

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 29 października 2015 r.

Sąd Rejonowy w Łęborku II Wydział Karny w składzie:

Przewodnicząca SSR Aleksandra Szumińska

Protokolant Magdalena Szablińska

w obecności Inspektora Kontroli Skarbowej – M. H.

po rozpoznaniu dnia 29 października 2015 r. sprawy karnej

D. H. (H.), ur. (...) w L.,

s. Z. i D. z domu F.

oskarżonego o to, że:

w okresie od 1 stycznia 2008 roku do 23 kwietnia 2009 roku w L., z naruszeniem przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 14 z 2000r., poz. 176 wg stanu obowiązującego na dzień 31.12.2008r.) za okres od 1 stycznia 2008 roku do 31 grudnia 2008 roku, uchylając się od opodatkowania, tj. uzyskując przychód nie znajdujący pokrycia w ujawnionych źródłach w kwocie 104.861,-zł i nie ujawniając go w celu opodatkowania, naraził na uszczuplenie zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych za 2008 rok (liczony wg podstawowej skali podatku) o kwotę 28.045,-zł,

tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s.

1) **uniewinnia** oskarżonego **D. H.** od popełnienia zarzucanego mu czynu opisanego wyżej;

2) kosztami procesu obciąża Skarb Państwa.

UZASADNIENIE

Sąd ustalił następujący stan faktyczny:

D. H. od 2006 roku prowadził działalność gospodarczą pod nazwą Firma Handlowo – Usługowa (...), Ł. ul. (...), której przedmiotem było prowadzenie sklepów. Ponadto w ramach tej działalności mężczyzna na podstawie umowy agencyjnej z dnia 23 czerwca 2006r. miał otwartą kolekturę na rzecz (...) Sportowego sp. z o.o. w W.- Oddział w K.. Agent otrzymywał miesięczne wynagrodzenie prowizyjne w wysokości 6,3 % brutto obrotu ze sprzedaży zakładów na gry liczbowe prowadzone przez spółkę oraz 10% brutto obrotu ze sprzedaży i na rzecz Spółki losów loterii pieniężnych organizowanych przez Spółkę. Na dzień 31 lipca 2008 roku D. H. posiadał zadłużenie na rzecz Totalizatora Sportowego w kwocie 57.151,99zł w kolekturze 17/305, natomiast w kolekturze 17/372 zadłużenie opiewało na kwotę 50.197,55zł. Powyższe zobowiązania agent uregulował przelewami z dnia 01 sierpnia 2008r. oraz 06 sierpnia 2008r.

W dniu 08 lutego 2012 roku na podstawie postanowienia Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w G. Nr (...) z dnia 01 lutego 2012r. wszczęto wobec podatnika D. H. postępowanie kontrolne, w ramach którego przeprowadzono kontrolę podatkową w zakresie kontroli źródeł finansowania wydatków poniesionych w 2008 roku.

W wyniku przeprowadzonego postępowania wobec przedstawionych przez podatnika wielkości osiągniętych dochodów (przychodów) i poniesionych wydatków w 2008 roku organ ustalił nadwyżkę wydatków nad dochodami (przychodami) w kwocie 60.935,21 zł, co oznaczało, że kwota ta nie znajdowała pokrycia w zadeklarowanych dochodach i przedstawionych źródłach finansowania wydatków.

Decyzją o Nr (...) z dnia 11 stycznia 2013 roku Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej określił wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych w formie ryczałtu od dochodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów za 2008 rok w wysokości 45.701zł, czyniąc to na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 14 z 2000r., poz. 176 z późn. zm.) stosując stawkę w wysokości 75 % dochodu (60.935zł x 75% =45,701zł).

Podatnik wniósł odwołanie od powyżej decyzji do Dyrektora Izby Skarbowej w G., który decyzją z dnia 21 czerwca 2013 roku Nr PD- (...) - (...) uchylił zaskarżoną decyzję przekazując sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji. Organ II instancji w w/w decyzji wskazał na potrzebę ponownej weryfikacji zebranego w toku postępowania materiału dowodowego z uwzględnieniem przede wszystkim kwestii w zakresie ustalenia stanu faktycznego i rozliczeń podatnika z (...) Sportowym Sp. z o.o. z tytułu zawierania na rzecz w/w zakładów (...) stanowiących jedno ze źródeł pochodzenia środków pieniężnych za kontrolowany okres 2008 roku.

W związku z tym, że przedmiotem pytań prawnych Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. i Naczelnego Sądu Administracyjnego skierowanych do Trybunału Konstytucyjnego była kwestia zgodności art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012r. poz. 361 ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1588 ze zm.) z art. 2 w związku z art. 64 ust 1 Konstytucji, postępowanie administracyjne wobec D. H. zostało zawieszono.

W konsekwencji rozpoznania pytań prawnych Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 29 lipca 2014 r. w sprawie o sygn. akt P 49/13 orzekł, że art. 20 ust. 3. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, 362, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540, z 2013 r. poz. 888, 1036, 1287, 1304, 1387 i 1717 oraz z 2014 r. poz. 223, 312, 567, 598 i 915) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Jednocześnie z orzeczenia wynikało, że powyższy przepis traci moc obowiązującą z upływem 18 miesięcy od dnia ogłoszenia.

Z uwagi na ustanie przyczyny uzasadniającej zawieszenie, postanowieniem Nr (...) z dnia 09 września 2014r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w G. podjął z urzędu postępowanie kontrolne prowadzone wobec D. H..

Podczas ponownego rozpoznania sprawy organ zbadał kwestię rozliczeń podatnika z (...) Sportowym Sp. z o.o. dokonywanych na podstawie umowy agencyjnej, a polegających na zawieraniu na rzecz Totalizatora zakładów (...) stanowiących jedno ze źródeł pochodzenia środków pieniężnych za kontrolowany okres.

W wyniku przeprowadzonego postępowania kontrolnego Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w G. po porównaniu wielkości dochodów i wydatków podatnika w 2008 roku stwierdził nadwyżkę wydatków nad dochodami w kwocie 104.860,79zł. Jednocześnie uznał, że wydatki, zarówno te znane organowi, jak i te zadeklarowane przez podatnika, nie znajdowały pokrycia w zadeklarowanych dochodach i przedstawionych źródłach finansowania wydatków.

W oparciu o ustalony stan faktyczny decyzją z dnia 31 grudnia 2014r. o Nr (...) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w G. ustalił zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych w formie ryczałtu od dochodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów za 2008 rok w wysokości 78.646 zł (tj. 104.861zł x 75%)

Powyższy stan faktyczny Sąd ustalił na podstawie : wyjaśnień oskarżonego D. H. (k.50,155v.-156v.), protokołu z kontroli podatkowej nr (...) z dnia 26.03.2010r. (k. 1-8), decyzji Nr (...) z dnia 11.01.2013r. (k. 9-18), odwołania z dnia 26.01.2013r. od decyzji Nr (...) z dnia 26.03.2010r. wraz z załącznikami (k. 19-31), informacji inspektora kontroli skarbowej z dnia 05.12.2014r. (k. 32-33), decyzji Nr (...) z dnia 31.12.2014r. (k. 54-67), wyroku P 49/13 z dnia 29 lipca

2014r.(k. 115-133), decyzji Nr (...) z dnia 21.06.2014r. (k.134-141) oraz protokołu z kontroli podatkowej nr (...) z dnia 05.11.2014r. (k. 142-154).

Sąd zważył, co następuje:

Oskarżony nie przyznał się (k.50,155v.-156v.) do popełnienia zarzucanego mu czynu uchylania się od opodatkowania poprzez nie ujawnienie przychodu nie znajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach. Jak podał art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, na podstawie którego została wydana decyzja określająca wysokość należnego podatku, został uznany za niezgodny z Konstytucją. Wskazał, że zamierza wystąpić o wznowienie postępowania administracyjnego z uwagi na oparcie decyzji o przepis niekonstytucyjny. Jednocześnie dodał, że toczące się wobec niego postępowanie administracyjne zostało zawieszona przez Urząd Kontroli Skarbowej do czasu rozstrzygnięcia pytania prawnego przez Trybunał Konstytucyjny, przy czym po wydaniu orzeczenia postępowanie podjęto i wydano decyzję wymiarową określającą podatek.

Wskazał, że od 2006 roku prowadził działalność gospodarczą pod nazwą D. H. Firma Handlowo – Usługowa, której przedmiotem było prowadzenie dwóch sklepów monopolowych w Ł.. Stwierdził, że w związku z prowadzeniem działalności posiadał wraz z małżonką rachunek bankowy, na który wpływały środki z tej działalności, przy czym z rachunku tego regulował związane z prowadzoną działalnością wszelkie zobowiązania, jak również deponował wierzycelności. Oskarżony potwierdził, że osiągał dochód w związku z zawartą umową agencyjną w wysokości 60 % od obrotów. Jak podał zysk z działalności kolektur L. kształtował się na poziomie około 5.000 zł miesięcznie, przy czym zaznaczył, że nie przelewał na rzecz totalizatora sportowego środków pieniężnych z zawieranych zakładów po zakończeniu każdego dnia, a gromadził je na własnym rachunku. W oparciu o to Urząd Kontroli Skarbowej uznał, że środki te stanowią jego własność, mimo jego twierdzeń, że pieniądze te pochodzą z zakładów oraz dołączenia operacji finansowych wykonanych w 1 i 6 sierpnia 2008r. na rzecz totalizatora sportowego. Odnosząc się do pieniędzy zdeponowanych na lokatach oskarżony potwierdził, że stanowiły one jego własność.

Z wyjaśnień oskarżonego wynika, że w wyniku kontroli przeprowadzonej w 2008 roku organ określił jego zobowiązanie na kwotę około 50.000 zł. i kwotę tę uiszczył, jednocześnie składając odwołanie od decyzji organu, która została uchylona. Podał, że podczas ponownego rozpoznania sprawy jego zobowiązanie zostało określone na kwotę około 80.000 zł, a podatek na kwotę 28.045zł, przy czym decyzji organu kontroli skarbowej z dnia 31 grudnia 2014r. nie zaskarżył. Dodał, że w zeszłym roku zapoznał się z aktami sprawy i rozmawiał z inspektorem kontroli skarbowej M. Ł., który poinformował go, że na podstawie protokołu zostanie wydana decyzja kończąca sprawę. Wskazał, że poprosił pracownika organu, aby wszelką korespondencję wysyłać mu na adres L., ul (...), a nie (...), a następnie w lutym 2015r. otrzymał pismo upominawcze w przedmiocie zapłaty kwoty 80.000 zł.

Podniósł, że skierowany przeciwko niemu akt oskarżenia został sporządzony w oparciu o niezgodną z prawem decyzję Urzędu Skarbowego w G. z dnia 31 grudnia 2014r. Z jego wyjaśnień wynika bowiem, że ustalenia poczynione przez organ podatkowy nie spełniały wymogów określonych w art. 122 oraz art. 187 Ordynacji podatkowej. Zdaniem oskarżonego organ ponownie rozpoznający sprawę nie przeprowadził postępowania dowodowego ze szczególną starannością, wbrew zaleceniom zawartym w decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w G. z dnia 21 czerwca 2013r. uchylającej decyzję organu pierwszej instancji z dnia 11 stycznia 2013r, gdzie organ odwoławczy wskazał na konieczność dokładnego przeanalizowania prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, sprawdzenie możliwości finansowych jego pożyczkodawców, szczegółowego przeanalizowania kont bankowych pod kątem zdeponowanych na nich środków. Wskazał, że mimo to podczas ponownego rozpoznania sprawy przeanalizowano jedynie środki zdeponowane na koncie, które w istocie nie należały do niego, a do totalizatora. Zdaniem oskarżonego, gdyby organ wykonał wszystkie zalecenia organu drugiej instancji, okazałoby się, że nie popełnił on żadnego przestępstwa.

W ocenie Sądu wyjaśnienia oskarżonego nie przyznającego się do zarzucanego mu czynu należało uznać za jasne, logiczne i rzeczowe i jako takie zasługują na wiarę. Analiza akt sprawy, w kontekście nie tylko bogatego orzecznictwa

sądów administracyjnych, ale przede wszystkim wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 lipca 2014r. sygn. akt P 49/13 wskazuje jednoznacznie, że oskarżonemu nie można przypisać odpowiedzialności karno – skarbowej.

W niniejszej sprawie oskarżyciel zarzucił D. H. uchylenie się od opodatkowania, poprzez uzyskiwanie przychodu nie znajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach i nie ujawnienie go w celu opodatkowania. Problematyka przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, w tym przede wszystkim podstawa opodatkowania budziła zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie poważne wątpliwości interpretacyjne, w tym natury konstytucyjnej.

Wpływ na taki stan rzeczy był brak definicji legalnej pojęcia „przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych”. Ustawodawca ograniczył się jedynie do określenia sposobu ustalenia wysokości wymienionych przychodów. Zgodnie bowiem z art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej u.p.d.o.f) wysokość przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia, pochodzącym z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

Przyjęta w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. metoda określania podstawy opodatkowania podatku od przychodów z tzw. nieujawnionych źródeł oparta jest na znamionach zewnętrznych, co powoduje, że ma ona charakter szacunkowy. Dochód ustalany jest tu nie na podstawie analizy źródła, z którego faktycznie pochodzi, gdyż źródło to pozostaje nieujawnione, lecz na podstawie poniesionych przez podatnika wydatków i wartości zgromadzonego przez niego mienia. (vide: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B. z 11 maja 2011 r., I SA/Bk 137/11, LexisNexis nr (...)). Organ podatkowy porównuje zatem wielkość wydatków poniesionych przez podatnika w ciągu danego roku podatkowego i odnosi ją do wartości opodatkowanych bądź zwolnionych od podatku zasobów finansowych, jakie zgromadził w tym roku, oraz zasobów zgromadzonych wcześniej, czyli przed analizowanym rokiem podatkowym. Jeżeli w wyniku takiego porównania zostanie ustalone, że poniesione wydatki nie znajdują pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów oraz w zgromadzonych wcześniej zasobach finansowych, to organ podatkowy ma prawo przyjąć, że podatnik osiągnął przychody ze źródeł, których nie ujawnił (vide: wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2000 r. sygn. akt I SA/Ka 960/98, POP (...)).

Powyższy sposób obliczania wysokości przychodów w praktyce nastęrczał trudności, z uwagi na brak jasnych i precyzyjnych uregulowań w tej materii. Wątpliwości te stały się podstawą wystąpienia z pytaniem prawnym do TK najpierw przez WSA w G. (postanowienie z dnia 3 października 2013 r., I SA/Go 336/13, LEX nr 1383824), zaś następnie przez NSA (postanowienie z dnia 22 października 2013 r., (...), LEX nr 1452478). Przedmiotem pytań prawnych była zgodność z Konstytucją RP art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f w jego brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 lipca 2014 r. w sprawie o sygn. akt P 49/13 odpowiedział na zasadne mu pytanie prawne orzekając, że art. 20 ust. 3. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, 362, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540, z 2013 r. poz. 888, 1036, 1287, 1304, 1387 i 1717 oraz z 2014 r. poz. 223, 312, 567, 598 i 915) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjny podzielił pogląd wyrażony w poprzednim swoim wyroku z dnia 18 lipca 2013r. sygn. akt SK 18/o, co do braku zdefiniowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz co do niejasności i nieprecyzyjności pojęć: „czynienie wydatków”, „gromadzenie mienia”, „przychody opodatkowane” i „przychody wolne od opodatkowania”. Trybunał Konstytucyjny wprost stwierdził, że przepis ten nie spełnia wymagań przewidzianych dla przepisów podatkowych. W świetle zasad wynikających z art. 84 i art. 217 Konstytucji, ustawodawca powinien jasno i zrozumiale zdefiniować pojęcia „przychody ze źródeł nieujawnionych” i „przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach”, w ten sposób, aby podatnik mógł w sposób precyzyjny określić treść ciążących na nim obowiązków daninowych.

Uzasadniając swoje stanowisko Trybunał odwołał się również do swoich wcześniejszych wyroków, w których zwracał uwagę na warunki, jakim powinny odpowiadać stanowione przez ustawodawcę przepisy. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ugruntowane jest stanowisko, że ustawowa regulacja winna czynić zadość dyrektywie dostatecznej określoności i stabilności unormowań prawnych, która stanowi pochodną zasady demokratycznego państwa prawa, wyrażonej w art. 2 Konstytucji (vide: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 lutego 2004 r., sygn. akt P 21/02). Wymóg określoności regulacji prawnej znajduje swą konstytucyjną podstawę w zasadzie demokratycznego państwa prawnego. Odnosi się on do wszelkich regulacji (pośrednio czy bezpośrednio) kształtujących pozycję prawną obywatela. Zasada określoności prawa jest bowiem jedną z dyrektyw prawidłowej legislacji. Stanowi ona także element zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i tworzonych przez nie prawa, wynikający z art. 2 Konstytucji (wyroki TK z: 15 września 1999 r., K 11/99, 11 stycznia 2000 r., K 7/99, 21 marca 2001 r., K 24/00, 30 października 2001 r., K 33/00, 22 maja 2002 r., K 6/02, 20 listopada 2002 r., K 41/02, 3 grudnia 2002 r., P 13/02, 29 października 2003 r., K 53/02, z 9 października 2007 r., SK 70/06, 28 października 2009 r., K 32/08, 29 maja 2012 r., SK 17/09).

Zasady przyzwoitej legislacji obejmują między innymi wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny. Poprawność przepisu oznacza jego prawidłową konstrukcję z punktu widzenia językowego i logicznego i jest warunkiem podstawowym, pozwalającym na ocenę przepisu w aspekcie pozostałych kryteriów – jasności i precyzyjności. Jasność przepisu oznacza jego klarowność i zrozumiałość dla adresatów, którzy mają prawo oczekiwać od racjonalnego ustawodawcy tworzenia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw (vide: wyrok z 11 grudnia 2009 r., Kp 8/09). Precyzja z kolei winna się przejawiać w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich egzekwowanie. Z orzecznictwa Trybunału wywieść można trzy zasadnicze założenia istotne dla oceny zgodności treści określonego przepisu prawa z wymaganiami wynikającymi z zasady prawidłowej legislacji. Po pierwsze – każdy przepis prawa, a zwłaszcza ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa, powinien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis taki powinien być sformułowany tak, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw (vide: wyroki TK z: 30 października 2001 r., K 33/00, 27 listopada 2006 r., K 47/04, 22 stycznia 2013 r., P 46/09). Nakaz określoności przepisów prawnych powinien być rozumiany jako wymaganie formułowania przepisów tak, żeby zapewniały dostateczny stopień precyzji ustalenia ich znaczenia i skutków prawnych, aby nie stanowiły one pułapki dla obywateli (orzeczenia z: 19 czerwca 1992 r., U 6/92, 1 marca 1994 r., U 7/93, 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, oraz wyroki z: 24 lutego 2003 r., K 28/02, 17 października 2000 r., SK 5/99, 28 czerwca 2005 r., SK 56/04 i 15 stycznia 2009 r., K 45/07).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego wyrażonym w wyroku z dnia 29 lipca 2014 roku, które stanowisko sąd orzekający w pełni aprobuje wskazuje się, że zasada określoności przepisów prawa ma szczególne znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciężących na nich obowiązków. Niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu prawnego rodzi niepewność jego adresatów co do treści praw i obowiązków, zwłaszcza gdy stwarza dla organów stosujących przepis nazbyt dużą swobodę (a nawet dowolność) interpretacji, które – w zakresie tych zagadnień, które ustawodawca uregulował w sposób niejasny i nieprecyzyjny – mogą prowadzić do wcielania się w rolę prawodawcy lub jego zastępowania. Jednocześnie wyeliminowanie przepisu z obrotu prawnego powinno być traktowane jako ostateczność i uzasadnione jest jedynie, gdy niejasność lub nieprecyzyjność przepisu jest tak daleko posunięta, że wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności stosowania prawa. Zasady te powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o przepisy ograniczające wolności i prawa człowieka i obywatela (wyroki z: 30 października 2001 r., K 33/00, 22 maja 2002 r., K 6/02 i 20 kwietnia 2004 r., K 45/02). Należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów prawnych ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela zwłaszcza w sytuacji, gdy istnieje możliwość stosowania sankcji wobec obywatela. Adresat normy prawnej

musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne. Dziedzina, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego (orzeczenie z 26 kwietnia 1995 r., K 11/94 oraz wyroki z: 13 lutego 2001 r., K 19/99, 12 czerwca 2002 r., P 13/01 i 20 listopada 2002 r., K 41/02). Nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, wywodzony z tych zasad, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku.

Przepis 84 Konstytucji stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Z treści normatywnych tego przepisu wynika również obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości. Z art. 217 Konstytucji wynika więc również, że określony musi być przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania. Określoność przedmiotu opodatkowania oznacza, że nie może być niejasności co do podstawy opodatkowania wynikającej z opodatkowania przedmiotu. Zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy rozumieć jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. W świetle orzecznictwa Trybunału, art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa (vide: wyrok z 27 listopada 2007 r., SK 39/06).

Z uwagi, iż art. 20 § 3 u.p.d.o.f. nie spełniał podstawowych wymogów, jakie obowiązują ustawodawcę podatkowego co do tworzenia konstrukcji prawnej podatku w elemencie jego zakresu przedmiotowego, TK uznał jego niezgodność z Konstytucją. Jednocześnie w wyroku stwierdził, że przepis ten traci moc obowiązującą z upływem 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Urzędowym RP. Uzasadniając swoją decyzję w tym przedmiocie wskazał, że art. ten powinien być stosowany przez wszystkich adresatów, w tym przez sądy, mimo obalenia w stosunku do niego domniemania konstytucyjności. Stwierdził, że odroczenie to „ma na celu pozostawienie parlamentowi odpowiedniego czasu na dokonanie zmian ustawowych, przywracających stan zgodności z Konstytucją. Istotne jest również zapewnienie konstytucyjnego wymagania realizacji powszechności i równości opodatkowania, w tym zwłaszcza zwalczania procederu nieujawniania przychodów lub zaniżania ich wysokości.

W ocenie Sądu fakt odroczenia przez Trybunał utraty mocy obowiązującej art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie może jednak zmienić ustaleń poczynionych przez Sąd w niniejszej sprawie, a wpływających na odpowiedzialność karno-skarbową oskarżonego. Należy w pełni zaaprobować stanowisko wyrażone w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B., gdzie wskazano, że sąd ma prawo odmówić zastosowania przepisu niezgodnego z Konstytucją, nawet w sytuacji odroczenia przez Trybunał Konstytucyjny utraty mocy obowiązywania takiego przepisu, jeżeli przepis ten ma być źródłem obowiązków publicznoprawnych nakładanych na obywateli (vide: wyrok z dnia 04 listopada 2014r., I SA/Bk 434/14). Również sam Trybunał Konstytucyjny w swoich orzeczeniach pozostawia pewną swobodę stosowania bądź niestosowania niekonstytucyjnych przepisów prawa. W jednym z nich czytamy, że sam fakt ogłoszenia wyroku przez Trybunał (...) nie jest pozbawiony prawnego znaczenia dla postępowań toczących się przed organami administracyjnymi lub sądami na tle przepisów dotkniętych niekonstytucyjnością. Już bowiem z momentem publicznego ogłoszenia wyroku (co jest wcześniejsze niż moment derogacji niekonstytucyjnego przepisu przez promulgację przepisu) następuje uchylenie domniemania konstytucyjności kontrolowanego przepisu. To powoduje, że organy stosujące prawo powinny uwzględniać fakt, iż chodzi o przepisy pozbawione domniemania konstytucyjności (vide: wyrok TK z dnia 04 września 2007r., P 43/06). Wynika z tego, że TK dopuszcza możliwość niestosowania przez sądy przepisów, uznanych przez Trybunał za niezgodne z Konstytucją, mimo odroczenia wejścia w życie orzeczenia, stwierdzając, że choć niekonstytucyjna norma, odnośnie do której ustalono inny termin utraty mocy obowiązującej, pozostaje elementem systemu prawnego, to jednak organy stosujące prawo są zobowiązane – z mocy art. 8 ust. 1 Konstytucji – uwzględnić obalenie domniemania konstytucyjności tej normy. W innym z orzeczeń wskazał, że nie jest sprawą Trybunału Konstytucyjnego wkraczanie w sferę stosowania prawa ani sugerowanie sądom, co mają czynić po orzeczeniu Trybunału albo w okresie odroczenia. Przypomnieć należy, że organy stosujące prawo (sądy) podległe są Konstytucji i ustawom (vide: wyrok TK z dnia 16 lutego 2010r., P 16/09). Można zatem uznać, że w takich

sytuacjach nie wyłącza to autonomii interpretacyjnej sądów, które w ramach konkretnej sprawy powinny poszukiwać rozwiązań w możliwie pełen sposób gwarantujących konstytucyjny standard (vide: wyrok WSA w B. z dnia 4 listopada 2014r., I SA/Bk 434/14). Trzeba również zwrócić uwagę, że powyższa kwestia była przedmiotem zainteresowania Sądu Najwyższego, który uznał, że sąd może nie zastosować przepisu uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z ustawą zasadniczą, mimo że uchylenie jego mocy odroczone w czasie (vide: uchwała Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2014r., I KZP 30/13). Podobnie wypowiedział się w wyroku z dnia 18 maja 2010r., sygn. akt II UK 2/10 uznając, że skutkiem utraty domniemania konstytucyjności ustawy w konsekwencji wydania przez TK wyroku stwierdzającego niezgodność jej przepisu z Konstytucją jest obowiązek zapewnienia przez sądy orzekające w sprawach w których ten przepis ma zastosowanie stanu zgodnego z Konstytucją wynikającego z wyroku Trybunału. Dobitnie w tej kwestii wypowiedział się WSA w R., który powołując się na orzeczenia SN, NSA i WSA doszedł do wniosku, że przepis, o niekonstytucyjności którego orzekł Trybunał, jest przepisem sprzecznym z Konstytucją ex tunc, a więc z chwilą jego wprowadzenia do porządku prawnego i dotyczy to każdego przepisu, niezależnie od jego rangi. Odroczenie przez Trybunał jego derogacji z porządku prawnego nie usuwa tej wadliwości. Przepis ten pozostaje przepisem niekonstytucyjnym i jego zastosowanie jest stosowaniem prawa wbrew Konstytucji. Zdaniem WSA sądy mają prawo odmówić zastosowania takiego aktu prawnego, gdyż jako spreczny z Ustawą Zasadniczą nie powinien być stosowany na niekorzyść obywatela (vide: wyrok WSA w R. z dnia 7 października 2014r., I SA/R. 250/14, Lex nr 1546441).

Sąd orzekający w niniejszej sprawie decydując się na niestosowanie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. miał na uwadze okoliczności leżące u podstaw odroczenia przez TK terminu utraty mocy obowiązującej tego przepisu, tj. zasadę powszechności oraz równości opodatkowania. W ocenie Sądu wartością nadrzędną jest jednak pewność prawa, która ma szczególne znaczenie w obszarze prawa podatkowego, które jest prawem ingerencyjnym. Podmiot będący adresatem niezgodnej z konstytucją normy, powinien mieć możliwość uniknięcia skutków tej normy, która nie zapewniła mu właściwego „przygotowania się”. (P.Borszowski, K.Stelmaszczyk, glosa do wyroku WSA z dnia 4 listopada 2014r., I SA/Bk 434/14. Stosowanie przepisu ustawy po stwierdzeniu jego niekonstytucyjności). Niewątpliwym jest, że odroczenie terminu utraty mocy obowiązującej przedmiotowego przepisu i stosowanie go w okresie odroczenia mimo jego niekonstytucyjności, łagodzi konsekwencje błędu popełnionego przez ustawodawcę podatkowego, jednak trzeba mieć na uwadze cel nadrzędny, a więc ochronę podmiotów prawa podatkowego przed skutkami nieprawidłowej legislacji.

Mając na uwadze powyższe Sąd uznał, że nie można pociągnąć oskarżonego D. H. do odpowiedzialności karno-skarbowej z art. 54§ 2 k.k.s.

Zgodnie z treścią art. 54 k.k.s. odpowiedzialności karno – skarbowej podlega podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie. Ze względu na to, iż normy z art. 54 k.k.s. chronią prawidłowość realizacji zobowiązań nałożonych na podatników w poszczególnych ustawach podatkowych, ustalenie znamion czynu zabronionego wymaga powiązania dyspozycji tego przepisu ze szczególnym przepisem właściwej ustawy podatkowej. Materialne prawo karne skarbowe ma tym samym subsydiarny charakter względem norm prawa finansowego, gdyż zabezpiecza ono za pomocą sankcji karnych wykonanie obowiązków. Z tego też względu, na płaszczyźnie przepisów części szczególnej, charakteryzujących się wtórnością, zachodzi bezpośredni związek prawa karnego skarbowego z prawem finansowym, polegający na tym, że zastosowanie przepisów części szczególnej KKS zależne jest od istnienia i zakresu obowiązywania warunkujących karalność czynu przepisów odpowiedniej dziedziny prawa finansowego. Przepisy części szczególnej poświęcone odpowiedzialności karnoskarbowej za przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym są zatem bardzo wyraźnie i ściśle powiązane z prawem finansowym, które wyznacza nakazy i zakazy zachowania w zakresie porządku prawnego.

Wskazać należy, że przepis art. 54 k.k.s., jest (podobnie jak większość przepisów części szczególnej Kodeksu Karnego Skarbowego) przepisem blankietowym, chroniącym prawidłowe wykonywanie zobowiązań podatkowych, których sposób powstania, przedmiot, podstawę i inne obowiązki podatnika z tym związane szczegółowo określono w innych aktach prawnych, przy czym na gruncie przedmiotowej sprawy sposób ustalania wysokości przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych określał art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 14 z 200r., poz. 176 wg stanu

obowiązującego na dzień 31 grudnia 2008r.). W konsekwencji uznanie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności tego przepisu z ustawą zasadniczą sprawia, że nie może on stanowić podstawy skazania D. H. za przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s.

Trzeba również pamiętać o tym, że strona podmiotowa przestępstwa z art. 54 k.k.s. obejmuje umyślność w zamiarze bezpośrednim. Wynika to z powiązania zaniechania sprawcy z chęcią uchylecia się od obowiązku podatkowego. Zatem sprawca ma świadomość tego, że nie ujawniając przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składając deklaracji, uchyla się od opodatkowania i chce takiego efektu swego zachowania. W pojęciu uchylania się zawarty jest więc negatywny stosunek sprawcy do świadczenia, sprawiający, że nie spełnia on nałożonego na niego obowiązku, mimo iż ma obiektywną możliwość jego wykonania (vide: Prusak Feliks „Kodeks karny skarbowy. Komentarz” Tom II (art. 54-191) Zakamycze 2006 r., numer LEX 21858).

W niniejszej sprawie nie można przypisać oskarżonemu D. H., aby działał on z zamiarem bezpośrednim. Analiza prawna dokonana powyżej dowodzi niezbicie, że zagadnienie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, budzi poważne wątpliwości interpretacyjne zarówno wśród organów kontroli skarbowej, jak i sądów administracyjnych, przy czym niejednolita linia orzecnicza pogłębia stan niepewności. Niewątpliwie istotne znaczenie miał wyrok Trybunału Konstytucyjnego stwierdzający niezgodność art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. z Konstytucją. Skoro zatem stwierdzono, że przepis stanowiący podstawę prawną klasyfikowania jednego z zasadniczych składowych przedmiotu opodatkowania jest skonstruowany w taki sposób, że uniemożliwia jego racjonalną wykładnię organom i sądom, to tym bardziej nie można wymagać od obywatela, aby mógł w sposób precyzyjny określić treść ciężących na nim obowiązków daninowych.

Stan faktyczny w niniejszej sprawie Sąd ustalił na podstawie dokumentacji dotyczącej postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy skarbowe wobec oskarżonego D. H., tj.: protokołu z kontroli podatkowej nr (...) z dnia 26.03.2010r. (k. 1-8), decyzji Nr (...) z dnia 11.01.2013r. (k. 9-18), odwołania z dnia 26.01.2013r. od decyzji Nr (...) z dnia 26.03.2010r. wraz z załącznikami (k. 19-31), informacji inspektora kontroli skarbowej z dnia 05.12.2014r. (k. 32-33), decyzji Nr (...) z dnia 31.12.2014r. (k. 54-67), wyroku P 49/13 z dnia 29 lipca 2014r. (k. 115-133), decyzji Nr (...) z dnia 21.06.2014r. (k.134-141) oraz protokołu z kontroli podatkowej nr (...) z dnia 05.11.2014r. (k. 142-154).

Nic do sprawy nie wniosły zeznania świadka M. O. (k. 156v.), która nie miała wiedzy w zakresie ustaleń kontrolnych poczynionych w toku postępowania prowadzonego wobec oskarżonego D. H..

Mając powyższe na uwadze Sąd **uniewinnił** oskarżonego D. H. od tego, że w okresie od 1 stycznia 2008 roku do 23 kwietnia 2009 roku w L., z naruszeniem przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 14 z 2000r., poz. 176 wg stanu obowiązującego na dzień 31.12.2008r.) za okres od 1 stycznia 2008 roku do 31 grudnia 2008 roku, uchylając się od opodatkowania, tj. uzyskując przychód nie znajdujący pokrycia w ujawnionych źródłach w kwocie 104.861,-zł i nie ujawniając go w celu opodatkowania, naraził na uszczuplenie zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych za 2008 rok (liczony wg podstawowej skali podatku) o kwotę 28.045,-zł, tj. od popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s.

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