

Małgorzata MARCINIAK\*

## Uporczywość jako znamię wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. – wybrane problemy interpretacyjne i dowodowe

### Uwagi wstępne

Znamię uporczywości pojawiło się w prawie karnym skarbowym po raz pierwszy w przepisie art. 57 § 1 k.k.s.<sup>1</sup> Na gruncie kodeksu karnego skarbowego nie ma ono ugruntowanego znaczenia. Niektórzy przedstawiciele doktryny, podobnie jak sądy, odwołują się do interpretacji tego znamienia przyjętej w przepisach art. 209 § 1 k.k., art. 218 § 1a k.k., art. 190a § 1 k.k. Opisane wyżej czyny zabronione mają jednak odmienny charakter. Wykładnia znamienia uporczywości jest więc przez niektórych modyfikowana w zależności od cech charakterystycznych danego czynu zabronionego, w szczególności przedmiotu ochrony.

W prawie karnym skarbowym przedmiotem ochrony jest interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, a od chwili wejścia Polski do Unii Europejskiej – także Wspólnot Europejskich<sup>2</sup>. Na gruncie art. 57 § 1 k.k.s. istnieje więc niebezpieczeństwo interpretacji omawianego znamienia zmierzającej do jak najpełniejszego urzeczywistnienia interesu finansowego Skarbu Państwa. Przy dokonywaniu wykładni przepisu, należy jednak respektować podstawowe zasady prawa karnego. Jedną z takich zasad jest zasada *nullum crimen sine lege*, z której wynika obowiązek precyzyjnego określenia ustawowych znamion czynu zabronionego. Trybunał Konstytucyjny wskazywał wielokrotnie, że zarówno wszystkie elementy czynu zabronionego, jak i groźące za jego popełnienie kary muszą być określone w samej ustawie, i to w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny<sup>3</sup>. Wiąże się to z koniecznością reali-

---

\* Katedra Prawa Karnego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Opolskiego, e-mail: jar-mar@wp.pl

<sup>1</sup> Z. Wilk, *Uporczywe nieplacenie podatku – kontrowersja kryminalizacyjna*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 7–8, s. 198–210.

<sup>2</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 4.

<sup>3</sup> Zob. Postanowienie TK z dnia 25 września 1991 r., sygn. S 6/91, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1991, nr 1, poz. 34; Postanowienie TK z dnia 13 czerwca 1994 r., sygn. S 1/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994, nr 1, poz. 28.

zacji funkcji gwarancyjnej prawa karnego. Zakres czynów zabronionych winien być bowiem dla obywatela jasny i niebudzący wątpliwości<sup>4</sup>. Jest to zgodne także z aktualnymi trendami w prawie podatkowym, zmierzającymi do tego, aby istniejące wątpliwości rozstrzygać na korzyść podatnika. Tymczasem zawarte w wymienionych wyżej przepisach znamię uporczywości jest znamieniem wybitnie ocennym i wywołuje liczne kontrowersje i wątpliwości interpretacyjne.

Zasadne jest więc podjęcie próby odpowiedzi na pytanie, jak należy interpretować uporczywość na gruncie art. 57 § 1 k.k.s. W doktrynie prawa karnego zarysowuje się bowiem szeroka i wąska interpretacja omawianego znamienia.

### Znamię uporczywości na gruncie art. 57 § 1 k.k.s.

Szeroką wykładnię przedstawił Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 28 listopada 2013 r., podając, iż: „Na zaistnienie znamienia uporczywego niewpłacania podatku w terminie, będącego warunkiem odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s., może wskazywać 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 niewpłacanie, a więc odsunięcie uregulowania tego podatku na dłuższy okres<sup>5</sup>.

W innym orzeczeniu Sąd Najwyższy pisze, iż: „1. Należy [...] potwierdzić, że pojęcie «uporczywie» charakteryzować może zachowanie zarówno ze względu na jego **powtarzalność**, jak i na **trwałość utrzymywanego określonym zachowaniem stanu**. Trzeba jednak stwierdzić, że pogląd ten nie znalazł odzwierciedlenia w normatywnym opisie typu wykroczenia określonego w art. 57 § 1 k.k.s. 2. Nie ma wątpliwości, że tak określony czyn naganny – jako element postaci wieloczynowej – jest **popelniony z chwilą upływu terminu wpłaty**, a czasem zakończenia czynu karalnego określonego w art. 57 § 1 k.k.s. jest moment upływu ostatniego ustawowego terminu do zapłaty podatku objętego opisem czynu. Dla realizacji znamion wykroczenia określonego w tym przepisie rozstrzygające jest zatem ustalenie, że w ustawowym terminie nie dokonano wpłaty, i bez znaczenia pozostaje dalszy stan zobowiązania podatkowego, a w szczególności to, czy zostało ono później spełnione, i z jaką zwłoką. 3. Odpowiedzialność za przestępstwo (wykroczenie) z zaniechania możliwa jest tylko w wypadku naruszenia obowiązku określonego działania. Jest to przestępstwo zorientowane czasowo w tym sensie, że karalne jest zaniechanie odpowiadają-

<sup>4</sup> A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2011, s. 15–16; J. Warylewski, *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 2004, s. 61, 79–80; por. T. Dukiet-Nagórska, S. Hoc, M. Kalitowski, O. Sitarz, L. Tyszkiewicz, L. Wilk, *Prawo karne. Część ogólna, szczególna i wojskowa*, red. T. Dukiet-Nagórska, Warszawa 2014, s. 33–36.

<sup>5</sup> Postanowienie SN z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. I KZP 11/13, „Biuletyn SN” 2014, nr 1, poz. 16.

ce czasowo obowiązku działania. Nie może być zatem popełnione w każdym czasie, lecz tylko w czasie, «w którym sprawca, zgodnie z obowiązkiem, powinien działać w określonym kierunku i w określony sposób». 4. W wypadku art. 57 § 1 k.k.s. sprawca narusza nie tylko wynikający z ustawy obowiązek zapłacenia podatku, lecz także – tym samym zaniechaniem – określony sposób zapłacenia go, a więc obowiązek uiszczenia kwoty podatku w terminie wskazanym w ustawie. Tak określony co do swej treści obowiązek nie może być naruszony w czasie następującym po upływie terminu – wtedy można jedynie stwierdzić, że wykroczenie zostało popełnione. Dalsze zaniechanie wpłaty (zwłoka) narusza wprawdzie nadal obowiązek uiszczenia podatku, ale nie narusza już obowiązku wpłaty «w terminie», bo z jego upływem byłby to obowiązek niewykonalny. 5. Z zasad *nullum crimen sine lege certa et stricta* wynikają postulaty stylistycznej jasności w sformułowaniu przepisu i jednoznaczności jego treści, tak, aby praktyka sądów nie rozstrzygała o tym, co jest przestępstwem, i aby w praktyce tej nie dochodziło – w wyniku interpretacji rozszerzającej – do karaniania za czyny podobne, nieobjęte jednak zakazem ustawy karnej<sup>6</sup>.

Na tle powyższych orzeczeń powstaje pytanie o określenie czasu popełnienia wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. oraz, czy istotnie o uporczywości można mówić w przypadku jednorazowego, ale długotrwałego zaniechania uregulowania podatku płaconego jednorazowo.

Obowiązek podatkowy może powstać z mocy prawa albo decyzji właściwego organu. Przykładowo, zgodnie z art. 103 ust. 1 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, podatnik jest obowiązany bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek właściwego urzędu skarbowego<sup>7</sup>. Widać tutaj pewne podobieństwo do przestępstwa niealimentacji. Podmiot zobowiązany do świadczeń alimentacyjnych jest zobowiązany zwykle do comiesięcznego ich uiszczenia. Na gruncie przestępstwa z art. 209 § 1 k.k. ugruntowała się interpretacja, zgodnie z którą znamię uporczywości jest zrealizowane wówczas, gdy sprawca uchyla się przez dłuższy czas od wykonania ciężącego na nim obowiązku, tj. przez okres co najmniej 3 miesiące nie płaci świadczeń alimentacyjnych lub płaci je nieregularnie bądź w kwotach znacznie niższych od należnych<sup>8</sup>.

Przyjmując podobną interpretację uporczywości w odniesieniu do przepisu art. 57 § 1 k.k.s., należy uznać, iż dopiero niezapłacenie podatku od towarów i usług za co najmniej 3 miesiące stanowi realizację ustawowych znamion omawianego wykroczenia skarbowego. Przykładowo jeżeli podatnik nie zapłaci tego podatku za miesiące styczeń, luty, marzec 2015 r. – o popełnieniu przez niego wykroczenia skarbowego można mówić dopiero dnia 25 kwietnia 2015 r.

<sup>6</sup> Postanowienie SN z dnia 3 października 2008 r., sygn. III KK 176/08, LEX 2015, nr 694328.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.

<sup>8</sup> Uchwała SN z dnia 9 czerwca 1976 r., sygn. VI KZP 13/75, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Karna i Wojskowa” 1976, nr 7–8, poz. 86.

Zaniechanie jako forma czynu nie istnieje samodzielnie. Zawsze musi się ono wiązać z działaniem, które sprawca wbrew nakazowi zaniechał wykonać. Zaniechanie jest więc nieposłuszeństwem wobec normy nakazującej określone działanie<sup>9</sup>. Czasem popełnienia wykroczenia skarbowego charakteryzującego się zaniechaniem jest ostatni moment, w którym sprawca, zgodnie z ciężącym na nim obowiązkiem, powinien działać w określonym kierunku i w określony sposób<sup>10</sup>. Zgodzić się więc należy ze stanowiskiem Sądu Najwyższego, iż **czasem popełnienia czynu określonego w art. 57 § 1 k.k.s. jest moment upływu ostatniego ustawowego terminu do zapłaty podatku**. Dalsze zaniechanie zapłaty podatku narusza wprawdzie nadal obowiązek uiszczenia podatku, ale nie narusza już obowiązku wpłaty „w terminie”. Jest więc obojętne dla bytu omawianego wykroczenia skarbowego. W doktrynie można znaleźć jednak poglądy odmienne. Ich zwolennicy błędnie przyjmują, iż datą końcową popełnienia wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. jest okres, w którym nastąpiło ustanie stanu niezgodnego z prawem, poprzez uregulowanie zaległego podatku<sup>11</sup>.

W kontekście czasu popełnienia wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. dyskusyjny jest pogląd Sądu Najwyższego, iż o realizacji jego znamion można mówić w przypadku jednorazowego, ale długotrwałego zaniechania uregulowania podatku płaconego jednorazowo. Zachowanie podatnika po upływie terminu do zapłaty podatku jest bowiem prawnie relewantne. Pogląd ten ma jednak swoich zwolenników oraz przeciwników.

Jego zwolennikiem jest m.in. T. Grzegorzcyk. Zdaniem autora nie można uznać za usprawiedliwiające opóźnienie w regulowaniu podatku niezgromadzenie przez podatnika na czas środków finansowych, umożliwiających uiszczenie podatku w terminie. Zła wola podatnika polega tu na tym, że gromadzi on środki na same czynności podlegające opodatkowaniu, a nie interesuje się potrzebą zgromadzenia środków finansowych na podatek od tych czynności ani nie podejmuje prób skorzystania z dopuszczalnych ulg przy czasowym braku środków, np. rozłożenia podatku na raty czy odroczenia jego płatności. Uporczywość nie można – według Grzegorzcyka – ograniczać jedynie do sytuacji, gdy podatnik posiada środki na uregulowanie zobowiązania, ale mimo to uporczywie go nie płaci. Zatem zarówno powtarzające się, jak i długotrwałe jednorazowe opóźnienie w uregulowaniu podatku może być potraktowane jako uporczywe niewpłacenie podatku w terminie. Grzegorzcyk zauważa, iż w kodeksie karnym skarbowym mowa jest o niepłaceniu podatku, a nie podatków. Podatek może być płatny wielokrotnie w ciągu roku, w postaci zaliczek, jak też jednorazowo, np. roczny podatek dochodowy. Zdaniem autora wykroczenie to trwa do czasu zakończenia wywołanego przez sprawcę stanu bezprawnego<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> A. Marek, *op. cit.*, s. 111–112; por. L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2015, s. 68–69.

<sup>10</sup> Por. A. Zoll, [w:] K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna*, Kraków 1998, s. 51, 78–79; por. też A. Wąsek (aktualizacja M. Kulik), [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. M. Filar, Warszawa 2014, s. 24–26, 35–39.

<sup>11</sup> Zob. A. Błachnio, K. Rola-Stężycka, *Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie a przedawnienie karalności*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 3, s. 60–71.

<sup>12</sup> T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 327–328.

Podobne stanowisko zajęli m.in.: A. Błachnio, K. Rola-Stężycka, L. Wilk, A. Piaseczny, F. Prusak<sup>13</sup>.

Wilk – podobnie jak Grzegorzcyk – uważa, iż jednorazowe opóźnienie w płaceniu podatku także odpowiada znamionom wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. Autor jednak nie zgadza się z poglądem Grzegorzcyka, że brak możliwości zapłaty podatku w dłuższym czasie nie usprawiedliwia braku zapłaty. Zdaniem Wilka należy odróżnić sytuację, gdy podatnik poprzez trwonienie pieniędzy nie ma środków na zapłatę podatku, od sytuacji, gdy podatnik nie posiada środków na zapłatę podatku, ponieważ przeznaczył je na inne zobowiązania lub cele, np. kosztowne leczenie<sup>14</sup>.

Zdaniem F. Prusaka przy wykroczeniu skarbowym z art. 57 § 1 k.k.s. zakłada się bądź wielokrotność zaniechania, bądź długotrwałe opóźnienie w regulowaniu podatku lub zaliczki<sup>15</sup>.

Nie można się zgodzić z poglądem reprezentowanym przez wymienionych autorów, iż dla bytu omawianego wykroczenia skarbowego wystarcza jednorazowe nieuiszczenie podatku. Na akceptację zasługuje natomiast stanowisko, iż podatnik, który nie wpłaca podatku z przyczyn od niego niezależnych, np. sam nie otrzymał zapłaty za wykonaną usługę lub wydany towar, a tym samym nie posiada środków na uiszczenie należności publicznoprawnej, nie będzie podlegał odpowiedzialności za czyn z art. 57 § 1 k.k.s.<sup>16</sup>

Przeciwnikami poglądu zaprezentowanego przez Sąd Najwyższy oraz wskazanych powyżej autorów są m.in. G. Łabuda, W. Kotowski, częściowo J. Michalski.

Zdaniem Łabudy jednorazowe zaniechanie zapłaty podatku nie stanowi uporczywości. Wyrażając taki pogląd, autor odwołał się do interpretacji znamienia „uporczywość” przyjętej na gruncie art. 209 § 1 k.k. Według autora takie samo znamię musi być interpretowane jednolicie na tle poszczególnych przepisów. Ponadto Łabuda uważa, iż interpretację znamienia „uporczywość” z art. 57 § 1 k.k.s. należy jeszcze bardziej zawęzić. Poza kilkakrotnym zaniechaniem zapłaty podatku wyraża ono bowiem również negatywny stosunek sprawcy do realizacji obowiązku zapłaty podatku w terminie<sup>17</sup>.

Podobne obiektywno-subiektywne rozumienie uporczywości prezentuje również Prusak. Zdaniem autora uporczywość oznacza powtarzające się uchylanie, zabarwione ujemnie z powodu złej woli sprawcy, przejawianej w dłuższej

---

<sup>13</sup> Por. A. Błachnio, K. Rola-Stężycka, *op. cit.*, s. 63–69; L. Wilk, [w:] J. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 286–296; por. też: F. Prusak, *Komentarz do art. 57 kodeksu karnego skarbowego*, LEX 2015, nr B573823F762, teza 8; A. Piaseczny, [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 219–220; G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 344.

<sup>14</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 286–296.

<sup>15</sup> F. Prusak, *op. cit.*, teza 8.

<sup>16</sup> A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *op. cit.*, s. 219–220.

<sup>17</sup> G. Łabuda, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 587–595.

perspektywie czasowej, w sytuacji istnienia obiektywnych możliwości rozliczenia się z fiskusem<sup>18</sup>.

Według Kotowskiego jednorazowe, nieterminowe niewpłacenie podatku nie jest wykroczeniem określonym w art. 57 § 1 k.k.s., gdyż wymaga ono uporczywości w działaniu podatnika. Określenie „uporczywość” należy – zdaniem autora – rozumieć jako długotrwałe postępowanie nacechowane nieustępliwością. Jest to sytuacja, gdy osoba mająca obiektywną możliwość wykonania zobowiązania podatkowego nie wykonuje go, okazując złą wolę wyrażoną wprost lub przez fakt niezapłacenia podatku przez dłuższy okres czasu<sup>19</sup>.

Michalski uważa, iż uporczywość oznacza sytuację, gdy osoba mająca obiektywną możliwość wykonywania zobowiązania podatkowego nie wykonuje go, wykazując złą wolę albo przez fakt niezapłacenia w terminie podatku przez dłuższy czas. Sam fakt niewykonania tego obowiązku nie jest równoznaczny z uchyleniem się od niego<sup>20</sup>.

Jak słusznie wskazał S. Kowalski: „gdyby ustawodawca chciał ograniczyć surogaty zachowań uporczywych do tych, które jedynie są powtarzalne lub jedynie polegają na utrzymywaniu przez dłuższy czas stanu bezprawia, a nie mają jednocześnie szczególnego zabarwienia psychicznego, to zamiast uporczywości użyłby [...] pojęcia niedwuznacznie wskazującego na wyłącznie obiektywny charakter tego znamienia. [...] Wykroczenie skarbowe uporczywego niewpłacenia podatku nie może dotyczyć podatku płaconego jednorazowo [...]. Nie można uporczywie nie wpłacać w terminie podatku, jeżeli rzeczony termin zapłaty jest tylko jeden. Wtedy [...] należałoby stwierdzić, że już z upływem tego terminu sprawca działał «uporczywie», co jest [...] nie do przyjęcia z uwagi na brak obiektywnego elementu tego znamienia”<sup>21</sup>.

## Znamię uporczywości na gruncie art. 209 § 1 k.k.

Na gruncie przestępstwa niealimentacji ścierały się dwie koncepcje odnoszące się do wykładni znamienia „uporczywość”, a mianowicie:

1. koncepcja zakładająca wyłącznie obiektywny charakter uporczywości,
2. koncepcja zakładająca mieszany – obiektywno-subiektywny charakter uporczywości.

Według zwolenników pierwszej z nich uporczywość ma charakter wyłącznie obiektywny. Polega ona na długotrwałym nagannym zachowaniu sprawcy. Zwolennicy tej teorii nie wiążą znaczenia uporczywości ze szczególną postawą psychiczną sprawcy. Konsekwencją takiego ujęcia jest przyjęcie możliwości popełnienia przestępstw charakteryzujących się omawianym znamieniem

<sup>18</sup> F. Prusak, *op. cit.*, teza 8.

<sup>19</sup> W. Kotowski, Komentarz do art. 57 Kodeksu karnego skarbowego, LEX 2015, nr 1441277156301, teza 4.

<sup>20</sup> J. Michalski, Komentarz do art. 57 Kodeksu karnego skarbowego, LEX 2015, teza 2.

<sup>21</sup> S. Kowalski, Głosa do postanowienia SN z dnia 28.11.2013 r., sygn. I KZP 11/13, LEX 2015, teza 1, 4.

także w zamiarze ewentualnym. Koncepcja ta nie znalazła szerszej aprobaty wśród przedstawicieli doktryny, jak też w praktyce stosowania przepisu penalizującego niealimentację i naruszanie praw pracownika<sup>22</sup>. W uchwale z dnia 6 czerwca 1976 r. Sąd Najwyższy przyjął, iż realizacja omawianego znamienia następuje w przypadku wstrzymywania się z zapłatą alimentów przez co najmniej 3 miesiące, nieregularnego ich płacenia lub płacenia w kwotach znacznie niższych od należnych<sup>23</sup>. Skonkretyzowany przez Sąd Najwyższy minimalny okres niealimentacji jest adekwatny do charakteru czynu, pozbawiającego osobę uprawnioną środków do życia. Przyjęcie innego okresu byłoby dyskusyjne.

Zwolennicy drugiej koncepcji ujmują znamię uporczywości zarówno w znaczeniu obiektywnym, cechującym się długotrwałością działania, jak też subiektywnym – wyrażającym się w wystąpieniu w psychice sprawcy pewnego wykluczającego postawę godzenia się zamiaru działania<sup>24</sup>. Koncepcja ta zyskała aprobatę zarówno w poglądach przedstawicieli doktryny prawa karnego, jak i w orzecznictwie sądowym.

Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 3 lipca 2007 r.: „Jednym ze znamion przestępstwa uchylania się od obowiązku alimentacyjnego jest uporczywość uchylania się od obowiązku alimentacyjnego, a zatem wystąpienie po stronie sprawcy złej woli polegającej na umyślnym uchylaniu od tej powinności, mimo możliwości jej wykonywania. Tym samym, w wypadku zaistnienia obiektywnej niemożnościłożenia na utrzymanie, z oczywistego powodu wyłączone będzie przypisanie sprawcy winy, stanowiącej konieczny warunek odpowiedzialności karnej. Do tego rodzaju okoliczności, które wyłączają umyślność w zakresie zaniechania wykonywania obowiązku alimentacyjnego, bez wątplenia należy pozbawienie wolności osoby, na której obowiązek tego rodzaju spoczywa, o ile w tym okresie czasu nie ma ona możliwości zarobkowania lub innych źródeł majątkowych, z których możliwa była realizacja należności alimentacyjnych”<sup>25</sup>.

W wyroku z dnia 13 stycznia 2005 r. Sąd Apelacyjny w Katowicach wskazał podobnie, iż: „Uporczywym uchylaniem się od płacenia alimentów w rozumieniu art. 209 k.k. jest tylko taka sytuacja, gdy sprawca, mając ku temu realne i faktyczne możliwości alimentów, nie płaci i czyni to celowo. Przesyłanie natomiast przez oskarżoną kwot niższych od zasądzonych, z uwagi na konieczność równoczesnego zapewnienia utrzymania siebie i dziecka, nie może być uznane za uchylanie się od spełnienia obowiązku alimentacyjnego”<sup>26</sup>.

Na elementy obiektywne i subiektywne uporczywości wskazały również sądy m.in. w następujących orzeczeniach: W wyroku z dnia 16 listopada 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie napisał, iż: „Do znamion przestęp-

<sup>22</sup> K. Buchała, *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1994, s. 692.

<sup>23</sup> Uchwała SN z dnia 9 czerwca 1976 r., ...

<sup>24</sup> I. Andrejew, *Ustawowe znamiona przestępstwa*, Warszawa 1959, s. 142; zob. też J. Wojciechowski, *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2002, s. 418.

<sup>25</sup> Wyrok SN z dnia 3 lipca 2007 r., sygn. III KK 144/07, LEX 2015, nr 307769.

<sup>26</sup> Wyrok SA w Katowicach z dnia 13 stycznia 2005 r., sygn. II Aka 455/04, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2005, nr 7–8, poz. 118.

stwa z art. 209 § 1 k.k. należy uporczywość zachowania sprawcy, z którą wiąże się niepłacenie alimentów w pewnym okresie czasu, mimo istnienia po stronie sprawcy możliwości regulowania należności na rzecz uprawnionego [...]”<sup>27</sup>. W wyroku z dnia 18 stycznia 2001 r. Sąd Apelacyjny w Łodzi stwierdził: „Przestępstwo z art. 209 § 1 k.k. zachodzi m.in. wtedy, gdy uchylanie się od obowiązku alimentacyjnego jest uporczywe, tzn. trwa dłuższy czas, a ponadto sprawca mając możliwość lożenia na utrzymanie osoby najbliższej nie czyni tego, wykazując tym samym złą wolę [...]”<sup>28</sup>. Także Sąd Apelacyjny w Krakowie w postanowieniu z dnia 13 grudnia 2000 r. podkreślił, że: „Pojęcie uporczywości zawiera zarówno wielokrotność uchylania się od wykonania powinności, jak i świadomość niweczenia tym możliwości osiągnięcia stanu założonego przez prawo”<sup>29</sup>.

Dokonując wykładni omawianego znamienia, sądy były w większości zgodne co do zasadności przyjęcia interpretacji uwzględniającej zarówno elementy obiektywne, jak też subiektywne. Można więc stwierdzić, iż interpretowały to znamię wąsko, nie stosując niedopuszczalnej w prawie karnym wykładni rozszerzającej na niekorzyść sprawcy. Podobnie zresztą znamię to interpretowało większość przedstawicieli doktryny prawa karnego<sup>30</sup>. Szerokie przedstawienie ich poglądów wykracza jednak poza ramy niniejszego artykułu.

Ustawowe znamię uporczywości określa stronę podmiotową przestępstwa z art. 209 § 1 k.k. przez ograniczenie jej do umyślności, tylko w postaci zamiaru bezpośredniego.

### **Znamię uporczywości na gruncie art. 218 § 1a k.k.**

W przepisie art. 218 § 1a k.k. ustawodawca spenalizował zachowanie, które polega na złośliwym lub uporczywym naruszaniu praw pracownika, wynikających ze stosunku pracy lub ubezpieczenia społecznego, przez osobę wykonującą czynności w sprawach z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych. Przy dokonywaniu wykładni znamion tego przestępstwa poglądy przedstawicieli doktryny oraz orzecznictwo sądowe odwołują się do rozumienia znamienia „uporczywość”, wypracowanego na gruncie przestępstwa niealimentacji. Akceptację zyskała tu również druga z prezentowanych wyżej koncepcji, a więc koncepcja wskazująca na konieczność zaistnienia zarówno elementów obiektywnych, jak też subiektywnych dla realizacji uporczywości.

Według L. Leśniewskiego słowo „upór” eksponuje zawarty w znamieniu uporczywości element woli, polegający na przeciwstawieniu się argumentom wbrew

<sup>27</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 16 listopada 2011 r., sygn. II OSK 1616/10, LEX 2015, nr 1151955.

<sup>28</sup> Wyrok SA w Łodzi z dnia 18 stycznia 2001 r., sygn. II Aka 241/00, „Prokuratura i Prawo” 2002, nr 9, s. 20.

<sup>29</sup> Wyrok SA w Krakowie z dnia 13 grudnia 2000 r., sygn. II AKz 289/00, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2000, nr 12, poz. 28.

<sup>30</sup> Por. Z. Siwik, Komentarz do art. 209 kodeksu karnego, LEX 2015, teza 6–8; M. Mozgawa, Komentarz do art. 209 kodeksu karnego, LEX 2015, teza 10–11.



ich oczywistej słuszności<sup>31</sup>. Zdaniem O. Górniok znamię uporczywości zawiera w sobie – oprócz chęci postawienia na swoim, nieustępliwości – element przedmiotowy polegający bądź na powtarzalności naruszeń prawa pracownika, bądź na utrzymywaniu się przez dłuższy czas stanu, który z takiego naruszenia wynika<sup>32</sup>. J. Marciniak jest zdania, że: „naruszenie praw pracownika dokonane «uporczywie» wyklucza możliwość przyjęcia w psychice sprawcy obojętności czy godzenia się na naruszenie dyspozycji art. 218 § 1 k.k.”. Według autora występki ten może być popełniony jedynie umyślnie w zamiarze bezpośrednim<sup>33</sup>.

### Znamię uporczywości na gruncie art. 190 a § 1 k.k.

Na nieco odmienne aspekty uporczywości wskazują sądy w orzeczeniach na gruncie art. 190 a § 1 k.k. W przepisie tym penalizowane jest zachowanie polegające na uporczywym nękanu innej osoby lub osoby jej najbliższej, które wzbudza u niej uzasadnione okolicznościami poczucie zagrożenia lub istotnie narusza jej prywatność. W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 12 grudnia 2013 r. czytamy: „By zachowanie mogło być uznane za stalking, nękanie przez sprawcę musi być uporczywe, a zatem polegać na nieustannym oraz istotnym naruszaniu prywatności innej osoby oraz na wzbudzeniu w pokrzywdzonym uzasadnionego okolicznościami poczucia zagrożenia. Ustawodawca nie wymaga przy tym, aby zachowanie stalkera niosło ze sobą element agresji. Dla bytu tego przestępstwa nie ma znaczenia, czy sprawca ma zamiar wykonać swoje groźby. Decydujące jest tu subiektywne odczucie zagrożonego, które musi być oceniane w sposób zobiektywizowany”<sup>34</sup>.

W innym orzeczeniu odnoszącym się do stalkingu, tj. w wyroku z dnia 19 lutego 2014 r. Sąd Apelacyjny we Wrocławiu wskazał, iż: „O uporczywym zachowaniu się sprawcy świadczyć będzie z jednej strony jego szczególne nastawienie psychiczne, wyrażające się w nieustępliwości nękania, tj. trwaniu w swego rodzaju uporze, mimo próśb i upomnień pochodzących od pokrzywdzonego lub innych osób o zaprzestanie przedmiotowych zachowań, z drugiej natomiast strony – dłuższy upływ czasu, przez który sprawca je podejmuje. Skutkiem zachowania się sprawcy musi być wytworzenie u pokrzywdzonego uzasadnionego poczucia zagrożenia lub poczucia istotnego naruszenia jego prywatności”<sup>35</sup>.

Zdaniem N. Kłaczyńskiej wprawdzie uporczywość wiąże się zawsze z wielokrotnością i długotrwałością pewnych zachowań, co stanowi jednocześnie immanentną cechę każdego nękania, jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem aby zachowanie można uznać za uporczywe, konieczne jest dodatkowo wystą-

<sup>31</sup> L. Leśniewski, *Karnoprawna ochrona praw pracownika według art. 190 k.k.*, Warszawa 1990, s. 169.

<sup>32</sup> *Kodeks karny. Komentarz*, red. O. Górniok, Gdańsk 2002/2003, s. 1039.

<sup>33</sup> J. Marciniak, *Odpowiedzialność karna pracodawcy*, Warszawa 2010, s. 161–166.

<sup>34</sup> Postanowienie SN z dnia 12 grudnia 2013 r., sygn. III KK 417/13, LEX 2015, nr 1415121.

<sup>35</sup> Wyrok SA we Wrocławiu z dnia 19 lutego 2014 r., sygn. II A Ka 18/14, System Informacji Prawnej LEX 2015, nr 1439334.

pienie złej woli, polegającej na umyślnym uchylaniu się od jakiegóż powinności mimo możliwości jej wykonania<sup>36</sup>.

Na gruncie przestępstwa z art. 190 a § 1 k.k. w orzecznictwie sądowym prezentowana jest interpretacja uporczywości wskazująca na konieczność istnienia zarówno komponentu obiektywnego, jak i subiektywnego. Wskazuje się bowiem, iż uporczywość polega na trwaniu w uporze, nieustępliwości nękania, wielokrotnym podejmowaniu zachowań, których pokrzywdzony sobie nie życzy i wyraźnie to artykułuje.

### **Stanowisko w kwestii rozumienia uporczywości na gruncie art. 57 § 1 k.k.s.**

Szersze omówienie poglądów doktryny wypracowanych na gruncie opisanych wyżej przestępstw, zawartych w kodeksie karnym, a zawierających w dyspozycji znamię uporczywości wykracza poza ramy niniejszego artykułu, w którym przytoczono jedynie informacje mające istotne znaczenie dla udzielenia odpowiedzi na pytanie, jak należy rozumieć uporczywość w przypadku wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. Przypomnieć należy, iż wykroczenie to polega na uporczywym niewpłaceniu przez podatnika podatku w terminie<sup>37</sup>.

Biorąc pod uwagę zaprezentowaną wyżej wykładnię znamienia „uporczywość”, wskazać należy, iż zdecydowanie przeważa interpretacja uwzględniająca zarówno obiektywne, jak i subiektywne komponenty tego znamienia. W większości orzeczeń wskazuje się na konieczność upływu dłuższego okresu czasu, powtarzalności zachowań, jak również negatywnego nastawienia sprawcy wyrażającego się w złej woli, niespełniania ciężących na nim obowiązków mimo takiej możliwości.

Słusznie zauważył Łabuda, iż dla realizacji znamion wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. konieczne jest, aby sprawca posiadał możliwość zachowania się zgodnie z normą nakazującą mu wykonanie obowiązku. Nie można bowiem wymagać spełnienia obowiązku, którego dany podmiot nie jest w stanie wykonać. Mówi o tym łacińska paremia: *impossibilia nulla obligatio est*, zgodnie z którą nikt nie jest zobowiązany do niemożliwego. Zdaniem autora można wyróżnić następujące przyczyny nieuiszczenia podatku:

1. zawiniony brak środków pieniężnych na zapłatę podatku,
2. niezawiniony brak środków pieniężnych, z jednoczesnym brakiem możliwości ich uzyskania na terminową zapłatę podatku,
3. niezawiniony brak środków pieniężnych z jednoczesną możliwością ich uzyskania kosztem zachowania niezgodnego z regułami racjonalnego postępowania w działalności gospodarczej (niespełniające modelu racjonalnie postępującego przedsiębiorcy),

<sup>36</sup> N. Kłaczyńska, [w:] Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz pod red. J. Giezka, Warszawa 2014, s. 468-480.

<sup>37</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 z późn. zm.)

4. niezawiniony brak środków pieniężnych, z jednoczesną możliwością ich uzyskania zgodnie z regułami racjonalnego postępowania w działalności gospodarczej (spełniające model racjonalnie postępującego przedsiębiorcy).

Zgodzić się należy z autorem, iż tylko w przypadku 1 i 4 można mówić o realizacji znamion omawianego wykroczenia skarbowego. Jak wskazuje Łabuda, zachowania opisane w pkt 2 i 3 nie pozostają w obszarze działania zasady *impossibilium nulla obligatio est*<sup>38</sup>.

Zauważyć jednak należy, że autor wskazał na element winy. Tymczasem znamiona strony podmiotowej cechują się umyślnością lub nieumyślnością działania. Wina stanowi natomiast odrębny element struktury przestępstwa<sup>39</sup>.

Uporczywość należy do ustawowych znamion wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., które można popełnić tylko umyślnie i wyłącznie w zamiarze bezpośrednim. Jak była mowa wyżej, subiektywnym komponentem uporczywości jest zła wola sprawcy, chęć postawienia na swoim, niespełnienie ciężących na nim obowiązków pomimo istnienia takiej możliwości. W sytuacji kiedy podatnik nie posiadał środków pieniężnych z przyczyn od siebie niezależnych i nie miał możliwości ich uzyskania na terminową zapłatę podatków, albo ich uzyskanie byłoby nieracjonalne z punktu widzenia modelowego przedsiębiorcy, nie można mówić o realizacji wszystkich ustawowych znamion omawianego wykroczenia skarbowego. Sąd Najwyższy uważa, iż niepowodzeń gospodarczych podatnik nie może przerzucać na Skarb Państwa i pozostałych podatników terminowo regulujących podatki. Zastrzec jednak należy, iż nie może to dotyczyć niepowodzeń gospodarczych z powodów niezależnych od podatnika.

Nie można mówić o realizacji znamienia uporczywości w przypadku, gdy podatnik złożył wniosek o odroczenie terminu płatności lub rozłożenie na raty, który został uwzględniony przez organ skarbowy. Pamiętać jednak należy, iż odrażanie terminu płatności pozostaje w gestii organu skarbowego i jest instytucją nadzwyczajną. Wskazał na to Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 marca 1995 r., stanowiąc, że: „Odróżanie terminu płatności jest instytucją nadzwyczajną, uzasadnioną szczególnymi, nadzwyczajnymi okolicznościami”<sup>40</sup>. W innym orzeczeniu sąd wskazał, że przy ocenie zdolności płatniczej podatnika musi być brany pod uwagę nie tylko sam podatek, gdy stał się on zaległością podatkową, lecz również odsetki<sup>41</sup>. Na tym tle pojawia się pytanie o realizację ustawowych znamion wykroczenia skarbowego w sytuacji, kiedy wniosek podatnika o odroczenie płatności i rozłożenie na raty nie został uwzględniony. Wydaje się, iż nie można uzależniać odpowiedzialności karno-skarbowej od uznania administracyjnego.

<sup>38</sup> P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*, teza 9; zob. też G. Łabuda, Glosa do postanowienia SN z dnia 28.11.2013 r., sygn. I KZP 11/13, LEX 2015, teza 1, 4.

<sup>39</sup> K. Buchała, A. Zoll, *op. cit.*, s. 23–26.

<sup>40</sup> Wyrok NSA z dnia 24 marca 1995 r., sygn. SA/Ka 641/94, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1997, nr 3, s. 68.

<sup>41</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 listopada 1996 r., sygn. ISA/Kr 1211/66, LEX 2015, nr 28944.

Zgodzić się należy z poglądami większości przedstawicieli doktryny prawa karnego, iż znamię uporczywości zawiera zarówno element obiektywny, jak też subiektywny. Konieczne jest więc wykazanie, iż sprawca nie płacił podatku w dłuższym okresie czasu, wielokrotnie, przejawiając złą wolę, tj. nie płacił podatku, mimo że obiektywnie miał taką możliwość. Takie rozumienie tego znamienia ma ugruntowaną tradycję i nie istnieje racjonalny powód, aby przyjmować inne jego znaczenie, dokonując niedopuszczalnej wykładni rozszerzającej przepisu art. 57 § 1 k.k.s. Nie można również zmierzać do jak najpełniejszego urzeczywistnienia interesu finansowego Skarbu Państwa kosztem naruszania podstawowych zasad prawa karnego. Przez wprowadzenie znamienia uporczywości ustawodawca zawęził pole karalności wykroczeń skarbowych polegających na niepłaceniu podatku w terminie. Należy podzielić pogląd, iż jednorazowe nieuiszczenie podatku w terminie nie stanowi realizacji ustawowych znamion omawianego wykroczenia skarbowego. Brak bowiem długotrwałości i powtarzalności zachowań. Czasem popełnienia wykroczenia jest natomiast ostatni moment, w którym sprawca w terminie mógł uiścić podatek. To, co się dzieje po tym terminie, nie jest istotne dla bytu omawianego wykroczenia skarbowego.

Z uwagi na wątpliwości interpretacyjne i trudności dowodowe pojawiły się w doktrynie propozycje zmiany redakcji przepisu art. 57 § 1 k.k.s., poprzez wykreślenie znamienia „uporczywość”, a także głosy, iż czyn polegający na niepłaceniu podatku w terminie winien stanowić przestępstwo skarbowe, a nie, jak dotychczas, wykroczenie skarbowe.

Stanowisko takie prezentują P. Tyszka, W. Stolarczyk<sup>42</sup>. Stolarczyk postuluje wyodrębnienie czynu zabronionego stanowiącego przestępstwo skarbowe w typie podstawowym oraz w typie uprzywilejowanym. Kryterium ustawowym różnicującym miałyby być ustawowy próg, o którym mowa w art. 56 § 6 k.k.s. Autorka uważa również, iż należałoby w ogóle zrezygnować ze znamienia uporczywości. Argumentem, jaki przedstawia na poparcie swojego stanowiska, jest konieczność zabezpieczenia interesu Skarbu Państwa<sup>43</sup>.

Odmienny pogląd w powyższej kwestii prezentuje Wilk. Zdaniem autora zasadna byłaby rezygnacja z kryminalizacji stanu faktycznego opisanego w art. 57 § 1 k.k.s., albowiem brak podstaw do różnicowania oceny społecznej szkodliwości w zależności od tego, czy chodzi o zobowiązanie publicznoprawne, czy o zobowiązanie prywatnoprawne. W demokratycznym państwie prawa interes finansowy państwa jest co prawda istotny, lecz jest jednym z wielu dóbr prawnych pozostających w obrocie, tracąc pozycję apriorycznie przyjmowanej nadrzędności<sup>44</sup>. Na poparcie prezentowanego poglądu można przytoczyć argument, iż podatnik, który nie reguluje w terminie podatku, jest zobowiązany go uiścić

<sup>42</sup> P. Tyszka, *Zadania prawa karnego skarbowego i praktyczne możliwości ich realizacji*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 1, s. 109.

<sup>43</sup> W. Stolarczyk, *Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie (kilka uwag na tle art. 57 § 1 Kodeksu karnego skarbowego)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2014, nr 6, poz. 521–528.

<sup>44</sup> B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2008, s. 190–198; L. Wilk, *Uporczywe niepłacenie...*

nawet po terminie płatności jako zaległość podatkową, i to z odsetkami od tej zaległości, które stanowią dla podatnika dolegliwość.

Należy mieć na względzie, iż przepisy karno-skarbowe nie są panaceum na rozwiązanie wszystkich problemów. Prawo karne, w tym prawo karne skarbowe, ze swoimi surowymi sankcjami winno mieć zastosowanie tylko tam, gdzie przepisy innych dziedzin prawa, np. prawa podatkowego, są niewystarczające, aby zapewnić respektowanie istotnych obowiązków. Dlatego należy się krytycznie odnieść do postulatów rozszerzenia karalności za czyn z art. 57 § 1 k.k.s., jak też pomysłu przekształcenia go w przestępstwo skarbowe.

### **Problemy dowodowe w postępowaniu karno-skarbowym o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s.**

Realizacja wszystkich ustawowych znamion czynu zabronionego musi być jednoznacznie, w sposób niebudzący wątpliwości, udowodniona w toku postępowania karno-skarbowego. W przypadku wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. nie jest wystarczające wykazanie, iż podatnik w terminie nie płacił podatku. Konieczne jest również udowodnienie, iż czynił to uporczywie, a więc przez dłuższy czas, w sposób powtarzający się, ze złej woli, mając obiektywną ku temu możliwość.

Praktyka wymiaru sprawiedliwości zdaje się jednak podążać w innym kierunku, mając na względzie głównie interes finansowy Skarbu Państwa, a w mniejszym zakresie interes podatnika. Znamię uporczywości jest często interpretowane rozszerzająco, tak jak to uczynił Sąd Najwyższy w krytykowanym orzeczeniu z dnia 28 listopada 2013 r. Pogląd, iż dla realizacji znamienia uporczywości wymagana może być jedynie trwałość utrzymywanego określonym zachowaniem stanu, nie znajduje odzwierciedlenia w normatywnym opisie wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. Z powyższych względów zajęcie się omawianą problematyką jest zasadne.

Ponadto omówienie niektórych zagadnień dotyczących postępowania dowodowego zyskuje na znaczeniu, gdyż Ustawą z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw wprowadzono istotne zmiany procedury karnej, które weszły w życie dnia 1 lipca 2015 r.<sup>45</sup> Z uwagi na brzmienie przepisu art. 113 § 1 k.k.s., który stanowi, iż w postępowaniu o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej, zmieniona procedura karna ma również zastosowanie do przestępstw i wykroczeń skarbowych.

Najistotniejszą zmianą wprowadzoną przez ustawodawcę była zmiana przepisu art. 167 k.p.k. Dotychczas dowody przeprowadzał sąd na wniosek stron lub z urzędu. Zgodnie z nowym brzmieniem przepisu art. 167 § 1 k.p.k. w postępowaniu przed sądem, które zostało wszczęte z inicjatywy strony, dowody

---

<sup>45</sup> Ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2013 r., poz. 1247 ze zm.

przeprowadzane są przez strony po ich dopuszczeniu przez przewodniczącego lub sąd. W razie niestawiennictwa strony, na której wniosek dowód został dopuszczony, a także w wyjątkowych wypadkach uzasadnionych szczególnymi okolicznościami dowód przeprowadza sąd w granicach tezy dowodowej. W wyjątkowych wypadkach uzasadnionych szczególnymi okolicznościami sąd może dopuścić i przeprowadzić dowód z urzędu. Przykładowo z urzędu sąd przeprowadza dowód z danych o karalności, obligatoryjnego wywiadu środowiskowego, opinii biegłych lekarzy psychiatrów i (choć jest to dyskusyjne) należy uznać, iż również dowód z innej opinii, jeżeli istotne dla rozstrzygnięcia o przedmiocie procesu są wiadomości specjalistyczne. Inne dowody winny być wnioskowane przez strony procesowe i w zasadzie przez nie przeprowadzane. Oznacza to, iż strona, na której wniosek dowód został dopuszczony, w pierwszej kolejności zadaje pytanie osobom przesłuchiwanym, prezentuje dowody rzeczowe itp. Sąd może wyręczyć stronę jedynie wyjątkowo, gdy uzna, iż przejęcie inicjatywy jest szczególnie uzasadnione i przyczyni się do pełniejszego urzeczywistnienia celów procesu. Pamiętać należy, iż podstawę wszelkich rozstrzygnięć powinny stanowić prawdziwe ustalenia faktyczne. Dotychczas – zgodnie z zasadą *in dubio pro reo* – niedające się usunąć wątpliwości należało rozstrzygać na korzyść oskarżonego. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 5 § 2 k.p.k. wątpliwości, których nie rozstrzygnięto w postępowaniu dowodowym, rozstrzyga się na korzyść oskarżonego.

Wprawdzie nowe przepisy kodeksu postępowania karnego weszły w życie 1 lipca 2015 r., ale zgodnie z art. 36 cytowanej wyżej Ustawy z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw w sprawach, w których przed dniem w życie ustawy wniesiono do sądu akt oskarżenia, nie stosuje się wielu nowych przepisów, w tym przepisu najistotniejszego, mówiącego o inicjatywie dowodowej i przeprowadzaniu dowodów w zasadzie przez strony (art. 167 § 1 k.p.k.).

Zgodnie z przepisem art. 32 Ustawy z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw w sprawach, w których dochodzenie, śledztwo albo postępowanie sądowe zostało wszczęte lub było prowadzone przed dniem w życie ustawy, jest prowadzone nadal w dotychczasowej formie lub trybie i mają do niego zastosowanie przepisy szczególne dotyczące tej formy lub trybu postępowania w brzmieniu dotychczasowym, z wyjątkiem art. 517g § 1 oraz 517i § 2 ustawy, o której mowa w art. 1 przywoływanej ustawy, które stosuje się w brzmieniu nadanym tą ustawą. Tak więc mimo rezygnacji przez ustawodawcę z postępowania uproszczonego do spraw, w których dochodzenie, śledztwo albo postępowanie sądowe zostało wszczęte lub było prowadzone przed dniem w życie ustawy, stosuje się przepisy o postępowaniu uproszczonym, można więc również wydać wyrok zaoaczny, od którego stronom będzie przysługiwał sprzeciw.

Biorąc pod uwagę powyższe rozwiązania ustawowe, należy wskazać, iż przez pewien czas jedne sprawy będą rozstrzygane według nowych, a inne jeszcze częściowo według starych, częściowo według nowych przepisów.

Taki stan rzeczy będzie miał miejsce do połowy kwietnia 2016 r., kiedy to nastąpi powrót w zasadzie do dotychczasowych przepisów kodeksu postępowania karnego, tj. przepisów sprzed zmian, jakie weszły w życie z dniem 1 lipca 2015 r. Niewątpliwie tak częste zmiany prawa nie przyczyniają się do jego stabilności, poszanowania oraz wprowadzają zamieszanie, zdezorientowanie i chaos proceduralny.

Przechodząc do postępowania dowodowego w sprawach z art. 57 § 1 k.k.s., należy wskazać, iż dotychczas, w praktyce prowadzonych postępowań karno-skarbowych, często zdarzało się, iż organy skarbowe uznawały za wystarczające dla udowodnienia ustawowych znamion czynu zabronionego z art. 57 § 1 k.k.s. (polegającego przykładowo na niewpłaceniu w terminie podatku od towarów i usług, wykazanego w deklaracjach Vat 7, a złożonych w urzędzie skarbowym, za pewien okres) przedłożenie deklaracji Vat 7 – w formie wydruków z systemu komputerowego urzędu skarbowego, a także wydruku karty kontowej podatnika za okres rozliczenia podatku Vat 7, na okoliczność, iż podatki nie zostały uiszczone w terminie. Przechodziły natomiast do porządku dziennego nad wyjaśnieniami podatnika, iż co prawda nie płacił podatku, ale nie miał ku temu obiektywnej możliwości, np. z powodu braku środków finansowych. W uzasadnieniu aktu oskarżenia organy skarbowe podawały, iż o uporczywym charakterze zaniechania uiszczenia w terminie podatku świadczy długi okres oraz trwałość w nieuiszczeniu wpłat. Na negatywne nastawienie do spoczywającego na oskarżonym obowiązku podatkowego wskazywał ich zdaniem fakt braku skutecznego działania w uregulowaniu zaległości podatkowych. Podatnik bowiem, zdając sobie sprawę z ciężącego na nim obowiązku, nie chciał płacić podatku i godził się tym samym na popełnienie wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. Z taką argumentacją nie sposób się zgodzić.

Przyjmując korzystną dla podatnika interpretację znamienia uporczywości, w toku postępowania karno skarbowego należy ustalić, czy podatnik miał obiektywną możliwość uiszczenia podatku w terminie oraz z jakich powodów tego ewentualnie nie uczynił. Poczynienie tych ustaleń często następuje wielu trudności dowodowych. W zależności od realiów konkretnej sprawy należy weryfikować m.in. takie okoliczności jak:

- czy podatnik składał wnioski o odroczenie lub rozłożenie na raty podatku,
- czy kontrahenci podatnika wywiązywali się terminowo ze swoich zobowiązań,
- jakie podatnik rzeczywiście osiągał zyski lub generował straty,
- czy nastąpiła likwidacja lub upadłość firmy kontrahenta,
- czy podatnik posiadał zaległości w płaceniu innych podatków,
- jaka była kondycja finansowa przedsiębiorstwa podatnika,
- czy były przeciwko przedsiębiorstwu podatnika prowadzone egzekucje komornicze,
- jaka była sytuacja finansowa podatnika,
- czy podatnik był w stanie wykonywać pracę zarobkową,
- jaka była sytuacja rodzinna podatnika.

W celu poczynienia powyższych ustaleń konieczne jest przeprowadzenie szczegółowych dowodów, np. z zeznań świadków, ewidencji podatnika, czyli prowadzonych przez niego ksiąg, informacji z KRS, informacji z banków, zaświadczeń lekarskich, zaświadczeń z urzędu pracy itp.

Znamię uporczywości zawęży pole karalności. Pamiętać jednak należy, iż zgodnie z zasadą *ultima ratio* prawa karnego pełni ono w stosunku do regulacji różnych dziedzin prawa funkcję subsydiarną, wkraczając w te dziedziny wszędzie tam, gdzie właściwe im środki nie są wystarczające dla ochrony prawnej i trzeba sięgnąć do środków ostrzejszych, jakimi dysponuje prawo karne. Jednorazowe nieopłacenie podatku czy wielokrotne nieopłacenie podatków, ale nie uporczywie, nie wymaga stosowania sankcji karnych. Wystarczające są bowiem sankcje administracyjne, np. odsetki od zaległości podatkowych.

## Bibliografia

### Akty prawne

- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2013 r., poz. 186 z późn. zm.  
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.  
Ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2013 r., poz. 1247.

### Orzecznictwo

- Postanowienie SN z dnia 12 grudnia 2013 r., sygn. III KK 417/13, LEX 2015, nr 1415121.  
Postanowienie SN z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. I KZP 11/13, „Biuletyn SN” 2014, nr 1, poz. 16.  
Postanowienie SN z dnia 3 października 2008 r., sygn. III KK 176/08, LEX 2015, nr 694328.  
Postanowienie TK z dnia 13 czerwca 1994 r., sygn. S 1/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994, nr 1, poz. 28.  
Postanowienie TK z dnia 25 września 1991 r., sygn. S 6/91, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1991, nr 1, poz. 34.  
Uchwała SN z dnia 9 czerwca 1976 r., sygn. VI KZP 13/75, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Karna i Wojskowa” 1976, nr 7–8, poz. 86.  
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 16 listopada 2011 r., sygn. II OSK 1616/10, LEX 2015, nr 1151955.  
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24 marca 1995 r., sygn. SA/Ka 641/94, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1997, nr 3, s. 68.  
Wyrok SA w Katowicach z dnia 13 stycznia 2005 r., sygn. II Aka 455/04, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2005, nr 7–8, poz. 118.  
Wyrok SA w Krakowie z dnia 13 grudnia 2000 r., sygn. II AKz 289/00, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2000, nr 12, poz. 28.  
Wyrok SA w Łodzi z dnia 18 stycznia 2001 r., sygn. II Aka 241/00, „Prokuratura i Prawo” 2002, nr 9, s. 20.  
Wyrok SN z dnia 3 lipca 2007 r., sygn. III KK 144/07, LEX 2015, nr 307769.  
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 listopada 1996 r., sygn. I SA/Kr 1211/66, LEX 2015, nr 28944.

### Opracowania

- Andrejew I., *Ustawowe znamiona przestępstwa*, Warszawa 1959.  
Błachnio A., Rola-Stężycka K., *Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie a przedawnienie karalności*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 3.



- Bogdan G., Nita A., Raglewski J., Światłowski A., *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000.
- Buchała K., *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1994.
- Buchała K., Zoll A., *Kodeks karny. Część ogólna*, Kraków 1998.
- Dukiet-Nagórska T., Hoc S., Kalitowski M., Sitarz O., Tyszkiewicz L., Wilk L., *Prawo karne. Część ogólna, szczególna i wojskowa*, red. T. Dukiet-Nagórska, Warszawa 2014.
- Gardocki L., *Prawo karne*, Warszawa 2015.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Kłaczyńska N., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, red. J. Giezek, Warszawa 2014.
- Kodeks karny. Komentarz*, red. M. Filar, Warszawa 2014.
- Kodeks karny. Komentarz*, red. O. Górniok, Gdańsk 2002/2003.
- Kotowski W., Komentarz do art. 57 Kodeksu karnego skarbowego, LEX 2015, nr 1441277156301, teza 4.
- Kowalski S., Glosa do postanowienia SN z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. I KZP 11/13, LEX 2015, teza 1, 4.
- Leśniewski J., *Karnoprawna ochrona praw pracownika według art. 190 k.k.*, Warszawa 1990.
- Łabuda G., Glosa do postanowienia SN z dnia 28.11.2013 r., sygn. I KZP 11/13, LEX 2015, teza 1, 4.
- Marciniak J., *Odpowiedzialność karna pracodawcy*, Warszawa 2010.
- Marek A., *Prawo karne*, Warszawa 2011.
- Michalski J., Komentarz do art. 57 Kodeksu karnego skarbowego, LEX 2015, teza 2.
- Mozgawa M., Komentarz do art. 209 kodeksu karnego, LEX 2015, teza 10–11.
- Prusak F., Komentarz do art. 57 kodeksu karnego skarbowego, LEX 2015, nr B573823F762, teza 8.
- Siwik Z., Komentarz do art. 209 kodeksu karnego, LEX 2015, teza 6–8.
- Stolarczyk W., *Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie (kilka uwag na tle art. 57 § 1 Kodeksu karnego skarbowego)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2014, nr 6.
- Szczurek B., *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2008.
- Tyszkiewicz P., *Zadania prawa karnego skarbowego i praktyczne możliwości ich realizacji*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 1.
- Warylewski J., *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 2004.
- Wielgolewska A., Piaseczny A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Wilk L., *Uporczywe niezapłacenie podatku – kontrowersja kryminalizacyjna*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 7–8.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009.
- Wojciechowski J., *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2002.

“TENACITY” AS A SIGNIFICANT FACTOR OF FISCAL OFFENCE  
FROM THE ARTICLE 57, SECTION 1 OF PENAL AND FISCAL CODE  
– CHOSEN PROBLEMS FOR INTERPRETATION AND EVIDENCE

**Abstract:** Article 57(1) of the Fiscal Criminal Code penalises a fiscal misdemeanour that consists in a taxpayer’s persistent failure to pay tax on time. The element of ‘persistence’ is subject to assessment, giving rise to many doubts and controversies. As regards the offences described in Articles 209(1), 218(1a) and 190a(1) of the Criminal Code, an objective-subjective understanding of that element is prevalent, which takes into account the prolonged nature and repeatability of conduct in question, as well as the perpetrator’s special, negative attitude to his obligation. It is emphasised, at the same time, that the persistence element is only established when the perpetrator has an objective possibility to fulfil his obligations. However, in its order of 28 November 2013, the Supreme Court adopted a partly different interpretation of ‘persistence’, according to which it may be indicated not only by the cyclic nature of the conduct, but also by a one-time, but prolonged, omission to pay a tax that is payable on a one-time basis. That interpretation has been criticised by many legal scholars. It is, nevertheless, frequently applied in the prac-

tice of the justice system. Following amendments to the Code of Criminal Procedure, introduced by the Act of 27 September 2013 on amending the Code of Criminal Procedure and certain other acts, which came into force on 1 July 2015, evidence is taken, on principle, by the parties, after it is allowed by the division president or the court. The court may allow and take evidence *ex officio* only in exceptional cases justified by special circumstances. Currently, it is, therefore, the trial parties that are required to prove whether the 'persistence' element is present or absent. The amendment of the provisions concerned and the existing case law have induced the author to take up the issue in question.

**Keywords:** PERSISTENCE, FAILURE TO PAY TAX ON TIME