

Monika Stepanów

Przedawnienie po nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego

Na wstępie należy zaznaczyć, iż przedmiotowa nowelizacja¹ kodeksu karnego skarbowego, która weszła w życie w dniu 17 grudnia 2005 r., wprowadziła w przepisie art. 44 § 1 k.k.s. dłuższe terminy przedawnienia karalności przestępstw skarbowych, rezygnując z terminu 3 lat i wprowadzając termin 5 lat dla wszystkich przestępstw skarbowych zagrożonych karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat, oraz termin przedawnienia wynoszący 10 lat dla przestępstw skarbowych zagrożonych karą pozbawienia wolności powyżej 3 lat (w związku z podwyższeniem ustawowego zagrożenia karą pozbawienia wolności do lat 5 przy niektórych typach przestępstw skarbowych). Ponadto w przepisie art. 51 § 2 k.k.s. wydłużono o dodatkowy rok karalność wykroczeń skarbowych, jeśli przed upływem terminu przedawnienia wszczęto przeciwko sprawcy postępowanie karne skarbowe (obecnie wynosi 3 lata, dotąd wynosiło 2 lata).

Należy zaakcentować, iż kodeks karny skarbowy autonomicznie reguluje terminy przedawnienia karalności w stosunku do regulacji zawartych w kodeksie karnym. Różnice regulacji kodeksu karnego dostrzegamy w przepisie art. 101 § 1 pkt 5 k.k., który stanowi, że karalność przestępstwa zagrożonego karą ograniczenia wolności lub grzywną ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło lat 3. W kodeksie karnym zaś, podobnie jak stanowią przepisy kodeksu karnego skarbowego, przedawnienie karalności przestępstwa następuje z upływem lat 5, gdy czyn jest zagrożony karą pozbawienia wolności nie przekraczającą lat 3 (art. 101 § 1 pkt 4 k.k.) oraz z upływem lat 10, gdy czyn stanowi występki zagrożony karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata (art. 101 § 1 pkt 3 k.k.).

Warto w tym miejscu przywołać treść wyroku Sądu Najwyższego z dnia 4 lipca 2001 r., który trafnie zauważył, iż: „Nadzwyczajne zaostrenie kary wiązać można jedynie z czynem, którego ściganie nie uległo przedawnieniu. O długości terminów przedawnienia decyduje więc ustawowe zagrożenie wynikające z części szczególnej, czyli z przepisu statuującego czyn, a nie kara, jaka może być faktycznie wymierzona sprawcy w oparciu o przepisy np. uzasadniające nadzwyczajne jej obostrzenie”².

¹ Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 178, poz. 1479.

² Wyrok SN z dnia 4 lipca 2001 r., sygn. V KKN 346/99, Jurysta 2002, nr 2–3, s. 48.

Inna, bardzo ważna i nieznaną prawu karnemu powszechnemu zasada przedawnienia karalności wynika z przepisu art. 44 § 2 k.k.s., który stanowi, iż karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Oznacza to, iż w pewnych sytuacjach ustanowiono skrócony termin przedawnienia karalności odnośnie przestępstw skarbowych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej.

Przepis art. 44 § 2 k.k.s. jest normą odsyłającą do prawa finansowego określającego terminy przedawnienia podatków i należności celnych, jest też jednym z przejawów wybitnie subsydiarnego charakteru prawa karnego skarbowego i wskazuje na jego funkcję ochronną, która ustaje wówczas, gdy w świetle prawa finansowego nie ma już zobowiązania podlegającego ochronie. Na gruncie prawa podatkowego przedawnienie dotyczy zobowiązań podatkowych. Pojęcia zobowiązania podatkowego, jak i obowiązku podatkowego należą do podstawowych pojęć prawa podatkowego, istotne są też wzajemne relacje tych pojęć³. Obowiązek podatkowy jest kategorią abstrakcyjną, w tym sensie, że nałożenie na pewną grupę podmiotów lub całe społeczeństwo obowiązku podatkowego nie oznacza jeszcze konieczności jego płacenia, gdyż konieczność taka zaistnieje dopiero w momencie konkretyzacji obowiązku podatkowego, czyli w momencie przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Zatem obowiązek podatkowy rozumiany jest jako potencjalny nakaz zapłaty podatku wskutek ziszczenia się sytuacji faktycznych określonych w hipotezie normy prawno-podatkowej. Natomiast zobowiązanie podatkowe według art. 5 Ordynacji podatkowej jest to wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa albo gminy podatku w wysokości, terminie i miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego⁴.

Zobowiązania podatkowe powstają w dwojaki sposób. Zgodnie z art. 21 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe powstaje *ex lege* – z chwilą zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, bądź też z chwilą doręczenia podatnikowi decyzji organu podatkowego ustalającego wysokość tego zobowiązania. W konsekwencji – w zależności od sposobu powstania zobowiązania podatkowego – organ podatkowy wydaje i doręcza podatnikowi odpowiednią wymiarową decyzję podatkową. I tak w odniesieniu do zobowiązań podatkowych, powstających z chwilą doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania, wydawana i doręczana jest konstytutywna decyzja ustalająca, natomiast w odniesieniu do zobowiązań powstających *ex lege* organ podatkowy

³ Patrz w tej kwestii np. J. Naczyńska, Zobowiązanie podatkowe a obowiązek podatkowy, Radca prawny 1999, nr 4, s. 70–76.

⁴ L. Wilk, Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego, Toruń 2004, s. 111–112.

wydaje decyzję deklaratoryjną określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzje ustalające mają konstytutywny charakter, a co za tym idzie skutkują, pod warunkiem ich doręczenia adresatowi, powstaniem zobowiązania podatkowego, a zatem tworzą, znoszą lub też zmieniają stosunki prawne *ex nunc*, natomiast decyzje określające jako deklaratoryjne stwierdzają jedynie fakt uprzedniego powstania zobowiązania podatkowego na skutek zaistnienia okoliczności, z którymi prawo łączy powstanie takiego zobowiązania. Nie tworzą więc nowych sytuacji prawnych, a w konsekwencji wywołują skutki prawne wstecz *ex tunc*, czyli od momentu, w jakim dany stan prawny zaistniał. Instytucja przedawnienia określona w art. 68 Ordynacji podatkowej dotyczy wyłącznie przedawnienia wymiaru zobowiązań podatkowych powstających z chwilą doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania. Przepis ten stanowi, iż zobowiązanie powstające z chwilą doręczenia decyzji ustalającej to zobowiązanie nie powstaje, jeżeli decyzja została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Jeżeli natomiast podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego, bądź nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, zobowiązanie nie powstaje – pod warunkiem, że decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zaistniał obowiązek podatkowy⁵.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych powstających *ex lege* uregulowane zostało w przepisie art. 70 Ordynacji podatkowej, w myśl którego zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Regulacja ta dotyczy m. in. zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku od gier i zakładów wzajemnych⁶.

Nie można zgodzić się z twierdzeniem, iż w wypadku przestępstw przeciwko obowiązkom celnym zastosowanie ma przepis art. 65 ust. 7 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne⁷, na mocy którego kwot należności celnych można dochodzić w terminie 5 lat od dnia ich zaksięgowania⁸, bowiem w przepisie tym zakreślono jedynie termin na ściągnięcie zaksięgowanych już kwot należności celnych, który nie jest tożsamy z pojęciem terminu przedawnienia powiadomienia dłużnika o kwocie długu celnego, wynikającym z przepisu art. 221 ust. 4 Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Cel-

⁵ J. Naczyńska, T. Turek, Przedawnienie wymiaru zobowiązania podatkowego w świetle zmian na gruncie Ordynacji podatkowej, *Radca prawny* 1998, nr 5, s. 32 i 36.

⁶ Tamże, s. 33.

⁷ Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne, Dz. U. Nr 68, poz. 622 z późn. zm.

⁸ S. Bania, *Prawo karne skarbowe*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2005, s. 205.

ny⁹, stanowiącym: „Jeżeli dług celny powstał na skutek czynu podlegającego, w chwili popełnienia, wszczęciu postępowania karnego, dłużnika można powiadomić o kwocie długu celnego na warunkach przewidzianych w obowiązujących przepisach, po upływie terminu trzech lat, określonych w ust. 3”.

Przedmiotowy przepis art. 221 ust. 4 Wspólnotowego Kodeksu Celnego należy odczytywać łącznie z przepisem art. 56 zdane pierwsze powyżej cytowanej ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne, który stanowi, iż: „W przypadku, o którym mowa w art. 221 ust. 4 Wspólnotowego Kodeksu Celnego, powiadomienie dłużnika o kwocie należności nie może nastąpić po upływie 5 lat, licząc od dnia powstania długu celnego”.

Zgodnie zatem z art. 221 ust. 4 Wspólnotowego Kodeksu Celnego i art. 56 Prawa celnego – przedawnienie należności celnej powstałej na skutek popełnienia czynu zabronionego określonego w kodeksie karnym skarbowym następuje z upływem 5 lat, licząc od dnia powstania długu celnego.

Należy zauważyć, iż w wyniku omawianej nowelizacji kodeksu karnego skarbowego na gruncie przestępstw skarbowych aktualna staje się zasada, iż przedawnienie karalności przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej nie może nastąpić wcześniej niż przedawnienie należności publicznoprawnej. Jest to związane z wydłużeniem okresu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego z lat 3 do lat 5 w przepisie art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s., jeżeli przestępstwo skarbowe zagrożone jest karą grzywny lub ograniczenia wolności albo karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat. Uwzględniając fakt, iż przy zastosowaniu tej generalnej zasady z przepisu art. 44 § 1 k.k.s. ustawodawca nakazuje liczyć początek biegu terminu przedawnienia w taki sam sposób, jak dla przepisu uznawanego za *lex specialis* umieszczonego w § 2 tego artykułu, należy uznać, iż nie ma możliwości, by karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustała wcześniej aniżeli przedawni się należność publicznoprawna, chociaż przepis ten mówi, że „karalność... ustaje także wówczas...”. Ponadto należy wskazać, iż zgodnie z przepisem § 2 art. 44 k.k.s. następuje nie tylko zrównanie terminu przedawnienia należności publicznoprawnych z terminem przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego na zasadach ogólnych, ale również przepis ten faktycznie skraca do lat 5 (przy należnościach celnych i większości należności podatkowych) lub nawet do lat 3 (przy części należności podatkowych) termin przedawnienia przestępstw skarbowych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnych zagrożonych karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata, których ka-

⁹ Dz. Urz. WE L 302 z dnia 19 października 1992 r., s. 1 z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, roz. 2, t. 4, s. 307 z późn. zm.

ralność w myśl zasady ogólnej wyrażonej w przepisie art. 44 § 1 pkt 2 k.k.s. upływa, jeżeli od czasu ich popełnienia minęło lat 10.

Natomiast w przypadku wykroczeń skarbowych, do których przepis art. 51 § 1 zd. 2 k.k.s. nakazuje stosować odpowiednio m.in. przepisy art. 44 § 2–3 k.k.s., aktualne pozostaje nadal odczytywanie tego sformułowania w ten sposób, że przedawnienie karalności może nastąpić wcześniej niż przedawnienie należności publicznoprawnej. Nieprawidłowe jest bowiem interpretowanie tych przepisów w ten sposób, że przedawnienie karalności wykroczenia skarbowego nie może nastąpić wcześniej niż przedawnienie należności publicznoprawnej, bowiem termin przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego wynosi rok, a gdy w tym okresie wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy wynosi łącznie 3 lata od czasu jego popełnienia, gdy tymczasem w większości przypadków termin przedawnienia należności podatkowych jest pięcioletni. Zastosowanie w przedmiotowej sytuacji ma więc generalna reguła z przepisu art. 51 § 2 k.k.s. wskazująca na trzyletni termin przedawnienia. Odnośnie reguły wynikającej z przepisu art. 44 § 2 w zw. z art. 51 § 1 k.k.s. to nie będzie ona miała zastosowania na gruncie wykroczeń skarbowych, bowiem nie ma takiej możliwości, by samo wykroczenie nie przedawniło się jeszcze na zasadach ogólnych, a następowałyby jedynie z uwagi na przedawnienie należności publicznoprawnej, która została uszczuplona (narażona na uszczuplenie) tym wykroczeniem. Podobnie w przypadku wykroczeń celnych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności celnych, gdy w okresie roku od dnia ich popełnienia wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, przedawnienie ich karalności następuje z upływem 3 lat na zasadach ogólnych, nie zaś po 5 latach z uwagi na upływ przedawnienia należności celnej. Ponadto należy zauważyć, iż w takiej sytuacji część wykroczeń podatkowych zarówno na zasadach ogólnych, jak i z uwagi na przedawnienie należności podatkowych, przedawni się z upływem 3 lat.

W przypadku, gdy mamy do czynienia z kumulatywnym zbiegiem przepisów ustawy określonym w przepisie art. 7 § 1 k.k.s., a jednym czynem zostały uszczuplone różne rodzaje należności publicznoprawnych przedawniające się w różnych terminach (cło i podatek) – należy odrębnie liczyć terminy przedawnienia karalności dla każdej z tych należności i w sytuacji, gdyby tylko jedna z tych należności się przedawniła, winno się wyeliminować ją z opisu czynu wraz z przepisem dotyczącym tej przedawnionej należności i prowadzić postępowanie odnośnie należności publicznoprawnej, co do której nie nastąpiło przedawnienie karalności. Przyjęta zasada odnosi się również do kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy, gdy ten sam czyn wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego. W sytuacji zatem, gdyby w toku postępowania nastąpiło przedawnienie czynu jedynie wypełniającego dyspozycję wykroczenia skarbowego, należy

usunąć go z opisu czynu i prowadzić postępowanie tylko w zakresie wyczerpującym znamiona przestępstwa skarbowego.

Odnosnie powyżej wymienionej zasady wypowiedział się Sąd Najwyższy, który w dniu 9 sierpnia 2002 r. orzekł, iż z upływem okresu przedawnienia wymiaru należności celnej ulega przedawnieniu karalność występku celnego, popełnionego przez oskarżonego. W uzasadnieniu tego wyroku czytamy, iż: „Nie można bowiem podzielić jego (tj. skarżącego) twierdzeń, że brak jest podstaw do odmiennego liczenia biegu przedawnienia w stosunku do występku celnego, a odmiennego do występku natury podatkowej, gdy zarówno należność celna, jak i należność podatkowa ustalona została w jednej i tej samej decyzji wymiarowej”¹⁰.

Bieg przedawnienia karalności przestępstwa liczy się od chwili popełnienia przestępstwa. W przypadku przestępstwa ciągłego termin ten liczy się od popełnienia ostatniego czynu wchodzącego w skład tego przestępstwa. Jeżeli dokonanie przestępstwa skarbowego zależy od nastąpienia określonego w kodeksie skutku, bieg przedawnienia rozpoczyna się od czasu, gdy skutek nastąpił (art. 44 § 4 k.k.s.).

Odnosnie rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia przestępstw skarbowych kodeks karny skarbowy zawiera oprócz powyżej wymienionych reguł przyjętych z prawa karnego powszechnego, szczególną regulację dotyczącą czynów skarbowych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej zawartą w przepisie art. 44 § 3 k.k.s., uznawanym za *lex specialis* w odniesieniu do kwestii ustalania początku biegu przedawnienia.

Zgodnie z treścią przepisu art. 44 § 3 k.k.s. 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. Jeśli sprawca przestępstwa skarbowego dopuścił się uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności celnej, bieg jego przedawnienia rozpoczyna się z dniem, w którym powstał dług celny; jeżeli nie jest możliwe określenie dnia powstania długu celnego, bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego rozpoczyna się z dniem najwcześniejszym, w którym istnienie długu celnego zostało ustalone.

Przepis ten jest spójny z odpowiednimi przepisami prawa podatkowego i celnego, a mianowicie z cytowanymi powyżej przepisami art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej i art. 221 ust. 4 Wspólnotowego Kodeksu Celnego (dalej WKC). Ponadto należy w tym miejscu wskazać, biorąc pod uwagę fakt, iż praktyczną rolę odgrywają tzw. cła przywozowe, że zgodnie z przepisami art. 201–205 WKC dług celny w przywozie powstaje: w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego o dopuszczenie do obrotu towaru podlegającego należnościom

¹⁰ Wyrok SN z dnia 9 sierpnia 2002 r., sygn. V KKN 305/00, niepublikowany.

przywozowym oraz objęcia takiego towaru procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z należności celnych przywozowych (art. 201 WKC). Ponadto dług celny w przywozie powstaje m.in. w chwili nielegalnego wprowadzenia na obszar celny Wspólnoty towaru podlegającego należnościom przywozowym (art. 202 WKC), z chwilą usunięcia spod dozoru celnego towaru podlegającego należnościom przywozowym (art. 203 WKC), w chwili niewykonania jednego z obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru podlegającego należnościom przywozowym lub ze stosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty, lub w chwili niedopełnienia jednego z warunków wymaganych do objęcia towaru procedurą lub do zastosowania obniżonych bądź zerowych stawek należności celnych przywozowych ze względu na przeznaczenie towaru (art. 204 WKC). Dług celny w przywozie powstaje również w chwili, gdy towar podlegający należnościom przywozowym w wolnym obszarze celnym lub składzie wolnocłowym zostaje zużyty lub kiedy zostaje użyty po raz pierwszy, na warunkach innych niż przewidziane w obowiązujących przepisach (art. 205 WKC).

Kodeks karny skarbowy również samodzielnie reguluje kwestię przedłużenia przedawnienia karalności w przepisie art. 44 § 5 k.k.s., jednak tylko częściowo w zgodzie z zasadą wynikającą z kodeksu karnego, a mianowicie, jeżeli w okresach podstawowych przewidzianych w § 1 lub § 2 art. 44 k.k.s. wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy (*in personam*), karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 1 art. 44 k.k.s. ustaje z upływem 5 lat (podobnie jak w nierecyrowanym przepisie art. 102 k.k.), a przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 2 art. 44 k.k.s. – z upływem 10 lat od zakończenia tego okresu, tj. odpowiednio po 10 i 20 latach od czasu popełnienia przestępstwa skarbowego. Różnicą jest wydłużenie o kolejne 5 lat, w stosunku do regulacji kodeksu karnego, okresu przedawnienia karalności przestępstw skarbowych zagrożonych karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata oraz posługiwanie się w kodeksie karnym skarbowym pojęciem „sprawcy”, nie zaś pojęciem „osoby” z kodeksu karnego.

Należy podkreślić, iż przedawnienie karalności sprawcy przestępstwa skarbowego powoduje również przedawnienie odpowiedzialności posiłkowej¹¹.

Ponadto zasadnym jest przywołać fragment postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r.¹², który odnosząc się do wykroczenia podatkowego uporczywego niewpłacania w terminie podatku, trafnie uznał, iż: „Przedawnienie wykroczenia, określonego w art. 57 k.k.s. rozpoczyna swój bieg od popełnienia tego czynu, czyli od ustania, wywołanego zachowaniem

¹¹ Zob. F. P r u s a k, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2002, s. 100.

¹² Sygn. I KZP 2/03, OSNKW 2003, nr 5–6, poz. 57.

sprawcy, stanu bezprawnego, tzn. uporczywego naruszenia przez niego obowiązku płacenia podatku w terminie”. Znamieniem tego wykroczenia nie jest uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, gdyż nie chodzi tu o karalność uszczuplenia należności publicznoprawnej, ale o naruszenie prawnego obowiązku regulowania takiej należności w terminie wskazanym przez ustawę. Nie ma przy liczeniu terminu jego przedawnienia zastosowania art. 44 § 3 w zw. z art. 51 § 1 k.k.s. Przy okazji Sąd Najwyższy wyjaśnił, że przy wielokrotności zachowań nie jest koniecznym warunkiem uporczywości obiektywna możliwość jego regulowania. Do rozliczeń podatnika ze Skarbem Państwa nie stosuje się takich samych reguł, jak do rozliczeń cywilnoprawnych, których naruszenie stanowi przestępstwo, np. do uporczywego uchylania się od płacenia alimentów. 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. 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 Ordynacji podatkowej). Podatnik, nie mogąc uregulować w terminie podatku, ma prawne instrumenty dla zmiany terminu jego płatności. Jeżeli uzyska odroczenie płatności lub rozłożenie podatku na raty, to reguluje go w nowym, ustalonym przez organ podatkowy, terminie¹³.

Odnosząc się do ww. postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r. autorzy jednej z glos, słusznie aprobując poglądy Sądu Najwyższego, zgadzają się z jego stanowiskiem, iż znamiona ustawowe wykroczenia skarbowego uporczywego niewpłacania w terminie podatku nie posiadają znamienia uszczuplenia. G. Łabuda i T. Razowski wypowiadają się ponadto w kwestii możliwości przypisania sprawcy odpowiedzialności karnej (odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe) w razie braku obiektywnej możliwości świadczenia należności publicznoprawnej względnie w wypadku braku wymagalności zachowania zgodnego z prawem. Podkreślają oni, że Sąd Najwyższy, motywując to odmiennym charakterem reguł w zakresie rozliczeń podatnika z fiskusem, niesłusznie odcina się od poglądów, zgodnie z którymi dla miarodajnego ustalenia, czy zachowanie podatnika nie wpłaca-

¹³ R. A. Stefański, Przegląd uchwał IK i IWSN w zakresie prawa materialnego za 2003 rok, *Wojskowy Przegląd Prawniczy*, nr 1, 2004, s. 132–133. Odmienny pogląd w tej kwestii wyraża L. Wilk, *Zaległości podatkowe w świetle prawa karnego skarbowego*, *Palestra*, nr 11–12, 2004, s. 49 oraz E. Kłossowski w glosie do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r., sygn. I KZP 2/03, zatytułowanej „Moment popełnienia i przedawnienie wykroczenia uporczywego niepłacenia podatku w terminie”, *Monitor Podatkowy*, nr 1, 2004, s. 48, stwierdzający, iż czyn z art. 57 § 1 k.k.s. należy do kategorii uszczuplających podatek.

jącego w terminie podatku podlega odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s., konieczne jest uprzednie stwierdzenie, że po pierwsze, nie posiadał on obiektywnej możliwości zapłaty tego podatku oraz po drugie, że w sposób należyty uczynił wszystko, co dla spełnienia tego obowiązku było konieczne, a mimo to w momencie aktualizacji normy prawnej jego zachowanie było niemożliwe. Nie zgadzają się ze stanowiskiem Sądu Najwyższego, który określa tego rodzaju sytuacje niepowodzeniami gospodarczymi, których podatnik (sprawca) nie może przerzucać na Skarb Państwa i pozostałych podatników regulujących terminowo podatki, słusznie wskazując, iż następuje tutaj bezrefleksyjne przeniesienie obiektywnego charakteru odpowiedzialności w prawie podatkowym na grunt odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym¹⁴.

Zgodnie z przepisem art. 44 § 6 k.k.s., przewidującym tzw. odnowę biegu przedawnienia, w razie uchylecia prawomocnego orzeczenia przedawnienie biegnie od dnia wydania orzeczenia w tym przedmiocie, chyba że karalność przestępstwa skarbowego już ustała. Przez uchYLECIE orzeczenia prawomocnego należy rozumieć uchYLECIE w trybie kasacji lub wznowienia postępowania.

Kolejna instytucja „spoczywania przedawnienia” z art. 104 § 1 k.k. dotąd recypowana na grunt kodeksu karnego skarbowego poprzez przepis art. 20 § 2 k.k.s., mająca za zadanie przeciwdziałać ustaniu karalności z powodu upływu czasu, jest obecnie regulowana w autonomicznym przepisie art. 44 § 7 k.k.s., który stanowi, iż przedawnienie nie biegnie, jeżeli przepis ustawy nie pozwala na wszczęcie lub dalsze prowadzenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe (np. z powodu korzystania z immunitetu parlamentarnego czy sędziowskiego).

Warto w tym miejscu przypomnieć, iż Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 19 czerwca 1975 r. stwierdził, że „zawieszenie postępowania karnego nie wstrzymuje biegu przedawnienia, gdyż przepis art. 108 k.k. (z 1969 r.), stanowiący o spoczywaniu przedawnienia ma na względzie jedynie przeszkody natury prawnej, wynikające z samej ustawy, które nie pozwalają na

¹⁴ Zob. G. Łabuda, T. Razowski, Glosa do postanowienia SN z dnia 27 marca 2003 r., sygn. I KZP 2/03, Prokuratura i Prawo 2003, nr 11, s. 124–136. E. Kłossowski, Moment popełnienia..., *op. cit.*, uznaje, iż dopiero gdy w konkretnym stanie faktycznym obiektywnie – w kontekście faktycznej sytuacji ekonomicznej podatnika, przepisów materialnego prawa podatkowego lub przepisów o postępowaniu podatkowym – wyłączone były możliwości zarówno terminowej zapłaty podatku, jak i zmiany terminu lub warunków jego zapłaty (wskutek braku przesłanek wynikających z prawa podatkowego do zastosowania przez organ podatkowy tego dobrodziejstwa), a przy tym sprawca nie pozbawił się sam możliwości skorzystania z ich dobrodziejstwa, to nie poniesie odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe w myśl art. 1 § 4 k.k.s.

wszczęcie lub dalsze prowadzenie postępowania karnego (np. immunitety), a nie przeszkody natury faktycznej¹⁵.

Zgodnie z przepisem art. 107 § 4 k.k., który znajduje odpowiednie zastosowanie do przestępstw skarbowych, zatarcie skazania następuje z mocy prawa z upływem 5 lat od wykonania lub darowania kary albo od przedawnienia jej wykonania; na wniosek skazanego sąd może zarządzić zatarcie skazania już po upływie 3 lat. Jakkolwiek przepis nie stanowi o tym wprost, winno się przyjmować analogicznie, jak ma to miejsce w przypadku zatarcia skazania na wniosek w przypadku kary pozbawienia wolności, iż zatarcie skazania może nastąpić wówczas, jeśli skazany w tym okresie przestrzegał porządku prawnego.

Natomiast autonomiczne regulacje odnośnie zatarcia skazania wykroczeń skarbowych i jego wydłużenia w przypadkach pewnego rodzaju recydywy skarbowej zawiera przepis art. 52 k.k.s. W jego § 1 czytamy, iż orzeczenie kary lub środka karnego wymienionego w art. 47 § 2 pkt. 2 i 3 uważa się za niebyłe z upływem 2 lat od wykonania, darowania albo przedawnienia ich wykonania, chyba że kodeks stanowi inaczej. W razie odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego, zatarcie skazania następuje z upływem roku od wydania prawomocnego orzeczenia (§ 2 art. 52), do kiedy sprawca jest uznawany za osobę skazaną.

Natomiast, według przepisu art. 52 § 3 k.k.s., jeżeli ukarany po rozpoczęciu, lecz przed upływem okresu przewidzianego w art. 52 § 1 k.k.s., ponownie popełnił przestępstwo skarbowe, wykroczenie skarbowe, przestępstwo lub wykroczenie, za które orzeczono karę lub środek karny, wymieniony w art. 22 § 2–7 i 8 lit. b lub w art. 47 § 2 pkt. 2 i 3 k.k.s., lub w razie odstąpienia od ich wymierzania, dopuszczalne jest tylko jednoczesne zatarcie wszystkich skazań. Zgodnie zaś z przepisem art. 52 § 4 k.k.s. nałożenie kary grzywny w drodze mandatu karnego uważa się za niebyłe z upływem roku od uiszczenia lub ściągnięcia tej grzywny albo od przedawnienia jej wykonania.

Kodeks karny skarbowy w przepisie art. 51 § 3 i 4 k.k.s. ponadto autonomicznie reguluje kwestie przedawnienia przy wykroczeniach skarbowych wykonania kar, środków karnych i środków zabezpieczających, ustanawiając jednolity okres 3 lat od uprawomocnienia się orzeczenia.

Dodatkowo omawiana nowelizacja kodeksu karnego skarbowego wprowadziła zmianę w art. 45 poprzez dodanie § 1a, polegającą na autonomicznej regulacji kwestii przedawnienia wykonania środków zabezpieczających orzeczonych za przestępstwo skarbowe, stanowiąc, iż, podobnie jak środków karnych (§ 1 art. 45 k.k.s.), środków zabezpieczających określonych

¹⁵ R. Kmieć, *Przewlekłość postępowania karnego a spoczywanie terminu przedawnienia* (art. 104 § 1 k.k.), *Państwo i Prawo* 2005, nr 5, s. 36.

w art. 22 § 3 k.k.s. nie można wykonać, jeżeli od uprawomocnienia się orzeczenia upłynęło 10 lat.

Ponadto, w dodanym przepisie art. 116a k.k.s. wprowadzono możliwość korzystania z tzw. właściwości ruchomej sądu dla uniknięcia przedawnienia karalności przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Jeżeli rozpoznanie sprawy w sądzie miejscowo właściwym nie jest możliwe w czasie zapewniającym uniknięcie przedawnienia karalności czynu skarbowego, sąd okręgowy na wniosek sądu właściwego może przekazać taką sprawę do rozpoznania innemu sądowi równorzędnemu.

Na zakończenie omówienia instytucji przedawnienia karalności czynów skarbowych w prawie karnym skarbowym należy przytoczyć przepis art. 5 § 1 Przepisów przejściowych i końcowych ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy, który stanowi, iż do czynów zabronionych popełnionych przed dniem wejścia w życie Kodeksu karnego skarbowego stosuje się jego przepisy o przedawnieniu i zatarciu skazania, chyba że już upłynął termin przedawnienia określony w art. 44 § 1, 2, 5 i 6 oraz w art. 51 § 1 i 2 k.k.s.

Należy podkreślić, iż w przepisie tym przewidziano pierwszeństwo stosowania przepisów Kodeksu karnego skarbowego o przedawnieniu i zatarciu skazania do czynów zabronionych popełnionych przed dniem jego wejścia w życie, to znaczy 17 października 1999 r. niezależnie od tego, czy poprzednie przepisy były względniejsze dla sprawcy¹⁶. Trafnie zauważa T. Grzegorzczak, iż rozwiązanie to w odniesieniu do przedawnienia zdaje się różnić od przyjętego w art. 15 przep. wpraw. k.k., gdyż przy przestępstwach pospolitych przy podobnej regule zastrzeżono, iż nie odnosi się ona do sytuacji, gdy termin przedawnienia już upłynął, co oznacza, że przed wejściem w życie k.k. minął już okres przedawnienia, liczony według przepisów poprzednich. Tymczasem w art. 5 przep. wpraw. k.k.s. uchyla się działanie podobnej reguły, ale tylko gdy „upłynął już termin przedawnienia określony w art. 44 § 1, 2, 5 i 6 oraz w art. 51 § 1 i 2 k.k.s.”, a więc termin wynikający z k.k.s., a nie z dawnej u.k.s.¹⁷.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 10 stycznia 2006 r.¹⁸ słusznie skonstataował: „Stwierdzenie, iż określony w Kodeksie karnym skarbowym termin przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego upłynął przed dniem wejścia w życie tego kodeksu, zobowiązuje (art. 5 § 1 przep. wpraw. k.k.s.) do weryfikacji przesłanek przedawnienia w świetle ustawy obowiązującej

¹⁶ W. Kotowski, B. Kurzępa, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006, s. 493–494.

¹⁷ Zob. postanowienie SN z dnia 19 sierpnia 1999 r., I KZP 25/99, OSNKW 1999, nr 9–10, poz. 53; cyt. za T. Grzegorzczakiem, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. 3, Warszawa 2006, s. 691–692.

¹⁸ Zob. wyrok SN z dnia 10 stycznia 2006 r., sygn. V KK 295/05, OSNKW 2006, nr 3, poz. 27.

przed dniem 17 października 1999 r. W uzasadnieniu do tego wyroku czytamy, iż: „Wskazuje na to zawarty w tym przepisie zwrot «chyba że już upłynął termin przedawnienia określony w art. 44 § 1, 2, 5 i 6 oraz art. 51 § 1 i 2 Kodeksu karnego skarbowego», który zamieszczono jako przeciwstawienie dla uprzedniego unormowania, nakazującego stosowanie przepisów tego kodeksu o przedawnieniu do czynów popełnionych przed jego wejściem w życie. Z powyższego wynika, że jeśli termin przedawnienia (obliczany na podstawie Kodeksu karnego skarbowego) upłynął przed wejściem w życie omawianych przepisów regulujących jego zasady, to ocena ustania karalności rozważanego zachowania nie znajduje ustawowego umocowania w tych unormowaniach, lecz w przepisach ustawy, pod której rządem przestępstwo uległo przedawnieniu”.

Analizując instytucję przedawnienia, należy wskazać ponadto na uregulowanie zawarte w przepisie art. 10 omawianej noweli do Kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r., który stanowi, iż: „Przepisy niniejszej ustawy o przedawnieniu stosuje się także do czynów popełnionych przed jej wejściem w życie, chyba że termin przedawnienia już upłynął” i podkreślić, że ustawodawca tutaj wyraźnie wskazał, iż należy badać upływ terminu przedawnienia według przepisów Kodeksu karnego skarbowego obowiązujących sprzed daty wejścia w życie przedmiotowej nowelizacji.

Należy zatem wówczas każdorazowo badać zagrożenie istniejące dla danego czynu przed dniem 17 grudnia 2005 r. oraz uwzględnić okresy wskazane w art. 44 § 1 i w art. 51 § 1 k.k.s. i ich bieg w sposób określony w art. 44 § 2–5 i art. 51 § 2 k.k.s., w brzmieniu wszystkich tych przepisów sprzed owej daty. Jeżeli obliczony w ten sposób okres przedawnienia nie upłynął przed dniem 17 grudnia 2005 r., to należy brać już pod uwagę okresy przedawnienia zmienione nowelą lipcową 2005 r., ale przy kwalifikowaniu czynów popełnionych przed dniem 17 grudnia 2005 r. trzeba będzie mieć na uwadze i tak wymogi płynące z art. 2 § 2 k.k.s.¹⁹.

¹⁹ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny...*, s. 693.