

Sygn. akt VI Ka 451/15

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 29 stycznia 2016 r.

Sąd Okręgowy w Elblągu VI Wydział Karny Odwoławczy w składzie:

Przewodnicząca:	SSO Natalia Burandt (spr.)
Protokolant	st. sekr. sądowy Kamila Obuchowicz

po rozpoznaniu dnia 29 stycznia 2016r., w E.

sprawy A. T. z d. T., c. R. i Z., ur. (...) w E.

oskarżonej o czyn z art. 77§ 2 kks i inne

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonej

od wyroku Sądu Rejonowego w Elblągu

z dnia 03 września 2015 r., sygn. akt VIII K 864/14

I. utrzymuje w mocy zaskarżony wyrok,

II. zwalnia oskarżoną A. T. w całości od zapłaty na rzecz Skarbu Państwa kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze.

sygn. akt VI Ka 451/15

UZASADNIENIE

A. T. oskarżona została o to, że:

I. nie wypłaciła w terminie (tj. do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu w którym pobrano zaliczki) na konto Urzędu Skarbowego w E. zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych z wynagrodzeń zatrudnionych pracowników- według deklaracji PIT-4R/2013 r. złożonej w tutejszym urzędzie w dniu 02.04.2014 r. w łącznej kwocie 8.626,00 zł., czym naruszyła przepisy art. 38 ust. 1 a i 1 b, art. 42 ust. 1 a i art. 42 lit. e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012r. poz. 361 ze zm.), to jest o przestępstwo skarbowe z art. 77 § 2 kks,

II. nie wpłaciła w terminie (tj. do dnia 20-ego miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki) na konto Urzędu Skarbowego w E. zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych z wynagrodzeń zatrudnionych pracowników – wg decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w E. nr PP- (...) (...) z dnia 30.07.2014 r. za:

–styczeń 2014 r. – do dnia 20 lutego 2014 r.

– luty 2014 – do dnia 20 marca 2014 r.

w łącznej kwocie 1.063,00 zł., czym naruszyła art. 38 ust. 1a i art. 42 ust. 1 a i art. 42 e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz 361 ze zm.), tj. o wykroczenie skarbowe z art. 77 § 3 kks w zw. z art. 6 § 2 kks,

III. uporczywie nie wpłaca w terminie na rachunek Urzędu Skarbowego w E. podatku od towarów i usług wg deklaracji VAT-7K za:

- IV kwartał 2013 r. - od dnia 28 stycznia 2014 r., w kwocie 28.236,00 zł.,

-I kwartał 2014 r. - od dnia 28 kwietnia 2014 r. w kwocie 32.724,00 zł,

w łącznej wysokości 60.960,00 zł, czym naruszyła art. 103 ustawy z 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (tj. z 2011 r. Dz.U. nr 177, poz. 1054 ze zm.), tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 kks.

Sąd Rejonowy w Elblągu wyrokiem z dnia 03 września 2015r., w sprawie o sygn. akt VIII K 864/14:

I. uznał oskarżoną A. T. za winną, popełnienia zarzucanego jej oskarżeniem czynu w pkt 1, który zakwalifikował jako przestępstwo skarbowe z art. 77§2 kks i za to na mocy art. 77 §2 kks w zw. z art. 23 § 1 i 3 kks wymierzył jej karę grzywny w wysokości 10 (dziesięciu) stawek dziennych, określając wysokość jednej stawki na kwotę 90 zł,

II. uznał oskarżoną A. T. za winną popełnienia zarzucanych jej czynów w pkt 2 i 3, kwalifikowanych jako wykroczenia skarbowe w pkt 2 z art. 77 § 3 kks w zw. z art. 6 § 2 kks, w pkt 3 z art. 57§ 1 kks i za czyny te przy zastosowaniu art. 50 § 1 kks na podstawie art. 57 § 1 kks w zw. z art. 47 § 1 kks w zw. z art. 48 § 1, 3 i 4 kks wymierzył oskarżonej karę grzywny w wysokości 6.000 zł.,

III. na mocy art. 113 §1 kks w zw. z art. 624 § 1 kpł w zw. z 17 ust. 1 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r. o opłatach w sprawach karnych (Dz. U. z 1983 r., Nr 49, poz. 223 z późn. zm.) zwolnił oskarżoną w całości od zapłaty na rzecz Skarbu Państwa kosztów sądowych, w tym od opłaty.

Apelację od powyższego wyroku wniósł obrońca oskarżonej, A. T. i zaskarżając go w całości, zarzucił mu:

I. obrazę przepisów prawa materialnego art. 57 § 1 k.k.s poprzez błędne uznanie, iż oskarżona swym czynem wypełniła znamiona wykroczenia polegającego na uporczywym niewpłaceniu podatku od towarów i usług w terminie w kwocie 60.960,00 zł.

II. obrazę przepisów prawa materialnego art. 77 § 2 k.k.s. poprzez błędne uznanie, iż oskarżona dopuściła się popełnienia przestępstwa niewpłacenia w terminie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych z wynagrodzeń zatrudnionych pracowników w kwocie 8.626,00 zł;

III. obrazę przepisów prawa materialnego art. 77 § 3 k.k.s. poprzez błędne uznanie, iż oskarżona dopuściła się popełnienia wykroczenia niewpłacenia w terminie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych z wynagrodzeń zatrudnionych pracowników w kwocie 1.063,00 zł;

IV. obrazę przepisów postępowania, która miała wpływ na treść orzeczenia, art. 424 § 1 pkt 1 k.p.k. poprzez brak wskazania w uzasadnieniu do wyroku faktów jakie sąd uznał za udowodnione lub nie udowodnione, na jakich oparł się dowodach i dlaczego nie uznał dowodów przeciwnych – w zakresie podnoszonych przez oskarżonego okoliczności o niemożności zapłaty podatków, w tym pobranych zaliczek na podatek od osób fizycznych, z powodu egzekucji tych środków, przez komornika sądowego oraz naczelnika urzędu skarbowego;

V. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, który miał wpływ na treść orzeczenia, poprzez błędne przyjęcie winy oskarżonej co do faktów związanych z przyczynami niewpłacenia podatku, które z powodu prowadzonych postępowań egzekucyjnych stały się niezawinione od woli oskarżonej;

VI. rażąco niewspółmierność orzeczonej kary w związku z uznaniem oskarżonej za winną popełnienia zarzucanych aktem oskarżenia czynów, w sytuacji gdy fakt niewpłacenia podatków przez oskarżoną w terminie wynikał z okoliczności i zajęcia wszelkich środków pieniężnych oskarżonej, w tym zaliczek na podatek pobranych od pracowników.

Stawiając powyższe zarzuty, autor apelacji wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uznanie oskarżonej za niewinną popełnienia zarzucanych aktem oskarżenia czynów, bądź ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja wniesiona przez obrońcę oskarżonej A. T. jako niezasadna nie zasługiwała na uwzględnienie. Całkowicie wybiórczo przytoczone w niej argumenty dla poparcia prezentowanego stanowiska, mające uzasadniać naruszenie prawa materialnego, obrazę przepisów postępowania, a w konsekwencji również i wadliwość poczynionych przez Sąd Rejonowy ustaleń stanu faktycznego, a także rażąco niewspółmierność orzeczonej kary - były całkowicie chybione i sąd nie mógł się ostać w świetle zebranych w sprawie dowodów.

Przystępując do rozważań odnośnie zarzutów zawartych w wywiedzionym środku odwoławczym, tytułem wprowadzenia godzi się zaznaczyć, że Sąd Rejonowy przeprowadził w przedmiotowej sprawie postępowanie dowodowe w sposób wszechstronny i wyczerpujący, które następnie poddał wnikliwej i rzetelnej analizie i na tej podstawie wyprowadził całkowicie słuszne wnioski zarówno co do winy oskarżonej A. T. w zakresie przypisanego jej przestępstwa i wykroczeń skarbowych, jak i subsumcji prawnej jej zachowania pod wskazane przepisy ustawy karno - skarbowej, a także wymiaru orzeczonych wobec niej kar. Przedmiotem rozważań były nie tylko dowody obciążające oskarżoną ale również wszelkie dowody im przeciwnie, a wszystkie one zostały ocenione w zgodzie z zasadami logicznego rozumowania, wskazaniem wiedzy i doświadczenia życiowego. Wyprowadzone zatem na tej podstawie stanowisko Sądu Rejonowego korzysta z ochrony przewidzianej w art. 113 § 1 kks w z w. z art. 7 k.p.k., a ponieważ jednocześnie nie zostało ono w żaden rzeczowy i przekonujący sposób podważone przez apelującego, przeto w całej rozciągłości zasługuje na aprobatę sądu odwoławczego.

Wbrew wywodom apelującego, w niniejszej sprawie Sąd Rejonowy w wyniku pełnej i poprawnie dokonanej swobodnej oceny zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego trafnie uznał, że brak jest w realiach niniejszej sprawy „nie dających się usunąć wątpliwości” w zakresie przypisanych oskarżonej czynów i w oparciu o tę właśnie ocenę poczynił prawidłowe ustalenia faktyczne i wykazał w niewątpliwy sposób winę oskarżonej A. T..

Wypada w tym miejscu zaakcentować, że przekonanie sądu o wiarygodności lub niewiarygodności określonych dowodów pozostaje pod ochroną zasady wyrażonej w art. 7 kpk wtedy tylko, kiedy spełnione są warunki: ujawnienia całokształtu okoliczności sprawy - art. 410 kpk, w granicach respektujących zasadę prawdy obiektywnej - art. 2 § 2 kpk, rozważenia wszystkich okoliczności zgodnie z zasadą określoną w art. 4 kpk oraz wyczerpującego i logicznego - z uwzględnieniem wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego - uzasadnienia przekonania sądu - art. 424 § 1 pkt 1 kpk (por. wyrok SN z dnia 2003.07.23, V KK 375/02, LEX nr 80278). Analiza akt sprawy, w tym pisemnych motywów wyroku, uprawnia do konstatacji, że Sąd Rejonowy sprostał temu zadaniu i wykazał m.in. dlaczego jednej grupie dowodów (lub ich części) dał wiarę, a innym nie, a zatem nie naruszył dyrektyw ujętych w art. 410 kpk i art. 424 § 1 pkt 1 kpk. Obrońca oskarżonej jednocześnie nie wykazał w skardze apelacyjnej aby którykolwiek z powyższych warunków nie został w wyroku Sądu Rejonowego dotrzymany, a zatem także i zarzut błędnych ustaleń faktycznych nie mógł w realiach niniejszej sprawy się ostać, a w konsekwencji, co postulował skarżący, skutkować uniewinnieniem oskarżonej od zarzucanych jej czynu. Trzeba zatem wskazać, iż to, że w niniejszej sprawie sąd orzekający ocenił poszczególne dowody pod kątem ich wiarygodności nie w taki sposób, jak życzyłby sobie tego skarżący, wcale jeszcze nie oznacza, że w procesie ich weryfikacji doszło do naruszenia reguł wyrażonych w art. 7 kpk.

Za pozbawiony racji należy zatem potraktować sformułowany ogólnie przez obrońcę oskarżonej, bez przytoczenia przekonujących argumentów na jego poparcie, zarzut obrazy przez Sąd Rejonowy przepisu art. 424 kpk. W

tym miejscu trzeba zwrócić uwagę, iż sąd odwoławczy kontrolując poprawność wydanego przez Sąd I instancji wyroku, przede wszystkim dokonuje oceny prawidłowości przyjętych ustaleń faktycznych i przeprowadzonej analizy materiału dowodowego zawartych w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku. Uzasadnienie takie stanowi integralną część orzeczenia i pełni niezmiernie istotną rolę jako źródło informacji dla stron, dla których motywami jakimi kierował się Sąd wydając zaskarżony wyrok mogą mieć zasadnicze znaczenie przy podejmowaniu decyzji w przedmiocie poddania go kontroli instancyjnej. Odzwierciedla ono przebieg rozumowania Sądu, proces myślowy który doprowadził do rozstrzygnięć zawartych w wyroku. Podobnie jak rozumowanie Sądu, uzasadnienie musi być logiczne, pozbawione luk i sprzeczności. Stosownie do przepisu art. 424 § 1 kpk każde uzasadnienie wyroku powinno zawierać: ustalenie podstawy faktycznej wyroku, wskazanie na jakich dowodach sąd oparł ustalenia faktyczne i dlaczego nie uznał dowodów przeciwnych, wyjaśnienie podstawy prawnej wyroku oraz przytoczenie okoliczności, które Sąd miał na uwadze przy wymiarze kary. Uzasadnienie wyroku ma dać wyczerpującą i logiczną odpowiedź na pytanie dlaczego taki właśnie a nie inny wyrok został wydany. Należy wskazać, że przedmiotowej sprawie uzasadnienie zaskarżonego wyroku czyni zadość wskazanym wyżej wymaganiom i z tego względu prawidłowa kontrola odwoławcza była możliwa, wbrew temu co starał się bez powodzenia wykazać obrońca oskarżonej A. T., ograniczając się w istocie do sformułowania jedynie zarzutu obrazy art. 424 § 1 kpk. Sąd Rejonowy w uzasadnieniu swego stanowiska wskazał, jakie fakty uznał za ustalone, na czym opierał poszczególne ustalenia i dlaczego nie uznał dowodów przeciwnych, a następnie wyprowadził z dokonanych ustaleń prawidłowe – zdaniem Sądu Okręgowego – wnioski w zakresie sprawstwa i winy oskarżonej w popełnieniu przypisanego jej przestępstwa i wykroczeń. Podkreślić należy, że Sąd I instancji rzetelnie przedstawił dowody zebrane w toku przewodu sądowego i w swych rozważaniach nie pominął jakichkolwiek dowodów istotnych dla prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy.

Istota apelacji obrońcy oskarżonej A. T. sprowadza się do wyprowadzenia tezy, że Sąd Rejonowy ignorując nakazy uwzględnienia wszystkich okoliczności występujących w sprawie, a więc także tych, które przemawiają na korzyść oskarżonej oraz tłumaczenia nie dających się usunąć wątpliwości na korzyść oskarżonej, dokonał dowolnej, a nie swobodnej oceny zgromadzonych dowodów, co w konsekwencji doprowadziło do błędnego przypisania wyżej wymienionej odpowiedzialności za przestępstwo i wykroczenia skarbowe, których ta w rzeczywistości się nie dopuściła. Takiego stanowiska nie sposób się podzielić.

Ustosunkowując się do podniesionego w apelacji obrońcy oskarżonej A. T. zarzutu opartego na podstawie odwoławczej określonej w art. 438 pkt 3 kpk, to Sąd Okręgowy podziela ugruntowany w orzecznictwie pogląd, że dla skuteczności zarzutu błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę wyroku, niezbędnym jest wykazanie przez skarżącego nie tylko ogólnej wadliwości ocen i wniosków wyprowadzonych przez sąd orzekający z okoliczności ujawnionych w toku przewodu sądowego, ale i wykazanie konkretnych uchybień w ocenie materiału dowodowego, jakich dopuścił się tenże sąd w świetle zasad logicznego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego. Innymi słowy zarzut ten nie może sprowadzać się, jak to czyni autor apelacji w niniejszej sprawie, do samej polemiki z ustaleniami sądu wyrażonymi w uzasadnieniu orzeczenia lub też przeciwstawieniu tymże ustaleniom odmiennego poglądu opartego na własnej ocenie materiału dowodowego (vide wyrok SN z dnia 20.02.1975r, (...) 335/74, OSNPG 1975/9/84, wyrok SN z dnia 22.01.1975r, I KR 19/74, OSNKW 1975/5/58).

Analizując przeprowadzone w przedmiotowej sprawie dowody stwierdzić należy wprost, że wynikające z nich fakty (m.in. prowadzenie egzekucji przez komornika i organy skarbowe, zajęcie rachunku bankowego), które akcentuje autor apelacji, tylko pozornie stwarzają wątpliwości, co do rzeczywistego przebiegu zdarzeń, a przede wszystkim co do faktycznej możliwości terminowego wywiązania się przez oskarżoną z obowiązku odprowadzenia należności publiczno-prawnych w postaci podatku dochodowego pobranego od wypłaconych wynagrodzeń oraz podatku od towaru i usług. W wyniku swobodnej oceny dowodów, utrzymanej w granicach racjonalności Sąd I instancji enumeratywnie wskazał te, które z nich zasługują na wiarygodność (i w jakiej ich części), a z tych z kolei dowodów absolutnie nie wynikają żadne rzeczywiste i istotne wątpliwości, które zostałyby rozstrzygnięte na niekorzyść oskarżonej.

Bardzo przejrzysta i należycie umotywowana argumentacja Sądu Rejonowego zawarta w pisemnych motywach wyroku, a dotycząca kwestii popełnienia przez A. T. przypisanych jej czynów, czyni całkowicie zbędnym i po

części nieracjonalnym, przywoływanie w tym miejscu po raz wtóry tych wszystkich racji i dowodów, które legły u podstaw zaskarżonego rozstrzygnięcia w tym zakresie, skoro Sąd Okręgowy w całości ją podzielił. Nie zachodzi zatem potrzeba ponownego przytaczania tych wszystkich dowodów i aspektów sprawy, które doprowadziły sąd meriti do wyprowadzenia wniosku co do winy oskarżonej A. T. w popełnieniu przypisanych jej czynów, a wystarczającym w tym zakresie będzie odesłanie do lektury uzasadnienia Sądu I instancji.

W tym miejscu poczynić należy uwagę, że tego rodzaju postąpienie sądu odwoławczego nie pozostaje w sprzeczności z art. 6 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności. Jak bowiem stwierdził Europejski Trybunał Praw Człowieka, z art. 6 Konwencji wynika ogólny obowiązek sporządzania uzasadnień wyroków przez sądy krajowe, jednakże nie może on być rozumiany jako wymóg dokładnego udzielania odpowiedzi na każdy argument stron, oddalając zatem apelację (czy kasację) sądy orzekające w przedmiocie środka zaskarżenia mogą po prostu powołać się na uzasadnienie wyroków sądów niższych instancji (por. sprawa Arnold G. C. przeciwko Holandii, (...) Nr 1-2/2004).

Niemniej godzi się zauważyć, że to skarżący zebrany w sprawie obszerny materiał dowodowy potraktował w sposób nadzwyczaj selektywny, przytaczając oraz powołując się na te tylko fragmenty, które w jego mniemaniu miałyby wspierać zarzut wniesionej apelacji.

Ustosunkowując się zaś odrębnie do konkretnych argumentów zawartych w apelacji obrońcy oskarżonego, w pierwszej kolejności należy stwierdzić, że Sąd I instancji dokonał prawidłowej oceny całokształtu złożonych na poszczególnych etapach postępowania wyjaśnień oskarżonej A. T., a także oceny całego nieosobowego materiału dowodowego. Wbrew stanowisku skarżącego, Sąd Rejonowy, przyjmując - skonkretyzowaną w opisach czynów przypisanych oskarżonej i w pisemnych motywach wyroku - wersję wydarzeń, decyzję tę poprzedził wnikliwą i skrupulatną analizą całokształtu powyższych dowodów w powiązaniu z pozostałymi materiałami zgromadzonymi w sprawie tak osobowymi jak i rzeczowymi, czemu dał wyraz w pisemnych motywach wyroku. Analizę tę przeprowadził w sposób wolny od uproszczeń i z zachowaniem obiektywizmu.

W poddanej kontroli sprawie, obrońca oskarżonej w istocie nie zakwestionował dokonanych przez Sąd I instancji zasadniczych ustaleń stanu faktycznego (oskarżona za wskazane okresy nie wpłaciła w terminie na rachunek Urzędu Skarbowego zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych z wynagrodzeń zatrudnionych pracowników według deklaracji PIT i decyzji Naczelnika US oraz nie wpłaciła w terminie podatku od towarów i usług według deklaracji VAT), na co wskazują kategoria i zakres podniesionych zarzutów, zaś wadliwość ustaleń miała dotyczyć wyłącznie „winy oskarżonej co do faktów związanych z przyczynami niewpłacania podatku, które z powodu prowadzonych postępowań egzekucyjnych stały się niezawinione od woli oskarżonej”. Autor skargi apelacyjnej poddał zatem krytyce w istocie jedynie decyzję sądu I instancji polegającą na dokonaniu ustaleń świadczących o uporczywości zachowania oskarżonej i jej złej woli, co – w ocenie apelującego, było efektem pominięcia przyczyn nie zrealizowania przez A. T. obowiązku publicznoprawnego, a tym samym, że swoim zachowaniem wyczerpała ona także znamiona strony podmiotowej przypisanych jej czynów. Zdecydowanie należy zaoponować stanowisku skarżącego, iż sąd meriti nie uwzględnił przyczyn niewpłacania w terminie podatków przez oskarżoną. Analiza pisemnych motywów zaskarżonego wyroku uprawnia bowiem do stwierdzenia, że uwadze sądu orzekającego nie uszły takie aspekty sprawy jak - nie dysponowanie przez oskarżoną środkami pieniężnymi, brak płynności finansowej, nie wywiązanie się z zobowiązań przez kontrahentów, wszczęcie postępowań egzekucyjnych i zajęcie jej rachunku bankowego, przy czym trafnie jednocześnie uznał, że stanowią one wyłącznie konsekwencje jej decyzji i działań ekonomicznych podjętych w granicach ryzyka gospodarczego, nadto wyłącznie ona ponosi odpowiedzialność za straty w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, tak samo jak czerpała z niej korzyści. Co nader istotne, tak bardzo eksponowane przez autora skargi okoliczności, dotyczące przyczyn nie regulowania przez oskarżoną zobowiązań fiskalnych, jako ściśle związane z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą i mające swoje źródło wyłącznie w jej decyzjach ekonomicznych, sąd I instancji w pełni słusznie zaliczył do kategorii przyczyn zależnych od oskarżonej, a tym samym nie uwalniających jej odpowiedzialności karno-skarbowej. W tym miejscu należy przypomnieć, że zgodnie z powszechnie aprobowanym stanowiskiem wyrażonych w orzecznictwie, zachowanie podatnika, który nie reguluje w terminie podatków nie jest nacechowane złą wolą oraz uporczywością w rozumieniu art. 77 kks i art. 57 kks, jeżeli

wynika z przyczyn całkowicie od niego niezależnych, a jako przykład podaje się wypadek losowy, a nie okoliczności typowe związane z ryzykiem podejmowanym przez przedsiębiorców.

Podobnie wskazany przez skarżącego w wywiedzionym środku odwoławczym główny zarzut, sprowadzający się do twierdzenia, iż w przedmiotowej sprawie doszło do obrazy prawa materialnego, a mianowicie art. 57 § 1 kks i 77 § 2 i § 3 kks, wskutek błędnego przyjęcia, iż oskarżona A. T. swoim zachowaniem wyczerpała ustawowe znamiona przestępstwa i wykroczeń skarbowych stypizowanych w art. 57 § 1 kks i art. 77 § 2 i § 3 kks, a które to stwierdzenie implikowało wydanie wyroku skazującego, pomimo, że – zdaniem apelującego - nie miała ona faktycznej możliwości terminowego wywiązania się z obowiązku odprowadzenia należności publicznoprawnej w postaci podatku dochodowego pobranego od wypłaconych pracownikom wynagrodzeń oraz podatku od towarów i usług - ocenić należy za nieuprawniony. Podniesienie powyższego zarzutu nie zrodziło bowiem żadnych wątpliwość co do trafności oceny prawnej ustalonego zachowania oskarżonej A. T., w tym samym prawidłowości dokonanej przez sąd meriti wykładni normy prawa materialnego - art. 57 § 1 kks i 77 § 2 i § 3 kks, to jest znamion strony podmiotowej i przedmiotowej określonych w tychże przepisach przestępstw i wykroczeń skarbowych.

Przede wszystkim nietrafnym było bowiem powołanie się przez oskarżonego jednocześnie na zarzut obrazy przepisu prawa materialnego – art. 57 § 1 kks i art. 77 § 3 kks, w sytuacji gdy autor apelacji podniósł przede wszystkim zarzuty określone w art. 438 pkt 2 i 3 kpk, tj. obrazy przepisów postępowania oraz kwestionował poczynione przez sąd ustalenia stanu faktycznego. Wymaga podkreślenia, że obraza prawa materialnego może być przyczyną odwoławczą jedynie wtedy, gdy ma ona charakter samoistny. Zarzut obrazy prawa materialnego jest legitymowany bowiem tylko wówczas, gdy dotyczy błędnej wykładni zastosowanego przepisu, zastosowania nieodpowiedniego przepisu lub nie zastosowania przepisu zobowiązującego sąd do jego bezwzględnego respektowania. Należy wówczas porównywać treść zastosowanego przepisu prawa z ustalonym przez sąd stanem faktycznym. Jeżeli sąd błędnie ustalił stan faktyczny i do tak ustalonego stanu zastosował przepis, który – przy prawidłowych ustaleniach – miałby zastosowanie, to zarzut naruszenia prawa materialnego jest bezpodstawny. W takiej sytuacji prawidłowy byłby zarzut błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę rozstrzygnięcia - art. 438 pkt 3 kpk (wyrok SN III KKN 249/98 2.05.1998 r. Prok. i Pr. 1998/10/16). Należy podkreślić, że nie ma obrazy prawa materialnego, gdy wada orzeczenia jest wynikiem błędnych ustaleń, przyjętych za jego podstawę. Orzecznictwo Sądu Najwyższego i doktryna słusznie bowiem podkreślają, że naruszenie prawa materialnego polega na jego wadliwym zastosowaniu (niezastosowaniu) w orzeczeniu, które oparte jest na trafnych i niekwestionowanych ustaleniach faktycznych. W konsekwencji skoro skarżący wyraźnie kwestionował dokonane przez Sąd I instancji ustalenia, na co wskazuje treść uzasadnienia apelacji to jest to płaszczyzna ustaleń faktycznych i stąd apelacja podważająca stanowisko Sądu w tej mierze (wszak subsumcja prawna czynów oskarżonych w wyroku, jest prostą konsekwencją ustaleń w tej właśnie materii, czyli strony podmiotowej czynu), powinna być oparta tylko na zarzutach odwoławczych określonym w art. 438 pkt 2 i 3 kpk, a nie dodatkowo w art. 438 pkt 1 kpk (v. postanowienie SN z dnia 27.05.2002r., V KKN 314/01, LEX nr 53334, wyroki SA w Łodzi z dnia 28.02.2001r, II AKa 13/01, Prok. i Pr. 2002/11/26 i z dnia 18.07.2001r., II AKa 118/01, Prok. i Pr. 2002/11/28, Kodeks postępowania karnego, Komentarz pod red. P. Hofmańskiego, Wyd. C.H. Beck, W-wa 2004r, s. 602 i nast.).

Niemniej godzi się zaznaczyć, że wbrew stwierdzeniu autora apelacji, Sąd I instancji dokonał prawidłowej subsumcji prawnej zachowania A. T. pod wskazane przepis ustawy karno – skarbowej, tj. art. 57 § 1 kks i art. 77 § 2 i § 3 kks i w tym zakresie odwołać się należy przede wszystkim do trafnych wywodów, zawartych w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku.

Autor apelacji nie kwestionując faktu, iż oskarżona w terminie nie wpłaciła na konto Urzędu Skarbowego w E. opisanych w zarzutach podatków, wyraził jednocześnie pogląd, że ujawnienie takich okoliczności jak niedysponowanie przez oskarżoną wolnymi środkami finansowymi i zajęcie rachunku przez organy egzekucyjne (kwestie tę zasygnalizowano już we wcześniejszych akapitach niniejszego uzasadnienia), świadczy o braku jej zawinięcia, a nadto sformułował zastrzeżenia co do poczynionej przez sąd meriti wykładni pojęcia „uporczywości”, stanowiącego znamię wykroczenia określonego w art. 57 § 1 kks. Ze stanowiskiem skarżącego w tej kwestii nie sposób się zgodzić.

Przystępując do rozważań w rozstrzyganej kwestii, wypada przede wszystkim zaznaczyć, że do przypisania przestępstwa czy wykroczenia z art. 77 § 2 i § 3 kks nie jest wymagane „uporczywe” nie wpłacanie w terminie podatku, tak jak to miejsce przy wykroczeniu z art. 57 § 1 kks. Do pociągnięcia do odpowiedzialności karnej za czyny z art. 77 § 2 i § 3 kks wystarczający jest już sam brak terminowości w dokonywaniu wpłat pobranego podatku. Skonstruowanej przez skarżącego tezy, iż z uwagi na brak faktycznej możliwości terminowego wywiązywania się przez oskarżoną z zobowiązania wobec Skarbu Państwa, o jakim mowa w zarzutach, niemożliwym jest przypisanie jej popełnienia zarzucanego przestępstwa i wykroczenia skarbowego (w zakresie dotyczącym odpowiedzialności karnej oskarżonej za zarzucane jej czyny skarbowe z art. 77 § 2 i § 3 kks), nie sposób jednak jednoznacznie pogodzić - z powszechnie zaaprobowaną wykładnią znamion strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstwa i wykroczenia skarbowego określonego w art. 77 § 2 i § 3 kks.

Sąd I instancji, podnosząc problem charakteru prawnego czynu określonego w art. 77 § 2 kks, poczynił trafne uwagi, które wobec ich zasadności, wymagają przytoczenia i rozwinięcia. Przepis art. 77 kks penalizuje nieodprowadzenie przez płatnika lub inkasenta podatku uprzednio przez nich pobranego (§ 1). Funkcją deliktu karnoskarbowego z art. 77 kks jest ochrona mienia Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Wspólnot Europejskich.. W myśl art. 77 kks płatnik zobowiązany jest do przekazywania zaliczek na podatek, na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Niewykonanie tego obowiązku, w świetle zawartego w cytowanym przepisie uregulowania, rodzi odpowiedzialność karną skarbową. Znamię czynności wykonawczej przestępstwa skarbowego z art. 77 kks realizuje się zatem przez niewpłacenie na rachunek właściwego urzędu skarbowego kwoty pobranej od podatnika z tytułu jego zobowiązania podatkowego. Wypełnieniem ustawowych znamion czynu z niniejszego przepisu będzie zachowanie polegające na wpłaceniu pobranego podatku po terminie oraz zachowanie polegające na zaniechaniu w ogóle wpłacenia podatku, a także zachowanie polegające na wpłaceniu jedynie części kwoty pobranego podatku.

Przepis przewiduje typ uprzywilejowany ze względu na małą wartość kwoty niewpłaconego podatku (§ 2) i wykroczenie skarbowe ze względu na nieprzekroczenie przez wspomnianą kwotę ustawowego progu (§ 3).

Delikt karnoskarbowy z art. 77 kks ma charakter indywidualny. Popełnienie tego czynu zabronionego przez osobę nieposiadającą statusu płatnika lub inkasenta może nastąpić jedynie w warunkach art. 9 § 3 kks. Chodzi więc o taką osobę, która zajmuje się sprawami gospodarczymi (w tym finansowymi) płatnika lub inkasenta na podstawie przepisu prawa, decyzji organu, umowy lub faktycznego wykonywania. Płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Za osobę wyznaczoną do obliczenia, pobrania i wpłacenia zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, a więc za płatnika w rozumieniu art. 77 k.k.s., może być uznana osoba, która zobowiązana została, przez podmiot uprawniony do tego, w imieniu pracodawcy - na podstawie właściwych dla tego pracodawcy przepisów ustawy lub wydanego na ich podstawie statutu - do wykonywania czynności stanowiących treść funkcji płatnika. Zobowiązanie takie wynikać może z treści jakiegokolwiek czynności wyrażającej wolę uprawnionego, jeżeli wskazuje osobę zobowiązaną oraz określa zakres powierzonych jej obowiązków w sposób pozwalający przyjąć, że wykonywać ma czynności płatnika. (uzasadnienie postanowienia SN z dnia 24 lutego 1999 r., I KZP 26/98, Prok. i Pr. 1999, nr 4, s. 9).

Niewpłacenie m.in. przez płatnika na rzecz właściwego organu kwoty podatku pobranej od podatnika polega na niewpłacaniu pobranych tych kwot podatku w określonym terminie. Termin, o którym mowa w przepisie art. 77 k.k.s., wynika m.in. z dyspozycji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, która przyjmuje obowiązek złożenia zeznania za dany rok do dnia 30 kwietnia roku następnego, a podatek wynikający z tego zeznania jest podatkiem należnym (powinien być zatem w tym terminie także uregulowany), jeżeli organ podatkowy nie wyda innej decyzji (art. 45 ust. 1 i 6 u.p.d.o.f.). Podatnicy ci poprzez płatników regulują zaliczki miesięczne na podatek dochodowy od niektórych rodzajów dochodów (art. 31-39, 41, 42a), z tym że obowiązek ten obciąża wówczas płatnika. W myśl art. 38 cytowanej ustawy, płatnicy przekazują kwoty pobranych zaliczek na podatek od dochodów uzyskiwanych na podstawie umowy pracę, w terminie do dnia 20 miesiąca następujące po miesiącu, w którym pobrano zaliczki na rachunek urzędu skarbowego właściwego według siedziby płatnika.

Przez "pobranie podatku", w rozumieniu art. 77 k.k.s., zaś należy rozumieć wypłacenie pracownikowi wynagrodzenia po odliczeniu uprzednio obliczonej zaliczki na podatek (wynagrodzenia netto). (wyrok SN z 19 sierpnia 1999 r., III KKN 434/97, Prok. i Pr. 2000, nr 1, s. 16). Przewidziane w art. 77 kks "pobranie" przez płatnika od podatnika kwot zobowiązania podatkowego nie musi więc polegać na fizycznym przejęciu od podatnika określonej kwoty stanowiącej część tzw. 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 rozumieniu art. 77 kks należy więc rozumieć czynność techniczną polegającą na potrąceniu, czyli wypłaceniu pracownikowi wynagrodzenia po odliczeniu uprzednio obliczonej zaliczki (tzw. wynagrodzenie netto). Niewpłacenie na rachunek organu podatkowego obliczonego i pobranego podatku nie musi także polegać na fizycznym przejęciu przez płatnika kwoty stanowiącej jego równowartość (wyrok SN z dnia 2 sierpnia 2002 r., IV KKN 426/98, niepublikowany). W konsekwencji samo wypłacenie pracownikowi wynagrodzenia, po odliczeniu uprzednio obliczonego podatku lub zaliczki na nań, stanowi pobranie podatku od podatnika (zob. wyrok SN z dnia 19.08.1999r., III KKN 434/97, Prok. i Pr. 2000, nr 1, poz. 16). Problem pobrania podatku związany jest z występującymi w praktyce sytuacjami, gdzie sprawca (płatnik) nie posiada środków finansowych na uiszczenie podatku podatnika. Najczęściej wówczas przyjmuje się fikcję pobrania podatku „na papierze”, gdy tymczasem w rzeczywistości płatnik nie dysponuje pieniędzmi na wypłatę podatku.

Pojęcie niewpłaconej kwoty podatku należy natomiast rozumieć jako kwotę pobraną od podatnika z tytułu podatku, lecz niewpłaconą w przepisany terminie na rachunek organu podatkowego.

Delikt karnoskarbowy z art. 77 kks można popełnić jedynie umyślnie w obu postaciach zamiaru – bezpośrednim i ewentualnym. Nie jest przy tym konieczna żadna szczególna motywacja sprawcy niewpłacającego pobranego podatku.

Zgodnie z powszechnie aprobowanym zarówno w orzecznictwie Sądu Najwyższego jak i w doktrynie, stanowiskiem, nie ma przy tym znaczenia, czy płatnik lub inkasent przywłaszczył pieniądze pobrane od podatnika, czy umyślnie spóźnił się z ich wpłatą na konto organu podatkowego. Bez znaczenia jest także okoliczność, czy płatnik posiada środki finansowe na bieżącą produkcję lub działalność gospodarczą czy też nie (postanowienie SN z dnia 25 października 1995 r., I KZP 30/95, OSP 1996, z. 4, poz. 68). Dla kwestii odpowiedzialności karnej płatnika na podstawie art. 77 kks nie ma znaczenia także fakt, czy oskarżony dysponował środkami pieniężnymi odpowiadającymi kwotom potrąconych na liście płac zaliczek na podatek dochodowy od zatrudnionych przez niego pracowników. W razie zatem zaniechania wykonania obowiązku odprowadzenia pobranego podatku lub zaliczki na podatek nie usprawiedliwiają płatnika względy dotyczące kondycji finansowej reprezentowanego przez niego podmiotu gospodarczego. Pobraną kwotę podatku nie stanowi mienia, którym płatnik może swobodnie dysponować. Bez znaczenia jest tu okoliczność, czy płatnik posiada środki na bieżącą działalność gospodarczą. Nie wolno mu jej przecież finansować z kwot należnych Skarbowi Państwa od podatnika (postanowienie SN z dnia 14 lutego 2001 r., V KKN 394/98, niepublikowane). Ponownie należy zaakcentować, że bez znaczenia dla odpowiedzialności karnej płatnika jest, czy posiada on środki finansowe na odprowadzenie pobranego podatku dochodowego na bieżącą produkcję, wypłatę wynagrodzenia dla pracowników czy też spłatę innych zobowiązań, np. wobec kontrahentów (wyrok SN z dnia 16 maja 2002 r., IV KKN 427/98, Prok. i Pr. 2003, nr 2, poz. 12, dodatek). Słusznie bowiem przyjmuje się, 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. Nie można bowiem uznać za usprawiedliwiające opóźnienie w regulowaniu podatku niezgromadzonego przez płatnika na czas środków finansowych na pokrycie podatku w terminie. Chodzi bowiem o brak środków na sam podatek, który reguluje się „od czegoś” (dochód, czynności, itd.) w sytuacji, gdy istniały środki finansowe na tę transakcję, która jest podstawą opodatkowania. Zła wola płatnika polega tu na tym, że gromadzi on środki na same czynności podlegające opodatkowaniu, a nie interesuje się potrzebą ich posiadania także na podatek od tych czynności, ani nie podejmuje skutecznych działań celem skorzystania z dopuszczalnych ulg przy czasowym braku środków, np. z rozłożenia podatku na raty, czy odroczenia jego płatności. Uporczywość ani winy nie można tu zatem ograniczać, jak na gruncie art. 209 kk (przestępstwo niealimentacji),

jedynie do sytuacji gdy płatnik ma środki na podatek, a tym samym ma możliwość uregulowania zobowiązania, ale mimo to go nie wpłaca.

Ewentualne problemy finansowe płatnika mogą być natomiast uwzględnione przy rozważaniu rodzaju i rozmiaru kary za czyn z art. 77 § 1 i 2 kks (zob. postanowienie SN z dnia 27 marca 2003r., I KZP 2/03, OSNKW 2003, nr 5-6, poz. 57). Podobnie uiszczenie podatku pobranego po terminie ma znaczenie wyłącznie z perspektywy wymiaru kary.

Nieprzekazanie przez płatnika w odpowiednim terminie pobranych w ten sposób zaliczek na podatek dochodowy wypełnia zatem znamiona przestępstwa z art. 77 § 1 i § 2 k.k.s oraz wykroczenia z art. 77 § 3 kks.

Autor apelacji nie kwestionując także faktu, iż w terminie oskarżona nie wpłaciła na konto Urzędu Skarbowego w E. podatku od towarów i usług, jednakże wyraził jednocześnie zastrzeżenia co do poczynionej przez sąd meriti wykładni pojęcia „uporczywości”, stanowiącej znamię wykroczenia określonego w art. 57 § 1 kks. Ze stanowiskiem skarżącego także w tej kwestii nie sposób się zgodzić.

Wbrew wywodom apelującego, Sąd I instancji trafnie zauważył, że uporczywe niepłacenie podatku to bądź długotrwałe, niekoniecznie powtarzające się, a więc i jednorazowe, lecz długie, opóźnienie w jego uregulowaniu, bądź też wielokrotne, powtarzające się, niepłacenie podatku w terminie. I w tym zakresie zgodna jest też doktryna (zob. np. G. Bogdan i inni: Kodeks karny skarbowy z komentarzem, Gdańsk 2000, s. 149-150; T. Grzegorzcyk: Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Warszawa 2001, s. 259; F. Prusak: Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2002, s. 121). W języku polskim określenie „uporczywość” nie jest ograniczone do zachowań powtarzających się, lecz obejmuje również jedno zachowanie, jeśli trwa ono odpowiednio długo, a więc utrzymuje się przez określony, ale dłuższy czas. W orzecznictwie podkreśla się, że przy wykładni pojęcia „uporczywości” na gruncie art. 57 § 1 kks, należy jednak mieć na uwadze specyfikę prawa karnego skarbowego. Przyjmuje się też, że skoro penalizowane jest jedynie uporczywe niepłacenie podatku w terminie to samo nieregulowanie podatku w przewidzianym przez ustawę podatkową terminie niewątpliwie nie daje jeszcze podstaw do ścigania podatnika jako sprawcy wykroczenia skarbowego. Niezbędne jest zatem ustalenie dopiero, i to już po upływie tego terminu, czy uchybienie można mu uznać za uporczywe. Nie ma tu zatem znaczenia fakt, że nieuiszczona w terminie kwota podatku stała się zaległością podatkową. Istotne jest natomiast ustalenie, czy w dacie płatności podatku, którego nie uiszczono w terminie, zaniechanie podatnika cechowała uporczywość, a więc nie tylko zamiar niezapłacenia podatku we wskazanej przez ustawę dacie, lecz i np. odsunięcie jego uregulowania na dłuższy, bliżej nieokreślony czas. To bowiem, czy w ustawowym terminie płatności podatku zaistniało nie tylko uchybienie terminowi, które samo w sobie nie jest karalne, lecz także znamię uporczywości w takim niepłaceniu, zależy jednak również od oceny sposobu postąpienia podatnika już po uchyleniu terminowi płatności podatku. Nieuwzględnienie tego aspektu oznacza, że w istocie przy każdym nieuregulowaniu podatku w terminie, bez względu na sposób jego regulowania, podatnik nigdy nie mógłby być pociągnięty do odpowiedzialności, gdyż samo spóźnienie nie jest równoznaczne z uporczywością zaniechania. Jedynym wyznacznikiem istnienia takiej uporczywości miałyby być bowiem okoliczności związane z zachowaniem się podatnika przed uchybieniem terminowi płatności zobowiązania podatkowego, a bez jakiegokolwiek znaczenia byłyby te z nich, które miały miejsce już po bezskutecznym upływie tego terminu. Bez względu przy tym na to, czy to one właśnie wskazywałyby na istnienie, czy nieistnienie owej uporczywości. Właśnie zachowanie podatnika mające miejsce po upływie terminu płatności podatku może wskazywać, czy jego zamiarem w dacie upływu tego terminu było uporczywe niepłacenie podatku. Uporczywość tę odnosić zaś należy zarówno do sytuacji, gdy podatnik lekceważy terminy płatności podatku, rozliczanego zaliczkami czy ratami, jak i gdy nie płaci w terminie regulowanego jednorazowo. O jego zamiarze uporczywego niezapłacenia podatku świadczyć właśnie może długotrwałe nieregulowanie owego podatku, będącego już zaległością podatkową. Może to dotyczyć zwłaszcza np. sytuacji gdy podatnik, mimo złożenia deklaracji podatkowej i wykazania w niej należnego do zapłaty podatku, nie podejmuje, i to przez długi czas, jakichkolwiek działań w celu uregulowania owego podatku, choć termin jego płatności już minął. Możliwe jest jednak ustalenie, że mimo braku przez dłuższy okres realizacji ze strony podatnika, zachowanie jego nie jest nacechowane uporczywością, ale wyłącznie wtedy gdy wynika z przyczyn od niego całkowicie niezależnych (np. wypadki losowe).

Reasumując, jak podkreśla się w orzecznictwie Sądu Najwyższego, na gruncie przepisu art. 57§1 kks pod pojęciem „uporczywość” należy rozumieć zarówno wielokrotność zachowań sprawcy, jak i jednorazowe jego zachowanie, jeżeli jest ono długotrwałe i mimo, że ma miejsce już po terminie płatności podatku, to wskazuje, że zamiarem sprawcy było nie tylko nieuregulowanie podatku w terminie, ale także przesunięcie go na dalszy, dłuższy moment, bez występowania o odroczenie jego płatności lub rozłożenie na raty (tak: postanowienie SN z dnia 28.11.2013r. I KZP 11/13, OSNKW 20014/1/3).

Odnosząc powyższe uwagi na grunt niniejszej sprawy należy podzielić stanowisko Sąd I instancji, iż oskarżona A. T. swoim zachowaniem wyczerpała wszystkie znamiona wykroczenia określonego w art. 57 § 1 kks, w tym stronę podmiotową obejmującą umyślność w postaci zamiaru bezpośredniego. Oskarżona nie wpłaciła bowiem w terminie na rachunek US podatku od towaru i usług za IV kwartał 2013r. i I kwartał 2014r., samowolnie przesunęła uregulowanie podatku na dalszy bliżej nieokreślony czas, długotrwałe bo już prawie od 2 lat nie reguluje tejsze zaległości podatkowej, nie uzyskała odroczenia płatności ani rozłożenia na raty podatku, środki pieniężne przeznaczała na inne zobowiązania i podtrzymywanie działalności gospodarczej, a nadto pomimo zajęcia jej rachunku bankowego przez organy egzekucyjne w miesiącach grudzień 2013r. – styczeń 2014r. dokonała jednak określonych wpłat m.in. z tytułu powyższego zobowiązania, które to kwoty zostały zaliczone na poczet odsetek.

W świetle przedstawionej powyżej powszechnie aprobowanej wykładni zarówno znamion podmiotowych jak i przedmiotowych czynów określonych w art. 57 § 1 kks i art. 77 kks, nie można – zdaniem sądu odwoławczego – podzielić stanowiska obrońcy (i części doktryny), że koniecznym warunkiem uporczywości oraz przypisania płatnikowi tychże czynów jest zawsze zaistnienie rzeczywistej obiektywnej możliwości regulowania należności oraz wpłacenia na rzecz właściwego organu w terminie pobranego podatku. Jak już była o tym mowa we wcześniejszych akapitach niniejszego uzasadnienia, nie można bowiem do rozliczeń z fiskusem stosować takich samych reguł, jak do rozliczeń cywilnoprawnych, których naruszenie stanowi przestępstwo (np. uporczywego uchylania się od płacenia alimentów). Podatnik, płatnik nie może przerzuć na Skarb Państwa i pozostałych, regulujących terminowo podatki podatników, niepowodzeń gospodarczych reprezentowanego przez siebie podmiotu i nie wpłacać w terminie zobowiązań podatkowych, tłumacząc się brakiem środków finansowych na wymagane podatki (por. postanowienie SN z dnia 27.3.2003r., I KZP 2/2003)

Godzi się jeszcze zaznaczyć, że zwolennicy przyjęcia konstrukcji strony podmiotowej czynu z art. 57 § 1 kks i art. 77 kks, opartej na koncepcji konieczności wystąpienia przesłanki możliwości podjęcia przez płatnika zachowania zgodnego z prawem – uzależniają jej zastosowanie jednak do takiej tylko sytuacji, gdy płatnik, z uwagi na złą kondycję finansową reprezentowanego podmiotu gospodarczego, w ogóle nie reguluje żadnych swoich zobowiązań, w tym nawet nie wypłaca pracownikom wynagrodzeń netto. Przedstawiciele doktryny wyrażający powyższe stanowisko zastrzegają bowiem, że jeżeli płatnik środki finansowe posiada, przeznacza je jednak na inny uzasadniony ekonomicznie cel, zwłaszcza na podtrzymanie działalności gospodarczej, w grę wchodzi jedynie umniejszenie wina, nigdy zaś jej wyłączenie. Jeżeli jednak płatnik środków finansowych nie posiada, czego najlepszym wyrazem jest niedokonanie wypłaty wynagrodzeń pracownikom przy pobieranym 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 (zob. Grzegorz Łabuda, Komentarz LEX 2009r. do art. 77 kks; G. Łabuda, T. Razowski, glosa do postanowienia SN z dnia 27.3.2003r., I KZP 2/03, Prok. I Pr. 2003, nr 11; R. Rubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy ..., s. 497; L. Wilk, J. Zagrodnik. Kodeks karny skarbowys. 270-272).

Tego rodzaju wykładnia znamion czynu z art. 57 § 1 kks i art. 77 kks jest zatem nie tylko odosobniona, ale także co istotne apelujący przychyłając się do niej, pominął fakt, że ustalony w niniejszej sprawie stan faktyczny nie w pełni odpowiadał podstawom, na jakich została ona opracowana. Otóż, jak wynika z akt sprawy, w inkryminowanym czasie wypłacano pracownikom wynagrodzenia netto, oskarżona regulowała wcześniejsze zobowiązania (jak sama wyjaśniała), w dalszym ciągu prowadziła działalność gospodarczą, a nadto po skierowaniu do sądu aktu oskarżenia w niniejszej sprawie pozyskała ona jednak wolne od zajęcia środki finansowe i w listopadzie 2014r. uregulowała całą

zaległość podatkową wynikającą z zarzutu I (prawie 10.000 zł.), a w następnych miesiącach (grudzień 2014r., styczeń 2015r., i luty 2015r.) wpłaciła na rachunek US kwotę zaliczoną na odsetki obliczone z zobowiązania opisanego w pkt III oskarżenia.

Przedstawione okoliczności wykluczają zasadność podniesionego w apelacji zarzutu rażącego naruszenia prawa materialnego, tj. art. 57 §1 kks i 77 kks.

Ponownie należy zaakcentować, że prawo podatkowe przewiduje, na wniosek zainteresowanego, złożony z odpowiednim wyprzedzeniem, odraczanie płatności i rozkładanie na raty należności podatkowych, w tym i zaległości podatkowych, gdy ważny interes podatnika za tym przemawia. Tym samym podatnik nie mogąc uregulować w terminie podatku, ma prawne instrumenty dla zmiany terminu jego płatności. Jeżeli uzyska on odroczenie płatności lub rozłożenie na raty, to reguluje go w nonowym, ustalonym przez organ podatkowy, terminie. Nie popełnia zatem czynu określonego w art. 77 kks. Jeżeli natomiast nie podejmuje takich kroków, czyni je niewłaściwie lub nie spełnia wymaganych warunków dla wydania pozytywnej opinii i nie wpłaca w terminie podatku, dopuszcza się tego czynu. W poddanej kontroli sprawie, oskarżona nie kwestionowała opóźnień i braku wpłat, tłumacząc to głównie winą kontrahentów, którzy zwlekali z płatnościami, skalą zaciągniętych kredytów oraz zajęciem rachunku przez organy egzekucyjne, jednocześnie przyznała, że nie uzyskała decyzji o rozłożeniu podatku na raty lub odroczeniu jego płatności, a po skierowaniu aktu oskarżenia do sądu, pomimo zajęcia rachunku, zgromadziła jednak sumę ponad 9.000 zł. i uregulowała część zaległości podatkowych.

Reasumując, zgromadzony przez Sąd Rejonowy materiał dowodowy pozwolił na przypisanie oskarżonej wszystkich zarzucanych jej czynów i wymierzenie kar grzywny.

W konsekwencji podjęta przez apelującego próba zakwestionowania przyjętej w zaskarżonym wyroku kwalifikacji prawnej czynów przypisanych oskarżonej - nie powiodła się.

Skarżący nie wykazał żadnych konkretnych uchybień w ocenie materiału dowodowego odnoszącego się do wszystkich przypisanych oskarżonej czynów, jakich miał, jego zdaniem, dopuścić się Sąd Rejonowy, a podniesione przez niego zarzuty sprowadzają się wyłącznie do polemiki z prawidłowymi ustaleniami sądu meriti, wyrażonymi w uzasadnieniu orzeczenia.

Sąd Rejonowy nie dopuścił się zatem obrazy przepisów postępowania, a w konsekwencji i błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę tegoż rozstrzygnięcia, ani też nie naruszył prawa materialnego, zaś kontrola odwoławcza uzasadnia stwierdzenie, że zaskarżony wyrok znajduje pełne oparcie w prawidłowo dokonanej ocenie całokształtu materiału dowodowego zgromadzonego oraz ujawnionego w postępowaniu i nie ma podstaw do zdyskwalifikowania zaskarżonego rozstrzygnięcia.

Ustosunkowując się z kolei do ostatniego z podniesionych zarzutów, dotyczącego rażącej niewspółmierności kary, należy uznać iż i on nie zasługuje na uwzględnienie.

Zdaniem Sądu Okręgowego, zawarta w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku ocena stopnia społecznej szkodliwości czynów przypisanych oskarżonej jest jak najbardziej prawidłowa i zasługuje na aprobatę, gdyż w odpowiedni sposób uwzględnia ona wszystkie elementy, o których mowa w definicji legalnej z art. 53 § 7 kks. W tym zakresie Sąd Rejonowy prawidłowo zaakcentował rodzaj i charakter naruszonego dobra, sposób i okoliczności popełnienia przestępstwa i wykroczeń skarbowych, wysokość uszczuplonych należności publicznoprawnych oraz postać zamiaru sprawcy.

Analiza pisemnych motywów zaskarżonego wyroku wskazuje też, iż Sąd Rejonowy w pełni zastosował się do dyrektyw wymiaru kary grzywny orzeczonej kwotowo za wykroczenia, określonych w art. 48 § 1 i § 4 kk, a także kary grzywny orzeczonej w stawkach za przestępstwo z art. 77 § 2 kks, określonych w art. 23 kks, a przede wszystkim do tych z nich, które odnoszą się do ustalania wysokości jednej stawki dziennej grzywny, co sprowadzało się – wbrew zastrzeżeniom wyrażonym przez apelującego, do dokonania właściwej oceny aktualnej sytuacji rodzinnej, osobistej i finansowej oskarżonej.

W tym miejscu należy przypomnieć, że przepis § 3 art. 23 kks określa zasady ustalania wysokości stawki grzywny. W kodeksie karnym skarbowym dolną granicę jednej stawki ustalono na 1/30 minimalnego wynagrodzenia.

W przyjętym przez kks systemie wymiar grzywny następuje w dwóch etapach. Najpierw sąd określa liczbę stawek dziennych grzywny, kierując się ogólnymi dyrektywami wymiaru kary określonymi w art. 12 i 13 kks, tzn. oceną stopnia społecznej szkodliwości popełnionego czynu i winy sprawcy oraz potrzebami w zakresie indywidualnoprewencyjnego i ogólnoprewencyjnego oddziaływania kary, przy czym powinien uwzględnić okoliczności wskazane w art. 13 § 1 kks. W drugim etapie procesu orzekania sąd ustala wysokość jednej stawki dziennej grzywny, zgodnie ze wskazaniami określonymi w art. 23 § 3 kks. Ustalając wysokość stawki, sąd ma zatem obowiązek uwzględnić dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe. Na tym etapie sąd musi brać pod uwagę okoliczności dotyczące danego sprawcy, obrazujące jego indywidualne i aktualne zdolności płatnicze, uwzględniając wymienione w art. 23 § 3 kks okoliczności.

Odnosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy należy wyprowadzić wniosek, że Sąd Rejonowy właściwie ocenił okoliczności mające wpływ na wymiar jednej stawki dziennej grzywny orzeczonej wobec oskarżonej. Godzi się zaakcentować, że wysokość jednej stawki dziennej ustalona przez sąd na kwotę 90 zł. tylko nieznacznie odbiega od dolnej granicy kary grzywny (1/30 minimalnego wynagrodzenia w chwili czynu wynosiła 56 zł.).

Wymierzając z kolei karę grzywny za dwa wykroczenia w kwocie 6.000 zł., sąd meriti poza okolicznościami, mającymi wpływ na jej wymiar, a określonymi w art. 48 § 4 kks (dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe), zobligowany był uwzględnić także m.in. wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej (łącznie ponad 60.000 zł), z którego to obowiązku się wywiązał.

W ocenie Sądu Okręgowego tak ukształtowana wobec oskarżonego represja karna stwarza realne możliwości na osiągnięcie korzystnych efektów poprawczych w stosunku do A. T. i nie nosi cech nadmiernej dolegliwości. Wymierzona oskarżonej kara stanowi wystarczającą, a zarazem adekwatną do stopnia jej zawinienia oraz stopnia społecznej szkodliwości przedmiotowych czynów represję karną za popełnione przestępstwo i wykroczenia skarbowe i z tych powodów cele kary zarówno zapobiegawcze jak i wychowawcze zostaną zrealizowane.

Poza tym kara w określonym wymiarze będzie oddziaływała właściwie na społeczeństwo, osiągając w ten sposób cele prewencji ogólnej, poprzez odstraszenie innych od popełniania tego typu przestępstw.

Mając powyższe na uwadze Sąd Okręgowy na mocy art. 437 § 1 kpk zaskarżony wyrok jako w pełni słuszny i trafny utrzymał w mocy.

Uwzględniając obecną sytuację majątkową i rodzinną oskarżonej na mocy art. 113 § 1 kks w zw. z art. 634 kpk w zw. z art. 624 §1 kpk i art. 17 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 23 czerwca 1973 r. o opłatach w sprawach karnych Sąd zwolnił ją od zapłaty na rzecz Skarbu Państwa kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze.