

UZASADNIENIE

wyroku z dnia 06 grudnia 2017 roku

Sąd ustalił, co następuje:

W dniu 19 maja 2008 roku A. D. (1) otrzymała od swojej babci M. D., w drodze darowizny, lokal mieszkalny nr (...) znajdujący się w budynku przy ul. (...) w W., dla którego to Sąd Rejonowy dla Warszawy – Mokotowa w W., IX Wydział Ksiąg Wieczystych, prowadzi księgę wieczysta o nr (...).

dowód: kopia aktu notarialnego umowy darowizny k. 18-23.

A. D. (2) była zameldowana w powyższym lokalu w okresie od 05 lutego 2001 roku do dnia 15 grudnia 2010 roku.

dowód: zaświadczenie k. 94.

W dniu 30 grudnia 2010 roku A. D. (1) zbyła, umową sprzedaży, na rzecz M. S. nieruchomość w postaci lokalu mieszkalnego nr (...) znajdującego się w budynku przy ul. (...) w W., dla której to Sąd Rejonowy dla Warszawy – Mokotowa w W., IX Wydział Ksiąg Wieczystych, prowadzi księgę wieczysta o nr (...).

Przed dokonaniem rzeczonyj transakcji A. D. (1) udała się do Urzędu Skarbowego W. – P. z zapytaniem, jaki podatek będzie musiała uiścić z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości. Została wówczas poinformowana przez urzędników, że ma złożyć deklarację, z której będzie wynikało, iż w ciągu dwóch lat wydatkowała kwotę uzyskaną ze sprzedaży nieruchomości na cele mieszkaniowe.

dowód: kopia aktu notarialnego umowy sprzedaży lokalu mieszkalnego k. 40-47; przesłuchanie w charakterze podejrzanej k. 63v. – 64; wyjaśnienia oskarżonej k. 100-101.

W dniu 30 kwietnia 2011 roku A. D. (1) złożyła do Urzędu Skarbowego W. – U. zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu PIT-39 za 2010 rok, w którym wskazała, że osiągnęła przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości w wysokości 382.000 zł; koszty uzyskania przychodu określiła na kwotę 1.509,06 zł, zatem dochód wyniósł 380.490,94 zł i tę kwotę wskazała jako zwolnioną z opodatkowania. A. D. (1) ponownie zasięgnęła informacji od urzędników, czy wypełniona przez nią deklaracja jest prawidłowa i czy w istocie ma 2 lata na spożytkowanie środków na cele mieszkaniowe. Uzyskała wówczas odpowiedź twierdzącą.

dowód: deklaracja k. 15; przesłuchanie w charakterze podejrzanej k. 63v. – 64; wyjaśnienia oskarżonej k. 100-101.

W dniu 17 listopada 2011 roku A. D. (1) nabyła, umową sprzedaży, od M. K., nieruchomość gruntową niezabudowaną, stanowiącą działkę gruntu nr ewid. 396 o obszarze 1502 m², położoną w miejscowości E., gmina W., województwo (...), dla której Sąd Rejonowy w Otwocku, IV Wydział Ksiąg Wieczystych, prowadzi księgę wieczysta o nr (...) oraz udział w działce gruntu nr ewid. 181 o obszarze 899 m², położonej również w miejscowości E., gmina W., województwo (...), dla której Sąd Rejonowy w Otwocku, IV Wydział Ksiąg Wieczystych, prowadzi księgę wieczysta o nr (...) za cenę 290.000 zł. Część ceny w kwocie 79.131,40 zł została uiszczona w gotówce, natomiast pozostała kwota 210.000 zł została sfinansowana z kredytu. A. D. (1) poniosła również koszty związane z uiszczeniem prowizji za pośrednictwo przy sprzedaży, takse notarialną oraz opłatę sądową za wpis w księdze wieczystej.

dowód: kopia aktu notarialnego umowy sprzedaży nieruchomości gruntowych k. 32-29, faktury i rachunki k. 27 – 31.

W dniu 06 czerwca 2016 roku A. D. (1) złożyła do Urzędu Skarbowego W. – U. korektę zeznania o wysokości osiągniętego dochodu PIT-39 za 2010 rok, w którym wskazała, że dochód ze sprzedaży lokalu przy ul. (...) w W. wydatkowała na cele mieszkaniowe w kwocie 309.091,92 zł, zatem od różnicy w kwocie 71.399,02 zł opłaca podatek w wysokości 13.566 zł.

dowód: deklaracja k. 16.

Pismem z 10 sierpnia 2016 roku Urząd Skarbowy W. – U. wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego W. – P. o udzielenie informacji czy A. D. (1) dokonała naliczenia przychodu w związku ze sprzedażą nieruchomości w 2010 roku. Pismem z 07 września 2016 roku Naczelnik Urzędu Skarbowego W. – P. przekazał, że nie były prowadzone czynności z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości aktem notarialnym Rep. A nr (...). Decyzją z 04 listopada 2016 roku Naczelnik Urzędu Skarbowego W. – U. określił A. D. (1) kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 72.580 zł z tytułu sprzedaży nieruchomości lokalowej, plus należne odsetki od terminu płatności, to jest od dnia 02 maja 2011 roku.

dowód: decyzja k. 2-5v.

A. D. (1) została przesłuchana w charakterze świadka przed Urzędem Skarbowym W. – U. w dniu 27 grudnia 2016 roku. W dniu 28 grudnia zostało sporządzone i wysłane drogą elektroniczną wezwanie do stawienia się w Urzędzie w charakterze podejrzanej na dzień 30 grudnia 2016 roku. W dniu 29 grudnia 2016 roku podjęto próbę osobistego doręczenia wezwania w miejscu zamieszkania kobiety, jednak była ona na spotkaniu rodzinnym u swojej mamy i jej partnera. A. D. (1) przesłuchano w charakterze podejrzanej w dniu 01 lutego 2017 roku .

dowód: przesłuchanie w charakterze podejrzanej k. 63v. – 64; wyjaśnienia oskarżonej k. 100-101; D. D. (1) k. 106 v.; W. D. k. 106v. – 107; T. G. k. 107.

A. D. (1) jest osobą pełnoletnią i poczytalną, nie leczyła się psychiatrycznie, neurologicznie, ani odwykowo. Nigdy nie była karana sądownie.

dowód: wyjaśnienia oskarżonej k. 100-101; karta karna k. 70 i 86.

Oskarżona, zarówno w postępowaniu przygotowawczym, jak i na rozprawie głównej, nie przyznała się do popełnienia zarzucanego jej czynu, wyjaśniając, że postępowała według jej wiedzy zgodnie z prawem, bowiem dowiadywała się od pracowników Urzędu Skarbowego W. – P., w jaki sposób ma się rozliczyć z podatku za zbycie swojego lokalu i tak też postąpiła. Nadto oskarżona wskazała, że w momencie składania deklaracji podatkowej za 2010 rok urzędnicy nie zwrócili jej uwagi na postępowanie niezgodne z prawem, a ona pozostawała w przeświadczeniu, że ma dwa lata na rozliczenie się z uzyskanej kwoty, którą ma wydatkować na cele mieszkaniowe, by uzyskać ulgę podatkową. A. D. (1) wskazała także, że była zameldowana w lokalu przy ul. (...) w W. od 2001 roku do 2010 roku, kiedy zbyła mieszkanie i gdyby wiedziała o tym, że ma złożyć oświadczenie w przedmiocie powyższego faktu, to z pewnością uczyniłaby to.

Sąd w całości dał wiarę wyjaśnieniom oskarżonej, bowiem były one rzeczowe i logiczne. Zdaniem Sądu depozycje A. D. (1) korespondowały z zaświadczeniem z k. 94 oraz z kopiami aktów notarialnych zawierających umowę darowizny i umowę sprzedaży, jak również z deklaracjami podatkowymi k. 15 i 16.

W ocenie Sądu logicznym i zgodnym z zasadami wiedzy i doświadczenia życiowego jest to, że gdyby oskarżona wiedziała, w jaki sposób winna prawidłowo rozliczyć swoje zobowiązanie podatkowe, to z pewnością uczyniłaby to. Na powyższe wskazuje okoliczność, że oskarżona spełniała materialnoprawne przesłanki z tzw. ulgi meldunkowej, ku temu aby być w całości zwolnioną z obowiązku uiszczenia podatku od odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem 05 lat od jej nabycia. Zatem, sprzeczne ze zdrowym rozsądkiem jest, że mimo to dążyć miała do świadomego podania nieprawdy urzędowi, co i tak doprowadziłoby do uiszczenia przez nią podatku w znacznej kwocie (ponad 13 tys. zł). W obliczu powyższego wyjaśnienia oskarżonej należało obdarzyć wiarygodnością w całości.

Sąd oparł swoje ustalenia również na dowodzie z zeznań świadków D. D. (2), W. D. i T. G., którym to depozycjom dał wiarę w całości. Co prawda, zeznania świadka D. D. (2) nie rzuciły na sprawę nowego światła, niemniej były spójne z wyjaśnieniami oskarżonej i z dokumentami zgromadzonymi w aktach sprawy. Natomiast za wiarygodne i przydatne dla rozstrzygnięcia Sąd uznał depozycje W. D. i T. G., w których świadkowie zgodnie wskazali, że A. D. (1) była obecna na corocznym przyjęciu rodzinnym w dniu 29 grudnia 2016 roku. Powyższa okoliczność korespondowała także z twierdzeniami oskarżonej.

Jednocześnie Sąd nie dał wiary zeznaniom A. G. (1), w zakresie w jakim świadek wskazał, że kiedy miało dojść do próby doręczenia A. D. (1) wezwania w charakterze podejrzanej, to słyszał jak ktoś chodził po mieszkaniu, ale nie reagował na próby doręczenia. Zdaniem Sądu, powyższa okoliczność stała w sprzeczności z wiarygodnymi depozycjami W. D. i T. G.. Marginesowo należy podkreślić, że gdyby powyższa okoliczność, mająca w ocenie przedstawicieli urzędu skarbowego doniosłe znaczenie z punktu widzenia oceny zachowania podejrzanej przez pryzmat jej ewentualnego ukrywania się przed kontaktem z organami ścigania, rzeczywiście miała miejsce, to znalazłaby swoje odzwierciedlenie w treści notatki urzędowej (k. 52).

W pozostałym zakresie zeznaniom świadka A. G. (2) Sąd dał wiarę, albowiem były zgodne z pozostałym materiałem dowodowym zgromadzonym w przedmiotowej sprawie.

Za wiarygodne Sąd uznał zaś dowody z dokumentów, bowiem były one sporządzone przez uprawnione organy, a nadto ich autentyczność nie była kwestionowana przez strony i nie budziła wątpliwości Sądu. Zatem, dokonując ich oceny w ramach swobodnej oceny dowodów, Sąd uznał je za wiarygodne, a w konsekwencji poczynił na ich podstawie ustalenia stanu faktycznego w sprawie.

Sąd zważył co następuje:

Całokształt zebranego w sprawie materiału dowodowego doprowadził Sąd do przekonania, że A. D. (1) swoim zachowaniem nie wyczerpała znamion przestępstwa jej zarzucanego, a określonego w art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 2 k.k.s.

Zgodnie z art. 56 § 1 k.k.s. podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Natomiast § 2 tego przepisu przewiduje, że jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Przedmiotem czynności wykonawczej deliktu skarbowego w formie przestępstwa (art. 56 § 1 i 2 k.k.s.) będzie deklaracja, jak i oświadczenie przedkładane uprawnionemu organowi lub płatnikowi, ale tylko wówczas, gdy dokument taki zawiera informacje istotne dla powstania, obliczenia i wymiaru podatku. Niemniej nie jest wystarczające samo złożenie deklaracji czy oświadczenia, którym zarzuca się przymiot nierzetelności, gdyż konieczne jest od strony podmiotowej również wykazanie umyślności w działaniu sprawcy (art. 4 § 2 k.k.s., tak między innymi: postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 23 lutego 2006 r. III KK 267/05). Istota umyślności wskazana w § 2 art. 4 k.k.s., tak jak na gruncie Kodeksu karnego, polega na działaniu sprawcy z zamiarem bezpośrednim (*dolus directus*) lub z zamiarem ewentualnym, zwanym też wynikowym (*dolus eventualis*). Zamiar popełnienia czynu zabronionego polega na ukierunkowaniu zachowania na osiągnięcie określonego celu i sterowaniu tym zachowaniem. Na zamiar składa się strona intelektualna oraz woluntatywna. Zamiar jest warunkowany wyobrażeniem celu (strona intelektualna) i dążeniem opartym na motywacji jego osiągnięcia (strona woluntatywna) - zob. A. Z., w: A. Z. (red.) Kodeks karny. Część ogólna, t. 1, Komentarz do art. 1-116 k.k., K. 2004, s. 136-147).

W bogatym orzecznictwie podkreśla się, że zamiaru nie można domniemywać, należy sprawcy wykazać, na podstawie całokształtu okoliczności sprawy, zarówno podmiotowych, jak i przedmiotowych, że miał świadomość, iż jego

zachowanie może wyczerpywać znamiona czynu zabronionego. Zdaniem Sądu zachowuje w pełni aktualność wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 sierpnia 1974 r. (IV KR 177/74, LEX Nr 18887), w którym zostało stwierdzone, że kluczem do ustalenia strony podmiotowej czynu zabronionego jest proces motywacyjny, którego rekonstrukcja powinna się opierać na analizie cech osobowości sprawcy, cech charakteru, usposobienia, poziomu umysłowego, reakcji emocjonalnych, stosunku do otoczenia i zachowania się w różnych sytuacjach życiowych. Dopiero suma tych danych osobopoznawczych w zestawieniu z wszystkimi okolicznościami popełnionego czynu daje podstawę do prawidłowej jego oceny od strony podmiotowej. Rekonstrukcja zamiaru winna być zatem wszechstronna, dogłębna i prowadzić do jednoznacznego wniosku.

W ocenie tutejszego Sądu nie można w zachowaniu oskarżonej doszukać się zamiaru popełnienia czynu zabronionego, polegającego na zmierzaniu do uszczuplenia podatku dochodowego od osób fizycznych. Podanie przez A. D. (1) nieprawdy zarówno w deklaracji z 2011 roku jak i w korekcie zeznania PIT – 39 polegało na tym, że oskarżona błędnie przyjęła, że przysługuje jej prawo do ulgi mieszkaniowej i wykazała część dochodu ze sprzedaży lokalu mieszkalnego jako zwolnioną od podatku w związku z wydatkami poniesionymi na własne cele mieszkaniowe, to jest na zakup działek, podczas gdy w istocie przysługiwała jej ulga meldunkowa, dla stosowania której poniesione przez podatnika wydatki na własne cele mieszkaniowe pozostają bez znaczenia.

Podkreślić należy, że skutki podatkowe w zakresie opodatkowania dochodu ze sprzedaży nieruchomości nabytych od 01 stycznia 2007 roku do 31 grudnia 2008 roku należało oceniać według przepisów obowiązujących do dnia 31 grudnia 2008 roku. Zatem nie zwalniało oskarżonej od opodatkowania podatkiem dochodowym wydatkowanie środków ze sprzedaży nieruchomości na cele mieszkaniowe w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, bowiem opisane zwolnienie ma zastosowanie do przychodów ze sprzedaży nieruchomości nabytych po 01 stycznia 2009 roku. Jednakże o rzeczonej okoliczności oskarżona nie została prawidłowo poinformowana. Gdyby A. D. (1) została prawidłowo poinformowana, to miałaby świadomość, że nie musi uiszczać podatku, bowiem spełnia przesłanki do zastosowania ulgi meldunkowej, że wystarczyłoby tylko złożenie oświadczenia o skorzystaniu z tej ulgi.

Co warto zaznaczyć, A. D. (1) na podstawie pierwszej ulgi (którą w korekcie zastosowała) miała dopłacić kwotę ponad 13 tys. zł podatku dochodowego, natomiast gdyby zastosowała prawidłową ulgę, to byłaby w zupełności zwolniona od podatku dochodowego za odpłatne zbycie nieruchomości. Nie sposób zatem uznać, że oskarżona umyślnie zastosowała nieprawidłową ulgę, co spowodowało konieczność złożenia korekty podatku i obowiązek uiszczenia kwoty ponad 13 tys. zł podatku, a nie ulgę prawidłową, która nie rodziłaby po jej stronie żadnego zobowiązania finansowego wobec organów skarbowych.

Za Trybunałem Konstytucyjnym (por. uzasadnienie wyroku z dnia 12 września 2005r., SK 13/05, LEX Nr 165330) wskazać więc trzeba, iż o ile negatywne konsekwencje spadające na podatnika w zakresie powinności zapłaty podatku omyłkowo źle obliczonego mogą być uznane za usprawiedliwione koniecznością poniesienia ryzyka w ramach samoobliczenia, o tyle popełnienie oszustwa podatkowego (art. 56 k.k.s.) wykracza już poza to ryzyko. Tu bowiem konieczna jest intencjonalnie nierzetelna kwalifikacja wydatków podlegających odliczeniu. Nie można natomiast takiej nierzetelności przypisać, gdy trudności w prawidłowej kwalifikacji prawnej podanych faktów przekraczają horyzont ocenny przeciętnego adresata przepisów podatkowych i w ten sposób przekraczają standard znajomości prawa dla danej kategorii adresatów.

Między zamiarem ewentualnym a nieumyślnością różnice są niekiedy trudne do rozgraniczenia. Dla ustalenia postaci czynu najistotniejsze jest to, że jeśli sprawca miał możliwość przewidywania skutków zdarzenia, to organ orzekający musi wykazać, czy „powinien”, ze względu na warunki psychofizyczne, „przewidzieć”, czy tylko „mógł przewidzieć”. Wymaga tego formalna różnica między zamiarem ewentualnym, charakteryzującym się tym, że sprawca przewiduje możliwość popełnienia czynu i godzi się na jego popełnienie, a nieumyślnością, charakteryzującą się tym, że sprawca przewidując czyn nie godzi się na jego popełnienie.

Zdaniem Sądu opisany powyżej sposób postępowania oskarżonej wskazuje, że jej działanie było niezawinione i polegało na błędnym zidentyfikowaniu właściwych przepisów prawa podatkowego, nie zaś na celowym podaniu

zarówno w deklaracji z 2011 roku jak i w korekcie zeznania PIT-39 nieprawdziwych danych. A skoro, o czym była już mowa powyżej, dla bytu przestępstwa z art. 56 § 2 k.k.s. nie jest wystarczające samo złożenie deklaracji czy oświadczenia, któremu zarzuca się przymiot nierzetelności, i konieczne jest od strony podmiotowej wykazanie umyślności w działaniu sprawcy, czego zdaniem tutejszego Sądu oskarżyciel nie uczynił, to A. D. (1) należało uniewinnić od popełnienia zarzucanego jej czynu.

Niezależnie od powyższego należy zwrócić uwagę na podnoszoną przez obrońcę kwestie przedawnienia i treść art. 44 k.k.s., który wskazuje w § 1, że karalność przestępstwa skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło lat:

1) 5 - gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat;

2) 10 - gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata.

Karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności (§ 2). W wypadkach przewidzianych w § 1 lub § 2 bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. Jeżeli zaś w okresie przewidzianym w § 1 lub § 2 wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 1 ustaje z upływem 5 lat, a przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 2 - z upływem 10 lat od zakończenia tego okresu (§ 5).

Zgodnie ze wskazanymi regułami bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności należności, i dotyczy to wszelkich należności, w przypadku których przepisy prawa finansowego wskazują termin płatności tych należności. Jeżeli zatem podatek dochodowy od osób fizycznych za 2010 rok powinien zostać zapłacony do 30 kwietnia 2011 roku, to bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się z dniem 31 grudnia 2011 roku.

Nadto ustawodawca w art. 44 § 5 k.k.s. unormował przedłużenie, w stosunku do okresów przedawnienia wskazanych w art. 44 § 1 k.k.s., okresu przedawnienia. Wydłużenie to będzie wynosić 5 lat dla przestępstw skarbowych, dla których przedawnienie przewidziano na okres 5 i 10 lat, jeśli dotyczy przestępstw skarbowych przedawniających się po upływie 10 lat. Warunkiem przedłużenia podstawowego okresu przedawnienia jest wszczęcie w tym okresie postępowania przeciwko sprawcy, zatem w tym okresie postępowanie musi być prowadzone w fazie *in personam*. Jeśli w okresach podstawowych wszczęto przeciwko sprawcy postępowanie, a więc doszło do przedstawienia zarzutów, i postępowanie to nadal się toczy przeciwko tej osobie, to wówczas wraz z przedłużonymi okresami przedawnienia przestępstwa wskazane w art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s. przedawnią się po 10 latach, a przestępstwa wskazane w art. 44 § 1 pkt 2 k.k.s. przedawnią się po 20 latach (tak: P. A., W. A., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Opublikowano: LexisNexis 2012).

Ugruntowany w judykaturze jest pogląd, że użyte w art. 44 § 5 k.k.s. sformułowanie „wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy” oznacza to samo, co określenie „wszczęto postępowanie przeciwko osobie”, którym do 1 lipca 2015 r. (Dz. U. z 2015 r., poz. 396) operował przepis art. 102 k.k. (tak: wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27 czerwca 2017 r. II KK 103/17). Z kolei z art. 71 § 1 k.p.k. stanowi, że za podejrzanego uważa się osobę, co do której wydano postanowienie o przedstawieniu zarzutów albo bez wydania takiego postanowienia postawiono zarzut w związku z przystąpieniem do przesłuchania w charakterze podejrzanego.

Znaczenie zaś terminu „wydanie” i odkodowanie wynikających z niego norm prawnych może nastąpić jedynie przez przyzmat treści art. 313 § 1 k.p.k., który przewiduje, że jeżeli dane istniejące w chwili wszczęcia śledztwa lub zebrane w jego toku uzasadniają podejrzenie, iż czyn popełniła określona osoba, sporządza się postanowienie o przedstawieniu zarzutów, ogłasza je niezwłocznie podejrzanemu i przesłuchuje się go, chyba że ogłoszenie postanowienia lub przesłuchanie podejrzanego nie jest możliwe z powodu jego ukrywania się lub nieobecności w kraju.

Pomiędzy terminami „wydanie” a „sporządzenie” postanowienia zachodzi istotna różnica, jako że dla „wydania” niezbędne jest dopełnienie kolejnych czynności procesowych określonych w art. 313 § 1 k.p.k., niezbędnych

dla skuteczności tej procesowej czynności. Aby zatem postanowienie o przedstawieniu zarzutów zostało uznane za wydane, czyli prawnie skuteczne, niezbędne jest kumulatywne spełnienie trzech warunków: sporządzenie postanowienia, jego niezwłoczne ogłoszenie i przesłuchanie podejrzanego.

Odnosząc powyższe na grunt niniejszej sprawy należy wskazać, że w terminie przedawnienia – to jest do dnia 31 grudnia 2016 roku (podatek dochodowy od osób fizycznych za 2010 r. powinien zostać zapłacony do 30 kwietnia 2011 r., zatem bieg terminu przedawnienia rozpoczął się z dniem 31 grudnia 2011 r.) – finansowy organ postępowania przygotowawczego jedynie sporządził postanowienie o przedstawieniu zarzutów, nie doszło natomiast ani do jego ogłoszenia A. D. (1), ani do jej przesłuchania w charakterze podejrzanego. Powyższe czynności zostały dokonane dopiero w dniu 01 lutego 2017 roku, zatem już po upływie podstawowego terminu przedawnienia.

Co ważne, wbrew twierdzeniom oskarżyciela skarbowego, nie doszło do zastosowania wyjątku od obowiązku promulgacji postanowienia o przedstawieniu zarzutów wynikającego z art. 313 § 1 w zw. z art. 113 k.k.s., gdyż oskarżona ani nie przebywała poza granicami kraju, ani nie sposób uznać, by się ukrywała. Należy wskazać, że wskutek przeprowadzonego postępowania dowodowego doszło do ustalenia, że w dniu 29 grudnia 2016 roku – kiedy finansowy organ postępowania przygotowawczego – starał się doręczyć osobiście A. D. (1) wezwanie do stawienia się w charakterze podejrzanego, znajdowała się ona u swojej matki na spotkaniu rodzinnym. Mając nadto na uwadze okres świąteczny – przed Nowym Rokiem – to okoliczność braku kontaktu oskarżonej z Urzędem Skarbowym jawiła się Sądowi jako naturalna konsekwencja podejmowania czynności służbowych w tym niewralicznym czasie na tzw. „ostatnią chwilę”. Z powyższych względów termin przedawnienia karalności zarzucanego oskarżonej czynu upłynął w niniejszej sprawie w dniu 01 stycznia 2017 roku, zatem też w sprawie ziściła się także negatywna przesłanka procesowa z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

Marginesowo należy też podkreślić, że niezrozumiałe dla Sądu jest wskazywanie w postawionym A. D. (1) zarzucie daty popełnienia czynu zabronionego na dzień 06.06.2016r., tj. dzień złożenia korekty zeznania podatkowego za rok 2011, w sytuacji, gdy zdarzenie będące podstawą zarzutu miało miejsce w 2010 roku (sprzedaż mieszkania położonego w W. przy ul. (...)), a zatem już w deklaracji składanej przez oskarżoną w 2011 roku owe umyślne – zdaniem oskarżyciela skarbowego – podanie nieprawdy miało nastąpić i tym samym twierdzenie, że do przedawnienia w przedmiotowej sprawie nie doszło, bowiem czynność sprawcza została popełniona przez A. D. (1) dopiero w 2016 roku a nie w 2011.

Mając powyższe na uwadze należy podnieść, że w doktrynie wyrażono pogląd, iż w przypadku zbiegu negatywnych przesłanek procesowych określonych w art. 17 § 1 pkt 1 (czynu nie popełniono albo brak danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia) i pkt 2 k.p.k. (czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa) oraz przedawnienia karalności czynu sąd – co do zasady – powinien umorzyć postępowanie z uwagi na niedopuszczalność jego dalszego prowadzenia. Jako uzasadnienie zaprezentowanego stanowiska podnosi się, iż winę można rozstrzygać tylko w procesie dopuszczalnym, a skoro wystąpienie negatywnej przesłanki przedawnienia powoduje niedopuszczalność procesu, to należy go umorzyć. Zasada ta nie znajduje jednak zastosowania w sytuacji, gdy zbieg tych przesłanek zostanie stwierdzony dopiero po przeprowadzeniu dowodów i wyjaśnieniu wszystkich okoliczności faktycznych, albowiem doszło wówczas do zbadania odpowiedzialności oskarżonego i w takiej sytuacji sąd powinien podjąć decyzję odnoszącą się do braku tych podstaw, a więc wydać wyrok uniewinniający, a nie umorzyć postępowania z powodu przedawnienia. Uniewinnienie liczy się bowiem bardziej w opinii społecznej niż umorzenie. W konsekwencji: postępowanie należy umorzyć w każdym przypadku, gdy nastąpiło przedawnienie karalności czynu, ale tylko wtedy, gdy nie ma od razu podstaw do uniewinnienia oskarżonego z powodu braku czynu lub braku znamion czynu jako wykroczenia albo z braku winy (tak: Czesław Paweł Kłak, glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 28 marca 2007 r., sygn. IV KK 434/06). Należy również wskazać, że oskarżona w ostatnim słowie wniosła o uniewinnienie jej od popełnienia zarzucanego jej czynu.

O kosztach procesu Sąd orzekł na podstawie art. 632 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.