

Sygn. akt I KZP 8/17

POSTANOWIENIE

Dnia 14 września 2017 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Zbigniew Puskarski (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Krzysztof Cesarz

SSN Andrzej Ryński

Protokolant Ewa Sokołowska

przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Aleksandra Herzoga
w sprawie A. S.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na posiedzeniu

w dniu 14 września 2017 r.,

przekazanego na podstawie art. 441 § 1 k.p.k. przez Sąd Okręgowy w S.,
postanowieniem z dnia 11 maja 2017 r. sygn. akt IV Kz (...), zagadnienia prawnego
wymagającego zasadniczej wykładni ustawy:

**„Czy użyte w treści art. 28 ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. nr 14 poz.
176 z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia
2006 r., określenie »w terminie płatności podatku« odnosi się
wyłącznie do terminu, w jakim podatek jest płatny, wskazanego w
ustępie 2 zd. 2 tego artykułu, czy też również do terminu, w jakim
podatek jest płatny, wskazanego w ustępie 3 artykułu 28
wskazanej ustawy?»**

p o s t a n o w i ł odmówić podjęcia uchwały.

UZASADNIENIE

Przytoczone wyżej zagadnienie prawne zostało przedstawione przez Sąd
Okręgowy w S. w następującej sytuacji procesowej.

A. S. na podstawie zawartej w dniu 16 marca 2005 r. w formie aktu notarialnego umowy nabyła położony w S. lokal mieszkalny. Następnie, w dniu 14 września 2006 r. lokal ten sprzedała za kwotę 145 000 zł.

W dniu 26 września 2006 r. złożyła w Drugim Urzędzie Skarbowym w S. oświadczenie, że w związku ze sprzedażą mieszkania w ciągu dwóch lat rozliczy się z Urzędem Skarbowym i przeznaczy uzyskane środki na cele mieszkaniowe, nadto deklarację PIT - 23, w której jako przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości pomniejszony o koszty zbycia podała kwotę 140 000 zł. Tę samą kwotę wskazała jako kwotę zwolnioną od opodatkowania na podstawie wtedy obowiązującego art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (obecnie t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 2032 z późn. zm., dalej powoływana także jako u.p.d.o.f., względnie ustawa; w treści pytania prawnego właściwy dziennik urzędowy wskazano nieprecyzyjnie), a tym samym w pozycjach „podstawa opodatkowania” oraz „zryczałtowany podatek dochodowy” wpisała „0”.

Po upływie dwóch lat od sprzedaży mieszkania A. S. nie złożyła w Urzędzie Skarbowym innej deklaracji podatkowej związanej ze wspomnianą transakcją. Nie uiściła również żadnej kwoty tytułem zryczałtowanego podatku dochodowego od odpłatnego zbycia nieruchomości, jak też nie odpowiedziała na kierowane do niej przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w S. w latach 2008 - 2011 wezwania do przedłożenia dokumentów potwierdzających wydatkowanie środków uzyskanych ze sprzedaży lokalu na cele mieszkaniowe oraz dokumentujących poniesienie kosztów zbycia lokalu. Poza pierwszym wezwaniem odebranych przez teścia adresatki, wszystkie pozostałe zostały zwrócone do nadawcy wobec niepodjęcia w terminie.

W związku z powyższym Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w S. na podstawie art. 207 § 1 i art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a, art. 19 ust. 1, art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i lit. e oraz art. 28 ust. 1, 2, 2a i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym w 2006 r., w dniu 17 sierpnia 2011 r. wydał decyzję, w której określił A. S. zobowiązanie podatkowe na kwotę 14 500 zł z tytułu sprzedaży w dniu 14 września 2006 r. lokalu mieszkalnego. Przesyłkę zawierającą decyzję zwrócono nadawcy jako niepodjętą w terminie.

W dniu 22 września 2011 r. starszy komisarz skarbowy sporządził zawiadomienie o popełnieniu przez A. S. przestępstwa skarbowego poprzez „podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracji podatkowej”, jako datę upływu terminu przedawnienia karalności czynu wskazując 31 grudnia 2011 r.

W dniu 27 października 2011 r. Drugi Urząd Skarbowy w S. na podstawie art. 303 k.p.k. w zw. z art. 325a k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. wydał postanowienie o wszczęciu dochodzenia w sprawie o szczegółowo opisane przestępstwo skarbowe określone w art. 56 § 2 k.k.s., nadto sporządził postanowienie o przedstawieniu A. S. zarzutu, że „nie dopełniła do dnia 15.09.2008 r. obowiązku zawiadomienia Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w S. o zmianie danych zawartych w złożonej do Drugiego Urzędu Skarbowego w S. w dniu 26.09.2006 r. deklaracji o osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych, objętych zryczałtowanym podatkiem dochodowym PIT - 23 oraz w złożonym do Drugiego Urzędu Skarbowego w S. w dniu 26.09.2006 r. oświadczeniu o wydatkowaniu przychodu uzyskanego z tytułu sprzedaży w dniu 14.09.2006 r. lokalu mieszkalnego położonego w S. przy ul. M., poprzez niepowiadomienie organu podatkowego tut. Urzędu, iż nie zostały spełnione warunki, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) lub e) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), przez co uszczuplono zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych w wysokości 14 500 zł, czym naruszono przepis art. 28 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. o przestępstwo skarbowe określone w art. 56 § 2 Kodeksu karnego skarbowego”.

Zawarta na odwrocie postanowienia wzmianka o jego ogłoszeniu i stosownym pouczeniu osoby objętej zarzutem nie została przez nikogo podpisana; nie wpisano też w przewidzianym do tego miejscu daty ogłoszenia postanowienia, natomiast oskarżyciel skarbowy naniósł niedatowaną adnotację stwierdzającą, że „oskarżona odmówiła podpisania”.

Tego samego dnia Drugi Urząd Skarbowy w S. wysłał do A. S. (na adres ul. R. w S.) wezwanie do stawiennictwa w dniu 9 listopada 2011 r. w charakterze podejrzanej. Wezwanie to zwrócono nadawcy z adnotacjami „awizo - adresat nieobecny” oraz „zwrot nie podjęto w terminie”.

W okresie od 15 listopada 2011 r. do 1 marca 2012 r. skierowano do A. S. pięć kolejnych nieskutecznych wezwań, przy czym adnotacja „poborca” poczyniona na dwóch ostatnich (z 10 lutego i 1 marca 2012 r.) zdaje się wskazywać, że próbę doręczenia podejmował pracownik Urzędu Skarbowego.

W aktach sprawy znajduje się notatka sporządzona przez oskarżyciela skarbowego, z której wynika, że według mieszkańców bloku przy ul. R. ani A. S., ani jej mąż tam nie mieszkają, a żadnego innego ich adresu nie ustalono.

W dniu 28 marca 2012 r. Drugi Urząd Skarbowy w S. wydał postanowienie o zawieszeniu dochodzenia z powodu długotrwałej przeszkody uniemożliwiającej kontynuowanie postępowania w związku z tym, że podejrzana A. S. nie mieszka ani nie przebywa pod wskazanym adresem i nie ustalono jej aktualnego miejsca pobytu.

Postępowanie to zostało podjęte na mocy postanowienia wymienionego Urzędu z dnia 19 listopada 2015 r. „wobec stwierdzenia, iż uznano, że jest możliwość kontynuowania postępowania przygotowawczego”. Tego samego dnia przesłuchano A. S. w charakterze podejrzanej, która jako miejsce zameldowania i zamieszkania podała ul. R. w S. Przesłuchanie rozpoczęło się od poinformowania podejrzanej o treści zarzutu, tożsamego z tym, który ujęto w postanowieniu o przedstawieniu zarzutu. Z protokołu przesłuchania nie wynika, by prowadząca czynność wyjaśniła przyczynę wcześniejszego braku kontaktu z podejrzaną.

Po przeprowadzeniu czynności zaznajomienia podejrzanej z materiałami dochodzenia, w dniu 1 czerwca 2016 r. Drugi Urząd Skarbowy w S. skierował do właściwego sądu akt oskarżenia przeciwko A. S. o przestępstwo skarbowe określone w art. 56 § 2 k.k.s., którego opis był identyczny z treścią zarzutu zawartego w cytowanym wcześniej postanowieniu z dnia 27 października 2011 r.

Sąd Rejonowy w S. na posiedzeniu postanowieniem z dnia 8 listopada 2016 r., sygn. akt V K (...), na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. umorzył postępowanie w sprawie, a na podstawie art. 632 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. orzekł, że koszty procesu ponosi Skarb Państwa.

W uzasadnieniu orzeczenia wskazał, że powodem uznania, iż oskarżonej nie można przypisać czynu z art. 56 § 2 k.k.s., jest fakt, że art. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie nakłada na osobę, która dokonała odpłatnego

zbycia nieruchomości, obowiązku poinformowania urzędu skarbowego, że wbrew oświadczeniu nie przeznaczyła środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości na cele mieszkaniowe w ciągu 2 lat od tej transakcji. Skutkiem nieprzeznaczenia tychże środków na cele mieszkaniowe jest – w ocenie Sądu Rejonowego – wyłącznie obowiązek zapłaty podatku wraz z odsetkami w wysokości określonej w art. 28 ust. 3 u.p.d.o.f., w terminie wskazanym w art. 28 ust. 2 tej ustawy. Sąd wypowiedział się nadto, czy oskarżonej można przypisać inne czyny zabronione, w szczególności określone w art. 54 § 1 k.k.s. lub art. 57 § 1 k.k.s. Zajął w tym względzie stanowisko negatywne wskazując, że w pierwszym przypadku oskarżona nie wyczerpała znamion czynu zabronionego, zaś w drugim karalność wykroczenia skarbowego uległa przedawnieniu, a generalnie, że przypisanie A. S. któregoś z tych czynów wiązałoby się z wyjściem poza granice oskarżenia.

Powyższe postanowienie zaskarżył w całości na niekorzyść oskarżonej Drugi Urząd Skarbowy w S., jako finansowy organ postępowania przygotowawczego. Orzeczeniu zarzucił obrazę przepisów prawa materialnego, tj. przepisów art. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym w 2006 r., poprzez przyjęcie, że przepis ten nie nakłada obowiązku zawiadomienia właściwego organu podatkowego o niespełnieniu warunków z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e wymienionej ustawy, co w konsekwencji doprowadziło do stwierdzenia, iż A. S. nie ponosi odpowiedzialności za zarzucane jej przestępstwo skarbowe.

Skarżący organ domagał się uchylecia zaskarżonego postanowienia i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji.

Sąd Okręgowy w S., któremu przedstawiono zażalenie uznał, że przy jego rozpoznawaniu wyłoniło się przytoczone na wstępie zagadnienie prawne wymagające zasadniczej wykładni ustawy i na podstawie art. 441 § 1 k.p.k. postanowieniem z dnia 11 maja 2017 r., sygn. akt IV Kz (...), przekazał je do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu.

W uzasadnieniu wskazał, że chociaż art. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych został uchylony przez ustawę nowelizującą z dnia 16 listopada 2006 r., to na mocy art. 7 ust. 1 tej ustawy ma zastosowanie w niniejszej sprawie, której rozstrzygnięcie wymaga przesądzenia, czy na oskarżonej ciążył obowiązek

korekty deklaracji PIT - 23 złożonej w dniu 26 września 2006 r. lub ewentualnie inny prawnie określony. Rozwijając ten wątek Sąd Okręgowy zwrócił uwagę, że regulacje dotyczące korekty służą zmianie deklaracji pierwotnie złożonej, jednak, zdaniem podatnika, błędnej. Korekta deklaracji jest przy tym prawem, a nie obowiązkiem podatnika. Powyższe, wobec nieobalenia twierdzenia, że oskarżona pierwotnie miała zamiar przeznaczenia środków uzyskanych ze sprzedaży mieszkania na cele mieszkaniowe, a nadto, że art. 28 ust. 3 u.p.d.o.f. przewiduje specyficzny sposób obliczania odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowej, przemawia za uznaniem, iż obowiązek oskarżonej nie mógł polegać na złożeniu korekty deklaracji PIT - 23 złożonej w dniu 26 września 2006 r.

Sąd odwoławczy zauważył też jednak, że nie wydaje się prawidłowe twierdzenie, iż na oskarżonej nie ciążył żaden obowiązek złożenia deklaracji wobec niespełnienia warunku z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e u.p.d.o.f., chociaż treść art. 28 ustawy nie daje w tym względzie jednoznacznej odpowiedzi, albowiem na gruncie tej regulacji obowiązek wynikający z art. 28 ust. 4, jak i pozostałe obowiązki, są odmiennie interpretowane. Jako przykład owej rozbieżności Sąd Okręgowy powołał dwa wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego. W jednym z nich (z dnia 10 czerwca 2016 r., II FSK 1303/14) uznano, że złożenie oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a u.p.d.o.f., skutkuje przesunięciem terminu płatności podatku najpóźniej do dnia następnego po upływie dwóch lat od dnia sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a – c tej ustawy, natomiast w drugim (z dnia 2 września 2016 r., II FSK 2140/14) wskazano, że termin płatności podatku w przypadku zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a – c ustawy jest tylko jeden i został on określony w art. 28 ust. 2 u.p.d.o.f. Sąd Okręgowy wspomniał, że w uzasadnieniach tych orzeczeń powołano szereg judykatów przemawiających zarówno za pierwszym, jak i drugim stanowiskiem.

Sąd odwoławczy wyraził pogląd, że systematyka art. 28 u.p.d.o.f. wskazuje, iż użyte w ustępie 4 tego artykułu określenie „termin płatności” odnosi się zarówno do terminu zapłaty podatku określonego w ust. 2, jak i ust. 3 tego artykułu. Zaznaczył też, popierając pogląd wyrażony w pierwszym z powołanych wyroków NSA, że w jego ocenie nie ma podstaw do uznania, iż którykolwiek z tych terminów

nie jest terminem zapłaty podatku i przez to różnie interpretować ten sam zwrot użyty przez ustawodawcę w jednym artykule. Sąd podkreślił, że uznanie, iż podatnik ma obowiązek składania deklaracji podatkowej również w terminie określonym w art. 28 ust. 3 ustawy, wydaje się logiczne także z punktu widzenia organu podatkowego, który w tej sytuacji odnosi otrzymaną wpłatę podatku do określonej deklaracji podatkowej, w której został on wykazany do zapłaty. Natomiast przyjęcie poglądu wyrażonego w wyroku NSA z dnia 2 września 2016 r. skłaniałoby do przyjęcia, że zachowanie oskarżonej polegające na niezłożeniu deklaracji podatkowej w związku z niespełnieniem warunków, o których mowa art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e u.p.d.o.f., nie jest penalizowane. Zaprezentowana w tym orzeczeniu interpretacja nie daje bowiem podstaw, by odnosić art. 28 ust. 4 ustawy do płatności regulowanej w ustępie 3 tego artykułu. Gdyby jednak opowiedzieć się za poglądem wyrażonym w wyroku NSA z dnia 10 czerwca 2016 r., zgodnie z art. 28 ust. 3 powołanej ustawy podatnik wraz z płatnością podatku byłby zobowiązany do złożenia deklaracji podatkowej. Zaniechanie spełnienia owego obowiązku wyczerpywałoby zaś znamiona czynu zabronionego z art. 56 § 4 k.k.s., a to z uwagi na fakt, że podatnik, którego dotyczy regulacja z art. 28 ust. 3, ujawnił już organowi podatkowemu przedmiot i podstawę opodatkowania, gdyż przed dwoma laty złożył deklarację podatkową PIT - 23 wraz z oświadczeniem, o jakim mowa w ust. 2a tego artykułu. Sąd odwoławczy podkreślił, że kwestia ta jest istotna dla rozstrzygnięcia przedmiotowej sprawy, albowiem opowiedzenie się za wspomnianym poglądem podważałoby trafność stanowiska Sądu Rejonowego wyrażonego w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia, bowiem odpowiedzialność oskarżonej powinna być jednak analizowana na gruncie art. 56 § 4 k.k.s., co w konsekwencji musiałyby prowadzić do wskazania jako podstawy umorzenia postępowania art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.

Kierując się tą argumentacją, Sąd odwoławczy stwierdził, że w jego przekonaniu zachodzą podstawy do wystąpienia do Sądu Najwyższego o rozstrzygnięcie sformułowanego zagadnienia prawnego, nie tylko z uwagi na jego znaczenie dla orzekania w przedmiotowej sprawie, ale też dlatego, że ujawniona na gruncie orzecznictwa administracyjnego odmienna interpretacja zwrotu „termin płatności podatku”, zawartego w art. 28 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od

osób fizycznych, ma istotne znaczenie dla stosowania prawa karnego skarbowego i powinna być wyjaśniona z pożytkiem dla przyszłej praktyki orzeczniczej.

W pisemnym stanowisku Prokuratury Krajowej, odnoszącym się do wystąpienia Sądu Okręgowego w S., zawarto wniosek o odmowę podjęcia uchwały. Wskazano, że nie zostały spełnione wszystkie przesłanki wystąpienia przez Sąd odwoławczy z pytaniem prawnym w trybie art. 441 § 1 k.p.k., bowiem istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia w przedmiocie zażalenia ma stwierdzenie, czy z art. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2007 r., wynika obowiązek podatnika tego podatku zawiadomienia organu podatkowego o zmianie danych objętych oświadczeniem, o którym mowa w art. 28 ust. 2a *in fine* tego przepisu. Tymczasem redakcja przedstawionego pytania prawnego wykazuje na pośredni tylko związek z problemem istnienia takiego obowiązku prawnego, bowiem koncentruje się na rozumieniu znaczenia zwrotu „w terminie płatności podatku”.

Prezentujący powyższe stanowisko prokurator Prokuratury Krajowej nadto wskazał, że Sąd odwoławczy przed wystąpieniem z pytaniem prawnym nie podjął próby dokonania wykładni operatywnej przepisu, który uznał za niejasny i budzący wątpliwości. Ograniczył się do wskazania na zachodzące, jego zdaniem, rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, przy czym oba orzeczenia, które przywołał, dotyczyły terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 28 u.p.d.o.f. Prokurator nie poprzestał jednak na tych uwagach i przedstawił własne stanowisko w kwestii podniesionej przez Sąd Okręgowy, które sprowadza się do twierdzenia, że z treści art. 28 ust. 3 u.p.d.o.f. wynika jednoznacznie, iż nie ustanowiono w nim nowego terminu płatności podatku, odmiennego od wynikającego z ust. 2, zatem terminem płatności, o którym mowa w art. 28 ust. 4 wymienionej ustawy, jest termin określony w ust. 2 tego artykułu. Przemawia za tym fakt, że z upływem 14 - dniowego terminu wskazanego w art. 28 ust. 2 u.p.d.o.f. powstaje zobowiązanie podatkowe, jak też analiza ust. 3 tego artykułu, zwłaszcza w kontekście sposobu naliczania odsetek za zwłokę, co następuje poczynając od terminu płatności określonego w ust. 2. Zatem zobowiązanie podatkowe istnieje właśnie od tego terminu. Należy też uwzględnić, że w art. 28 ust. 4 ustawy jest mowa o obowiązku złożenia przez podatnika w

terminie płatności podatku „deklaracji według ustalonego wzoru”. We wzorze deklaracji PIT - 23, stanowiącym załącznik nr 11 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2003 r. w sprawie określenia niektórych wzorów oświadczeń, deklaracji i innych informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. Nr 224, poz. 2225 ze zm.), jako termin składania deklaracji, przywołując podstawę prawną w postaci art. 28 ust. 4 u.p.d.o.f., wskazano „14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych”, bez pouczenia o możliwym innym terminie złożenia deklaracji. Prokurator podkreślił nadto, że co do zasady korekta złożonej deklaracji jest uprawnieniem, a nie obowiązkiem podatnika, zaś obowiązek skorygowania deklaracji istnieje, gdy zostanie to wyraźnie określone w ustawie podatkowej. Takiego obowiązku art. 28 u.p.d.o.f. jednak nie przewiduje.

Konkludując prokurator Prokuratury Krajowej wskazał, że przepis art. 28 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wymaga zasadniczej wykładni ustawy, gdyż wykładnia operatywna wskazuje na to, że zawarte w nim określenie „w terminie płatności podatku” dotyczy terminu określonego w ustępie 2 tego artykułu, zaś żaden przepis nie nakłada na podatnika obowiązku poinformowania o niespełnieniu warunków, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e tej ustawy.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Należało podzielić pogląd prokuratora o braku warunków do podjęcia uchwały w przedmiotowej sprawie, co jednak nie oznacza aprobaty dla wyrażonego przezeń poglądu prawnego.

Zgodnie z utrwalonym w judykaturze i doktrynie poglądem skuteczne wystąpienie przez sąd odwoławczy z pytaniem prawnym do Sądu Najwyższego w trybie art. 441 § 1 k.p.k. może nastąpić tylko wówczas, gdy łącznie spełnione są następujące przesłanki:

1. w postępowaniu odwoławczym wyłoniło się „zagadnienie prawne”, tj. istotny problem interpretacyjny, a więc taki, który dotyczy przepisu (przepisów) rozbieżnie interpretowanego w praktyce sądowej lub przepisu o wadliwej redakcji albo niejasno sformułowanego, dającego możliwość różnych interpretacji. Przedmiotem pytania prawnego może być

nie tylko konkretny przepis ustawy, ale także kompleks wzajemnie powiązanych przepisów zamieszczonych w ustawie lub nawet odrębnych ustawach, jeśli tylko powstały na ich gruncie problem wymaga zasadniczej wykładni ustawy;

2. zagadnienie prawne wymaga „zasadniczej wykładni ustawy”, czyli wykładni wychodzącej poza zwykłą wykładnię operatywną i przeciwdziałającą rozbieżnościom interpretacyjnym, już zaistniałym w orzecznictwie bądź mogącym – z uwagi np. na istotne różnice poglądów doktryny – w nim zaistnieć, które to rozbieżności są niekorzystne dla prawidłowego funkcjonowania prawa w praktyce;

3. zagadnienie prawne pojawiło się „przy rozpoznawaniu środka odwoławczego”, a więc jest powiązane z konkretną sprawą i to w taki sposób, że od rozstrzygnięcia tego zagadnienia zależy rozstrzygnięcie danej sprawy. Nie chodzi zatem o zajęcie przez Sąd Najwyższy stanowiska w odniesieniu do pytania o charakterze abstrakcyjnym, choćby miało to istotne znaczenie dla praktyki;

4. sąd odwoławczy przed wystąpieniem z pytaniem prawnym podjął próbę wyjaśnienia nasuwających się wątpliwości i dopiero stwierdziwszy, że nie może ich rozstrzygnąć, przedstawił zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu. W orzecznictwie tego organu oraz w piśmiennictwie prawniczym podkreśla się, że „Sąd Najwyższy nie może zastępować sądów w dokonywaniu wykładni ustawy, a powinien jedynie dokonywać wykładni zasadniczej, tj. takiej, która ma charakter wyjątkowy, często precedensowy, odnoszący się do zagadnień dotąd niewyjaśnionych, budzących spory i kontrowersje. Jeżeli zatem sąd odwoławczy ma własny pogląd, to nie ma on wątpliwości, jak rozstrzygnąć daną kwestię, nawet gdyby stwierdził rozbieżności w poglądach doktryny czy w orzecznictwie. W takiej sytuacji zadanie pytania prawnego zmierza nie do wyjaśnienia wątpliwości co do wykładni, ale jedynie do uzyskania swoistej akceptacji Sądu Najwyższego dla stanowiska sądu odwoławczego. Tryb przewidziany w komentowanym przepisie nie może bowiem służyć temu, aby zasięgać »porady prawnej«” (D. Świecki, Kodeks postępowania

karnego. Komentarz. Tom II, WK 2015, Komentarz do art. 441, teza 4 oraz wskazane tam judykaty). Ma przy tym znaczenie zawarty w art. 8 § 1 k.p.k. nakaz samodzielnego rozstrzygnięcia przez sąd orzekający także zagadnień prawnych.

Przenosząc powyższe uwagi na grunt niniejszej sprawy, należy stwierdzić, iż nie zostały spełnione warunki opisane w punktach trzecim i czwartym. Jako zbyt lakoniczne trzeba natomiast ocenić wywody Sądu odwoławczego zmierzające do wykazania spełnienia dwóch pozostałych warunków.

Rozważania w tym przedmiocie należy rozpocząć od kwestii związanych z niespełnieniem przesłanki trzeciej. Jak wskazano wyżej, jej istotą jest ustalenie, iż zagadnienie prawne jest powiązane z daną sprawą w taki sposób, że od jego rozstrzygnięcia zależy rozstrzygnięcie tej sprawy. Oznacza to, że decyzja sądu odwoławczego musi wprost i wyłącznie od rozstrzygnięcia owego zagadnienia zależeć. Jeśli w sprawie istnieją inne powody, które niezależnie od sposobu rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego wyznaczają treść decyzji sądu, brak jest podstaw do wystąpienia z pytaniem prawnym na podstawie art. 441 k.p.k. Na kwestię tę, chociaż w innym kontekście niż występujący w niniejszej sprawie, zwracał uwagę Sąd Najwyższy np. w postanowieniach z dnia 16 czerwca 1993 r., I KZP 14/93, LEX nr 22115 i z dnia 27 kwietnia 2001 r. w sprawie I KZP 6/01, LEX nr 47719.

W przedmiotowej sprawie zaś należało przede wszystkim – czego nie zrobił żaden z orzekających w sprawie sądów – wnikliwie zbadać, czy karalność zarzuconego oskarżonej przestępstwa skarbowego nie uległa już przedawnieniu. Sądy zwracały uwagę na kwestię przedawnienia, kiedy rozważały możliwość zakwalifikowania czynu zarzuconego oskarżonej jako wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. (Sąd Rejonowy) oraz art. 56 § 4 k.k.s. (Sąd Okręgowy), ale żaden z nich nie zwrócił uwagi na to, że w świetle zgromadzonej w sprawie dokumentacji istotne wątpliwości budzi i to, czy nie nastąpiło przedawnienie karalności zruconego oskarżonej czynu także wówczas, gdyby kwalifikować go, tak jak to przyjął oskarżyciel, z art. 56 § 2 k.k.s.

Przypomnieć wypada, że czyn z art. 56 § 2 k.k.s. zagrożony jest wyłącznie karą grzywny do 720 stawek dziennych, co w świetle art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s.

powoduje, że jego karalność ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło lat 5. Z kolei w myśl art. 44 § 2 k.k.s. karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Art. 44 § 3 k.k.s. zd. pierwsze stanowi natomiast, że w wypadkach przewidzianych w § 1 lub § 2 bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności.

Z powyższych regulacji wynika zatem, że podstawowy termin przedawnienia karalności czynu zabronionego zarzuconego A. S. upływał najpóźniej w dniu 31 grudnia 2013 r., co sądy orzekające mogły ustalić już przy wstępnej analizie sprawy przez pryzmat warunków dopuszczalności procesu.

Ta konstatacja byłaby jednak niewystarczająca do uznania, że w przedmiotowej sprawie zaistniała wspomniana negatywna przesłanka procesowa. Należy bowiem pamiętać, że według art. 44 § 5 k.k.s., jeżeli w okresie przewidzianym w § 1 wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 1 ustaje z upływem 5 lat od zakończenia tego okresu. Oznacza to, że aby doszło do wydłużenia terminu przedawnienia karalności zarzuconego oskarżonej czynu, do wszczęcia przeciwko niej postępowania karnego skarbowego musiałoby dojść najpóźniej przed upływem dnia 31 grudnia 2013 r. Właśnie spełnienie tego warunku, w świetle zgromadzonej w sprawie dokumentacji, celowo zrelacjonowanej nader szczegółowo, budzi zasadnicze wątpliwości.

Przypomnieć wypada, że wszczęcie postępowania przeciwko sprawcy przestępstwa skarbowego, zgodnie z art. 71 § 1 k.p.k. (zob. odesłanie zawarte w art. 113 § 1 k.k.s.), następuje z chwilą wydania wobec niego postanowienia o przedstawieniu zarzutów, albo – gdy nie wydano takiego postanowienia – z chwilą postawienia zarzutu w związku z przystąpieniem do przesłuchania w charakterze podejrzanego.

Dla wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów zgodnie z art. 313 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. niezbędne jest zaś kumulatywne spełnienie trzech warunków: sporządzenie postanowienia, jego niezwłoczne ogłoszenie i

przesłuchanie podejrzanego (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 listopada 2006 r., IV KK 150/06, LEX nr 295347 oraz postanowienie tego Sądu z dnia 24 kwietnia 2007 r., IV KK 31/07, LEX nr 262649). Wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów można uznać za równoznaczne z jego sporządzeniem wyłącznie wówczas, gdy ogłoszenie tego orzeczenia i przesłuchanie podejrzanego jest niemożliwe z powodu jego ukrywania się lub nieobecności w kraju (art. 313 § 1 *in fine* k.p.k.).

Uwzględniając powyższe uwagi należy przypomnieć, że postanowienie o przedstawieniu zarzutu zostało sporządzone w tym samym dniu, co postanowienie o wszczęciu dochodzenia, tj. 27 października 2011 r. Nie jest natomiast jasne, czy, a jeżeli tak, to kiedy zostało ono ówczasie podejrzaney ogłoszone. Zamieszczona na odwrocie wskazanego postanowienia formuła mówiąca o ogłoszeniu („w dniu” – miejsce na wpisanie konkretnej daty) postanowienia podejrzanemu oraz udzieleniu mu stosownych pouczeń nie została bowiem opatrzona podpisem A. S.. Niewiele natomiast tłumaczy – w świetle pozostałych zawartych w aktach sprawy dokumentów – poczyniona na odwrocie tegoż postanowienia adnotacja oskarżyciela skarbowego o treści „oskarżona odmówiła podpisania”. Nie została ona opatrzona datą, nie jest też zrozumiałe, dlaczego oskarżyciel odstąpił od naniesienia daty, w której postanowienie miało zostać ogłoszone. Nie wiadomo więc, kiedy oskarżona miała odmówić złożenia podpisu, trudno wszakże przyjąć, że miało to miejsce 27 października 2011 r., skoro w tym samym dniu za pośrednictwem poczty, a nie bezpośrednio wręczając, wysłano jej wezwanie do stawienia się w dniu 9 listopada 2011 r., co zresztą byłoby zbędne w razie jej bytności w Urzędzie Skarbowym niewiele wcześniej. Nadto, w odróżnieniu od zaplanowanych w innych terminach czynności z udziałem ówczasie podejrzaney, brak jest w aktach sprawy dokumentu wskazującego, że była ona na 27 października 2011 r. wzywana do Urzędu.

Należy przypomnieć, że pierwsze przesłuchanie A. S. w charakterze podejrzaney odbyło się dopiero w dniu 19 listopada 2015 r. Przed przesłuchaniem podejrzana otrzymała „pisemne pouczenie o prawach i obowiązkach podejrzanego w postępowaniu karnym” oraz „pouczenie sprawcy o zasadach i konsekwencjach dobrowolnego poddania się odpowiedzialności”. Dokumenty te zostały przez nią

podpisane, podobnie jak protokół przesłuchania, co odbiega od sygnalizowanej wcześniej jej postawy. Szczególnego podkreślenia wymaga jednak, że w protokole przesłuchania podejrzanej wpisano pełną treść przedstawionego jej zarzutu, a protokół rozpoczęto od frazy „przedstawiony mi w dniu 19.11.2015 r. zarzut polegający na tym, że...”. Zapisy te uzasadniają przekonanie, że zarzut został podejrzanej przedstawiony w trybie art. 325g § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Oczywiście bowiem jest, że zarzut ten w toku formalnie wszczętego 4 lata wcześniej dochodzenia nie mógł być – tak jak to wskazano w treści protokołu – przedstawiony podejrzanej w trybie art. 308 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

Powyższe okoliczności pozwalają na wnioskowanie, że sam organ postępowania przygotowawczego uznał, że ze wcześniejszym sporządzeniem postanowienia o przedstawieniu zarzutu nie można wiązać skutków, o których mowa w art. 71 § 1 k.p.k. Taka konstatacja wydaje się uprawniona również w świetle postanowienia o zawieszeniu postępowania. W uzasadnieniu jako powód jego wydania wskazano bowiem okoliczność, że A. S. „nie mieszka ani nie przebywa pod wskazanym adresem i nie ustalono jej aktualnego miejsca pobytu”, a nie fakt, iż podejrzana ukrywa się lub przebywa za granicą, o czym mowa w art. 313 § 1 k.p.k. Na wysnuwanie wniosku o świadomym blokowaniu przez nią postępowania nie pozwala też treść postanowienia o jego podjęciu, gdzie wskazując przyczynę owej decyzji ograniczono się do stwierdzenia, iż „uznano, że jest możliwość kontynuowania postępowania przygotowawczego”.

Również pozostała zawarta w aktach sprawy dokumentacja nie daje podstaw do jednoznacznego stwierdzenia, że w przedmiotowej sprawie doszło do spełnienia wskazanych w art. 313 § 1 k.p.k. warunków pozwalających na uznanie, iż do wszczęcia postępowania przygotowawczego przeciwko oskarżonej doszło już w momencie sporządzenia postanowienia o przedstawieniu zarzutu. W szczególności z dokumentacji tej nie wynika, by między 27 października 2011 r., kiedy sporządzono postanowienie o przedstawieniu zarzutu, a 19 listopada 2015 r., kiedy nastąpiło przesłuchanie A. S. w charakterze podejrzanej, przebywała ona poza granicami kraju.

Ponadto z dokumentów nie wynika, by oskarżona kiedykolwiek odebrała wezwanie do stawiennictwa na przesłuchanie w charakterze podejrzanej i

świadomie, w celu uniknięcia kontaktu z organem postępowania przygotowawczego, pozostawiła je bez reakcji. Wezwania doręczane za pośrednictwem operatora pocztowego zwracano nadawcy jako niepodjęte w terminie, a podejmowane próby ich doręczenia przez pracownika Urzędu Skarbowego („poborcę”) trudno oceniać. W aktach sprawy brakuje bowiem jakiegokolwiek notatki owego pracownika na temat przyczyn niemożności doręczenia wezwań tudzież poczynionych przez niego ustaleń dotyczących miejsca zamieszkania oskarżonej. W aktach znajdują się wszak wyłącznie kopie tych wezwań z odręcznie poczynionymi zapisami „poborca” oraz notatka sporządzona przez oskarżyciela skarbowego z rozmowy przeprowadzonej w dniu 28 marca 2012 r. z niewymienionym z imienia i nazwiska pracownikiem Działu Egzekucji, który na podstawie rozmów z „sąsiadami z bloku przy ul. R.” miał ustalić, że oskarżona i jej mąż nie mieszkają w tym bloku i nie jest znany ich aktualny adres zamieszkania. Warto zauważyć, że organ postępowania przygotowawczego nie podjął próby doręczenia oskarżonej wezwania przez Policję, ani też nie zdecydował się na wystąpienie do prokuratora o doprowadzenie jej na przesłuchanie w trybie art. 247 § 1 k.p.k. Trzeba też wspomnieć, że z zeznań przesłuchanego w sprawie świadka wynika, iż mieszkanie przy ul. R. w S. jest mieszkaniem teściów oskarżonej, a podczas przesłuchania oskarżona podała, że pozostaje z mężem w faktycznej separacji. Z treści protokołu nie można przy tym wywnioskować, czy separacja ta zaczęła się dopiero w momencie wyjazdu męża oskarżonej z kraju w 2015 r., czy też trwała już wcześniej.

Opisane wyżej okoliczności nakazywały zatem szczególnie wnikliwe zbadać kwestie związane z momentem wszczęcia przeciwko oskarżonej postępowania przygotowawczego. Gdyby bowiem przyjąć, że był to moment rozpoczęcia przesłuchania w dniu 19 listopada 2015 r., konieczne byłoby stwierdzenie, że karalność zarzuconego oskarżonej czynu uległa przedawnieniu, bowiem do wszczęcia przeciwko niej postępowania przygotowawczego doszło po upływie terminu wskazanego w art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s. Orzekające w sprawie sądy – na co wskazuje zakres podjętych przez nie czynności oraz treść wydanych postanowień – takiej potrzeby jednak nie dostrzegły i szczegółowych analiz ze wskazanej perspektywy nie przeprowadziły. Powyższe implikować musi stwierdzenie, że

zagadnienie prawne Sąd odwoławczy przedstawił przedwcześnie. Rozstrzygnięcie sprawy w pierwszym rzędzie zależy bowiem od przesądzenia kwestii przedawnienia. Na wstępnych etapach procesu karnego, co obejmuje również etap wstępnej kontroli oskarżenia, przedawnienie wyłącza bowiem dopuszczalność rozpoznawania i rozstrzygania sprawy karnej co do meritum, jeżeli data popełnienia hipotetycznego czynu przestępnego wskazuje na upływ terminu, z którym ustawa wiąże ustanie karalności przestępstwa. W orzecznictwie Sądu Najwyższego akcentuje się, że w wypadku stwierdzenia – przed przeprowadzeniem dowodów i wyjaśnieniem wszystkich okoliczności faktycznych – zbiegu negatywnych przesłanek procesowych, określonych w art. 17 § 1 pkt 1 i 2 k.p.k. oraz art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k., sąd powinien umorzyć postępowanie z uwagi na niedopuszczalność jego dalszego prowadzenia (zob. np. postanowienie z dnia 7 stycznia 2011 r., I KZP 27/10, OSNKW 2011, z. 1, poz. 5). Także w piśmiennictwie prawniczym podnosi się, że „przedawnienie funkcjonuje wówczas jako przesłanka mieszana, która obliuguje organy procesowe do umorzenia postępowania wyłącznie w następstwie stwierdzenia upływu ustawowo określonego okresu i przyjętej kwalifikacji czynu przestępnego (R. Kmiecik [w:] System Prawa Karnego Procesowego. Tom IV. Dopuszczalność procesu, pod. red. M. Jeż - Ludwichowskiej i A. Lacha, Warszawa 2015, s. 848 – 849). Należy przy tym zauważyć, że inaczej niż Sąd *meriti*, Sąd odwoławczy nie stanął na stanowisku, że już wstępna analiza aktu oskarżenia prowadzi do wniosku, iż opis zarzucanego oskarżonej czynu nie zawiera znamion czynu zabronionego.

Jak wcześniej sygnalizowano, w niniejszej sprawie nie została również spełniona czwarta z wymienionych wyżej przesłanek wystąpienia z pytaniem prawnym. Sąd Okręgowy przedstawił, co prawda, dwie odmienne interpretacje pojęcia „termin płatności podatku” występującego na gruncie art. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ale uczynił to w sposób, który wskazuje, że ma wyrobiony pogląd co do właściwego sposobu jego wykładni. Świadczy o tym m.in. wywód mówiący, iż: „systematyka art. 28 PDOFizU wskazuje w tej sytuacji, że użyte w jego ust. 4. pojęcie »termin płatności podatku« odnosi się do obu terminów, w których podatek jest płatny, wskazanych w ust. 2 jak i ust. 3 art. 28 PDOFizU. Nie ma bowiem zdaniem Sądu Okręgowego żadnych powodów, by uznać, że

którykolwiek ze wskazanych terminów, w których podatek jest płatny, nie jest terminem jego zapłaty i w ten sposób różnie interpretować ten sam zwrot użyty przez ustawodawcę w jednym artykule. (...). Natomiast jeśli przyjąć, że termin płatności podatku to również termin z ust. 3, wówczas jasnym jest, że podatnik nie tylko jest obowiązany zapłacić podatek zgodnie z zawartą w tym ustępie regulacją, ale też składa organowi deklarację tej zapłaty dotyczącą. Wydaje się to logiczne także z punktu widzenia organu podatkowego, który w tej sytuacji odnosi otrzymaną wpłatę podatku do określonej deklaracji podatkowej, w której został on wykazany”. Oznacza to, że wbrew temu co wskazano w konkluzji uzasadnienia, Sąd *ad quem* nie tyle zwrócił się o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego, którego sam rozstrzygnąć nie potrafił, co wystąpił do Sądu Najwyższego o potwierdzenie słuszności własnego stanowiska.

Wykazując spełnienie pozostałych przesłanek wystąpienia z pytaniem prawnym w trybie art. 441 § 1 k.p.k., Sąd Okręgowy ograniczył się natomiast do przytoczenia rozbieżności występujących pomiędzy dwoma judykataми Naczelnego Sądu Administracyjnego, w których rozstrzygano problem w istocie pośrednio wiążący się z kwestiami, których przesądzenie jest niezbędne do wydania orzeczenia w przedmiotowej sprawie. Wprawdzie w obu powołanych wyrokach NSA interpretował przepisy art. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., prowadząc rozważania na temat terminu płatności owego podatku, ale czynił to przez pryzmat art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm. – dalej powoływana także jako o.p.) w celu ustalenia początku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a nie z perspektywy obowiązku składania deklaracji podatkowej PIT - 23. Przeprowadzoną przez Sąd Okręgowy analizę trafności stanowisk wyrażonych w tychże judykatach trudno uznać za pogłębioną. Sąd nie podjął próby rozstrzygnięcia dostrzeżonego problemu interpretacyjnego poprzez odwołanie się do innych regulacji, a w szczególności przepisów Ordynacji podatkowej. Analizie nie poddał również poglądów doktryny, jak też nie skonfrontował swoich wniosków i wątpliwości z orzeczeniami sądów powszechnych zapadłych w analogicznych, jak analizowana, sprawach. Orzeczenia takie bowiem zapadały i są dostępne w tak popularnych

bazach informacji prawnej jak Portal Orzeczeń Sądów Powszechnych czy LEX (zob. np. wyroki: Sądu Okręgowego Warszawa - Praga w Warszawie z dnia 29 października 2015 r., VI Ka 330/15; Sądu Rejonowego Gdańsk - Południe w Gdańsku z dnia 7 grudnia 2015 r., II K 206/15 oraz z dnia 28 września 2016 r., II K 704/16; Sądu Rejonowego dla Warszawy - Mokotowa w Warszawie z dnia 10 sierpnia 2016 r., III K 200/16, nadto wyrok Sądu Okręgowego w Kielcach z dnia 15 października 2015 r., IX Ka 725/15, w którego uzasadnieniu wyrażono pogląd odbiegający od stanowiącego podstawę wymienionych orzeczeń sądów warszawskich i gdańskiego). I nawet jeśli Sąd Okręgowy nie uznałby ich za pomocne dla rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia prawnego, powinien je uwzględnić, co najmniej poprzez wskazanie, jak w innych sprawach karnych skarbowych sądy oceniały odpowiedzialność podatnika, który mimo, że postąpił wbrew deklaracji zawartej w oświadczeniu, o którym mowa w art. 28 ust. 2a u.p.d.o.f., nie poinformował o tym fakcie urzędu skarbowego i nie uiścił podatku.

W istocie już na tych uwagach uzasadnienie niniejszego postanowienia można byłoby zakończyć. Dla zupełności wywodu, mając na względzie istotne rozbieżności interpretacyjne, które na gruncie przepisu art. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pojawiają się nie tylko w orzecznictwie sądów administracyjnych (zob. także M. Krudysz, Przeznaczenie przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości, na cele mieszkaniowe, a termin przedawnienia zobowiązania podatkowego – linia orzecznicza LEX/el nr 235569), sądów powszechnych, ale także – co z perspektywy postępowania karnego skarbowego najistotniejsze – organów podatkowych, Sąd Najwyższy odniesie się do merytorycznych kwestii związanych z przedstawionym zagadnieniem prawnym. Jest to tym bardziej celowe z uwagi na treść wspomnianego art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 z późn. zm.), w świetle którego art. 28 tej ustawy, chociaż uchylony, ma perspektywę wieloletniego stosowania, skoro nadal według niego ma następować opodatkowanie przychodów z odpłatnego zbycia m.in. nieruchomości wybudowanych (oddanych do użytkowania) do dnia 31 grudnia 2006 r.

Rozważania poświęcone tej kwestii należy rozpocząć od zwrócenia uwagi na fakt, że w art. 28 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., ustawodawca posługuje się sformułowaniem zarówno „termin płatności”, jak i „termin płatności podatku”.

I tak, art. 28 ust. 3 ustawy stanowi, że „jeżeli nie zostaną spełnione warunki, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) lub lit. e), podatek jest płatny najpóźniej następnego dnia po upływie terminów określonych w tym przepisie wraz z odsetkami naliczanymi:

- 1) od terminu płatności określonego w ust. 2 do dnia, w którym upłynęły dwa lata, licząc od dnia sprzedaży - w wysokości połowy odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych” (pominięto pkt 2 ustępu 3).

W art. 28 ust. 4 ustawy wskazano natomiast, że „w terminie płatności podatku podatnik jest obowiązany złożyć deklarację według ustalonego wzoru”.

Różnicy tej nie można nadawać znaczenia wyłącznie technicznego czy stylistycznego, trzeba natomiast przyjąć, że ma istotne znaczenie merytoryczne. Należy zauważyć, że regulacja zawarta w art. 28 ust. 3 u.p.d.o.f. adresowana jest do podatników, do których nie ma zastosowania zasada wynikająca z art. 28 ust. 2 zd. 2 tej ustawy wskazująca, że podatek od przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a - c tej ustawy „jest płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika”. Mowa tu o podatnikach, którzy dokonali sprzedaży nieruchomości, względnie prawa majątkowego i w terminie 14 dni od dnia dokonania tej sprzedaży złożyli oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży przeznaczą na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e – art. 28 ust. 2a u.p.d.o.f. Dla wskazanych podatników termin wynikający z art. 28 ust. 2 u.p.d.o.f. nie jest zaś terminem płatności podatku. Poprzez złożenie wspomnianego oświadczenia deklarują oni wszak zamiar skorzystania z przedmiotowego zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e ustawy, a to oznacza, że w dacie wskazanej w art. 28 ust. 2 zd. 2 nie ciąży na nich ani obowiązek uiszczenia podatku, ani, co więcej, zobowiązanie podatkowe. Dla tej grupy podatników termin

określony w tym przepisie nabiera znaczenia – i to w zdecydowanie innym kontekście – dopiero w momencie, gdy zaktualizuje się ich własne, będące konsekwencją niedopełnienia warunków uzyskania zwolnienia, zobowiązanie podatkowe i wynikający z niego obowiązek zapłaty podatku w przewidzianym dla nich, wynikającym z art. 28 ust. 3 u.p.d.o.f. terminie płatności podatku. Z tego też powodu ustawodawca świadomie w art. 28 ust. 3 pkt 1 tej ustawy posłużył się sformułowaniem „od terminu płatności określonego w ust. 2”, a nie „od terminu płatności podatku”. Użycie przez prawodawcę doprecyzowującego zwrotu „określonego w ust. 2” również wskazuje, że na gruncie art. 28 ustawy przewidziano więcej niż jeden termin płatności (podatku).

Powyższa interpretacja jest w pełni zgodna z treścią art. 47 § 3 o.p. , który stanowi, że jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić. Niewątpliwie bowiem podatnicy, o których mowa w art. 28 ust. 2a u.p.d.o.f., należą do wskazanej w powołanej regulacji grupy podatników, o ile ostatecznie nie postąpili zgodnie ze złożonym oświadczeniem. Bez wątplenia również art. 28 ust. 3 tej ustawy określa ostatni dzień, w którym powinna nastąpić wpłata ciążącego na nich podatku wskazując, że powinno to nastąpić „najpóźniej następnego dnia po upływie terminów określonych w tym przepisie”, tj. w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e ustawy.

Konkludując należy zatem stwierdzić, że przyjęcie, iż w przypadku podatników, o których mowa w art. 28 ust. 2a u.p.d.o.f. termin płatności podatku przypada 14. dnia od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych, byłoby równoznaczne z uznaniem, że termin płatności podatku przypada przed datą powstania zobowiązania podatkowego, z którego wynika nie tylko termin płatności, ale i wysokość podatku. Taki sposób wykładni prowadzi więc *ad absurdum*. Przypomnieć bowiem należy, że zgodnie z art. 5 o.p. „zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, terminie oraz miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego”. W doktrynie trafnie zauważa się, że „w następstwie przekształcenia się obowiązku podatkowego w zobowiązanie

podatkowe powstaje konieczność zapłaty podatku w określonej kwocie, w określonym czasie i w określonym miejscu” (M. Popławski [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, pod red. L. Etela, WKP 2017, komentarz do art. 5, teza 1). Wskazuje się również, że zobowiązanie podatkowe tworzy „dla podatników obowiązek uiszczenia podatku, a dla organu podatkowego uprawnienie, będące zarazem także obowiązkiem, do żądania takiej zapłaty, jej przyjęcia lub egzekwowania należnej sumy z zastosowaniem przewidzianych środków przymusu. Do czasu jednak upływu terminu płatności mimo istnienia zobowiązania podatkowego podatnik może zapłacić podatek, ale nie musi, a organ nie może się domagać zapłaty podatku oraz egzekwować podatku w drodze egzekucji administracyjnej, gdyż zobowiązanie podatkowe, chociaż istniejące, nie jest wymagalne” (M. Popławski, *op. cit.*, komentarz do art. 5, teza 2). Nadto wskazuje się, że „nie zawsze obowiązek podatkowy przekształca się w zobowiązanie podatkowe. Zobowiązanie to nie powstanie, np. jeśli podatnik skorzysta z określonego zwolnienia podatkowego, do którego będzie uprawniony na podstawie przepisów szczególnych zawartych np. w aktach kształtujących konstrukcję poszczególnych podatków. Zwolnienie podatkowe powoduje, że istniejący obowiązek podatkowy nie przekształca się w zobowiązanie, natomiast w przypadku gdy to zwolnienie się traci, powstaje zobowiązanie podatkowe, którego główną treścią jest obowiązek zapłaty podatku” (M. Popławski, *op. cit.*, komentarz do art. 5, teza 3).

Odnosząc powyższe uwagi do podatku z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a – c u.p.d.o.f., należy stwierdzić, że z chwilą złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a tej ustawy, przychody osiągnięte przez podatnika z tytułu sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych podlegają zwolnieniu podatkowemu na warunkach i zasadach, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e ustawy, w brzmieniu obowiązującym do końca 2006 r. (J. Marciniuk, Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, Legalis 2013, komentarz do art. 28, pkt V. A.). Zwolnienie to nie ma jednak charakteru definitywnego, albowiem podatnik traci je, jeżeli najpóźniej w okresie dwóch lat od sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych nie przeznaczy kwot uzyskanych z tego tytułu na cele określone w art.

21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub e u.p.d.o.f. (J. Marciniuk, *op. cit.*, komentarz do art. 28, pkt V. D.). Oznacza to, że dopiero z chwilą utraty owego zwolnienia powstaje zobowiązanie podatkowe, którego główną treścią jest obowiązek zapłaty podatku w wysokości, o której mowa w art. 28 ust. 2 zd. 1 u.p.d.o.f., najpóźniej do dnia następnego po upływie dwuletniego terminu od daty sprzedaży tychże nieruchomości lub praw. Dzień ten, zgodnie z art. 47 § 3 o.p., jest również terminem płatności podatku, po którego upływie zobowiązanie podatkowe staje się wymagalne i może być egzekwowane w drodze egzekucji administracyjnej. Z tego też powodu jako trafny należy uznać pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażony w przywołanym przez Sąd odwoławczy wyroku z dnia 10 czerwca 2016 r., II FSK 1303/14, LEX nr 2052471, zgodnie z którym „w sytuacji złożenia przez podatnika oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a u.p.d.o.f., zobowiązanie podatkowe w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a - c u.p.d.o.f., nie jest jeszcze ostatecznie ukształtowane. Nie ma pewności, że zobowiązanie to w ogóle powstanie, a jeżeli powstanie - jaka będzie jego ostateczna wysokość”. Z powyższych względów nie można zgodzić się z prokuratorem Prokuratury Krajowej, gdy wskazuje, że zobowiązanie podatkowe powstaje z upływem 14 - dniowego terminu wskazanego w art. 28 ust. 2 u.p.d.o.f. także wówczas, gdy podatnik złoży oświadczenie, o którym mowa w art. 28 ust. 2a tej ustawy.

Prokuratorowi nie można również przyznać słuszności, gdy twierdzi, że o tym, iż jedynym terminem płatności podatku ustanowionym przez przepisy art. 28 u.p.d.o.f. jest termin wskazany w ustępie 2 tego artykułu, świadczy fakt, że w przypadku, gdy mimo złożonego oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a ustawy podatnik w ciągu dwóch lat od sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a - c nie wydatkuje uzyskanych z tej transakcji środków na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e wspomnianej ustawy, nalicza mu się od odsetki od terminu płatności, określonego w art. 28 ust. 2. Odsetki te, mając na uwadze ich wysokość (połowa odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych), nie mają bowiem charakteru typowych odsetek za zwłokę. *Ratio legis* ich wprowadzenia należy raczej wiązać z

dążeniem ustawodawcy do skłonienia podatników, by wspomniane oświadczenia składali rozważnie, tj. wyłącznie w sytuacji, gdy rzeczywiście zdecydowani są wypełnić warunki zwolnienia podatkowego. Nie może budzić wątpliwości, że świadomość konieczności uiszczenia, poza samym podatkiem, także dodatkowej kwoty tytułem odsetek naliczonych od dnia upływu terminu, w którym należałoby uiścić podatek, gdyby wspomniane oświadczenie nie zostało złożone, skłania do większej refleksji w tym przedmiocie niż miałyby to miejsce w przypadku, gdyby omawiana swoista sankcja nie istniała. Nawiązując ponownie do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 czerwca 2016 r., II FSK 1303/14, można wspomnieć, że wspomniane odsetki zasadnie zostały tam określone jako „swojego rodzaju odpłatność za przesunięcie terminu płatności podatku w związku ze zgłoszonym przez podatnika zamiarem skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub e u.p.d.o.f.” Podkreślić należy, że odsetki w pełnej wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych naliczane są dopiero od następnego dnia po upływie dwóch lat, licząc od dnia sprzedaży (art. 28 ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.f.).

Za przekonujący argument na poparcie stanowiska, że przepisy art. 28 u.p.d.o.f. przewidują tylko jeden, wynikający z ustępu 2. tego artykułu, termin płatności podatku, nie może być również uznana okoliczność, że w formularzu deklaracji o osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych objętych zryczałtowanym podatkiem dochodowym (PIT - 23) stosowanej do przychodów uzyskanych w 2006 r. (wspomniany załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2003 r. w sprawie określenia niektórych wzorów oświadczeń, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych), w objaśnieniu dotyczącym terminu składania deklaracji wskazuje się wyłącznie termin „14 dni od dnia odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych”. Zawarte w formularzach objaśnienia, już choćby z racji ograniczonej objętości formularza, rzadko kiedy mają charakter zupełny i siłą rzeczy ograniczają się do wskazania podstawowych zasad. Jest też bezdyskusyjne, że ustawa nie może być modyfikowana aktem prawnym o randze podustawowej.

Nie przekonuje również argumentacja przywołana w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 września 2016 r. w sprawie II FSK 2140/14, LEX nr 2107114, w szczególności twierdzenie, że przepis art. 28 ust. 3 u.p.d.o.f. „nie stanowi (...) o odroczeniu terminu płatności dla podatników składających oświadczenie, o jego przedłużeniu, czy też o innym terminie płatności podatku dla tej grupy podatników (w przepisie tym jest mowa tylko o terminie złożenia oświadczenia). Adresowany on jest bowiem do podatników, którzy – w założeniu – mają być zwolnieni z opodatkowania. Nieracjonalne byłoby zatem określanie im innego terminu płatności podatku, skoro przychód ma być zwolniony od opodatkowania”. Trzeba bowiem zwrócić uwagę, że zwolnienie przedmiotowe powstające w momencie złożenia oświadczenia wymienionego w art. 28 ust. 2a u.p.d.o.f. nie ma charakteru definitywnego i jeżeli warunki, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e tej ustawy, nie zostaną spełnione, podatek zwolnienie to utraci i dopiero wówczas powstanie zobowiązanie podatkowe. W takiej sytuacji ustanowienie, odmiennego niż podstawowy, terminu płatności podatku dla wskazanej grupy podatników nie tylko nie może być ocenione jako nieracjonalne, ale należy je uznać za wręcz celowe.

Z podobnych względów nie można podzielić argumentu powołanego przez Naczelną Sąd Administracyjny w innym orzeczeniu, mającego przemawiać za stanowiskiem o jedynym, wynikającym z art. 28 ust. 2 u.p.d.o.f. terminie płatności analizowanego podatku. Organ ten wskazał, że regulację art. 28 ust. 2a tej ustawy należy traktować jako „odroczenie terminu płatności podatku, w przypadku niewydatkowania (w okresie dwóch lat) przychodu ze sprzedaży nieruchomości na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e u.p.d.o.f. Wynika to z obowiązku uregulowania podatku wraz z należnymi odsetkami od terminu płatności określonego w art. 28 ust. 2 u.p.d.o.f. – za okres od terminu płatności do upływu dwóch lat (gdzie strona mogła skorzystać z ulgi podatkowej) odsetki wynoszą połowę odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych, a po tym okresie odsetki pobierane są w pełnej wysokości” (wyrok z dnia 13 grudnia 2016 r., II FSK 3305/14, LEX nr 2205661). Przepis ten nie może być jednak traktowany jako wprowadzający instytucję odroczenia terminu płatności podatku, a to z uwagi na fakt, że w przypadku złożenia przez podatnika oświadczenia, o którym mowa w art.

28 ust. 2a u.p.d.o.f., nie powstaje jeszcze zobowiązanie podatkowe, a tym samym wynikający z niego obowiązek zapłaty podatku w określonej wysokości. Na tym etapie nie jest przecież jeszcze znana ostateczna podstawa opodatkowania, w sytuacji, gdy istnieje możliwość niedotrzymania przez podatnika, i to w różnym zakresie, gdy chodzi o wydatkowanie – w całości lub w części – kwoty uzyskanej ze zbycia nieruchomości (praw majątkowych), warunków zwolnienia od podatku, skutkującego zaistnieniem zobowiązania podatkowego. Podstawę opodatkowania w przypadku analizowanego podatku stanowi wszak przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a – c, pomniejszony o koszty odpłatnego zbycia, ale tylko w tej części, w jakiej nie jest objęty zwolnieniem przedmiotowym z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e u.p.d.o.f. Oczywiście jest bowiem, że przychód w części objętej tym zwolnieniem nie może wchodzić w podstawę opodatkowania. Potwierdza to również treść formularza deklaracji PIT - 23, gdzie w pozycji 46 (według wzoru stosowanego do przychodów osiągniętych w 2006 r.), w której wpisywano kwotę podstawy opodatkowania, należało wpisać różnicę pomiędzy kwotą określającą ogółem przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych pomniejszony o koszty odpłatnego zbycia, a kwotą przychodu zwolnioną z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e u.p.d.o.f.

Podsumowując powyższy wywód należy stwierdzić, że **użyte w treści art. 28 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., w zw. z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, określenie „w terminie płatności podatku” odnosi się do terminu płatności podatku wskazanego w art. 28 ust. 2, jak też wskazanego w art. 28 ust. 3 tej ustawy. Jeżeli zatem podatnik złożył oświadczenie, o którym mowa w art. 28 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednak w określonym przez ustawę terminie nie postąpił w sposób deklarowany w oświadczeniu, terminem płatności podatku, zgodnie z art. 47 § 3 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 28 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest następnym dniem po upływie dwóch lat od dnia sprzedaży nieruchomości lub**

praw majątkowych. Do tego dnia podatnik jest zobowiązany obliczyć i zapłacić podatek w wysokości wskazanej w art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wraz z odsetkami określonymi w art. 28 ust. 3 tej ustawy oraz – stosownie do art. 28 ust. 4 – złożyć deklarację według ustalonego wzoru, tj. PIT – 23. Stanowisko to zbieżne jest z poglądem wyrażonym przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 2 kwietnia 2003 r., III RN 50/02, OSNP 2004, z. 8, poz. 131, zgodnie z którym w przypadku, gdy osoba fizyczna sprzeda nieruchomość i zadeklaruje, że przychód ze sprzedaży przeznaczy w ciągu dwóch lat na cele mieszkaniowe uzasadniające zwolnienie od zryczałtowanego podatku od sprzedaży nieruchomości, po czym nie dokona zadeklarowanych wydatków, termin przedawnienia tego podatku biegnie począwszy od końca roku podatkowego, w którym upłynął wspomniany powyżej dwuletni termin. Wskazuje to na przyjęcie, że w omawianym przypadku termin płatności podatku aktualizuje się po upływie dwóch lat od dnia sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych.

Wobec podjęcia przez Sąd Okręgowy, także przez prokuratora, kwestii skorygowania złożonej deklaracji PIT-23, co ma być prawem, a nie obowiązkiem podatnika, należy wspomnieć, że treść przepisu art. 28 ust. 4 u.p.d.o.f., który jako termin składania deklaracji wskazuje termin płatności podatku, pozwala przyjąć, że podatnik nie jest zobowiązany do złożenia deklaracji podatkowej, jeżeli nie jest zobowiązany do uiszczenia podatku. Zatem podatnik, który składa oświadczenie na podstawie art. 28 ust. 2a u.p.d.o.f. nie jest zobowiązany do złożenia deklaracji PIT - 23 w terminie określonym w art. 28 ust. 2 tej ustawy (z wyjątkiem sytuacji, gdy z oświadczenia wynika, że na cele, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e ustawy, zamierza przeznaczyć jedynie część przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych). Nie jest zobowiązany tego uczynić także w terminie, o którym mowa w art. 28 ust. 3 u.p.d.o.f., gdy postąpi zgodnie z treścią oświadczenia i całość przychodu przeznaczy na cele, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e tej ustawy. Taki tryb postępowania jako właściwy wskazano również w przygotowanym przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów skrypcie pt. „Opodatkowanie dochodów/przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości podatkiem dochodowym od osób fizycznych”, s. 10. (https://dsc.kprm.gov.pl/sites/default/files/materialy_szkoleniowe_z_tematu_pit.pdf).

Jeżeli jednak doszło do złożenia przez podatnika wspomnianej deklaracji, w razie gdy w ustawowym terminie nie postąpił on zgodnie z oświadczeniem, przepis art. 28 ust. 4 u.p.d.o.f. rodzi obowiązek skorygowania deklaracji wcześniej złożonej, a to wobec zaistnienia obowiązku zapłacenia podatku. Należy wskazać, że chociaż złożenie korekty deklaracji podatkowej jest co do zasady uprawnieniem podatnika, to w wypadkach wskazanych w ustawie, może być także jego obowiązkiem (zob. S. Babiarz [w:] S. Babiarz i in., Ordynacja podatkowa. Komentarz, WK 2015, komentarz do art. 81, teza 1 i 2). Przepis art. 28 ust. 4 u.p.d.o.f. właśnie taki obowiązek statuuje.

Powyższe stanowisko nie oznacza – co przyjmuje Sąd Okręgowy w S. – że zaniechanie przez podatnika złożenia deklaracji korygującej wyczerpuje znamiona wykroczenia skarbowego z art. 56 ust. 4 k.k.s. z tego powodu, iż podatnik ujawnił już organowi podatkowemu przedmiot i podstawę opodatkowania, gdy wcześniej złożył deklarację PIT – 23, wraz z oświadczeniem, o którym mowa w art. 28 ust. 2a u.p.d.o.f. Wątpliwa jest jednak teza o ujawnieniu przez podatnika podstawy opodatkowania. Wszak we wspomnianej deklaracji pomniejszył on tę podstawę o kwotę, którą wskazał jako mającą być przeznaczoną na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e ustawy. W takim wypadku podstawa opodatkowania może być wykazana nawet na poziomie zerowym, jak miało to miejsce w rozpatrywanej sprawie. Wobec niepostąpienia przez podatnika zgodnie z oświadczeniem, podstawa ta przestała być aktualna i zachodzi konieczność (obowiązek) ponownego jej określenia oraz przekazania organowi podatkowemu informacji o zaistniałej w tym zakresie zmianie poprzez złożenie korygującej deklaracji PIT - 23. Zaniechanie tego powoduje, że wchodzi w grę narażenie podatku na uszczuplenie, do czego nie odnosi się art. 56 ust. 4 k.k.s.

Na koniec celowe będzie zaznaczyć, że niejasna redakcja przepisów art. 28 u.p.d.o.f., powodująca trudności interpretacyjne i prowadząca do rozbieżności w orzecznictwie nie tylko sądów, ale też w praktyce działania urzędów skarbowych (zob. np. wystąpienie pokontrolne nr LBY - 4101-027-04/2013 Najwyższej Izby Kontroli – Delegatura w Bydgoszczy sporządzone po przeprowadzeniu w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Bydgoszczy kontroli w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i

praw majątkowych związanych z nieruchomościami w województwie kujawsko-pomorskim – <http://www.nik.gov.pl/kontrole/P/13/139/LBY>) przemawia za tym, by w sprawach, w których ocenie podlega odpowiedzialność za czyny zabronione określone w przepisach Kodeksu karnego skarbowego, popełnione wobec naruszenia obowiązków wynikających z art. 28 u.p.d.o.f., kwestię zawinienia oskarżonego sądy badały nie tracąc z pola widzenia możliwości zaistnienia błędu co do prawa.

Mając na uwadze przedstawione okoliczności, Sąd Najwyższy orzekł, jak w postanowieniu.

r.g.