

**Sygnatura akt VI Ka 775/19**

## WYROK

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia **21 listopada 2019** r.

Sąd Okręgowy w Gliwicach, Wydział VI Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodniczący sędzia Małgorzata Peteja-Żak

Protokolant Dominika Koza

po rozpoznaniu w dniu 8 listopada 2019 r.

przy udziale przedstawiciela G. S.(...)Urzędu Skarbowego w G.

sprawy **M. B.** ur. (...) w R.

córki Z. i K.

oskarżonej z art. 77 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonej

od wyroku Sądu Rejonowego w Gliwicach

z dnia 3 kwietnia 2019 r. sygnatura akt III K 40/16

na mocy art. 437 § 1 kpk i art. 636 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks

1. utrzymuje w mocy zaskarżony wyrok;
2. zasądza od oskarżonej na rzecz Skarbu Państwa wydatki postępowania odwoławczego w kwocie 20 zł (dwadzieścia złotych) i wymierza jej opłatę za II instancję w kwocie 30 zł (trzydzieści złotych).

Sygn. akt VI Ka 775/19

## UZASADNIENIE WYROKU

**z dnia 21 listopada 2019r.**

Sąd Rejonowy w Gliwicach wyrokiem z dnia 3 kwietnia 2019r., w sprawie o sygn. III K 40/16, uznał oskarżoną **M. B.** za winną popełnienia czynu polegającego na tym, że jako płatnik, w G., działając czynem ciągłym w okresie od 22.02.2010r. do 20.01.2011r. zaniechała terminowego wpłacenia na rachunek (...)Urzędu Skarbowego w G. zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za miesiące od stycznia do grudnia 2010r. w łącznej wysokości 11.759,30 zł., czym naruszyła art. 38 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991r. (tj. Dz. U. z 2000r., Nr 14, poz. 176 ze zm.), czym wyczerpała znamiona przestępstwa skarbowego z art. 77 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i za to na podstawie art. 77 § 4 kks odstąpił od wymierzenia Nadto zwolnił oskarżoną od zapłaty kosztów sadowych, obciążając nimi Skarb Państwa.

Powyższy wyrok zaskarżony został na korzyść oskarżonej w całości przez jej obrońcę, który zarzucił mu:

1. obrazę przepisów postępowania, która miała istotny wpływ na treść orzeczenia, tj. art. 7 kpk, art. 410 kpk, art. 366 kpk w zw. z art. 113 kks, poprzez niedostosowanie się do przytoczonych zasad procesowych dotyczących

reguł rzetelnego postępowania dowodowego oraz metody oceny dowodów, nieuwzględnieniu okoliczności przemawiających jednoznacznie na korzyść oskarżonej, które również ponowne postępowanie obnażyło, naruszeniu zasad obiektywizmu, na przekroczeniu zasad swobodnej oceny dowodów poprzez dokonanie wybiórczej i pobieżnej oceny dowodów i niewyciągnięciu wniosków z tych dowodów płynących, a także braku rozstrzygnięcia na korzyść oskarżonej pojawiających się wątpliwości w sprawie;

2. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, a polegający na błędnym przyjęciu przez Sąd orzekający, iż oskarżona swoim postępowaniem dopuściła się popełnienia przypisanego jej aktem oskarżenia przestępstwa skarbowego, a który to miał wpływ na jego treść, a w szczególności polegający na nieprawidłowym przyjęciu, iż:

a) nie miała miejsca sytuacja, w której oskarżona nie posiadała wystarczających środków na terminową regulację zobowiązań podatkowych,

b) zajęcia komornicze z lat poprzedzających zaistnienie zaległości podatkowych nie przyczyniły się do utraty płynności przedszkola w okresie zaistnienia zaległości podatkowych,

c) miała miejsce sytuacja, w której oskarżona nie dysponowała w sposób pełny dostępem do konta,

d) oskarżona działała w zamiarze ewentualnym popełnienia przestępstwa.

W oparciu o tak sformułowane zarzuty skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i uniewinnienie oskarżonej od zarzucanego jej czynu, względnie o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

W przypadku niepodzielenia przez Sąd powyższego stanowiska – wniósł obrońca alternatywnie o umorzenie postępowania prowadzonego w stosunku do oskarżonej w oparciu o art. 414 § 1 kpk w zw. z art. 17 § 1 pkt 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks bądź – z ostrożności procesowej – o warunkowe umorzenie postępowania karnego w stosunku do oskarżonej na stosowny okres próby w oparciu o art. 414 § 1 kpk w zw. z art. 66 § 1 i 2 kk w zw. z art. 113 § 1 kks.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja obrońcy oskarżonej nie zasługiwała na uwzględnienie, stąd w następstwie jej wywiedzenia zaskarżony wyrok należało utrzymać w mocy.

Na wstępie trzeba zatem podkreślić, że Sąd Rejonowy dokładnie przeprowadził postępowanie dowodowe, w trakcie którego przedsięwziął niezbędne i odpowiednie czynności celem wyjaśnienia wszystkich istotnych okoliczności w sprawie. Zgromadzone dowody poddał wnikliwej analizie, a w motywach zaskarżonego orzeczenia ustosunkował się do każdego z przeprowadzonych dowodów. Wyjaśnił zatem, którym dowodom dał wiarę i dlaczego, a także które okoliczności sprawy można na ich podstawie uznać za udowodnione. Przedstawiona przez Sąd I instancji analiza dowodów w pełni zasługiwała na uwzględnienie. Wbrew czynionemu zarzutowi była ona spójna i uwzględniała zasady doświadczenia życiowego, w tym zawodowego. Zasadność ocen i wniosków wyprowadzonych przez Sąd orzekający z okoliczności ujawnionych w toku przewodu sądowego odpowiadała prawidłowości logicznego rozumowania, nadto analiza ta nie wykraczała poza ramy swobodnej oceny dowodów.

Obrońca w środку odwoławczym zwraca uwagę na okoliczności, które towarzyszyły popełnieniu przez oskarżoną przypisanego jej czynu, w szczególności eksponując fakt zajęcia rachunków bankowych przedszkola i związaną z tym niemożność regulowania zobowiązań podatkowych w roku 2010. Faktem jest jednak, iż oskarżona od wielu lat jest dyrektorem niepublicznej placówki, jest zatem rzeczą oczywistą, że decyzja o prowadzeniu takiej działalności pociąga za sobą powstanie obowiązku określonych płatności, w tym także z tytułu należności podatkowych. Mija się z prawdą oskarżona, gdy dowodzi braku swojego zawinięcia. Okoliczności sprawy w sposób klarowny, obiektywny i nie podlegający kwestionowaniu wykazują winę M. B. w dopuszczeniu się przez nią zarzucanego jej przestępstwa skarbowego z art. 77 § 2 kks, którego sprawstwo jest kwestionowane przez skarżącego. Oskarżona, jako dyrektor

(...) (...), winna mieć świadomość tego, że podejmowana przez tę placówkę działalność, z uwagi na labilne czynniki rynkowe, determinujące powodzenie określonych przedsięwzięć zwłaszcza w okresie jej prywatyzacji i koniecznych prac remontowych, obciążona jest znacznym ryzykiem utraty płynności finansowej. Tym samym powinna ona jako podmiot fachowy i doświadczony przewidywać i zapobiegać wystąpieniu ekonomicznych skutków z tym związanych. Analiza zebranych w sprawie dowodów oraz ich szczegółowa, wnikliwa ocena dokonana przez Sąd Rejonowy wskazuje, iż w latach poprzedzających okres objęty skargą przedszkole posiadało rachunki bankowe w trzech bankach: najpierw do kwietnia 2007r. w (...), gdzie były prowadzone dwa rachunki – główny i wyodrębniony na dotacje z Urzędu Miasta (zajęcia egzekucyjne nie były jednak realizowane ze środków pochodzących z dotacji), następnie w (...) (w którym także były dwa rachunki) oraz od września 2009r. w (...) (gdzie także był wyodrębniony rachunek, na który wpływały dotacje). Gdy idzie o drugi z banków, obrońca powołując się na pismo banku z 29 czerwca 2018r. (k. 516) wywodzi, iż oba rachunki prowadzone dla przedszkola, w tym także ten o końcówce ... (...), były zajęte, stąd oskarżona - nie mając do nich samodzielnego dostępu - przekazywała jedynie do banku dyspozycje wypłaty środków finansowych na wynagrodzenia pracowników. Nie zauważa skarżący jednak tego, iż z kolejnych pism tegoż banku, znajdujących się na kartach 517, 555 oraz 582, wynika bezsprzecznie, iż zajęcie wystawione przez (...)Urząd Skarbowy w G. było realizowane wyłącznie z rachunku o końcówce ... (...), pozostałe zaś 11 zajęć nie było zrealizowanych bądź były one realizowane częściowo z tegoż tylko rachunku. Myli się także i skarżący gdy podnosi, iż pismo oskarżonej z dnia 26 września 2009r. o zwolnienie spod egzekucji potwierdzało, iż konto na które wpływały dotacje dla przedszkola było faktycznie zablokowane, a oskarżona nie miała do niego dostępu, przeczy temu bowiem dołączona do akt historia rachunku wyodrębnionego o końcówce ... (...), z której wynika, iż oskarżona mogła dysponować rachunkiem wyodrębnionego wpływu, swobodnie rozdysponowując środkami (k. 344-367, 499-501, 567-576). Słusznie więc zauważa Sąd orzekający, iż na przestrzeni lat poprzedzających okres skargi (w latach 2008-2009), a także w 2010r. (rachunek w (...) od listopada 2009r. z końcówką ...(...)) oskarżona nie tylko przeznaczała posiadane środki na wynagrodzenia za pracę, ale także regulowała inne należności związane z bieżącym prowadzeniem placówki, płacąc różnorodne faktury, należności z tytułu polisy na ubezpieczenie, dokonując także wypłat gotówkowych (np. na rzecz W. B.), w tym kwot rzędu 5.500zł., 5.200zł., 4.500zł., itp., czy w końcu kwoty 10.400zł. we wrześniu 2008r. i 10.000zł. w październiku 2009r. Z okresu przytoczonego przez obrońcę pisma oskarżonej (wrzesień 2009r.) wynika, iż także wówczas były przeprowadzane operacje obciążeniowe, a zatem rachunek nie był zablokowany, a oskarżona mogła dysponować rachunkiem wyodrębnionego wpływu.

Podnoszone zatem przez obrońcę zajęcie rachunków nie skutkowało brakiem możliwości dysponowania jakimikolwiek środkami pieniężnymi przez oskarżoną, tak na bieżące wynagrodzenia za pracę wraz z należnym od nich podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz składkami na ubezpieczenie społeczne, jak i na inne należności, związane zwłaszcza z bieżącą działalnością przedszkola. Obrońca podkreśla w środku odwoławczym, iż skoro oskarżona w całości – jak przyjmuje Sąd – wykorzystywała uzyskiwaną dotację na działalność kierowanej przez siebie placówki, to nie można jej zarzucić umyślności w zaniechaniu wypełniania obowiązku zobowiązania podatkowego. Tymczasem tylko wówczas gdy płatnik w ogóle środków finansowych nie posiada, czego najlepszym wyrazem jest niedokonanie wypłaty wynagrodzeń pracownikom przy pobieranym podatku dochodowym od osób fizycznych, i 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, nakazanego w art. 38 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, którego nie jest on w stanie wykonać, skoro poza ewentualnym obliczeniem podatku (zaliczki na podatek) nie ma możliwości jego pobrania. Jedynie jeżeli płatnik środki finansowe posiada (np. w wyniku zwolnienia od zajęcia w myśl art. 81 § 4 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji), przeznacza je jednak na inny uzasadniony ekonomicznie cel, np. na podtrzymanie prowadzonej działalności, w grę wchodzi umniejszenie wina, nigdy zaś jej wyłączenie (por. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy..., s. 497; L. Wilk (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy..., s. 357). W realiach niniejszej sprawy nie może być wątpliwości co do tego, iż oskarżona uzyskiwała comiesięczne dotacje z UM w G. i wydatkowała je na określone cele związane z bieżącą działalnością przedszkola, bez terminowego wpłacania na rachunek (...) US zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za miesiące od stycznia do grudnia 2010r. Dysponując środkami finansowymi nie mogła ona jednak przerzucać na Skarb Państwa i pozostałych, regulujących terminowo podatki podatników, swoich niepowodzeń i nie płacić w terminie zobowiązań podatkowych, tłumacząc się brakiem środków finansowych na

wymagane podatki. Sąd II instancji w pełni przychyła się do stanowiska Sądu Najwyższego, zajętego w wielu swoich orzeczeniach, w myśl którego niewpłacenie na rachunek organu podatkowego obliczonego i pobranego podatku nie musi polegać na fizycznym przejściu przez płatnika kwoty stanowiącej jego równowartość, podatek bowiem jest pobrany już wówczas, gdy dokonano jego potrącenia, tj. gdy wypłacono podatnikowi kwotę pieniężną po odliczeniu podatku podlegającego pobraniu (wyrok SN z dnia 19 VIII 1999r., III KKN 434/97, wyrok SN z dnia 16 V 2002r., IV KKN 427/98). Problem pobrania podatku jest związany jednak z występującymi właśnie w praktyce sytuacjami, gdy płatnik nie posiada środków finansowych na uiszczenie podatku podatnika, wówczas bowiem przyjmuje się najczęściej fikcję pobrania podatku „na papierze”, gdy tymczasem w rzeczywistości płatnik nie dysponuje pieniędzmi na wpłatę podatku. Zarówno Sąd Najwyższy, jak i przedstawiciele doktryny wielokrotnie akcentowali, że kondycja finansowa płatnika nie ma znaczenia dla odpowiedzialności karnoskarbowej płatnika, środki pieniężne bowiem nie należą do płatnika, a do podatnika (do czasu pobrania) i do Skarbu Państwa (od czasu wpłacenia), powinnością zaś płatnika jest jedynie obliczyć, pobrać i wpłacić podatek na rachunek właściwego organu (tak m. in. wyrok SN z dnia 16 V 2002r., IV KKN 427/98, wyrok SN z dnia 2 VIII 2002r., IV KKN 426/98, post. SN z dnia 25 X 1995r., I KZP 30/95, G. Łabuda: Komentarz do art. 77 kks). Dlatego też wywodzenie przez skarżącego z faktu niezależnych od oskarżonej i niewywołanych jej celowym działaniem kłopotów finansowych, związanych z działaniami podejmowanymi w toku egzekucji, braku jej zawinienia w niedopełnieniu obowiązków podatkowych względem Skarbu Państwa, jest absolutnie nieprawidłowe, a co za tym idzie, nie akceptowalne przez Sąd odwoławczy. Działania podejmowane w toku postępowań egzekucyjnych (poza wskazanymi przez Sąd meriti trzema przypadkami - gdy w 2004r. Urząd Miasta w G. przekazał na konto komornika sądowego W. S. łącznie kwotę 33.931,10zł. z części dotacji należnej przedszkolu w związku z zajęciem wierzytelności zgodnie z wnioskiem wierzycieli, następnie w lutym 2009r. - gdy (...) przekazał z rachunku wyodrębnionego o końcówce ... (...) na rachunek UM w G. kwotę 2.056,60zł. tytułem realizacji jednego zajęcia, w końcu - gdy (...) z wyodrębnionego rachunku zrealizował zajęcie 17 listopada 2010r., przekazując kwotę 235,70 zł. na konto ZUS) były prawidłowe. O ile oczywistym jest, iż środki pieniężne wskazane wyżej, a pochodzące z dotacji UM, nie podlegały egzekucji administracyjnej, znajdując się na wyodrębnionych rachunkach, trudno zgodzić się z apelującym, iż powyższe nieprawidłowości przyczyniły się do utraty płynności przedszkola w 2010r., zważywszy na odległy okres zajęcia wierzytelności przez komornika w UM (2004r.), a także nieznaczną kwotę zajęcia z roku 2009, gdy uwzględnia się wysokość coraz to wzrastających na przestrzeni lat dotacji uzyskiwanych przez przedszkole. obrońca co prawda podkreśla wysoką jego zdaniem kwotę zaległości podatkowych (11.995zł.), wskazując, iż stanowi ona prawie 1/3 faktycznie zajętych nieprawidłowo kwot, tym niemniej czyni to niejako w oderwaniu od analizowanej historii rachunków przedszkola, z której wynika, iż środki w różnych wysokościach były rozdysponowane przez ich posiadacza w latach 2009-2010 (w tym spore wypłaty gotówkowe własne), podawana zaś kwota zaległości podatkowych za 12 miesięcy opiewała zaledwie na kilkaset złotych w stosunku miesięcznym. Należy pamiętać także, iż pobrany podatek nie stanowi mienia, którym płatnik może swobodnie dysponować – a zatem bieżącej działalności placówki nie można finansować z kwot należnych Skarbowi Państwa od podatnika (post. SN z 14 II 2001r.), a tak w realiach tej sprawy się w istocie działo. Posiadając określone środki finansowe oskarżona przeznaczała je bowiem na inne, jej zdaniem uzasadnione ekonomicznie cele związane z działalnością placówki, m. in. dokonując wypłat wynagrodzeń pracownikom, równocześnie jednak nie wpłacając należnych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych na rachunek urzędu i tym samym obracając nienależącymi do siebie pieniędzmi.

Okres, w którym oskarżona nie wpłacała zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych jest na tyle długi, że oczywistym jest, iż miała ona świadomość niewypełniania przez siebie obowiązków ustawowych. Jeśli mimo tego decydowała się nadal na kontynuowanie działalności placówki, to tym samym świadomie podejmowała ryzyko ponoszenia odpowiedzialności za naruszenie stosownych przepisów prawa podatkowego obowiązujących podmiot, który w obrocie czynnie uczestniczy. Trzeba bowiem wskazać, iż obowiązek wpłacania na rachunek organu podatkowego obliczonych i pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych jest związany z faktem zatrudniania pracowników i w żadnej mierze nie ma związku z aktualnym standingiem określonego podmiotu. W niniejszej sprawie tylko na skutek niewłaściwego gospodarowania środkami finansowymi przez oskarżoną, która ponad wszelką wątpliwość je posiadała, doszło do powstania zaległości podatkowych.

Nie jest też tak, by Sąd orzekający w sposób niedostateczny uwzględnił w realiach niniejszej sprawy treść wyjaśnień oskarżonej, te bowiem zostały, wbrew czynionemu zarzutowi, poddane rzeczowej i szczegółowej analizie gdy idzie o przyczyny bezprawnych jej zachowań, na co wskazuje analiza pisemnych motywów rozstrzygnięcia. Podstawą czynienia ustaleń faktycznych przez Sąd I instancji nie były więc tylko dokumentacja bankowa i akta spraw komorniczych, choć dzięki nim wyprowadzono słuszny wniosek co do świadomego kontynuowania działalności przez oskarżoną i nieterminowego odprowadzania pobranych zaliczek na podatek dochodowy od zatrudnionych pracowników w ciągu całego 2010 roku.

Sąd ad quem nie ma więc żadnych zastrzeżeń co do dokonanych przez Sąd meriti ustaleń faktycznych, w tym także okoliczności przemawiających za przyjęciem działania oskarżonej za zawinione, czemu dał wyraz uznając w tej części apelację za niezasadną i nie zasługującą na uwzględnienie. Czyn przestępczy oskarżonej cechuje średni ładunek społecznej szkodliwości; oskarżona swoimi zachowaniami godziła w dobro chronione prawem jakim jest interes fiskalny państwa, ponadto działała z zamiarem bezpośrednim, przez znaczny okres czasu. Trudno zgodzić się ze skarżącym więc kiedy podkreśla, iż całość należności podatkowej została uregulowana przez oskarżoną z nieznacznym tylko opóźnieniem, wszak bowiem poszczególne kwoty zaliczek były wpłacane z kilkumiesięcznym opóźnieniem, jednak aż do drugiej połowy listopada 2011r. Także wielkość niewpłaconych w terminie na podatek zaliczek, wynosząca łącznie kwotę 11.759,30 zł., nie daje podstaw do takiej oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu, jaką zaproponował skarżący. W tej sytuacji nie zasługiwał na uwzględnienie wniosek skarżącego o umorzenie bądź warunkowe umorzenie postępowania względem oskarżonej, zaś podnoszona okoliczność wpłacenia w całości przez oskarżoną pobranych zaliczek na rzecz urzędu przed wszczęciem postępowania w niniejszej sprawie została dostatecznie uwzględniona przez Sąd orzekający poprzez zastosowanie instytucji odstąpienia od wymierzenia oskarżonej kary po myśli art. 77 § 4 kks. Dla niekaranej dotychczas oskarżonej wynikające z tego faktu zachowanie miało więc charakter incydentalny, choć wynikało ono z błędnej decyzji, prowadzącej w istocie do kredytowania działalności placówki kosztem Skarbu Państwa.

W świetle przytoczonych powyżej okoliczności Sąd I instancji słusznie zatem przyjął, że zachodzi podstawa do odstąpienia w stosunku do oskarżonej od wymierzenia kary, bowiem realia rozpatrywanej sprawy, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności popełnienia inkryminowanego przestępstwa skarbowego, które cechuje średni stopień społecznej szkodliwości, właściwości i warunki osobiste oskarżonej oraz jej zachowanie się po jego popełnieniu, uprawniają konkluzję, iż w stosunku do oskarżonej zachodzi wypadek zasługujący na szczególne uwzględnienie, o którym mowa w komentowanym powyżej przepisie.

Z przytoczonych powyżej względów Sąd odwoławczy utrzymał w mocy zaskarżony wyrok, równocześnie nie znajdując podstaw do zwolnienia oskarżonej od kosztów procesu za postępowanie odwoławcze i zasądając od niej na rzecz Skarbu Państwa wydatki w kwocie 20 złotych oraz wymierzając jej opłatę za II instancję w wysokości 30 złotych.

4 XII 2019r.