

- **Materialny charakter czynu karnoskarbowego tzw. nieodprowadzenia w terminie przez płatnika pobranego podatku (art. 77 § 1 k.k.s.) – Paweł Pogorzelski (EY)**

Postanowienie SN z 15 stycznia 2021 r., III KK 321/19

Czyn zabroniony z art. 77 k.k.s. ma charakter materialny, a to ze względu na definicję legalną zawartego w nim znamienia "nie wpłaca" z art. 53 § 29 w zw. z § 27 k.k.s.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Warto jednak, na tle wywodów zawartych w kasacji a odnoszących się do wykładni znamion przestępstwa z art. 77 § 1 k.k.s. przypomnieć, że czyn zabroniony z art. 77 k.k.s. ma charakter materialny a to ze względu na definicję legalną zawartego w nim znamienia "nie wpłaca" z art. 53 § 29 w zw. z § 27 k.k.s. Znamię to zawiera w sobie element uszczerbku finansowego (§ 27 art. 53 k.k.s. stanowi, że należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana się uchyliła i w rzeczywistości ten uszczerbek nastąpił zaś definicję tę, w myśl § 29 art. 53 k.k.s., stosuje się m. innymi do określenia "nie wpłaca w terminie podatku"). Przestępstwo z art. 77 § 1 k.k.s. nie jest więc, jak chciałby to - choć oczywiście bezzasadnie - widzieć skarżący, przestępstwem formalnym (jak to było do czasu nowelizacji k.k.s. z dnia 28 lipca 2005 r.; wyrok SN z w sprawie III KKN 204/96, na który w kasacji powołuje się skarżący został wydany 4 lutego 1997 r.).

Na tle ustalonych w tej sprawie okoliczności faktycznych konieczne jest nadto zauważenie, że skoro M. P. nie wpłacał stosownych kwot z tytułu podatku od wynagrodzeń pracowniczych w terminie, mając jednak wcześniej tego podatku nadpłatę, z mocy prawa zaliczaną na poczet powstałych zaległości, to w sposób oczywisty nie mogło skutkiem jego działania być powstanie uszczerbku finansowego w rozumieniu przepisu § 27 art. 53 k.k.s.

Wyroki powiązane

wyrok SN z 4 lutego 1997 r., III KKN 204/96

Przepisy

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy

Art. 77 § 1 Płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie.

Art. 53 § 27 Należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił.

Art. 53 § 29 Przepisy § 27 i 28 stosuje się odpowiednio do następujących określeń: "kwota niewpłaconego podatku", "nienależny zwrot należności celnej lub umorzenie należności celnej należnej do zapłacenia", "nienależny zwrot należności podatkowej", "nie pobiera podatku", "nie wpłaca w terminie podatku", "pobraną podatek", "pobranego podatku nie wpłaca", "podatek" oraz "wypłata lub pobranie nienależnej, nadmiernej lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem dotacji lub subwencji".

Główne problemy

1. Materialny charakter czynu zabronionego z 77 § 1 k.k.s.

- **Nieuiszczenie podatku akcyzowego jako znamię art. 54 § 1 k.k.s., a nie art. 284 k.k. – Paweł Pogorzelski (EY)**

Wyrok SN z 12 maja 2022 r., IV KK 408/21

Nieuiszczenie podatku akcyzowego stanowi wyłącznie znamię art. 54 § 1 k.k.s., a nie art. 284 k.k.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Czyn kwalifikowany jako przestępstwo m.in. z art. 284 § 1 k.k. pierwotnie opisany został w akcie oskarżenia jako polegający na "przywłaszczeniu na szkodę Skarbu Państwa, stanowiącej mienie znacznej wartości, kwoty nie mniejszej niż 3.435.942 zł" będącej równowartością nieuiszczonego podatku akcyzowego. Sąd Okręgowy dokonał zmiany tego opisu (zaakceptowanej następnie przez Sąd Odwoławczy) poprzez przyjęcie, że skazany "przywłaszczył na szkodę Skarbu Państwa przysługujące mu prawo majątkowe znacznej wartości w postaci roszczenia o zapłatę podatku akcyzowego w kwocie co najmniej 1.799.819,98 zł".

W obu przypadkach, a więc zarówno konstrukcja prawna przestępstwa polegającego na przyjęciu, że doszło do przywłaszczenia kwoty pieniężnej stanowiącej równowartość należnego Skarbowi Państwa podatku akcyzowego, jak uznanie, iż przywłaszczono prawo majątkowe w postaci roszczenia o zapłatę podatku akcyzowego, są mało przekonujące. Rzecz bowiem w tym, że "sprawca przywłaszczenia nie pozbawia władania osoby uprawnionej, lecz legalnie wchodzi w posiadanie przedmiotu" (vide: J. Lachowski komentarz do art. 284 w Kodeks karny. Komentarz, V. Konarska - Wrzosek (red.), wyd. III, Warszawa 2020). "Rzecz przywłaszczana znajduje się we władaniu sprawcy, a przywłaszczane prawo może on wykonywać" (vide: Kulik Marek komentarz do art. 284 w Kodeks karny. Komentarz aktualizowany, Warszawa 2022, Mozgawa Marek (red.)). "W przeciwieństwie do kradzieży sprawca przywłaszczenia nie zabiera cudzego mienia ruchomego w celu przywłaszczenia, lecz bezprawnie rozporządza cudzą rzeczą ruchomą, która znalazła się w jego legalnym, niebezprawnym posiadaniu" (wyrok SN z 4 stycznia 2006 r., IV KK 376/05). Brak jest jakichkolwiek podstaw do przyjęcia, że kwota stanowiąca równowartości należnego Skarbowi Państwa podatku akcyzowego, jako taka, została wyodrębniona i przekazana do "niebezprawnego posiadania" skazanemu oraz jego współsprawcom. Trafnie zatem Sąd I instancji uznał, że skazany nie przywłaszczył sobie rzeczy ruchomej będącej własnością Skarbu Państwa. Jednakże zmiana opisu przypisanego czynu poprzez wskazanie na przywłaszczenie sobie przez skazanego "roszczenia o zapłatę podatku akcyzowego" jest jeszcze mniej przekonująca. Przecież Skarb Państwa w omawianej sytuacji nigdy nie utracił (do czasu przedawnienia jego wymagalności) prawa majątkowego w postaci domagania się należnej mu daniny publicznej - podatku akcyzowego, a skazany nigdy nie nabył uprawnienia (roszczenia) do wykonywania tego prawa wobec osób trzecich. (...)

Generalnie bowiem, pomijając różnego rodzaju działania podjęte przez skazanych w celu uniknięcia zapłaty omawianego podatku, zgodnie z obowiązującym w czasie zdarzenia art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2004 r. Nr 29, poz. 257) podatnicy dokonujący importu wyrobów akcyzowych byli obowiązani do obliczenia i wykazania kwoty akcyzy w zgłoszeniu celnym, z uwzględnieniem obowiązujących stawek.

Wraz zatem z dokonaniem zgłoszenia celnego powstawało roszczenie po stronie Skarbu Państwa o zapłatę należnego podatku akcyzowego i miało ono charakter niezbywalny.

W pewnych okolicznościach mogłoby dojść do przywłaszczenia kwoty stanowiącej równowartość podatku, gdyby przywłaszczenia takiego dokonała osoba uprawniona do

dysponowania taką kwotą (np. komornik czy poborca podatkowy) nigdy zaś do przywłaszczenia roszczenia o zapłatę tego podatku, bo wiązać musiałoby się to z uprzednim legalnym przekazaniem takiego uprawnienia (do ściągania podatku) przez Skarb Państwa innemu podmiotowi.

Najistotniejsze jednak będzie tu wskazanie na to, że niezapłacenie należnego Skarbowi Państwa podatku wprost stanowi przedmiot innego, niż uregulowane w art. 284 k.k., typu przestępstwa - czynu z art. 54 § 1 k.k.s. - podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

Przepisy

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny

Art. 284 § 1 Kto przywłaszcza sobie cudzą rzecz ruchomą lub prawo majątkowe, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy

Art. 54 § 1 Podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

Główne problemy

1. Nieuiszczenie podatku akcyzowego jako znamię art. 54 § 1 k.k.s.
2. Możliwość przywłaszczenia kwoty stanowiącej równowartość podatku.