

**Sygn. akt VII Kz 25/13**

## POSTANOWIENIE

**Dnia 14 lutego 2013 r.**

**Sąd Okręgowy w Opolu w VII Wydziale Karnym-Odwoławczym w składzie:**

Przewodniczący : Sędzia S.O. Waldemar Krawczyk

Sędziowie : Sędzia S.O. Andrzej Polański

Sędzia S.O. Zbigniew Kwiatkowski – spr.

po rozpoznaniu w sprawie **L. J.**

oskarżonej o czyn z art. 54 § 2 k.k.s.

zażalenia wniesionego przez oskarżyciela publicznego - Urząd Kontroli Skarbowej w O.

na postanowienie Sądu Rejonowego w Strzelcach Opolskich

z dnia 21 grudnia 2012 r., sygn. akt II K 1315/12 „u”

w przedmiocie umorzenia postępowania

na podstawie art. 437 § 1 k.p.k.

### ***postanawia***

utrzymać w mocy zaskarżone postanowienie

## UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy w Strzelcach Opolskich postanowieniem z dnia 21 grudnia 2012 r. sygn. akt II K1315/12 „u”, na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. umorzył postępowanie karne w sprawie przeciwko L. J., oskarżonej o przestępstwo z art. 54 § 2 k.k.s., wobec stwierdzenia, że czyn oskarżonej nie zawiera znamion czynu zabronionego.

Na powyższe postanowienie oskarżyciel publiczny - Urząd Kontroli Skarbowej w O. złożył zażalenie zarzucając:

- błąd w ustaleniach faktycznych, mający istotny wpływ na treść postanowienia, poprzez błędne uznanie Sądu, iż zgodnie z treścią art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. należy umorzyć postępowanie karne w sprawie przeciwko L. J., oskarżonej o przestępstwo z art. 54 § 2 k.k.s., gdyż czyn oskarżonej nie zawiera znamion czynu zabronionego.

Stawiając powyższy zarzut wniósł o uchylenie zaskarżonego postanowienia w całości i przekazanie sprawy sądowi I instancji do merytorycznego rozpoznania.

### **Sąd Odwoławczy zważył, co następuje:**

Zażalenie oskarżyciela publicznego – Urzędu Kontroli Skarbowej w O. nie zasługuje na uwzględnienie. Przepis art. 54 k.k.s. penalizuje bowiem odpowiedzialność karną podatnika, który „uchylając się od opodatkowania nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie” (§ 1), łagodzi tę odpowiedzialność wówczas, gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości (§ 2), a także wtedy, gdy nie przekracza ona tzw. ustawowego progu (§ 3). Przepis art. 7 ustawy z

dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa stanowi, że „podatnikiem jest osoba, m.in. fizyczna podlegająca z mocy ustawy obowiązkowi podatkowemu”. W orzecnictwie Sądu Najwyższego przyjmuje się, iż „na gruncie prawa karnego -skarbowego istnieje – wynikający z art. 1 § 1 k.k.s. – wymóg tzw. ustawowej dookreśloności znamion czynu zabronionego, zatem podatnikiem jest jedynie ten, „czyj obowiązek podatkowy ma swoje źródło w przepisach ustawy podatkowej, określających zobowiązany podmiot oraz przedmiot i stawkę opodatkowania” ( zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 01 grudnia 2005 r., IV KK 122/05, OSNKW 2006, z. 2, poz. 19).

W świetle powyższego, czynu z art. 54 k.k.s. może zatem dopuścić się jedynie osoba, na której ciąży określony ustawą podatkową obowiązek podatkowy w kwestii dotyczącej ujawniania, w zależności od specyfiki danego podatku, samego przedmiotu opodatkowania, bądź podstawy tego opodatkowania albo nie złożenie niezbędnej dla takiego ujawnienia deklaracji.

Warto zwrócić uwagę, iż z przepisu art. 45 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. O podatku dochodowym od osób fizycznych jednoznacznie wynika, iż zeznaniem podatkowym, o którym mowa w ust. 1 cytowanego przepisu, nie obejmuje się dochodów (...) wymienionych m.in. w art. 30 powołanej ustawy. Ten przepis, a więc art. 30 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w pkt 7 *expressis verbis* stanowi, że „od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy - w wysokości 75% dochodu. Wówczas podmiotem, który określa ten podatek i jego kwotę nie jest podatnik działający w trybie samoobliczenia, lecz organ podatkowy, który ustala wysokość tegoż podatku. To w konsekwencji oznacza, iż zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero wtedy, gdy nastąpi doręczenie podatnikowi decyzji tego organu, ustalającej wysokość tegoż zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej), nie zaś przez zaistnienie zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego (tak też: A. Marciniak (red.): Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz. Warszawa 2008, s. 1162).

Podkreślić jedynie, iż w doktrynie i judykaturze zgodnie przyjmuje się, że decyzje określające zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu, który nie ma pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, są decyzjami konstytucyjnymi (zob. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek: Ordynacja podatkowa. Komentarz. Warszawa 2009, s. 190; B. Dauter (red.): Podatek dochodowy od osób fizycznych. Orzecnictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych. Warszawa 2006, s. 498; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 02 czerwca 2004 r., FSK 162/04, Przegląd orzecnictwa Podatkowego 2005, nr, poz. 21.)

Konstytucyjny charakter decyzji, w przedmiocie wymierzenia podatku dochodowego od osób fizycznych, oznacza że przed ich wydaniem obowiązek podatkowy podatnika w zakresie zryczałtowanego podatku od takiego dochodu nie istnieje.

W przedmiotowej sprawie, co oczywiste, decyzja w przedmiocie ustalenia zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu za 2004 rok została wydana dnia 17 grudnia 2009 r. (k.112-120), zaś akt oskarżenia został wniesiony w dniu 08 grudnia 2012 r. W tej sytuacji należy stwierdzić, że sąd I instancji słusznie uznał, iż skoro oskarżonej przedstawiono zarzut uchylecia się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych za 2004 rok, to brak jest podstaw do przyjęcia, że czyn jej wyczerpuje dyspozycję art. 54 § 2 k.k.s. Ten punkt widzenia przyjmuje się także w judykaturze (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 czerwca 2009 r., II KK 20/09. OSNKW 2009, z. 11, poz. 95; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2011 r., V KK 340/11, LEX nr 1044081).

Z przytoczonych względów, sąd odwoławczy orzekł jak na wstępie.