

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 16 września 2016 r.

Sąd Okręgowy w Poznaniu w IV Wydziale Karnym – Odwoławczym

w składzie:

Przewodniczący: SSO Piotr Gerke (spr.)

Protokolant : p. o. staż . A. S.

przy udziale oskarżyciela publicznego – starszego komisarza skarbowego Ł. K.

po rozpoznaniu w dniu 2 września 2016 r.

sprawy **M. R.**,

oskarżonego z art. 82§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. i art. 9§3 k.k.s. oraz z art. 78§2 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. i art. 9§3 k.k.s.,

na skutek apelacji wniesionej przez obrońcę oskarżonego

od wyroku Sądu Rejonowego Poznań-Stare Miasto w P. z dnia 14 kwietnia 2016 r., sygn. akt VIII K 578/15,

I. zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, iż uniewinnia oskarżonego od zarzucanego mu czynu z art. 82§1 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. i art. 9§3 k.k.s., przyjmując tym samym, iż orzeczenie o warunkowym umorzeniu postępowania dotyczy jedynie przestępstwa skarbowego z art. 78§2 k.k.s. w zw. z art. 6§2 k.k.s. i art. 9§3 k.k.s.,

II. w pozostałym zakresie utrzymuje w mocy zaskarżony wyrok,

III. zwalnia oskarżonego od obowiązku zapłaty na rzecz Skarbu Państwa kosztów sądowych za postępowanie odwoławcze.

SSO Piotr Gerke

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 14 kwietnia 2016 r., sygn. akt VIII K 578/15, Sąd Rejonowy Poznań-Stare Miasto w P. ustalił, iż M. R. popełnił przestępstwa skarbowe poprzez to, że:

1) w okresie od stycznia 2013 r. do lutego 2014 r., pełniąc funkcję Dyrektora (...) Szkoły (...) w P. (adres: P., ul. (...), dalej Szkoła) oraz funkcję Prezesa Zarządu Fundacji (...) w P. (będącej organem prowadzącym Szkołę oraz zapewniającym jej obsługę finansowo-księgową) naruszył treść art. 90 ust. 3d ustawy z dnia 7 września 1991r o systemie oświaty (Dz. U. z 2004r, Nr 256, poz. 2572, ze zm.), bowiem niezgodnie z przeznaczeniem wykorzystano dotację podmiotową przekazaną przez Centrum (...) w W. na dofinansowanie realizacji zadań szkoły w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej, poprzez:

- wydatkowanie w okresie od października 2013 r. do lutego 2014 r. środków dotacji w łącznej wysokości 21.525,87zł (powiększonej o naliczone zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych w łącznej wysokości 2.129,00 zł) tytułem wynagrodzeń netto wypłaconych 3 osobom fizycznym, w sytuacji, gdy osoby te nie wykonały żadnych czynności na rzecz szkoły z zakresu kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej,

- wydatkowanie w okresie od lutego 2013 r. do listopada 2013 r. środków dotacji w kwocie 1.730,00 zł tytułem sfinansowania kosztów obsługi księgowej oraz rozliczenia i sporządzenia sprawozdania finansowego w/w Fundacji za 2012 r., w sytuacji gdy nie należały one do dozwolonego zakresu wydatków objętego dyspozycją art. 90 ust. 3d w/cyt. ustawy, czym spowodował narażenie finansów publicznych na uszczuplenie, w łącznej kwocie 25.384,87zł – tj. przestępstwo skarbowe z art. 82 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 9 § 3 k.k.s.,

2) w okresie od stycznia 2013 r. do lutego 2014 r., pełniąc funkcję Dyrektora (...) Szkoły (...) w P. (adres: P., ul. (...), dalej Szkoła) oraz funkcję Prezesa Zarządu Fundacji (...) w P. (będącej organem prowadzącym Szkołę oraz zapewniającym jej obsługę finansowo-księgową) naruszył treść art. 31 i 32 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012r, poz. 361, ze zm.), bowiem działając w imieniu płatnika, pobrał w kwocie niższej od należnej, zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, w łącznej wysokości 16.579,00 zł, na skutek naliczania zaliczek na wskazany podatek od podstawy stanowiącej 50%, zamiast 100% kwoty wynagrodzenia, wypłaconego w wykonaniu umów o dzieło, których faktycznym celem było świadczenie usług w ramach umów typu zlecenia - tj. przestępstwo skarbowe z art. 78 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 9 § 3 k.k.s.,

i stwierdziwszy, że wina i stopień społecznej szkodliwości nie są znaczne, warunkowo umorzył postępowanie na okres 1 roku i orzekł wobec oskarżonego świadczenie pieniężne w kwocie 500 zł na rzecz Funduszu Pomocy Pokrzywdzonym oraz Pomocy Postpenitencjarnej, a także zasądził od oskarżonego koszty sądowe i wymierzył mu opłatę.

Pisemną **apelację** od powyższego wyroku złożył **obrońca oskarżonego**, zaskarżając wyrok w całości i zarzucając:

1. błąd w ustaleniach faktycznych, który miał wpływ na treść zaskarżonego orzeczenia poprzez przyjęcie, że:

a) wydatkowanie w okresie od października 2013 r. do lutego 2014 r. środków dotacji w łącznej wysokości 21.525,87 zł (powiększonej o naliczone zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych w łącznej wysokości 2.129 zł) tytułem wynagrodzeń netto 3 osobom fizycznym,

b) wydatkowanie w okresie od lutego 2013 r. do listopada 2013 r. w kwocie 1.730 zł tytułem sfinansowania kosztów obsługi księgowej oraz rozliczenia i sporządzenia sprawozdania finansowego Fundacji (...) w P. za 2012 r.

nastąpiło z dotacji podmiotowej przekazanej przez Centrum (...) w W. na dofinansowanie realizacji zadań szkoły w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej,

2. naruszenie prawa materialnego, tj. art. 90 ust. 3d ustawy o systemie oświaty, co skutkuje przyjęciem, że oskarżony popełnił przestępstwo skarbowe z art. 82 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 9 § 3 k.k.s. poprzez jego błędne zastosowanie, przyjmując, że:

a) wydatkowanie w okresie od października 2013 r. do lutego 2014 r. środków dotacji w łącznej wysokości 21.525,87 zł (powiększonej o naliczone zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych w łącznej wysokości 2.129 zł) tytułem wynagrodzeń netto 3 osobom fizycznym,

b) wydatkowanie w okresie od lutego 2013 r. do listopada 2013 r. w kwocie 1.730 zł tytułem sfinansowania kosztów obsługi księgowej oraz rozliczenia i sporządzenia sprawozdania finansowego Fundacji (...) w P. za 2012 r.

3. naruszenie przepisów postępowania karnego, które miało wpływ na treść zapadłego w sprawie orzeczenia, tj. art. 424 k.p.k. poprzez pominięcie w treści uzasadnienia zaskarżonego wyroku całości rozważań dotyczących strony podmiotowej przestępstwa, w szczególności istnienia zamiaru popełnienia zarzucanych oskarżonemu czynów, a ponadto przypisania oskarżonemu winy.

Wobec powyższego wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uniewinnienie oskarżonego, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja obrońcy okazała się częściowo zasadna, umożliwiła bowiem kontrolę instancyjną zaskarżonego wyroku. Sąd Okręgowy częściowo podzielił wskazanie skarżącego w zakresie niewypełnienia znamion przestępstwa skarbowego z art. 82 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 9 § 3 k.k.s., czemu dał wyraz poniżej. Z kolei w zakresie, w jakim obrońca kwestionował winę oskarżonego odnośnie przestępstwa skarbowego z art. 78 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 9 § 3 k.k.s., apelacja nie zasługiwała na uwzględnienie.

Na wstępie należy wskazać, że wniesienie środka odwoławczego, niezależnie od jego granic i zakresu, każdorazowo obciąża Sąd odwoławczy do zbadania ewentualności wystąpienia uchybień, o jakich mowa w art. 440 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. W niniejszej sprawie Sąd nie stwierdził wskazanych tam uchybień, osobnych zarzutów co do ich występowania nie formułował zresztą skarżący.

Odnośnie przypisanego w zaskarżonym wyroku przestępstwa skarbowego z art. 82 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 9 § 3 k.k.s. wskazać należy, że jak ustalił Sąd Rejonowy, po kontroli przeprowadzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli w grudniu 2013 r. i I kwartale 2014 r. oskarżony jako dyrektor szkoły i prezes fundacji, dokonał korekty rozliczeń z Centrum (...), wynikających z przekazanej szkole dotacji. Po korekcie Centrum (...) nie żądało zwrotu kwot z tytułu początkowo nieprawidłowo rozliczonej dotacji.

Należy przy tym mieć na względzie, że czyn zabroniony z art. 82 § 1 k.k.s. jest przestępstwem skutkowym. „Realizacja jego znamion odbywa się dwuetapowo: najpierw konieczne jest, aby sprawca dotację lub subwencję czy to nienależnie wypłacił, czy to nienależnie pobrał, czy to wykorzystał ją niezgodnie z przeznaczeniem, następnie zaś wystąpić powinien skutek w postaci niebezpieczeństwa uszczuplenia finansów publicznych. W każdym z trzech opisanych w art. 82 k.k.s. typów czynów zabronionych mamy do czynienia z modelem dwuczłonowym konstrukcji narażenia konkretnego na niebezpieczeństwo, gdzie typizacja obejmuje nie tylko skutek-niebezpieczeństwo, ale również zachowanie. Należy odnotować, że do realizacji znamion ustawowych komentowanego deliktu dojdzie także wówczas, gdy sprawca doprowadzi swoim zachowaniem do uszczuplenia finansów publicznych. W istocie delikt karnoskarbowy z art. 82 k.k.s. obejmuje dwa skutki: [1] niebezpieczeństwo uszczuplenia finansów publicznych (narażenie dobra prawnego), [2] uszczuplenie finansów publicznych (uszczerbek w dobru prawnym)”.-G. Ł., Komentarz do art. 82 Kodeksu karnego skarbowego, LEX, stan prawny: 1 kwietnia 2012 r., teza nr 10.

Tym samym, pomimo że początkowo oskarżony jako dyrektor szkoły i prezes fundacji nieprawidłowo rozliczył przedmiotową dotację z tytułu wydatków w związku z zatrudnieniem Ł. B., M. W. i J. D., a także wydatkowania na obsługę księgową, to po jej korekcie w wyniku kontroli NIK nie było już wątpliwości co do prawidłowości jej rozliczenia. Tym samym z całą pewnością uznać należało, że pomimo początkowo nieprawidłowego rozliczenia tej dotacji, wskutek wprowadzonej korekty, nie doszło do uszczuplenia finansów publicznych. Należy również wskazać, że nie istniało też niebezpieczeństwo takiego uszczuplenia. Jak bowiem wskazano powyżej, czyn zabroniony z art. 82 § 1 k.k.s. to tzw. przestępstwo z konkretnego, a nie jedynie abstrakcyjnego zagrożenia. W niniejszej sytuacji takiego konkretnego zagrożenia nie było, miało ono co najwyżej „potencjalny”, abstrakcyjny charakter, do momentu wprowadzenia odpowiedniej korekty.

Wskazać również należy na stronę podmiotową czynu inkryminowanego oskarżonemu. Ze stanu faktycznego ustalonego przez Sąd Rejonowy wynikało bowiem, że oskarżony był informowany o zasadach wydatkowania dotacji przez R. S., prowadzącego kancelarię (...). R. S. udzielił oskarżonemu porady opierając się na orzecznictwie sądownoadministracyjnym w postaci wyroku WSA w Białymstoku z dnia 02.04.2014r. sygn. akt I SA/BK 634/13, (...) i WSA z 2015 r. nr 4 poz. 65, z którego wynika, iż w ramach dofinansowania realizacji zadań szkoły lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki mieści się praktycznie cała podstawowa działalność szkoły lub placówki, a w konsekwencji z dotacji mogą być finansowane wszystkie potrzeby związane z jej funkcjonowaniem, w tym dotyczące obsługi administracyjnej, finansowej i organizacyjnej. Sąd Rejonowy przy tym nie kwestionował, że wydatki związane z zatrudnieniem Ł. B., M. W. i J. D. i obsługi księgowej oraz sporządzania sprawozdania rzeczywiście miały miejsce i że były uzasadnione potrzebami wynikającymi z funkcjonowania szkoły. Tym samym należało rozważyć, czy inkryminowane działanie oskarżonego dokonało się w ramach usprawiedliwionej nieświadomości karalności czynu, o którym mowa w art. 10 § 4 k.k.s. W grę wchodzi zatem sytuacja, gdy sprawca działa w nieświadomości odnośnie do

nakazu czy zakazu płynącego z prawa finansowego, a tym samym także odnośnie do karalności jego naruszenia przez normy k.k.s., jak i sytuacja, gdy ma on świadomość działania niezgodnie z przepisami ze sfery finansowej, ale nie wie, że naruszenie ich jest też karalne. Aktualny pozostaje tu zatem pogląd wyrażony w wyroku SN z dnia 3 lutego 1997 r., II KKN 124/96, OSNKW 1997, nr 5-6, poz. 46, że nie można skutecznie powoływać się na niezawinioną nieznajomość prawa (karalność), jeżeli z ustalonych faktów wynika, że sprawca nie tylko nie starał się w sposób należyty zapoznać z obowiązującym uregulowaniem, choć miał możliwość to uczynić u przedstawicieli właściwych organów, ale wręcz w sposób wyraźny z takiej możliwości zrezygnował-T.H. G., Komentarz do art. 10 Kodeksu postępowania karnego, LEX, stan prawny: 1 października 2009 r., teza 2. Skoro więc oskarżony zasięgnął informacji od osoby profesjonalnie trudniącej się poradami prawno-księgowymi i uzyskał informację, że może rozliczyć środki z dotacji w sposób, który później został zakwestionowany w wyniku kontroli NIK, to nie sposób uznać, że działanie oskarżonego było w tej mierze zawinione.

W świetle powyższych ustaleń zbędna jest argumentacja obrońcy zmierzająca do wykazania, że oskarżony istotnie był uprawniony do wydatkowania kwoty 21.525,87 zł, powiększonej o naliczone zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych w kwocie 2.129 zł z uzyskanej dotacji oraz, że w zasadzie nie ma pewnych ustaleń co do tego, czy wydatki te pochodziły ze wskazanej dotacji. Nie ma to już bowiem większego znaczenia dla ustalenia, że w omawianym zakresie nie doszło do realizacji znamion czynu zabronionego z art. 82 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s i art. 9 § 3 k.k.s. ze względów wskazanych we wcześniejszych fragmentach niniejszego uzasadnienia.

Nie sposób natomiast uznać, że nietrafne było przypisanie oskarżonemu w zaskarżonym wyroku przestępstwa skarbowego z art. 78 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 9 § 3 k.k.s. Bezsporne było, że oskarżony w ramach Fundacji (...) finansując w latach od 2013 r. do lutego 2014 r. środkami dotacji podmiotowej wynagrodzenia ustalone na podstawie umów o dzieło, pobierał zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych z zastosowaniem, jako podstawy ich naliczania, dochodu w wysokości stanowiącej równowartość 50% wynagrodzenia, po odliczeniu 50 % kosztów uzyskania, o których mowa w art. 22 ust 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym z tytułu korzystania przez twórcę z praw autorskich lub rozporządzania przez niego tymi prawami. Natomiast, gdyby oskarżony zawierał z nauczycielami umowy o świadczenie usług, podstawą naliczania zaliczek na wcześniej przywołany podatek byłby, zgodnie z dyspozycją art. 31 i 32 ust. 1 i 2 u.o.p.d., dochód uzyskiwany ze świadczenia usług o charakterze zlecenia, stanowiący 100% wynagrodzenia i brak byłby możliwości odliczenia kosztów uzyskania, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 1-3 u.o.p.d.

Oskarżony, w ramach przyjętej linii obrony, twierdził, że specyfika programu dydaktycznego, polegała również na tym, że nauczyciele sami częściowo tworzyli program nauczania. Jednakże zdaniem Sądu Okręgowego istotą czynności wykonywanych przez nauczycieli, była dydaktyka polegająca na przekazywaniu wiedzy uczniom w czasie lekcji. Sam fakt, że nauczyciele musieli uprzednio przygotować programy nauczania, przemawia co najwyżej za przyjęciem, że zawierane umowy miały charakter mieszany, jednak w przeważającej mierze ich charakter przesądzał o zakwalifikowaniu ich jako umowy o świadczenie usług i tak też powinny być traktowane na potrzeby rozliczeń podatkowych. Nie ma przy tym znaczenia, jaką nazwę nadawały umowie jej strony, o kwalifikacji umowy decydują bowiem jej cechy, nie zaś nazwa. Uznać przy tym należało, że oskarżony jako doświadczony działacz społeczny i pracodawca, kierujący pracą dwóch instytucji o niemałej skali, musiał wiedzieć o powyższym, jak i wiadoma mu była częsta wśród pracodawców praktyka zawierania umów o nazwie sprzecznej z postanowieniami tych umów, celem zakwalifikowania ich na podstawie korzystniejszych przepisów prawa podatkowego – powszechność podobnych praktyk nie pozwala na przyjęcie, że oskarżony mógł także w tym zakresie pozostawać w nieświadomości bezprawności swojego działania. Tym samym Sąd Okręgowy w ślad za Sądem Rejonowym uznał w tym zakresie, że oskarżony wypełnił znamiona czynu zabronionego z art. 78 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 9 § 3 k.k.s.

Odnosząc się do zarzutu niedostatku ustaleń w zakresie strony podmiotowej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wskazać należy, że „skoro dla skuteczności zarzutu obraży przepisu postępowania konieczne jest wykazanie jej możliwego wpływu na treść orzeczenia (art. 438 pkt 2 k.p.k.) to naruszenie art. 424 k.p.k. samo w sobie nie może prowadzić do spodziewanego przez skarżącego rezultatu, ponieważ to, co było później (uzasadnienie) nie może wpływać na to, co było wcześniej (wyrok). Wady uzasadnienia mogą świadczyć o wadliwości procesu wyrokowania,

skłaniają do tym wnikliwszej kontroli odwoławczej, ale o tej wadliwości same w sobie nie przekonują i nie warunkują tej kontroli.”-wyrok SA we Wrocławiu z dnia 7 kwietnia 2016 r., sygn. akt II AKa 332/15, LEX nr 2052582. Powyższe prowadzi do również podnoszonego w judykaturze wniosku, że zarzut naruszenia art. 424 k.p.k. może być skuteczny jedynie, jeżeli niedostatki uzasadnienia są tak daleko idące, że uniemożliwiają instancyjną kontrolę zaskarżonego orzeczenia, wskutek braku możliwości odtworzenia przesłanek, którymi kierował się sąd I instancji.

W niniejszej sprawie taka sytuacja nie ma miejsca, albowiem jest jasne, że Sąd Rejonowy przypisał oskarżonemu działanie w ramach umyślności, uznając, że jako dyrektor szkoły i prezes fundacji wiedział on doskonale, jakich czynności księgowo-finansowych związanych z dotacjami dokonywano, a także, jaki był charakter umów zawieranych z pracownikami. Sąd Okręgowy zasadniczo pogląd ten podzielił, z tym zastrzeżeniem, że przyjął, iż nie doszło do wypełnienia znamion czynu z art. 82 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2k.k.s. i art. 9 § 3 k.k.s. oraz, że oskarżony działał w przekonaniu o legalności czynności stanowiących przedmiot zarzutu opartego na tych przepisach. O tego rodzaju dekompletacji znamion przestępstwa skarbowego nie można natomiast mówić w przypadku czynu z art. 78 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 9 § 3 k.k.s. albowiem oskarżony nie tylko wypełnił tu znamiona strony przedmiotowej, ale również świetnie orientował się, że swoim działaniem zmierza do uchylenia się od opodatkowania wskutek naliczania daniny publicznej w nieadekwatnej wysokości.

Sąd Okręgowy wskazuje również, że zastosowany wobec oskarżonego środek probacyjny w postaci warunkowego umorzenia postępowania na okres 1 roku jest trafny. Wskazany okres próby orzeczonej został w dolnej granicy, jednak nie tylko ze względu na kierunek apelacji, ale również na okoliczności przemawiające za postawieniem wobec sprawcy tzw. pozytywnej prognozy kryminologicznej należało wyrok utrzymać w mocy w tym zakresie, albowiem oskarżony nie jest osobą zdemoralizowaną, a roczny okres próby wystarczy, aby prognozę tę zweryfikować. Również rozstrzygnięcie w przedmiocie obowiązku uiszczenia świadczenia pieniężnego w kwocie 500 zł na rzecz Funduszu Pomocy Pokrzywdzonym oraz Pomocy Postpenitencjarnej uznać należało za trafne i adekwatne do stopnia zawinienia i społecznej szkodliwości czynu oskarżonego, jak również spełniające ogólnie- i indywidualnoprzewencyjne cele represji karnej.

Wobec powyższego Sąd Okręgowy orzekł jak w pkt I i II wyroku.

O kosztach sądowych za postępowanie odwoławcze Sąd Okręgowy orzekł na podstawie art. 634 k.p.k. w zw. z art. 624 § 1 k.p.k. jak w pkt III wyroku, kierując się względami słuszności (apelacja w części okazała się skuteczna i doprowadziła do częściowego uniewinnienia oskarżonego).

SSO Piotr Gerke