

POSTANOWIENIE

Dnia 15 stycznia 2021 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Andrzej Siuchniński (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Przemysław Kalinowski

SSN Małgorzata Wąsek-Wiaderek

Protokolant Małgorzata Sobieszczańska

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Roberta Tarsalewskiego
w sprawie **M. P.**

uniewinnionego od zarzutu popełnienia przestępstw z art. 77 § 1 k.k.s.

w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 15 stycznia 2021 r.,

kasacji, wniesionej przez prokuratora

od wyroku Sądu Okręgowego w G.

z dnia 16 stycznia 2019 r., sygn. akt V Ka (...)

zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w G.

z dnia 22 sierpnia 2018 r., sygn. akt II K (...),

1. oddala kasację jako oczywiście bezzasadną,

2. obciąża Skarb Państwa kosztami postępowania kasacyjnego.

UZASADNIENIE

M. P. został oskarżony o to, że:

1. w okresie od 22.02.2010 r. do 22.03.2010 r. oraz w dniu 20.09.2010 r.,
a także w okresie od 22.11.2010 r. do 20.09.2011 r. w G., jako osoba
odpowiedzialna za terminowe wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych w A.
Sp. z o.o. - płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, wbrew art. 38 ust. 1

ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r., nr 51, poz. 307 tekst jednolity), działając w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności, nie wpłacał w terminie ustawowym (tj. do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczkę) na rachunek Pierwszego Urzędu Skarbowego w G. pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za miesiące: styczeń, luty, sierpień, październik, listopad, grudzień 2010 r. oraz styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień 2011 r. w łącznej kwocie 577.544,54 zł, tj. o przestępstwo skarbowe z art. 77 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.

2. w okresie od 21.06.2012 r. do 21.08.2012 r. w G. jako osoba odpowiedzialna za terminowe wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych w A. Sp. z o.o. - płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, wbrew art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r., nr 51, poz. 307 tekst jednolity), działając w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności, nie wpłacał w terminie ustawowym (tj. do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczkę) na rachunek (...) Urzędu Skarbowego w G. pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za miesiące: maj, czerwiec, lipiec 2012 r. w łącznej kwocie 617.048,00 zł, tj. o przestępstwo skarbowe z art. 77 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 8 § 3 k.k.s.

Sąd Rejonowy w G., II Wydział Karny, wyrokiem z dnia 22 sierpnia 2018 roku, wydanym w sprawie o sygn. akt II K (...), oskarżonego M. P.:

1. uniewinnił od popełnienia czynu zarzucanego mu w punkcie 1 aktu oskarżenia;

2. w ramach czynu zarzucanego w punkcie 2 aktu oskarżenia uznał za winnego tego, że w okresie od 21.06.2012 r. do 21.07.2012 r. w G. jako osoba odpowiedzialna za terminowe wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych w A. Sp. z o.o. - płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, wbrew art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r., nr 51, poz. 307 tekst jednolity), działając w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności, nie wpłacał w terminie ustawowym (tj.

do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczkę) na rachunek (...) Urzędu Skarbowego w G. pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za miesiące maj i czerwiec 2012 r. w łącznej kwocie 283.427,44 zł i czyn ten zakwalifikował z art. 77 § 1 k.k.s. w zb. z art. 77 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. 9 § 3 k.k.s. i za to na podstawie art. 77 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. w zw. z art. 23 § 1 i 3 k.k.s. wymierzył karę grzywny w wysokości 250 stawek dziennych po 100 złotych każda.

Apelację od powyższego wyroku złożył obrońca oskarżonego, zaskarżając go w części skazującej za czyn opisany w pkt. II, zarzucając, na mocy art. 438 pkt 3 k.p.k., błąd w ustaleniach faktycznych mający wpływ na treść wyroku, polegający na uznaniu, iż oskarżony M. P. dopuścił się zarzucanego mu czynu, podczas gdy wszechstronna i prawidłowa, zgodna z wymogami art. 7 k.p.k. ocena zebranego materiału dowodowego prowadzi do odmiennych ustaleń. Podnosząc ten zarzut, na podstawie art. 427 § 1 k.p.k. i art. 437 § 1 k.p.k., wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku przez uniewinnienie oskarżonego od popełnienia zarzucanego mu czynu, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Rejonowemu w G. do ponownego rozpoznania.

Powyższy wyrok zaskarżył również Prokurator, w całości, na niekorzyść oskarżonego. Zarzucił m. innymi:

1. na podstawie art. 427 § 2 k.p.k. i art. 438 pkt 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, który miał wpływ na jego treść w pkt I wyroku poprzez ustalenie, iż:

- decyzje wydane przez Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego z dnia 31 marca 2017 roku w przedmiocie określenia wysokości zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wynagrodzeń osób zatrudnionych w A. Sp. z o.o. w G. za lata 2010 - 2012 miały znaczenie dla kwestii ustalenia odpowiedzialności karnej z tytułu nie wpłacania w terminie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych,

- nadpłaty stwierdzone w decyzjach Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego z dnia 31 marca 2017 roku w przedmiocie określenia wysokości zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wynagrodzeń osób

zatrudnionych w A. Sp. z o.o. w G. za lata 2010 - 2012 podlegały z urzędu zaliczeniu na poczet przyszłych miesięcy rozliczeniowych, co w konsekwencji doprowadziło do:

- uniewinnienia oskarżonego od czynu opisanego w pkt. 1 aktu oskarżenia;

2. odnośnie do czynu opisanego w pkt II wyroku, iż prawidłowa ocena zebranego materiału dowodowego winna prowadzić do oceny, iż treść wydanych decyzji nie ma znaczenia dla ustalenia warunków odpowiedzialności karnej, gdyż przestępstwo z art. 77 k.k.s. polega na uchybieniu obowiązku przekazania we właściwym terminie podatku w wysokości obliczonej przez płatnika i późniejsze ustalenia organu skarbowego w zakresie wysokości podatku nie mają wpływu na odpowiedzialność karną.

Nadto, na podstawie art. 427 § 2 k.p.k. i art. 438 pkt 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. zarzucił błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, który miał wpływ na treść orzeczenia, poprzez błędne ustalenie, iż wynagrodzenia za miesiąc lipiec 2012 roku zostały wypłacone z opóźnieniem, tj. w sierpniu 2012 roku, które to ustalenia skutkowały wyeliminowaniem z opisu czynu przepisu przypisanego oskarżonemu w pkt II sentencji wyroku zachowania polegającego na nie wpłaceniu w terminie ustawowym zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za miesiąc lipiec 2012 podczas gdy nie dokonano właściwych i nie budzących wątpliwości ustaleń w zakresie dokładnej daty wypłaty wynagrodzeń za miesiąc lipiec 2012 roku, gdyż w treści protokołu kontroli Państwowej Inspekcji Pracy, stanowiącego podstawę do ustaleń faktycznych dokonanych przez Sąd wskazano, iż dokładnego terminu wypłaty wynagrodzeń nie udało się ustalić.

Zarzucił także, na podstawie art. 427 § 1 i 2 k.p.k. i art. 438 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. rażąco niewspółmierność kary orzeczonej w zakresie czynu przypisanego w pkt II sentencji wyroku poprzez zaniechanie orzeczenia środka karnego w postaci zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług finansowych, podczas gdy stwierdzone w toku postępowania zostało, iż oskarżony dopuścił się przypisanego mu przestępstwa zarządzając przedsiębiorstwem i ocena działań oskarżonego nie pozwala na

przyjęcie, iż będzie on w sposób prawidłowy zarządzał innymi podmiotami występującymi w obrocie gospodarczym.

W konkluzji wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądu I instancji, ewentualnie, w przypadku nieuwzględnienia apelacji o zmianę wyroku w zakresie rozstrzygnięcia o karze i środkach karnych za czyn opisanych w pkt II sentencji wyroku poprzez orzeczenie, obok wymierzonej kary grzywny, na zasadzie art. 22 § 2 pkt 5 k.k.s., art. 34 § 1, 2 i 4 środka karnego w postaci zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej - w zakresie świadczenia usług finansowych - przez okres 5 lat.

Apelację od powyższego wyroku wywiódł także oskarżony, zaskarżając go w całości, na swoją korzyść. Zarzucił:

1. obrazę przepisów postępowania, która miała wpływ na treść orzeczenia, a konkretnie:

a) art. 4 i 410 k.p.k. przez nierozważenie wszystkich okoliczności sprawy, a szczególnie tych, które przemawiały na korzyść oskarżonego;

b) art. 5 § 2 k.p.k. przez uznanie oskarżonego za winnego mimo braku dowodów jego winy w popełnieniu zarzucanego przestępstwa skarbowego;

c) art. 424 § 1 k.p.k. przez nienależyte uzasadnienie, dlaczego Sąd nie uwzględnił dowodów, które przemawiały korzyść oskarżonego;

2. obrazę przepisów prawa materialnego, a konkretnie przez przypisanie przestępstwa art. 77 § 1 k.k.s., pomimo że spółka w terminie dokonywała wpłacenia do (...) Urzędu Skarbowego w G. pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych - posiadała nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych - posiadała nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych pobranym od wynagrodzeń z wcześniejszych okresów w dacie wymagalności kolejnych, miesięcznych płatności.

Podnosząc powyższe zarzuty, na podstawie art. 437 k.p.k. w zw. z art. 427 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz uniewinnienie go od czynów objętych zarzutami z pkt. I i III aktu oskarżenia a ponadto o umorzenie postępowania o czyn opisany w punkcie I aktu oskarżenia - w zakresie działania w okresie od 22 lutego 2010 roku do 22 marca 2010 roku jako osoby odpowiedzialnej za terminowe wywiązywanie się z

zobowiązań podatkowych w A. Sp. z o. o. - płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, wbrew art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz. U. z 2010 r. nr 51, poz. 307 ze zm.), działając w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności, nie wpłacał w terminie ustawowym (tj. do 20go dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczkę) na rachunek Pierwszego Urzędu Skarbowego w G. pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za miesiące: styczeń i luty 2010 r., w łącznej kwocie 658,00 zł jako wykroczenia skarbowego, które uległo przedawnieniu w dniu 22 marca 2011 r.

Sąd Okręgowy w G. wyrokiem z dnia 16 stycznia 2019 r., sygn.akt V Ka (...), zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że uniewinnił oskarżonego od czynu zarzucanego mu w pkt 3 aktu oskarżenia; w pozostałej części utrzymał w mocy zaskarżony wyrok.

Kasację od tego wyroku wywiódł prokurator, zarzucając „rażące i mające istotny wpływ na treść orzeczenia naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 76 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa z późn. zm. poprzez niezasadne przyjęcie, że zarachowanie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych w sytuacji kiedy nadpłata powstała wcześniej niż zaległość podatkowa, następuje z mocy prawa z chwilą wymagalności zaległości podatkowej, co skutkowało uznaniem, iż czyny zarzucane oskarżonemu nie wyczerpały znamion art. 77 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art., 9 § 3 k.k.s. i w konsekwencji utrzymaniem w mocy pkt. I wyroku Sądu Rejonowego sygn. akt II K (...) z dnia 22 sierpnia 2018 r. w zakresie uniewinnienia oskarżonego, oraz uniewinnieniem oskarżonego od popełnienia przestępstwa przypisanego oskarżonemu w pkt. 11 wspomnianego wyroku”.

W konkluzji skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu w G. do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Kasacja jest oczywiście bezzasadna.

Skoro oddalenie kasacji, po przeprowadzeniu rozprawy, jako oczywiście bezzasadnej, zgodnie z art. 535 § 3 k.p.k., nie wymaga pisemnego uzasadnienia, to

w przypadku, kiedy zostanie ono mimo tego sporządzone, uprawnione jest ograniczenie tego uzasadnienia do najistotniejszych motywów tego rozstrzygnięcia.

Przepis art. 76 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ustawy Ordynacja podatkowa stanowi, że nadpłaty podatku wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Przepis ten - zdaniem skarżącego – powinien być wykładany literalnie a zatem w taki sposób, który nakazuje przyjąć, że wystąpienie nadpłaty nie daje organowi podatkowemu pełnej swobody w dysponowaniu nią. Oznaczać to będzie, że taką nadpłatę organ podatkowy powinien zaliczyć na poczet zaległości podatkowych, odsetek lub bieżących zobowiązań zaś zaliczenie jej na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych jest możliwe tylko na wniosek podatnika. Jeżeli podatnik takiego wniosku nie złoży to nadpłata podatku powinna zostać mu z urzędu zwrócona. W konsekwencji – zdaniem skarżącego – nie ma podstawy prawnej do zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych powstałych po dniu jej wystąpienia.

Sąd Okręgowy w G. zatem – wyrażając pogląd odmienny, tj. „skoro nadpłaty powstają już w chwili wpłacenia (pobrania) nienależnego lub większego niż należny podatku, to powinny być zaliczane na istniejącą w dacie powstania nadpłaty zaległość podatkową a w jej braku – na najwcześniejszą powstałą po dniu wystąpienia nadpłaty. Powstanie zaległości po nadpłacie powinno oznaczać jednoczesne zaspokojenie tej zaległości” - dokonał nieprawidłowej, rozszerzającej interpretacji art. 76 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ustawy Ordynacja podatkowa. Tym samym – zdaniem skarżącego - dopuścił się rażącej obrazy prawa materialnego poprzez niezasadne przyjęcie, że zarachowanie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych w sytuacji, kiedy nadpłata powstała wcześniej niż zaległość podatkowa, następuje z mocy prawa z chwilą wymagalności zaległości podatkowej. Nie ma jednak skarżący w tej mierze racji i to nie ma jej w sposób oczywisty.

Sąd Okręgowy przyjmując wskazany wyżej pogląd odwołał się do jednoznacznego orzecznictwa sądów administracyjnych (por. orzeczenia wskazane na str. 6 uzasadnienia) a ponadto został ten pogląd potwierdzony (bo taki pogląd prezentował Naczelny Sąd Administracyjny już w 2005 r. – por. wyrok z dnia 16 marca 2005 r., sygn. akt FSK 2542 /04) w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 marca 2020 r., sygn. akt I FSK 186/20, gdzie wyraźnie powiedziano, że możliwe jest zarachowanie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych także w sytuacji, kiedy nadpłata powstała wcześniej niż zaległość podatkowa; wówczas z mocy prawa zaliczenie dokonuje się z chwilą wymagalności zaległości podatkowej.

Nie można zaś skutecznie zarzucić „rażącego naruszenia prawa materialnego” w sytuacji, gdy sąd to prawo stosując, odwołuje się do jednoznacznie przyjętej w doktrynie i orzecznictwie wykładni.

Skoro zaś w kasacji podniesiono jedynie zarzut „naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 76 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa” a ten zarzut okazał się oczywiście bezzasadny to jasnym jest, że kasację wniesioną na niekorzyść M. P. należało uznać za oczywiście bezzasadną.

Warto jednak, na tle wywodów zawartych w kasacji a odnoszących się do wykładni znamion przestępstwa z art. 77 § 1 k.k.s. przypomnieć, że czyn zabroniony z art. 77 k.k.s. ma charakter materialny a to ze względu na definicję legalną zawartego w nim znamienia „nie wpłaca” z art. 53 § 29 w zw. z § 27 k.k.s. Znamię to zawiera w sobie element uszczerbku finansowego (§ 27 art. 53 k.k.s. stanowi, że należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana się uchyliła i w rzeczywistości ten uszczerbek nastąpił zaś definicję tę, w myśl § 29 art. 53 k.k.s., stosuje się m. innymi do określenia „nie wpłaca w terminie podatku”). Przestępstwo z art. 77 § 1 k.k.s. nie jest więc, jak chciałby to - choć oczywiście bezzasadnie - widzieć skarżący, przestępstwem formalnym (jak to było do czasu nowelizacji k.k.s. z dnia 28 lipca 2005 r.; wyrok SN z w sprawie III KKN 204/96, na który w kasacji powołuje się skarżący został wydany 4 lutego 1997 r.).

Na tle ustalonych w tej sprawie okoliczności faktycznych konieczne jest nadto zauważenie, że skoro M. P. nie wpłacał stosownych kwot z tytułu podatku od wynagrodzeń pracowniczych w terminie, mając jednak wcześniej tego podatku nadpłatę, z mocy prawa zaliczaną na poczet powstałych zaległości, to w sposób oczywisty nie mogło skutkiem jego działania być powstanie uszczerbku finansowego w rozumieniu przepisu § 27 art. 53 k.k.s.

Mając powyższe na uwadze zdziwienie musi budzić wniesienie w tej sprawie kasacji, tym bardziej, że nawet gdyby rzeczywiście przestępstwa zarzucane M. P. były przestępstwami o charakterze formalnym, to przecież, w ustalonych w sprawie okolicznościach faktycznych, ich szkodliwość społeczna byłaby co najwyżej znikoma.

W tym stanie rzeczy Sąd Najwyższy orzekł jak w postanowieniu.