

POSTANOWIENIE Z DNIA 27 MARCA 2003 R.

I KZP 2/03

Przedawnienie wykroczenia określonego w art. 57 k.k.s. rozpoczyna swój bieg od popełnienia tego czynu, czyli od ustania, wywołanego zachowaniem sprawcy, stanu bezprawnego, tzn. uporczywego naruszenia przez niego obowiązku płacenia podatku w terminie, i wynosi rok, a gdyby w tym czasie wszczęto przeciwko jego sprawcy postępowanie, przedłuża się do 2 lat od czasu popełnienia tego czynu.

Wykroczenie uporczywego niepłacenia podatku w terminie, przewidziane w art. 57 § 1 k.k.s., jest popełnione dopiero w momencie zakończenia stanu niezgodnego z prawem i nie można z niego eliminować poszczególnych zachowań, które łącznie dopiero stwarzają karalną uporczywość w niepłaceniu podatku, chyba że okres ten był już tak długi, że całe zobowiązanie podatkowe (niezapłacony podatek) uległo, stosownie do przepisów podatkowych, przedawnieniu.

*Przewodniczący: sędzia SN T. Grzegorzcyk (sprawozdawca).*

*Sędziowie: SN J. Sobczak, SA del. do SN R. Sądej.*

*Zastępca Prokuratora Generalnego: R. Stefański.*

Sąd Najwyższy w sprawie Jadwigi G., po rozpoznaniu, przekazanego na podstawie art.441 § 1 k.p.k. przez Sąd Okręgowy w C., postanowieniem z dnia 19 grudnia 2002 r., zagadnienia prawnego wymagającego zasadniczej wykładni ustawy:

„Od jakiej daty należy liczyć bieg terminu przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego określonego w art. 57 § 1 k.k.s.?”

postanowił odmówić podjęcia uchwały.

## UZASADNIENIE

Sąd Okręgowy w C., rozpoznając apelację obrońcy Jadwigi G., którą wyrokiem Sadu Rejonowego w C. z dnia 24 lipca 2002 r., uznano za winną popełnienia dwu czynów określonych w art. 57 § 1 k.k.s., tj. uporczywego nieodprowadzania w ustawowym terminie należnego, zadeklarowanego podatku VAT za okres II, IV,V,VI, VII, VIII, IX i X 2000 r., w łącznej kwocie 393 885 zł, oraz należnego zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za miesiące III,V,VI.VII, VIII,IX, X i XII 2000 r., w kwocie 127 861, 30 zł, postanowił wystąpić ze wskazanym pytaniem prawnym do Sądu Najwyższego.

W uzasadnieniu swego postanowienia Sąd Okręgowy podkreślił, że czyn określony w art. 57 k.k.s., penalizującym uporczywe niepłacenie podatków w terminie, jest czynem nowym i że mimo umieszczenia go wśród „czynów podatkowych” w kodeksie karnym skarbowym, nie zawiera on znamienia wymagającego uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Sąd ten podkreślił także, że w pojawiających się opracowaniach komentatorskich i innych problem, czy czyn ten należy do kategorii uszczuplających lub narażających na uszczuplenie podatku, w zasadzie nie był brany pod uwagę i – jak podniósł Sąd Okręgowy – kwestia ta „do chwili obecnej nie była też przedmiotem rozważań Sądu Najwyższego”. W uzasadnieniu pytania wskazano także, iż „alternatywnym wnioskiem apelacji jest zarzut przedawnienia karalności czynów” w okresie marca do maja 2000 r. przy podatku VAT, a w okresie od marca do czerwca 2000 r. przy zryczałtowanym podatku dochodowym oraz podniesiono, że ponieważ

podatki te jako należne nie muszą pojawiać w każdym miesiącu jako płatności, „wysuwany jest niekiedy wniosek, iż w przypadku VAT i zryczałtowanego podatku dochodowego (...) termin przedawnienia należy liczyć odrębnie za każdy miesiąc”. Ponieważ jednak – jak wskazuje Sąd Okręgowy – podniesiona kwestia „nie doczekała się obecnie jednoznacznego rozstrzygnięcia”, uznano za wskazane wystąpić w trybie art. 441 § 1 k.p.k.

Prokurator Krajowy w związku z tym pytaniem wystąpił z wnioskiem o odmowę podjęcia przez Sąd Najwyższy uchwały, gdyż w jego ocenie z uzasadnienia postanowienia Sądu Okręgowego nie wynika, iżby odpowiadało ono wymogom stawianym przy występowaniu do Sądu Najwyższego w trybie art. 441 § 1 k.p.k., a skoro sądowi pytającemu chodzi o bieg terminów przedawnienia, to regulują te kwestie art. 51 § 1 i 2 i art. 44 § 2-4 i 5 k.k.s., Sąd Okręgowy zaś w ogóle nie wskazał, który z tych przepisów i dlaczego wymaga zasadniczej wykładni ustawy.

Analizując przedstawione przez Sąd Okręgowy zagadnienie prawne jako wymagające zasadniczej wykładni ustawy, Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W orzecznictwie i doktrynie zgodnie przyjmuje się, że instytucja przewidziana w art. 441 § 1 k.p.k. ma umożliwiać Sądowi Najwyższemu zajęcie stanowiska tylko w takich sytuacjach, gdy chodzi o zagadnienie związane z interpretacją norm prawnych i wyjaśnieniem wątpliwości dotyczących konkretnego przepisu prawnego, który tym samym sąd pytający powinien wyraźnie wskazać, przy czym wykładni wymagać mogą tylko te przepisy, które nastroczają trudności interpretacyjne z powodu niejasności ich sformułowań lub z uwagi na rozbieżności interpretacyjne w praktyce sądowej albo ze względu na istotne kontrowersje w doktrynie i co do których autorytatywne wyjaśnienie może mieć znaczenie dla kształtowania się prawidłowego orzecznictwa (zob. np. postanowienia SN: z dnia 6 lipca 1982 r., VI KZP 8/82, OSNPG 1982, z. 10, poz. 40, z dnia 16 czerwca 1993 r., I

KZP 14/93, Wokanda 1993, nr 11, poz. 9-10 oraz z dnia 19 kwietnia 2000 r., I KZP 7/2000, OSNKW 2000, z. 5-6, poz. 51, a także uchwały SN: z dnia 25 kwietnia 1996 r., I KZP 6/96, OSNKW 1996, z. 5-6, poz. 25 i z dnia 19 sierpnia 1999 r., I KZP 23/99, OSNKW 1999, z. 9-10, poz. 50). Tym samym sam fakt, że określona kwestia nie była dotychczas przedmiotem rozważań Sądu Najwyższego, jak to podniósł Sąd Okręgowy, nie jest powodem do występowania w trybie art. 441 § 1 k.p.k., zwłaszcza gdy w istocie swej nie budzi ona wątpliwości, a właściwe rozumienie przepisów udziela pełnej odpowiedzi na postawione pytanie. Rację ma zatem Prokurator Krajowy, wskazując, że postanowienie Sądu Okręgowego nie odpowiada warunkom, jakie powszechnie stawia się w postępowaniu karnym występowaniu do Sądu Najwyższego z zagadnieniem prawnym wymagającym zasadniczej wykładni ustawy.

Sąd Okręgowy w uzasadnieniu swego postanowienia podnosi problem charakteru prawnego czynu określonego w art. 57 § 1 k.k.s. Sąd ten trafnie zauważa, 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). Nie można jedynie – zdaniem Sądu Najwyższego – podzielić w pełni stanowiska tego Sądu (i części doktryny), że przy wielokrotności zachowań, koniecznym warunkiem uporczywości jest zawsze obiektywna możliwość jego regulowania. Nie można bowiem, w ocenie Sądu Najwyższego, do rozliczeń podatnika z fiskusem stosować takich samych reguł, jak do rozliczeń cywilnoprawnych, których naruszenie stanowi przestępstwo (np. do uporczywego uchylania się od płacenia ali-

mentów). Podatnik nie może przerzucać na Skarb Państwa i pozostałych, regulujących terminowo podatki podatników, swoich niepowodzeń gospodarczych, i nie płacić w terminie swych zobowiązań podatkowych, tłumacząc się brakiem środków finansowych na wymagane podatki. Uwzględnić też należy, że prawo podatkowe przewiduje, na wniosek zainteresowanego, złożony z odpowiednim wyprzedzeniem, odroczenie płatności i rozkładanie na raty należności podatkowych, w tym i zaległości podatkowych, gdy ważny interes podatnika za tym przemawia (art. 48 ustawy – Ordynacja podatkowa z 1997 r.). Tym samym podatnik, nie mogąc uregulować w terminie podatku, ma prawne instrumenty dla zmiany terminu jego płatności. Jeżeli uzyska on odroczenie płatności lub rozłożenie podatku na raty, to reguluje go w nowym, ustalonym przez organ podatkowy, terminie. Nie popełnia zatem wówczas wykroczenia określonego w art. 57 k.k.s. Jeżeli natomiast nie podejmuje takich kroków lub czyni je niewłaściwie i uporczywie nie płaci podatku w terminie, dopuszcza się tego czynu. *In concreto* zaś wiadomo, że oskarżona nie kwestionowała opóźnień, tłumacząc to winą swoich kontrahentów, którzy zwlekali z płatnościami, a jednocześnie przyznała, iż co do podatku VAT to zdarzało się jej składać podania o rozłożenie podatku na raty lub odroczenie jego płatności, ale je następnie wycofywała, co do zaś podatku dochodowego, to podań takich w ogóle nie składała.

W obu przedstawionych wcześniej – a przyjmowanych przez Sąd Okręgowy – sposobach rozumienia znamienia uporczywości, wskazanego w art. 57 k.k.s., widać wyraźnie, że uporczywość w niepłaceniu podatku oznacza powstanie stanu niezgodnego z prawem, trwającego pewien czas. To zaś wskazuje na to, że mamy tu do czynienia z czynem o charakterze trwałym. Nawet tam, gdzie zachowanie to musi dla swej karalności objąć kilka zachowań (wielokrotność uchybień terminowi płatności), a więc, gdy można byłoby mówić o zachowaniu wieloczynowym, zauważyć trzeba, że

żadne z nich samo w sobie nie jest karalne. Prawo karne skarbowe nie penalizuje bowiem niezapłacenia podatku w terminie, ale tylko uporczywe niezapłacenie go w terminie. Wykroczenie uporczywego niezapłacenia podatku w terminie, określone w art. 57 § 1 k.k.s., jest więc popełnione dopiero w momencie zakończenia stanu niezgodnego z prawem, i nie można z niego eliminować poszczególnych zachowań, które łącznie dopiero stwarzają karalną uporczywość w niezapłaceniu podatku, chyba że okres ten był już tak długi, że całe zobowiązanie podatkowe (niezapłacony podatek) uległo, stosownie do przepisów podatkowych, przedawnieniu; nie można bowiem karać za uporczywe niezapłacenie podatku, co do którego obowiązek podatkowy już nie istnieje.

Trafnie też zauważył Sąd Okręgowy, że w art. 57 § 1 k.k.s. nie pojawia się – jako warunek karalności – znamię uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Ale bynajmniej nie dlatego, że czyn ten z założenia – jak sugeruje się niekiedy (zob. L. Wilk: Zaległości podatkowe w świetle prawa karnego skarbowego, Palestra 2000, nr 11-12, s. 51) – polega jakoby właśnie na takim uszczupleniu, gdyż z chwilą upływu terminu powstaje po stronie Skarbu Państwa uszczerbek finansowy, czyli uszczuplenie w rozumieniu kodeksu karnego skarbowego. W art. 57 § 1 k.k.s. nie chodzi bowiem wcale o karalność uszczuplenia należności publicznoprawnej, ale o naruszenie prawnego obowiązku regulowania takiej należności (gdy jest ona podatkiem) w terminie wskazanym przez ustawę, z tym zastrzeżeniem, że – co już wykazano – tylko gdy dochodzi do uporczywego naruszenia tego obowiązku. Nie może zatem mieć tu, przy liczeniu przedawnienia, zastosowania art. 44 § 3 w zw. z art. 51 § 1 k.k.s. Należy przy tym zauważyć, że czyn opisany w art. 57 k.k.s. jest tylko wykroczeniem skarbowym. Przy przestępstwach skarbowych dochodzi, w razie wszczęcia przeciwko sprawcy postępowania w zasadniczym terminie przedawnienia karalności, do wydłużenia okresu przedawnienia o 5 lat, licząc

od zakończenia okresu podstawowego (art. 44 § 5 k.k.s.). Przy wykroczeniach skarbowych natomiast w wypadku spełnienia warunku wszczęcia wobec sprawcy postępowania w rocznym okresie przedawnienia, termin przedawnienia wydłuża się, ale do 2 lat, licząc od czasu popełnienia wykroczenia, a nie upływu pierwszego rocznego okresu (art. 51 § 2 k.k.s.). Dotyczy to nawet wykroczeń polegających na uszczupleniu należności publicznoprawnej, dla których bieg podstawowego terminu przedawnienia rozpoczyna się nie od popełnienia czynu, ale od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności tej należności (art. 44 § 3 w zw. z art. 51 § 1 k.k.s.). Tym samym zaś jest oczywiste, że przedawnienie wykroczenia określonego w art. 57 k.k.s. rozpoczyna swój bieg od popełnienia tego czynu, czyli od ustania, wywołanego zachowaniem sprawcy, stanu bezprawnego, tzn. uporczywego naruszenia przez niego obowiązku płacenia podatku w terminie i wynosi rok, a gdyby w tym czasie wszczęto przeciwko jego sprawcy postępowanie przedłuża się do 2 lat od czasu popełnienia tego czynu.

Mając to wszystko na uwadze, orzeczono jak w postanowieniu.