

INSTYTUT WYMIARU SPRAWIEDLIWOŚCI

**Edward Struczyk
Monika Markowska**

***Koncepcja zmiany warunków odpowiedzialności
karnoskarbowej za niewpłacanie podatku w terminie
(art. 57 § 1 KKS)***

Warszawa 2017

Spis treści

Wprowadzenie.....	1
1. Aktualny stan prawny	4
2. Wyniki badań aktowych.....	11
2.1. Metodologia badań i opis próby.....	12
2.2. Postępowanie.....	13
2.3. Oskarżeni	16
2.4. Czyny	19
2.5. Kara łączna i rozstrzygnięcie o kosztach postępowania sądowego	23
2.6. Uzasadnienie „uporczywości” w orzeczeniach sądów	25
3. Propozycje zmian	30
Podsumowanie	42

Wprowadzenie

W obecnie obowiązującym Kodeksie karnym skarbowym¹ (dalej KKS) ustawodawca przyjął koncepcję opierającą się na założeniu, iż dostateczną ochroną obowiązku płacenia podatków przez podatnika, niezależnie od rodzaju tej należności publicznoprawnej, będzie wprowadzenie odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe.

Pierwotna wersja projektu rządowego KKS² zakładała, iż wykroczenie to zostanie unormowane w art. 54. W uchwalonej już ustawie znalazło się ono w art. 57 § 1, natomiast w § 2 tego artykułu ustawodawca, zgodnie z założeniami projektu rządowego, wprowadził szczególną kategorię fakultatywnego odstąpienia od wymierzenia kary przez sąd w razie wpłacenia przez podatnika całości należnego podatku przed wszczęciem postępowania o wykroczenie.

Wykroczenie ujęte w art. 57 § 1 KKS w chwili jego wprowadzenia stanowiło swoiste *novum* wśród narzędzi służących dyscyplinowaniu podatników do rzetelnego rozliczania się z fiskusem. W obowiązującej do 1999 r. Ustawie karnej skarbowej z 6 listopada 1971 r.³ (dalej UKS) ówczesny ustawodawca nie przewidywał analogicznego rozwiązania dotyczącego odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe ani tym bardziej przestępstwo z tej kategorii. Nie można jednak w pełni zgodzić się z poglądem pojawiającym się niekiedy w doktrynie⁴, iż zachowanie polegające na niewpłaceniu podatku w terminie nie było w UKS w ogóle spenalizowane. W pierwotnym brzmieniu tej ustawy przepisy art. 93 UKS przewidywały bowiem specyficzny typ czynu zabronionego, polegającego na naruszeniu przepisów podatkowych ze skutkiem narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku, jeżeli czyn ten nie stanowił przestępstwa przewidzianego w artykułach od 86. do 92. W art. 93 § 1 UKS był uregulowany typ umyślny przestępstwa, zagrożony karą grzywny do 100 000 zł, zaś w art. 93 § 2 UKS

¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 2226).

² Projekt Kodeksu karnego skarbowego, Druk Sejmu III kadencji nr 1146, 17 maja 1999, s. 27.

³ Dz. U. nr 28, poz. 260.

⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy, Przesłępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, s. 322.

wprowadzono typ nieumyślny zagrożony karą grzywny do 25 000 zł. Natomiast art. 93 § 3 UKS zawierał wykroczenie, gdzie kryterium przepoławiającym była wartość narażonego na uszczuplenie podatku, tj. kwota nieprzekraczająca 1 000 zł, za którego popełnienie groziła samoistna kara pieniężna. W ten sposób władze PRL podjęły próbę objęcia sankcją karną wszelkich możliwych wystąpień obywateli przeciwko jego fiskalnym interesom. W toku „ewolucji” UKS ww. typy czynów zabronionych trafiły ostatecznie w ostatniej obowiązującej wersji tej ustawy do artykułu 99. W art. 99 § 1 UKS przyjęto, iż osoba naruszająca przepisy podatkowe, a przez to narażająca Skarb Państwa na uszczuplenie podatku, a nie wypełniająca znamion czynów zabronionych z art. 92-95 i 97-98 tej ustawy, podlega karze grzywny do 50 000 zł. Zgodnie z treścią § 3 tego artykułu (§ 2 został skreślony) osoba narażająca w ww. sposób na uszczuplenie podatek w kwocie nieprzekraczającej 2 500 zł podlegała karze pieniężnej.

Niewpłacanie podatku w terminie w okresie obowiązywania UKS z całą pewnością stanowiło zachowanie sprzeczne z przepisami podatkowymi. W efekcie brak określonej wpłaty powodował narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku, chociażby z tego względu, iż nawet uruchomienie całej procedury administracyjno-skarbowej z egzekucją włącznie nie dawało żadnej gwarancji, iż w wyniku tych działań zostanie zaspokojone roszczenie Skarbu Państwa w zakresie dochodzonej kwoty podatkowej. W tym rozumieniu uznać należy, iż niewpłacenie podatku w terminie stanowiło realne narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku, a jednocześnie zachowanie takie nie wypełniało znamion innych typów czynów zabronionych przewidzianych w UKS⁵.

Jednakowoż nie ulega wątpliwości, iż przewidziane w art. 93 UKS (następnie w art. 99 UKS) przepisy, ze względu na niezwykle szeroki zakres penalizacji, nie spełniały podstawowych wymogów legislacji w obszarze norm prawa karnego, nawet jak na standardy prawotwórcze PRL. Przede wszystkim brak w nich jednoznacznie i precyzyjnie określonych znamion, co w sposób oczywisty wpływało na

⁵ A. Skowron, *O uporczywym niepłaceniu podatków raz jeszcze*, *Palestra* 2014, nr 11-12, s. 83. Autor poza własnymi rozważaniami przytacza również stanowisko urzędowe zawarte w piśmie Departamentu Organizacji Skarbowości Ministerstwa Finansów z 20 stycznia 1999 r. sygn. OS-I-0331-1/WT/99 nakazujące w tego rodzaju przypadkach stosować art. 99 UKS; por. L. Wilk, *Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie – kontrowersyjna kryminalizacja*, *Prokuratura i Prawo* 2010, nr 7-8, s. 199.

niedookreśloność norm karnych ujętych w tych regulacjach. Zapis tego artykułu razi nadmierną represyjnością państwa przy kształtowaniu polityki karnej i w sposób rażący stoi w sprzeczności z podstawowymi zasadami państwa prawa.

Niekiedy w literaturze przyjmuje się, że w ostatnim okresie obowiązywania UKS niewpłacanie podatku w terminie uznawano za uchylanie się od opodatkowania w rozumieniu art. 92 UKS⁶. Pogląd nie tyle doktryny, ile ówczesznie stosujących te przepisy, należy jednak uznać za błędny, a odnoszenie art. 92 UKS do podatnika niewpłacającego podatku w terminie – za wykładnie rozszerzającą. Istotą bowiem tego przepisu było niezgłoszenie właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania i przez to nie branie udziału w postępowaniu podatkowym. Jak widać, nawet bez pogłębionej analizy tematu, w ww. przepisie chodzi o osobę, która nie wywiązała się z obowiązku rzetelnego zadeklarowania podstawy opodatkowania i wskazania kwoty podatku należnego, a nie o osobę, której zaniechanie ograniczyło się li tylko do faktycznego niewpłacenia należności podatkowej, niezależnie od sposobu jej zadeklarowania. Podczas tworzenia obecnych zrębów KKS, już w samym uzasadnieniu do projektu rządowego tej ustawy wskazano, iż z natury rzeczy znamiona czynu z art. 57 § 1 KKS może popełnić podatnik, który prawidłowo wypełnił deklarację podatkową⁷.

Zważywszy więc na powyższe mankamenty omawianych zapisów UKS oraz na praktyki ich stosowania, po 1989 r. zaistniała bezsporna konieczność ustalenia, czy szeroko rozumiane polskie prawo karne skarbowe powinno przewidywać odpowiedzialność karną lub choćby wykroczeniową za niewpłacanie podatków w terminie. Alternatywą dla rozwiązania tej kwestii na płaszczyźnie karnoskarbowej byłoby zagwarantowanie realizacji tego obowiązku wyłącznie za pomocą mechanizmów uregulowanych w przepisach podatkowych. Niestety samo uzasadnienie projektu rządowego KKS nie zawierało motywacji przyświecających twórcom ostatecznie przyjętego modelu.

⁶ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Kraków 2006, s. 89-90; P. Tyszka, *Zadania prawa karnego skarbowego i praktyczne możliwości ich realizacji*, Prokuratura i Prawo 2007, nr 1, s. 108.

⁷ Projekt Kodeksu karnego skarbowego, Druk Sejmu..., s. 78.

1. Aktualny stan prawny

Podstawowym znamieniem czynu zabronionego wprowadzonym przez ustawodawcę do art. 57 § 1 KKS jest „niewpłacenie podatku w terminie”. Szerokie ujęcie tego znamienia związane jest z zastosowanym w KKS blankietowym odesłaniem do całego systemu prawa podatkowego⁸, bez potrzeby dookreślania zarówno rodzajów podatków jak i terminów ich wymagalności przewidzianych przepisami szczególnymi. Z punktu widzenia stosowania tego przepisu akurat ten element nie nastręcza żadnych trudności, gdyż obiektywny fakt zaniechania wpłaty w terminie przewidzianym prawem zwykle jest bezsporny. Równocześnie wskazane znamię dookreśla przedmiot ochrony art. 57 § 1 KKS, którym niewątpliwie jest terminowe wpłacanie należności podatkowych z tytułu wszystkich rodzajów podatków.

Powyższe ujęcie przedmiotu ochrony oraz przyjęte znamię czasownikowe nie pozostawiają najmniejszych wątpliwości, iż wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 KKS można popełnić wyłącznie przez zaniechanie.

Podobnie oczywisty jest fakt, iż omawiane wykroczenie może być popełnione jedynie przez podatnika, a więc należy do kategorii wykroczeń indywidualnych właściwych. Przy czym należy pamiętać, że odpowiedzialność za wykroczenie z art. 57 § 1 KKS można ponieść również na zasadach art. 9 § 3 KKS.

W chwili obecnej także nie rodzi wątpliwości interpretacyjnych, iż omawiane wykroczenie ma charakter skutkowy, a w szczególności jest ono związane

⁸ D. Strzelecki, *Charakter jurystyczny wykroczenia z art. 57 § 1 KKS*, Prokuratura i Prawo 2013, nr 9, s. 62.

z wystąpieniem uszczuplenia wynikłego z niewpłacenia podatku w terminie⁹. Sąd Najwyższy rozstrzyga tę kwestię jednoznacznie¹⁰.

O wiele trudniejszym zadaniem jest interpretacja drugiego ze znamion, na wprowadzenie którego do omawianej normy zdecydował się ustawodawca, a więc „uporczywości” przedmiotowego zaniechania.

Spoglądając na liczbę analiz poświęconych tej kwestii, mogłoby się wydawać, że doktryna i orzecznictwo wypracowały niezwykle obszerny dorobek. Tymczasem wciąż nie sposób dostrzec, ażeby doszło do ukształtowania się jednolitego desygnatu terminu „uporczywość”. Trudności z ostatecznym rozstrzygnięciem, o jakie nacechowanie określonego zachowania chodzi, wynika bowiem z niejednolitego zastosowania tego terminu przez ustawodawcę. Na ów problem zwracano już wcześniej uwagę w doktrynie¹¹ prawa karnego-skarbowego. Po pierwsze, „uporczywość” pojawia się w komplecie znamion występku uchylania się od obowiązku alimentacji z art. 209 § 1 Kodeksu karnego¹² (dalej KK)¹³. W przepisie tym

⁹ Materialny charakter tego wykroczenia był kontestowany do chwili wejścia w życie ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 178, poz. 1479), która zmieniła m.in. treść art. 53 § 29 KKS. Przed wejściem w życie tej nowelizacji w orzecznictwie i doktrynie nie było pełnej zgody co do materialnego charakteru tego wykroczenia, co w istotny sposób przekładało się na obliczanie okresu przedawnienia, w tym w szczególności przy zastosowaniu art. 44 § 3 KKS. Por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, OSNKW 2003 nr 5-6, poz. 57 oraz m.in. glosa do tego orzeczenia G. Łabudy i T. Razowskiego, Prokuratura i Prawo 2003, nr 11, s. 124-129.

¹⁰ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 3 lutego 2015 r., V KK 411/14, LEX nr 1645251. Sąd Najwyższy dokonał oceny charakteru wykroczenia z art. 57 KKS przez pryzmat aktualnej treści art. 53 § 29 KKS dla oceny skutków związanych ze sposobem liczenia przedawnienia karalności tego czynu. Wprawdzie A. Skowron do ww. orzeczenia opublikował za przytoczonym numerem LEX glosę krytyczną, lecz podnosi on wątpliwości odwołujące się raczej do kwestii bezzasadnego niezastosowania instytucji czynu ciągłego z art. 6 § 2 KKS do zachowania podatnika, którego dotyczyło przedmiotowe postępowanie, niż do samej kwestii skutkowego charakteru tego wykroczenia. Podobnie stanowisko co w powyższym judykacie zajął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 17 listopada 2017 r., III KK 226/14, LEX nr 1551344.

¹¹ A. Błachnio, K. Rola-Stężycka, *Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie a przedawnienie karalności*, Prokuratura i Prawo 2009, nr 3, s. 63-64; K. Czichy, *O potrzebie karania za uporczywe niewpłacanie podatku w terminie*, Prokuratura i Prawo 2016, nr 9, s. 19-30.

¹² Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 1137 ze zm.). Znamię uporczywości występuje również pośród znamion czynów przewidzianych w: art. 145 § 1 pkt 1 KK, art. 190a KK, art. 218 § 1a KK oraz art. 341 § 2 KK. Na potrzeby porównania znaczenia terminu „uporczywość” oraz różnic interpretacyjnych w tym miejscu zostanie wykorzystany jedynie art. 218 § 1a KK, którego konstrukcja uwypukla problemy interpretacyjne lepiej niż inne przypadki pojawiania się tego znamienia.

¹³ Art. 209 § 1 został zmieniony przez art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 23 marca 2017 r. (Dz.U. z 2017, poz. 952) zmieniającej KK z dniem 31 maja 2017 r. Jego obecne brzmienie to: „Kto uchyla się od wykonania obowiązku alimentacyjnego określonego co do wysokości orzeczeniem sądowym, ugodą

występuje niejako samodzielnie, co dało asumpt do szerokich poszukiwań jego desygnatu z uwzględnieniem natury odpowiedzialności karnej. Wielokrotnie przyjmuje się obecnie, iż poza literalnym znaczeniem terminu „uporczywość”, związanym z obiektywnym utrwaleniem pewnego stanu, znamię to, z uwagi na jego wprowadzenie do przestępstwa niealimentacji, zawiera też element subiektywny. Ten ostatni ma się wyrażać w negatywnym nastawieniu sprawcy do realizacji obowiązku, stanowiącego przedmiot ochrony tego przepisu. Po drugie, ten sam KK w art. 218 § 1a przewiduje odpowiedzialność karną za „uporczywe” lub „złośliwe” naruszenie praw pracowniczych. A zatem ustawodawca niejako, przez zastosowanie alternatywy łącznej dla tych znamion, wyodrębnił element subiektywny „złośliwości” z zakresu znaczeniowego znamienia „uporczywości”. Ten brak konsekwencji ustawodawcy pokutuje obecnie w doktrynie i w orzecznictwie, prowokując do kolejnych interpretacji, które przecież nie są w stanie zastąpić precyzyjnej legislacji.

Podobnie jak przyjmuje się w przypadku interpretowania „uporczywości” w znamionach czynu z art. 209 § 1 KK, tak i w przypadku wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 KKS nie sposób uznać za zasadne przypisanie odpowiedzialności karnej/wykroczeniowej za wystąpienie obiektywnej „uporczywości” w niewywiązywaniu się z danego obowiązku. W rozumieniu literalnym bowiem może się zdarzyć, iż dana osoba (podatnik) nie dysponuje środkami na wpłatę podatku bez jakiegokolwiek własnej winy, a stan ten przedłuża się w czasie. Stąd też zrozumiałe wydaje się stanowisko tych interpretatorów, którzy upatrują w desygnacie „uporczywości” (zarówno w art. 57 § 1 KKS, jak i w art. 209 § 1 KK) elementu subiektywnego, wynikającego z negatywnego nastawienia sprawcy, które polega na jego złej wierze przy uchylaniu się od ciężącego na nim obowiązku. Z pozoru stoi to w oczywistej sprzeczności z katalogiem znamion wprowadzonych w alternatywie łącznej w art. 218 § 1a KK. Niemniej uznać należy, iż ustawodawca przecież konstruując ten ostatni typ przestępstwa, chciał podkreślić, że penalizacji podlega nie tylko utrzymujące się w czasie naruszenie praw pracowniczych (niejako z założenia

zawartą przed sądem albo innym organem albo inną umową, jeżeli łączna wysokość powstałych wskutek tego zaległości stanowi równowartość co najmniej 3 świadczeń okresowych albo jeżeli opóźnienie zaległego świadczenia innego niż okresowe wynosi co najmniej 3 miesiące, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do roku” (KK, tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 2204 ze zm.), a zatem znamię w postaci „uporczywości” zostało z tego przepisu usunięte.

nacechowane złą wolą), lecz również jednokrotne i niemające swojej kontynuacji naruszenie praw pracowniczych, i zarazem umotywowane złościwością sprawcy. Jedynie takie wyjaśnienie rozbieżności w owych przepisach może przekonywać o nieprzypadkowości doboru znamion i ich brzmienia przez ustawodawcę.

Najbardziej jednak przekonywującym stanowiskiem w literaturze jest to zaprezentowane przez Krzysztofa Czichego¹⁴. Autor ten, poza pełną i pogłębioną analizą wypracowanego dotąd dorobku doktryny i orzecznictwa, zwraca uwagę na niezwykle istotny aspekt wpływający na ocenę interpretacyjną znamienia „uporczywości”, a mianowicie na kontekst, w jakim to słowo zostało osadzone w przepisach penalizujących poszczególne typy czynów zabronionych. Wychodząc od koncepcji autonomiczności prawa karnego skarbowego i zwrócenia uwagi na istotne wady bezpośredniego korzystania z interpretacji terminu „uporczywie”, wyrażającego znamię przestępstwa pospolitego, dochodzi on do konieczności związania w poszczególnych typach czynów zabronionych tego przysłówka z innymi zawartymi tam określeniami, które o wiele lepiej mogą określać nastawienie sprawcy do popełnionego czynu. I tak, K. Czichy zwraca słusznie uwagę, iż czym innym jest „uporczywe niewpłacanie” (art. 57 § 1 KKS) niż „uporczywe uchylanie” (art. 209 § 1 KK), gdzie niewątpliwie bardziej negatywnym zjawiskiem jest to drugie z wymienionych zachowań¹⁵. Z takiej interpretacji art. 209 § 1 KK wynika jednoznacznie, iż samo słowo „uporczywie” nie zawiera elementu „uchylania się”, tj. elementu, który faktycznie można powiązać z wolą sprawcy¹⁶. Jeśli już mielibyśmy powiązywać „uporczywość” z wolą człowieka, to jedynie w związku ze znaczeniem słowa „upór”. O ile można byłoby to uznać za słuszne, o tyle trudno ustalić, z czego ów upór sprawcy miałby wynikać. Może bowiem zdarzyć się, iż upór był wynikiem wystąpienia okoliczności od sprawcy niezależnych. Stąd też uznać należy, iż wprowadzenie do katalogu znamion wykroczenia z art. 57 KKS samego słowa „uporczywie” jest dalece niewystarczające.

¹⁴ K. Czichy, *O potrzebie karania...*, op. cit. s. 18-39.

¹⁵ Ibidem, s. 24; por. D. Strzelecki, *Charakter jurydyczny...*, op. cit., s. 58; Problem ten dostrzegają również przeciwnicy tego ujęcia – por. A. Skowron, *O uporczywym niepłaceniu...*, op. cit., s. 88.

¹⁶ Stanowisko wprost przeciwne wyraził L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 297-298.

Idąc jeszcze dalej tropem tego rozumowania, nie sposób nie odnieść wrażenia, iż proste porównywanie znamion z ww. typów czynów zabronionych jest zwyczajnie błędem. Ów błąd wielokrotnie powodował w orzecznictwie i doktrynie zaniechanie wypracowania całkowicie samodzielnej interpretacji pełnego sformułowania „uporczywie nie wpłaca”. W konsekwencji w szeregu podjętych prób interpretacyjnych łatwo można dopatrzeć się wywiedzenia z przepisu art. 57 § 1 KKS treści, których tak naprawdę tam nie ma¹⁷. W szczególności na niedopuszczalność tego rodzaju interpretacji wpływa fakt, iż powszechnie obowiązująca norma jest adresowana do wszystkich, a więc znaczenie zawartych w niej słów powinno być optymalnie zbliżone do potocznego ich rozumienia przez przeciętnego odbiorcę¹⁸. W przeciwnym razie dojdzie do sytuacji, w której interpretacja normy zastępować będzie sens zawartych w niej słów i sformułowań. Tymczasem przeciętna osoba nie jest w stanie właściwie zinterpretować tego przepisu, a tym samym dokonać oceny prawnej dopuszczalności swojego zachowania.

Stąd też mnożą się koncepcje oparte na doszukiwaniu się w znamieniu „uporczywości” elementu wolitywnego¹⁹. W odróżnieniu od koncepcji obiektywistycznej wskazuje się na interpretację subiektywistyczną (wynikającą z oceny nastawienia sprawcy) oraz mieszaną (uwzględniającą zarówno element wolitywny, jak również obiektywne stwierdzenie niewywiązania się z obowiązku w terminie), tj. zawierającą elementy obydwu poprzednich²⁰.

Obecnie zauważa się, iż ażeby zachowanie odpowiadało znamionom czynu z art. 57 § 1 KKS ocena tego zachowania musi się opierać na realnych możliwościach podatnika. W samym przepisie wszakże nie można doszukać się zróżnicowania podatników na dysponujących w terminie wymagalności podatkowej środkami na wywiązanie się z obowiązku względem Skarbu Państwa i na takich, którzy z przyczyn

¹⁷ S. Kowalski, *Glosa do postanowienia SN z dnia 28 listopada 2013 r., I KZP 11/13*, OSP, 2014, z. 6, s. 62. Autor podejmuje próbę wykazania, iż w samym słowie „uporczywie”, niezależnie od kontekstu, doszukać się można negatywnego ładunku, jakim nacechowane jest zachowanie sprawcy. Wyrażone jest również twierdzenie, iż interpretacja tego słowa musi być tożsama z interpretacją dokonywaną na gruncie przepisów Kodeksu karnego.

¹⁸ D. Strzelecki, *Charakter jurydyczny...*, op. cit., s. 62.

¹⁹ M.in. A. Skowron, *Zasada skargowości a wykroczenie z art. 57 § 1 KKS*, Prokuratura i Prawo 2014, nr 10, s. 83; tenże, *O uporczywym niepłaceniu...*, op. cit., s. 84.

²⁰ S. Dudziak, *Odpowiedzialność za niewpłacanie podatku w terminie*, Prokuratura i Prawo 2011, nr 2, s. 109.

subiektywnych lub obiektywnych takimi możliwościami nie dysponują. Wydaje się, że ustawodawca uznał, iż osoba dokonująca czynności opodatkowanej powinna zawnoczasu zapewnić sobie przede wszystkim środki na uregulowanie należności względem Skarbu Państwa, który nie może ponosić konsekwencji niefrasobliwości podatnika. Taka interpretacja już pojawiała się przede wszystkim w orzecznictwie²¹, choć również była przedmiotem krytyki. Wszelako dokonując analizy treści art. 57 § 1 KKS, należy uznać słuszność tej koncepcji. W konsekwencji dojść można do stwierdzenia, że ustawodawca zdecydował się już w sytuacji niepłacenia podatków w terminie na zastosowanie odpowiedzialności karnej do każdego niewypełnienia obowiązku podatkowego, o ile spełnia ono kryterium „uporczywości”, a więc jest ono utrwalone w czasie lub powtarza się w kolejnych okresach rozliczeniowych. I w tym przypadku mamy do czynienia z niejednolitą oceną doktryny i orzecznictwa. Zważywszy jednak na literalne znaczenie słowa „uporczywość”, uznać należy, iż chodzi jednak o obydwie sytuacje. Podobnie sformułowanie „w terminie” nie oznacza, iż jednokrotne niewpłacenie podatku nie odpowiada uporczywości, gdyż zaniechania można dopuścić się tylko raz, tj. właśnie w ustawowo określonym terminie. Uzasadniony wydaje się raczej pogląd, iż nawet niewpłacenie w terminie podatku z tytułu jednej czynności opodatkowanej może przejść w stan uporczywości. Przecież obowiązek po zaistnieniu terminu, w którym podatek powinien zostać zapłacony, nie wygasa następnego dnia. W razie więc przedłużającej się zwłoki w zapłaceniu podatku (w szczególności wobec ponagleń ze strony organu podatkowego, wszczęcia postępowania egzekucyjnego, wydania tzw. skarbowych tytułów wykonawczych) podatnik, który raz nie zapłacił podatku, może również popaść w stan „uporczywości” swojego zaniechania.

Jak więc widać, znamię „uporczywości”, poza powyżej omówionymi, stwarza jeszcze jedną niezwykle znaczącą trudność interpretacyjną, a mianowicie polegającą na ustaleniu, czy czyn z art. 57 § 1 KKS stanowi wykroczenie trwałe²²; wykroczenie o wieloczynowo określonej czynności wykonawczej, czy może wykroczenie

²¹ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 października 2005 r., IV KK 353/05, OSNwSK 2005, nr 1, poz. 1937; por. uzasadnienie postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, OSNKW 2003 nr 5-6, poz. 57.

²² Przeciwko tej tezie opowiedział się przede wszystkim Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 3 października 2008 r., III KK 176/08, LEX nr 694328.

o jednoczynowo określonej czynności wykonawczej²³. Pomimo istniejących wątpliwości²⁴, opowiedzieć się należy za słusznością ostatniej z koncepcji, za czym przemawia w dużej mierze użycie przez ustawodawcę liczby pojedynczej w odniesieniu do przedmiotu czynności wykonawczej, tj. do podatku, a nie podatków. Stąd też przyjąć należy, iż utrzymujący się stan niewpłacenia podatku w terminie można już uznać za obiektywnie „uporczywy”. Tym bardziej też uporczywym będzie powtarzalność takiego zachowania w kolejnych okresach rozliczeniowych. Przy czym w tym ostatnim przypadku powtarzalność taka będzie bardziej odpowiadała czynowi ciągłemu z art. 6 § 2 KKS, który do jego przypisania wymaga jedynie „skorzystania z tej samej sposobności”, a nie – jak w przypadku czynu ciągłego art. 12 KK – obejmowania przez sprawcę wszystkich podejmowanych zachowań jednym, wspólnym zamiarem. Podobne do prezentowanego, choć nie w pełni tożsame, stanowisko w tej kwestii zajął Sąd Najwyższy w postanowieniu z 28 listopada 2013 r.²⁵

²³ Problem ten został szeroko omówiony w artykule S. Dudziaka, *Odpowiedzialność za niewpłacanie...*, op. cit., s. 104-119. Autor nie przesądza wprawdzie, która z koncepcji powinna zostać uznana za słuszną, a przy tym nie wyklucza *a priori* żadnej z nich (s. 108), niemniej zwraca uwagę na istotne trudności interpretacyjne.

²⁴ S. Kowalski, *Glosa do postanowienia...*, op. cit., s. 824; G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 565-566. Wszyscy ci autorzy przekonują, iż o możliwości wypełnienia znamion czynu z art. 57 KKS jedynie w razie powtarzania się tego zaniechania w stosunku do kolejnych obowiązków podatkowych przesądza fakt, iż podatku można nie wpłacić tylko jeden raz, tj. w terminie jego wymagalności. Stąd też uporczywość nie może wyrazić się w utrwaleniu takiego stanu, lecz tylko w powtarzalności tego zachowania w kolejnych terminach wymagalności zapłaty podatku. W sukurs tym autorom idzie Sąd Apelacyjny w Krakowie w postanowieniu z dnia 13 grudnia 2000 r. II AKz 289/00, KZS 2000 nr 12, poz. 28. Z takim stanowiskiem nie sposób się zgodzić, gdyż utrwalenie się stanu niewpłacenia podatku w terminie, polegające na, jak już wskazywano powyżej, chociażby lekceważeniu wezwań ze strony organów skarbowych oraz zawiadomień o wszczęciu postępowania egzekucyjnego uznać należy za „uporczywe” w rozumieniu art. 57 KKS.

²⁵ I KZP 11/13, .OSNKW 2014, nr 1, poz. 3.

2. Wyniki badań aktowych

Opis wyników przeprowadzonego badania składa się z sześciu części. Pierwsza część zawiera podstawowe informacje na temat metodologii badania i próby badawczej. Części – druga, trzecia, czwarta i piąta – zostały poświęcone charakterystyce analizowanych postępowań, oskarżonych, ich czynów oraz orzeczonych kar. W szóstej części opisano zaś, w jaki sposób sądy wyjaśniały znanie „uporczywego niepłacenie podatków” w analizowanych sprawach.

Przed przystąpieniem do opisu wyników badania aktowego warto jednak nakreślić choćby bardzo skrótowy statystyczny obraz analizowanego wykroczenia. Dane o liczbie osób osądzonych za wykroczenia z poszczególnych artykułów KKS Ministerstwo Sprawiedliwości gromadzi i prezentuje dopiero od 2015 r. (w sprawozdaniu statystycznym z orzecznictwa w sprawach o wykroczenia MS-S7). Dlatego też w poniższej tabeli 1 można było podsumować dane jedynie z dwóch lat. Informacje zawarte w tym sprawozdaniu statystycznym pokazują, że wykroczenia z art. 57 § 1 i 2 stanowią jedną z częstszych kategorii wykroczeń z KKS rozstrzyganych przez polskimi sądami. Łącznie za wykroczenia z tego kodeksu osądzono w 2016 r. 79 574 osoby, najczęściej zaś za czyny z art. 63 § 7 (naruszenie przepisów o podatku akcyzowym). Ukaranym za wykroczenia z art. 57 § 1 i 2 KKS wymierzano najczęściej grzywnę w wysokości przekraczającej 1000 zł.

Tabela 1. Osądzeni z art. 57 § 1 i 2 KKS w latach 2015-2016.

		2015 r.	2016 r.
Osądzeni		8733	8683
Ukarani – grzywna		8393	8308
W tym:	do 200 zł	216	155
	201 do 300 zł	372	341
	301 do 500 zł	1072	906
	501 do 1000 zł	2536	2301
	1001 zł i więcej	4197	4605
Uniewinniono		87	63
Umorzono		107	75
Odstąpiono od kary lub środka karnego		54	46
Załatwiono w inny sposób		92	191

2.1. Metodologia badań i opis próby

Przedmiotem badań aktowych przeprowadzonych w niniejszym projekcie była reprezentatywna, ogólnopolska próba akt i orzeczeń sądów rejonowych w sprawach o wykroczenie z art. 57 § 1 KKS. Dobór sądów, których orzecznictwo podlegało badaniu został przeprowadzony metodą losowania warstwowego. Wylosowane sądy zostały poproszone o udostępnienie Instytutowi Wymiaru Sprawiedliwości treści orzeczeń sądu I i II instancji oraz uzasadnień tych orzeczeń zapadłych jako ostatnie w roku 2016 (ewentualnie w latach poprzednich, jeśli takich spraw byłoby w tym roku mniej) w określonej w drodze losowania liczbie spraw. 26 sądów przesłało do Instytutu pełne akta lub same orzeczenia, łącznie 304 sprawy, i wszystkie spośród nich zostały poddane analizie.

Na potrzeby badania opracowano narzędzie badawcze w postaci kwestionariusza ankiety elektronicznej. Do przygotowania ankiety posłużył program LimeSurvey. Ankieta składała się z 36 pytań dotyczących okoliczności wydania orzeczenia, informacji na temat oskarżonego, okoliczności popełnienia wykroczenia i orzeczenia sądu. W badaniu szczegółowej analizie poddano również strukturę zaległości podatkowych ocenionych przez sądy jako uporczywe niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych oraz wysokość orzeczonych grzywien. Łącznie wypełniono 320 ankiet odpowiadających liczbie wszystkich oskarżonych w analizowanych sprawach.

Wyjaśnienia wymaga rozbieżność w liczbie przebadanych spraw, oskarżonych i czynów. Analizie poddano 304 sprawy, dotyczące łącznie 320 oskarżonych, którym zarzucono popełnienie łącznie 420 czynów z art. 57 § 1 KKS. Badane sprawy pochodziły z 26 sądów rejonowych z 9 apelacji²⁶. Ponieważ wylosowane sądy proszono o przesłanie spraw zakończonych prawomocnie jako ostatnie w roku 2016, większość z nich, tj. 295 orzeczeń, została wydana w latach 2015-2016 (tylko 3 orzeczenia w 2017 r., 5 orzeczeń w 2014 r., 1 orzeczenie w 2012 r.).

²⁶ Było to sądy rejonowe w: Bartoszycach, Będzinie, Bielsku Podlaskim, Elblągu, Głogowie, Hajnówce, Jarosławiu, Kamieniu Pomorskim, Kędzierzynie-Koźlu, Legionowie, Łukowie, Malborku, Milczu, Przasnyszu, Przysusze, Siemiatyczach, Skarżysko-Kamiennej, Sosnowcu, Tarnowie, Trzebnicy, Wadowicach, Wołowie i Wyszkanie oraz dla Krakowa-Nowej Huty, Warszawy-Woli i Warszawy-Żoliborza.

We wszystkich 304 sprawach łącznie oskarżonych było 320 osób. W 290 sprawach (95% wszystkich) wystąpił jeden oskarżony. W 12 sprawach pojawiło się dwóch oskarżonych, w 2 sprawach – trzech oskarżonych.

Tabela 2. Liczba oskarżonych w jednym orzeczeniu

	N	%
1	290	95,4
2	12	3,9
3	2	0,7
Ogółem	304	100,0

Spośród 304 orzeczeń, w 22 przypadkach zostało sporządzone uzasadnienie, natomiast w 282 sprawach sąd poprzestał na przedstawieniu sentencji wyroku. W stosunku do 18 wyroków sądu pierwszej instancji została wniesiona apelacja. W 12 przypadkach apelację wniósł oskarżony, natomiast w 6 sprawach apelacja została wniesiona przez oskarżyciela. W 7 sprawach został wniesiony sprzeciw od wyroku nakazowego, przy czym tylko w jednym przypadku sprzeciw wniósł pełnomocnik oskarżonego, w pozostałych sprawach oskarżyciel. Spośród 17 wyroków sądu drugiej instancji, w 3 sprawach sąd sporządził uzasadnienie do wyroku, w pozostałych poprzestał na sporządzeniu sentencji.

Tabela 3. Uzasadnienie wyroku sądu I instancji

	N	%
Tak	22	7,2
Nie	282	92,8
Ogółem	304	100,0

Dalsze analizy, dla większej precyzji, prowadzone będą dla ogólnej liczby oskarżonych oraz ogólnej liczby czynów z art. 57 § 1 KKS występujących w analizowanych sprawach.

2.2. Postępowanie

Spośród 320 oskarżonych, w sprawie 287 z nich postępowanie toczyło się na wniosek Urzędu Skarbowego, natomiast tylko w jednej sprawie w roli oskarżyciela

publicznego wystąpił Urząd Celny. W sprawie 32 oskarżonych informacja o oskarżycielu została podana ogólnie, jako że postępowanie toczy się z oskarżenia publicznego lub też informacja taka została zanonimizowana przez sąd przed udostępnieniem treści orzeczenia Instytutowi Wymiaru Sprawiedliwości.

Tabela 4. Oskarżyciel

	N	%
Urząd Skarbowy	287	89,7
Urząd Celny	1	0,3
Brak danych	32	10,0
Ogółem	320	100,0

Spośród 320 oskarżonych, w sprawie 67 z nich zapadło rozstrzygnięcie w formie zwykłego wyroku (20,9% ogółu). Wobec 241 oskarżonych (ponad 75%) sąd wydał orzeczenie w formie wyroku nakazowego. 10 oskarżonych otrzymało wyrok uniewinniający (3%), natomiast w sprawie 2 oskarżonych sąd zdecydował o umorzeniu postępowania wobec przedawnienia karalności czynu.

Tabela 5. Rodzaj orzeczenia sądu I instancji

	N	%
Wyrok	67	20,9
Wyrok nakazowy	241	75,3
Wyrok uniewinniający (z krótką charakterystyką przyczyny uniewinnienia)	10	3,1
Wyrok umarzający postępowanie, wobec przedawnienia karalności czynu	2	0,6
Ogółem	320	100,0

Analiza uzasadnień wydanych orzeczeń pozwoliła ustalić podstawę decyzji o uniewinnieniu oskarżonego. Jako przyczynę uniewinnienia sądy wskazywały przede wszystkim na brak znamion wykroczenia, o którym mowa w art. 57 § 1 KKS w zachowaniu oskarżonego. Wśród szczegółowych uzasadnień pojawiły się takie powody, jak: brak znamienia uporczywości w zachowaniu oskarżonego, zaistnienie okoliczności, o których mowa w art. 414 § 1 KPK i art. 17 § 1 pkt 1 i 2 KPK – oskarżony nie zrealizował znamion wykroczenia, lub też po stronie oskarżonego nie zaistniało zachowanie umyślne w zamiarze bezpośrednim. W jednej sprawie, która

zakończyła się wyrokiem uniewinniającym, sąd nie podał uzasadnienia swojej decyzji.

Wszystkim 320 oskarżonym postawiono zarzut popełnienia łącznie 420 czynów z art. 57 § 1 KKS. 230 oskarżonym zarzucono popełnienie jednego czynu z tego artykułu; 81 oskarżonym – dwóch czynów, 8 oskarżonym trzech czynów, natomiast 1 oskarżonemu postawiono zarzut popełnienia czterech tego rodzaju czynów.

Tabela 6. Liczba czynów z art. 57 § 1 KKS

	N	%
1	230	71,9
2	81	25,3
3	8	2,5
4	1	0,3
Ogółem	320	100,0

Pełna kwalifikacja prawna 420 analizowanych czynów przedstawiała się następująco: 286 zostało zakwalifikowanych wyłącznie jako wykroczenie z art. 57 § 1 KKS, 109 otrzymało kwalifikację jako wykroczenie z art. 57 § 1 popełnione w związku z art. 6 § 2 KKS. W jednym przypadku czyn oskarżonego został zakwalifikowany jako wykroczenie z art. 57 § 1 popełnione w związku z art. 6 § 1 KKS, natomiast w 24 przypadkach kwalifikacji z art. 57 § 1 towarzyszył zarzut popełnienia tego wykroczenia w związku z art. 9 § 3 KKS.

Tabela 7. Pełna kwalifikacja prawna sądu analizowanych czynów z art. 57 § 1 KKS

	N	%
Jedynie art. 57 § 1 k.k.s.	286	68,0
Czyn ciągły (art. 6 § 2 k.k.s.)	109	26,0
Inne	25	6,0
Ogółem	420	100,0

Warto nadmienić, że oprócz wykroczenia z art. 57 § 1 KKS 120 oskarżonych miało postawiony zarzut popełnienia także innych czynów. 98 osób (ponad 30% ogółu) oskarżono o popełnienie jednego czynu poza wykroczeniem z art. 57 § 1 KKS. 16 oskarżonym (5%) postawiono zarzut popełnienia łącznie 3 czynów. 5 osób (1,6%)

oskarżono o popełnienie łącznie 4 czynów, natomiast na 1 oskarżonym (0,3%) ciążył zarzut popełnienia aż 5 czynów.

Tabela 8. Liczba wszystkich czynów, o które oskarżono

	N	%
1	200	62,5
2	98	30,6
3	16	5,0
4	5	1,6
5	1	0,3
Ogółem	320	100,0

Wśród innych czynów zarzuconych oskarżonym pojawiły się wykroczenia polegające na niezgłoszeniu przedmiotu opodatkowania (art. 54 KKS), podaniu nieprawdy lub zatajeniu prawdy albo niezawiadomieniu o zmianie danych (art. 56 KKS). Kilku oskarżonych poniosło odpowiedzialność karno-skarbową w związku z utrudnianiem czynności sprawdzających (art. 83 KKS) lub nierzetelnym prowadzeniem ksiąg (art. 61 KKS). Poza wykroczeniem z art. 57 § 1 KKS najwięcej zarzutów dotyczyło nieterminowego wpłacania przez płatnika pobranego podatku (art. 77 KKS). Należy odnotować, że za te „dodatkowe” wykroczenia sądy, podobnie jak za wykroczenie z art. 57 § 1 KKS (o czym szczegółowo w dalszej części), wymierzały karę grzywny. Najczęściej jednak wymiar tej kary nie był w wyroku wyodrębniany dla poszczególnych wykroczeń, dlatego też trzeba mieć na uwadze, że ich popełnienie mogło wpływać na wymiar kary łącznej analizowanej w części 2.5.

2.3. Oskarżeni

Jak już wcześniej wskazano, w 304 orzeczeniach, które zostały poddane analizie, wystąpiło 320 oskarżonych. Wśród nich było 241 mężczyzn, co stanowi ponad 75% wszystkich oskarżonych i 79 kobiet – blisko 25%. Średnia wieku oskarżonych w chwili wydania orzeczenia przez sąd pierwszej instancji wynosiła 42 lata i 6 miesięcy, przy czym najmłodszy oskarżony w momencie orzekania miał 20 lat, a najstarszy 74 lata. W przypadku 7 oskarżonych nie udało się ustalić ich wieku, ponieważ sąd zanonimizował informację o dacie urodzenia.

Tabela 9. Wiek w chwili wydania orzeczenia przez sąd I instancji

N	313
Braki danych	7
Średnia	42,52
Mediana	42
Minimum	20
Maksimum	74

Analizując miejsce urodzenia oskarżonych można zauważyć, że najwięcej osób pochodziło z dużych miast, liczących powyżej 100 tysięcy mieszkańców (45% oskarżonych). 90 oskarżonych pochodziło z miejscowości liczących poniżej 20 tysięcy mieszkańców (29% oskarżonych). W średnich, co do wielkości, miastach liczących między 20 a 100 tysięcy mieszkańców urodziło się 82 oskarżonych (26% oskarżonych). W stosunku do 7 oskarżonych sąd zanonimizował informację na temat miejsca urodzenia.

Tabela 10. Miejsce urodzenia oskarżonych

	N	%
Miasta małe – pon. 20 tys. mieszkańców	90	28,8
Miasta średnie – 20-100 tys. mieszkańców	82	26,2
Miasta duże – pow. 100 tys. mieszkańców	141	45,0
Łącznie	313	100,0
<i>Brak danych</i>	7	

Odnosnie 141 oskarżonych w aktach sprawy pojawiła się informacja na temat miejsca popełnienia wykroczenia. Najwięcej oskarżonych (62 osoby – 44%) popełniło wykroczenie w dużym mieście liczącym powyżej 100 tysięcy mieszkańców. 42 oskarżonych (30%) popełniło wykroczenie w małej miejscowości liczącej mniej niż 20 tysięcy mieszkańców. W przypadku 37 oskarżonych (26% ogółu) miejscem popełnienia przestępstwa było średnie co do wielkości miasto, liczące między 20 a 100 tysięcy mieszkańców. W stosunku do 179 oskarżonych w aktach sprawy nie było informacji o miejscu popełnienia wykroczenia.

Tabela 11. Miejsce popełnienia wykroczenia przez oskarżonego

	N	%
Miasta małe – pon. 20 tys. mieszkańców	42	29,8%
Miasta średnie – 20-100 tys. mieszkańców	37	26,2%
Miasta duże – pow. 100 tys. mieszkańców	62	44,0%
Łącznie	141	100,0
<i>Brak danych</i>	179	

Najczęściej popełnienie wykroczenia z art. 57 § 1 KKS było związane z prowadzoną przez oskarżonego działalnością gospodarczą. Na podstawie analizy przebadanych akt i orzeczeń można to było potwierdzić w stosunku do 308 spośród wszystkich 320 oskarżonych (96,3%). Jedynie odnośnie do 7 oskarżonych (2,2%) ustalono, że nieuregulowana zaległość podatkowa, będąca przedmiotem czynu, nie miała swojego źródła w zobowiązaniach firmy lub przedsiębiorstwa, a samego oskarżonego. Spośród wymienionych wyżej 308 oskarżonych, których czyn (lub czyny) był związany z prowadzoną działalnością gospodarczą formę tej działalności udało się ustalić w stosunku do 296. 238 z nich prowadziło jednoosobową działalność gospodarczą, 48 oskarżonych – spółkę prawa handlowego, w tym 43 oskarżonych spółkę kapitałową (13,4% wszystkich oskarżonych), a 5 oskarżonych spółkę osobową (1,6% wszystkich oskarżonych). 10 oskarżonych popełniło wykroczenie w związku z prowadzeniem spółki cywilnej. W 12 przypadkach nie było informacji o formie prawnej prowadzenia działalności gospodarczej przez oskarżonych. W stosunku do 5 osób, na podstawie akt sprawy nie można było ustalić, czy wykroczenie, o które zostali oskarżeni, było związane z prowadzeniem przez nich działalności gospodarczej.

Tabela 12. Związek czynu z prowadzoną działalnością gospodarczą oskarżonego

	N	%
Jednoosobowa działalność gospodarcza	238	74,3
Spółka prawa handlowego	48	15,0
Spółka cywilna	10	3,1
Nieustalona forma działalności gospodarczej	12	3,8
Nie – brak związku z działalnością gospodarczą	7	2,2
Brak danych	5	1,6
Ogółem	320	100,0

Tylko w odniesieniu do 29 oskarżonych, w analizowanych aktach i orzeczeniach znajdowała się informacja o przyznaniu się bądź nie przyznaniu się oskarżonego do winy. Spośród nich 16 przyznawało się do popełnienia zarzucanych czynów, a 13 nie.

2.4. Czyny

Analizując formę zjawiskową czynów popełnionych przez oskarżonych w badanych orzeczeniach, należy zauważyć, że zdecydowana większość, bo aż 354 czyny (84,2%) zostały zakwalifikowane jako wynik działania indywidualnego (tzw. sprawstwo indywidualne). W 9 przypadkach (2,1%) wykroczenie skarbowe było wynikiem sumy zachowań kilku osób (tzw. współsprawstwo). Natomiast w stosunku do 57 czynów (13,6%) oskarżonym została przypisana odpowiedzialność na podstawie art. 9 § 3 KKS.

Tabela 13. Forma zjawiskowa czynu

	N	%
Sprawstwo indywidualne	354	84,2
Współsprawstwo	9	2,1
Odpowiedzialność na podstawie art. 9 § 3 KKS	57	13,6
Ogółem	420	100,0

W sprawach, które zostały poddane badaniu, sądy w nielicznych przypadkach określiły czas trwania czynu oskarżonego. Najwięcej braków danych dotyczyło daty końcowej czynu stanowiącego wykroczenie z art. 57 § 1 KKS. Na podstawie informacji dotyczących 101 spraw można stwierdzić, że średnio długość trwania czynu wynosiła ponad 10 miesięcy. Najkrócej czyn oskarżonego trwał jeden miesiąc. Najdłuższy czas trwania czynu wynosił 36 miesięcy.

Tabela 14. Czas trwania czynu (w miesiącach)

N	101
Braki danych	319
Średnia	10,48
Mediana	8
Minimum	1
Maksimum	36

W analizowanych sprawach najwięcej wykroczeń dotyczyło niezapłacenia podatku od towarów i usług (podatek VAT). Oskarżeni dopuścili się uchybienia w tym zakresie w 228 przypadkach, co stanowi 54,3% wszystkich czynów. Kolejnym najczęściej nierealizowanym obowiązkiem podatkowym były zaległości wynikające z niezapłacenia podatku dochodowego od osób fizycznych. Tego wykroczenia oskarżeni dopuścili się 152 razy, co stanowi 35,2% wszystkich czynów. 28 czynów (6,7%) polegało na niezapłaceniu podatku dochodowego z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. Cztery czyny (0,9%) polegały na niezapłaceniu tak zwanych podatków lokalnych (między innymi podatku od nieruchomości). W jednym przypadku w orzeczeniu sądu nie było informacji na temat rodzaju „niewpłaconego” podatku. Natomiast 7 czynów nie można było zaklasyfikować do żadnej z powyższych kategorii. W dwóch sprawach sąd rozpatrywał jako jeden zarzut wykroczenie polegające na niedopełnieniu obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych i z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. W pięciu sprawach sąd rozpatrywał łącznie zarzut dotyczący niezapłacenia podatku od towarów i usług (VAT) i podatku dochodowego od osób fizycznych. W dwóch sprawach jako jedno wykroczenie sąd potraktował uporczywe nie wpłacanie w terminie podatku od nieruchomości i podatku rolnego. Wśród czynów zarzuconych oskarżonym pojawiły się również uchybienia w zakresie płatności podatku dochodowego PPL²⁷ (w jednej sprawie), podatku dochodowego od osób prawnych (w jednej sprawie) i opłaty za prawo do wykorzystywania zasobów numeracji (w dwóch sprawach).

Tabela 15. Rodzaj „niewpłaconego” podatku

	N	%
Od towarów i usług (VAT)	228	54,3
Dochodowy – działalność gospodarcza	28	6,7
Dochodowy – od osób fizycznych	152	36,2
Podatki lokalne	4	0,9
Inny	7	1,7
Braki danych	1	0,2
Ogółem	420	100,0

²⁷ Podatek dochodowy według stawki 19% od dochodów osób fizycznych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą lub działy specjalne produkcji rolnej (obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 13 grudnia 2013 r. zmieniające obwieszczenie w sprawie wykazu numerów rachunków bankowych urzędów skarbowych, Dz. Urz. MF z 2013 r. poz. 52).

W analizowanych sprawach istniały znaczne różnice w wysokości łącznej kwoty „niewpłaconego” podatku przez oskarżonych. Zdecydowana większość czynów (41% ogółu) dotyczyło niewpłacenia podatku w łącznej wysokości od 10 do 50 tysięcy złotych (por. tabela 16). Wśród wszystkich 420 czynów najmniejsza kwota niewpłaconego podatku wynosiła 243,53 zł, natomiast najwyższa łączna kwota niewpłaconego podatku wynosiła 3 107 188 zł. Warto w tym miejscu zaznaczyć, że było tylko 10 wykroczeń polegających na uszczupleniu kwoty do tysiąca złotych, co stanowi 2,4% wszystkich czynów oraz 18 (4,3%) powyżej miliona złotych.

Tabela 16. Łączna kwota „niewpłaconego” podatku

	N	%
do 1000 zł	10	2,4
1001-5000 zł	81	19,3
5001-10 000 zł	73	17,4
10 001-50 000 zł	172	41,1
50 001-100 000 zł	35	8,4
100 001-1 000 000 zł	30	7,2
pow. 1 000 001 zł	18	4,3
Ogółem	419	100,0
<i>Braki danych</i>	1	

Tabela 17. Łączna kwota „niewpłaconego” podatku (c.d.)

N	419
Braki danych	1
Średnia	123424,47
Mediana	15259
Minimum	243,53
Maksimum	3 107188

Analizując wysokość łącznych kwot „niewpłaconego” podatku, porównywano je z określonymi w Kodeksie karnym skarbowym progami ustawowymi²⁸. Dla czynów popełnionych w 2015 roku próg ustawy wynosił 8750 zł. Próg ustawy dla czynów popełnionych w 2016 roku wynosił 9250 zł. Natomiast w 2017 roku wysokość

²⁸ Próg ustawy to – jak wynika z art. 53 § 6 KKS – kwota narażona na uszczuplenie podatkowej należności, która w chwili popełnienia czynu zabronionego nie przekraczała pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia.

progu ustawowego wynosiła 10 000 zł. W 272 badanych przypadkach łączna kwota „niewpłaconego” podatku przewyższyła próg ustawowy rozumieniu art. 53 § 3 KKS. W przypadku 147 czynów ustalona wysokość „niewpłaconego” podatku nie przewyższyła zaś tego progu. W jednym przypadku, w którym nie udało się ustalić wysokości „niewpłaconego” podatku, nie można było oczywiście dokonać porównania z obowiązującym w chwili popełnienia czynu progiem podatkowym.

Tabela 18. Czy kwota „niewpłaconego” podatku przewyższa próg ustawowy w rozumieniu art. 53 § 3 KKS?

	N	%
Tak	272	64,8
Nie	147	35,0
Braki danych	1	0,2
Ogółem	420	100,0

Porównując wysokość łącznej kwoty „niewpłaconego” podatku z wysokością orzeczonej kary grzywny, można stwierdzić, że kwoty te są nieproporcjonalne. Szczegółowy wymiar kary grzywny za konkretny czyn z art. 57 § 1 KKS udało się ustalić w odniesieniu do 215 z tych wykroczeń, w pozostałych przypadkach sądy nie wyodrębniły szczegółowych wymiarów kar za poszczególne wykroczenia i poprzestały na orzeczeniu jednej kary łącznej. Najwyższa orzeczona kara grzywny za pojedyncze wykroczenie z art. 57 § 1 KKS wynosiła 15 000 zł, najniższa zaś 185 zł, przeciętnie zaś niespełna 1800 zł (mediana 1000 zł – por. tabela 19). Kwoty te, przedstawione w przedziałach, pokrywają się z tymi prezentowanymi w tabeli 1 dla wszystkich ukaranych za analizowane wykroczenie w latach 2015-2016. Najczęściej grzywny orzekano w wysokości powyżej 1000 zł (oraz od 501 do 1000 zł). Przeprowadzona analiza pokazała jednak również, że kary te bardzo rzadko przekraczają kwotę 5000 zł (łącznie ok. 4% – por. tabela 20).

Tabela 19. Wysokość orzeczonej grzywny za wykroczenia z art. 57 § 1 KKS

N	215
Braki danych	205
Średnia	1785,51
Mediana	1000
Minimum	185
Maksimum	15000

Tabela 20. Wysokość orzeczonej grzywny za wykroczenia z art. 57 § 1 KKS (c.d.)

	N	%
do 200 zł	8	3,7
201-300 zł	11	5,1
301-500 zł	22	10,2
501-1000 zł	78	36,3
1001-2000 zł	48	22,4
2001-5000 zł	39	18,1
5001-10000 zł	7	3,3
pow. 10001 zł	2	0,9
Ogółem	215	100,0
<i>Braki danych</i>	205	

2.5. Kara łączna i rozstrzygnięcie o kosztach postępowania sądowego

Jak już wcześniej sygnalizowano, jedynie w około połowie analizowanych wyroków znajdowała się informacja o wymiarze kary grzywny orzeczonej za konkretne popełnione wykroczenie (tak z art. 57 § 1 KKS, jak i „dodatkowe”). We wszystkich jednak wyrokach skazujących, co oczywiste, pojawiła się informacja o ostatecznie wymierzonej oskarżonemu karze, którą na potrzeby analizy określono jako karę łączną (choć nie zawsze była ona tak nazywana przez sądy). W tym znaczeniu, wymiar orzeczonej kary grzywny udało się ustalić w odniesieniu do 307 oskarżonych. Najwięcej oskarżonych zostało skazanych na grzywnę w wysokości pomiędzy 501 zł a 1000 zł oraz między 1001 zł a 2000 zł (por. tabela 21). Wobec 49 oskarżonych sądy orzekły grzywny do wysokości 1000 zł. Tylko w dwóch przypadkach sąd orzekł karę łączną w wysokości powyżej 10 000 zł.

Tabela 21. Wysokość orzeczonej łącznej kary grzywny

	N	%
do 200 zł	11	3,6
201-300 zł	13	4,2
301-500 zł	25	8,1
501-1000 zł	101	33,0
1001-2000 zł	74	24,1
2001-5000 zł	64	20,8
5001-10000 zł	17	5,5
pow. 10001 zł	2	0,7
Ogółem	307	100,0
<i>Braki danych</i>	13	

Tabela 22. Wysokość orzeczonej łącznej kary grzywny (c.d.)

N	307
Braki danych	13
Średnia	2007,12
Mediana	1300
Minimum	185
Maksimum	15 000

181 oskarżonych (56,6% ogółu) zostało zwolnionych z ponoszenia kosztów postępowania sądowego w całości. Wobec 20 oskarżonych (6,3%) sąd zdecydował o zwolnieniu ich z ponoszenia kosztów postępowania sądowego tylko w części. Natomiast 119 oskarżonych zostało zobowiązanych do poniesienia kosztów postępowania sądowego w całości. Analizując wysokość zasądzonych kosztów postępowania sądowego można zauważyć, że w wielu przypadkach wysokość kosztów stanowiła 10% wartości grzywny orzeczonej wobec oskarżonego. Największa wysokość orzeczonych kosztów wynosiła 770 zł, najmniejsze koszty sądowe zostały ustalone na kwotę 30 zł.

Tabela 23. Zwolnienie z kosztów postępowania sądowego

	N	%
W całości	181	56,6
W części	20	6,3
Nie	119	37,2
Ogółem	320	100,0

2.6. Uzasadnienie „uporczywości” w orzeczeniach sądów

Jak już wcześniej zaznaczono, w przypadku tylko 22 analizowanych wyroków zostało do nich sporządzone uzasadnienie. Jednak tylko w sprawie 12 oskarżonych sąd w uzasadnieniu podjął się wyjaśnienia znaczenia sformułowania „uporczywe niepłacenie podatków” w odniesieniu do stanu faktycznego w poszczególnych sprawach. Na podstawie analizy wymienionych uzasadnień należy stwierdzić, że sądy definiowały „uporczywe niepłacenie podatków” odwołując się do definicji tego terminu obecnej w orzecznictwie Sądu Najwyższego. Sądy rejonowe cytowały lub odwoływały się do trzech orzeczeń SN, a mianowicie: postanowienia z dnia 27 marca 2003 r.²⁹, postanowienia z dnia 3 października 2008 r.³⁰ i postanowienia z dnia 28 listopada 2013 r.³¹.

W postanowieniu z 27 marca 2003 r. Sąd Najwyższy przyjął definicję zawartą w wystąpieniu sądu pytającego, to jest Sądu Okręgowego w C., który stwierdził, że „[...] uporczywe niepłacenie podatku to bądź długotrwałe, niekoniecznie powtarzające się, a więc i jednorazowe, lecz długie, opóźnienie w jego uregulowaniu, bądź też wielokrotne, powtarzające się, niepłacenie podatku w terminie”. Sąd Najwyższy nie podzielił stanowiska Sądu pytającego jedynie odnośnie twierdzenia, że „[...] przy wielokrotności zachowań, koniecznym warunkiem uporczywości jest zawsze obiektywna możliwość jego regulowania. Nie można bowiem, w ocenie Sądu Najwyższego, do rozliczeń podatnika z fiskusem stosować takich samych reguł, jak do rozliczeń cywilnoprawnych, których naruszenie stanowi przestępstwo [...]”. Zgodnie z tym twierdzeniem brak obiektywnej możliwości regulowania należności podatkowych jest wynikiem niepowodzeń gospodarczych podatnika, których nie może przerzucać na Skarb Państwa. Warto zaznaczyć, że w doktrynie istnieje spór z tym poglądem Sądu Najwyższego.

W uzasadnieniach orzeczeń, które zostały poddane badaniu, sądy przytaczały również argumentację Sądu Najwyższego odwołującą się do „możliwości jakie daje prawo podatkowe w postaci odroczenia płatności i rozłożenia jej na raty na wniosek

²⁹ I KZP 2/03, OSNKW 2003 nr 5-6, poz. 57.

³⁰ III KK 176/08, LEX nr 694328.

³¹ I KZP 11/13, OSNKW 2014, nr 1, poz. 3.

podatnika, pod warunkiem że przemawia za tym jego ważny interes³². Oznacza to, że podatnik, nie mogąc uregulować w terminie podatku, ma prawne instrumenty dla zmiany terminu jego płatności. Sądy zgodnie posługiwały się tym argumentem w celu oddalenia argumentu obrony o braku obiektywnej możliwości regulowania należności podatkowych przez oskarżonego. W wielu badanych sprawach oskarżeni nie podjęli działania mającego na celu odroczenie płatności lub podjęli je w sposób niewłaściwy, przez co ich czyn wyczerpał znamiona wykroczenia z art. 57 KKS.

W cytowanym postanowieniu Sąd Najwyższy stwierdził, że „uporczywość w niepłaceniu podatku oznacza powstanie stanu niezgodnego z prawem, trwającego pewien czas”, a więc jest to czyn o charakterze trwałym. Równocześnie prawo karne skarbowe nie penalizuje niezapłacenia podatku w terminie, ale tylko uporczywe nie wywiązywanie się z obowiązku podatkowego. Tym samym zachowanie to musi dla swej karalności objąć kilka zachowań (wielokrotność uchybień terminowi płatności), gdyż żadne z nich samo w sobie nie jest karalne.

Podobną argumentacją posłużył się Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 3 października 2008 r.³³, przyjmując, że „[...] pojęcie „<uporczywie>” charakteryzować może zachowanie zarówno ze względu na jego powtarzalność, jak i na trwałość utrzymywanego określonym zachowaniem stanu”. Równocześnie Sąd wskazał, że tak określony czyn naganny – jako element postaci wieloczynowej – jest popełniony z chwilą upływu terminu wpłaty, a czasem zakończenia czynu karalnego określonego w art. 57 § 1 KKS jest moment upływu ostatniego ustawowego terminu do zapłaty podatku objętego opisem czynu. W tym miejscu należy podkreślić, że w zdecydowanej większości analizowanych orzeczeń, nie było informacji odnośnie daty początku popełnienia czynu, i tylko w wyjątkowych przypadkach sądy określiły datę końca popełnienia czynu.

Sąd Najwyższy przyjął pogląd, że samo nieuregulowanie podatku w przewidzianym przez ustawę podatkową terminie, nie daje podstaw do ścigania podatnika, jako sprawcy wykroczenia skarbowego. Niezbędne jest ustalenie, już po upływie terminu na zapłacenie należności podatkowej, czy uchybienie mu można uznać za

³² I KZP 2/03.

³³ III KK 176/08.

uporczywe. Sądy powszechne odwoływały się w orzecznictwie do poglądu Sądu Najwyższego, że nie ma znaczenia fakt, że nieuiszczona w terminie kwota podatku stała się zaległością podatkową. Istotne jest natomiast ustalenie, czy w dacie płatności podatku, zaniechanie podatnika cechowała uporczywość, a więc nie tylko zamiar niezapłacenia podatku do wskazanej przez ustawę daty, lecz i na przykład odsunięcie jego uregulowania na dłuższy, bliżej nieokreślony czas.

Mimo stanowiska zajętego przez Sąd Najwyższy w cytowanym postanowieniu, sądy rejonowe, których orzeczenia zostały poddane analizie, miały wątpliwości co do możliwości zakwalifikowania do wykroczenia z art. 57 § 1 KKS czynu polegającego na jednorazowym zaniechaniu zapłaty podatku w terminie. Wątpliwości dotyczyły tego, czy zachowanie podatnika niepowtarzające się, ale polegające jedynie na utrzymywaniu stanu zwłoki w związku z upływem terminu zapłaty, nosi znamiona uporczywości, czy też realizuje jedynie znamię niewpłacenia podatku w terminie. Rozstrzygając tą kwestię, sądy odwoływały się do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 28 listopada 2013 r.³⁴. W orzeczeniu tym Sąd zauważył, że: „[...] w języku powszechnym uporczywość oznacza zarówno stan „<<utrzymujący się długo>>”, „<<ciągle trwający>>”, jak również stan „<<powracający>>”, „<<powtarzający się>>”³⁵”. Odwołując się do słownikowej definicji należy przyjąć, że termin „uporczywe” odnosi się zarówno do zachowań powtarzających się, jak i jednego zachowania, które trwa przez określony, odpowiednio długi czas. Sąd Najwyższy nie zgodził się ze stosowaniem wykładni systemowej dla doprowadzenia do jednolitego rozumienia pojęcia „uporczywości” w prawie karnym powszechnym i prawie karnym skarbowym. Wskazał, iż dokonując wykładni tego pojęcia na gruncie art. 57 § 1 KKS nie można odgórnie założyć, że uporczywość ogranicza się wyłącznie do zachowań powtarzalnych.

W cytowanym postanowieniu Sąd Najwyższy przyjął, że „[n]a zaistnienie znamienia uporczywego niepłacenia podatku w terminie, będącego warunkiem odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s., może wskazywać

³⁴ I KZP 11/13.

³⁵ Zob. M. Szymczak [red.], Słownik języka polskiego, Warszawa 1999, t. II, s. 566, M. Bańko [red.], Inny słownik języka polskiego”, Warszawa 2000, t. II, s. 922, S. Sobol [red.], Nowy słownik języka polskiego, Warszawa 2002, s. 1086, S. Dubisz [red.], Uniwersalny słownik języka polskiego, Warszawa 2003, t. IV, s. 1007.

zarówno cykliczność zachowań podatnika, polegająca na umyślnym niestosowaniu się do wymogu terminowego płacenia podatku, jak i jednorazowe, ale długotrwałe zaniechanie przez niego uregulowania podatku płaconego jednorazowo, mające miejsce już po terminie płatności tego podatku, a więc gdy ma on uregulować go już jako zaległość podatkową, jeżeli zachowanie to wskazuje, że zamiarem podatnika w momencie upływu terminu płatności podatku było uporczywe jego niepłacenie, a więc odsunięcie uregulowania tego podatku na dłuższy okres”.

Odwołując się do niniejszego postanowienia, sądy powszechne w analizowanych sprawach przyjmowały stanowisko, zgodnie z którym „zachowaniu podatnika można przypisać znamiona wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. jeżeli podatnik uporczywie, w zamiarze niezapłacenia podatku w ustawowym terminie z odsunięciem jego zapłacenia na dłuższy, bliżej nieokreślony (lub określony gdy go ustalono) okres, nie zapłacił do konkretnej daty określonego podatku w ustalonej kwocie i nie uregulował go dotąd lub że uczynił to dopiero w określonym dniu”. Przy czym dzień, w którym to uczynił, musi stanowić taką datę, której odległość od ustawowego terminu płacenia danego podatku pozwala przyjąć istnienie znamienia uporczywości niezapłacenia podatku w terminie, a nie jedynie na zwłokę w wywiązywaniu się z terminowego zapłacenia tej należności publicznoprawnej. „Natomiast przy powtarzających się zaniechaniach płacenia podatku w terminie, o zaistnieniu uporczywości świadczy co najmniej kilka takich zaniechań z przyczyn leżących po stronie podatnika i to choćby okresy tych opóźnień nie były długie, gdyż sama ich ilość wskazuje tu na lekceważenie przez niego terminowego płacenia podatku, a więc o uporczywym niedotrzymywaniu tego ustawowego wymogu jego regulowania”.

Analiza orzeczeń sądów powszechnych, w szczególności tych, które opatrzone były uzasadnieniem, pozwala zauważyć, że w zachowaniu oskarżonych wystąpił albo element długotrwałości albo powtarzalności zachowania. Zaistnienie którejś z tych cech, przy ustaleniu na podstawie stanu faktycznego, że nie wystąpił negatywny stosunek sprawcy do obowiązku zapłaty należności podatkowej, było w ocenie sądów wystarczające do przypisania zachowaniu oskarżonych znamion wykroczenia z art. 57 § 1 KKS.

Sądy orzekając o wymiarze kary brały pod uwagę okoliczności wpływające zarówno na zaostrzenie, jak i złagodzenie kary. Wśród okoliczności łagodzących, sądy najczęściej wskazywały na uprzednią niekaralność oskarżonych. Równie ważną okolicznością mającą wpływ na wysokość orzeczonej kary była dotychczasowa postawa oskarżonego i jego stosunek do obowiązków publicznoprawnych. W jednej ze spraw okolicznością łagodzącą była wieloletnia postawa oskarżonego, który wcześniej terminowo wywiązywał się z obowiązków podatkowych. W innej sprawie sąd potraktował jako okoliczność łagodzącą postawę i zachowanie oskarżonego już po popełnieniu wykroczenia. Sąd uzzględnił, że oskarżony ten informował Urząd Skarbowy o swoich trudnościach w zachowaniu płynności finansowej, a także bez zwłoki przystąpił do regulowania należności podatkowych. Tym samym, w ocenie sądu, poczuwał się do odpowiedzialności za zadłużenie i podejmował konkretne, konsekwentne, systematyczne działania, w celu zmiany tego stanu rzeczy.

Jako okoliczność obciążającą sądy brały pod uwagę wysokość powstałego uszczuplenia należności publicznoprawnej oraz wysoki stopień naruszenia przez oskarżonego ciężącego na nim obowiązku. Ważną okolicznością był dla sądów orzekających negatywny stosunek sprawcy do realizacji obowiązku zapłaty podatku w terminie (element subiektywny). Sądy oceniały również stopień naruszenia przez oskarżonego ciężącego na nim obowiązku, a więc wysokość podatków, o jaką oskarżony uszczuplił łącznie należności budżetu Państwa. Dla surowszej oceny zachowania oskarżonego znaczenie miało, czy działał on jako podmiot profesjonalny. Wówczas, sądy powszechne, przyjmując stanowisko Sądu Najwyższego, traktowały tę okoliczność jako obciążającą, uznając, że sytuacja taka implikowała możliwość oczekiwania od oskarżonego zwiększonej staranności w zakresie realizacji swoich zobowiązań, w tym należności publicznoprawnych.

3. Propozycje zmian

Na rozważania na temat możliwości przepoławienia czynu polegającego na niewpłacaniu podatku w terminie powyższe analizy mogą wpłynąć w sposób następujący.

Przede wszystkim uporządkowania wymaga katalog znamion tego czynu zabronionego z art. 57 § 1 KKS. Założenie przyjęte przez doktrynę, iż w słowie „uporczywość” mieści się negatywne zabarwienie emocjonalne sprawcy, powinno być poparte wyraźnym sformułowaniem zawartym w komplecie znamion czynu zabronionego. Przytoczone powyżej wyniki badań empirycznych dotyczących oceny sądów powszechnych orzekających w tej kategorii spraw także wskazują na taką konieczność, skoro sądy w sposób jednoznaczny również uznają, iż termin „uporczywość” należy oceniać zgodnie z cytowaną już koncepcją obiektywistyczną. Jednocześnie – gdy istnieje możliwość dokonania prawdziwego ustalenia faktycznego potwierdzającego, iż określone zachowanie ma charakter „złośliwy” – nie sposób uznać, że w przypadku tylko jednokrotnego dopuszczenia się takiego zaniechania przez podatnika rozsądne byłoby pozostawienie tego zachowania bez reakcji karnej. Tolerowanie sytuacji, w której sprawca jednokrotnego nieuiszczenia należności podatkowej, przy jednoznacznie stwierdzonej złej wierze jego postępowania, pozostaje bez kary, prowadzi do demoralizacji zarówno samego sprawcy, jak również osób trzecich, które wobec braku adekwatnej reakcji państwa mogą same spróbować podobnego zachowania. W przypadku zaś, gdy kwota podatku jest dużej lub wielkiej wartości, całkowicie niezrozumiałe jest odstępowanie od ścigania karnego, gdyż nie ulega wątpliwości, że uszczuplenie podatkowe, które wystąpiło w następstwie tego zaniechania pociąga za sobą uznanie naruszenia porządku prawnego w sposób wymagający reakcji karnej. Przekonanie o słuszności takiej oceny potęguje choćby przykład, w którym stawiamy sprawcę „uporczywego” niewpłacania należnych podatków za kolejne okresy rozliczeniowe, tym samym generującego łącznie kwotę niewpłaconego podatku na poziomie poniżej progu ustawowego, naprzeciw sprawcy, który wyraźnie w złej wierze raz nie dopełnił tego

obowiązku, wywołując przy tym uszczuplenie powyżej progu ustawowego, małej, dużej lub nawet wielkiej wartości³⁶.

W takim ujęciu należy w pełni zgodzić się z koniecznością zrezygnowania z kryminalizacji tego rodzaju zachowań *en masse* wyłącznie w związku z samoistnym wystąpieniem znamienia „uporczywości” w ujęciu obiektywnym³⁷. W takiej sytuacji sankcjonowanie naruszeń w tym obszarze należałoby pozostawić prawu podatkowemu oraz całemu instrumentarium administracyjno-podatkowemu. Jednocześnie nie sposób sobie wyobrazić, iż całkowicie zrezygnujemy z pociągania do odpowiedzialności karnoskarbowej podatników niepłacących podatku w terminie, gdy kierowali się oni motywacją opartą na złej woli, a więc „złośliwie”, i pozostawimy ocenę ich postępowania li tylko reżimowi prawa podatkowego. Z tych względów w miejsce uwarunkowania odpowiedzialności karnej za niepłacenie podatków w terminie od wystąpienia zobiektywizowanego znamienia „uporczywości” powinno zostać wprowadzone uwarunkowanie tej odpowiedzialności wprost znamieniem odwołującym się do wewnętrznego, negatywnego nastawienia podatnika do realizacji tego obowiązku.

Jeśli chodzi o postulat rezygnacji z wykroczenia zawierającego znamię „uporczywości”, to zauważyć należy, iż również przy tworzeniu UKS nie kwestionowano, iż całość uregulowań w zakresie odpowiedzialności karnoskarbowej

³⁶ Przykład ten równocześnie obala twierdzenia szeregu autorów o braku potrzeby reakcji karnoskarbowej na zachowanie polegające na jednokrotnym niewpłaceniu podatku w terminie (por. S. Kowalski, *Glosa do postanowienia...*, op. cit., s. 824; L. Wilk, *Uporczywe niepłacenie podatku...*, op. cit., s. 198-211). Autorzy, w tym w szczególności L. Wilk wychodzą z założenia, iż penalizacja w tym zakresie stanowi nadmierne uprzywilejowanie Skarbu Państwa względem innych wierzycieli nie chronionych w analogicznych sytuacjach w takim samym stopniu, na jaki pozwala KKS. Argumentacja tego rodzaju odwołuje się w gruncie rzeczy do kwestii dogmatycznych, koncepcji państwa, jego założeń systemowych, a przede wszystkim oceny, jakie jest *ratio legis* takiej szczególnej ochrony. Autorzy wydają się tracić z pola widzenia fakt, iż ochrona interesu fiskalnego państwa stanowi globalną ochronę interesów ogółu obywateli, którzy na co dzień korzystają ze środków gromadzonych przez Skarb Państwa, z przeznaczeniem ich na redystrybucję na cele szczególne, a nie jedynie na rzecz jakiegoś teoretycznego lub sztucznego tworu. Ponadto kwestionowanie uzasadnienia dla uprzywilejowania Skarbu Państwa w tej materii może zachęcić do kreowania propozycji zakładających pozbawienie go również innych narzędzi dyscyplinowania podatników, których odpowiednikiem nie dysponują zwykli wierzyciele względem swoich dłużników (tj. cały aparat krajowej administracji skarbowej, skarbowy tytuł egzekucyjny, niemal nieskrępowany dostęp do informacji o majątku podatników). Stąd też kontestowanie uprzywilejowania Skarbu Państwa, polegającego na nadaniu mu szczególnej ochrony karnoskarbowej, nie powinno stanowić argumentu przeciwko penalizacji omawianych zachowań. Podobnie tę kwestię, jak wskazano w wynikach badań empirycznych, oceniają sądy, uzasadniając rozstrzygnięcia w postępowaniach dotyczących czynów z art. 57 KKS.

³⁷ Na przykład A. Skowron, *O uporczywym niepłaceniu...*, op. cit., s. 83-84.

i za wykroczenia skarbowe ma charakter subsydiarny wobec przepisów podatkowych, również przy tworzeniu wcześniejszych regulacji dotyczących tej materii³⁸.

Nie ulega wątpliwości, że konsekwencją subsydiarnego charakteru przepisów KKS jest takie ich ukształtowanie, aby były one skuteczne, nie tyle w aspekcie wychowawczym wobec sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych, ile w aspekcie egzekucyjnym. Podobne założenia przyświecały już twórcom UKS³⁹.

Powstaje pytanie, czy osoba, która nie wpłaca podatku, nie w wyniku podjętego zamierzenia, lecz w następstwie zaistniałych okoliczności obiektywnych, wymaga szczególnego oddziaływania wychowawczego. Odpowiedź wydaje się oczywista. Wobec osoby, która zamierzała w terminie wywiązać się z obowiązku podatkowego, lecz nie zdołała tego uczynić, dostatecznie trafną reakcją dyscyplinującą jest już sam obowiązek wpłaty podatku z naliczonymi odsetkami. Z kolei w stosunku do osób, które co najmniej godziły się z faktem, iż temu obowiązkowi nie sprostają, a mimo to realizowały czynności skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego, reakcja o charakterze karnoskarbowym powinna być przewidziana.

Jeśli chodzi o tę ostatnią grupę, to należy w niej dostrzec zróżnicowanie co do nastawienia do obowiązku podatkowego, co również dostrzegają sądy orzekające w tego rodzaju sprawach. W części bowiem przypadków chodzić będzie o sprawcę zmierzającego do niewpłacenia podatku w terminie, tj. działającego z zamiarem bezpośrednim, czyli dążącego do uchylenia się od obowiązku podatkowego. W innych sytuacjach zaś będzie to jedynie zamiar ewentualny, a więc postawa, w której podatnik będzie jedynie godził się na to, że nie wpłaci w terminie podatku, lecz zarazem nie wykluczał, że może jednak uda mu się spełnić ten obowiązek.

W grupie sprawców działających z zamiarem bezpośrednim trzeba jednak wyodrębnić dalsze podziały. Pewna grupa podatników będzie bowiem dążyła do niewpłacenia podatku w terminie jedynie z wyrachowania uwzględniającego realia rynkowe. Takie osoby będą przeznaczały posiadane środki pieniężne na

³⁸ I. Sepiolo-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016, s. 19.

³⁹ Ibidem.

zaspokojenie innych potrzeb, które warunkują ich przetrwanie na rynku (np. wynagrodzenia pracownicze, zapłata za dostawy towarów, usług, być może składki na ubezpieczenie społeczne), z jednoczesnym z góry przyjętym założeniem, że po uzyskaniu odpowiednich środków ze swojej działalności stosowną część przychodów przeznaczą na zapłatę należności podatkowej po terminie, choćby nawet z niewielkimi odsetkami karnymi za zwłokę. Równocześnie będziemy mieli do czynienia także i z takimi podatnikami, którzy w ogóle nie planują poddania się obowiązkowi podatkowemu (np. w sytuacji spodziewanej niewypłacalności lub wystąpienia okoliczności uzasadniających upadłość w celu uratowania chociażby części majątku), a niejako brnącymi w dalsze zobowiązania fiskalne przez dokonywanie kolejnych czynności podlegających opodatkowaniu. Wreszcie wśród sprawców działających z zamiarem bezpośrednim można wskazać takie osoby, które pomimo dysponowania środkami na zapłacenie podatku w terminie, całkowicie w złej wierze nie wypełniają tego obowiązku (np. ze względu na zaplanowane wyprowadzenie środków finansowych w celu ich ukrycia przed egzekucją lub przeznaczenia na cele w ogóle nie związane z działalnością podatnika).

Wśród postaw sprawców działających z zamiarem ewentualnym również możemy dostrzec narzucające się różnice. Część podatników z tej grupy podejmie decyzję o dokonaniu określonej czynności opodatkowanej, biorąc przy tym pod uwagę niebezpieczeństwo, że przy uwzględnieniu specyfiki ich działalności może okazać się, że w terminie ustawowym nie będą mieli możliwości zapłacenia podatku w całości, albo nawet w części (np. przy zakupach i sprzedaży „na zapas” w branżach sezonowych). Ponadto będą również i tacy sprawcy, którzy w chwili dokonywania czynności opodatkowanej dysponują odpowiednimi środkami na zapłatę podatku, lecz w tym samym czasie zaciągają inne zobowiązania, które w dacie wymagalności podatku mogą wpłynąć na niemożność wywiązania się z obowiązków wobec Skarbu Państwa.

Ze względu na tak wielką różnorodność motywacji oraz możliwego psychicznego nastawienia do wywiązywania się z obowiązku wpłacania podatku w terminie przez różne osoby nie sposób pogodzić się z faktem tożsamego ich traktowania przy kształtowaniu norm sankcjonujących omawiane naruszenie.

Obecny zapis, poza omówionymi już mankamentami dotyczącymi interpretacji znamienia „uporczywości”, w ogóle nie stwarza żadnej przestrzeni pozwalającej rozgraniczyć tak różne sytuacje. Nie ulega przecież wątpliwości, iż za w najwyższym stopniu naganną spośród wskazanych postaw należy uznać tę opartą na działaniu w całkowicie złej wierze osoby, która ma możliwość zapłaty podatku w terminie, lecz po prostu tego nie chce tylko ze względu na chęć zatrzymania kwoty należności podatkowej dla siebie. Z kolei za w pewnym stopniu uzasadnioną można uznać postawę, w której z dbałości o losy swojego przedsiębiorstwa podatnik umyślnie przekracza termin wpłaty podatku, zarazem dążąc do jego uiszczenia w niedalekiej przyszłości i godząc się na poniesienie konsekwencji swojego czynu w postaci obowiązku zapłaty odsetek od zaległej kwoty. Jeszcze inaczej, i zwykle w bardzo zindywidualizowany sposób, podchodzić będziemy do podatnika, który podjął swego rodzaju ryzyko, iż nie zdoła zapłacić podatku w terminie w wyniku zaangażowania posiadanych środków w działalność operacyjną.

Biorąc pod uwagę wszystkie te sytuacje, konieczna wydaje się rewizja obecnego stanu prawnego w zakresie sankcjonowania niewpłacania podatku w terminie i ocena, czy każde, choćby obiektywnie uporczywe, zachowanie z tej kategorii zasługuje na reakcję karnoskarbową oraz czy we wszystkich sytuacjach, które zdecydowalibyśmy się penalizować, dostateczną reakcją jest odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe.

Na konieczność zmian, dotyczących penalizacji niewpłacania podatku w terminie w celu wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych, zwracano już w literaturze uwagę⁴⁰. Kwestię tę należy rozważyć, wychodząc od zasadniczego pytania, jaki cel ma przyświecać uznaniu niepłacenia podatku w terminie za czyn zabroniony. Jako główną przyczynę sankcjonowania w drodze regulacji karnych zachowań godzących w interes fiskalny państwa wskazuje się konieczność oddziaływania prewencyjnego⁴¹. Jednocześnie dostrzega się realną funkcję tych przepisów jako narzędzia egzekucyjnego⁴² i w praktyce nie sposób się z tym nie zgodzić. Zresztą

⁴⁰ A. Skowron, *O uporczywym niepłaceniu...*, op. cit., s. 89.

⁴¹ I. Sepiolo-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności...*, op. cit., s. 32-33.

⁴² Ibidem, s. 32.

podniesione motywy usankcjonowania przedmiotowych zachowań nie stoją w sprzeczności z przytoczoną funkcją, jaką spełniają w działaniu omawiane przepisy.

Odwołując się do poczynionej już oceny, iż „uporczywość” występująca w połączeniu ze zobiektywizowanym faktem niewpłacenia podatku w terminie oznacza jedynie utrwalone lub wielokrotne zaniechanie w tej mierze, uznać należy, iż konsekwencje prawne z tego tytułu powinny mieć charakter jedynie administracyjnoskarbowy. Stąd zgodzić się trzeba z tezą, iż w takim ujęciu wykroczenie to powinno zostać uchylone, a zachowanie polegające na „uporczym niewpłacaniu podatku w terminie” depenalizowane⁴³. Dopiero zaś wykazanie, iż zaniechaniu temu towarzyszyły określone okoliczności, może być rozpatrywane przez pryzmat odpowiedzialności karnoskarbowej.

Reasumując, należy stwierdzić, iż aktualna redakcja przepisu, który w zamyśle jego twórców miał penalizować niewpłacanie podatku w terminie, nie spełnia stawianych wobec niej oczekiwań. Wszelkie próby interpretacyjne dokonywane przez sądy oraz przedstawicieli doktryny, zmierzające do uzdatnienia art. 57 § 1 KKS do realizacji stawianych mu zadań, uznać należy za godne uznania. Niewykluczone jednak, iż gdyby w miejsce kreatywnych interpretacji pojawiłyby się totalna krytyka w postaci stwierdzenia, że przepis nie odpowiada podstawowym zasadom legislacji i *de facto* nie zawiera żadnych dystynkcji, które pozwoliłyby odróżnić jego prawnokarną istotę od zobiektywizowanej odpowiedzialności z tytułu niepłacenia podatków na gruncie prawa podatkowego, to już wcześniej doszłoby do całkowitej jego zmiany. Szczególnie, iż jak wynika z analiz aktowych, sądy orzekające w sprawach o wykroczenia z art. 57 KKS i tak nie odwoływały się do tych interpretacji i wątpliwości doktrynalnych, poprzestając w zasadzie na dorobku Sądu Najwyższego.

Dostrzegając konieczność dokonania dalekosiężnych zmian w odpowiedzialności karnej skarbowej z tytułu niepłacenia podatku w terminie ustawowym, ośmielam się

⁴³ L. Wilk w: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, op. cit., s. 303-304. W pełni należy się zgodzić ze stwierdzeniem tego autora, że rozważania interpretacyjne dotyczące stosowania art. 57 § 1 KKS nie niosą w zasadzie pożytku praktycznego, a jedynie potęgują przekonania, iż stosowanie tego przepisu wywołuje tak wiele wątpliwości, że jego litera musiałaby pozostać martwa lub jego stosowanie sprowadzałoby się do zdublowania naliczania odsetek za zwłokę w zapłacie podatku w terminie.

przedstawić własną propozycję zmienionego art. 57 KKS, uwzględniającą zróżnicowany charakter tego zjawiska:

„Art. 57 § 1. Podatnik, który złośliwie nie wpłaca w terminie podatku, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

§ 1a. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie.

§ 1b. Podatnik, który wykonuje czynność opodatkowaną, nie mając możliwości zapłacenia podatku lub posiadane środki przeznacza na inne cele i przez to nie wpłaca podatku w terminie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie.

§ 1c. Jeżeli kwota nie wpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1-§ 1b podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

§ 2. Nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca czynu zabronionego określonego odpowiednio w § 1b lub § 1c, który przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe wpłacił w całości należny podatek na rachunek właściwego organu”.

Na samym wstępie omówienia zaprezentowanej propozycji brzmienia art. 57 KKS podkreślić trzeba fakt, iż nie stanowi ona w istocie propozycji przepoławienia już istniejącego w tym artykule czynu zabronionego, lecz prezentuje całkowicie nowe ujęcie odpowiedzialności karnoskarbowej za niepłacenie podatków w terminie. Zwrócić należy uwagę, iż wprowadzenie znamienia „złośliwości” do art. 57 § 1 KKS w rzeczywistości jest wykreowaniem nowego typu występku skarbowego, gdyż usuwa się element „uporczywości” w aspekcie zobiektywizowanego utrwalenia się stanu niezgodnego z prawem. Jednocześnie usunięta zostaje wątpliwość co do elementu woliwnego sprawcy. Nie ulega już bowiem wątpliwości, iż „złośliwość” implikuje jednoznacznie negatywne zabarwienie motywacji podatnika, który nie uiszcza podatku w terminie. Do postępowania dowodowego należało zaś będzie ustalenie, jaki charakter w konkretnym przypadku przyjęła owa „złośliwość”.

Czym w zasadzie jest złośliwość? Wprawdzie, dostrzegając słuszość argumentacji, iż prawo karne skarbowe wytworzyło niejako własny system, odrębny od prawa karnego pospolitego, powinniśmy zasadniczo wystrzegać się paraleli interpretacyjnych z przepisami KK⁴⁴. Niemniej uznając istnienie wykładni systemowej, obejmującej całość systemu prawnego, a nie tylko systemów poszczególnych gałęzi prawa, niejako pomocniczo, sięgnąć można po dorobek judykatury wypracowany na gruncie art. 218 § 1a KK (wcześniej art. 218 § 1 KK). Obok już poddanego krytyce dopatrywania się w znamieniu „uporczywości” elementu subiektywnego zauważa się, iż działanie złośliwe stanowi szczególną postać zamiaru, nastawioną na szkodzenie bez racjonalnego uzasadnienia działania sprawcy, który nie chce wywiązać się z ciężących na nim obowiązków pomimo możliwości ich wypełnienia⁴⁵. Wydaje się, że właśnie taki proces motywacyjny u sprawców zmierzających do niepłacenia podatku w terminie powinien być w szczególności piętnowany przepisami przewidującymi odpowiedzialność karną skarbową. Na tym tle zachowanie wynikające z motywacji opartych na racjonalnych przesłankach z jednoczesnym brakiem dążenia sprawcy do skutku w postaci niezapłacenia podatku w terminie powinno spotkać się z łagodniejszą reakcją, czego wyrazem mają być typy występków zaproponowane w § 1b projektowanego przepisu. Przesłanki z tej kategorii można byłoby się dopuścić zarówno w zamiarze bezpośrednim, jak i w zamiarze ewentualnym.

Ponadto w powyższej propozycji podkreślono konieczność powiązania znamion przedmiotowych ze skutkiem w postaci niepłacenia podatku w terminie w taki sposób, żeby nie było wątpliwości, iż przypisanie odpowiedzialności karnej za taki występki byłoby skutkiem niedopełnienia obowiązku podatkowego w związku z wykonaniem czynności opodatkowanej przy braku możliwości zapłacenia podatku lub w związku z przeznaczeniem posiadanych środków na inne cele. Może się bowiem zdarzyć, iż podatnik pomimo nieposiadania środków w chwili dokonania czynności opodatkowanej zdoła jednak zapłacić podatek, pozyskując w międzyczasie środki na ten cel. Podobnie możliwe jest, iż pomimo przeznaczenia środków na inny cel, podatnik ostatecznie uzyska środki również na spełnienie obowiązku

⁴⁴ Por. L. Wilk, *Uporczywe niepłacenie podatku...*, op. cit., s. 204-205.

⁴⁵ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 17 stycznia 2017 r., WA 18/16, LEX nr 2203539; wyrok Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 30 marca 2016 r., II Aka 71/16, LEX nr 2047152.

podatkowego. I odwrotnie, może zdarzyć się sytuacja, w której podatnik nieposiadający środków na wpłatę podatku lub przeznaczający je na inne cele nie wpłacił podatku z innego powodu. Mogło przecież dojść do sytuacji, kiedy to w ramach prowadzonej działalności zasadnie spodziewał się, iż pomimo przeznaczenia środków na inne cele lub pomimo braku środków w chwili wykonania czynności opodatkowanej, przed terminem zapadnięcia wymagalności należności publicznoprawnej uzyska środki pozwalające mu wypełnić obowiązek wobec Skarbu Państwa. Jednakże splot okoliczności i wystąpienie zdarzeń od niego niezależnych uniemożliwiły mu wywiązanie się z tego obowiązku. Wydaje się, iż takie ujęcie normatywne odpowiedzialności karnej za niewpłacanie podatku w terminie we wskazanych okolicznościach wyeliminowałoby obawę popadnięcia w kolizję z zasadą *impossibilium nulla obligatio est*, do której obecnie odwołuje się część przedstawicieli doktryny, krytykując obecny kształt art. 57 KKS⁴⁶.

Swego rodzaju zaworem bezpieczeństwa dla trafnej reakcji karnej przy stosowaniu proponowanego w art. 57 § 1b występku (i odpowiednio wykroczenia z § 1c) jest związana z tym przepisem klauzula niekaralności. Jej wprowadzenie ma zagwarantować, iż postępujący racjonalnie podatnicy (w tym przede wszystkim przedsiębiorcy), rozsądnie oceniający swoje możliwości finansowe unikną odpowiedzialności karnej w sytuacjach, w których przy prawidłowym planowaniu kosztów własnej działalności podejmą decyzję o „kontrolowanej zwłoce” w zapłacie podatku. Wydaje się, że czas pomiędzy terminem wymagalności podatku a ewentualnym postanowieniem o wszczęciu postępowania karnoskarbowego jest wystarczający, aby podatnik działający w dobrej wierze wywiązał się ze swoich obowiązków wobec fiskusa, ponosząc przy tym koszty skarbowe związane z obowiązkiem zapłaty odsetek karnych za zwłokę. Zwykle bowiem ten czas jest dosyć długi i obejmuje okres postępowania sprawdzającego lub kontrolnego, w wyniku którego może zostać ewentualnie sformułowane wystąpienie do komórki prowadzącej postępowania karnoskarbowe z wnioskiem o wszczęcie postępowania karnoskarbowego. To rozwiązanie pozwoli z kolei uniknąć popadania podatnika

⁴⁶ M.in. G. Łabuda, T. Razowski, *Glosa do postanowienia SN z dnia 27 marca 2003, sygn. I KZP 2/03*, Prokuratura i Prawo 2003 nr 11, s. 124–136; podobnie G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, op. cit., s. 567-569; D. Strzelecki, *Charakter jurydyczny...*, op. cit., s. 83-85.

w sytuację, w której stoi przed tragicznym wyborem pomiędzy wywiązaniem się z obowiązku podatkowego i w ten sposób narażeniem swojego przedsiębiorstwa na ryzyko niewypłacalności a niezapłaceniem podatku i w ten sposób narażeniem się na poniesienie odpowiedzialności karnej. Jednocześnie wprowadzenie klauzuli niekaralności w proponowanej formule pozwala na zbitcie argumentów, iż uchylenie się od odpowiedzialności karnej przez podatnika nie wpłacającego podatku w terminie może zostać oparte na ocenie położenia późniejszego, tj. po wpłaceniu podatku⁴⁷.

W tym miejscu nie sposób pominąć aspektu procesowego, a w zasadzie *stricte* praktycznego oceny zasadności proponowanych zmian. Jeżeli chodzi o kwestie proceduralne, to w zasadzie jedyna pozostająca do rozważenia zmiana dotyczy zakresu właściwości rzeczowej określonych organów, a więc niezbędna jest ocena, czy konieczne jest wprowadzenie zmian w art. 133 KKS. Biorąc pod uwagę charakter sugerowanego rozwiązania, wydaje się, że artykuł ten można pozostawić w niezmienionym kształcie. Przy takim rozwiązaniu właściwym organem do prowadzenia postępowania w sprawie czynów z art. 57 KKS byłby co do zasady naczelnik właściwego miejscowo urzędu skarbowego. Zważywszy na fakt, iż to właśnie ten organ będzie posiadał w pierwszej kolejności podstawowe informacje, mogące świadczyć o złośliwości zaniechania wpłaty podatku w terminie, takie rozwiązanie wydaje się najkorzystniejsze z punktu widzenia ekonomiki procesowej. Truizmem jest stwierdzenie, iż to naczelnik właściwego miejscowo urzędu skarbowego dysponuje przede wszystkim precyzyjnymi danymi co do wysokości kwoty niewpłaconego podatku. W tym kontekście oczywiste jest, iż to ten organ dokonywałby wstępnej analizy w celu prawidłowego ukierunkowania postępowania jeszcze przed jego wszczęciem. W głównej mierze chodzić będzie tutaj o takie zebranie podstawowych danych, dotyczących określonego zdarzenia, które pozwalałyby już w chwili przekazania sprawy do działów dochodzeniowo-śledczych z odpowiednich działów podatkowych na dokonanie wstępnej subsumcji ujawnionego zaniechania. W konsekwencji trafnej oceny postępowanie mogłoby zostać wszczęte od razu we właściwej formie z odpowiednio przyjętym opisem i kwalifikacją czynu z uwzględnieniem, czy chodzi w tym przypadku o wykroczenie czy też występki.

⁴⁷ L. Wilk, *Uporczywe niezapłacenie podatku...*, op. cit., s. 206; G. Łabuda w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, op. cit., s. 565.

Nie ulega wątpliwości, że nie ma w tej mierze rozwiązań idealnych i wielokroć okaże się, że wstępna ocena była pochopna lub błędna. Stąd też w niejednoznacznych przypadkach zasadą powinno być wszczynanie postępowania o przestępstwo skarbowe z uwzględnieniem konieczności sprawnego zebrania materiału dowodowego. W razie stwierdzenia, że zachowanie sprawcy wypełniło jedynie znamiona wykroczenia, postępowanie powinno przede wszystkim zapobiec sytuacji, w której nastąpiłoby przedawnienie karalności wykroczenia skarbowego, przy braku dowodów na popełnienie przestępstwa skarbowego.

W powyżej proponowanym zapisie treści art. 57 KKS po przepołowieniu obecnie uregulowanego w nim czynu zabronionego, przytoczone niebezpieczeństwo wydaje się najbardziej prawdopodobnym mankamentem, jaki może ujawnić się w praktyce prowadzenia postępowań o czyny z tego artykułu. Nie ulega jednak wątpliwości, iż w przypadku niemal wszystkich typów przepołowionych czynów zabronionych występuje podobne niebezpieczeństwo, lecz nie staje ono na przeszkodzie istnienia tego typu regulacji i skutecznego prowadzenia postępowań.

Interesującą alternatywą dla ww. propozycji mogłoby być zdefiniowanie „uporczywego niewpłacania podatku w terminie” w ramach art. 53 KKS. Choć nie wprost, propozycja takiego rozwiązania już przewijała się w literaturze przedmiotu⁴⁸. W razie przyjęcia takiej definicji, iż „uporczywość” zawiera sama w sobie element wolitywny o negatywnym zabarwieniu emocjonalnym, wystarczające byłoby przepołowienie omawianego typu czynu zabronionego w postaci prostego wyznaczenia granicy, którą stanowiłaby wyłącznie wysokość kwoty niewpłaconego w terminie podatku.

Propozycja takiej definicji brzmiałaby następująco:

„Uporczywym niewpłacaniem podatku w terminie jest zarówno wielokrotne niewpłacanie kwot podatków z różnych tytułów w przewidzianych dla tych podatków terminach, jak i utrwalające się w czasie jednokrotne niewpłacenie podatku w terminie, przez podatnika, który nie podjął stosownych działań w celu zabezpieczenia środków na zapłatę podatku w terminie lub w okresie od dokonania

⁴⁸ W. Stolarczyk, *Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie. (Kilka uwag na tle art. 57 § 1 Kodeksu karnego skarbowego)*, Przegląd orzecznictwa podatkowego, 2014 nr 6, s. 521.

czynności opodatkowanej do daty terminu wymagalności podatku podjął działania, uniemożliwiające mu zapłatę podatku w terminie”.

Powyższa propozycja ma pewne mankamenty. Przede wszystkim może zostać uznana za zbyt kazuistyczną. Jednocześnie tego typu zabieg powodowałby rozbudowanie i tak już długiej listy definicji zawartych w art. 53 KKS. W konsekwencji pojawić może się zarzut, iż do definicji wprowadzono elementy nie w pełni zbieżne z literalnym znaczeniem sformułowania „uporczywie nie wpłaca podatku w terminie”. Jak już wskazywano powyżej dla przeciętnego odbiorcy, którym nie musi być podmiot profesjonalny (w przepisie chodzi przecież o wszystkie kategorie podatku, a więc i całą gamę podatków od czynności cywilnoprawnych, gdzie podatnikami są często osoby o bardzo ograniczonej świadomości prawnej) taki zabieg może stanowić barierę do prawidłowego ustalenia, co właściwie jest karalne, a co nie. Jednocześnie wydaje się, iż to rozwiązanie nie w pełni sprostałoby konieczności zróżnicowania reakcji karnoskarbowej wobec sprawców tego czynu zabronionego pod względem różnorodności towarzyszących im motywacji, o których była mowa powyżej.

Podsumowanie

W doktrynie podnosi się argumenty na rzecz konieczności zachowania odrębności uregulowań karnoskarbowych, dla których istotne przesłanki mają stanowić podtrzymywanie pewnej tradycji takiego rozwiązania i ewolucja tych uregulowań w kierunku wyraźnego wyodrębnienia się tej dyscypliny z gałęzi materialnego prawa karnego oraz postępowania karnego⁴⁹. Jednocześnie jednak zwraca się uwagę, iż istnieją podstawy umożliwiające odstępianie od trwania przy odrębnym usystematyzowaniu przestępstw pospolitych oraz skarbowych. Jako odpowiedź na argument za funkcjonowaniem w systemie karnoskarbowym ścisłego związania przestępstw tej kategorii z wykroczeniami skarbowymi wskazuje się możliwość „wyprowadzenia” tych ostatnich poza nawias systemu karnego i pozostawienia walki z opisanymi w tych normach zachowań reżimowi prawa podatkowego⁵⁰.

Koncepcja depenalizacji czynu z art. 57 § 1 KKS bywa umotywowana również oceną niedostateczności określenia charakteru „uporczywości” w zaniechaniu sprawcy⁵¹. W tym przypadku dostrzega się niebezpieczeństwo nieprawidłowego rozpoznania rzeczywistej niemożności zapłacenia podatku i odróżnienia go od subiektywnego dążenia podatnika do niewywiązania się z tego obowiązku. Nadto dostrzega się błąd w założeniu tej regulacji, który ma polegać na odmiennym traktowaniu długów wobec Skarbu Państwa od zobowiązań cywilnoprawnych⁵². W konsekwencji czyny obecnie uznawane za wykroczenia stały by się jedynie deliktami skarbowymi, a wszystkie typy przestępstw skarbowych zostałyby przeniesione do stosownego, nowego rozdziału KK⁵³.

⁴⁹ I. Sepiolo-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności...*, op. cit., s. 31-32

⁵⁰ Ibidem, s. 236-237.

⁵¹ L. Wilk, *Uporczywe niepłacenie podatku...*, op. cit., s. 207-208.

⁵² Ibidem, s. 198.

⁵³ Odrębnej analizy i omówienia, wykraczającego poza zakres niniejszego opracowania, wymagałoby dookreślenie, które konkretnie typy przestępstw skarbowych musiałyby się ostać, a które są całkowicie zbędne ze względu na fakt, iż opisane w nich znamiona pokrywają się ze znamionami określonymi w typach przestępstw pospolitych już przewidzianych w KK. Nie może przecież dojść do powielenia typów czynów zabronionych w ramach jednego aktu prawnego, istnienie zaś kłopotliwej instytucji zbiegu idealnego z art. 8 KKS przy takiej operacji stałoby się całkowicie nieuzasadnione.

Poza propozycją stworzenia nowego rozdziału w KK narzuca się jeszcze możliwość innego rozwiązania, niezakładającego swoistej dekryminalizacji takich zachowań. Polegałoby ono na wprowadzeniu wykroczeń skarbowych do Kodeksu wykroczeń⁵⁴, z uwzględnieniem w przepisach ogólnych specyfiki uregulowań karnoskarbowych. Jednocześnie nie można się obawiać w tym zakresie implikacji procesowych. Skoro bowiem proponujemy przeniesienie przestępstw skarbowych do KK, to w sposób oczywisty musi to wpłynąć na zmianę Kodeksu postępowania karnego⁵⁵ (dalej KPK) przez wprowadzenie do tej ustawy instytucji unormowanych obecnie w części procesowej KKS, uwzględniających specyfikę ścigania tej kategorii przestępstw⁵⁶. W konsekwencji Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia⁵⁷, zawierający szereg odesłań do KPK w naturalny sposób przewidywałby narzędzia niezbędne do ścigania tej kategorii wykroczeń.

Przytoczone rozważania nad kierunkiem, w którym powinny pójść holistyczne zmiany uregulowań karnoskarbowych, choć poczynione niejako na marginesie, mają bezpośredni związek z poruszonym w niniejszym opracowaniu tematem. Pierwsza ze wskazanych propozycji zmierzałaby przeciw do całkowitej depenalizacji niewpłacania podatku w terminie. Tymczasem ocena, iż ten kierunek jest właściwy, budzi zastrzeżenia, pojawiają się bowiem od lat opinie, że przyjęte w KKS rozwiązanie ma charakter niewystarczający dla zabezpieczenia celów, dla których został stworzony ten akt prawny. Przede wszystkim zwraca się uwagę na brak stosownego zagrożenia ustawowego, w szczególności jeśli chodzi o sprawców nie wpłacających należności podatkowych o dużej i wielkiej wartości, których działanie nacechowane jest złą wolą⁵⁸. Pozostawienie tego typu zachowań bez reakcji karnej byłoby bardzo niebezpieczne. W toku niniejszych rozważań nie można przecież pominąć *ratio legis*, dla którego omawiana penalizacja wydaje się niezbędna. Przede

⁵⁴ Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. Kodeks wykroczeń (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 1094 ze zm.).

⁵⁵ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 1904).

⁵⁶ Podobnie i ta kwestia zasługuje na szersze opracowanie, czego nie sposób dokonać w ramach omawianego tematu.

⁵⁷ Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 1713 ze zm.).

⁵⁸ P. Tyszka, *Zadania prawa karnego skarbowego...*, op. cit., s. 109; W. Stolarczyk, *Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie...*, op. cit., s. 523-524, 528.

wszystkim chodzi tutaj o przedmiot ochrony tego typu czynu zabronionego, tj. interes fiskalny Skarbu Państwa (oraz oczywiście jednostek samorządu terytorialnego i Wspólnoty Europejskiej) jako główny przedmiot ochrony oraz szeroko rozumiana ochrona uczciwych podatników.

Jak już sygnalizowano powyżej, przytoczony główny przedmiot ochrony nie stanowi abstrakcyjnego, nieuchwytnego bytu teoretycznego, lecz pulę środków gromadzonych wspólnym wysiłkiem wszystkich obywateli, których redystrybucja w pożądanym układzie ma służyć w równej mierze całemu społeczeństwu. Stąd wskazany poboczny przedmiot ochrony ma bardziej złożony charakter. Po pierwsze, chodzi o to, aby ciężar utrzymania państwa spoczywał w równym stopniu na wszystkich korzystających z jego ochrony⁵⁹. Po drugie, zwłaszcza w przypadku przedsiębiorców, istotne jest zachowanie zasad uczciwej konkurencji, które to zasady implikują konieczność unikania uprzywilejowania nieuczciwych podatników, którzy zyskują pod względem potencjału ekonomicznego w wyniku redukcji pasywów przez niepłacenie podatków względem tych, którzy rzetelnie z tego obowiązku się wywiązują. Za słuszny postulat więc uznać należy konieczność nie tylko utrzymania odpowiedzialności karnej skarbowej z tytułu niepłacenia podatków w terminie, lecz również wprowadzenia typów przestępstw penalizujących zachowania szczególnie niepożądane w tym obszarze.

Propozycję rozważenia przepoławienia czynu karalnego niepłacenia podatku w terminie dostrzegają też niektórzy autorzy, wprost opowiadając się za możliwością przyjęcia jako kryterium różnicującego wysokość kwoty podatku, słusznie przy tym warunkując ostateczne rozstrzygnięcie co do kierunku zmian treścią wyników badań empirycznych⁶⁰.

Obecnie, dysponując już wynikami takich badań, możemy pokusić się o stwierdzenie, iż postulowane zmiany są konieczne. W przytoczonych analizach aktowych na szczególną uwagę zasługuje kilka doniosłych ustaleń. Przede wszystkim okazuje się, iż większość (54,3%) spraw z art. 57 KKS dotyczyła w badanym okresie

⁵⁹ Ponieważ przedmiotem niniejszego opracowania nie jest ocena, czy ciężary powinny być rozkładane równo, proporcjonalnie czy progresywnie, stąd w tym miejscu kwestia ta nie będzie rozwijana.

⁶⁰ K. Czichy, *O potrzebie karania...*, op. cit. s. 18-19.

niewpłacania podatku od towaru i usług. Podkreślić przy tym należy, iż podatnicy tej kategorii podatkowej to przedsiębiorcy prowadzący działalność w ramach różnych form prawnych, jednakże każdorazowo traktowani jako podmioty profesjonalne, tak w obrocie gospodarczym, jak i obrocie prawnym. Wobec takich podmiotów oczekuje się szczególnego, podwyższonego wręcz uwrażliwienia na rzetelne wywiązywanie się z obowiązków wobec wierzycieli, w tym wobec Skarbu Państwa.

Podobnie stwierdzony w toku przeprowadzonych badań empirycznych wysoki odsetek spraw dotyczących niewpłacania podatku w kwocie przewyższającej ustawowy próg określający granicę przepołowienia czynów karnoskarbowych na przestępstwa i wykroczenia (aż 64,8%) przekonuje o konieczności wprowadzenia przestępstwa skarbowego polegającego na niewpłaceniu podatku w terminie. W tym samym stopniu za taką koniecznością przemawia wymiar orzekanych za wykroczenie skarbowe z art. 57 KKS grzywien, który uznać należy za niedostateczny. Wskazany w wynikach badań maksymalny wymiar orzeczonej kary grzywny 15 000 zł przy ustaleniu kilkumilionowych uszczupień z tytułu niewpłacania podatku i ustalenie średniej kwoty niewpłaconego podatku na ponad 123 000 zł mówią same za siebie.

Opowiadając się za koniecznością wprowadzenia omawianych zmian z przytoczonych powyżej względów, podkreślić należy, iż niniejsze opracowanie ma przede wszystkim pobudzić inicjatywę, a przynajmniej sprowokować dyskusję nad koniecznością dokonania koniecznych modyfikacji odpowiedzialności karnoskarbowej za niewpłacanie podatku w terminie, z nadzieją, że uda się wypracować taki kształt normatywny tego typu czynu zabronionego, który przyjąłby się w praktyce i mógł być skutecznie wykorzystywany zgodnie z celami, dla których został stworzony, czego niestety nie gwarantuje obecne rozwiązanie zawarte w art. 57 KKS.