

**Sygnatura akt VI Ka 916/19**

## WYROK

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia **19 listopada 2019** r.

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

Przewodniczący sędzia Marcin Schoenborn

Protokolant Monika Dąbek

przy udziale Wojciecha Kłapcińskiego Prokuratora Prokuratury Rejonowej w R. i G. K. przedstawiciela Naczelnika Urzędu Skarbowego w R.

po rozpoznaniu w dniu 19 listopada 2019 r.

sprawy **T. D.** ur. (...) w Ś.

syna A. i T.

oskarżonego z art. 56§2 kks w zw.z art. 61§1 kks w zw. z art. 57§1 kks, art. 61§1 kks, art. 60§1 kks, art. 57§1 kks

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonego

od wyroku Sądu Rejonowego w Rudzie Śląskiej

z dnia 1 lipca 2019 r. sygnatura akt II K 1386/18

na mocy art. 437 kp, art. 438 kp, art. 439 § 1 pkt 9 kp oraz art. 632 pkt 2 kp i art. 627 kp w zw. z art. 634 kp w zw. z art. 113 § 1 kks

1. uchyla zaskarżony wyrok w punkcie 4 i na mocy art. 17 § 1 pkt 6 kp w zw. z art. 113 § 1 kks umarza postępowanie przeciwko oskarżonemu o zarzucane mu w pkt 4 aktu oskarżenia wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks z tym uzupełnieniem jego opisu, iż termin ustawowy zapłaty zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych za I kwartał 2016 r. przypadał na 20 kwietnia 2016 r., wobec przedawnienia karalności tego czynu, a kosztami procesu w tym zakresie obciąża Skarb Państwa;

2. zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że:

- w opisie czynu przypisanego w punkcie 1 wskazuje, iż nieprawdziwą deklarację (...) za I kwartał 2016 r. oskarżony złożył w Urzędzie Skarbowym w R. w dniu 22 kwietnia 2016 r.,

- w miejsce rozstrzygnięcia z punktu 5 na mocy art. 39 § 1 kks oraz art. 85 § 1 i 2 kk i art. 86 § 2 kk w zw. z art. 20 § 2 kks łączy oskarżonemu kary grzywny orzeczone w punktach 1, 2 oraz 3 i wymierza mu karę łączną grzywny w ilości 110 (stu dziesięciu) stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki dziennej na kwotę 70 (siedemdziesięciu) złotych;

3. w pozostałej części zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy;

4. zasądza od Skarbu Państwa na rzecz radcy prawnego M. N. kwotę 516,60 zł (pięćset szesnaście złotych i sześćdziesiąt groszy) obejmującą kwotę 96,60 zł (dziewięćdziesiąt sześć złotych i sześćdziesiąt groszy) podatku VAT, tytułem zwrotu nieopłaconych kosztów obrony udzielonej oskarżonemu z urzędu w postępowaniu odwoławczym;

5. zasądza od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa wydatki postępowania odwoławczego w kwocie 536,60 zł (pięćset trzydzieści złotych i sześćdziesiąt groszy) oraz wymierza mu jedną opłatę za obie instancje w kwocie 770 (siedemset siedemdziesiąt) złotych.

Sygn. akt VI Ka 916/19

## UZASADNIENIE

### ***wyroku Sądu Okręgowego w Gliwicach z dnia 19 listopada 2019 r. w części uchylającej i umarzającej postępowanie***

Sąd Rejonowy w Rudzie Śląskiej wyrokiem z dnia 1 lipca 2019 r. sygn. akt II K 1386/18 orzekł, że:

1. uznaje oskarżonego T. D. za winnego tego, że prowadząc w R. działalność gospodarczą w zakresie wykonywania instalacji elektrycznych i usług budowlanych w okresie od stycznia do marca 2016 r. nierzetelnie prowadził ewidencję sprzedaży i zakupów VAT poprzez niezaewidencjonowanie 19 faktur sprzedaży towarów i wykonanych usług ( o nr (...) z dnia 5.01.2016, (...) z dnia 15.01.2016, o nr (...) z dnia 15.01.2016, o nr (...) z dnia 25.01.2016, o nr (...) z dnia 28.01.2016, o nr (...) z dnia 01.03.2016, o nr (...) z dnia 2.03.2016, o nr (...) z dnia 8.03.2016, o nr (...) z dnia 08.03.2016, o nr (...) z dnia 8.03.2016, nr (...) z dnia 8.03.2016, o nr (...) z dnia 9.03.2016, o nr (...) z dnia 11.03.2016, o nr (...) z dnia 16.03.2016, o nr (...) z dnia 23.03.2016, o nr (...) z dnia 31.03.2016, o nr (...) z dnia 31.03.2016, nr (...) z dnia 31.03.2016, (...) z dnia 31.03.2016), niezaewidencjonowanie sprzedaży z tytułu otrzymanej zaliczki w wysokości 450 zł., niezaewidencjonowanie sprzedaży bezrachunkowej na rzecz osób fizycznych z tytułu wykonanych usług w wysokości 26.201,00zł., zaewidencjonowanie 3 faktur dotyczących zakupów nie mających związku z prowadzoną działalnością gospodarczą ( o nr (...) z dnia 25.01.2016, o nr (...) z dnia 11.02.2016, o nr (...) z dnia 11.02.2016), niezaewidencjonowanie 23 faktur zakupu VAT ( o nr (...) z dnia 2.03.2016, o nr (...) z dnia 2.03.2016, o nr (...) z dnia 17.03.2016, nr (...) z 18.03.2016, o nr (...) dnia 18.03.2016, o nr (...) z dnia 11.03.2016, o nr (...) z dnia 11.03.2016, o nr (...) z dnia 14.03.2016, o nr (...) z dnia 17.03.2016, o nr (...) z dnia 30.03.2016, o nr (...) z dnia 23.03.2016, o nr (...) z dnia 17.03.2016, o nr (...) z dnia 14.03.2016, o nr (...) z dnia 14.03.2016, o nr (...) z dnia 14.03.2016, o nr (...) z dnia 14.03.2016, o nr (...) z dnia 29.03.2016, o nr (...) z dnia 17.03.2016, o nr (...) z dnia 15.03.2016, o nr (...) z dnia 22.03.2016, o nr (...) z dnia 18.03.2016, o nr (...) z dnia 31.03.2016, o nr (...) z dnia 31.03.2016) związanych z czynnościami opodatkowanymi, tym samym składając organowi podatkowemu deklarację (...) za I kwartał 2016r., podał w niej nieprawdę poprzez zaniżenie całości sprzedaży, czym naraził podatek na uszczuplenie w wysokości 38.412,00 zł. (nadwyżka podatku naliczonego do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy – 1.214,00 zł., zobowiązanie podatkowe 37.198,00 zł), to jest czynu wyczerpującego znamiona przestępstwa z art. 56 § 2 kks, i za to na mocy art. 56 § 2 kks w zw. z art. 23 § 1 i 3 kks skazuje go na karę grzywny w wymiarze 100 stawek dziennych, przy przyjęciu, iż jedna stawka dzienna wynosi 70 złotych;

2. uznaje oskarżonego T. D. za winnego tego, że prowadząc w R. działalność gospodarczą w zakresie wykonywania instalacji elektrycznych i usług budowlanych, w okresie od stycznia do marca 2016 r. nierzetelnie prowadził podatkową księgę przychodów i rozchodów, poprzez niezaewidencjonowanie 19 faktur sprzedaży towarów i wykonanych usług (o nr (...) z dnia 5.01.2016, (...) z dnia 15.01.2016, o nr (...) z dnia 15.01.2016, o nr (...) z dnia 25.01.2016, o nr (...) z dnia 28.01.2016, o nr (...) z dnia 01.03.2016, o nr (...) z dnia 2.03.2016, o nr (...) z dnia 8.03.2016, o nr (...) z dnia 08.03.2016, o nr (...) z dnia 8.03.2016, nr (...)z dnia 8.03.2016, o nr (...) z dnia 9.03.2016, o nr (...) z dnia 11.03.2016, o nr (...) z dnia 16.03.2016, o nr (...) z dnia 23.03.2016, o nr (...) z dnia 31.03.2016, o nr (...) z dnia 31.03.2016, nr (...) z dnia 31.03.2016, (...) z dnia 31.03.2016) na rzecz podmiotów gospodarczych o wartości 169.448,03 zł., niezaewidencjonowanie sprzedaży bezrachunkowej dokonanej na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej o wartości 17.586,74 zł., zaewidencjonowanie 3 faktur zakupu towarów handlowych o nr (...) z dnia 25.01.2016, o nr (...)z dnia 11.02.2016, o nr (...) z dnia 11.02.2016, które nie miały związku z prowadzoną działalnością, zaewidencjonowanie wydatków wynikających z rozliczenia odpisów amortyzacyjnych samochodu, który został sprzedany, to jest czynu wyczerpującego znamiona przestępstwa z art. 61 § 1 kks i za to na mocy art. 61 § 1 kks

w zw. z art. 23 § 1 i 3 kks skazuje go na karę grzywny w wymiarze 60 stawek dziennych, przy przyjęciu, iż jedna stawka dzienna wynosi 70 złotych;

3. uznaje oskarżonego T. D. za winnego tego, że prowadząc w R. działalność gospodarczą w zakresie wykonywania instalacji elektrycznych i usług budowlanych, wbrew obowiązkowi w okresie od stycznia do marca 2016 r. nie prowadził w R. – miejscu wykonywania działalności – ewidencji sprzedaży, to jest czynu wyczerpującego znamiona przestępstwa z art. 60 § 1 kks, i za to na mocy art. 60 § 1 kks w zw. z art. 23 § 1 i 3 kks skazuje go na karę grzywny w wymiarze 40 stawek dziennych, przy przyjęciu, iż jedna stawka dzienna wynosi 70 złotych;

4. uznaje oskarżonego T. D. za winnego tego, że prowadząc w R. działalność gospodarczą w zakresie wykonywania instalacji elektrycznych i usług budowlanych, wbrew obowiązkowi w sposób uporczywy nie wpłacił w terminie ustawowym zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych za I kwartał 2016 r., czym naraził należność publicznoprawną na uszczuplenie w wysokości 24.933,00 zł., to jest czynu wyczerpującego znamiona przestępstwa z art. 57 § 1 kks i za to na mocy art. 57 § 1 kks w zw. z art. 23 § 1 i 3 kks skazuje go na karę grzywny w wymiarze 40 stawek dziennych, przy przyjęciu, iż jedna stawka dzienna wynosi 70 złotych;

5. na mocy art. 39 § 1 kks, art. 85§ 1 kk., 86 § 2 kk w zw. z art. 20 § 2 kks łączy oskarżonemu T. D. jednostkowe kary grzywny i wymierza mu karę łączną grzywny w wymiarze 120 stawek dziennych, przy przyjęciu, iż jedna stawka dzienna wynosi 70 złotych;

6. na mocy art. 22<sup>3</sup> ust. 2 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych zasądza od Skarbu Państwa na rzecz radcy prawnego M. N. kwotę 723,24 złotych tytułem zwrotu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej oskarżonemu z urzędu;

7. na zasadzie art. 627 kpk, art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 roku o opłatach w sprawach karnych zasądza na rzecz Skarbu Państwa od oskarżonego kwotę 793,24 złotych tytułem zwrotu wydatków i opłatę w wysokości 840 złotych.

Apelacje od tego wyroku złożyła jedynie obrońca. Zaskarżyła orzeczenie w całości na korzyść oskarżonego i zarzuciła mu:

- obrazę prawa materialnego, tj. art. 1 § 3 kks poprzez jego niezastosowanie, gdzie okoliczności sprawy i wszelkie wątpliwości w sprawie nie świadczą o winie oskarżonego w czasie czynu,
- obrazę przepisów postępowania mającą wpływ na treść wyroku, tj. art. 173 kks poprzez jego zastosowanie i prowadzenie w stosunku do oskarżonego postępowania w stosunku do nieobecnych w sytuacji, gdy wina oskarżonego i okoliczności popełnienia czynów zabronionych budzą wątpliwości,
- naruszenie przepisów prawa procesowego, tj. art. 5 § 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks poprzez jego niezastosowanie i nierozstrzygnięcie wątpliwości w sprawie na korzyść oskarżonego,
- błąd w ustaleniach faktycznych, mający wpływ na treść wyroku, skutkujący przyjęciem, iż zachowanie oskarżonego ma charakter uporczywy w sytuacji, gdy z dowodów przeprowadzonych w sprawie nie wynika, jakie były przyczyny braku zapłaty,
- rażącą niewspółmierność kary przez wymierzenie kary grzywny w wymiarze 120 stawek dziennych przy przyjęciu, iż jedna stawka dzienna wynosi 70 złotych, gdyż prawidłowa ocena okoliczności dotyczących jej wymiaru uzasadnia orzeczenie jej w niższej wysokości.

Z powołaniem się zaś na te zarzuty obrońca wniosła o zmianę zaskarżonego wyroku i uniewinnienie oskarżonego, względnie uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

**Sąd Okręgowy w Gliwicach zważył, co następuje.**

Rozpoznanie apelacji obrońcy w odniesieniu do zarzucanego oskarżonemu czynu z art. 57 § 1 kks skutkować musiało uchyleniem pkt 4 zaskarżonego wyroku z powodu stwierdzenia uchybienia mającego postać bezwzględnie powodu odwoławczego z art. 439 § 1 pkt 9 kpk i na mocy art. 17 § 1 pkt 6 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks umorzeniem postępowania przeciwko oskarżonemu o tenże czyn z tym uzupełnieniem jego opisu, iż termin ustawowy zapłaty zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych za I kwartał 2016 r. przypadał na 20 kwietnia 2016 r., a to wobec przedawnienia karalności tego wykroczenia skarbowego i w konsekwencji obciążeniem Skarbu Państwa kosztami procesu w tej części po myśli art. 632 pkt 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks.

Niezależnie od granic zaskarżenia i podniesionych zarzutów Sąd odwoławczy zobowiązany jest uchylić wyrok w przypadku wystąpienia jednej z bezwzględnych przyczyn odwoławczych zawartych w katalogu art. 439 § 1 kpk. Ta zaś zaistniała w niniejszej sprawie w postaci okoliczności wyłączającej postępowanie określonej w art. 17 § 1 pkt 6 kpk (przepis ten z mocy art. 113 § 1 kks ma odpowiednie zastosowanie w postępowaniu karnym skarbowym). Z dniem 31 grudnia 2015 r. nastąpiło bowiem przedawnienie karalności zarzucanego i przypisanego oskarżonemu czynu z art. 57 § 1 kks.

Nie doszukał się natomiast Sąd Okręgowy uchybień podniesionych w apelacji obrońcy, przez co nie było podstaw do zmiany zaskarżonego wyroku i uniewinnienia oskarżonego od zarzucanego mu czynu z art. 57 § 1 kks, ani tym bardziej do uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania.

Co do zarzucanego i przypisanego oskarżonemu wykroczenia skarbowego polegającego na uporczywym niewpłaceniu w terminie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych za I kwartał 2016 r. trzeba stwierdzić, że ewidentnym w świetle zgromadzonego materiału dowodowego pozostaje, że T. D. nie uiścił dotychczas owej zaliczki, z tym zastrzeżeniem, że już po dokonaniu rozliczenia w zeznaniu rocznym podatku za 2016 r. ciążył na nim obowiązek dokonania tego w ramach należnego podatku za cały tenże rok. Wyrażnego przy tym podkreślenia wymaga, iż nie uczynił tego również także po tym, jak w związku z doręczeniem mu 13 października 2016 r. protokołu kontroli podatkowej przeprowadzonej w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za pierwsze cztery miesiące 2016 r., co potwierdził własnoręcznym podpisem (k. 54v), zapoznawszy się z wynikami tejże kontroli, musiał się zorientować, że wykazała ona przede wszystkim na podstawie analizy jego rachunków bankowych, a także przedłożonych przez kontrolowanego dodatkowych dokumentów wpływających na określenie wysokości przychodów i kosztów prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, że w I kwartale 2016 r. nie poniósł on w rzeczywistości straty, a uzyskał dochód, od którego winien samemu obliczyć ową zaliczkę właśnie w kwocie 24.933 złotych (k. 52). Jednocześnie pouczony o przysługującym prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień w terminie 14 dni w przypadku, gdyby nie zgadzał z ustaleniami kontroli, nie skorzystał z tej możliwości. W takim przypadku przyjmuje się zgodnie z art. 291 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.- Ordynacja podatkowa (dalej: op), że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli. Z powyższego wynika zatem w sposób niezbity i nie do podważenia, iż oskarżony w pełni musiał sobie zdawać sprawę z ciężącego na nim zobowiązania podatkowego, a także jego wysokości, najpóźniej od dnia 13 października 2016 r.. Przebieg i wynik kontroli, w szczególności przedłożenie przez kontrolowanego nieujawnionych w podatkowej księdze przychodów i rozchodów dokumentów obrazujących przychód na poziomie wartości netto 187.034,77 złotych, przy jednoczesnym zaniżeniu kosztów jego uzyskania jedynie na poziomie niespełna 20.000 złotych, musiało z kolei skłaniać do poprawnego logicznie i znajdującego wsparcie we wskazaniach doświadczenia życiowego wniosku, iż oskarżony od samego początku musiał w ogólności orientować się w tym, że w I kwartale 2016 r. uzyskał dochód, który obligował go do uiszczenia zaliczki na podatek dochodowy, a nie chcąc ponosić związanego z tym ciężaru finansowego jedynie księgowo wykazał stratę, obsługującemu go biuro rachunkowemu dostarczając niekompletną dokumentację.

Wedle obrońcy miał oskarżony jednak nie popełnić wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 kks, gdyż nie zostało dowiedzionym, że wykazał się uporczywością w braku zapłaty owej zaliczki. Z tego też powodu uważał skarżący, iż również w odniesieniu do tego z zarzucanych oskarżonemu czynów zachodziła negatywna przesłanka trybu postępowania w stosunku do nieobecnych określona w art. 173 § 2 pkt 1 kks w postaci budzącej wątpliwości winy sprawy oraz okoliczności popełnienia czynu zabronionego. Swe stanowisko jednak obrońca opierał na niewłaściwym

rozumieniu znamienia „uporczywości” na gruncie art. 57 § 1 kks. Ugruntowanym przecież w orzecznictwie i doktrynie jest pogląd, wedle którego pojęcie „uporczywie” charakteryzuje zachowanie zarówno ze względu na jego powtarzalność, jak i na trwałość utrzymywanego określonym zachowaniem stanu bezprawnego powstałego w wyniku niewpłacania podatku w terminie (zob. postanowienie SN z 3 października 2008 r., III KK 176/08, Biul.PK 2009/3/60). Uporczywe niepłacenie podatku to też bądź długotrwałe, niekoniecznie powtarzające się, a więc i jednorazowe, lecz długie, opóźnienie w jego uregulowaniu, bądź też wielokrotne, powtarzające się, niepłacenie podatku w terminie (zob. np. G. Bogdan i inni: Kodeks karny skarbowy z komentarzem, Gdańsk 2000, s. 149-150; T. Grzegorzczak: Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Warszawa 2006 t. 3 do art. 57 kks; F. Prusak: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006 t. 12 do art. 57 kks; 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 kks, 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 niewpłacenie, 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, podobnie jak Sąd Rejonowy, 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 (zob. 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).

Niezależnie od powyższego nie jest prawdziwym twierdzenie skarżącego, iż nie są znane żadne przyczyny braku zapłaty w terminie przedmiotowej zaliczki. Jak już wyżej zostało wskazane, przebieg i wynik kontroli udokumentowany jej protokołem i załącznikami do niego, wystarczająco pewnie dowodził, że brak płatności zaliczki w terminie ustawowym należy łączyć z faktem ukrycia przez T. D., także przed biurem rachunkowym, części przychodów i kosztów prowadzonej działalności gospodarczej. Osobiście przecież już w trakcie kontroli prowadzonej od 22 czerwca 2016 r. dostarczył szereg faktur, o których istnieniu biuro rachunkowe nie wiedząc nie mogło ujawnić ich treści w podatkowej księdze przychodów i rozchodów, a tym samym z wykorzystaniem zawartych tam danych prawidłowo stwierdzić, czy podatnik w I kwartale 2016 r. uzyskał dochód obligujący do zapłaty zaliczki na podatek dochodowy oraz w jakiej wysokości. W późniejszym czasie zapoznawszy się z wynikami kontroli podatkowej oskarżony musiał natomiast już jednak wiedzieć, że konsekwencją nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg, za który to stan rzeczy z przyczyny wyżej naprowadzonej ewidentnie winić trzeba właśnie podatnika, a nie podmiot usługowo świadczący mu pomoc przy prowadzeniu ksiąg i w rozliczeniach podatkowych, któremu podatnik nie dostarczył wszystkiej dokumentacji podlegającej ewidencjonowaniu, jest niewywiązanie się z obowiązku wpłaty w terminie ustawowym zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych w kwocie adekwatnej do uzyskanego przez niego dochodu. Tym samym pierwotną przyczyną braku jej zapłaty było księgowo ukrycie dochodu przez podatnika.

Na powyższe wskazywał pewnie już tylko materiał dowody zgromadzony w toku kontroli podatkowej, oczywiście wykorzystany w niniejszym postępowaniu tylko w zakresie, który nie naruszałby uregulowania art. 389 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks niepozwalającego na ujawnienie poprzednio złożonych przez oskarżonego w postępowaniu kontrolnym zeznań w charakterze świadka. Nic natomiast nie stało na przeszkodzie wykorzystaniu pism składanych w toku kontroli podatkowej przez oskarżonego, które w postępowaniu karnym skarbowym prowadzonym w trybie postępowania w stosunku do nieobecnych nie mogłyby przecież zastępować jego wyjaśnień. Tych odebranie nie było bowiem z przyczyn obiektywnych możliwe. Przepisów tej materii dotyczących w ogóle się więc nie stosowało po myśli art. 174 kks. Nie miał zatem praktycznego zastosowania zakaz z art. 174 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks. Zresztą rzeczony pisma nie miały na celu zastąpienia wyjaśnień oskarżonego. Sporządzone zostały bowiem poza postępowaniem

karnym i nie dla jego celów. Stanowiły zatem dowód z dokumentów podlegający ujawnieniu na rozprawie w trybie art. 393 § 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks.

Natomiast przyczyna, dla której już po stwierdzeniu księgowego ukrycia przez oskarżonego dochodu płatność dalej nie nastąpiła, nie była ze względu na wskazane wyżej rozumienie znamienia „uporczywości” procesowo relewantna. Nie zachodziła zatem i potrzeba rozpoznania sytuacji finansowej oskarżonego dla stwierdzenia, czy ów stan rzeczy stanowił wyraz wyłącznie złej woli oskarżonego, który kredytował tym sposobem swoją działalność kosztem Skarbu Państwa, czy też może skutek tego, że istniały niezawinione przez niego okoliczności, które obiektywnie uniemożliwiły mu zapłatę podatku. Zresztą trudno byłoby się takowych doszukać, kiedy za cały 2016 r. miał mieć oskarżony aż taki dochód, że jako podatnik w procedurze samoobliczenia wyliczył należny podatek dochodowy na kwotę 100.082 złotych (k. 811), co należało stwierdzić na podstawie dodatkowej dokumentacji przedłożonej w toku postępowania odwoławczego przez jednego z oskarżycieli publicznych.

Sąd Rejonowy jednak nawet nie dostrzegł, iż przypisał oskarżonemu w punkcie 4 zaskarżonego wyroku popełnienie wykroczenia skarbowego. Określił przecież czyn zakwalifikowany prawidłowo z art. 57 § 1 kks przestępstwem, a także wymierzył za ten czyn oskarżonemu karę grzywny w stawkach dziennych (art. 23 kks), podczas gdy wykroczenia skarbowe zagrożone są grzywną określoną kwotowo (art. 47 § 1 kks), a wymierzone za tego rodzaju kategorie czynów zabronionych kary grzywny nie podlegają łączeniu węzłem kary łącznej z grzywnami wymierzonymi za przestępstwa skarbowe (z braku w tym zakresie jakiegokolwiek regulacji).

Zgodnie zaś z art. 51 § 1 zd. 1 kks karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. Bieg tego terminu w przypadku wykroczeń skarbowych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej (m.in. z art. 57 § 1 kks), rozpoczyna się z kolei z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności (art. 44 § 3 zd. 1 kks w zw. z art. 51 § 1 zd. 2 kks). W przypadku oskarżonego chodziło konkretnie o zaliczkę na podatek dochodowy za I kwartał 2016 r., a nie o podatek dochodowy za cały 2016 r., o czym niezależnie od treści opisu czynu wskazującego wprost na tego rodzaju należność, przekonywać muszą także okoliczności postawienia T. D. w stan oskarżenia, a to oparcie się przez oskarżycieli wyłącznie na przebiegu i wynikach kontroli podatkowej w zakresie podatku dochodowego obejmującej okres pierwszych czterech miesięcy 2016 r. z całkowitym pominięciem rozliczenia rocznego, które dokonać się mogło dopiero w 2017 r. i to pomimo, że dochodzenie również o czyn z art. 57 § 1 kks wszczęte zostało dopiero 30 marca 2018 r. (k. 10). Nie był zatem istotny termin płatności określony w przepisach o rozliczeniach rocznych, a konkretnie w art. 45 ust. 4 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: pdof) w zw. z art. 45 ust. 1 pdof. Termin płatności zaliczek przypada natomiast do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, a w przypadku zaliczek kwartalnych do 20 dnia każdego miesiąca następującego po kwartale, za który wpłacana jest zaliczka, z uwzględnieniem, że zaliczkę za ostatni miesiąc lub ostatni kwartał roku podatkowego podatnik wpłaca w terminie do 20 stycznia następnego roku podatkowego, chyba że wcześniej złoży zeznanie i dokona zapłaty podatku (art. 44 ust. 1 i 6 pdof). Oczywiście w tym wszystkim uwzględnić należało również art. 47 § 3 op, zgodnie z którym 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.

Z powyższego w kontekście treści zarzuconego oskarżonym czynu z art. 57 § 1 kks wynika zatem, iż początek biegu terminu jego przedawnienia rozpoczął się z dniem 31 grudnia 2016 r. i upłynął z dniem 31 grudnia 2017 r.. Mógł co prawda ulec przedłużeniu o kolejne 5 lat po myśli art. 44 § 5 kks w zw. z art. 51 § 1 zd. 2 kks, nie mniej w okresie jego biegu musiałoby zostać wszczęte postępowanie przeciwko sprawcy, a więc gdy postępowanie z fazy in rem przeszłoby w etap in personam w związku z wydaniem postanowienia o przedstawieniu zarzutu. Zaznaczyć tu należy, iż art. 44 § 5 kks ma na myśli wszczęcie postępowania o dany czyn zabroniony przeciwko określonej osobie. Termin z art. 51 § 1 zd. 1 kks nie uległ jednak w tym konkretnym przypadku przedłużeniu o 5 lat, skoro w okresie jego biegu nie wydano postanowienia o przedstawieniu zarzutów T. D., w tym o popełnienie wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 kks. Już tylko sporządzenie i podpisanie tego rodzaju decyzji procesowej, które rzeczywiście w realiach tej sprawy winno być traktowane za równoznaczne z jej wydaniem w rozumieniu art. 313 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks (zob. postanowienie SN z 24 kwietnia 2007 r., IV KK 31/07, LEX Nr 262649; wyrok SN z 2 czerwca 2010 r., V KK 376/09, LEX Nr

590304; T. Grzegorzczak: Glosa do postanowienia SN z dnia 27 czerwca 2001 r., III KKN 44/2001, WPP 2002/3/163; R. Stefański: Glosa do postanowienia SN z dnia 22 czerwca 2001 r., III KKN 44/01, Prok.i Pr. 2002/5/84 /, nastąpiło przecież dopiero 30 marca 2018 r. (k. 11).

Nie mogło być również w ogóle rozważanym spoczywanie (wstrzymanie) biegu terminu przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego zarzucanego oskarżonemu po myśli art. 44 § 7 kks w zw. z art. 51 § 1 zd. 2 kks, a wedle których przedawnienie nie biegnie, jeżeli przepis ustawy nie pozwala na wszczęcie lub dalsze prowadzenie postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe. W literaturze i orzecznictwie przeważa słuszny pogląd, iż spoczywanie biegu przedawnienia dotyczy tylko przeszkód natury prawnej, zatem takich, które wynikają z samej ustawy. Uznanie bowiem przeszkód natury faktycznej za przyczyny spoczywania biegu przedawnienia wypaczałoby sens tej instytucji, gdyż mogłoby prowadzić do tego, iż przedawnienie nigdy nie nastąpi (jeśli np. oskarżony stale się ukrywa i z tego powodu nie można prowadzić postępowania). Trzeba zaś podkreślić, że przeszkody natury prawnej mają zawsze charakter przejściowy - np. immunitet obejmuje tylko okres obejmowania danego stanowiska czy pełnienia danej funkcji (por. postanowienie SN z 19 czerwca 1975 r., II KZ 138/75, OSNKW 1975, nr 8, poz. 112 wraz z przychylną glosą R. Kmiecika, NP 1976, nr 12, s. 1761). Chodzi zatem o to, że to przepis prawa ma uniemożliwiać wszczęcie lub kontynuowanie wszczętego już postępowania.

Nadmienić należy, iż w okolicznościach niniejszej sprawy dla ustalenia, czy nastąpiło przedawnienie karalności zarzucanego oskarżonym czynu z art. 57 § 1 kks, bez znaczenia była kwestia ewentualnego przedawnienia należności publicznoprawnej, którą swoim zachowaniem miał uszczuplić, skoro niewątpliwie roczny termin przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego zarzucanego oskarżonemu upłynął przed upływem 5 letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w zakresie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych za I kwartał 2016, również liczonego od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności owej zaliczki (art. 70 ust. 1 op w zw. z art. 3 pkt 3 lit.a op, art. 4 op i art. 5 op).

Stwierdzenie bezwzględnej przyczyny odwoławczej skutkowało zatem uchynieniem zaskarżonego wyroku w zakresie rozstrzygnięcia z punktu 4 i to niezależnie od granic jego zaskarżenia oraz podniesionych zarzutów, a następnie umorzeniem postępowania co do czynu z art. 57 § 1 kks. Spowodowało również, że bezprzedmiotowym było ustosunkowanie się do zarzutu apelacji obrońcy kwestionującego karę wymierzoną oskarżonemu za ten czyn.

Z tych względów Sąd Okręgowy orzekł jak w punkcie 1 części dyspozytywnej swego wyroku.