

UZASADNIENIE

L. R. została oskarżona o to, że:

I. prowadząc do dnia 31.05.2013 r. działalność gospodarczą firmę Wytwórnia (...) w C. i będąc osobą odpowiedzialną za zobowiązania podatkowe działając w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności nie wpłaciła na konto Urzędu Skarbowego w L. a następnie na konto Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. w ustawowym terminie do dnia 20 następnego miesiąca, pobranych ze świadczeń wypłacanych pracownikom zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za miesiące maj, sierpień, listopad, grudzień 2012 r. w kwocie ogółem 32.835,00 zł., czynem tym naruszono przepisy art. 38 ust 1 ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.), tj. o przestępstwo skarbowe z art. 77 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks;

II. prowadząc do dnia 31.05.2013 r. działalność gospodarczą firmę Wytwórnia (...) w C. i będąc osobą odpowiedzialną za zobowiązania podatkowe uporczywie nie wpłacała na konto Urzędu Skarbowego w L. a następnie na konto Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. w ustawowym terminie do dnia 25 następnego miesiąca podatku VAT wynikającego z deklaracji VAT – 7 oraz ze złożonych korekt za miesiące luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień, wrzesień, październik, listopad, grudzień 2011 r., styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec 2012 r., styczeń, luty, marzec, maj 2013 r. w kwocie ogółem 950.979,07 zł., czynem tym naruszono przepisy art. 103 ust 1 ustawy z dnia 11.03.2004 r. r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz. U. z 2011 r. poz. 1054 z późn. zm.), tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks.

Sąd Rejonowy w Częstochowie wyrokiem z dnia 8 lipca 2014 r., wydanym w sprawie III K 254/14, orzekł:

1. oskarżoną L. R. uznaje za winną czynu zarzucanego jej w pkt I aktu oskarżenia, a opisanego w części wstępnej wyroku, przy czym z opisu czynu eliminuje zaległość podatkową za miesiąc grudzień 2012 r. i ogólną wartość pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych określa na kwotę 31.570 zł., tj. uznaje oskarżoną za winną popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 77 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i za to z mocy art. 77 § 2 kks wymierza jej karę grzywny w wysokości 60 stawek dziennych, przyjmując, iż wysokość jednej stawki równoważna jest kwocie 70 złotych;

2. oskarżoną L. R. uznaje za winną czynu zarzucanego jej w pkt II aktu oskarżenia, a opisanego w części wstępnej wyroku, przy czym precyzuje jego opis wskazując, iż korekty zeznań podatkowych złożone zostały przez oskarżoną w maju 2013 r. oraz, że oskarżona nie uiściła zaległości podatkowych za cały okres objęty zarzutem w części do chwili obecnej, przy czym obecna łączna wartość zaległości za cały ten okres bez odsetek wynosi 152.834,37 zł, tj. uznaje oskarżoną za winną popełnienia wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 kks i za to z mocy tego przepisu wymierza jej karę grzywny w wysokości 8000 złotych;

3. z mocy art. 627 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks i art. 3 ust. 1 ustawy o opłatach w sprawach karnych zasądza na rzecz Skarbu Państwa od oskarżonej L. R. kwotę 1220 złotych tytułem należnych opłat oraz obciąża oskarżoną wydatkami poniesionymi w niniejszym procesie w kwocie 90 złotych.

Apelację od wyroku wywiódł obrońca oskarżonej L. R., zaskarżając go w całości, na korzyść oskarżonej. Zaskarżonemu orzeczeniu obrońca zarzuciła obrazę przepisów prawa materialnego, a to:

1. art. 57 § 1 k.k.s. poprzez dokonanie błędnej kwalifikacji prawnej czynu i przypisanie oskarżonej uporczywego uchylenia się od terminowego wpłacania podatków, pomimo usprawiedliwionego i obiektywnego braku możliwości uregulowania zobowiązań podatkowych przez oskarżoną oraz braku negatywnego stosunku oskarżonej do ciążących na niej obowiązków;

2. art. 77 § 1 i 2 k.k.s. w zw. z art. 10,11,31 oraz 38 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, poprzez dokonanie błędnej kwalifikacji prawnej czynu i uznanie, iż oskarżona nie przekazała w ustawowym terminie na konto właściwego naczelnika urzędu skarbowego, pobranych z wynagrodzeń pracowników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za miesiąc maj, sierpień oraz listopad 2012 r., pomimo, iż zaliczki te nigdy nie zostały pobrane;

3. art. 1 § 1 k.k.s. poprzez uznanie, iż oskarżonej można przypisać winę w czasie popełnienia czynów opisanych zarówno w pkt 1 jak i 2 wyroku sądu pierwszej instancji.

W konkluzji obrońca oskarżonej wniosła o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uniewinnienie oskarżonej L. R. od zarzucanych jej czynów, albo o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy sądowi I instancji do ponownego rozpoznania. W razie uniewinnienia bądź umorzenia postępowania skarżąca wniosła na podstawie art. 632 pkt 2 k.p.k. o zasądzenie kosztów obrony z wyboru, według norm przepisanych.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje.

Apelacja obrońcy oskarżonej L. R. okazała się zasadna, przy czym skutkiem jej wniesienia musiało być uchylenie zaskarżonego wyroku

i przekazanie sprawy Sądowi Rejonowemu w Częstochowie do ponownego rozpoznania, a nie zmiana owego orzeczenia i uniewinnienie oskarżonej, bowiem takiej treści decyzja procesowa byłaby zdecydowanie przedwczesną.

Po owej uwadze wstępnej, odnosząc się do materii analizowanej sprawy należy przypomnieć, mimo tego, iż jest to truizmem, że każda sprawa winna być rozpoznana z należytą starannością oraz wnikliwością a podstawową zasadą prawidłowego orzekania jest rzetelna ocena wszystkich zgromadzonych w sprawie dowodów. Niestety stan, w jakim niniejsza sprawa trafiła do instancji odwoławczej, nie realizuje wskazanych obowiązków, o czym niżej mowa.

Dalsze rozważania, zmierzające do szczegółowego wykazania wad i braków postępowania pierwszoinstancyjnego, rozpocząć wypada od wskazania, że ferując wyrok Sąd Rejonowy dopuścił się naruszenia przepisów prawa materialnego, to jest art. 57 § 1 k.k.s. oraz art. 77 § 1 i 2 k.k.s., na skutek ich zastosowania nie poprzedzonego odpowiednio wnikliwą analizą ustawowych znamion tychże czynów zabronionych, w odniesieniu do realiów faktycznych sprawy L. R..

I tak, w zakresie czynu zarzucanego oskarżonej, który według oskarżyciela wypełniać miał znamiona przestępstwa z art. 57 § 1 k.k.s., Sąd I instancji dokonując oceny zachowania oskarżonej nie uwzględnił w ogóle okoliczności, czy oskarżona miała obiektywną możliwość uregulowania zobowiązań podatkowych oraz pominął milczeniem kwestię stosunku oskarżonej do ciężających na niej obowiązków. Powyższe rozważania winien z kolei Sąd I instancji poczynić, przede wszystkim w oparciu o obszerny materiał dowody, który został mu zaoferowany przez obrońcę oskarżonej, obrazujący sytuację finansową prowadzonego przez oskarżoną przedsiębiorstwa. Dowody te, niestety, zupełnie zostały przez Sąd Rejonowy zignorowane.

Z kolei gdy mowa o czynie, dokonania którego Sąd pierwszej instancji uznał oskarżoną winną w pkt 1 wyroku, błędem Sądu było całkowite pominięcie okoliczności, czy i kiedy wynagrodzenia za miesiące wskazane w akcie oskarżenia zostały pracownikom oskarżonej wypłacone, co wszak ma zasadnicze znaczenie dla ustalenia momentu powstania obowiązku przekazania zaliczek na podatek dochodowy, pobranych ze świadczeń wypłacanych pracownikom.

Skoro u podstaw wadliwości orzeczenia Sądu I instancji legła przede wszystkim błędna wykładnia przepisów prawa materialnego, przekładająca się na będące jej efektem luki w ramach ustaleń faktycznych, Sąd odwoławczy zobligowany jest do szczegółowego wykazania na czym owa materialnoprawna wadliwość orzeczenia polegała, co zostanie poczynione w dalszej części uzasadnienia, najpierw w stosunku do czynu przypisanego oskarżonej w pkt. 2 wyroku, w dalszej kolejności co do czynu z pkt. 1 wyroku.

I tak, czyn przypisany oskarżonej w pkt. 2 wyroku polega na uporczywym niewpłacaniu na konta Urzędów Skarbowych, w ustawowym terminie, podatku VAT. Czynność sprawcza wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. polega więc

na niewpłaceniu podatku w terminie, przy czym prawnokarnie relewantne jest nie każde zachowanie polegające na niewpłaceniu podatku w terminie, ale tylko takie, które posiada cechę niepłacenia uporczywego. Jak z tego wynika pojęcie uporczywości ma zasadnicze znaczenie dla prawidłowej wykładni znamion wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s.

W ramach tego aspektu sprawy zwrócić należy uwagę na postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 28 listopada 2013 r. (I KZP 11/13), gdzie ów Sąd opowiedział się za szerokim ujęciem znamienia uporczywości, podkreślając, że na jego zaistnienie może wskazywać zarówno cykliczność zachowań podatnika, polegająca na umyślnym niestosowaniu się do wymogu terminowego płacenia podatku, jak i jednorazowe, ale długotrwałe zaniechanie przez niego uregulowania podatku płaconego jednorazowo, mające miejsce już po terminie płatności tego podatku, a więc gdy ma on uregulować go już jako zaległość podatkową, jeżeli zachowanie to wskazuje, że zamiarem podatnika w momencie upływu terminu płatności podatku było uporczywe jego niewpłacenie, a więc odsunięcie uregulowania tego podatku na dłuższy okres. W uzasadnieniu cytowanego orzeczenia Sąd Najwyższy wskazał jednocześnie, że nawet kilkukrotne opóźnienie w płatności zaliczki na podatek nie musi oznaczać uporczywości w niepłaceniu podatku po stronie podatnika, gdyż może się okazać, że zaniechania te były spowodowane czynnikami niezależnymi od niego, a nie np. zadysonowaniem środkami finansowymi na inne cele i regulacją podatku dopiero w dalszej kolejności.

W analizowanym orzeczeniu, co wobec wyrażonego w uzasadnieniu stanowiska Sądu Rejonowego istotne, Sąd Najwyższy poczynił również rozważania na temat postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r. (I KZP 2/03), zgodnie z uzasadnieniem którego do rozliczeń podatnika z fiskusem nie można stosować takich samych reguł, jak przy rozliczeniach cywilnoprawnych, a tym samym odnosić się zawsze do obiektywnej możliwości wykonania obowiązku. Sąd Najwyższy w uzasadnieniu postawienia z dnia 28 listopada 2013 r. zwrócił uwagę na istnienie krytycznych w stosunku do poglądu Sądu Najwyższego, wyrażonego w postanowieniu z dnia 27 marca 2003 r. wypowiedzi, wskazując na głosę G. Ł. i T. R. (Prok. I Prawo 2003, nr 1, s. 124-136), której autorzy podnosili, że o uporczywości na gruncie omawianego przepisu można jedynie mówić wtedy, gdy sprawca nie tylko posiadał obiektywną możliwość zachowania się zgodnie z prawem, ale również z punktu widzenia racjonalnego podatnika można od niego było wymagać takiego zachowania, wskazując, że przedsiębiorcy nie regulują często podatku w terminie z uwagi na fakt nieotrzymania zapłaty od kontrahentów i takie sytuacje należy również mieć na uwadze.

Ponadto zwrócić uwagę należy na okoliczność, którą trafnie wychwyciła obrońca oskarżonej, czyli że wymowa orzeczenia Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r. w zakresie, w jakim odnosi się ono do obiektywnej możliwości regulowania zobowiązań jako przesłanki znamienia uporczywości, nie jest przecież kategorię kategoryczna. Sąd Najwyższy wskazał bowiem, że koniecznym warunkiem uporczywości jest zawsze obiektywna możliwość regulowania zobowiązania. Z powyższego a contrario wynika, że istnieją takie okoliczności, w których obiektywny brak możliwości uregulowania zobowiązania podatkowego wyłącza odpowiedzialność karną z art. 57 k.k.s.

Przeprowadzona wyżej analiza judykatów Sądu Najwyższego wskazuje zatem, że w orzecznictwie Sądu Najwyższego utorował sobie drogę pogląd, który podziela Sąd odwoławczy w składzie rozpoznającym przedmiotową sprawę, iż dla uznania, że występuje uporczywość na gruncie art. 57 § 1 k.k.s. konieczne jest nie tylko wykazanie samej cykliczności zachowań podatnika, polegających na niestosowaniu się do wymogu terminowego płacenia podatku, jak i jednorazowym, ale długotrwałym zaniechaniu przez niego uregulowania podatku płaconego jednorazowo, ale również wykazanie, że podatnik miał obiektywną możliwość uregulowania zobowiązań podatkowych i towarzyszył mu negatywny stosunek do ciążącego na nim obowiązku zapłaty podatku w terminie (element subiektywny).

Powyższe zapatrywanie zdaje się być tym bardziej słuszne, że znajduje ono potwierdzenie w poglądach wyrażanych w nauce, w których obiektywna możliwość wykonania zobowiązania podatkowego łączona jest w celny sposób ze stroną podmiotową wykroczenia z art. 57 k.k.s., które może być przecież popełnione umyślnie z zamiarem bezpośrednim, z czego autorzy wysnuwają w pełni słuszny wniosek, że podatnik, który nie wpłaca podatku z przyczyn od niego niezależnych, bo przykładowo – sam nie otrzyma zapłaty za wykonaną usługę bądź wydany towar, tym samym nie posiadając środków na uiszczenie należności publicznoprawnych, nie będzie podlegał odpowiedzialności za czyn określony w art. 57 k.k.s., z uwagi na fakt, że nie ma możliwości zachowania się zgodnie z nakazem wskazanej normy

prawnej (por. Piaseczny A., Wielgolewska A., Kodeks Karny Skarbowy Komentarz, LexisNexis, Warszawa 2012 oraz Kardas P., Łabuda G., Razowski T., Kodeks karny skarbowy, Komentarz, WKP 2012, Lex).

Dalej, podkreśla się, że możliwość zachowania się zgodnie z normą nakazującą podatnikowi wykonanie obowiązku jest warunkiem koniecznym realizacji ustawowych znamion wykroczenia skarbowego. Warunek ten charakteryzuje zarazem każdy czyn polegający na zaniechaniu. Znamiona wykroczenia uporczywego niewpłacania podatku realizuje więc zawiniony brak środków pieniężnych na zapłatę podatku oraz brak środków na zapłatę podatku niezawiniony, ale tylko gdy podatnik miał możliwość uzyskania ich zgodnie z regułami racjonalnego postępowania w działalności gospodarczej (por. Kardas P., Łabuda G., Razowski T., Kodeks karny skarbowy, Komentarz, WKP 2012, Lex).

Wobec powyższego, w realiach przedmiotowej sprawy dla oceny, czy oskarżona L. R. miała obiektywną możliwość zachowania się zgodnie z normą nakazującą jej wykonanie obowiązku podatkowego oraz jaki był jej rzeczywisty stosunek do tego obowiązku, zasadnicze znaczenie ma poczynienie ustaleń w przedmiocie sytuacji finansowej przedsiębiorstwa oskarżonej w okresie, którego dotyczą zarzuty aktu oskarżenia oraz przyczyn określonego stanu finansów tego przedsiębiorstwa. Tymczasem Sąd Rejonowy powyższy aspekt sprawy pozostawił poza polem badania, bezzasadnie konkludując, iż zła sytuacja finansowa firmy oskarżonej rzutuje jedynie na jej sytuację osobistą i majątkową i nie zwalnia od obowiązków nałożonych ustawą o podatku od towarów i usług, a także że przytoczone przez nią twierdzenia dotyczące sytuacji finansowej przedsiębiorstwa nie mogą mieć wpływu na odpowiedzialność karnoskarbową. Z tej też przyczyny zaskarżony wyrok ostać się nie mógł.

Podsumowując rozważania dotyczące czynu przypisanego oskarżonej w pkt. 2 zaskarżonego wyroku wskazać należy, że Sąd I instancji przy ponownym rozpoznaniu sprawy winien zbadać, czy oskarżona miała obiektywną możliwość wykonania zobowiązania podatkowego, w szczególności oceniając sytuację finansową jej przedsiębiorstwa i przyczyny, które spowodowały jej pogorszenie, choćby w oparciu o załączone przez obrońcę oskarżonej dokumenty. Sąd Rejonowy rozważy, czy zgromadzony w tej części materiał dowodowy wymaga uzupełnienia, czy też okaże się on wystarczający do poczynienia takiej analizy. Sąd winien ustalić po pierwsze, czy oskarżona rzeczywiście nie miała środków na zapłatę podatku, a w przypadku pozytywnej odpowiedzi na tak postawione pytanie, czy brak środków pieniężnych miał charakter zawiniony czy też niezawiniony, a jeśli był niezawiniony, to czy oskarżona miała w ogóle możliwość uzyskania środków na terminową zapłatę podatku i wreszcie, w przypadku ustalenia, że możliwość taka istniała, czy była to możliwość zgodna z regułami racjonalnego postępowania w działalności gospodarczej.

Podkreślić przy tym należy, iż kryterium racjonalności postępowania w działalności gospodarczej nie powinno być jednak – w ocenie Sądu odwoławczego – potraktowane nazbyt liberalnie. Zobowiązania publicznoprawne, w ocenie Sądu Okręgowego, winny bowiem mieć pierwszeństwo przed zobowiązaniami o charakterze cywilnoprawnym. W tym kontekście Sąd odwoławczy nie podziela więc argumentu obrońcy oskarżonej, iż L. R. nie mogła regulować należności względem Urzędu Skarbowego, z pominięciem innych wierzycieli, gdyż naraziłaby się na odpowiedzialność karną z tytułu dokonania czynu z art. 302 k.k. Powyższa teza jest o tyle chybiona, że przestępstwo penalizowane w art. 302 k.k. należy do kategorii przestępstw przeciwko obrotowi gospodarczemu, a zatem dotyczy wierzycieli funkcjonujących w obrocie gospodarczym, a nie wierzyciela publicznoprawnego.

Z uwagi na to, że czyn oskarżonej polegał na niewpłaceniu w terminie podatku VAT, szczególną uwagę winien Sąd I instancji skierować na podnoszoną na obronę oskarżonej okoliczność, iż kontrahenci przedsiębiorstwa prowadzonego przez oskarżoną początkowo płacili jej z opóźnieniem, by w późniejszym okresie w ogóle zaprzestać regulowania zobowiązań. Powyższa teza wymaga szczegółowego zweryfikowania, zaś poczynione ustalenia muszą odnosić się do okresu objętego aktem oskarżenia. W przypadku, gdyby postępowanie dowodowe potwierdziło tezę obrońcy w tym zakresie, Sąd Rejonowy winien mieć w polu widzenia to, że obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje z chwilą dokonania dostawy lub wykonania usługi, jednakże biorąc pod uwagę, że podatek reguluje się „od czegoś” (dochód, czynność), złą wolę podatnika można przyjąć, gdy zgromadził środki na czynność będącą podstawą opodatkowania, a nie zadbał o ich posiadanie także na podatek od tej czynności. Z drugiej strony warto także dostrzec, iż w przypadku podatku VAT jego specyfika polega na tym, że częstokroć zgromadzenie środków nie jest zależne od podatnika, gdyż uwarunkowane jest okolicznością, czy druga strona transakcji uiszcza wynagrodzenie za dokonaną dostawę lub

wykonaną usługę. Okoliczność, czy nieuregulowanie podatku w terminie nastąpiło z uwagi na fakt nieotrzymania zapłaty od kontrahentów musi być więc wzięta pod uwagę w kontekście zaistnienia lub braku znamienia uporczywości i w realiach przedmiotowej sprawy ma znaczenie podstawowe.

Wreszcie, co także nie może ująć uwagi Sądu pierwszej instancji, koniecznym jest pochylenie się nad eksponowanym przez obrońcę oskarżonej zagadnieniem wpływu faktów składania zarówno przez oskarżoną, jak i jej kontrahentów gospodarczych, korekt do deklaracji VAT-7, w tym związku ich składania z datą powstania zobowiązania podatkowego, jak również wpływem tych okoliczności na możliwość przypisania oskarżonej realizacji znamion obecnie przypisanego jej w pkt. 2 zaskarżonego wyroku czynu.

Przechodząc do analizy czynu przypisanego oskarżonej w pkt. 1 zaskarżonego wyroku wskazać należy, że został on zakwalifikowany jako niewpłacanie w ustawowym terminie pobranych ze świadczeń wypłacanych pracownikom zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Sąd Rejonowy uzasadniając taką kwalifikację czynu oskarżonej wskazał, że podatki naliczane są w związku ze świadczeniem przez pracowników pracy i bez znaczenia dla odpowiedzialności karnej płatnika jest okoliczność, czy posiada on środki finansowe na odprowadzenie pobranego podatku dochodowego, na bieżącą produkcję, na wypłatę wynagrodzenia dla pracowników czy też spłatę zobowiązań wobec kontrahentów. Sąd I instancji uznał jednocześnie za nieistotne dla sprawy okoliczności związane z tym, czy wynagrodzenia za dany miesiąc były pracownikom wypłacane w terminie, czy też miało to miejsce w innym miesiącu lub też czy w ogóle wynagrodzenia te zostały wypłacone.

Takie stanowisko Sądu I instancji stoi w rażącej sprzeczności z wymową art. 77 § 1 k.k.s., który przewiduje odpowiedzialność za niewpłacenie w terminie podatku pobranego z wypłaconego pracownikowi wynagrodzenia. Obowiązek podatkowy powstaje więc dopiero w przypadku wypłaty pracownikowi należnego wynagrodzenia. Taka wymowa analizowanego przepisu nie pozwala więc na pozostawienie poza zakresem rozważań okoliczności związanych z wypłaceniem pracownikom wynagrodzeń i tego, czy i w jakim terminie w stosunku do terminu dokonanej wypłaty zostały przekazane zaliczki na podatek dochodowy, którego to zaniechania w sferze ustalenia faktów dopuścił się Sąd Rejonowy.

Uszczegółowiając powyższe stanowisko, Sąd Okręgowy w pełni podziela analizę ustawowych znamion czynu z art. 77 § 1 k.k.s. przedstawioną przez obrońcę oskarżonej w apelacji. Analiza ta, z uwagi na blankietowy charakter przepisów części szczególnej kodeksu karnego skarbowego, musi być dokonana łącznie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.). Z kolei zgodnie z art. 10 tejże ustawy źródłem przychodu jest m.in. stosunek pracy. Art. 11 u.p.d.o.f. za przychody uznaje otrzymane lub pozostawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. W świetle powyższego momentem powstania przychodu po stronie podatnika będącego pracownikiem jest czas wypłaty pracownikowi należnego świadczenia. Wyżej opisane regulacje korespondują z dalszymi przepisami u.p.d.o.f., regulującymi obowiązki ciążące na zakładzie pracy jako na podatniku. Art. 31 ustawy stanowi bowiem, że zakłady pracy są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku pracy. Natomiast art. 38 u.p.d.o.f. wskazuje, że płatnicy, o których mowa w art. 31 i 33-35 przekazują, z zastrzeżeniem ust. 2 i 2a, kwoty pobranych zaliczek na podatek w terminie do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki, na rachunek właściwego urzędu skarbowego.

Jak z tego wynika uprzednim warunkiem powstania obowiązku pobrania zaliczki przez płatnika jest więc powstanie samego przychodu dla podatnika. Skoro obowiązek podatkowy powstaje dopiero w chwili wypłaty, bądź pozostawienia do dyspozycji pracownika wynagrodzenia, to najwcześniej z tą chwilą aktualizuje się obowiązek poboru zaliczki. Natomiast określony w art. 38 u.p.d.o.f. termin wpłaty podatku, uchybienie któremu penalizuje art. 77 § 1 k.k.s., ma swój początek w miesiącu, w którym pobrano zaliczkę, zatem pobranie zaliczki warunkuje rozpoczęcie jego biegu.

Sąd Rejonowy mylnie zinterpretował w tym kontekście wyroki Sądu Najwyższego w których wskazano, że niewpłacenie na rachunek organu podatkowego obliczonego i pobranego podatku nie musi polegać na fizycznym

przejęciu przez płatnika kwoty stanowiącej jego równowartość. Powyższa teza odnosi się bowiem tylko do technicznej kwestii związanej z pobraniem podatku i wskazuje, że podatek jest pobrany wówczas, gdy dokonano jego potrącenia, czyli wypłacono podatnikowi kwotę pieniężną po odliczeniu podatku podlegającego pobraniu.

W świetle powyższego Sąd Rejonowy rozpoznając sprawę winien dokonać analizy zachowania oskarżonej w zakresie odprowadzania pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, poprzedzonej postępowaniem dowodowym zmierzającym do wykazania czy i w jakiej części wynagrodzenia za okresy wskazane w akcie oskarżenia zostały wypłacone pracownikom oraz czy i w jakim terminie w stosunku do terminów dokonanych wypłat zostały przekazane zaliczki na podatek dochodowy, wreszcie, czy były one odprowadzone w należnej wysokości.

Podkreślić na zakończenie trzeba, iż pomimo wniesienia apelacji tylko na korzyść oskarżonej, materiał dowodowy zebrany w postępowaniu przygotowawczym i w toku postępowania przed Sądem I instancji nie pozwalał, wbrew postulatowi obrońcy, na zmianę zaskarżonego wyroku i uniewinnienie oskarżonej od popełnienia zarzucanych jej czynów, gdyż tej treści rozstrzygnięcie musiałoby zostać poprzedzone poczynieniem własnych ustaleń faktycznych przez Sąd odwoławczy, prowadząc do przełamania zasady dwuinstancyjności. To Sąd Rejonowy, jako sąd pierwszej instancji, zobligowany więc będzie ocenić, czy uznaje zgromadzony materiał dowodowy za wystarczający do wydania wyroku, zaś jeśli tak, należy uzasadnić on swe stanowisko, po pierwsze w zakresie ustaleń faktycznych, po drugie w sferze ich analizy przez pryzmat znamion zarzucanych oskarżonej czynów zabronionych. Obecnie zaistniałe w sprawie zupełne zignorowanie przez Sąd I instancji tak znacznego materiału dowodowego, przedstawionego przez obrońcę, uzasadnia tylko i wyłącznie uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Sumując, Sąd Rejonowy ponownie rozstrzygając sprawę, co okazało się niezbędne, winien więc przede wszystkim zauważyć wagę wyeksponowanych wyżej zagadnień prawnych i szczegółowo odnieść się do kwestii przez Sąd Okręgowy zasygnalizowanych oraz przede wszystkim zauważyć ten materiał dowodowy, który został przez sąd odwoławczy wskazany, czyniąc w oparciu o jego wymowę stosowne ustalenia faktyczne, które będą stanowiły filar dokonywania oceny prawnej zachowań oskarżonej.

Kierując się zaprezentowaną wyżej argumentacją, na mocy art. 437 § 1 i 2 k.p.k. w związku z art. 438 pkt 1 k.p.k., orzeczono jak w wyroku.