść wyroku, a to art. 17 § 1 pkt 6 kpk poprzez błędne przyjęcie, iż wystąpiła przeszkoda procesowa w postaci przedawnienia karalności zarzucanego oskarżonemu czynu, nadto błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku mający

wpływ na jego treść, a polegający na błędnej ocenie zgromadzonego materiału dowodowego w zakresie ustalenia daty powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości od osób fizycznych, przekształcenia tego obowiązku w zobowiązanie podatkowe, wysokości świadczenia podatkowego oraz terminu jego płatności, wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez wymierzenie oskarżonemu za wykroczenie skarbowe zarzucane aktem oskarżenia grzywny w kwocie 1.000 złotych, względnie uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Sąd Okręgowy w Gliwicach zważył, co następuje.

Apelacja oskarżyciela publicznego zasługiwała na uwzględnienie o tyle, iż już tylko w następstwie podzielenia podniesionego w niej zarzutu obrazu art. 17 § 1 pkt 6 kpk należało zaskarżony wyrok uchylić i sprawę przekazać do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Gliwicach jako rzeczowo i miejscowo właściwemu.

Z przyczyn oczywistych uwzględnionym nie mógł być natomiast wniosek apelacji o zmianę zaskarżonego wyroku. Nie wiedzieć czemu skarżący nie dostrzegł, że wedle reguły *ne peius* z art. 454 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks sąd odwoławczy nie może skazać oskarżonego, wobec którego umorzono postępowanie w pierwszej instancji, a tego niewątpliwie oczekiwał. Tego rodzaju wadliwość w skonstruowaniu środka odwoławczego w postępowaniu karnym wywiedzionym na niekorzyść oskarżonego od wyroku umarzającego nie powinna się w ogóle przytrafić fachowemu podmiotowi. Równie dobrze może bowiem świadczyć o nieznajomości przepisów prawa, a uzewnętrznianie się z tym i to w piśmie procesowym, jakim jest apelacja, najzwyczajniej nie przystoi oskarżycielowi skarbowemu działającemu przez swego przedstawiciela.

Nie mniej ma on rację, gdy twierdzi, wbrew temu, co przyjął Sąd Rejonowy, iż karalność czynu zarzucanego oskarżonemu nie ustala z powodu przedawnienia. Sąd I instancji zajmując przeciwne stanowisko nie rozpoznał natomiast należyte istoty czynu zarzucanego oskarżonemu, a przez to i granic oskarżenia.

Przypomnieć należy, iż w postępowaniu karnym sądowym obowiązuje zasada niezmienności przedmiotu procesu, ograniczonego ramami faktycznymi czynu zarzucanego. Jej konsekwencją jest wymóg, by czyn przypisany mieścił się w granicach zdarzenia faktycznego objętego zarzutem oskarżenia, tj. by nie uległa zmianie podstawa faktyczna odpowiedzialności prawnej (por. M. Cieślak, Polska procedura karna, Warszawa 1984, s. 299). Sąd nie jest jednak związany opisem czynu zarzucanego w akcie oskarżenia oraz jego kwalifikacją prawną i może dokonać ich zmiany, bowiem przedmiotem procesu nie jest opis i kwalifikacja czynu, lecz czyn rzeczywiście dokonany. Nie może jedynie wyjść poza granice oskarżenia, które należy rozumieć jako orzekanie poza granicami wyznaczonymi przez tzw. tożsamość czynu w sensie naturalnym (zdarzenie faktyczne) (por. wyrok SN z 15 kwietnia 2009 r., III KK 384/08, LEX nr 503181).

Tymczasem owym zdarzeniem faktycznym, na który niezbitnie naprowadzał opis czynu zarzucanego aktem oskarżenia, było naruszenie przez M. F. obowiązku wynikającego z art. 6 ust. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: uopiol) i tego skutki związane z uchylaniem się przez niego przez lata od opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Na oskarżonym w związku z tym, że od dnia 25 kwietnia 2005 r. stał się właścicielem zabudowanej nieruchomości przy ul. (...) w G., od dnia 1 maja 2005 r. ciążył bowiem obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości (por. art. 6 ust. 1 w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 1 uopiol).

Zgodnie z art. 6 ust. 6 uopiol był więc obowiązany złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru. Miał na to 14 dni od wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, czyli od zakupu przedmiotowej nieruchomości. Powinien był ją zatem złożyć do 9 maja 2005 r. Z tego obowiązku, jako to ustalił również Sąd Rejonowy, nie wywiązał się jednak w ogóle, choć niedochowanie ustawowego terminu, jak trafnie zauważył zawiadamiający o przestępstwie organ podatkowy (k. 1v), nie zwalniało oskarżonego w późniejszym czasie z konieczności złożenia wymaganej informacji. Z art. 6 ust. 6 uopiol wynika

przecież, iż informacje o nieruchomościach i obiektach budowlanych są składane na czas nieokreślony i nie dotyczą poszczególnych lat podatkowych. Złożenie kolejnej takiej informacji uzależnione jest bowiem od wystąpienia okoliczności uzasadniających wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub od zaistnienia zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania w danym roku, w szczególności od zmiany sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części (por. art. 6 ust. 3 uopiol).

Niezłożenie zatem przedmiotowej informacji w terminie określonym w art. 6 ust. 6 uopiol, jak i w czasie późniejszym, rzutowało więc nie tylko na podatek od nieruchomości w roku 2005 r., ale i w latach następnych. Skutkiem zaniechania przez oskarżonego wykonania obowiązku określonego w art. 6 ust. 6 uopiol miało być bowiem to, iż organ podatkowy nie został poinformowany przez niego, że jest on właścicielem nieruchomości i w związku z tym ciąży na nim obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości, aktualizujący się co roku poczynając od 2005 r.. Tym samym organowi podatkowemu nieznanym miał być przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości (grunt oraz budynek – por. art. 2 ust. 1 pkt 1 uopiol) oraz podstawa opodatkowania tym podatkiem (powierzchnia gruntu i powierzchnia użytkowa budynku – por. art. 4 ust. 1 pkt 1 i 2 uopiol), które właśnie należało ujawnić we wspomnianej informacji, bowiem na ich bazie właściwy organ podatkowy ustala podatek od nieruchomości od osób fizycznych na rok podatkowy w drodze decyzji, płatny następnie w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego (art. 6 ust. 7 uopiol).

Konsekwentnie przez kolejne lata aż do końca 2015 r. właściwy organ podatkowy nie ustalał więc dla oskarżonego podatku od nieruchomości należnego w poszczególnych latach podatkowych i płatnego w ratach w terminach określonych w art. 6 ust. 7 uopiol. Ostatecznie natomiast bez uzyskania informacji, o której mowa w art. 6 ust. 6 uopiol, choć do jej złożenia oskarżony został nawet wprost wezwany, najpierw pismem z dnia 17 maja 2013 r., a następnie pismem z dnia 9 lipca 2015 r., organ podatkowy w drodze decyzji wydanych 3 i 4 grudnia 2015 r. ustalił zobowiązania podatkowe M. F. w zakresie podatku od nieruchomości za lata 2010-2015 r. na łączną kwotę 7.547 złotych, określając jednocześnie termin ich płatności na 14 dni od daty otrzymania przez podatnika owych decyzji. W związku zaś z ich doręczeniem podatnikowi w dniu 9 grudnia 2015 r. ziścił się również warunek skutecznego powstania zobowiązania podatkowego określony w art. 68 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: op). Podatnikowi, który nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego, doręczono bowiem przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, decyzje ustalające wysokość tego zobowiązania.

Na podstawie art. 54 § 3 kks odpowiada zaś podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, a kwota narażonego podatku na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu. Przy czym zgodnie z art. 3 pkt 5 op przez deklaracje rozumie się również informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy.

Natomiast w myśl art. 2 § 1 kks czyn zabroniony jest popełniony w czasie, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy. Czasem zachowania jest po pierwsze czas działania, po drugie zaś czas zaniechania działania, do którego sprawca był obowiązany. Trzeba też zauważyć, że termin „zachowanie” użyty na gruncie art. 2 § 1 kks odnosi się do znamienia czasownikowego zawartego w typie czynu zabronionego. Odniesienie czasu popełnienia do zachowania sprawcy pozwala zatem przyjąć, że - w zależności od kształtu ustawowego znamienia czasownikowego - raz będzie to continuum trwające nawet jakiś dłuższy okres, a raz krótki moment. Czas popełnienia deliktu karnoskarbowego należy przeto miarkować wedle normy sankcjonowanej, którą sprawca swoim zachowaniem narusza. Tyle trwa czas popełnienia deliktu, ile zachowanie naruszające normę (szerzej por. J. Majewski, Czas popełnienia przestępstwa. Wybrane zagadnienia definicyjne (w:) Czas i jego znaczenie w prawie karnym, pod red. J. Warylewskiego, Gdańsk 2010, s. 229 i n.).

In concreto zachowaniem oskarżonego było zaniechanie złożenia wymaganej prawem podatkowym deklaracji. Jakkolwiek pozostaje ono sprzężone z obowiązkiem złożenia deklaracji określającym również termin jej złożenia, nie

mniej z przyczyn wyżej wskazanych, jego niedochowanie nie powodowało, że w późniejszym czasie oskarżony nie miał już obowiązku złożenia deklaracji, skoro jej treść stanowić miała podstawę ustalenia zobowiązań podatkowych oskarżonego w zakresie podatku od nieruchomości również w kolejnych latach po roku, w którym upłynął termin złożenia deklaracji. Nie chodziło więc o niezłożenie deklaracji w terminie, takowe jest poza tym penalizowane w art. 56 § 4 kks, a tylko wówczas czasem popełnienia czynu zabronionego będzie wyłącznie ostatni dzień ustawowego terminu do jej złożenia. W przypadku natomiast czynu polegającego na niezłożeniu deklaracji przez cały okres po upływie terminu, w którym obowiązek jej złożenia dalej ciążył na podatniku, właśnie celem ustalenia w tym późniejszym czasie podatku od nieruchomości, który winien zapłacić podatnik, czasem jego popełnienia będzie również tenże okres utrzymywania stanu bezprawnego. Gdyby miało być inaczej przepis art. 54 kks dla zdefiniowania czynności sprawczej nie posługiwałby się zwrotem w formie niedokonanej „nie składa”, oznaczającym, że zachowanie nim opisane wprawdzie realizować się będzie już w ściśle określonym czasie, nie mniej jednocześnie utrzymywać się może przez pewien okres, aż do wykonania obowiązku w nim się wyrażającego.

Reasumując, zarzucone oskarżonemu konkretnie wykroczenie skarbowe, z uwagi na istotę obowiązku określonego w art. 6 ust. 6 uopiol, znamionem jest zachowaniem polegającym na utrzymywaniu pewnego stanu rzeczy przez jakiś okres.

Z powyższego wynika, iż M. F. tak naprawdę oskarżono w niniejszej sprawie o popełnienie czynu polegającego na tym, że od dnia 9 maja 2005 r. przynajmniej do dnia, w którym przedstawiono mu zarzut, co miało miejsce dopiero w dniu 9 listopada 2015 r., jako podatnik, który uchyla się od opodatkowania, nie złożył w Urzędzie Miejskim w G. informacji, o której mowa w art. 6 ust. 6 uopiol, przez co naraził na uszczuplenie podatek od nieruchomości należny za lata 2010-2015 r. w nieprzekraczającej ustawowego progu wysokości 7.547 złotych.

Już tylko z tego względu nie mogło być mowy o upływie rocznego terminu przedawnienia określonego w art. 51 § 1 kks.

Poza tym zgodnie z art. 44 § 3 kks w zw. z art. 51 § 1 kks bieg przedawnienia zarzuconego oskarżonemu wykroczenia skarbowego polegającego przecież na narażeniu na uszczuplenie należności publiczno-prawnej, którą in concreto był podatek od nieruchomości za poszczególne lata podatkowe z okresu 2010-2015, rozpoczął się z końcem roku, w którym upływał termin płatności tej należności. Ponieważ podatek od nieruchomości za 2015 r. zgodnie z art. 6 ust. 7 uopiol był płatny do 30 listopada 2015 r., bieg rocznego terminu przedawnienia określonego w art. 51 § 1 kks rozpoczął się nie z dniem 9 listopada 2015 r., lecz dopiero z dniem 31 grudnia 2015 r.. Z racji zaś wszczęcia przed jego upływem postępowania przeciwko sprawcy, co nastąpiło wraz przedstawieniem oskarżonemu zarzutu, bacząc również na to, że zobowiązania podatkowe oskarżonego w zakresie podatku od nieruchomości za lata 2010-2015 nie przedawniły się (nie upłynęło 5 lat od od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający ostatecznie z przywołanych wyżej decyzji wymiarowych - por. art. 70 § 1 op), nie może budzić wątpliwości, iż karalność zarzucanego oskarżonemu wykroczenia skarbowego ustanie z upływem dwóch lat od zakończenia owego rocznego okresu liczonego od dnia 31 grudnia 2015 r., czyli dopiero z końcem 2018 r. (por. art. 51 § 2 kks).

Stało się więc oczywistym, że zaskarżony wyrok umarzający postępowanie z powodu przedawnienia karalności czynu zarzuconego oskarżonemu nie mógł się ostać i musiał zostać uchylony, a sprawa przekazana do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Sąd Rejonowy ponownie rozpoznając sprawę obowiązany będzie przeprowadzić postępowanie dowodowe w pełnym dotychczasowym zakresie. Dodatkowo, uwzględniając ujawnioną na rozprawie apelacyjnej kwestię zmiany (obniżenia) wysokości zobowiązania podatkowego oskarżonego w zakresie podatku od nieruchomości za lata 2012-2015, pozyska z Urzędu Miejskiego w G. odpisy stosownych decyzji okazanych jedynie Sądowi Okręgowemu. Powinny mieć bowiem znaczenia dla ewentualnego prawidłowego określenia wysokości podatku narażonego na uszczuplenie. Wyjaśni również, czy i jaki wpływ na występowanie znamionnego dla wykroczenia skarbowego z art. 54 § 3 kks stanu narażenia na uszczuplenie podatku od nieruchomości w następstwie zaniechania złożenia wymaganej prawem podatkowym deklaracji (oświadczenia, o którym mowa w art. 6 ust. 6 uopiol) miała wiedza organu podatkowego o posiadanej przez oskarżonego nieruchomości, niewykluczone że pozyskana z aktu notarialnego

dokumentującego jej zakup. Kopia tego dokumentu została przecież dołączona do zawiadomienia o przestępstwie, w którym wspomina się w istocie, że organ podatkowy stwierdził w wyniku czynności sprawdzających, iż oskarżony w 2005 r. objął w posiadanie przedmiotową nieruchomość. W związku z tym jeszcze w pierwszej połowie 2013 r. był wzywany do złożenia brakującej deklaracji. W późniejszym czasie okazało się natomiast, że organ podatkowy nawet bez wymaganego prawem oświadczenia podatnika był w stanie w drodze decyzji ustalić należy w poszczególnych latach podatek od nieruchomości, a wcześniej kierując zawiadomienie o przestępstwie choćby go oszacować. Natomiast przez ponad dwa lata miał bezskutecznie oczekiwać na złożenie brakującego oświadczenia. Równie dobrze może to oznaczać, że zarzucane oskarżonemu zaniechanie nie musiało wcale skutkować narażeniem na uszczuplenie przedmiotowej należności publiczno-prawnej przynajmniej za lata 2014-2015. Organ podatkowy miałby bowiem dysponować niezbędnymi danymi do określenia podatku od nieruchomości za te lata, pozyskanymi jedynie nie od samego podatnika. Wówczas możliwe że jedynie z przyczyn leżących po jego stronie zaniechałby wydania stosownych decyzji ustalających jego wysokość.

Zgromadzony materiał dowodowy podda następnie Sąd Rejonowy wszechstronnej i wnikliwej analizie oraz swobodnej ocenie zgodnie z zasadami prawidłowego rozumowania, wskazaniem wiedzy i doświadczenia życiowego, po czym wyciągnie prawidłowe wnioski końcowe.

Nie przesądzając więc w niczym ostatecznego rozstrzygnięcia Sąd Okręgowy orzekł jak w części dyspozytywnej swego wyroku.