

**Sygn. akt II K 162/15**

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 14 lipca 2016 r.

Sąd Rejonowy Gdańsk-Południe w Gdańsku w Wydziale II Karnym w składzie:

Przewodniczący Sędzia SR Andrzej Wojtaszko

protokolant Artur Pokojski

przy udziale A. D. z (...) Urzędu Skarbowego w G.

po rozpoznaniu na rozprawie w dniach 7 lipca 2015r., 5 lutego, 21 kwietnia i 14 lipca 2016 roku sprawy:

**D. W.** syna W. i B. z domu W. urodzonego (...) w M.

oskarżonego o to, że:

pełniąc funkcję Prezesa zarządu w spółce (...) z siedzibą w G. przy ul. (...) /aktualna siedziba (...)-(...) Z. ul. (...)/, faktycznie ją zarządzając oraz zajmując się jej sprawami gospodarczymi i finansowymi oraz będąc przedstawicielem płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, działając w krótkich odstępach czasu w okresie od 20 lutego 2011 roku do 20 stycznia 2012 roku, z wykorzystaniem takiej samej sposobności, wbrew art. 38§1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych /Dz.U. z 2010r. Nr 51, poz. 307 ze zm./ pobrał i nie wpłacił w terminie do 20 każdego miesiąca za miesiąc ubiegły na rzecz (...) Urzędu Skarbowego zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłaconych pracownikom ww. spółki wynagrodzeń za miesiące I,II,IV,V,VII,IX,X,XI, (...) w kwocie łącznej 240.757,00 zł

tj. o popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 77§2 k.k.s. w zw. z art. 9§3 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s.

I. oskarżonego **D. W.** uznaje za winnego popełnienia czynu zarzucanego oskarżeniem kwalifikowanego z art. 77§2 k.k.s. w związku z art. 9§3 k.k.s. w związku z art. 6§2 k.k.s., ustalając iż przed wszczęciem postępowania w sprawie o zarzucane oskarżonemu przestępstwo skarbowe wpłacono w całości pobrany podatek na rzecz właściwego organu przy zastosowaniu art. 77§4 k.k.s. odstępuje od wymierzenia oskarżonemu kary;

II. na mocy art. 624 §1 k.p.k. w zw. z art. 113§1 k.k.s. w zw. z art. 125§1 k.k.s. zwalnia oskarżonego i (...) Sp. z o.o. z siedzibą w Z. w całości od zapłaty na rzecz Skarbu Państwa wydatków postępowania, w tym (...) Sp. z o.o. z siedzibą w Z. na mocy art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973r. o opłatach w sprawach karnych (Dz. U. Z 1983r. Nr 49, poz. 223 ze zm.) od opłaty, na mocy art. 626 §1 k.p.k. w zw. z art. 113§1 k.k.s. w zw. z art. 5 ustawy z dnia 23 czerwca 1973r. o opłatach w sprawach karnych (Dz. U. Z 1983r. Nr 49, poz. 223 ze zm.) zasądza od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa kwotę 30 (słownie: trzydzieści) złotych tytułem opłaty;

Sygn. akt. II K 162/15

## UZASADNIENIE

Sąd ustalił następujący stan faktyczny:

W dniu 8 lutego 2007 roku w Krajowym Rejestrze Sądowym zarejestrowano osobę prawną (...) Spółka z .o.o z siedzibą w G. /dalej jako Spółka/, następnie wpisem w KRS z 7 marca 2011 roku zmieniono nazwę spółki na (...)Północ.

Oskarżony D. W. został zatrudniony w Spółce na podstawie umowy o pracę na czas nieokreślony od dnia 11 sierpnia 2009 roku na stanowisku dyrektora do spraw wykonawstwa. Z dniem 1 sierpnia 2010 roku rodzaj umówionej pracy został zmieniony i oskarżony został powołany na stanowisko wiceprezesa zarządu Spółki. W dniu 30 czerwca 2010 roku jako wiceprezesa zarządu spółki w KRS-ie wpisano oskarżonego D. W.. Kolejnym aneksem z dnia 23 listopada 2010 roku z dniem 24 listopada 2010 roku został on powołany na stanowisko prezesa zarządu Spółki. W dniu 10 grudnia 2010r. dokonano zmiany wpisu i wpisano ww. oskarżonego jako jedynego członka zarządu pełniącego funkcję prezesa zarządu. Do obowiązków prezesa zarządu zgonie z pkt 5.1 karty stanowiskowej należało m.in. organizacja i nadzór nad pracownikami, nadzorowanie bezpośrednio pracy m.in. specjalisty do spraw kadr, rachunkowości, prowadzenie wszelkich spraw z zakresu organizacji i zarządzania zakładem.

Dowód: odpis pełny KRS k. 4-9, umowa o pracę i aneksu do umowy, stanowiskowa karta pracownika k.97-101v;

Spółka jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych zobowiązana jest do składania do (...) Urzędu Skarbowego w G. rocznej deklaracji o pobranych zaliczkach miesięcznych na podatek dochodowy PIT-4R i zgodnie z art. 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych dokonywania wpłat w terminie do dnia 20 każdego miesiąca za miesiąc ubiegły zaliczki miesięcznej na podatek dochodowy od łącznej kwoty wypłat dokonanych w poszczególnych miesiącach. Deklarację roczną za 2011 roku w imieniu spółki podpisał D. W.. Spółka nie składała z tego tytułu comiesięcznych deklaracji.

Dyrektorem finansowym w Spółce był A. L. (1). W rachunkowości Spółki zatrudnione były m.in. B. G. – jako główna księgowa, zajmująca się przede wszystkim podatkiem VAT, A. M. zajmująca się sporządzaniem list płac, naliczaniem wynagrodzeń, płacami, wyliczeniem comiesięcznych zaliczek na podatek dochodowy PIT-4, która to wysokość miesięcznej zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłaconych pracownikom wynagrodzeń mailem przekazywała A. L. (1) i oskarżonemu D. W.. A. M. sporządzała również deklaracje podatkowe, w tym roczny PIT-4 R składany w (...) Urzędzie Skarbowym, ten za 2011 roku podpisany został przez D. W.. Sprawami finansowymi zajmował się dyrektor finansowy A. L. (1), decydując w porozumieniu, czy po konsultacjach z oskarżonym D. W. które zobowiązania spółki w pierwszej kolejności realizować. Oskarżony co miesiąc otrzymywał mailem do wiadomości listę płac z wyliczonymi do wpłaty na rzecz (...) w G. zaliczkami na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń. Dyspozycje które przelewy realizować A. L. (1), po konsultacji z oskarżonym D. W. czy też jedynie informując oskarżonego, sugerując mu często, jakie zobowiązania Spółki w pierwszej kolejności winny być płacone, przekazywał pracownikom rachunkowości, D. W. następnie te przelewy autoryzował posiadanymi hasłami/kodami. W 2011 roku Spółka była w dobrej kondycji finansowej, w terminie wypłacała pracownikom wynagrodzenia i realizowała swe bieżące zobowiązania. Oskarżony D. W. godził się, akceptując działania A. L. (1), by zaliczki na podatek dochodowy były niewpłacane w terminie, by środki Spółki były przeznaczane w pierwszej kolejności na inne cele m.in. na bieżącą działalność gospodarczą spółki, fakt ten tj. nieterminowość we wpłacie zaliczek opłaca w poszczególnych miesiącach nie był znany pracownikom (...) Urzędu Skarbowego w G., o nieterminowości w wpłacie zaliczek urząd powziął informację dopiero po złożeniu rocznej deklaracji PIT-4R

Dowód: karta weryfikacji deklaracji rocznej PIT-4 R za 2011 rok, deklaracja roczna o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy k. 61-64 , zeznania świadka B. G., K. T. (1), A. M. załącznik protokoły zeznań świadków oraz k.143-144, 145, 146-147, kserokopie umowy o pracę A. L. (1) k.185-186, zeznania świadka A. L. (1) k.207v-208v

Spółka nie wyznaczyła zgodnie z przepisem art. 31 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także nie zgłosiła właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imion, nazwiska i adresu tych osób.

Dowód: pismo (...) Urzędu Skarbowego w G. k.60

Spółka złożyła 31 stycznia 2012 roku w ustawowym terminie w (...) Urzędzie Skarbowym w G. deklaracje PIT – 4 za 2011 rok. W przedmiotowych deklaracjach wykazano, iż dokonano wypłat wynagrodzeń pracownikom oraz

pobrano podatek do przekazania na rzecz urzędu skarbowego. Oskarżony D. W. pełniąc funkcję prezesa zarządu Spółki, będąc przedstawicielem płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, zarządzając spółką oraz zajmując się jej sprawami gospodarczymi i finansowymi, działając w krótkich odstępach czasu w okresie od 20 lutego 2011 roku do 20 stycznia 2012 roku, z wykorzystaniem takiej samej sposobności, wbrew art. 38§1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych /Dz.U. z 2010r. Nr 51, poz. 307 ze zm./ pobrał i nie wpłacił w terminie do 20 każdego miesiąca za miesiąc ubiegły na rzecz (...) Urzędu Skarbowego zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłaconych pracownikom ww. spółki wynagrodzeń za miesiące I,II,IV,V,VII,IX,X,XI, (...) w kwocie łącznej 240.757,00 zł

Zaliczkę za miesiąc styczeń 2011 roku wpłacono 2 dni po terminie, zaliczkę za miesiąc luty 2011 roku wpłacono 1 dzień po terminie, zaliczkę za miesiąc kwiecień 2011 roku wpłacono 3 dni po terminie, zaliczkę za miesiąc maj 2011 roku wpłacono 1 dzień po terminie, zaliczkę za miesiąc lipiec 2011 roku wpłacono 182 dni po terminie, zaliczkę za miesiąc wrzesień 2011 roku wpłacono 123 dni po terminie, zaliczkę za miesiąc październik 2011 roku wpłacono 91 dni po terminie, zaliczkę za miesiąc listopad 2011 roku wpłacono 62 dni po terminie, zaliczkę za miesiąc grudzień 2011 roku wpłacono 31 dni po terminie, najpóźniej w dniu 20 lutego 2012 roku

Dowód: zawiadomienie karno-skarbowe z 15.11.2012 roku k. 1-2, karta weryfikacji deklaracje rocznej PIT-4R k.3

Oskarżony D. W. przesłuchiwany w postępowaniu przygotowawczym przyznał się do zarzutu . W postępowaniu sądowym nie przyznał się do popełnienia zarzucanego czynu. Wyjaśnił iż w inkryminowanym okresie pełnił funkcję prezesa zarządu spółki. Ze względu na to, że firma była bardzo duża, zatrudniała w tym okresie ponad 100 osób, realizowała kontrakty na terenie całego kraju, obroty firmy sięgały kilkudziesięciu milionów złotych. Z racji tego, że był jednoosobowym członkiem zarządu, jego funkcja ograniczała się do działań reprezentacyjnych jak podpisywanie umów, kontaktu z kontrahentami, przygotowywanie ofert do przetargów, podpisywanie wszelkich wymaganych dokumentów. Sprawami finansowymi i księgowymi zajmował się dyrektor finansowy A. L. (1). Nie miał informacji na temat tego, iż zaliczki nie są regulowane terminowo. Nie pamiętał czy została zgodnie z art. 31 ordynacji podatkowej wskazana osoba do której należy obliczanie, pobieranie podatku, oraz terminowe wpłacanie. Nie pamiętał czy podpisywał deklaracje podatkowe. Deklaracje te były podpisywane zarówno przez niego jak i przez główną księgową. Obecnie w spółce powołany jest zarząd przymusowy, z którym współpracuje w celu zaspokojenie wierzycieli. To wszystko. Przed wizytą w (...) w postępowaniu przygotowawczym, konsultował sprawę z właścicielem firmy i dyrektorem finansowym z prośbą o wyjaśnienie sytuacji. Otrzymał od nich poradę, żeby się poddał dpo i że otrzyma na grzywnę środki z funduszu firmy. Chciał w ten sposób uniknąć komplikacji w postaci spraw sądowych. Nie wpłacił tej kwoty bo nie otrzymuje wynagrodzenia mimo iż nadal jest prezesem zarządu spółki Odmówił odpowiedzi na pytanie, dlaczego nie poinformowałem (...), że wycofuje się ze swojego przyznania do winy i dlaczego nie wyjaśnił tak jak na rozprawie. Za okres objęty aktem oskarżenia wynagrodzenia były wypłacane w terminie.

Dowód: wyjaśnienia oskarżonego k. 19v, 56-58

Oskarżony był karany sądowo za czyn z art. 220§1 i 2 k.k., posiada wyższe wykształcenie – ukończył studia administracyjne, dalej jest zatrudniony w (...) Sp. z o.o. pełni funkcje prezesa zarządu, osiąga miesięczny nieregularny dochód z uwagi na problemy finansowe Spółki – m.in. w 2014 roku wypłacono jemu wynagrodzenie w łącznej kwocie 13.070,47 zł jedynie za miesiące styczeń, marzec, kwiecień i maj, od dnia 29.09.2014r. nie otrzymuje wynagrodzenia, w roku 2013 osiągnął dochód w wysokości 25.069,68 zł, jest rozwiedziony posiada na utrzymaniu dwoje dzieci, na które łoży alimenty w łącznej kwocie 600 zł.

Dowód: informacja z K. k.89-90, odpis wyroku k. 70-71 dane o oskarżonym i jego oświadczenie k. 19, 55-56, zeznanie podatkowe k. 14-17, zaświadczenie o zarobkach k.78,79,197 wydruk z systemu ePUAP k.130-130v/.

P. przygotowawcze wszczęto w dniu 6 maja 2014 roku /k.10/

Sąd zważył, co następuje:

Powyższy stan faktyczny Sąd ustalił na podstawie wszystkich dowodów ujawnionych i przeprowadzonych w toku rozprawy głównej, opierając się przede wszystkim na dokumentach a także zeznaniach świadków, częściowo wyjaśnieniach oskarżonego. Zgromadzony materiał dowodowy Sąd ocenił zgodnie z dyrektywami zasady swobodnej oceny dowodów, wyrażonej w art.7 kpk.

Jako wiarygodne Sąd uznał dokumenty wymienione we wcześniejszej części uzasadnienia. Dokumenty te sporządzone zostały przez uprawnioną do tego osobę i w sposób przewidziany przez przepisy prawa. Brak też w sprawie dowodów, mogących podważyć autentyczność lub wiarygodność tych dokumentów.

Sąd dał wiarę zeznaniom przesłuchanych w sprawie świadków B. G., K. T. (1) i A. M. albowiem brak było dowodów podważających ich wiarygodność. Z zeznań ww. świadków wynika, iż oskarżony, w ich ocenie, nie miał decydującego głosu co do płatności w firmie, a o czym miał zdaniem świadków przede wszystkim decydować A. L. (1), niemniej jednak wbrew wyjaśnieniom oskarżonego, z relacji świadków wynika iż miał on wiedzę, że zaliczki na podatek dochodowy od łącznej kwoty wypłaconych wynagrodzeń nie są wpłacane do urzędu skarbowego w terminie, akceptował to i nic nie zrobił by tą praktykę ukrócić. Z zeznań B. G. i A. M. wynika, iż decyzje w tym przedmiocie były konsultowane między A. L. (1) a oskarżonym, tym samym świadkowie potwierdzają relację A. L. (1) w tym przedmiocie. Z zeznań A. M., jak i A. L. (1) wynika co było przyczyną nieterminowej wpłaty zaliczek – fakt iż organa skarbowe o nieterminowej wpłacie dowiadywały się dopiero po złożeniu deklaracji rocznej gdyż comiesięczne nie były składane, czy też Spółka ubiegając się o uzyskania zaświadczenia o niezaleganiu w zakresie zobowiązań podatkowych, by takowe uzyskać, zaliczki wpłacała. Środki finansowe w miejsce zapłaty zaliczek były przeznaczone na bieżącą działalność gospodarczą spółki. Do zeznań A. L. (1) Sąd podszedł z dużą dozą ostrożności, jednakże w zdecydowanej części Sąd uznał je za wiarygodne. Świadek obszernie zeznał na okoliczności będące przedmiotem postępowania, logicznie argumentował i wyjaśnił pojawiające się wątpliwości m.in. dotyczące autoryzacji przelewów przez oskarżonego, mimo iż w ocenie Sądu starał się nieco umniejszać swoją faktyczną, znaczącą rolę w temacie podejmowania decyzji o płatnościach zobowiązań w Spółce – na co wskazywały ww. B. G., A. M. i K. T. (2) - to jednak nie ukrywał, iż czasami sugerował oskarżonemu, które zobowiązania w pierwszej kolejności uregulować, co umacnia jego wiarygodność. Z zeznań i tego świadka wynika, iż oskarżony posiadał wiedzę o nieterminowym regulowaniu zobowiązań podatkowych objętych zarzutem niniejszego postępowania.

Oskarżony w postępowaniu sądowym nie przyznał się do popełnienia zarzucanego czynu, jednakże to nieprzyznanie w świetle zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, oświadczenia procesowego złożonego w postępowaniu przygotowawczym, że do zarzutu przyznaje się, Sąd potraktował jako realizację linii obrony mającą uchronić go od poniesienia odpowiedzialności karnej. Sąd nie dał wiary wyjaśnieniom w części, w której nie przyznał się do zarzutu, wyjaśniając iż nie wiedział iż zaliczki nie są wpłacane terminowo, uznając ten fragment wyjaśnień za przyjętą przez oskarżonego linię obrony, mającą na celu zminimalizowanie jego odpowiedzialności jak i stopień zawinienia. Wyjaśnienia w tym zakresie są pokrętne, niekonsekwentne, nielogiczne, sprzeczne z zasadami doświadczenia życiowego jak i z zeznaniami ww. wskazanych świadków. Podkreślić też należy, iż oskarżony mając przed sądem zapewnioną swobodę wypowiedzi, w swych wyjaśnieniach nie wskazał na to, że nie miał wpływu czy też był on znacznie ograniczony, jakie płatności terminowo regulować a jakie nie. Nadto należy wskazać iż znaczna część wyjaśnień oskarżonego dotyczyła zdarzeń w spółce, czy to tych późniejszych czy też nie będących przedmiotem obecnie rozpoznawanej sprawy. Część z tych zdarzeń, będących przedmiotem postępowania przygotowawczego prowadzonego w Prokuraturze Okręgowej w Słupsku /vide k.110-124, 127,166-182/ nie ma żadnego znaczenia dla ustalenia kwestii odpowiedzialności karnej oskarżonego za zarzucane mu w niniejszym postępowaniu przestępstwo karno-skarbowe, zaś kwestia jego odpowiedzialności za podobny czyn, dotyczący okresu od 20 kwietnia 2012 roku do 20 stycznia 2014 roku, jest przedmiotem innego toczącego się przed tutejszym Sądem postępowania karno-skarbowego /vide kopia aktu oskarżenia k. 132-134/..

Reasumując wyniki przeprowadzonego postępowania dowodowego, Sąd podzielił stanowisko oskarżyciela skarbowego i uznał, że oskarżony D. W. podlega odpowiedzialności karnej za zarzucane mu przestępstwo karnoskarbowe.

Zgodnie z brzmieniem art. 77 § 1 k.k.s. 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, albo obu tym karom łącznie. Paragraf 2 cyt. przepisu stanowi iż jeżeli kwota niewpłaconego podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. Ww. przepis penalizuje samo nieodprowadzenie w terminie pobranych od podatnika kwot podatku Z kolei zgodnie z §3 art. 9 k.k.s. za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Podmiotem czynu zabronionego stypizowanego w art. 77 k.k.s. jest m.in. płatnik. Zgodnie z regułą kaskadowego odesłania do ordynacji podatkowej, zawartej w art. 53 § 30, płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej zobowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do 3 czynności: obliczenia podatku, jego pobrania od podatnika oraz wpłacenia we właściwym terminie organowi podatkowemu (art. 8 ordynacji podatkowej). Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nakazuje płatnikom wpłacać pobrane zaliczki na podatek dochodowy do 20 dnia miesiąca następnego (art. 38 u.p.d.o.f.). Nie budzi wątpliwości iż wobec zatrudniania osób fizycznych płatnikiem ww podatku była spółka z .o.o (...).Północ.

Przez pobranie od podatnika podatku rozumie się nie tylko fizyczne przejęcie od podatnika określonej kwoty stanowiącej część jego wynagrodzenia brutto, ale także samo potrącenie mu z wynagrodzenia kwoty należnego podatku (zaliczki na podatek), stąd już od dawna wskazuje się w orzecznictwie, że pobraniem podatku jest też czynność techniczna polegająca na takim potrąceniu, bez względu na to, czy potrącający ją płatnik posiada środki finansowe na odprowadzenie pobranego podatku, działalność gospodarczą, spłatę zobowiązań, wypłatę wynagrodzeń itd. /vide wyrok SN z dnia 16 maja 2002 r., IV KKN 427/98, Prok. i Pr. 2003, nr 2, poz. 12; wyrok SN z dnia 2 sierpnia 2002 r., IV KKN 426/98, LEX nr 55193/ W konsekwencji samo wypłacenie pracownikowi wynagrodzenia, po odliczeniu uprzednio obliczonego podatku lub zaliczki nań, stanowi pobranie podatku od podatnika ( vide wyrok SN z dnia 19 sierpnia 1999 r., III KKN 434/97, Prok. i Pr. 2000, nr 1, poz. 16). Na gruncie prawa karnego skarbowego nie działa przy tym kontratyp stanu wyższej konieczności. Ewentualne problemy finansowe płatnika mogą być natomiast uwzględniane przy rozważaniu rodzaju i rozmiaru kary za czyn z art. 77 § 1 lub 2 k.k.s. /vide postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, OSNKW 2003, nr 5-6, poz. 57./.

W ocenie Sądu Najwyższego "niewpłacenie na rachunek organu podatkowego obliczonego i pobranego podatku nie musi polegać na fizycznym przejęciu przez płatnika kwoty stanowiącej jego równowartość" (wyrok SN z dnia 16 maja 2002 r., IV KKN 427/98, Prok. i Pr. 2003, nr 2, poz. 12; wyrok SN z dnia 2 sierpnia 2002 r., IV KKN 426/98, LEX nr 55193). W orzecznictwie wyrażany jest pogląd, że podatek jest pobrany wówczas, gdy dokonano jego potrącenia, tj. gdy wypłacono podatnikowi kwotę pieniężną po odliczeniu podatku podlegającego pobraniu (wyrok SN z dnia 19 sierpnia 1999 r., III KKN 434/97, Prok. i Pr. 2000, nr 1, poz. 16; wyrok SN z dnia 16 maja 2002 r., IV KKN 427/98, Prok. i Pr. 2003, nr 2, poz. 12). Problem pobrania podatku jest związany z występującymi w praktyce sytuacjami, gdy sprawca (płatnik) nie posiada środków finansowych na uiszczenie podatku podatnik – a taka sytuacja w rozpoznawanej sprawie nie miała miejsca. Najczęściej wówczas przyjmuje się fikcję pobrania podatku "na papierze", gdy tymczasem w rzeczywistości płatnik nie dysponuje pieniędzmi na wpłatę podatku. Sąd Najwyższy w kilku orzeczeniach akcentował, że kondycja finansowa płatnika nie ma znaczenia dla odpowiedzialności karnoskarbowej płatnika (por. wyrok SN z dnia 16 maja 2002 r., IV KKN 427/98, Prok. i Pr. 2003, nr 2, poz. 12; wyrok SN z dnia 2 sierpnia 2002 r., IV KKN 426/98, LEX nr 55193; wyrok SN z dnia 19 sierpnia 1999 r., III KKN 434/97, Prok. i Pr. 2000, nr 1, poz. 16; postanowienie SN z dnia 25 października 1995 r., I KZP 30/95, OSP 1996, z. 4, poz. 68). 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 środki finansowe posiada, przeznacza je jednak na inny uzasadniony ekonomicznie cel, zwłaszcza na podtrzymanie działalności gospodarczej, w grę wchodzi jedynie umniejszenie winy, nigdy zaś jej wyłączenie. Jeżeli jednak płatnik środków finansowych nie posiada, czego najlepszym wyrazem jest niedokonanie wypłaty wynagrodzeń pracownikom przy pobieraniu podatku dochodowym od osób fizycznych, nie można środków tych również pozyskać

na innej drodze (np. poprzez kredyt czy pożyczkę), odpada wina, nie można bowiem od płatnika w takiej sytuacji wymagać zachowania zgodnego z prawem, którego on nie jest w stanie wykonać.

Z zeznań świadków jak i wyjaśnień samego oskarżonego wynika, iż w inkryminowanym okresie sytuacja finansowa spółki była dobra, posiadała środki na regulację zobowiązań .

Z ustalonego w sprawie stanu faktycznego w sposób nie budzący wątpliwości wynika, iż Spółka jako płatnik podatku dochodowego złożyła w (...) Urzędzie Skarbowym w G. deklarację PIT-4R za miesiące objęte zarzutem oskarżenia. W przedmiotowej deklaracji wykazano, iż dokonano wypłat wynagrodzenia pracownikom i pobrano podatek do przekazania na rzecz urzędu skarbowego. Jednakże Spółka nie dochowała ustawowego terminu zapłat. Łączna kwota nie wpłaconego w terminie podatku wyniosła 240.757,00 zł. Z uwagi na to, że jest to kwota tzw. małej wartości - w rozumieniu art.53§14, a więc kwota, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia, przekraczająca jednocześnie ustawowy próg w rozumieniu art. 53§6 k.k.s. w zw. z art. 53§3 k.k.s. działanie oskarżonego wyczerpało znamiona art.77§2 k.k.s., a więc uprzywilejowanego typu przestępstwa. W przedmiotowej sprawie płatnikiem była osoba prawna zorganizowana jako spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (...) realizacji znamienia podmiotu czynu zabronionego z art. 77 k.k.s. będącego osobą prawną uwarunkowane jest uprzednim stwierdzeniem, czy podmiot ten wykonał obowiązek wskazania osoby fizycznej pełniącej funkcję płatnika, o którym mowa w art. 31 ordynacji podatkowej. W sytuacji zaniechania wykonania tego obowiązku przez płatnika będącego spółką prawa handlowego, w ocenie Sądu Najwyższego sprawcą czynu zabronionego z art. 77 k.k.s. jest prezes zarządu (por. wyrok SN z dnia 2 lipca 2002 r., IV KK 164/02, OSNKW 2002, nr 11-12, poz. 106) Z informacji uzyskanej z (...) Urzędu Skarbowego wynika, iż Spółka nie wyznaczyła zgodnie z art. 31 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa osoby, do której obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowa wpłata organowi podatkowemu pobranych kwot. W poddanym do osądzenia stanie faktycznym zarząd spółki de facto był organem jednoosobowym, funkcję prezesa zarządu pełnił oskarżony. W niniejszej sprawie ustalono, że sporządzeniem deklaracji podatkowych spółki zajmowali się pracownicy Spółki. W pozycji 182 deklaracji PIT -4R za inkryminowany okres widnieje podpis D. W. – prezesa zarządu ww. spółki. W takiej też sytuacji faktycznej należało przyjąć, że podmiotem czynu zabronionego jest osoba kierująca płatnikiem tj. prezes zarządu tj. oskarżony D. W.. /tak też T. O. w: Orzecznictwo Sądów Polskich (...)/ glosa do wyroku SN z dnia 2 lipca 2002 r., IV KK 164/02./ Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 2 lipca 2002 r. w sprawie IV KK 164/02 „ skoro zarząd spółki prowadzi sprawy tej spółki, a pracami zarządu kieruje jego prezes, to jeżeli nie powierzono spraw spółki jako płatnika podatku od wynagrodzeń osób fizycznych (zaliczek na ten podatek) innemu z członków zarządu albo kierownikowi innej komórki organizacyjnej tej firmy, prezes zarządu spółki jest tą osobą, która zajmuje się jej sprawami gospodarczymi w powyższym zakresie, jeżeli nie dojdzie do wskazania, stosownie do art. 31 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) innej jeszcze osoby odpowiedzialnej za czynności spółki jako płatnika podatku.

Przestępstwo karnoskarbowe z art. 77 k.k.s. można popełnić umyślnie w obu postaciach zamiaru - bezpośrednim i ewentualnym. Nie jest przy tym konieczna żadna szczególna motywacja sprawcy niewpłacającego pobranego podatku. W ocenie Sadu oskarżony przypisanego czynu dopuścił się co najmniej w zamiarze ewentualnym. Każda osoba prowadząca działalność gospodarczą na terytorium Polski, zajmująca się sprawami gospodarczymi osoby prawnej zobligowany jest do zapoznania się i przestrzegania polskich przepisów podatkowych Z zeznań świadków złożonych na rozprawie wynika, iż oskarżony temu obowiązkowi do końca nie sprostął. Przypisane oskarżonemu zaniechania działania tj. niewpłacenie w terminie pobranego podatku za miesiące styczeń, luty, kwiecień, maj, lipiec, wrzesień, październik, listopada, grudzień 2011 roku złożyły się na jeden czyn ciągły w rozumieniu art. 6§2 k.k.s albowiem zostały one podjęte w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności, czyli gdy sprawca sukcesywnie powtarza swoje pierwsze zachowanie, w praktyce najczęściej z uwagi na niewykrycie tego pierwszego, mimo że na samym początku, przed pierwszym zachowaniem, nie zakładał takiej wielokrotności.

W chwili popełnienia przypisanego czynu oskarżony był osobą dorosłą w rozumieniu art.10§1 k.k.(a contrario), nie zachodziły przy tym okoliczności wyłączające jego poczytalność lub wskazujące, że nie zdawał sobie sprawy z bezprawności swojego zachowania. Podczas analizy niniejszej sprawy Sąd stwierdził również, że nie zachodził żaden

kontratyp uchylający bezprawność czynu oskarżonego. Świadomie złamał on przepisy prawa tak karno-skarbowego jak i podatkowego, zdając sobie sprawę z ich treści i zagrożenia karą swojego zachowania. Nie zachodziły również żadne okoliczności wyłączające winę oskarżonego – w szczególności nie był on ograniczony w możliwości rozpoznania znaczenia i konsekwencji swoich czynów przez chorobę psychiczną, niedorozwój umysłowy lub czasowe zaburzenie czynności psychicznych. Nie zachodziła również czasowa niepoczytalność oskarżonego. Jest on całkowicie zdolny do ponoszenia odpowiedzialności karnej za zachowania, których się dopuścił.

Jako okoliczność łagodzącą Sąd potraktował dotychczasową niekaralność oskarżonego za przestępstwa karno-skarbowe /vide k. 68), uregulowanie pobranych zaliczek przez Spółkę na długo przed wszczęciem postępowania w sprawie, z drugiej strony przeciwko oskarżonemu przemawiał fakt karalności za przestępstwo powszechne, niemająca łączna kwota nieuiszczonych w terminie zaliczek, akceptowanie świadomego ich nieuiszczania w terminie mimo posiadanych na to przez Spółkę środków.

Reasumując, w inkryminowanym okresie oskarżony pełnił funkcję prezesa zarządu spółki i jako jej prezes prowadził sprawy tej spółki. Wobec braku powierzenia spraw spółki jako płatnika podatku od wynagrodzeń osób fizycznych (zaliczek na ten podatek) innej osobie, oskarżony jako prezes zarządu spółki był tą osobą, która zajmowała się jej sprawami gospodarczymi w powyższym zakresie, skoro nie doszło do wskazania innej jeszcze osoby odpowiedzialnej za czynności spółki jako płatnika podatku. Znamię czynności wykonawczej przestępstwa skarbowego z art. 77 k.k.s. realizuje się przez samo nie wpłacenie na rachunek właściwego urzędu skarbowego kwoty pobranej od podatników z tytułu ich zobowiązań podatkowych. W razie zaniechania wykonania obowiązku odprowadzenia pobranego podatku lub zaliczki na podatek nie usprawiedliwiają płatnika względy dotyczące kondycji finansowej reprezentowanego przez niego podmiotu gospodarczego. Pobrany podatek nie stanowi mienia, którym płatnik może swobodnie dysponować. Bez znaczenia jest tu okoliczność, czy płatnik posiada środki na bieżącą działalność gospodarczą. Okoliczność ta może mieć jedynie znaczenie przy ocenie społecznej szkodliwości czynu i przy ocenie zawinienia. Niemniej jednak z zeznań przesłuchanych świadków wynika, iż w inkryminowanym okresie sytuacja finansowa spółki była dobra, wynagrodzenia były wypłacane w terminie, spółka posiadała środki na realizację swych zobowiązań, w tym tych wobec fiskusa, zaś brak wpłaty zaliczek w terminach wynikał z przyjętej w spółce (...) płatności zobowiązań finansowych realizowanej przez oskarżonego i A. L. (1), tego że – co zostało wykorzystane przez oskarżonego i A. L. - iż przepisy prawa zostały skonstruowane tak, że urząd skarbowy wiedzę o nieterminowym regulowaniu zaliczek podejmował dopiero po złożeniu rocznej deklaracji PIT-4R. Oskarżony miał wiedzę o konieczności terminowego realizowania zobowiązań wobec urzędu skarbowego z tytułu wpłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłaconych pracownikom wynagrodzeń, otrzymywał do wiadomości od pracownicy działu księgowego listę płac z której to wysokość tego obowiązku wynikała, wiedział i akceptował przyjętą w spółce (...) nieterminowej płatności tych zobowiązań, nic również nie uczynił jako prezes zarządu by takowej zakazać A. L., czy też nie zrezygnował z pełnionej funkcji.

W ocenie Sądu winy oskarżonego znamieniował zamiar ewentualny, a również w tej postaci można popełnić czyn z art. 77 k.k.s. Zważyć należy, że nie wpłacenie zaliczek na podatek w ustawowym terminie było działaniem planowanym, jednak główną rolę odgrywał, co wynika z zeznań pracownic rachunkowości Spółki, A. L. (1), brak było w sprawie dowodów aby można z całą pewnością przyjąć, że oskarżony proceder ten wymyślił i wprowadził w życie, by celowo w zamiarze bezpośrednim zmierzał do realizacji rzeczywistości objętej znamionami strony przedmiotowej czynu, którego popełnienie mu zarzucono. Niemniej jednak miał świadomość przyjętej praktyki nieterminowego regulowania zaliczek, godzi się na nią, nic nie robiąc jako prezes zarządu spółki by jej zakazać.

Ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika – vide zawiadomienie karno-skarbowe k. 1-2, że spółka dokonała w całości wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za miesiące 2011 roku objęte aktem oskarżenia na rachunek Pierwszego U.S. w G., wraz z należnymi odsetkami, z nieznacznym opóźnieniem – 1,2,3,31,62,91,123 i 182 dni, i to na długo przed skierowaniem doniesienia karnego i wszczęcia postępowania karnego.

Mając na uwadze powyższe okoliczności Sąd doszedł do przekonania, że w świetle całokształtu materiału dowodowego, czyn z art. 77§2 k.k.s. którego dopuścił się oskarżony cechuje stopniem społecznej szkodliwości większym niż nieznaczny, dlatego też uznał za zasadne odstąpić o wymierzenia oskarżonemu kary. Sąd z uwagi na ustalone okoliczności popełnienia przypisanego czynu, nieterminowe wpłacanie zaliczek mimo iż Spółka miała środki na realizację swych zobowiązań, nie zastosował wobec oskarżonego instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego. Należy wskazać, iż typ czynu zabronionego jest wzorcem zgeneralizowanym i abstrakcyjnym, zawierającym elementy konstytutywne dla bezprawności i karalności czynu. Konkretny i indywidualny czyn, zawierający wszystkie znamiona wzorca, będzie z reguły wykazywał właściwy dla czynów realizujących znamiona danego typu stopień społecznej szkodliwości. Ten stopień społecznej szkodliwości pozwala ów konkretny i indywidualizowany czyn uznać za karygodny. Cechy indywidualizujące czyn mogą jednak powodować, że jego ujemna zawartość będzie, z punktu widzenia założonego przez ustawodawcę stopnia społecznej szkodliwości, nietypowa. Jeżeli ta ujemna zawartość czynu jest atypowo niska i osiąga poziom znikomego stopnia społecznej szkodliwości, to pomimo realizacji przez czyn znamion typu czynu zabronionego, nie będzie podstawy do traktowania takiego czynu jako przestępstwa. Ten konkretny, indywidualizowany czyn nie jest czynem karygodnym. (zob. Kazimierz Buchała, Andrzej Zoll „Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz.” Zakamycze 1998, tom 1, , str. 20-21, teza 25 i 27). Szczególnym zadaniem Sądu w każdej sprawie jest ocena stopnia społecznej szkodliwości przestępstwa w ramach przyjmowanej kwalifikacji prawnej, by czyny błahе zostały odróżnione od poważnych, a każdy z nich został odpowiednio ukarany. Sankcje prawa karnego winny być stosowane tylko do czynów zabronionych które osiągają pewien pułap społecznej szkodliwości. Wymiar sprawiedliwości nie może reagować użyciem sankcji prawa karnego w każdym przypadku dopuszczenia się przez sprawcę czynu zabronionego pod groźbą kary. Zdaniem Sądu analiza materiału dowodowego zebranego w sprawie, a w szczególności analiza stopnia społecznej szkodliwości czynu, którego dopuścił się oskarżony, prowadzi do wniosku, że stopień ten, w przypadku zachowania oskarżonego jest większy niż nieznaczny. Zgodnie z brzmieniem art.53§ 7 k.k.s. przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego bierze się pod uwagę rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, jak również postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia.

Zdaniem Sądu zachowanie oskarżonego niejako determinowane było rolą A. L. w spółce. Jednakże nie wykorzystał on swojej, jakże istotnej, funkcji w spółce, jako prezes jej zarządu nie nakazał terminowej wpłaty zaliczek, godząc się na przyjętą praktykę ich wpłat po terminie mimo dobrej sytuacji spółki i posiadania środków na realizację tych zobowiązań. Oskarżony mógł w każdej chwili zrezygnować pełnionej funkcji lub też przedsięwziąć kroki, np. poprzez wskazanie A. L. urzędowi skarbowemu jako osobę odpowiedzialną za terminową realizację zobowiązań podatkowych tym samym niejako wyłączając swą odpowiedzialność, czego jednak nie uczynił. Oskarżony zdaje się zbyt późno zrozumiał, że „bycie prezesem zarządu” spółki prawa handlowego to nie tylko przywilej ale i szereg obowiązków. Mimo, co wynika z zeznań świadków, posiadanej wiedzy, iż zaliczki nie są wpłacane w terminie, nie nakazał jako prezes jej zarządu działania zgodnego z prawem.

Mając na uwadze okoliczności i realia sprawy, w ocenie Sądu czyn zarzucany oskarżonemu winien być oceniany nie tylko w kontekście naruszenia przez niego litery prawa, lecz także z punktu widzenia ludzkiego, moralnego i społecznego. Zwrócić nadto należy uwagę, iż oskarżony jakkolwiek nie dochował ustawowego terminu przekazania zaliczek podatkowych do właściwego organu skarbowego, to jednak spółka uregulowała, często z nieznacznym opóźnieniem, całość należności wraz z odsetkami i to na długo przed wszczęciem postępowania karnego. Reasumując, zdaniem Sądu analiza materiału dowodowego zebranego w sprawie, a w szczególności analiza stopnia społecznej szkodliwości czynu, którego dopuścił się oskarżony, prowadzi aktualnie do wniosku, że stopień ten nie jest znikomy, ale też nie jest na tyle znaczny by wymierzać oskarżonemu jakąkolwiek karę. Wystarczającą dolegliwością będzie od niej odstąpienie – ale i takie rozstrzygnięcie oznacza jego skazanie. Zgodnie bowiem z §4 art. 77 k.k.s. jeżeli nie wszczęto postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe z art. 77 § 1 lub 2 k.k.s. (chodzi o postępowanie in rem), wpłacono zaś w całości pobrany podatek na rzecz właściwego organu, sąd może odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego Wydaje się, że z kryminalno-politycznego punktu widzenia możliwość stosowania tej instytucji



zakreślono i tak zbyt wąsko. Funkcja egzekucyjna prawa karnego skarbowego byłaby efektywniej realizowana w sytuacji, gdyby przesunąć zakres stosowania art. 77 § 4 k.k.s. do etapu postępowania przeciwko osobie (ad personam), organ postępowania przygotowawczego miałby wówczas poręczny instrument motywujący sprawcę do uiszczenia zaległości podatkowej. Zaznaczyć trzeba przy tym, że stylistyka znamienia czasownikowego w § 4 "wplacono" wskazuje, że podmiotem dokonującym uiszczenia podatku nie musi być sprawca - może to być jakakolwiek osoba czy jednostka.

Rozstrzygnięcie o kosztach procesu znajduje swoją podstawę w obowiązujących w tym zakresie przepisach, oskarżony wykazał iż obecnie znajduje się w trudnej sytuacji materialnej, niemniej jednak Sąd uznał iż wymierzoną opłatę jest on w stanie uiścić.