

Sygn. akt IXKa 547/13

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 04 marca 2014r.

Sąd Okręgowy w Toruniu - IX Wydział Karny - Odwoławczy w składzie :

Przewodniczący - **SSO Andrzej Walenta (spr.)**

Sędziowie - **SSO Mirosław Wiśniewski**

- **SSO Marzena Polak**

Protokolant - **st. sek. sąd. Magdalena Maćkiewicz**

przy udziale przedstawiciela Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w T. **Magdaleny Józefiak - Muntowskiej**

po rozpoznaniu w dniu 27 lutego 2014r.,

sprawy **L. P.** oskarżonego o przestępstwo skarbowe z art. 77§2 kks w zw. z art. 6§2 kks, w zw. z art. 9§3 kks i wykroczenie skarbowe z art. 57§1 kks w zw. z art. 9§3 kks,

na skutek apelacji wniesionej przez **Naczelnika (...)Urzędu Skarbowego w T.** od wyroku Sądu Rejonowego w Toruniu z dnia 22 maja 2013r., sygn. akt VIIIK 964/12

I. uchyla punkt „I” wyroku **w części** dotyczącej uniewinnienia oskarżonego L. P. od popełnienia czynu zarzucanego mu w **podpunkcie „a”** aktu oskarżenia i w tym zakresie na podstawie art. 1§2 kks w zw. z art. 17§1 pkt. 3 kpk, w zw. z art. 113§1 kks **umarza postępowanie;**

II. w pozostałym zakresie **utrzymuje w mocy** zaskarżony wyrok;

III. kosztami procesu za postępowanie odwoławcze **obciąża Skarb Państwa.**

Sygn. akt IX Ka 574/13

UZASADNIENIE

L. P. został oskarżony o to, że:

a) będąc prezesem i zajmując się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi (...)sp. z o. o. w T., ul. (...) (NIP (...)), zatrudniając pracowników, działając w warunkach czynu ciągłego nie wpłacił w ustawowych terminach (tj. do dnia 20-go miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaliczkę pobrano) na rachunek Naczelnika (...)Urzędu Skarbowego w T. kwot zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych jako płatnik za okres od stycznia 2010 r. do grudnia 2011 r. w kwocie łącznej 284.624,00 zł - **tj. o przestępstwo skarbowe z art. 77 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kk**

b) będąc prezesem i zajmując się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi (...)sp. z o. o. w T. ul. (...) (NIP (...)) upoczywie nie wpłacał na rachunek Naczelnika (...)Urzędu Skarbowego w T., w terminie ustawowym do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, podatku od towarów i usług za grudzień 2010 r., luty, marzec 2011 r. oraz za okres od maja 2011 r. do listopada 2011 r. oraz za luty 2012 r. w kwocie łącznej 395.425,00 zł - **tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks w zw. z art. 9 § 3 kks**

Wyrokiem z dnia 22 maja 2013 r. Sąd Rejonowy w Toruniu, sygn. akt VIII K 964/12, uniewinnił oskarżonego od popełnienia obu zarzucanych mu aktem oskarżenia czynów, kosztami postępowania obciążając Skarb Państwa.

Wyrok ten zaskarżył **w całości na niekorzyść oskarżonego oskarżyciel publiczny**, zarzucając obrazę prawa materialnego, wyrażającą się w uniewinnieniu L. P. od zarzucanych mu czynów, co było wynikiem przyjęcia mylnej tezy, iż zachowanie oskarżonego polegające na niewpłaceniu w terminie zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych pobranych jako płatnik nie wypełniło wszystkich znamion czynu z art. 77 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i art. 9 § 3 kks, zaś zachowanie polegające na uporczywym niewpłaceniu podatków od towarów i usług - czynu z art. 57 § 1 kks w zw. z art. 9 § 3 kks, podczas, gdy analiza czynów zarzucanych oskarżonemu prowadzi do wniosku, że ocena taka jest nieuzasadniona.

W oparciu o powyższe skarżący domagał się uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja oskarżyciela skarbowego okazała się częściowo zasadna w zakresie, w jakim twierdził on, że L. P. został niesłusznie uniewinniony od popełnienia czynu z art. 77 § 2 kks.

Jeśli chodzi o **orzeczenie o odpowiedzialności oskarżonego za czyn zarzucany mu w podpunkcie b aktu oskarżenia**, to skarżący niesłusznie kwestionował jego prawidłowość. Uznając, że zachowanie L. P., polegające na niewpłaceniu podatku od towarów i usług w ustawowych terminach w okolicznościach określonych w zarzucie nie wypełniło wszystkich znamion wykroczenia z art. 57 § 1 kks i uniewinniając go od popełnienia tego wykroczenia, sąd meriti dokonał prawidłowej oceny prawnej jego zachowania.

Podkreślając, że trudna sytuacja gospodarcza podatnika nie uprawnia go do rezygnacji z płacenia podatków, niezależnie od tego, z jakich powodów uzna on regulowanie innych zobowiązań niż podatki za bardziej opłacalne, skarżący nie mógł skutecznie podważyć zaskarżonego rozstrzygnięcia. Naganności takiego zachowania, jakiego dopuścił się oskarżony nie sposób wprawdzie kwestionować. Oczywistym jest, że zachowanie takie, prowadzące de facto do tego, że Skarb Państwa i inni podatnicy kredytują działalność podatnika, winno rodzić dla niego negatywne konsekwencje. Rzecz jednak w tym, że skutki w sferze prawa karnego skarbowego, tj. odpowiedzialność za wykroczenie z art. 57 kks, rodzić może nie każdy ujawniony fakt niepłacenia podatków w terminie, lecz tylko taki, który stanowi wyraz uporczywości ze strony podatnika. Karalność zachowania, polegającego na niewywiązywaniu się z obowiązku terminowej zapłaty podatku zależy zatem od stwierdzenia istnienia po stronie podatnika szczególnego, negatywnego nastawienia wobec obowiązku terminowego płacenia podatku. Ujawnienie obiektywnego faktu braku terminowej zapłaty podatku, bez poczynienia odpowiednich ustaleń co do strony podmiotowej czynu, nie wystarcza do uznania podatnika za winnego dopuszczenia się wykroczenia skarbowego z art. 57 kks, przy czym sama wielokrotność zachowań, ani długotrwałość zaniechania w uregulowaniu podatku nie stanowią jeszcze o istnieniu znamienia uporczywości. Niezbędne jest ustalenie, czy w dacie płatności podatku, którego nie uiszczono w terminie, zaniechanie podatnika cechowało szczególne nastawienie, stanowiące wyraz jego złej woli, aby wykluczyć, że nie mieliśmy do czynienia wyłącznie ze zwłoką w płatności nie wyrażającą bynajmniej zamiaru uporczywego niepłacenia podatku tylko spowodowaną, np. okolicznościami niezależnymi od niego. Za takim właśnie rozumieniem pojęcia uporczywości opowiedział się Sąd Najwyższy. Zabierając, w postanowieniu wydanym dnia 28 listopada 2013 r., głos w dyskusji na temat rozumienia pojęcia uporczywości, po rozważeniu najważniejszych podnoszonych w tym zakresie w doktrynie i orzecznictwie argumentów, sąd ten wyraźnie wskazał, że kluczowe znaczenie dla kwalifikacji stanów niepłacenia podatków jako objętych penalizacją na gruncie prawa karnego skarbowego mają elementy strony podmiotowej i to od stwierdzenia złej woli po stronie podatnika zależy możliwość przypisania podatnikowi zawinionego wypełnienia znamion strony przedmiotowej przez zachowanie, polegające na braku terminowej wpłaty podatku. Pogląd ten w pełni podziela również sąd odwoławczy.

Po dokonaniu analizy ustalonych okoliczności pod tym kątem, sąd orzekający - który prawidłowo miał na uwadze, że odpowiedzialność za wykroczenie z art. 57 kks warunkowana jest stwierdzeniem istnienia bezpośredniego zamiaru zabarwionego ujemnie z uwagi na złą wolę sprawcy - słusznie uznał, że zachowanie oskarżonego nie wypełniło znamion strony podmiotowej wykroczenia z art. 57 kks. Z poczynionych ustaleń jednoznacznie wynika jednak, że w sytuacji, gdy kondycja gospodarcza spółki była tak zła, że nie pozwalała jej na wywiązanie się ze wszystkich zobowiązań, oskarżony podejmował decyzje o czasowej - w jego zamiarze - rezygnacji z płacenia podatków, kierując się tym, że regulowanie innych pilniejszych z punktu widzenia zachowania ciągłości istnienia spółki zobowiązań pozwoli uniknąć jej likwidacji, oznaczającej utratę miejsc pracy dla wszystkich zatrudnionych pracowników i wyrobionej na rynku renomy. Oskarżony od początku sprawowania funkcji prezesa racjonalnie prowadził działalność gospodarczą i podejmował szereg działań mających na celu poprawę kondycji finansowej spółki, reagując na niekorzystne zmiany jej sytuacji gospodarczej. Solidarnie wraz z innymi pracownikami pobierał za swą pracę najniższe wynagrodzenie. Jednocześnie pozbawiony był możliwości zbycia składników majątku w celu uzyskania środków na spłatę zobowiązań podatkowych. O tym, że motywem nieregulowania zobowiązań nie było lekceważenie dla obowiązku terminowej zapłaty podatku najpełniej świadczy fakt, że przesłał on do Urzędu Skarbowego pismo, w którym obszernie wyjaśnił przyczyny tego stanu rzeczy. Nie sposób w tej sytuacji mówić o tym, że brak zapłaty stanowił wyraz jego, jako podatnika, specyficznego kierunkowego nastawienia w stosunku do podatku, z którym należy utożsamiać uporczywość. Tym samym - brak było podstaw do uznania go za winnego popełnienia znamionnego umyślnością wykroczenia z art. 57 § 1 kks. Rozstrzygnięcie sądu I instancji uznać należało zatem w tej części za słuszne.

Nie sposób było natomiast zaaprobować zawartego w zaskarżonym wyroku **orzeczenia o jego odpowiedzialności za czyn z art. 77 § 2 kks**. Skarżący trafnie zauważył, że u podstaw uniewinnienia oskarżonego od jego popełnienia leżało błędne przekonanie, że zachowanie oskarżonego, polegające na nieodprowadzaniu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych nie wypełniło wszystkich znamion zarzucanego mu przestępstwa, polegającego na niewpłaceniu w terminie podatku przez płatnika. Sąd w sposób oczywiście błędny na gruncie ustalonego stanu faktycznego uznał jednak, że brak było podstaw do przypisania mu zawinienia.

Jeśli chodzi o podatek dochodowy od osób fizycznych wypłacający wynagrodzenia pracownikom oskarżony był zobowiązany do obliczenia, pobrania i przekazania zaliczek na rachunek Urzędu Skarbowego. Występując w roli płatnika - jak trafnie zauważył skarżący - sprawował on jedynie funkcję pośrednika w przekazaniu środków należnych Skarbowi Państwa. Nie ma wszak cienia wątpliwości co do tego, że płatnik przekazuje organowi podatkowemu cudze (podatnika) pieniądze niejako "w imieniu" podatnika, a pobrane środki nie wchodzi do jego majątku, którym może swobodnie rozporządzać. Ze zgromadzonych dowodów jednoznacznie wynikało zaś, że oskarżony, mając świadomość tego, że pobrane zostały zaliczki na podatek dochodowy (wypłacone zostało pracownikom tzw. wynagrodzenie netto, pomniejszone o wartość obliczonych zaliczek, a więc doszło do wykonania czynności technicznej polegającej na potrąceniu utożsamianej na gruncie art. 77 § 2 kks z pobraniem zaliczek) i że środki te nie należą do niego, podjął decyzję o niewpłaceniu ich na rachunek Urzędu Skarbowego wbrew ciążącemu obowiązkowi. Zachowanie jego cechowało się więc umyślnością w rozumieniu art. 77 § 2 kks. Motywacja, jaką się kierował zatrzymując środki, jakkolwiek bez wątpliwości musi rzutować na ocenę naganności jego postępowania, nie mogła mieć żadnego znaczenia z punktu widzenia postawionego mu zarzutu. Jeżeli płatnik pobrane w rozumieniu w/w przepisu środki przeznacza na inny uzasadniony ekonomicznie cel, zwłaszcza na podtrzymanie działalności gospodarczej, w grę wchodzi jedynie umniejszenie jego winy, nigdy zaś jej wyłączenie. Odpowiedzialność za wykroczenie z art. 77 kks uzależniona jest jednak wyłącznie od stwierdzenia, że podatnik umyślnie nie wpłaca podatku (nie przekazuje zaliczek), nie jest zaś konieczne stwierdzenie żadnej szczególnej motywacji po jego stronie.

Skoro zachowanie oskarżonego wypełniło nie tylko przedmiotowe, ale i podmiotowe znamiona zarzucanego mu przestępstwa z art. 77 § 2 kks, brak było podstaw do uniewinnienia go od popełnienia czynu zarzucanego mu w podpunkcie a aktu oskarżenia.

Wnikliwa analiza ustalonych okoliczności sprawy wskazywała jednak na to, że ów czyn nie zawierał w sobie również ładunku społecznego niebezpieczeństwa, przesądzającego o konieczności podjęcia reakcji karnej i jego napiętnowania jako przestępstwa.

Dokonując oceny tego zachowania oskarżonego nie można skupić się wyłącznie na tym, że nie wpłacając podatku godził on w tak istotne dobro, jakim jest interes finansowy Skarbu Państwa, abstrahując zarazem od okoliczności popełnienia przez niego czynu i pomijając przyświecającą mu motywację. Niewątpliwym jest bowiem, że oskarżony zadysponował środkami należnymi Skarbowi Państwa od podatnika w taki sposób, że zrezygnował z przekazania obliczonych kwot, o które pomniejszył wypłacone wynagrodzenie, dlatego, że spółka nie posiadała wystarczających środków na bieżące funkcjonowanie. Rezygnacja z wpłaty zaliczek, która pozwoliła na niepogorszenie sytuacji finansowej spółki, dawała nadzieję na utrzymanie funkcjonowania zakładu. Oszczędności obejmowały nie tylko zapłatę podatku, ale także ograniczenia innych wydatków, w tym na wynagrodzenia (wszyscy włącznie z prezesem pobierali zarobki w kwocie 1200 zł). Oskarżony, który – o czym już była mowa - podejmował poza tym szereg innych działań mających na celu poprawę kondycji spółki, przekonany był, że czasowe poświęcenie dobra, jakim jest terminowe regulowanie zobowiązań podatkowych jest uzasadnione ekonomicznie nie tylko z punktu widzenia dobra zarządzanego przez niego podmiotu, ale leży także w interesie społecznym – umożliwi zachowanie miejsc pracy zatrudnionych w nim osób i doprowadzi ostatecznie do bieżącego regulowania zobowiązań podatkowych. Zaniechanie zapłaty podatku nie stanowiło zatem wyrazu jego negatywnego stosunku do obowiązków podatkowych, ich lekceważenia. Owe szczególne okoliczności powodują, że czyn jego ocenić należy zgoła odmiennie niż typowy czyn tego rodzaju popełniany przez podatnika, który zaslaniając się brakiem wystarczających środków na uregulowanie wszystkich zobowiązań, wykorzystuje środki należne Skarbowi Państwa jako dogodny sposób finansowania swej działalności. Zachowanie L. P. godziło wprawdzie w przedmiot ochrony przepisu art. 77 § 2 kks, brak jednakże było materialnoprawnych podstaw do pociągnięcia go do odpowiedzialności prawnej za przestępstwo z art. 77 § 2 kks.

Zgodnie z treścią art. 17 § 1 pkt 3 kpk w zw. z art. 1 § 2 kks w takiej sytuacji postępowanie wobec niego należało w tym zakresie umorzyć.

Mając na uwadze powyższe, sąd odwoławczy dokonał odpowiedniej zmiany zaskarżonego wyroku i po uchyleniu tej części zawartego w pkt I wyroku rozstrzygnięcia, która odnosiła się do odpowiedzialności oskarżonego za czyn z podpunktu a aktu oskarżenia, postępowanie karne wobec niego w tym zakresie, na podstawie art. 1 § 2 kks w zw. z art. 17 § 1 pkt 3 kpk i art. 113 kks, umorzył.

Sąd odwoławczy nie dopatrzył się w zaskarżonym orzeczeniu żadnych uchybień mogących stanowić bezwzględne przyczyny odwoławcze, będących podstawą do uchylenia wyroku z urzędu, dlatego też w pozostałym zakresie należało utrzymać go w mocy.

Kosztami procesu za postępowanie odwoławcze na podstawie art. 635 kpk w zw. z art. 630 kpk i art. 636 kpk obciążono Skarb Państwa.