

WYROK Z DNIA 2 LIPCA 2002 R.

IV KK 164/02

Skoro zarząd spółki prowadzi sprawy tej spółki, a pracami zarządu kieruje jego prezes, to jeżeli nie powierzono spraw spółki jako płatnika podatku od wynagrodzeń osób fizycznych (zaliczek na ten podatek) innemu z członków zarządu albo kierownikowi innej komórki organizacyjnej tej firmy, prezes zarządu spółki jest tą osobą, która zajmuje się jej sprawami gospodarczymi w powyższym zakresie, jeżeli nie dojdzie do wskazania, stosownie do art. 31 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) innej jeszcze osoby odpowiedzialnej za czynności spółki jako płatnika podatku.

Przewodniczący: sędzia SN T. Grzegorzczak (sprawozdawca).

Sędziowie: SN H. Gordon-Krakowska, SO del. do SN A. Tomczyk.

Prokurator Prokuratury Krajowej: J. Gemra.

Sąd Najwyższy w sprawie Czesława D., uniewinnionego od zarzutu popełnienia czynów określonych w art. 77 § 2 i 3 k.k.s., po rozpoznaniu w Izbie Karnej, na rozprawie w dniu 2 lipca 2002 r., kasacji, wniesionej przez Urząd Skarbowy w O. jako oskarżyciela na niekorzyść oskarżonego w części dotyczącej uniewinnienia od popełnienia przestępstwa określonego w art. 77 § 2 k.k.s., od wyroku Sądu Okręgowego w K. z dnia 12 listopada 2001 r., zmieniającego wyrok Sądu Rejonowego w O. z dnia 30 kwietnia 2001 r.

u c h y l i ł wyrok Sądu Okręgowego w K. w zaskarżonej części i przekazał sprawę temu Sądowi do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym (...).

U Z A S A D N I E N I E

Czesław D. został oskarżony przez Urząd Skarbowy w O. o to, że od 20 maja 1999 r. do 29 listopada 1999 r., będąc odpowiedzialny jako prezes zarządu w będącej płatnikiem spółce Przedsiębiorstwo Budowy Maszyn i Konstrukcji „O”, nie wpłacił do budżetu na konto Urzędu Skarbowego pobranych od podatników w miesiącach od kwietnia do listopada 1999 r. zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i że w tymże okresie nie wpłacił do budżetu pobranych od podatników z tytułu umów o dzieło od wynagrodzeń zarządu i rady nadzorczej, zaliczek na podatek (...), tj. o czyn określony w art. 77 § 1 k.k.s. Wyrokiem z dnia 30 kwietnia 2001 r Sąd Rejonowy w O. uznał oskarżonego za winnego z tym zastrzeżeniem, że przyjął, iż w ramach zarzucanego czynu istnieją dwa różne czyny zabronione: do 20 maja 1999 r. jedynie wykroczenie określone w art. 77 § 3 k.k.s. przez nieodprowadzenie pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za kwiecień 1999 r. w kwocie 1126,80 zł, za które wymierzył mu grzywnę w kwocie 400 zł, zaś w okresie zaś od 20 września 1999 r. do 29 listopada 1999 r. – występki polegający na nieodprowadzaniu pobranych zaliczek od wynagrodzeń z tytułu umów o pracę i umów o dzieło, który zakwalifikował z art. 77 § 2 k.k.s., orzekając za to karę 100 stawek dziennych grzywny, po 70 zł każda. Sąd Rejonowy ustalił bowiem, że w okresie od 15 czerwca do 15 września 1999 r. odpowiedzialna za sprawy finansowe spółki była inna niż oskarżony osoba, tj. dyrektor d/s ekonomiczno-finansowych.

Od wyroku tego wniósł apelację obrońca oskarżonego, wywodząc, że oskarżony nie był ani płatnikiem, ani inkasentem podatku w rozumieniu ordynacji podatkowej, a z faktu, że nie wyznaczono w spółce osoby odpowiedzialnej za obliczanie, pobieranie i odprowadzanie podatku nie wynika, aby podmiot niewyznaczający takiej osoby odpowiadał jak płatnik, gdyż owo niewyznaczenie jest oddzielnie penalizowane w art. 79 k.k.s. Po rozpoznaniu tej apelacji Sąd Okręgowy w K. wyrokiem z dnia 12 listopada 2001 r. zmienił zaskarżone orzeczenie wobec Czesława D. i uniewinnił go „od popełnienia czynu zarzucanego mu aktem oskarżenia”. Sąd ten podzielił pogląd wyrażony w apelacji i wskazał też na postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 lutego 1999 r. (I KZP 26/98, Wok. 1999, z. 6, s. 13), że zobowiązanie do wykonywania czynności stanowiących treść funkcji płatnika wynikać ma „z treści jakiegokolwiek czynności wyrażającej wolę uprawnionego, jeżeli wskazuje osobę zobowiązaną i określa zakres jej obowiązków”, a takich wniosków – jak wskazano w uzasadnieniu wyroku – „co do obowiązku oskarżonego w racji pełnienia funkcji prezesa zarządu niewątpliwie nie można wyprowadzać”.

Wyrok sądu odwoławczego zaskarżył kasacją oskarżyciel publiczny w zakresie uniewinnienia od zarzutu popełnienia przestępstwa, Urząd Skarbowy w O., wysuwając zarzuty: obrazy przepisów kodeksu karnego skarbowego, a to jego art. 6 § 2, art. 9 § 3 i art. 53 § 30, przez wadliwą interpretację i orzekanie co do całości wyroku Sądu Rejonowego, przy ograniczeniu się do rozpatrzenia tylko niektórych zachowań oskarżonego w ramach zarzucanego mu czynu oraz obrazy przepisów Ordynacji podatkowej przez wadliwą interpretację art. 31 Ordynacji i pominięcie przepisów art. 116 § 1 w zw. z art. 51 § 3 i 27 § 1 pkt 2 tej ustawy. Przy tych zarzutach skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku. Prokurator Okręgowy w odpowiedzi na kasację wniósł o jej oddalenie. Na rozprawie kasacyjnej Prokurator Prokuratury Krajowej oraz oskarżony wystąpili o jej oddalenie.

Rozpoznając tę skargę kasacyjną, Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Kasacja jest zasadna. Sąd odwoławczy dopuścił się bowiem obrazy wskazanych w niej przepisów. Nie ma więc racji ten sąd, gdy wywodzi, że art. 9 § 3 k.k.s. mógłby mieć zastosowanie tylko do zachowań oskarżonego po 17 października 1999 r., tj. po wejściu w życie kodeksu karnego skarbowego. Przepis ów zakłada, że „odpowiada jak sprawca także ten, kto (...) zajmuje się sprawami gospodarczymi” innej osoby. Stanowi on wprowadzie *novum*, ale jedynie w tym znaczeniu, że samodzielnie i wyraźnie wskazano tu, przez normę karną, jak w prawie karnym skarbowym ponosi się odpowiedzialność przy działaniu w ramach innego, określanego niekiedy zbiorczo w przepisach szczególnych, podmiotu czynu zabronionego. Nie oznacza to wszak, że pod rządem poprzednio obowiązującej ustawy karnej skarbowej odpowiedzialności takiej nie było. Ponieważ w niniejszej sprawie chodzi o zachowania w ramach osoby prawnej (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością), a ta odpowiedzialności karnej, w tym karnej skarbowej, nie ponosiła i nie ponosi, odpowiedzialność taką można przypisać jedynie osobie fizycznej będącej określonym organem osoby prawnej albo pełniącej określoną funkcję w ramach osoby prawnej, gdy przez jej działanie lub zaniechanie dochodzi do wypełnienia znamion danego czynu zabronionego. Godzi się zatem tu przypomnieć, że na gruncie ustawy karnej skarbowej przyjmowano, iż – w będącej przedmiotem tej sprawy sferze odpowiedzialności płatnika – w ramach takiego podmiotu odpowiedzialność karną skarbową ponosi „osoba odpowiedzialna za sprawy finansowe w jednostce zobowiązanej” (zob. F. Prusak: Ustawa karna skarbową z komentarzem, Warszawa 1995, s. 168; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 lutego 1999 r., I KZP 26/98, Wok. 1999, z. 6, poz. 13). Nie zauważył też Sąd Okręgowy, że zachowanie zarzucane oskarżonego miało charakter czynu ciągłego, który rozpoczął się przed 17 października 1999 r., a zakończył po

tej dacie. Tym samym zaś jego ocena prawna musi być dokonana przez pryzmat przepisów obowiązujących w momencie zakończenia czynu zabronionego, czyli na podstawie kodeksu karnego skarbowego, tym bardziej, że także poprzednio obowiązująca ustawa karna skarbową знаła pojęcie czynu ciągłego (art. 2 u.k.s. w zw. z art. 12 zd. I k.k. w brzmieniu po 1 września 1998 r.).

Niewłaściwa jest również interpretacja pojęcia płatnika, dokonana przez Sąd Okręgowy. Odwołując się, poprzez art. 53 § 30 k.k.s., do art. 8 Ordynacji podatkowej sąd ten uznał, iż płatnikiem jest tylko osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca takiej osobowości, obowiązana do obliczenia i pobrania od podatnika podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu, a takiego obowiązku nie można przypisać oskarżonemu. Po pierwsze, dlatego, że jak twierdzi Sąd Okręgowy – powołując się na wskazane wcześniej postanowienie Sądu Najwyższego dnia z 24 lutego 1999 r. (I KZP 26/98) – zobowiązanie do wykonywania czynności płatnika wynikać ma z treści czynności wyrażającej wolę uprawnionego, gdy wskaże on osobę zobowiązaną, a takiego nie można wyprowadzać z samej funkcji prezesa zarządu spółki, jaką pełnił oskarżony. Po wtóre, ponieważ z przewidzianego w art. 31 Ordynacji podatkowej obowiązku wyznaczenia przez osoby prawne osoby fizycznej odpowiedzialnej w ramach osoby prawnej za obliczanie, pobieranie i odprowadzanie do organu skarbowego kwot podatku nie można – jak to uczynił sąd pierwszej instancji – wyprowadzać wniosku, że niewyznaczenie takiej osoby obciąża owymi obowiązkami podmiot niewyznaczający. Wreszcie, jak wywodzi sąd odwoławczy, oskarżonemu nie można przypisać wymaganego przez art. 9 § 3 k.k.s. przymiotu „zajmowania się sprawami gospodarczymi” spółki jako płatnika, gdyż nie może ono „być rozumiane ogólnie, a musi dotyczyć konkretnych czynności powierzonych, wchodzących w zakres ogólnie pojętych spraw gospodarczych”. Rozumowanie to nie jest po-

prawne. W istocie prowadzi bowiem do sytuacji, że w ramach osoby prawnej w razie niewskazania osoby fizycznej odpowiedzialnej za funkcje spółki jako płatnika pobranych podatków, nikt nie ponosi odpowiedzialności karnej skarbowej za niepobieranie lub nieodprowadzanie podatku albo zaliczki na podatek, choć „sprawy spółki” w rozumieniu kodeksu handlowego (obecnie: kodeksu spółek handlowych), jej „sprawy gospodarcze” w ujęciu kodeksu karnego skarbowego, prowadzą określone osoby fizyczne jako organy tej osoby prawnej.

Rację ma wprawdzie Sąd Okręgowy, gdy twierdzi, że przewidziane w art. 9 § 3 k.k.s. „zajmowanie się sprawami gospodarczymi” spółki nie musi być tożsame z obowiązkami płatnika w ujęciu Ordynacji podatkowej. Nie oznacza to jednak, iżby obowiązki płatnika nie wchodziły w zakres tego pojęcia. Obliczanie, pobieranie i odprowadzanie podatku i zaliczki na podatek mieści się bowiem w zajmowaniu się sprawami gospodarczymi osoby prawnej jako podmiotu gospodarczego. Pytanie jedynie, czy określona osoba, jako zajmująca się sprawami gospodarczymi danego podmiotu, odpowiada też w konkretnym wypadku za jego obowiązki płatnika. Oskarżony był prezesem zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, w której to zarząd „prowadzi” sprawy spółki (art. 201 § 2 k.h.; obecnie: art. 201 § 1 k.s.h.); sprawami tymi są w naturalny sposób wszystkie jej sprawy gospodarcze. W niniejszej sprawie ustalono, że w momencie powołania oskarżonego na stanowisko prezesa zarządu nie było już osoby wskazanej uprzednio jako odpowiedzialnej za obliczanie, pobieranie i odprowadzanie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz że tylko w okresie od 15 czerwca do 15 września 1999 r. było obsadzone stanowisko dyrektora d/s ekonomiczno-finansowych, podczas gdy oskarżony pełnił swą funkcję aż do ogłoszenia upadłości firmy, tj. do 29 listopada 1999 r. Z włączonych do akt dokumentów nie wynika, iżby czynności należące do spółki jako płatnika podatku (zaliczek na podatek) powierzono zastępcy prezesa

lub trzeciemu członkowi zarządu, który zajmował się przygotowaniem i koordynacją produkcji. Sam oskarżony zaś przyznał, iż z uwagi na trudności firmy, „staraliśmy się wypłacać płace pracowników i wypłacaliśmy je w ratach (...); to spowodowało, że nie odprowadzaliśmy w terminie podatków od dochodów, częściowo podatki były regulowane tyle, na ile było środków”. Podatki te jednak cały czas były naliczane od wypłacanych wynagrodzeń, tyle że nie odprowadzano ich. Tym samym, skoro zarząd spółki prowadzi sprawy tej spółki, a pracami zarządu kieruje jego prezes, to jeżeli nie powierzono spraw spółki jako płatnika podatku od wynagrodzeń osób fizycznych (zaliczek na ten podatek) innemu z członków zarządu albo kierownikowi innej komórki organizacyjnej tej firmy, prezes zarządu spółki jest tą osobą, która zajmuje się jej sprawami gospodarczymi w powyższym zakresie, jeżeli nie dojdzie do wskazania, stosownie do art. 31 ustawy – Ordynacja podatkowa, innej jeszcze osoby odpowiedzialnej za czynności spółki jako płatnika podatku. Zauważyć trzeba, że zgodnie z art. 9 § 3 k.k.s., odpowiada jak sprawca nie tylko ten, kto zajmuje się sprawami gospodarczymi innego podmiotu na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, ale też, kto czyni to przez faktyczne wykonywanie.

W powołanym przez sąd odwoławczy, w związku z kwestią wskazywania osoby odpowiedzialnej za czynności płatnika, postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 24 lutego 1999 r. (I KZP 26/98) wskazano jedynie, że przewidziany wówczas w art. 16 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r. (obecnie art. 31 Ordynacji podatkowej) obowiązek wyznaczenia osoby odpowiedzialnej za obliczanie, pobieranie i odprowadzanie podatków może być zrealizowany w każdej formie, w tym i przez faktyczne powierzenie tego obowiązku, gdyż ani sposób, ani forma wyznaczenia nie stanowią warunku skutecznego ustanowienia takiej osoby. Wskazano tu na nietrafność poglądu, jakoby pracownik nie mógł być odpowiedzialny za nieterminowe odprowadzenie zaliczek na podatek dochodowy, gdy brak for-

malnego wyznaczenia go do realizacji tych czynności spółki jako płatnika, a osobą odpowiedzialną jest wówczas rzekomo tylko prezes zarządu spółki. Przedmiotem sprawy, w której wydano wskazane postanowienie, była zatem inna kwestia, a mianowicie, czy pracownik spółki, a nie jej prezes, może być podmiotem omawianego czynu skarbowego, gdy nie ustanowiono go wyraźnie odpowiedzialnym za obliczanie, pobieranie i odprowadzanie podatków i nie powiadomiono organu skarbowego o takim wyznaczeniu, czyli problem sposobu wskazywania osoby odpowiedzialnej za czynności płatnika podatku w ramach osoby prawnej. Rzecz zaś w tym, że w niniejszej sprawie sąd odwoławczy wywodzi, że skoro samemu prezesowi spółki nie powierzono wyraźnie tego obowiązku, to nie ma znaczenia fakt, iż on także żadnej innej osobie nie powierzył tych obowiązków, również gdy nie było już i dyrektora d/s ekonomiczno-finansowych, i że oznacza to, iż nie ponosi on odpowiedzialności za nieodprowadzenie przez spółkę jako płatnika naliczonych zaliczek na podatki. Jak już wskazano wcześniej, gdy chodzi o prezesa zarządu spółki, to z przepisów prawa handlowego (art. 201 § 2 k.h.; obecnie: art. 201 § 1 k.s.h.) wynika, iż „prowadzi” on jako członek zarządu wszelkie sprawy spółki, chyba że określone sprawy z tego zakresu, w tym wypadku czynności płatnika podatku, powierzono innemu członkowi zarządu albo kierownikowi jednostki organizacyjnej spółki lub jej pracownikowi bądź wyznaczono, choćby poprzez czynność faktyczną wyrażającą wolę organu spółki, inną osobę odpowiedzialną za te czynności. Odwoływanie się przez Sąd Okręgowy do powoływanego w apelacji orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 października 1994 r. (SA/Gd 1726/94), że z art. 16 ustawy o zobowiązaniach podatkowych (obecnie art. 31 Ordynacji podatkowej) nie wynika, aby osoba, która w jednostce organizacyjnej była obowiązana do wyznaczenia zobowiązanego za czynności płatnika, odpowiadała jak płatnik w razie niewywiązania się z tego obowiązku, jest nieporozumieniem. Wskazywał na to już Sąd Najwyższy

w powoływanym postanowieniu z dnia 24 lutego 1999 r., podnosząc, że Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział się jedynie w kwestii odpowiedzialności majątkowej płatnika, wynikającej z przepisów nie obowiązujących już ustawy o zobowiązaniach podatkowych, wyraźnie wskazując w uzasadnieniu swego orzeczenia (Przeł. Orzecz. Podatk. 1996, z. 4, poz. 117), że niepowołanie takie może jednak powodować odpowiedzialność karną skarbową. Nie chodzi przy tym wyłącznie o odpowiedzialność za samo niewyznaczenie takiej osoby, penalizowane dziś w art. 79 k.k.s. Sąd Najwyższy bowiem już w powołanym postanowieniu podkreślił trafnie, że „zarówno wtedy, kiedy przepisy nie wymagają ustanowienia osoby odpowiedzialnej za wykonywanie czynności płatnika, jak i wtedy, kiedy obowiązek ustanowienia takiej osoby nie został dopełniony – odpowiedzialność na podstawie przepisów ustawy karnej skarbowej – (obecnie: kodeksu karnego skarbowego – *SK*) – ponieść może osoba odpowiedzialna za całokształt spraw finansowych płatnika”, zastrzegając przy tym, że niedopełnienie owego obowiązku może też prowadzić do odrębnej odpowiedzialności karnej skarbowej również i za to naruszenie.

Zauważyć tu należy, że osoba wyznaczona do wykonywania czynności płatnika, sama nie staje się przez to płatnikiem, a zatem nie ponosi odpowiedzialności majątkowej na podstawie art. 27 Ordynacji podatkowej, ciężącej na płatniku za niepobrane lub nieodprowadzone podatki (B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2002, s. 129). Nie jest także płatnikiem osoba, która z racji swej w nim funkcji, bez jego wyznaczenia, zajmuje się sprawami gospodarczymi płatnika i z tej racji odpowiada za przestępstwa i wykroczenia skarbowe popełnione w ramach danego podmiotu jak sprawca, stosownie do art. 9 § 3 k.k.s., choć odpowiedzialność majątkową ponoszą za zaległości podatkowe, w tym i za zaliczki na podatek, członkowie zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 116 § 1 w zw. z art. 51 Ordynacji po-

datkowej). W obu jednak wypadkach wchodzi w rachubę odpowiedzialność karna skarbową tych osób za czyny płatnika, w tym na podstawie art. 77 k.k.s. W obu tych sytuacjach mamy bowiem do czynienia z zajmowaniem się sprawami gospodarczymi (określonego rodzaju) danego podmiotu będącego płatnikiem, przeto odpowiada się karnie „jak sprawca”.

W świetle powyższego zaskarżony kasacją wyrok Sądu Okręgowego ostać się nie może. Sąd Rejonowy przypisał oskarżonemu wykroczenie określone w art. 77 § 3 k.k.s. oraz przestępstwo określone w art. 77 § 2 k.k.s., ale wyrok sądu odwoławczego zaskarżono tylko w odniesieniu do uniewinnienia od popełnienia przestępstwa przewidzianego w art. 77 § 2, choć zaskarżenie go w całości było możliwe (art. 523 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Sąd Najwyższy, dzieląc zarzuty kasacji, uchylił zatem orzeczenie tylko w granicach zaskarżenia, czyli w odniesieniu do uniewinnienia od popełnienia przestępstwa skarbowego określonego w art. 77 § 2 k.k.s., i przekazał w tym zakresie sprawę temu Sądowi Okręgowemu do ponownego rozpoznania w postępowaniu odwoławczym. Przy ponownym jej rozpoznawaniu Sąd ten powinien mieć na uwadze wskazane wyżej zaopatrywanie prawne co do odpowiedzialności karnej skarbowej osób fizycznych, nie będących samymi wprost płatnikami podatku, za czynności płatnika należące do osoby prawnej, w której pełnią oni rolę organu i działają w ramach wynikających z art. 9 § 3 k.k.s. Powinien także zbadać i rozważyć, czy w sposób faktyczny nie powierzono w spółce czynności płatnika innej niż oskarżony osobie.

Mając to wszystko na względzie, orzeczono jak w wyroku.