

## UZASADNIENIE

H. K. została oskarżona o to, że:

I. w okresie od 28 czerwca 2016 r. do 26 września 2017 r. w Ł., woj. (...), w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru, jako osoba zajmująca się sprawami gospodarczymi Spółdzielni Pracy (...) w Ł. w upadłości, uporczywie nie wpłacała na rachunek Urzędu Skarbowego w Ł. w terminie określonym w art. 1-3 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.) podatku VAT za miesiące V – X 2016 r. w łącznej wysokości 27.040,00 zł,

tj. o czyn z art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.

II. w okresie od 23 lutego 2016 r. do 20 października 2016 r. w Ł., woj. (...) w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru jako osoba zajmująca się sprawami gospodarczymi Spółdzielni Pracy (...) w Ł. w upadłości, działając jakom płatnik nie wpłacała na rachunek Urzędu Skarbowego w Ł. w terminie określonym w art. 38 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2012, poz. 361 ze zm.) pobranych zaliczek na podatek dochodowy PIT-4R za miesiące I – IX 2016 r., w łącznej wysokości 8.041,00 zł,

tj. o czyn z art. 77 § 3 k.k.s. w zw. z § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 2 sierpnia 2018 roku, wydanym w sprawie o sygn. akt II W 461/17, Sąd Rejonowy w Łęczycy:

1. uznał oskarżoną H. K., w miejsce zarzucanego jej czynu w punkcie II aktu oskarżenia, za winną tego, że w okresie od 23 lutego 2016 r. do 21 września 2016 r. w Ł., woj. (...), w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru jako osoba zajmująca się sprawami gospodarczymi Spółdzielni Pracy (...) w Ł., działając jako płatnik nie wpłacała w terminie na rachunek Urzędu Skarbowego w Ł. pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych PIT-4R za miesiące styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec i sierpień 2016 r. w łącznej wysokości 6.304 zł, czym wypełniła dyspozycję art. 77 § 1 i § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. i za to, na podstawie art. 77 § 3 k.k.s. wymierzył jej karę grzywny w wysokości 400 złotych,

2. uniewinnił oskarżoną H. K. od popełnienia zarzucanego jej czynu opisanego w punkcie I aktu oskarżenia,

3. zasądził od oskarżonej na rzecz Skarbu Państwa kwotę 40 złotych tytułem opłaty oraz kwotę 70 złotych tytułem pozostałych kosztów sądowych.

Apelację od powyższego rozstrzygnięcia złożył obrońca oskarżonej H. K., zaskarżając wyrok w zakresie punktów 1 i 3, na korzyść oskarżonej.

Obrońca oskarżonej zarzucił rozstrzygnięciu obrazę przepisów prawa materialnego: - art. 77 § 1 i 3 k.k.s. w zw. z art. 1 § 3 k.k.s. przez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie,

- art. 51 § 1 k.k.s. przez jego niezastosowanie.

W związku z powyższymi zarzutami skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i uniewinnienie oskarżonej od przypisanego jej w punkcie 1 wyroku czynu, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i umorzenie postępowania wobec przedawnienia karalności czynu.

**Sąd Okręgowy w Łodzi zważył, co następuje:**

Apelacja obrońcy oskarżonej H. K. nie jest zasadna i jako taka nie zasługiwała na uwzględnienie.

Odnosząc się do realiów przedmiotowej sprawy stwierdzić należy w pierwszej kolejności, iż Sąd pierwszej instancji dokonał prawidłowej i kompletnej oceny zebranego materiału dowodowego, uwzględniając wszelkie kryteria wymienione w art. 7 k.p.k. Przeprowadził kompleksową ocenę zeznań świadków oraz dokonał analizy zgromadzonej dokumentacji skarbowo – finansowej, a także decyzji w zakresie obliczania i pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, co jednoznacznie przemawiało za odmową dania wiary wyjaśnieniom H. K. w zakresie, w jakim oskarżona nie przyznawała się do winy w odniesieniu do przypisanego jej w punkcie 1 czynu. W konsekwencji Sąd dokonał prawidłowych ustaleń faktycznych, które stanowiły wynik rozważenia wszystkich okoliczności przemawiających zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść oskarżonej oraz zostały logicznie i wyczerpująco, z uwzględnieniem wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego, uargumentowane w pisemnym uzasadnieniu wyroku. Sąd a quo wskazał na przesłanki dokonanej oceny dowodów.

Podkreślenia wymaga, że skarżący nie kwestionował oceny zebranych dowodów, jak również ustaleń faktycznych, niewątpliwie wskazujących na to, że:

1. H. K. pełniła funkcję prezesa zarządu Spółdzielni Pracy (...) w Ł.,
2. przedmiotowa spółdzielnia dokonywała faktycznej wypłaty wynagrodzeń na rzecz pracowników za okres od stycznia do sierpnia 2016 roku,
3. od faktycznie wypłaconych wynagrodzeń pracownikom spółdzielnia obliczyła i pobrała zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, które uzyskiwały przychody ze stosunku pracy,
4. kwoty owych zaliczek nie zostały przekazane przez spółdzielnię na rzecz Urzędu Skarbowego w Ł..

Przedmiotowe okoliczności nie były w sprawie kwestionowane. Przeciwnie, skarżący wprost wskazywał, że fakty takie miały miejsce. Upatrywał on jednak braku sprawstwa i winy oskarżonej w trudnej sytuacji finansowej spółdzielni, co powodowało konieczność racjonalnych wyborów w kontekście przeznaczania środków finansowych na najbardziej pilne potrzeby.

Wskazane wyżej okoliczności obrazują zupełną niezasadność apelacji w zakresie kwestionowania sprawstwa i winy oskarżonej, co do przypisanego jej czynu z art. 77 § 1 i 3 k.k.s. oraz niezrozumienia istoty owej normy prawnej. obrońca oskarżonej nie dostrzegł bowiem, że wypłata wynagrodzenia pracownikowi oznacza wypłatę kwoty wynagrodzenia w całości. Wypłacane jest jedno wynagrodzenie jako takie, jako całość. Nie ma rozróżnienia na wynagrodzenie netto i brutto, jako dwóch niezależnych od siebie składników, które mogą być wypłacane w różnym czasie i przekazywane lub też nie na rzecz uprawnionych podmiotów. Wypłata wynagrodzenia do ręki pracownika w tzw. wysokości netto automatycznie powoduje, iż płatnik – pracodawca uzyskuje do dyspozycji pozostałą część wynagrodzenia stanowiącą podatek dochodowy. Oba te elementy są ze sobą integralnie powiązane. Innymi słowy przewidziane w art. 77 k.k.s. pobranie przez płatnika kwot zobowiązania podatkowego nie musi polegać na fizycznym przejęciu od podatnika kwoty stanowiącej część wynagrodzenia brutto podatnika, gdyż pracodawca, jako płatnik zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, nie dokonuje wypłaty pracownikowi (płatnikowi) kwoty wynagrodzenia brutto i nie odbiera mu następnie kwoty stanowiącej zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych. Przez pobranie kwot zobowiązania podatkowego w ujęciu normy art. 77 k.k.s. należy więc rozumieć czynność techniczną polegającą na potrąceniu, czyli wypłaceniu pracownikowi wynagrodzenia po odliczeniu uprzednio obliczonej zaliczki, czyli tzw. wynagrodzenia netto. Bez znaczenia dla odpowiedzialności karnej płatnika jest natomiast to, czy posiada środki finansowe na odprowadzenie pobranego podatku dochodowego na bieżącą produkcję, wypłatę wynagrodzenia dla pracowników czy też spłatę zobowiązań wobec kontrahentów (tak wprost Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 16 maja 2002 roku, IV KKN 427/98 – Lex nr 56067).

Oznacza to wprost, że kwestia trudnej sytuacji finansowej płatnika, przeznaczenie kwot pobranych zaliczek na inne cele, pilniejsze w ocenie płatnika, nie skutkuje brakiem odpowiedzialności. W tym zakresie płatnik nie ma dowolności postępowania, co kompletnie błędnie interpretował skarżący. Kwestie te mogą jedynie rzutować na ocenę charakteru

i rodzaju czynu, ewentualną karę, czy przyjęty sposób odpowiedzialności za tego typu czyn. Nie stanowią one jednak zwolnienia podatnika z odpowiedzialności, jak również nie wyłączają winy (tak też Sąd Najwyższy: w wyroku z dnia 2 sierpnia 2002 roku, IV KKN 426/98, Lex nr 55193; w wyroku z dnia 4 lutego 1997 roku, III KKN 204/96, Lex nr 29561; w postanowieniu z dnia 25 października 1995 roku, I KZP 30/95, Lex nr 23932).

W tym stanie rzeczy, we wskazanych aspektach, przedłożona apelacja była w pełni niezasadna. Kwestia zaś ewentualnej odpowiedzialności za nieregulowanie w terminie podatku od towaru i usług – (...) nie ma żadnego powiązania z kwestią odpowiedzialności za określenie i pobranie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, gdyż obie te materie są regulowane zupełnie innymi zasadami poboru (zapłaty) oraz przepisami je regulującymi.

Nie można również podzielić argumentacji skarżącego, iż w sprawie doszło do przedawnienia karalności czynu z art. 77 § 1 i 3 k.k.s., przypisanego oskarżonej w punkcie 1 wyroku.

W odniesieniu do regulacji zawartej w art. 51 § 1 i 2 k.k.s., dotyczącej zagadnienia przedawnienia wykroczeń skarbowych należy podkreślić, iż odpowiednie zastosowanie mają tu przepisy art. 44 § 2-4 k.k.s. Analogicznie zaś do brzmienia art. 44 § 3 k.k.s., bieg terminu przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. Nadmienić wypada, iż należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek nastąpił, co wprost wynika z ustawowej definicji, ujętej w art. 53 § 27 k.k.s. Treść przepisu art. 53 § 29 k.k.s. pozwala natomiast na przyjęcie, że czyn w postaci nie wpłacenia w terminie podatku również zawiera się w katalogu czynów polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej.

Nie ulega zatem wątpliwości, iż uporczywe niewpłacanie w określonym ustawowo terminie należnego podatku, stanowiące znamię wykroczenia skarbowego stypizowanego w art. 77 § 1 i 3 k.k.s. i skutkujące powstaniem zaległości podatkowej już w dacie upływu terminu, stanowi uszczuplenie należności publicznoprawnej, a skoro tak, to przyjmując należy, że termin przedawnienia karalności takiego wykroczenia rozpoczyna swój bieg z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności, zgodnie z regulacją zawartą w art. 44 § 3 k.k.s. Stanowisko to, zarówno w zakresie czasu popełnienia (daty końcowej) czynu z art. 77 § 1 i 3 k.k.s., jak również rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia, konsekwentnie jest wyrażane w orzecznictwie Sądu Najwyższego, które to poglądy Sąd w pełni podziela (vide postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 2011 r., V KK 361/10, OSNKW 2011, nr 2, poz. 16; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 17 listopada 2014 r., III KK 226/14, Legalis nr 1160468; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 października 2011 r., V KK 272/11, Legalis nr 432237; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 2011 roku, V KK 361/10, OSNKW 2011, nr 2, poz. 16).

Przekładając niniejsze rozważania na grunt przedmiotowej sprawy stwierdzić należało, iż końcową datę czynu przypisanego oskarżonej w punkcie 1 wyroku wyznaczał dzień 21 września 2016 roku, czyli bieg terminu przedawnienia karalności tego czynu wyznaczała data 31 grudnia 2016 roku. Z racji tego, że postępowanie w sprawie zostało wszczęte przeciwko oskarżonej przed upływem rocznego terminu przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego, przedawnienie karalności przedmiotowego czynu nastąpiłoby z upływem dnia 31 grudnia 2019 roku.

W świetle powyższego niewątpliwym jest, iż w analizowanej sprawie nie zachodzi ujemna przesłanka procesowa w postaci przedawnienia karalności czynu przypisanego oskarżonej w punkcie 1 zaskarżonego wyroku, przy uwzględnieniu modyfikacji poczynionych w jego opisie, jak również właściwego odczytania norm regulujących bieg terminu przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego ujętego w art. 77 § 1 i 3 k.k.s.

Z racji tego, że przeprowadzona kontrola instancyjna nie dostarczyła podstaw do uwzględnienia apelacji obrońcy oskarżonej, zaś Sąd Rejonowy nie dopuścił się nadto tego rodzaju uchybień proceduralnych, które powodowałyby konieczność uchylecia zaskarżonego rozstrzygnięcia i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania, bądź też

podjęcia innych czynności z urzędu, Sąd odwoławczy, w oparciu o art. 437 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., utrzymał w mocy zaskarżony wyrok.

Na podstawie art. 636 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. zasądzono od oskarżonej na rzecz Skarbu Państwa kwotę 60 złotych tytułem kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze, zgodnie z zasadą odpowiedzialności za wynik procesu.