

POSTANOWIENIE

Dnia 25 lipca 2018 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jerzy Grubba (przewodniczący)

SSN Zbigniew Puskarski (sprawozdawca)

SSN Andrzej Ryński

w sprawie **Z.W.**

oskarżonego z art. 77 § 2 k.k.s. w zw. z art. 77 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.
oraz z art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na posiedzeniu w dniu 25 lipca 2018 r.,

skargi obrońcy oskarżonego

na wyrok Sądu Okręgowego w K.

z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. akt IV Ka/17,

uchylający wyrok Sądu Rejonowego w W. z dnia 25 sierpnia 2017 r., sygn. akt II K

.../16 i przekazujący sprawę do ponownego rozpoznania

na podstawie art. 539e § 2 k.p.k.

p o s t a n o w i ł:

1. oddalić skargę;

**2. kosztami sądowymi postępowania skargowego obciążyć
oskarżonego Z.W.**

UZASADNIENIE

Z.W. został oskarżony o to, że:

1. w okresie od 20 kwietnia 2015 r. do 20 stycznia 2016 r. w W., prowadząc działalność gospodarczą w zakresie produkcji toreb bagażowych, toreb ręcznych i podobnych wyrobów kaletniczych i zatrudniając pracowników, będąc z tego tytułu płatnikiem, a zarazem osobą odpowiedzialną za odprowadzanie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, nie wpłacał w ustawowym terminie, tj. do

dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki, na rachunek Urzędu Skarbowego w W. kwoty zaliczki pobranej od wynagrodzeń pracowników na podatek dochodowy od osób fizycznych za następujące miesiące: marzec 2015 r. w kwocie 4.634 zł, kwiecień 2015 r. w kwocie 4.953 zł, czerwiec 2015 r. w kwocie 5.236 zł, lipiec 2015 r. w kwocie 7.874 zł, sierpień 2015 r. w kwocie 8.292 zł, wrzesień 2015 r. w kwocie 8.506 zł, październik 2015 r. w kwocie 9.714 zł, listopad 2015 r. w kwocie 4.310 zł, grudzień 2015 r. w kwocie 4.322 zł, w łącznej wysokości 57.841 zł należności głównej, czym naruszył przepisy art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.), tj. o przestępstwo skarbowe z art. 77 § 2 k.k.s. w zw. z art. 77 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

2. w okresie od 25 maja 2015 r. do 26 września 2016 r. w W., prowadząc działalność gospodarczą w zakresie produkcji toreb bagażowych, toreb ręcznych i podobnych wyrobów kaletniczych, będąc podatnikiem podatku od towarów i usług, uporczywie nie wpłacał w ustawowym terminie, tj. do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek Urzędu Skarbowego w W. podatku od towarów i usług za następujące miesiące: kwiecień 2015 r. w kwocie 118.798 zł, maj 2015 r. w kwocie 55.437 zł, czerwiec 2015 r. w kwocie 27.146 zł, lipiec 2015 r. w kwocie 48.966 zł, sierpień 2015 r. w kwocie 120.117 zł, październik 2015 r. w kwocie 218.281 zł, listopad 2015 r. w kwocie 46.740 zł, grudzień 2015 r. w kwocie 27.415 zł, styczeń 2016 r. w kwocie 22.985 zł, luty 2016 r. w kwocie 75.990 zł, marzec 2016 r. w kwocie 130.362 zł, kwiecień 2016 r. w kwocie 177.584 zł, maj 2016 r. w kwocie 14.789 zł, czerwiec 2016 r. w kwocie 1.377 zł, lipiec 2016 r. w kwocie 351 zł, sierpień 2016 r. w kwocie 279 zł, w łącznej wysokości 1.086.617 zł należności głównej, czym naruszył przepisy art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.), tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Sąd Rejonowy w W. wyrokiem z dnia 25 sierpnia 2017 r., sygn. akt II K .../16, Z. W. uniewinnił od popełnienia zarzucanych mu czynów.

Wyrok ten zaskarżył w całości na niekorzyść oskarżonego Naczelnik Urzędu Skarbowego w W., zarzucając obrazę przepisów prawa materialnego, tj. art. 77 § 2

k.k.s. w zw. z art. 77 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. oraz art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., poprzez błędne przyjęcie, że zachowanie oskarżonego nie wypełniało znamion tego typu czynów zabronionych. Wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i wydanie wyroku skazującego, ewentualnie o uchylenie wyroku Sądu I instancji i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Okręgowy wyrokiem z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. akt IV Ka .../17, uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w W..

Obrońca oskarżonego, powołując się na art. 539a § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., złożył skargę od wyroku Sądu odwoławczego. Zaskarżył wyrok w całości, zarzucając naruszenie art. 437 § 2 zd. 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. poprzez uchylenie wyroku Sądu I instancji i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania w okolicznościach wskazujących na brak konieczności przeprowadzenia na nowo przewodu sądowego w całości, albowiem:

1. nie zachodziła potrzeba uchylenia wyroku powodowana realizacją wskazań w postaci ponownego przesłuchania oskarżonego mającego na celu wyjaśnienie, jakie działania gospodarcze będące podstawą powstania należności z tytułu podatku od towarów i usług podejmował on w miesiącach od listopada 2015 r. do sierpnia 2016 r., albowiem okoliczności powstania zobowiązań podatkowych VAT za te okresy wynikają ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego;

2. w zakresie zarzucanych oskarżonemu czynów brak jest spełnienia przez niego znamion czynów zabronionych z art. 77 § 2 w zw. z art. 77 § 1 k.k.s. oraz art. 57 § 1 k.k.s., tak przedmiotowych, jak i podmiotowych, zatem za uchyleniem wyroku nie przemawiała reguła zawarta w art. 454 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.;

3. ustalenie Sądu odwoławczego, że oskarżony ani razu nie dokonał wpłaty w całości pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, nie przesądza automatycznie o oczywistości popełnienia przez oskarżonego przestępstwa z art. 77 § 2 w zw. z art. 77 § 1 k.k.s.

4. ustalenie Sądu odwoławczego, że kondycja finansowa płatnika podatku nie ma znaczenia dla jego odpowiedzialności karnoskarbowej z art. 77 § 2 w zw. z

art. 77 § 1 k.k.s. nie przemawia za uchyleniem wyroku z uwagi na regułę zawartą a art. 454 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.;

5. ustalenie Sądu odwoławczego, że oskarżony nie dokonując wpłat pobranych zaliczek na podatek dochodowy działał z zamiarem ewentualnym w zakresie przestępstw z art. 77 § 2 w zw. z art. 77 § 1 k.k.s nie przemawia za uchyleniem wyroku z uwagi na regułę zawartą w art. 454 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.;

6. ustalenie Sądu odwoławczego, że oskarżony ani razu nie dokonał wpłaty podatku od towarów i usług, nie przesądza automatycznie o popełnieniu przez oskarżonego przestępstwa z art. 57 § 1 k.k.s. (skarżący przeoczył, że w tym wypadku chodzi o wykroczenie skarbowe);

7. ustalenie Sądu odwoławczego, że oskarżony nie potrzebował poszukiwać w zasobach swojej firmy środków na pokrycie podatku VAT, lecz winien on na ten cel przeznaczyć odpowiednią część przychodów pochodzących ze sprzedaży, gdyż to nabywca jest obciążony VAT-em i to on ponosi jego ciężar, zaś obowiązkiem sprzedawcy jest wyłącznie odprowadzenie tego podatku, jest niezgodne ze stanem faktycznym sprawy i w zakresie czynu z art. 57 § 1 k.k.s. nie przemawia za uchyleniem wyroku z uwagi na regułę zawartą w art. 454 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.;

8. ustalenie Sądu odwoławczego, że pomimo prowadzonego wobec oskarżonego postępowania zabezpieczającego składał deklaracje VAT-7 za miesiące od listopada 2015 r. do sierpnia 2016 r., wykazując zobowiązania podatkowe sięgające ponad 170.000 zł i wobec tego dochodziło do realizowania transakcji stanowiących podstawę opodatkowania, co z kolei może świadczyć o tym, że oskarżony dysponował środkami, jest niezgodne ze stanem faktycznym sprawy i w zakresie czynu z art. 57 § 1 k.k.s. nie przemawia za uchyleniem wyroku z uwagi na regułę zawartą w art. 454 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.;

9. ustalenie, że powołane przez Sąd odwoławczy okoliczności mogą mieć wpływ na ocenę zachowania oskarżonego pod kątem znamienia uporczywości z art. 57 § 1 k.k.s., a wnioski zawarte w wyroku Sądu I instancji są przedwczesne, jest oparte na niewzięciu przez Sąd odwoławczy całokształtu zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego (numeracja argumentów odbiega od oryginalnej).

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

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Skarga nie jest zasadna.

Przepis art. 437 § 2 zdanie drugie k.p.k. ogranicza kasatoryjne orzekanie przez sąd odwoławczy, ściśle określając, kiedy jest to dopuszczalne. Obok zaistnienia uchybienia określonego w art. 439 § 1 k.p.k. oraz konieczności przeprowadzenia na nowo przewodu sądowego w całości, w grę wchodzi sytuacja, kiedy orzekanie reformatoryjne jest niedopuszczalne z uwagi na ograniczenia zawarte w art. 454 k.p.k. W realiach procesowych niniejszej sprawy, kiedy to wyrok uniewinniający Sądu I instancji został zaskarżony na niekorzyść oskarżonego, uchylając ten wyrok i przekazując sprawę do ponownego rozpoznania Sąd odwoławczy odwołał się do art. 437 § 2 k.p.k. w zw. z art. 454 § 1 k.p.k., przy czym drugi z tych przepisów zakazuje sądowi odwoławczemu skazania oskarżonego, który został uniewinniony w pierwszej instancji. W tym stanie rzeczy jako przejaw nieporozumienia wypada ocenić oparcie skargi na tezie, iż Sąd *ad quem* wydał orzeczenie kasatoryjne „w okolicznościach wskazujących na brak konieczności przeprowadzenia na nowo przewodu sądowego w całości”.

Mimo wspomnianego błędnego odczytania przez skarżącego przyczyny uchylenia wyroku Sądu Rejonowego, w skardze podjęto jednak polemikę z poglądem Sądu odwoławczego o konieczności ponownego rozważenia istnienia podstaw do wydania wobec Z.W. wyroku skazującego. Widać to szczególnie w ujętym w pkt 2 twierdzeniu, że „brak jest spełnienia przez niego (oskarżonego – uw. SN) znamion czynów zabronionych z art. 77 § 2 w zw. z art. 77 § 1 k.k.s. oraz art. 57 § 1 k.k.s., tak przedmiotowych, jak i podmiotowych”. Również wywody zawarte w pozostałych punktach sprowadzają się do twierdzenia, że Sąd Okręgowy błędnie uznał, iż w sprawie rysuje się perspektywa skazania oskarżonego, przy czym kilkakrotnie, tym razem prawidłowo, skarżący nawiązywał do rzutu na uchylenie wyroku Sądu I instancji reguły *ne peius* zawartej w art. 454 § 1 k.p.k. W takim razie, uwzględniając, że kontrola skargowa wymaga sprawdzenia, czy *in concreto* zachodziła podstawa wydania orzeczenia kasatoryjnego, a nie tylko czy taka podstawa została formalnie wskazana przez sąd odwoławczy, należało

zbadać, czy Sąd *ad quem* wykazał, iż rzeczywiście istnieją podstawy do rozważenia wydania wyroku skazującego, w instancji odwoławczej niedopuszczalnego z uwagi na treść art. 454 § 1 k.p.k. (zob. D. Świecki, Komentarz aktualizowany do art. 539a k.p.k., LEX/el 2018.).

Treść uzasadnienia zaskarżonego wyroku pozwala przyjąć, że Sąd Okręgowy w dostatecznym stopniu wykazał przyczynę uchylenia orzeczenia Sądu I instancji. Trafnie zauważył, iż podniesiony przez oskarżyciela publicznego w apelacji zarzut obrazy przepisów prawa materialnego należy oceniać jako zarzut błędu w ustaleniach faktycznych w zakresie strony podmiotowej obu zarzuconych oskarżonemu zachowań, tj. przestępstwa skargowego i wykroczenia skarbowego. Wykazując, że zarzut tak odczytany nie jest bezzasadny, uznał, że Sąd Rejonowy nie wyciągnął prawidłowych wniosków z dowodów, które obdarzył walorem wiarygodności. W odniesieniu do zarzuconego przestępstwa skarbowego zwrócił uwagę, odwołując się do orzecznictwa Sądu Najwyższego, że chociaż w 2015 r. sytuacja finansowa oskarżonego była trudna, to kondycja finansowa płatnika nie ma znaczenia dla jego odpowiedzialności karnoskarbowej oraz że potrącając z wynagrodzenia pracowników określone kwoty, oskarżony pobierał zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, których jednak nie wpłacał w terminie na rachunek Urzędu Skarbowego. Wspomniane potrącenie stanowi przy tym pobranie podatku bez względu na to, czy potrącający płatnik posiada środki finansowe na odprowadzenie podatku. Sąd Okręgowy zwrócił też uwagę, że od dawna prowadząc działalność gospodarczą, oskarżony znał spoczywające na nim obowiązki jako na płatniku podatku dochodowego od osób fizycznych oraz że zasadne jawi się twierdzenie, iż godził się z możliwością popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 77 § 1 k.k.s.

W odniesieniu do zarzuconego oskarżonemu wykroczenia skarbowego Sąd odwoławczy przeprowadził obszerniejszy wywód, w ramach którego m.in. poddał analizie istotę podatku VAT wskazując, że z założenia jest on przerzucony na konsumenta, zaś neutralny dla przedsiębiorcy. Zwrócił uwagę, że środków na pokrycie wspomnianego podatku oskarżony nie musiał poszukiwać w zasobach swojej firmy, lecz przeznaczać na ten cel odpowiednią część przychodów pochodzących z każdej sprzedaży, bowiem to nabywca towarów i usług jest

obciążany VAT-em, zaś obowiązkiem sprzedawcy jest tylko odprowadzenie podatku. W sytuacji, gdy oskarżony składał deklaracje VAT-7, wykazując zobowiązania podatkowe, tym samym wskazywał, że dochodziło do transakcji stanowiących podstawę podatku VAT, co z kolei może świadczyć, że dysponował odpowiednimi środkami pieniężnymi. Tymczasem w okresie objętym zarzutem ani razu nie uiszczył w terminie podatku od towarów i usług, także gdy należności były rozłożone na raty, zaś narastające problemy finansowe wynikały z decyzji podejmowanych przez oskarżonego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i nie mogły być dla niego zaskoczeniem. Zdaniem Sądu *ad quem*, oskarżony, który był w stanie podjąć określone działania w celu wywiązania się z ciążących na nim obowiązków w zakresie płatności podatków, przerzucił na Skarb Państwa ciężar swoich niepowodzeń gospodarczych, a generalnie – nie zasługuje na akceptację pogląd, że trudna sytuacja majątkowa i związane z tym ograniczone możliwości płatnicze wynikające ze zwykłego ryzyka gospodarczego stanowią podstawę do uniewinnienia podatników, którzy nie wykazują należytej dbałości i staranności w wywiązywaniu się z obowiązków publicznoprawnych. W konsekwencji Sąd odwoławczy uznał, że wyciągnięte przez Sąd I instancji z materiału dowodowego wnioski jawią się jako przedwczesne, nie uwzględniające wszystkich istotnych dla rozstrzygnięcia okoliczności. Dodatkowo nie bez racji zwrócił uwagę, że w odniesieniu do obu zarzuconych oskarżonemu czynów Sąd *a quo* popadł w sprzeczność w rozumowaniu, skoro wyraził pogląd, iż należy wykluczyć, aby oskarżony dopuścił się ich umyślnie, a zarazem argumentował, że brak jest dowodów pozwalających na ustalenie w sposób jednoznaczny w stopniu graniczącym z pewnością, że oskarżony zrealizował zarówno znamiona strony przedmiotowej, jak i podmiotowej zarzucanych mu czynów.

Zaskarżony skargą wyrok nie ogranicza samodzielności jurysdykcyjnej Sądu *meriti*, (podkreślił to Sąd odwoławczy, pisząc w uzasadnieniu, że Sąd I instancji „dokona swobodnej oceny materiału dowodowego w myśl art. 7 k.p.k.”), zatem nie przesądza o skazaniu Z.W., obliuguje natomiast przy ponownym rozpoznaniu sprawy do rozważenia okoliczności wskazanych przez Sąd Okręgowy. Podniesione w skardze argumenty, przemawiające zdaniem obrońcy za trafnością uchylonego wyroku, będą mogły być przedstawione w ponowionym postępowaniu przed Sądem

Rejonowym, natomiast nie przekonują o zupełnej błędności stanowiska Sądu odwoławczego, gdy ten wskazuje, że wydanie wyroku uniewinniającego powinno być poprzedzone rozważeniem określonych okoliczności. Należy też odnotować, że bezpodstawnie skarżący twierdzi, iż organ *ad quem* wyraził pogląd, że niedokonanie wpłaty podatku od towarów i usług „automatycznie” przesądza o popełnieniu przez oskarżonego czynu z art. 57 § 1 k.k.s., jak też, że popełnienie przez niego przestępstwa z art. 77 § 2 w zw. z art. 77 § 1 k.k.s. jawi się jako oczywiste. W rzeczywistości wskazał, iż „oczywistym jest, że swoim zachowaniem Z.W. zrealizował znamiona przedmiotowe zarzucanego mu przestępstwa skarbowego”. Nie jest przy tym zrozumiałe, w sytuacji niewątpliwego zalegania z płatnościami podatku, zaznaczenie w skardze, że oskarżony kwestionuje wypełnienie przez siebie także przedmiotowych znamion wspomnianego przestępstwa skarbowego.

Mając powyższe na uwadze, Sąd Najwyższy orzekł, jak na wstępie.

kc