

Joanna Raglewska, Janusz Raglewski

Kilka słów o znaczeniu rozstrzygnięcia zapadłego w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe dla postępowania przed organami skarbowymi

I. Problem znaczenia rozstrzygnięć wydawanych w sprawach karnych skarbowych dla innych postępowań, w tym zwłaszcza prowadzonych przez organy administracji skarbowej, nie cieszy się w piśmiennictwie karnistycznym szczególnie dużym zainteresowaniem. Stan taki musi nawet dziwić, biorąc pod uwagę w szczególności praktyczną istotność tego zagadnienia. Można wręcz odnieść wrażenie, że w zakresie tej tematyki niewiele jest kwestii cechujących się szczególną kontrowersyjnością i w związku tym wymagających szerszej analizy o charakterze teoretycznoprawnym. Takie przekonanie byłoby jednak błędne. Na styku regulacji prawa karnego skarbowego i prawa finansowego nie brak bowiem problemów wykładniczych, które nie doczekały się dotychczas jednolitego rozstrzygnięcia. W ramach niniejszego krótkiego artykułu chodzi o rozważenie konsekwencji orzeczenia zapadłego w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe dla postępowania prowadzonego przez organ administracji skarbowej, tyżącego tego samego zdarzenia faktycznego, lecz w perspektywie odpowiedzialności sprawcy o charakterze finansowo-prawnym.

Inspiracją dla podjęcia tytułowego zagadnienia był następujący stan faktyczny: X-siński został skazany za przestępstwo skarbowe określone w art. 54 § 1 k.k.s., polegające na nieujawnieniu właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania w postaci wyprodukowanego poza składem podatkowym wyrobu akcyzowego harmonizowanego w postaci alkoholu etylowego, przez co uszczuplił należny Skarbowi Państwa podatek akcyzowy. Sąd określając następstwa prawnokarne związane z przypisanym sprawcy przestępstwem skarbowym, zobowiązał go, tytułem obo-

wiązku probacyjnego, do zapłaty uszczuplonej w związku z popełnionym czynem karalnym należności publicznoprawnej (podatku akcyzowego), w terminie dwóch lat od uprawomocnienia się wyroku. W krótkim czasie po wydaniu tego orzeczenia, organy skarbowe podjęły czynności wobec skazanego, mające na celu określenie zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym. Stosownie bowiem do art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹: „Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego”. Po wydaniu decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, wystawiono tytuł wykonawczy, wszczynając postępowanie egzekucyjne w celu jego wyegzekwowania. X-siński kwestionując legalność podejmowanych przez organy skarbowe czynności podnosił, że ma prawo spełnić nałożony na niego obowiązek finansowy wpłacając kwotę zaległości podatkowej w pełnej wysokości dopiero w ostatnim dniu wyznaczonego mu w wyroku dwuletniego terminu.

II. Odnosząc się do problemu znaczenia rozstrzygnięć podejmowanych w sprawach karnych skarbowych dla innych postępowań prowadzonych przez organy administracji skarbowej, należy odwołać się przede wszystkim do art. 15 § 1 k.k.s. Stanowi on, iż: „Orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej”². Cytowany zapis ustawy postrzegany jest, jako jurydyczne wysłowienie zasady o braku wpływu orzeczeń wydawanych w postępowaniu w sprawie karnej skarbowej na istnienie obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej³. A więc pociągnięcie do odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe bądź odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe nie zwalnia od konieczności uregulowania należności publicznoprawnej, z powodu uszczuplenia której prowadzone było postępowanie w sprawie karnej skarbowej. Konsekwencją takiego rozwiązania legislacyjnego jest m.in. to, że istnienie

¹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r., poz. 749.

² Nie jest to zresztą oryginalne rozwiązanie legislacyjne. Miało ono swoje odpowiedniki chociażby w ustawie karnej skarbowej z 1971 r. (art. 21 § 1) – zob. m.in.: Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 251–257.

³ T. Grzegorzyc, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 80.

obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej nie jest uzależnione od zamieszczenia w orzeczeniu karnym stosownego nakazu jej uregulowania. A przeto brak wskazania takiego obowiązku finansowego w treści orzeczenia nie oznacza niemożności dochodzenia go w drodze przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴.

Brzmienie cytowanego przepisu art. 15 § 1 k.k.s. nie rozwiązuje jednak innego problemu, który z perspektywy rozważań zarysowanego wyżej stanu faktycznego, ma rudymentarne znaczenie. Chodzi mianowicie o to, czy rozstrzygnięcie sprawy karnej skarbowej modyfikuje w jakiś sposób unormowania prawa finansowego dotyczące wymogu uiszczenia uszczuplonej, w związku z popełnionym czynem karalnym, należności publicznoprawnej. W szczególności, czy wyznaczenie w wyroku przypisującym odpowiedzialność karną za czyn spenalizowany w przepisach prawa karnego skarbowego terminu do wyrównania uszczerbku finansowego jest relewantne dla organów administracji skarbowej prowadzących postępowania dotyczące odpowiedzialności prawnofinansowej sprawy takiego czynu.

III. Artykuł 41 § 2 k.k.s. przewiduje szczególnie obowiązek probacyjny, jaki nakłada się na sprawcę przestępstwa skarbowego stosując środki karne związane z poddaniem sprawcy próbie, tj. warunkowe umorzenie postępowania karnego, warunkowe zawieszenie wykonania kary (art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s.) bądź warunkowe zwolnienie (art. 41 § 4 pkt 2 k.k.s.). Sąd jest mianowicie zobligowany do nałożenia obowiązku uiszczenia w całości w wyznaczonym terminie wymagalnej uszczuplonej w związku z popełnionym przestępstwem skarbowym należności publicznoprawnej, której nie uiszczono do czasu wydania tego orzeczenia.

Prezentowane rozwiązanie normatywne stanowi emanację funkcji egzekucyjnej prawa karnego skarbowego, tj. priorytetu egzekucji uszczuplonych należności publicznoprawnych przed stosowaniem środków prawnokarnej reakcji⁵. Zgodnie z nim, sąd decydując się na zastosowanie wobec sprawcy przestępstwa skarbowego, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, dobrodziejstwa środka karnego związanego z poddaniem sprawcy próbie, obligatoryjnie nakłada obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej, jeżeli do tego czasu taka kwota nie została uiszczona. Zobowiązany jest także do określenia terminu, w jakim adresat

⁴ G. Bogdan, w: G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A.R. Świątłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 56.

⁵ J. Raglewski, w: G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Świątłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 249.

tego obowiązku o charakterze finansowym winien go spełnić. Czyniąc to uwzględnia wskazania wynikające z art. 14 k.k.s. W okresie próby nie wolno przy tym sądowi ustanawiać, rozszerzać, ani zmieniać obowiązku określonego w art. 41 § 2 k.k.s. bądź też od jego wykonania zwolnić (art. 190 k.k.s.). Nie jest zatem dopuszczalna jakakolwiek jego modyfikacja, jak również ustanowienie takiego obowiązku dopiero w postępowaniu wykonawczym.

Konstrukcja jurydyczna obowiązku probacyjnego z art. 41 § 2 k.k.s. charakteryzuje się specyfiką, właściwą zresztą dla innych, podobnych regulacji pomieszczonych w kodyfikacji karnej skarbowej. Zauważyć choćby wypada, iż nie wskazuje zakresu podmiotowego swego stosowania, zawierając zwrot bezosobowy („sąd określa także obowiązek uiszczenia”). Brak jest zatem jakichkolwiek ograniczeń, w szczególności jedynie do sprawcy przestępstwa skarbowego. Przyjęcie takiego rozwiązania uzasadnia się chociażby tym, iż częstokroć podmiot zobowiązany do uiszczenia należności publicznoprawnej jest różny od osoby sprawcy, np. spółka kapitałowa jest podatnikiem podatku VAT, który został uszczuplony, sprawca zaś jest prezesem zarządu tejże spółki. Nie jest on zatem dłużnikiem w rozumieniu przepisów prawa finansowego⁶. Taki zapis ustawy oznacza normatywne uwzględnienie występowania w praktyce sytuacji działania sprawcy w imieniu innego podmiotu w oparciu o konstrukcję z art. 9 § 3 k.k.s.⁷ Przy takim ujęciu, jako oczywista jawi się konieczność rozstrzygnięcia problemu, sprowadzającego się do odpowiedzi na pytanie, czy prawnie dopuszczalne jest zastosowanie takiego obowiązku finansowego wobec osoby trzeciej, nie będącej sprawcą przestępstwa skarbowego.

Przypomnieć wypada, że przed nowelizacją brzmienia art. 41 § 2 k.k.s., dokonaną ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw⁸, przepis wskazywał wyraźnie na sprawcę przestępstwa skarbowego, jako podmiot, który może być adresem tego szczególnego obowiązku probacyjnego. Uwzględniając powyższe, *prima facie* mogłoby się wydawać, iż obecnie wobec braku jakichkolwiek ograniczeń jurydycznych może być on nakładany na każdy podmiot. Stwierdzenie takie byłoby jednak trudne do zaakceptowania. Należy zatem uznać, że mimo zmiany brzmienia analizowanego przepisu Kodeksu karnego skar-

⁶ G. Łabuda, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 428–429.

⁷ L. Wilk, *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7, s. 12.

⁸ Dz.U. Nr 178, poz. 1479.

bowego, statuowany w nim obowiązek finansowy może być nakładany wyłącznie na sprawcę przestępstwa skarbowego korzystającego z dobrodziejstwa jednego ze środków karnych związanych z poddaniem sprawcy próbie. Wniosek taki odpowiada probacyjnemu charakterowi instytucji wymienionych w art. 22 § 2 pkt 8 k.k.s. Bez wątplenia bowiem, ich prawnokarnej „naturze” sprzeciwiałaby się możliwość nakładania obowiązku na podmiot w żaden sposób nie związany z popełnionym przez sprawcę czynem karnym. Zauważmy również, że regulacja z art. 41 § 3 k.k.s. wiąże możliwość podjęcia na jej podstawie warunkowo umorzonego postępowania karnego⁹ wyłącznie z sytuacją uchylania się przez sprawcę przestępstwa skarbowego od wykonania prezentowanego wyżej obowiązku finansowego. Trzeba mieć również świadomość, że przyjęcie odmiennego poglądu oznaczałoby multiplikację obowiązków finansowych, tj. na podstawie przepisów prawa finansowego oraz wyroku w sprawie karnej skarbowej¹⁰.

IV. Zastosowanie unormowania z art. 41 § 2 k.k.s. warunkowane jest spełnieniem dwóch przesłanek. Pierwszym wymogiem jest przypisanie sprawcy popełnienia takiego przestępstwa skarbowego, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej. Nie wystarczy zatem jedynie wystąpienie skutku w postaci narażenia na uszczuplenie takiej należności. Drugą przesłanką jest stwierdzenie, że uszczuplona należność publicznoprawna jest wymagalna¹¹. Chodzi zatem o tego rodzaju należność, której organ finansowy może skutecznie dochodzić za pomocą dostępnego mu instrumentarium prawnego¹². Taka jej właściwość wynika z ustalenia dokonanego w toku stosownego postępowania administracyjnego¹³. Nie spełnia zatem tego wymogu podatek umorzony, bądź którego płatność została odroczone albo rozłożona na raty¹⁴. Z dwóch wymienionych

⁹ W przypadku pozostałych środków karnych związanych z poddaniem sprawcy próbie chodzi o zarządzenie wykonania warunkowo zawieszony kary (art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s.), czy też odwołania warunkowego zwolnienia (art. 41 § 4 pkt 2 k.k.s.).

¹⁰ G. Ł a b u d a, *Sporne kwestie warunkowego umorzenia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo skarbowe*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 3/4, s. 49.

¹¹ W przepisach kodyfikacji karnej skarbowej z 1999 r. wskazać można także inne instytucje z zakresu tzw. regresji karania sprawców, przewidujące wymóg uiszczenia uszczuplonej, wymagalnej należności publicznoprawnej (zob. m.in.: art. 16; art. 17 § 1 pkt 1; art. 19 § 2; art. 37 § 2; art. 156 § 3; art. 161 § 1 k.k.s.). Stanowią one przejaw priorytetu funkcji egzekucyjnej przed represją na gruncie prawa karnego skarbowego.

¹² Wyrok SN z 9 I 2012 r., V KK 327/11, OSNKW 2012, nr 3, poz. 30.

¹³ T. R a z o w s k i, w: P. K a r d a s, G. Ł a b u d a, T. R a z o w s k i, *op. cit.*, s. 276.

¹⁴ S. D u d z i a k, *Uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej jako przesłanka*

przesłanek aplikacji instytucji z art. 41 § 2 k.k.s. właśnie temu drugiemu wymogowi poświęcone jest najwięcej uwagi.

V. Problem, na którym koncentruje się orzecznictwo i wypowiedzi piśmiennicze, dotyczy przede wszystkim tego, czy zastosowanie regulacji z art. 41 § 2 k.k.s. może nastąpić dopiero po rozstrzygnięciu przez organ administracji skarbowej kwestii uszczuplonej należności publicznoprawnej. W tej materii miały okazję wypowiedzieć się sądy, a także zagadnienie poddano analizie w literaturze karnistycznej. W judykaturze wydaje się panować jednolity pogląd, zgodnie z którym: „[...] określenie przez sąd obowiązku uiszczenia tej należności w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie przestępstwa skarbowego musi być poprzedzone wydaniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej ustalającej należność publicznoprawną nałożoną na podmiot zobowiązany i uzyskaniem przez tę decyzję cechy wykonalności na skutek uprawomocnienia się albo nadania rygoru natychmiastowej wykonalności orzeczeniu ustalającemu zobowiązanie podatkowe”¹⁵. A zatem rozstrzygnięcie zapadłe w jednym postępowaniu, warunkuje podejmowanie określonych decyzji w drugim, gdyż wymagalność oznacza konieczność wydania przez organ skarbowy decyzji wymiarowej ustalającej należność publicznoprawną w stosunku do podmiotu zobowiązanego. W literaturze nie brak głosów krytycznych wobec takiej konstatacji. I tak, podnosi się, że skutki kryminalnopolityczne aplikacji takiego poglądu wydają się nie do przyjęcia. Abstrahuje się bowiem od tego, że istnieją dwa różne sposoby powstania zobowiązań podatkowych, tj. na drodze wydania i doręczenia decyzji wymiarowej (czego dotyczy cytowany wyrok Sądu Najwyższego) oraz z mocy prawa (*ex lege*), z chwilą zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. W pierwszym przypadku, z chwilą gdy podatek niezapłacony w terminie staje się zaległością podatkową, jest wymagalny¹⁶. A zatem w orzecznictwie nietrafnie zrównuje się wymagalność uszczuplonej należności publicznoprawnej z podstawą do jej egzekucji¹⁷.

zastosowania instytucji prawa karnego skarbowego, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 8, s. 32.

¹⁵ Wyrok SN z 9 I 2012 r., V KK 327/11, OSNKW 2012, nr 3, poz. 30; tak też: wyrok SA w Białymstoku z 27 III 2012 r., II AKa 10/12, LEX nr 1254309; wyrok SA w Lublinie z 12 IX 2012 r., II AKa 102/12, LEX nr 1237244.

¹⁶ L. W i l k, Głosa do wyroku SN z 9 I 2012 r., V KK 327/11, OSP 2012, nr 7/8, s. 557; zob. także: S. D u d z i a k, *op. cit.*, s. 31–32.

¹⁷ P. L e w c z y k, Głosa do wyroku SN z 9 I 2012 r., V KK 327/11, OSP 2012, nr 7/8, s. 561.

W piśmiennictwie, krytycznie oceniając pogląd wykładniczy prezentowany m.in. przez najwyższą polską instancję sądową w powołanym wyżej orzeczeniu, zauważa się również, że akceptacja takiego stanowiska oznacza, iż brak decyzji wymiarowej organów finansowych powoduje niemożność określenia w sprawie karnej skarbowej kwoty uszczuplonej w wyniku popełnionego czynu karalnego należności publicznoprawnej. Z zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego (art. 8 § 1 k.p.k.) wynika zaś jego kompetencja do samodzielnego określenia wysokości uszczuplonej należności publicznoprawnej¹⁸. Takie ujęcie nie uwzględnia jednak okoliczności, że zastosowanie art. 41 § 2 k.k.s. nie jest warunkowane jedynie tym, aby zostało ustalone przez sąd w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe zaistnienie skutku w postaci uszczuplonej należności publicznoprawnej. Nadto musi mieć ona przymiot wymagalności. Tu nie chodzi o problem, jaki organ jest uprawniony do ustalenia wielkości uszczuplonej należności publicznoprawnej, lecz o kwestię, czy uszczuplona należność publicznoprawna spełnia ustawowy warunek wymagalności¹⁹.

VI. W powołanych wypowiedziach piśmienniczych nie dostrzega się jednak innego problemu, jaki wymaga rozstrzygnięcia na gruncie unormowania funkcjonującego w art. 41 § 2 k.k.s. Chodzi mianowicie o kwestię, jakie znaczenie dla decyzji podejmowanych w postępowaniach przed organami administracji skarbowej co do odpowiedzialności finansowo-prawnej sprawcy przestępstwa skarbowego ma wskazanie przez sąd terminu, w jakim winien on uiścić wymagalną uszczuploną należność publicznoprawną. Czy jest to okoliczność całkowicie indyferentna, czy też jednak można wskazać na jakąś zależność.

Obowiązek organów administracji publicznej do uwzględnienia ustaleń wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego wynika z art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁰ [dalej: p.p.s.a.], stanowiącym, że: „Ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny”. Jak przyjmuje się w judykaturze: „Adresatami wyrażonej w art. 11 p.p.s.a. zasady

¹⁸ J. D u ż y, Głosa do wyroku SN z 9 I 2012 r., V KK 327/11, PiP 2013, nr 4, s. 139–140.

¹⁹ Trafnie przeto akcentuje się, że „[...] prawidłowe rozróżnienie pojęć uszczuplonej należności publicznoprawnej i wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym ma doniosłe znaczenie dla odpowiedzialności karnej skarbowej” (S. D u d z i a k, *op. cit.*, s. 32).

²⁰ Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.

związania ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego są pośrednio organy administracji publicznej, które czynią w sprawie ustalenia faktyczne²¹. Wynika z powyższego, że dysponując odpisem prawomocnego wyroku skazującego za przestępstwo skarbowe, organy administracji skarbowej są prawnie zobowiązane do wszczęcia postępowania oraz, wobec braku stosownej wpłaty uszczuplonej należności publicznoprawnej, do wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego.

VII. Z perspektywy obowiązujących regulacji prawnych nie powinno budzić wątpliwości, że orzeczenie przez sąd wyrokiem w sprawie o przestępstwo skarbowe warunku probacyjnego w postaci obowiązku uiszczenia wymagalnej uszczuplonej należności publicznoprawnej nie jest relewantne dla podejmowanych przez organy administracji skarbowej czynności. Takie stanowisko uzasadniają szczegółowe racje o charakterze jurydycznym. Przede wszystkim przemawia za tym zasada wysłowiona w art. 15 § 1 kodyfikacji karnej skarbowej. Z kolei, związanie organów administracji skarbowej rozstrzygnięciem sądu, co do warunków zastosowanego środka probacyjnego, nie może być wyprowadzane z treści art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Jak akcentuje się w orzecznictwie: „Związanie sądu administracyjnego prawomocnym skazującym wyrokiem karnym odnosi się tylko do faktu popełnienia przestępstwa, a więc odnosi się do sfery ustaleń faktycznych mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy sądownoadministracyjnej²². A zatem: „Pod pojęciem »ustalenia prawomocnego wyroku« w rozumieniu art. 11 p.p.s.a. rozumieć należy ustalenia wynikające z sentencji wyroku karnego, dotyczące osoby sprawcy, strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstwa, miejsca i czasu jego popełnienia²³. W świetle powyższego nie może budzić wątpliwości, że związanie nie obejmuje określonych w prawomocnym wyroku skazującym konsekwencji prawnokarnych orzeczonych przez sąd w związku z dopuszczeniem się przestępstwa skarbowego. Do tej kategorii należy z pewnością zaliczyć warunek probacyjny w postaci obowiązku uiszczenia wymagalnej uszczuplonej należności publicznoprawnej. Odnotować wypada, że na gruncie prawa cywilnego, stanowisko akcentujące możliwość podejmowania przez pokrzywdzonego czynności w kierunku wyrównania uszczerbku spowodowanego popełnieniem czynu ka-

²¹ Wyrok WSA w Bydgoszczy z 19 V 2010 r., I SA/Bd 91/10, LEX nr 673069.

²² Wyrok NSA z 26 III 2010 r., I FSK 587/09, LEX nr 594072.

²³ Wyrok NSA z 8 IV 2011 r., II FSK 2070/09, LEX nr 1081296.

ralnego, mimo, wynikającego z takiego przestępstwa, zapadłego wcześniej w postępowaniu karnym rozstrzygnięcia o obowiązku naprawienia szkody, jest akceptowane w orzecznictwie. Przykładowo, wskaźmy tezę, iż: „Skoro wykonanie obowiązku naprawienia szkody może być przez sąd karny stosujący środek probacyjny odroczone, to nie można odmówić wierzycielowi interesu prawnego we wcześniejszym uzyskaniu świadczenia odszkodowawczego. Ryzyko podwójnej egzekucji może być wyeliminowane przez uwzględnienie naprawienia szkody w postępowaniu cywilnym prowadzonym równoległe lub później, albo w drodze powództwa przewidzianego w art. 840 § 1 pkt 2 k.p.c.”²⁴ Należy zatem przyjąć, iż obowiązek o charakterze probacyjnym jest instytucją prawa karnego skarbowego, nie mającą wpływu na obowiązki podatnika wynikające z przepisów prawa podatkowego. W konsekwencji nie może wpływać na jakąkolwiek modyfikację terminu płatności zaległości podatkowej z perspektywy postanowień prawa finansowego. Akceptacja odmiennego poglądu oznaczałoby pomieszanie dwóch płaszczyzn, tj. finansowo-prawnej oraz karnistycznej, prowadząc zresztą do trudno akceptowalnych konsekwencji. Otóż, brak egzekwowania obowiązku wynikającego z decyzji organu skarbowego stawiałoby dłużnika, który dopuścił się przestępstwa skarbowego, w uprzywilejowanej pozycji. Mielibyśmy bowiem do czynienia z wydłużeniem terminu płatności wymagalnej uszczuplonej należności publicznoprawnej wobec innych podmiotów, które nie zdecydowały się jednak popełnić czynu spenalizowanego w prawie karnym skarbowym.

²⁴ Wyrok SN z 2 II 2011 r., I UK 300/10, LEX nr 794783.

