

Sygn. akt VII Ka 853/09



## W Y R O K

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 1 lutego 2010 r.

Sąd Okręgowy w Częstochowie VII Wydział Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący: SO. Sławomir  
Sędziowie: SSA w SO. Jerzy  
SSR. del. Piotr - spr.  
Protokolant: Romualda

przy udziale Prokuratora Prokuratury Rej. del. do Okręgowej Przemysława

po rozpoznaniu w dniu 4 grudnia 2009r, 11 grudnia 2009r, 1 lutego 2010r.  
sprawy **Iwony**

oskarżonej z art. 79§2kks w zw. z art. 6§2kks, art. 56§4kks  
na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonego  
od wyroku Sądu Rejonowego w Zawierciu  
z dnia 17 lipca 2009r., sygn. akt VIKs 1/09

orzeka:

1. uchyla zaskarżony wyrok i na podstawie art. 17§1pkt4kpk w zw. z art. 113§1kks umarza postępowanie co do oskarżonej Iwony
2. zasądza od Skarbu Państwa na rzecz Iwony 614,88 zł. /sześćset czternaście złotych osiemdziesiąt osiem groszy/ tytułem zwrotu poniesionych przez nią kosztów postępowania odwoławczego związanych z reprezentowaniem w tym postępowaniu przez adwokata;
3. kosztami postępowania w sprawie obciąża Skarb Państwa.

## UZASADNIENIE

Iwona została oskarżona o to, że:

1. działając czynem ciągłym w okresie od 30.09.2007 r. do 01.12.2007 r. prowadząc w ramach Biura Doradztwa Podatkowego i rachunkowości z/s w Z ul. dokumentację podatkową podatników: Tomasza , zam. l. 100 i FHU Barbara z/s w Z ul. nie składała w ustawowych terminach, tj. do 30.09.2007 r. i do 01.12.2007 r. deklaracji rocznych PIT-4R o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy za 2007 r., czym naruszyła przepis art. 38 ust. 1b ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz U. Nr 14, poz. 176 z 2000 r. z późn. zm.), tj. o wykroczenie skarbowe z art. 79 § 2 kks w związku art. 6 § 2 kks;
2. prowadząc w ramach Biura Doradztwa Podatkowego i Rachunkowości z/s w Z ul. dokumentację podatkową podatnika Anny z/s w ul. nie złożyła w Urzędzie Skarbowym w Zawierciu w ustawowym terminie, tj. do 26.11.2007 r. deklaracji VAT-7 za październik 2007 r., czym naruszyła przepis art. 99 ust. 1 ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) tj. o wykroczenie skarbowe z art. 56 § 4 kks.

Wyrokiem z dnia 17 lipca 2009 roku w sprawie VI Ks 1.09 Sąd Rejonowy w Zawierciu:

1. uznał oskarżoną Iwonę za winną czynu opisanego w pkt. I, czym wyczerpała znamiona wykroczenia skarbowego z art. 79 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i za to z mocy art. 79 § 2 kks w zw. z art. 19 § 1 pkt 2 kks odstąpił od wymiaru kary;
2. uznał oskarżoną Iwonę za winną czynu opisanego w pkt. II, czym wyczerpała znamiona wykroczenia skarbowego z art. 56 § 4 kks i za to z mocy art. 56 § 4 kks w zw. z art. 19 § 1 pkt 2 kks odstąpił od wymiaru kary;
3. na podstawie art. 627 kpk i art. 3 ust.1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r. o opłatach w sprawach karnych w zw. z art. 113 § 1 kks zasądził od oskarżonej na rzecz Skarbu Państwa wydatki postępowania w kwocie 90

(dziewięćdziesięciu) złotych oraz opłatę sądową w wysokości 30 (trzydziestu) złotych.

Apelację od wyroku wniósł obrońca oskarżonej Iwony zaskarżając go w całości. Zarzucił mu:

1. rażące naruszenie przepisów postępowania to jest art. 16 § 1 k.k.s., a to wskutek jego niezastosowania wobec oskarżonej Iwony będącego wynikiem wyrażenia przez Sąd Rejonowy mylnego poglądu prawnego, że instytucja czynnego żalu unormowana w art. 16 k.k.s. skutkująca nie podleganiem karze nie ma zastosowania w stosunku do sprawcy wykroczenia skarbowego, który po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organ powołany do ścigania. Ujawniając istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałające w jego popełnieniu w ten sposób, że będąc sprawcą wykroczenia na zasadzie art. 9 § 3 k.k.s. podpisał się obok samego podatnika na stosownym oświadczeniu skierowanym do Urzędu Skarbowego, w gdy okoliczność, iż stosowne oświadczenie podpisuje zarówno podatnik jak i doradca podatkowy – który jest sprawcą wykroczenia skarbowego ( odpowiada jak sprawca na zasadzie art. 9 § 3 k.k.s. ) powoduje ten skutek, iż z instytucji czynnego żalu ( pod warunkiem sprawstwa) opisanej w art. 16 k.k.s. korzystają zarówno podatnik jak i doradca podatkowy,
2. niezależnie od powyższego zarzutu zaskarżonemu rozstrzygnięciu w zakresie rozstrzygnięcia z punktu 1 sentencji wyroku zarzucam ponadto rażąco obrazę prawa materialnego to jest art. 79 § 2 k.k.s. w zw. z art. 53 § 30 k.k.s. i art. 8 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskutek przypisania Iwonie czynu zabronionego którego ona z uwagi na brak ceł sprawczych wykroczenia o jakim mowa w art. 79 k.k.s. ( przestępstwo indywidualne właściwe ) – wobec braku cech podmiotowych – bycia płatnikiem – popełnić nie może, a to wskutek błędnej wykładni tego przepisu ( oraz powołanych art. 53 § 30 k.k.s. i art. 8 Ordynacji podatkowej ) wobec przyjęcia, że osoba prowadząca w ramach Biura Doradztwa Podatkowego dokumentację podatkową podatników jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, w sytuacji gdy prawidłowa wykładnia art. 79 § 2 k.k.s. z uwzględnieniem art. 53 § 30 k.k.s. i art. 8 Ordynacji podatkowej i art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych prowadzi do wniosku, że doradca podatkowy (poza wypadkami

kiedy będzie mu służył przymiot pracodawcy wobec podatnika ) nigdy nie będzie płatnikiem w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej, skoro jest nim wyłącznie osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uniewinnienie oskarżonej od przypisanych jej czynów zabronionych względnie – w razie dostrzeżenia takiej potrzeby o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

### **Sąd rozważył co następuje:**

Apelacja obrońcy w części zasługuje na uwzględnienie.

Odnosnie zarzutu obrazy przepisu prawa materialnego tj. art.16par1 k.k.s, sytuującego na gruncie prawa karnego skarbowego instytucje tzw. czynnego żalu, rację ma skarżący, że powyższa instytucja powinna być zastosowana w przedmiotowej sprawie. W ocenie Sądu Odwoławczego w nie budzącym wątpliwości stanie faktycznym zachodzą przesłanki pozytywne zastosowania powyższej instytucji, określone w par1 art.16 k.k.s. Przepis ten wymaga dla jego zastosowania „zawiadomienia” organu powołanego do ścigania przestępstw i wykroczeń skarbowych o fakcie popełnienia tego rodzaju czynów. W par4 tegoż przepisu ustawodawca precyzuje, że owe zawiadomienie ma przybrać formę „na piśmie” lub „ustnie do protokołu”. Właśnie ten rzekomy brak formalny zawiadomienia Sąd Rejonowy uznał za uniemożliwiający zastosowanie instytucji czynnego żalu. Sąd meriti przyjął, że podpisanie się oskarżonej wraz z jej pieczęcią jako doradcy podatkowego z zamiarem poinformowania organu finansowego postępowania przygotowawczego o popełnionych przez nią i podatników wykroczeniach nie stanowi w odniesieniu do niej realizacji przesłanki czynnego żalu z art.16par1k.k.s. Sąd Rejonowy uznał, że pisma te zawierając dane adresowe i osobowe odpowiednio podatników Barbara i Anna

wraz z ich podpisami tylko od nich pochodzą, a tym samym instytucja czynnego żalu wynikająca z ich treści może mieć zastosowanie tylko do nich, a nie również do oskarżonej, która jak zdaje się sugerować Sąd meriti niejako „dodatkowo” się pod nimi podpisała, pomijając zamiar z jakim to uczyniła. Sąd powołując się na dane adresowe i osobowe podatników nie dostrzegł pieczętki oskarżonej, która zawiera stosowne informacje, a których brak rzekomo dyskwalifikuje oświadczenie w trybie art.16k.k.s. Sąd ten uznał, że autorstwo tychże zawiadomień o wykroczeniach należy tylko i wyłącznie przypisać podpisanym pod nimi podatnikom, a nie także oskarżonej Iwonie ponieważ jego zdaniem wynika to „...z elementarnych zasad prawa cywilnego”.

W tym względzie na uwagę zasługuje fakt, że zgodnie z art.16 par 4 k.k.s zawiadomienie dla swej skuteczności wymaga aby było złożone na „piśmie”, natomiast nie jest jego wymogiem wypełnienie przez „zawiadomienie” przesłanek przewidzianych dla pisma procesowego o jakich mowa w art.119k.p.k- a co zdaje się sugerować Sąd Rejonowy- o ile bowiem wymogi te zostały spełnione przez podatników to nie oznacza, że stanowią one o bezskuteczności oświadczeń złożonych bez ich dochowania, albowiem par4 takich wymagań nie stawia.(F.Prusak Kodeks Karny Skarbowy. Komentarz Lex, Tom I 2006, art.16, teza 10).

Oskarżona składając swój podpis wraz z pieczęcią na pismach procesowych w/w podatników z zamiarem zawiadomienia o popełnieniu wykroczeń skarbowych spełniła wymóg pisemnej samo-denuncjacji, albowiem tym samym dała wyraz akceptacji zawartego w nich oświadczenia i pełnego utożsamienia się z nim. Co więcej jak wynika z bezspornego stanu faktycznego autorką tychże pism była właśnie oskarżona- jej klienci się tylko pod nimi podpisywali tak naprawdę nie wiedząc co podpisują-co bezsprzecznie świadczy o subiektywnym stosunku (zamiarze denuncjacji) oskarżonej względem popełnionych przez nią i jej klientów wykroczeń, a spełniającym właśnie istotę czynnego żalu. Złożenie podpisów na zawiadomieniach Barbary i Anny należy

rozpatrywać pod kątem art.9par3 k.k.s, który w sposób ewidentny kreuje oskarżoną jako współsprawcę przedmiotowych wykroczeń co w sytuacji okoliczności ich złożenia utwierdza w przekonaniu, że stanowią one wyraz utożsamienia się z nimi osoby je formułującej, która świadoma jest ich znaczenia i skutków jako doradca podatkowy i z zamiarem denuncjacji i jednocześnie niczego nie zatajając chroni interesy własne jak i swoich klientów.

Powołując się na sugerowane przez Sąd meriti „*elementarne zasady prawa cywilnego*”, zwrócić uwagę należy na art. 65par 1 k.c dotyczący wykładni oświadczeń woli, a który wymaga tłumaczenia tychże zgodnie z **okolicznościami, w których zostały złożone**, zasadami współzycia społecznego oraz ustalonymi zwyczajami. Okoliczności ich sporządzenia uznane za bezsporne ewidentnie wskazują, że zostały one sporządzone przez oskarżoną w sytuacji kiedy zorientowała się o przekroczeniu terminu do złożenia przedmiotowych deklaracji, to z jej inicjatywy podatnicy formalnie adresujący je do Urzędu Skarbowego złożyli pod nimi podpisy i wreszcie to sama oskarżona złożyła je 10 października 2007 i 12 grudnia 2007 roku w powyższym urzędzie.

Rozpatrując sprawę przez pryzmat art.9par3k.k.s należy zauważyć, że podmiot określony w tym artykule również może korzystać z instytucji czynnego żalu na tych samych zasadach co tzw. „sprawca główny”. Pismo będące „zawiadomieniem” podatnika w rozumieniu art.16par1k.k.s na którym swój podpis złożył również podmiot o jakim mowa z art.9par3- w tym przypadku oskarżona jako doradca podatkowy- należy tłumaczyć w odniesieniu do każdego z tych podmiotów. Trudną do zaakceptowania byłaby sytuacja w której poszerzona podmiotowo na zasadzie art.9par3 k.k.s odpowiedzialność za przestępstwo i wykroczenie skarbowe uniemożliwiałaby podmiotom odpowiadającym za ten sam czyn lecz na innej podstawie skorzystanie z dobrodziejstwa art.16par1 w postaci jednego zawiadomienia sygnowanego dwoma lub więcej podpisami. Wymóg odrębnego sformułowania pisma zawiadamiającego organ ścigania o tym samym

przestępstwie czy wykroczeniu przez podmioty odpowiedzialne za ten sam czyn lecz na różnych podstawach nie wynika z żadnego przepisu prawa. Co więcej wspólne sygnowanie pisma w zamiarze zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego w sposób oczywisty oddaje relacje tak faktyczne jak i prawne odpowiedzialnych podmiotów.

Uznając za wyczerpaną przesłankę pozytywną zastosowania czynnego żalu w postaci spełnienia wymogu pisemnego zawiadomienia, należy ustosunkować się do twierdzenia Sądu Rejonowego, że składając przedmiotowe zawiadomienia o popełnieniu czynów zabronionych w dniu 12 grudnia 2007, uczyniła to po 15 października 2007 roku, a więc po przedstawieniu jej zarzutów w innej sprawie o sygn. akt VI Ks 97/07, toczącej się również przed Sadem Rejonowym w Zawierciu, w której to doszło również do podobnej „próby samo-denuncjacji” w sytuacji złożenia zawiadomień przez samych podatników, a nie oskarżoną Iwonę (uzasadnienie k.2). Sąd tym samym sugeruje, że oskarżona składając zawiadomienia 12 grudnia 2007 roku działała post factum (art.16par5pkt1), albowiem uczyniła to po tym jak organ finansowy postępowania przygotowawczego postawił jej zarzut w podobnej sprawie. Sąd tym samym twierdzi, że oskarżona mając świadomość rzekomej nieprawidłowości wspólnego z podatnikami informowania organu ścigania w trybie art.16k.k.s dalej tak postępuje, w innych podobnych sprawach, a więc i w tej stanowiącej przedmiot niniejszego postępowania.

Oczywistym jest, że powyższy pogląd nie zasługuje na uwzględnienie, albowiem oskarżona składając w dniu 12 grudnia 2007 deklaracje podatników Barbary oraz Anny wraz z przedmiotowymi zawiadomieniami w trybie art.16k.k.s nie działała z zamiarem zatajenia czegokolwiek, a wręcz przeciwnie biorąc pod uwagę przekroczenie ustawowych terminów odpowiednio 1 grudnia 2007 i 26 listopad 2007 wskazuje na zamiar ujawnienia okoliczności wykroczenia tak szybko jak tylko było to możliwe. Na marginesie rozważań w kontekście daty przedstawienia zarzutów należy zauważyć, że deklaracja Tomasza choć złożona 10

października 2007 roku, a więc po terminie ustawowym 30 września 2007, wpłynęła do organu przed datą 15 października 2007.

Odnosnie zawiadomienia Tomasza o popełnieniu wykroczenia w trybie art.16par1i4k.k.s, datowanego na 5 października 2007, którego wpływ do finansowego organu postępowania przygotowawczego ustalono na 10 października 2007, a pozbawionego podpisu oskarżonej, należy odwołać się do okoliczności jego sporządzenia, a przecież nie budzących wątpliwości. De facto pismo to sporządziła oskarżona, w okolicznościach analogicznych do tych jakie miały miejsce w odniesieniu do zawiadomień Barbary

i Anny. Świadek Tomasz przyznał, że nie wiedział co podpisuje, albowiem nie zna się na tych sprawach. Fakt, że na przedmiotowym piśmie brak podpisu i pieczętki oskarżonej nie może uczynić bezskutecznym względem niej oświadczenia w nim zawartego, które trafiło do organu ścigania. Okoliczności jego sporządzenia ustalił Sąd meriti wskazując, że powyższy dokument został przygotowany przez oskarżoną, a tylko ze znanych sobie powodów nie został przez nią podpisany, co też czyniła w innych podobnych sprawach. Brak podpisu na zawiadomieniu w sytuacji określenia okoliczności jego sporządzenia wyczerpuje przesłankę formy pisemnej zawiadomienia, a brak podpisu ewentualnie może być poczytany jak brak formalny pisma nie czyniący go bezskutecznym względem osoby, która go nie złożyła lecz w nie budzący wątpliwości sposób sporządziła.

Trudno uznać za akceptowalną sytuację w której osoba tylko podpisująca oświadczenie będące materialnym wyrazem subiektywnego stosunku do popełnionego czynu, a więc czynnego żalu może skorzystać z wynikającego z tej instytucji dobrodziejstwa, nie będąc de facto świadomą tego że popełniła czyn zabroniony i skutków oświadczenia, które podpisuje, a inna odpowiedzialna osoba z której inicjatywy i przez którą zostało sporządzone nie może tylko dlatego, że zapomniała podpisać ten dokument.

Stanowisko odmienne byłoby nie do zaakceptowania i przeczyłoby istocie czynnego żalu, jako uzewnętrznionego subiektywnego stosunku sprawcy czynu do jego popełnienia. Sprawca musi obejmować swoją



świadomością fakt popełnienia czynu zabronionego co w przedmiotowej sprawie ma zastosowanie w odniesieniu do oskarżonej Iwony [imię] która dała mu wyraz poprzez sporządzenie stosownego pisma z zamiarem ujawnienia okoliczności sprawy.

Przechodząc do formułowanego w pkt.II apelacji zarzutu obrazy prawa materialnego poprzez rzekomą błędną wykładnię pojęcia płatnik z art.79par2k.k.s należy na wstępie zaznaczyć, że zarzut ten pozostaje w sprzeczności z zarzutem w pkt.I, a dotyczącym obrazy art.16 k.k.s. Apelujący zarzuca niewypełnienie znamion podmiotowych powyższego wykroczenia przez oskarżoną jako nie będącą płatnikiem w rozumieniu Ordynacji Podatkowej, a jednocześnie zarzuca obrazę przepisu 16par1k.k.s sytuującego czynny żal. Sprzeczność tych zarzutów wynika z faktu, że czynny żal może mieć zastosowanie tylko wtedy, gdy nastąpiła realizacja znamion czynu zabronionego, a więc jest niejako następczy względem stwierdzenia popełnienia czynu. W sytuacji niewypełnienia znamion tak podmiotowych jak i przedmiotowych czynu nie można mówić o jakimkolwiek czynnym żalu, albowiem w ogóle nie miała miejsce realizacja znamion czynu zabronionego, a tym samym ewentualna możliwość ustosunkowania się do niego sprawcy w postaci czynnego żalu.

Chociaż decydujący dla rozstrzygnięcia Sądu Odwoławczego jest fakt przyjęcia instytucji czynnego żalu w odniesieniu do zarzucanych oskarżonej czynów, a w konsekwencji konieczność umorzenia postępowania w oparciu o art.414 par 1 k.p.k. w zw. z art. 17 par 1pkt 4 kpk to jednak należy zwrócić uwagę, że twierdzenie skarżącego o braku znamion podmiotowych w postaci kwalifikacji oskarżonej jako „płatnika” są błędne, albowiem w przedmiotowej sprawie ma zastosowanie art.9 par 3 k.k.s rozszerzający podmiotowy krąg odpowiedzialności karno-skarbowej na podmioty, które na podstawie umowy zajmują się sprawami gospodarczymi osób będących sprawcami w świetle części szczególnej k.k.s, a więc także w odniesieniu do oskarżonej Iwony [imię] jako doradcy podatkowego.

Rozstrzygnięto na podstawie art.437 par 1 i par 2 kpk w oparciu o art.414 par 1 kpk i art. 17 par 1 pkt 4 kpk stosowanych z mocy art.113 par 1 k.k.s..



*[Handwritten signature]*