

*Sygn. akt V.2 Ka 60/15*

## WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

*Dnia 27 kwietnia 2015 r.*

*Sąd Okręgowy w Gliwicach*

*V Wydział Karny Ośrodek Zamiejscowy w Rybniku*

*w składzie:*

**Przewodniczący:** SSO Jacek Myśliwiec

**Sędziowie:** SR (del.) Katarzyna Gozdawa-Grajewska (spr.)

SO Sławomir Klekocki

**Protokolant:** Anna Mańka

w obecności Magdaleny Szymańskiej Prokuratora Prokuratury Okręgowej oraz pracownika Urzędu Skarbowego w Rybniku – Kazimierza Kleszcza

po rozpoznaniu w dniu 27 kwietnia 2015 r.

sprawy: **A. B. /B./,**

**córki A. i I.,**

**ur. (...) w R.,**

**oskarżonej o przestępstwo z art. 77 § 2 kks**

**w zw. z art. 6 § 2 kks, art.57 § 1 kks**

na skutek apelacji, wniesionej przez oskarżoną

od wyroku Sądu Rejonowego w Rybniku

z dnia 5 listopada 2014r. sygn. akt III K 480/14

I. zmienia zaskarżony wyrok w punkcie 2 w ten sposób, że obniża wymierzoną karę grzywny za wykroczenie skarbowe do 5.000 (pięć tysięcy) złotych;

II. w pozostałym zakresie zaskarżony wyrok utrzymuje w mocy;

III. zasądza od oskarżonej na rzecz Skarbu Państwa wydatki za postępowanie odwoławcze w kwocie 20 (dwadzieścia) złotych i obciąża ją jedną opłatą za obie instancje w kwocie 800 (osiemset) złotych.

Sygn. akt V.2 Ka 60/15

## UZASADNIENIE

Sąd Rejonowy w Rybniku, wyrokiem z dnia 5 listopada 2013 r. w sprawie o sygn. akt III K 480/14, uznał oskarżoną A. B. za winną popełnienia występku z art.77 § 2 k.k.s. w i art. 6 § 2 k.k.s. polegającego na tym, że będąc płatnikiem

w okresie od 20 listopada 2012r. do 20 stycznia 2014r. w (...) czynem ciągłym w wykonaniu tego samego zamiaru nie wpłacała w terminie do dnia 20 następnego miesiąca na rachunek Urzędu Skarbowego w R. podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wynagrodzeń wypłaconych pracownikom, pobranego w kolejnych miesiącach od października 2012r. do grudnia 2013r. w łącznej wysokości 20.513,20 zł. i za to na mocy art.77 § 2 k.k.s. wymierzono oskarżonej grzywnę w wysokości 50 stawek dziennych po 60 zł. Tym samym wyrokiem uznano oskarżoną za winną popełnienia wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 kks polegającego na tym, że będąc podatnikiem podatku od towarów i usług w okresie od 26 listopada 2012r. do 27 stycznia 2014r. w R. uporczywie nie wpłacała w terminie do 25 dnia następnego miesiąca na rachunek Urzędu Skarbowego w R. podatku od towarów i usług wynikającego z deklaracji VAT-7 za kolejne miesiące od października 2012r. do grudnia 2012r. oraz w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po kwartale , w którym powstał obowiązek podatkowy od towarów i usług wynikającego z deklaracji VAT-7K za kolejne kwartały od I kwartału 2013r. do IV kwartału 2013r. w łącznej wysokości 80.828 zł. i za to wykroczenie Sad Rejonowy wymierzył oskarżonej karę grzywny w wysokości 10.000 zł. Nadto obciążono oskarżoną kosztami sądowymi: opłatą w kwocie 1.300 zł i wydatkami postępowania w wysokości 90 zł.

Apelację wniosła oskarżona i zaskarżyła wyrok w całości. Orzeczeniu zarzuciła:

- błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia mający wpływ na jego treść poprzez przyjęcie, że:

a/ podana przez oskarżoną kwota 8-10 zł miesięcznie była odzyskiwana przez oskarżoną na własną rękę i przez nią rozdysponowana podczas gdy bezsporne jest, iż ta kwota była pobierana przez poborcę podatkowego,

b/ oskarżona pobierała od kontrahentów zaliczki na podatek VAT i zadysponowała nimi na wynagrodzenia swoich pracowników, podczas gdy ustalono, iż oskarżona nie otrzymywała należnego wynagrodzenia za usługi od swoich usługobiorców;

c/ bezcelowość składania wniosku o odroczenie płatności podatku wynikała z wewnętrznego przeświadczenia oskarżonej podczas gdy wynika to z wieloletniego doświadczenia oskarżonej jako osoby zajmującej się na co dzień zagadnieniami podatkowymi i obsługującej w okresie kilku ostatnich lat ponad 150 podmiotów , z których żaden nigdy nie dostał „ulgi” ze względu na problemy rynkowe;

d/ oskarżona nie podjęła działań w celu zwolnienia spod zajęcia komorniczego kont, aby zapewnić terminową i pełną wypłatę wynagrodzeń pracowników, podczas gdy konta te były zajęte przez poborcę podatkowego właśnie w związku z niniejszym postępowaniem i oskarżona nie miała na to wpływu, a okoliczność ta została wskazana, aby podkreślić, iż istniała możliwość wcześniejszego ściągnięcia przez poborcę podatkowego jej zobowiązania właśnie z tego konta;

e/ skoro oskarżona zebrała środki na zapłatę części zobowiązań skarbowych na dzień przed rozprawą to mogła podobnie uczynić w okresie, którego dotyczył akt oskarżenia , podczas gdy równocześnie sąd zaaprobował wyjaśnienia oskarżonej, iż jej wcześniejsze nieregulowanie należności wynikała właśnie ze złej sytuacji jej kontrahentów, którzy nie płacili

2. obrazę prawa materialnego a to art. 77 § 2 kks w zw z art. 6 § 2 kks poprzez zastosowanie tego artykułu do stanu faktycznego, polegającego na niewpłaceniu przez oskarżoną na rzecz Urzędu Skarbowego podatku VAT od wynagrodzeń za świadczone usługi, podczas gdy w rzeczywistości oskarżona uzyskiwała jedynie minimalna część wynagrodzenia od którego naliczany był podatek VAT do wpłacania na rzecz Urzędu Skarbowego,

3. obrazę prawa materialnego a to art. 57 § 1 kks poprzez zastosowanie tego artykułu do stanu faktycznego, polegającego na niewpłaceniu przez oskarżoną na rzecz Urzędu Skarbowego skalkulowanych kwot podatku dochodowego od wynagrodzeń swoich pracowników, podczas gdy minimalne płatności od usługobiorców oskarżonej ledwie starczały na część wynagrodzeń jej pracowników i środki mające podlegać wpłacie tytułem podatku od tych wynagrodzeń pozostawały zapisem czysto księgowym , a oskarżona nie była w stanie ich uzyskać od swoich usługobiorców,

4. rażąco surowość kary w postaci grzywny w łącznej kwocie ponad 13.000 zł jako nieadekwatnej do stopnia społecznej szkodliwości i stopnia zawinienia oraz celów kary.

Podnosząc te zarzuty wniosła o zmianę zaskarżonego orzeczenia i uniewinnienie jej od zarzucanych jej czynów bądź uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, a z ostrożności procesowej wniosła o rozłożenie grzywny na raty w wysokości nie wyższej niż 1.500 zł płatnych co dwa miesiące do 5-go dnia każdego miesiąca.

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

Apelacja oskarżonej na uwzględnienie nie zasługuje, a stawiane wyrokowi zarzuty poza zarzutem rażącej niewspółmierności orzeczonej kary grzywny za wykroczenie skarbowe - nie są zasadne.

Na wstępie podkreślić należy, że Sąd Rejonowy oceniając zebrane w sprawie dowody : w tym wyjaśnienia oskarżonej i dokumenty , nie dopuścił się w żadnym razie naruszenia zasady określonej w art.7 k.p.k. Analiza tychże dowodów nie jest oceną dowolną, ani pobieżną, wręcz przeciwnie pozwoliła Sądowi ustalić prawidłowy stan faktyczny w sprawie wbrew zarzutom apelacji.

Zarzut, iż Sąd nieprawidłowo ustalił, że oskarżona mogła dysponować środkami pieniężnymi gdy w rzeczywistości środki te zostały zajęte przez poborcę podatkowego, czy też jakie były przyczyny niezłożenia wniosku o odroczenie płatności podatku bądź czy oskarżona podjęła, czy też nie działania w celu zwolnienia spod zajęcia komorniczego kont są zdecydowanie chybione. Z uzasadnienia apelacji wynika, że de facto sprowadzają się one do kwestionowania dokonanych przez Sąd Rejonowy ustaleń faktycznych, ale jednocześnie obrońca w żaden sposób nie wykazał, by ewentualne błędy w ustaleniach popełnione przez Sąd Rejonowy miały wpływ na treść zaskarżonego wyroku. Nawet gdyby ewentualnie przyjąć, że Sąd Rejonowy tych błędów się dopuścił, to miały one znaczenie drugorzędne, nie były na tyle ważkie, by podważyć odpowiedzialność A. B. za niewpłacenie w terminie pobranego podatku VAT i obliczonego i pobranego podatku dochodowego od wynagrodzeń wypłacanych pracownikom.

Sąd oparł się na dowodach z dokumentów i wyjaśnieniach oskarżonej która w zasadzie przyznała się do nieodprowadzania podatków, wyjaśniając jedynie szeroko przyczyny swego zaniechania. Stanowisko Sądu Rejonowego zostało uargumentowane w sposób wystarczający. Tok rozumowania nie zawiera błędu logicznego i jest przekonujące. Sąd Rejonowy wskazał bowiem , że w istocie prawdą jest, że oskarżona A. B. jako płatnik podatku zobowiązana była do obliczenia i pobrania podatku oraz wpłacenia go na rzecz właściwego organu podatkowego. Nie ulega wątpliwości że oskarżona doświadczyła trudności ekonomicznych (kontrahenci nie wywiązywali się z płatności). Powyższe stało się przyczyną nieodprowadzenia prawidłowo pobranego od pracowników podatku dochodowego od wypłaconych im wynagrodzeń. Fakt ten – podkreślany w wyjaśnieniach przez A. B. - jest oczywisty, jednakże nie może on ekskulpować oskarżonej od ponoszenia odpowiedzialności. Co najwyżej może on mieć wpływ jedynie na umniejszenie stopnia jej winy. Zgodnie z orzecznictwem sądowym (szeroko cytowanym w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Sądu Rejonowego) „pobranie przez płatnika kwot zobowiązania podatkowego nie musi polegać na fizycznym przejęciu od podatnika określonej kwoty. „Pobranie” jest bowiem czynnością techniczną polegającą na potrąceniu czyli np. wypłaceniu pracownikowi wynagrodzenia po odliczeniu uprzednio obliczonej zaliczki (czyli tzw. „wynagrodzenie netto”). Bez znaczenia dla odpowiedzialności karnej płatnika jest natomiast, czy posiada on środki finansowe na odprowadzenie pobranego podatku dochodowego, na bieżącą produkcję czy wypłatę wynagrodzenia pracownikom. ( tak też: wyrok Sądu Najwyższego z 16.05.2002r. , IV KKN 427/98, Prok i Pr. 2003, nr 2). Jest to bezwzględne stanowisko Sądu Najwyższego, nie mniej jednak powszechnie obowiązujące i właśnie taką wykładnię Sąd Okręgowy podziela i stosuje przy rozstrzyganiu tego typu spraw. Racją takiego właśnie stanowiska jest przede wszystkim to, że płatnik nie jest uprawniony do dysponowania „cudzym” podatkiem ani tym bardziej do decydowania, czy w ogóle należy go zapłacić.

Stąd też również zarzut obrazy art. 77 kks nie może się ostać. A. B. wypełniła znamiona deliktu podatkowego z art. 77 § kks w zw z art. 6 § 2 kks gdyż nie wpłacała pobranego podatku dochodowego od wynagrodzeń pracowników. Powody takiego zaniechania – jak wykazano wyżej dla zaistnienia przestępstwa – nie mają znaczenia mogą jedynie obniżyć

stopień jej winy. Funkcją deliktu karnoskarbowego z art. 77 kks jest ochrona mienia Skarbu Państwa. Forma ochrony tego przedmiotu polega na zabezpieczeniu przed nieprawidłowościami przy przekazywaniu na rachunki organów pobranych podatków. W orzecznictwie wyrażony jest pogląd że podatek jest pobrany wówczas gdy dokonano jego potrącenia, tj. gdy wypłacono podatnikowi kwotę pieniężną po odliczeniu podatku podlegającego pobraniu. Jeszcze raz należy podkreślić, że kondycja finansowa płatnika nie ma znaczenia dla odpowiedzialności karnoskarbowej płatnika. (por wyrok SN a dnia 2 sierpnia 2002r., IV KKN 426/98, LEX nr 55193.) Słusznie przyjmuje się bowiem, że środki pieniężne nie należą do płatnika, należą do podatnika (do czasu pobrania) i do Skarbu Państwa (od czasu wpłacenia) powinnością zaś płatnika jest jedynie obliczyć, pobrać podatek i wpłacić go na rachunek organu. Jeżeli płatnik podatku przeznacza posiadane środki finansowe na inny uzasadniony ekonomicznie cel zwłaszcza na podtrzymanie działalności gospodarczej, w grę wchodzi jedynie umniejszenie winy a nie jej wyłączenie. Tylko gdyby płatnik nie wypłacił w ogóle wynagrodzeń pracownikom gdyż nie miałby w ogóle środków pieniężnych, i nie mógłby tych środków w inny sposób pozyskać wyłączona byłaby jego wina. Nie można by było w takiej sytuacji wymagać od płatnika zachowania zgodnego z prawem, którego on nie jest w stanie wykonać. (Tak też Grzegorz Łabuda w Komentarzu do art. 77 Kodeksu Karnego Skarbowego, LEX.)

Przenosząc powyższe uwagi na grunt niniejszej sprawy należy jeszcze raz – za Sądem Rejonowym - podkreślić, że skoro A. B. wypłacała wynagrodzenia pracownikom przez okres ponad roku, a nie odprowadzała pobranego podatku dochodowego od osób fizycznych i nie wpłacała go na rzecz organu podatkowego to nie można przyjąć, iż odpada jej wina. Wręcz przeciwnie ustalenia co do winy i umyślności oskarżonej zostały prawidłowo dokonane przez Sąd Rejonowy.

Powyższe uwagi należy też odnieść do wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 kks. Również w tym zakresie ustalenia Sądu Rejonowego były jak najbardziej prawidłowe. T. Grzegorzyc w Komentarzu z 2009r. s. 298 wskazywał, że pojęcie „uporczywości” na gruncie kks-u nie może być utożsamiane z pojęciem „uporczywości” wypracowanym na gruncie występku z art. 209 § 1 kk. Bowiem brak środków (czyli brak możliwości zapłaty w dłuższym czasie) nie usprawiedliwia. W postanowieniu Sądu Najwyższy z 27.03.2003r. I KZP 2/3 (OSNKW 2003, Nr 5-6, poz 57) odrzucono tezę nawiązującą do niealimentacji jakoby koniecznym warunkiem „uporczywości” w świetle art. 57 § 1 kks była obiektywna możliwość zapłaty podatku. Zdaniem Sądu Najwyższego nie można do rozliczeń z fiskusem stosować tych samych reguł jak do rozliczeń cywilnoprawnych. Podatnik nie może – w ocenie Sądu - przerzucać na Skarb Państwa i pozostałych regulujących terminowo podatki podatników swoich niepowodzeń gospodarczych i nie płacić w terminie swych zobowiązań podatkowych tłumacząc się brakiem środków na wymagane podatki. Ponieważ A. B. jako podatnik nie czyniła kroków, by uzyskać możliwość odroczenia terminów płatności podatków albo rozłożenia na raty (a takie możliwości dają przepisy Ordynacji podatkowej gdy przemawia za tym ważny interes podatnika) to słusznie Sąd Rejonowy uznał, że dopuściła się wykroczenia skarbowego. Zatem i w tym wypadku zarzut obraży art. 57 § 1 kks jest bezzasadny.

Zasadny okazał się natomiast zarzut rażąco niewspółmierności kary grzywny orzeczonej za wykroczenie skarbowe. Orzeczona kara grzywny w kwocie 10.000zł za wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks jest wygórowana i razi swą surowością. Sąd Rejonowy w nieprawidłowy sposób dostosował wysokość orzeczonej kary do stopnia społecznej szkodliwości przypisanej oskarżonej czynu, ale nader do stopnia jej winy. Jak wykazano przecież, (i tak też przyjął Sąd Rejonowy) przyczyną zaległości podatkowych oskarżonej były trudności ekonomiczne w jakich się znalazła i brak płatności ze strony kontrahentów. Powyższe okoliczności niewątpliwie umniejszają stopień winy oskarżonej, a to powinno mieć odzwierciedlenie w wymiarze kary. Orzeczona przez Sąd Rejonowy kara kwotowa grzywny jest rażąco wysoka i w odczuciu społecznym nie da się jej zaakceptować, z pewnością nie może być uznana za karę sprawiedliwą. Stąd też Sąd Okręgowy dokonał zmiany zaskarżonego wyroku w pkt. 2 i obniżył orzeczoną karę grzywny za wykroczenie z art. 57 § 1 kks o połowę tj. do kwoty 5000 zł. Tak ukształtowana kara grzywny zrealizuje swoje cele w zakresie prewencji ogólnej i szczególnej spełni też cele zapobiegawcze i wychowawcze.

Z tych też względów zmieniono zaskarżony wyrok pkt. 2. W pozostałym zakresie orzeczenie utrzymano w mocy nie znajdując powodów do jego zmiany lub uchylecia. Z ewentualnym wnioskiem o rozłożenie orzeczonej grzywny na raty należy natomiast wystąpić do Prezesa Sądu Rejonowego.

Oskarżoną po myśli art. 636 § 1 kpk obciążono kosztami sądowymi za postępowanie odwoławcze jako, że wniesiony w jej imieniu środek odwoławczy nie został uwzględniony co do zasady. Jednocześnie wymierzono oskarżonej jedną opłatę za obie instancje w kwocie 800 zł , które to rozstrzygnięcie jest konsekwencją złagodzenia wymierzonej kary grzywny za wykroczenie skarbowe.