

POSTANOWIENIE

Dnia 28 listopada 2013 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Tomasz Grzegorzcyk (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Krzysztof Cesarz

SSN Andrzej Ryński

Protokolant Ewa Sokołowska

przy udziale prokuratora Prokuratury Generalnej Beaty Mik
w sprawie T. M.

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na posiedzeniu

w dniu 28 listopada 2013 r.,

przekazanego na podstawie art. 441 § 1 k.p.k. przez Sąd Okręgowy w T.,
postanowieniem z dnia 28 maja 2013 r.,

zagadnienia prawnego wymagającego zasadniczej wykładni ustawy:

„Czy znamiona uporczywego niewpłacania podatku w terminie (art. 57 § 1 k.k.s.) może wypełniać jednorazowe zaniechanie zapłaty podatku w terminie, czy też uporczywość sprawcy przejawiać się może wyłącznie w powtarzających się, cyklicznych zachowaniach, polegających na zaniechaniu zapłaty podatku?”

postanowił:

odmówić podjęcia uchwały.

UZASADNIENIE

Problem przedstawiony jako zagadnienie prawne wymagające zasadniczej wykładni ustawy powstał w następującym układzie procesowym. W czerwcu 2012 r., Pierwszy Urząd Skarbowy w T. oskarżył T. M. o to, że wbrew przepisowi art. 38 ust. 1 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, działając jako

płatnik, w warunkach czynu ciągłego, nie wpłacał w terminie, tj. do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy na rachunek tego Urzędu, pobranego podatku dochodowego od osób fizycznych, z tytułu zatrudnienia pracowników za miesiące od stycznia do grudnia 2009 r., przez co uszczuplił ten podatek dochodowy łącznie w kwocie 12.852 zł, tj. o przestępstwo skarbowe z art. 77 § 2 k.k.s. w zw. z § 1 i w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. oraz o to, że wbrew przepisowi art. 45 ust. 4 pkt 1 w zw. z ust. 1 wskazanej wyżej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uporczywie nie wpłacał w terminie, tj. do dnia 30 kwietnia roku następnego po roku podatkowym, podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej z zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) PIT-36L za 2010 r., przez co uszczuplił podatek dochodowy w kwocie 228.994 zł, tj. o wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 13 kwietnia 2012 r., Sąd Rejonowy w T., w sprawie o sygn. akt [...], uznał oskarżonego winnym popełnienia pierwszego z zarzucanych mu czynów, uniewinniając od drugiego z nich, przyjmując, że jednorazowe zaniechanie zapłaty podatku, jak to ma miejsce przy rozliczaniu rocznego podatku dochodowego, nie ma cechy uporczywości, której wymaga art. 57 § 1 k.k.s., a na podatniku po upływie terminu do uregulowania podatku ciąży jedynie obowiązek uiszczenia zaległości podatkowej z tytułu nieuregulowania jej w terminie, ale nie samego podatku. Od wyroku tego z apelacją w części uniewinniającej oskarżonego wystąpił Urząd Skarbowy, jako oskarżyciel publiczny, zarzucając obrazę przepisów postępowania polegającą na niezgodności przebiegu postępowania z normami prawa procesowego przez uniewinnienie oskarżonego, mimo iż jego czyn zawierał znamiona czynu zabronionego oraz naruszenie prawa materialnego, tj. art. 57 § 1 k.k.s., przez jego wadliwe zastosowanie poprzez wykładnię przyjmującą, że czyn ten wymaga wielokrotności zachowań.

Podczas rozpoznawania tego środka odwoławczego, Sąd Okręgowy w T., zdecydował o wystąpieniu do Sądu Najwyższego ze wskazanym na wstępie zagadnieniem prawnym, jako wymagającym zasadniczej wykładni ustawy. W uzasadnieniu postanowienia podniósł, że Sąd *meriti* przyjął za postanowieniem

Sądu Najwyższego z dnia 3 października 2008 r., III KK 176/08, OSN P i Pr 2009, nr 6, poz. 20, iż na gruncie art. 57 § 1 k.k.s., zakładane tam naganne zachowanie podatnika znamienne uporczywością, naruszać ma nie tylko ustawowy obowiązek zapłaty podatku, ale także uiszczenia go w terminie, uznając, że niepowtarzające się, lecz utrzymujące jedynie stan zwłoki, powstały z chwilą samego upływu terminu zapłaty, zachowanie podatnika, nie realizuje znamienia uporczywości, lecz jedynie znamień niewpłacenia podatku w terminie.

W ocenie Sądu Okręgowego, w związku z zarzutem zawartym w apelacji, podstawowa wątpliwość dotyczy interpretacji znamienia uporczywości na gruncie art. 57 § 1 k.k.s. Konkretnie zaś tego, czy za uporczywe w rozumieniu tego przepisu, można uznać wyłącznie sekwencyjne, a więc powtarzające się w pewnym okresie zachowania polegające na niepłaceniu podatku, czy też za zachowanie znamienne uporczywością może być również uznane jednorazowe zaniechanie zapłaty podatku. W związku z powyższym Sąd ten odwołał się do pojęcia uporczywości w języku powszechnym oraz do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, OSNKW 2003, z. 5-6, poz. 57, w którym przyjęto także tę ostatnią możliwość wskazując, iż wprowadzie orzeczenie to spotkało się z głosami krytycznymi, ale jednocześnie znalazło także zwolenników w doktrynie, przywołując w tej materii różne publikacje. Z drugiej zaś strony, wskazał on na przywołane przez Sąd Rejonowy orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 3 października 2008 r., III KK 176/08, w którym przyjęto, że tylko wielokrotne naruszenie obowiązku wpłaty podatku w terminie stanowi czyn z art. 57 § 1 k.k.s. Wskazano również na stanowisko niektórych przedstawicieli doktryny podnoszących, że pojęcie uporczywości użyte w tym przepisie, należy interpretować w sposób wypracowany na gruncie prawa karnego powszechnego w odniesieniu do podobnego pojęcia, stanowiącego znamień przestępstwa niealimentacji, ujętego w art. 209 k.k. oraz autorów, którzy zaaprobowali pogląd wyrażony we wskazanym wyżej postanowieniu z 2008 r. i podawane przez nich argumenty za potrzebą rozumienia uporczywości jedynie jako wielokrotnego zachowania, polegającego na uchybieniu ustawowemu terminowi regulowania podatku.

W konsekwencji, jak podniósł Sąd pytający, w orzecznictwie i doktrynie zarysowały się wyraźnie dwie interpretacje omawianego znamienia z art. 57 § 1 k.k.s., a nie można przy tym przyjąć, aby któryś z tych poglądów był wyraźnie reprezentowany przez większość przedstawicieli doktryny i judykaturę. Podnosząc zaś, że dla prawidłowego rozpoznania wniesionej apelacji kwestia ta ma istotne znaczenie, uznał, iż wskazane wcześniej okoliczności uzasadniają wystąpienie do Sądu Najwyższego o wykładnię tego znamienia analizowanego wykroczenia skarbowego.

W związku z przedstawionym zagadnieniem, prokurator Prokuratury Generalnej wystąpił z pisemnym wnioskiem o odmowę podjęcia uchwały. W piśmie tym podniesiono, że motywy pytania prawnego ograniczone zostały do prezentacji rozbieżnych poglądów w kwestii znaczenia znamienia uporczywości przy wykroczeniu z art. 57 § 1 k.k.s. głoszonych w literaturze oraz prezentowanych w przywołanych w jego uzasadnieniu orzeczeniach Sądu Najwyższego. Sąd pytający zaś – zdaniem prokuratora – doszedł jedynie do przekonania, że skoro występują rozbieżności w tej materii, a nie można uznać, by któreś z nich reprezentowane było przez większość judykatury i przedstawicieli doktryny, to zachodzą podstawy do zwrócenia się do Sądu Najwyższego o wykładnię spornego pojęcia. Uchylił się on natomiast od wyjawienia swojego punktu widzenia, a jak wskazuje się w orzecznictwie Sądu Najwyższego, niedopuszczalne jest zasłanianie się Sądu *ad quem* rozbieżnościami w doktrynie czy orzecznictwie, bez podjęcia próby wyrobienia sobie własnego zdania na dany temat i poszukiwania treści wątpliwej regulacji poprzez sięganie do powszechnie akceptowanych metod wykładni prawa.

W pisemnym wniosku podniesiono przy tym, że z uwagi na opis czynu zarzucanego oskarżonemu w akcie oskarżenia i treść zarzutów wysuniętych w apelacji oskarżyciela publicznego, mając na względzie konsekwencje płynące z zakazu *reformationis in peius*, wydanie w drugiej instancji wyroku innego niż utrzymujący w mocy zaskarżony wyrok, nie jest w ogóle *in concreto* możliwe. Jak bowiem podniesiono, skarżący oczekuje uchylecia zaskarżonego orzeczenia wyłącznie po to, aby w ponownym postępowaniu zarzucany oskarżonemu czyn został oceniony z uwzględnieniem preferowanej przezeń interpretacji art. 57 § 1 k.k.s. Tymczasem, jak wskazuje prokurator, opis tego czynu nie zawiera elementów dotyczących

uchylania się od zapłaty podatku dochodowego w czasie, gdy oskarżony popadł w zwłokę i utrzymywał ten stan do daty wyrokowania, nie wskazując też ram temporalnych zachowania sprawcy i nie uwzględniając, że w 2011 r. termin do regulowania podatku dochodowego za rok 2010 mijał dopiero w dniu 2 maja 2011 r. To wszystko zaś wskazuje - zdaniem prokuratora - że zarzut odwoławczy, który zainspirował pytanie prawne, nie nadaje się w ogóle do wywołania skutku oczekiwanego przez skarżącego, a więc też, jak należy rozumieć, czyni samo wystąpienie z pytaniem prawnym bezprzedmiotowym. Ewentualne uznanie oskarżonego za winnego wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. wymagałoby zaś uprzedniego pogłębienia ustaleń faktycznych, zwłaszcza odnośnie strony podmiotowej zarzucanego zachowania, gdyż akta sprawy nie odpowiadają na pytanie, dlaczego oskarżony, przebywający najprawdopodobniej za granicą, nie uiścił należnego podatku. A to zmuszałoby do przyjęcia, że w sprawie doszło też do naruszeń proceduralnych, gdyż zdaniem prokuratora opis czynu zarzucanego nie w pełni odpowiadał wymogom, jakie rysowały się na tle zarzucanego wykroczenia, a naruszeń tego rodzaju apelacja nie podnosi.

Niezależnie od powyższego, we wniosku tym stwierdzono też, jak podkreślono już tylko na marginesie, choć wyjątkowo obszernie, że problem podniesiony przez Sąd Okręgowy jest „wprawdzie cokolwiek złożony, niemniej nie jest nieusuwalny w prawidłowym procesie tzw. wykładni sądowej”. Następnie zaś podniesiono, w ślad za piśmiennictwem, argumenty na rzecz stanowiska przyjętego przez Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 3 października 2008 r., III KK 176/08. Wskazano więc m.in., że stosownie do art. 2 § 1 k.k.s., czyn zabroniony uważa się za popełniony w czasie, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy, chyba, że ustawa stanowi inaczej, ale art. 57 § 1 k.k.s. (podobnie zresztą jak i inne przepisy tego Kodeksu), nie zawiera zastrzeżenia anonsującego odstępstwo od tej reguły. Tym samym wymóg, aby czyn, o jakim mowa w tym przepisie, miał cechy uporczywości musi być spełniony w czasie jego popełnienia. To zaś wskazuje, że owa uporczywość wynikać może jedynie z powtarzalności takiego zaniechania, a nie przez zaniechanie jednorazowe. Odwołano się w tym wniosku także do nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 2005 r. podnosząc, że w jej wyniku doszło do poszerzenia rozumienia pojęć uszczuplonej i zagrożonej uszczupleniem należności

publicznoprawnej (art. 53 § 27 i 28 k.k.s.), także m.in. na pojęcie „nie wpłaca w terminie podatku” (§ 29 art. 53 k.k.s.). To zaś oznacza, że wykroczenie to zaliczane jest tym samym do kategorii czynów polegających na uszczupleniu należności publicznoprawnej, ma więc do niego również zastosowanie, przy liczeniu biegu terminu przedawnienia jego karalności, przepis art. 44 § 3 w zw. z art. 51 § 1 zd. II k.k.s. W konsekwencji – zdaniem prokuratora - brak jest podstaw do odnajdywania w art. 57 § 1 k.k.s. treści, których w nim nie zapisano, co - jak należy rozumieć – wyłącza zdaniem wnioskodawcy możliwość przyjęcia dopuszczenia się wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. przez długotrwale nieregulowanie jednorazowo uiszczanego podatku.

Analizując przedstawiony problem, Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Na wstępie zgodzić się należy ze stanowiskiem prokuratora, gdy podnosi on, że nie zostały spełnione wynikające z art. 441 § 1 k.p.k. warunki do uznania niniejszego wystąpienia z zagadnieniem prawnym za skuteczne. Skuteczność ta bowiem, jak powszechnie przyjmuje się w orzecznictwie i doktrynie, uzależniona jest od kilku warunków, a to: prawnego charakteru przedstawionego problemu, wymogu, aby niezbędna była w tej materii zasadnicza wykładnia ustawy, ujawnienie się tego problemu przy rozpoznawaniu środka odwoławczego i wykazanie niemożności samodzielnego rozstrzygnięcia wątpliwości prawnych, których pytanie to ma dotyczyć. Rzecz bowiem w tym, że rozstrzyganie przez Sąd Najwyższy zagadnień wymagających zasadniczej wykładni ustawy stanowi wyjątek od samodzielności jurysdykcyjnej sądu (art. 8 k.p.k.), zatem wystąpienie z pytaniem prawnym musi być zawsze poprzedzone własną analizą sądu odwoławczego odnośnie danego problemu i może mieć miejsce jedynie wówczas, gdy owa analiza nie doprowadzi tego sądu do jednoznacznych wniosków interpretacyjnych. W niniejszej sprawie rzeczywiście podniesiono kwestię, która tak w doktrynie, jak i w orzecznictwie ujmowana jest w różny sposób, ale ograniczono się jedynie do przedstawienia niektórych judykatów i stanowisk prezentowanych w piśmiennictwie bez oceny słuszności poszczególnych argumentacji, a jedynie z przyjęciem, że ponieważ żaden z tych poglądów nie jest reprezentowany przez większość przedstawicieli doktryny i judykatury, to uzasadnia to wystąpienie do Sądu Najwyższego w trybie

art. 441 § 1 k.p.k. Tak jednak nie jest, gdyż przed takim wystąpieniem należało podjąć próbę wykładni pojęcia będącego przedmiotem wystąpienia przez analizę chociażby argumentów za i przeciw każdemu z prezentowanych stanowisk w aspekcie poszczególnych metod wykładni i dopiero gdyby nie pozwoliła ona na wysnucie jednoznacznych wniosków, podjęcie decyzji w przedmiocie wystąpienia z pytaniem prawnym. Analizy takiej Sąd Okręgowy niestety nie dokonał, a tym samym, jego wystąpienie nie może spowodować podjęcia przez Sąd Najwyższy uchwały dotyczącej podniesionego w nim problemu.

Nie ma jednak racji prokurator, gdy w swoim wystąpieniu wskazuje, że w realiach danej sprawy przedstawione zagadnienie nie ma w ogóle znaczenia, gdyż jakoby jedynym możliwym rozstrzygnięciem Sądu odwoławczego było utrzymanie w mocy zaskarżonego na niekorzyść oskarżonego wyroku. Należy bowiem zwrócić uwagę, że przedmiotem procesu, w tym także karnego skarbowego, nie jest sam opis czynu wskazany w akcie oskarżenia, ale zdarzenie faktyczne objęte tym zarzutem. W opisie czynu zaś wskazano wyraźnie, że chodzi o uporczywe nieterminowe rozliczenie się z podatku dochodowego za rok 2010 z racji prowadzenia działalności gospodarczej, mimo złożenia stosownego zeznania podatkowego. W samej apelacji zaś podniesiono zarzut obrazy prawa materialnego przez wadliwą interpretację art. 57 § 1 k.k.s. I choć fakt przyjęcia przez sąd jednego z dwóch różniących się poglądów wyrażanych w orzecznictwie, nie oznacza sam w sobie, że doszło do naruszenia prawa, to jest ono dochowane tylko wtedy, gdy sąd ten dokonując takiej opcji, rozważył wszelkie argumenty za i przeciw każdemu z branych pod uwagę stanowisk. Jak zaś wskazano w tym środku odwoławczym, w zaskarżonym wyroku pominięto szerszą analizę stanowiska innego niż przyjęto w tym orzeczeniu.

Dla rozstrzygnięcia w kwestii tego zarzutu istotne jest zatem rozważenie przez Sąd odwoławczy, czy nie doszło w tej sprawie do przedwczesnego rozstrzygnięcia odnośnie rozumienia pojęcia „uporczywości” niepłacenia podatku wymaganego przez art. 57 § 1 k.k.s. Chodzi więc o to, czy analiza argumentów za przyjętym w tej materii poglądem, połączona z analizą tych, które wskazuje się przy prezentowaniu szerszego rozumienia powyższego znamienia, pozwoli ustalić, że Sąd Rejonowy

przyjął jednak prawidłową wykładnię tego przepisu, bądź też, że wykładnia ta była błędna. Nie jest tym samym też trafne podnoszenie przez prokuratora, jakoby chodziło tu jedynie o doprowadzenie do ponownego postępowania przeciwko oskarżonemu poprzez ocenę jego czynu przy preferowanej przez oskarżyciela interpretacji art. 57 § 1 k.k.s. Nie ma też znaczenia, że Sąd Rejonowy nie poczynił stosownych ustaleń odnośnie strony podmiotowej zarzucanego oskarżonemu wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s., jako że Sąd ten przyjął przecież, iż jednorazowe zaniechanie uiszczenia podatku w terminie w ogóle nie cechuje się uporczywością. Nie zajmował się on tym samym warunkami, jakie muszą zaistnieć, aby przy przyjęciu i wówczas takiej uporczywości można by było o niej mówić. Nie można przy tym zapominać, że postępowanie to toczyło się w trybie w stosunku do nieobecnych, jako że oskarżony nie przebywa już od dłuższego czasu w kraju. W żadnej jednak mierze nie można przyjąć, że brak w związku z tym jego wyjaśnień wyklucza możliwość ustalenia, czy zachowanie jego było uporczywe, oczywiście pod warunkiem przyjęcia, że przepis art. 57 § 1 k.k.s. obejmuje także zaniechanie jednorazowego uregulowania w terminie podatku.

Reasumując zatem ten fragment wyводу, nie można uznać, iż wystąpienie Sądu Okręgowego z pytaniem prawnym było bezprzedmiotowe. Rzecz natomiast w tym, że Sąd ten nie spełnił warunku uprzedniego podjęcia próby dokonania wykładni omawianego przepisu przez analizę argumentów za i przeciw prezentowanym w tej materii różnym judykatom i poglądom wyrażanym w doktrynie.

Dokonując analizy prawidłowości przyjętego przez Sąd Rejonowy rozumienia znamienia „uporczywości” w niepłaceniu podatku w terminie, Sąd Okręgowy powinien zaś mieć na uwadze następujące aspekty istotne dla rozstrzygnięcia tego problemu.

1. Bez wątpienia należy mieć tu na uwadze – co zauważył zresztą sam Sąd odwoławczy – że w języku powszechnym uporczywość oznacza zarówno stan „utrzymujący się długo”, „ciągle trwający”, jak i stan „powracający”, „powtarzający się” (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). Tym samym w języku polskim, określenie „uporczywe” nie jest bynajmniej ograniczone do zachowań powtarzających się, lecz obejmuje również jedno zachowanie, jeżeli trwa ono odpowiednio długo, a więc utrzymuje się przez określony, ale dłuższy czas.

Rodzi się oczywiście w związku z tym pytanie, czy takie też znaczenie nadaje się owemu określeniu, gdy używa się go w języku prawnym. W doktrynie podnosi się, że na gruncie prawa karnego skarbowego winno się mieć na uwadze wypracowane już w orzecznictwie i piśmiennictwie rozumienie tego pojęcia na gruncie powszechnego prawa karnego, przywołując tu jego rozumienie przy przestępstwie uporczywego uchylania się od płacenia alimentów - art. 209 § 1 k.k. (zob. np. G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012, s. 589, L. Wilk, Zaległości podatkowe w świetle prawa karnego skarbowego, Pal. 2000, nr 11-12, s. 50, zob. o tym też L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007, s. 266-267).

Należy jednak mieć na względzie, że znamię uporczywości występuje także w kilku innych przepisach Kodeksu karnego, a to w art. 145 § 1 pkt 1 k.k. (odmowa wykonania obowiązku wynikającego ze służby zastępczej lub polecenia służbowego), 218 § 1a k.k. (uporczywe naruszenie prawa pracownika), czy art. 341 § 2 k.k. (uporczywe niewykonywanie obowiązku służbowego przez żołnierza służby innej niż zasadnicza). Na gruncie zaś tych przepisów, o ile np. przy karalnej niealimentacji niektórzy autorzy podkreślają wręcz, że uporczywość musi tu być rozumiana jako wielokrotność zaniechań i jest ona „antynomią jednokrotnego czy nawet kilkakrotnego zaniechania sprawcy” (tak np. M. Szewczyk [w:] A. Zoll [red.], Kodeks karny. Część szczególna, Komentarz, wyd. IV, t. II, Warszawa 2013, s. 909-910), to już przy przestępstwie z art. 218 k.k., wskazuje się, iż uporczywość oznacza tu działanie lub zaniechanie „trwające dłuższy czas lub powtarzające się w pewnym okresie” (zob. np. W. Wróbel [w:] A. Zoll [red.], Kodeks karny, jw., s. 1044, czy A. Marek, Kodeks karny. Komentarz, Warszawa 2010, s. 490). Również przy analizie art. 341 § 2 k.k. bądź to wskazuje się, że uporczywość oznacza zachowania „najczęściej powtarzalne” (zob. np. A. Marek, Kodeks karny, jw., s.

695), a więc nie tylko takie, bądź wręcz, że oznacza ona niewykonywanie przez żołnierza obowiązku „przez dłuższy czas” (zob. np. J. Majewski [w:] A. Zoll [red.], Kodeks karny, jw., t. III, wydanie z 2008 r., s. 938, czy S. Hoc [w:] M. Filar [red.], Kodeks karny. Komentarz, Warszawa 2012, s. 1428). W związku z tym ostatnim przestępstwem należy zauważyć, że jak wskazano w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 27 listopada 2003 r., WK 22/03, OSNKW 2004, z. 2, poz. 19, aprobowanym zresztą np. przez wskazanych wyżej autorów, uporczywość w niewykonywaniu przez żołnierza obowiązków oznacza niewykonywanie ich „przez znaczny okres czasu”, a przy tym „okoliczność czy był on wzywany (...), czy też nie był wzywany, jest bez znaczenia”.

Powyższe wskazuje, że na gruncie powszechnego prawa karnego, pojęcie uporczywości jako znamienia czynu, nie ma bynajmniej jednolitego charakteru i jest ono różnie rozumiane, w zależności od kontekstu ustawowego, w jakim zostało ono użyte. Tym samym jednak nie jest możliwe oparcie się na wykładni systemowej dla doprowadzenia do jednolitego rozumienia pojęcia „uporczywości” w prawie karnym powszechnym i prawie karnym skarbowym, czyli stosowania wykładni synonimicznej (zob. np. A. Błachnio, K. Rola – Stężycka, Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie a przedawnienie karalności, Prok. i Pr. 2009, nr 3, s. 64). Uwzględnić tu też należy, na co również zwraca się uwagę w piśmiennictwie (zob. np. L. Wilk, Uporczywe niepłacenie podatku – kontrowersyjna kryminalizacja, Prok. i Pr. 2010, nr 7-8, s. 204-205), autonomiczność materialnego prawa karnego skarbowego.

Dokonując zatem wykładni omawianego pojęcia na gruncie art. 57 § 1 k.k.s. należy mieć na uwadze specyfikę prawa karnego skarbowego i nie można też *a priori* założyć, że uporczywość, o jakiej mowa w tym przepisie ogranicza się wyłącznie do zachowań powtarzalnych.

2. W przywołanym przez Sąd Okręgowy postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, przyjęto – *nota bene* w ślad za Sądem, który wystąpił wówczas z zagadnieniem prawnym - że przewidziana w art. 57 § 1 k.k.s. karalność uporczywego niepłacenia podatku odnosi się zarówno do długotrwałego, niekoniecznie powtarzającego się, a więc i jednorazowego, lecz długiego,

opóźnienia się w jego uregulowaniu, jak i do wielokrotnego, powtarzającego się, niepłacenia podatku w terminie. Wskazano zresztą, że podobne stanowisko reprezentowane było już wówczas także w doktrynie (zob. np. przywołani tam G. Bogdan i inni, Kodeks karny skarbowy z komentarzem, Gdańsk 2000, s. 149-150, czy F. Prusak, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2002, s. 121). W orzeczeniu tym przyjęto jednocześnie, że zaniechanie spenalizowane w omawianym przepisie w obu swych postaciach jest czynem o charakterze trwałym, nie cechuje je przy tym znamień uszczuplenia lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, gdyż brak go w tym przepisie, przez co do liczenia biegu terminu przedawnienia nie mają zastosowania przepisy dotyczące rozpoczynania biegu tego terminu od końca roku kalendarzowego, w którym należało je uiścić (podobne stanowisko zajęto później w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 25 października 2005 r., IV KK 353/05, LEX nr 200463). Podniesiono też, że nie można przyjąć, iżby warunkiem koniecznym uporczywości była zawsze obiektywna możliwość jego uregulowania, gdyż do rozliczeń podatnika z fiskusem nie można stosować takich samych reguł, jak np. do rozliczeń cywilnoprawnych, gdy ich naruszenie stanowi przestępstwo (art. 209 § 1 k.k.), ponieważ podatnik nie może przerzucać na Skarb Państwa i podatników regulujących terminowo podatki swych niepowodzeń gospodarczych, a ma przy tym możliwości występowania o odroczenie płatności, czy rozłożenie na raty należności podatkowych.

Orzeczenie to spotkało się ze zróżnicowanym przyjęciem w doktrynie. Jedni bowiem w pełni je zaaprobowali (zob. np. R. Stefański, Przegląd uchwał Izby Karnej oraz Izby Wojskowej Sądu Najwyższego w zakresie prawa karnego materialnego, prawa karnego skarbowego i prawa wykroczeń za 2003 rok, WPP 2004, nr 1, s. 132-133). Inni zaś wypowiadali się krytycznie, ale jedynie do niektórych aspektów tego judykatu, aprobując pozostałe. Kwestionowano więc moment, od jakiego liczyć należy bieg terminu przedawnienia karalności wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. podnosząc, że do znamion tego czynu należy jednak skutek w postaci uszczuplenia należności publicznoprawnej oraz że należało wyraźnie podkreślić, iż „uporczywie nie wpłaca podatku ten tylko, kto nie czyni starań o modyfikację terminu lub warunków zapłaty podatku, mimo że ma taką obiektywną możliwość” (tak np. E. Kłossowski, glosa, Monitor Podatkowy 2004, nr 1, s. 48-50). Inni z kolei, aprobując

wskazane w tym judykacie zasady liczenia biegu terminu przedawnienia, podnosili, że o uporczywości na gruncie omawianego przepisu można jedynie mówić wtedy, gdy sprawca nie tylko posiadał obiektywną możliwość zachowania się zgodnie z prawem, ale również z punktu widzenia racjonalnego podatnika można od niego było wymagać takiego zachowania, wskazując, że przedsiębiorcy nie regulują często podatku w terminie z uwagi na fakt nieotrzymania w terminie zapłaty od kontrahentów i takie sytuacje należy również mieć na uwadze (tak np. G. Łabuda, T. Razowski, glosa, Prok. i Prawo 2003, nr 1, s. 124-136).

Trzeba natomiast przyznać, że stanowisko o możliwości zaistnienia uporczywości przez długotrwałe, lecz jednorazowe, opóźnienie się we wpłaceniu podatku, zostało zaaprobowane także w szeregu późniejszych wypowiedziach doktryny (zob. np. S. Baniak, Prawo karne skarbowe, Warszawa 2006, s. 200, F. Prusak, Kodeks karny skarbowy, Komentarz, Zakamycze 2006, t. II, s. 90 i 92, L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007, s. 273-274, J. Sawicki, Zarys prawa karnego skarbowego, Warszawa 2010, s. 129, M. Błaszczuk [w:] M. Błaszczuk, M. Zbrojewska, Kodeks karny skarbowy, Warszawa 2011, s. 144-145, A. Piaseczny [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012, s. 219, T. Oczkowski [w:] V. Konarska – Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2010, s. 206-209 i Warszawa 2013, s. 221-224, A. Błachnio, K. Rola – Stężycka, Uporczywe niewpłacanie..., s. 64-66). Nadal jednak w piśmiennictwie wyrażany jest także pogląd, według którego w grę wchodzi tu jedynie zaniechanie wielorazowe (zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks..., s. 589, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe, Warszawa 2010, s. 322, W. Kotowski, B. Kurzępa, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007, s. 277, czy S. Dudziak, Odpowiedzialność karna skarbową podatnika za niewpłacenie w terminie podatku, Prokurator 2010, nr 1-2, s. 56 i n., tenże, Odpowiedzialność za niepłacenie podatku w terminie, Prok. i Pr. 2011, nr 2, s. 104 i n.).

Analizując aktualnie pogląd wyrażony w postanowieniu z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, należy jednak mieć na uwadze – co podniósł już w swym wniosku

prokurator - że w wyniku nowelizacji przeprowadzonej przez ustawę z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479), poszerzono zakres odpowiedniego stosowania pojęć: „należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym” oraz „narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej” (art. 53 § 27 i 28 k.k.s.) także m.in. na pojęcie „nie wpłaca w terminie podatku” (nowe brzmienie § 29 art. 53 k.k.s.). Tym samym jednak, od wejścia w życie tej nowelizacji, czyli od dnia 17 grudnia 2005 r., wykroczenie z art. 57 § 1 k.k.s. stało się czynem powodującym uszczuplenie należności publicznoprawnej. Jak podnosi się w związku z tym w orzecznictwie (zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 2011 r., V KK 361/10, OSNKW 2011, z. 2, poz. 16 oraz z dnia 12 października 2011 r., V KK 272/11, LEX nr 1044077, OSN PiPr 2012, nr 3, poz. 10) oznacza to, że uporczywe niewpłacanie w terminie podatku, będące znamieniem wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., stanowi obecnie czyn polegający na uszczupleniu należności publicznoprawnej, a tym samym termin przedawnienia takiego wykroczenia rozpoczyna swój bieg z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tego podatku. W tym zakresie zatem stanowisko wyrażone w postanowieniu z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, straciło swą aktualność.

3. Odmienne od przedstawionego wyżej stanowiska w kwestii rozumienia pojęcia uporczywości na gruncie art. 57 § 1 k.k.s. zajęto we wskazanym już wcześniej wyroku Sądu Najwyższego z dnia 3 października 2008 r., III KK 176/08. Przyjęto w nim bowiem, że dla realizacji znamion wykroczenia określonego w art. 57 § 1 k.k.s. rozstrzygające jest ustalenie, że w ustawowym terminie nie dokonano wpłaty podatku, a bez znaczenia pozostaje dalszy stan zobowiązania podatkowego, w szczególności to, czy zostało ono później spełnione i z jaką zwłoką, gdyż chodzi o czyn z zaniechania, a zaniechanie to odnosi się zarówno do wynikającego z ustawy obowiązku zapłacenia podatku, jak i sposobu jego uregulowania, czyli uczynienia tego we wskazanym w ustawie terminie. Tak określony co do swej treści obowiązek nie może być więc – jak wskazano w tym judykacie - naruszony po upływie terminu, a dalsze zaniechanie wpłaty narusza wprawdzie obowiązek uiszczenia podatku, ale nie narusza już obowiązku wpłaty go w terminie. W konsekwencji zaś przyjęto, że wykroczenie to nie może być popełnione w postaci utrzymania stanu bezprawnego

powstałego w wyniku niewpłacenia podatku w terminie, a zatem że chodzi tu jedynie o czyny sprowadzające się do powtarzalności zaniechań w zapłacie danego podatku, których naganność jest związana z faktem naruszenia obowiązku terminowego dokonania wpłaty, a karalność z uporczywością wynikającą z powtarzalności takiego zachowania.

Aprobując, co do zasady, na temat tego judykatu wypowiedzieli się: A. Skowron (glosa, LEX/el 2013) i G. Łabuda (P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks..., s. 589-591) oraz S. Dudziak (Odpowiedzialność karna skarbową, s. 64 i n. i Odpowiedzialność za niepłacenie podatku, s. 111-113). W wypowiedziach tych podkreślano odchodzenie przez Sąd Najwyższy od dotychczasowego utrzymywania uprzywilejowanej pozycji Skarbu Państwa, jako podmiotu szczególnie chronionego kosztem innych uczestników gry gospodarczej (A. Skowron) oraz od traktowania tego samego wykroczenia raz jako jednoczynowego, innym razem jako wieloczynowego, co kreowało stan niepewności (S. Dudziak) i akcentowano analogiczność rozumienia obiektywnego komponentu uporczywości, jak na gruncie przestępstwa z art. 209 k.k. (G. Łabuda), wysuwając nawet sugestie o zbyteczności kryminalizacji zachowań polegających na niepłaceniu podatków w terminie (A. Skowron, a wcześniej podobnie L. Wilk, Uporczywe niepłacenie..., s. 207-208).

4. Analizując ten dyktando należy mieć na uwadze, że rzeczywiście w świetle art. 57 § 1 k.k.s., karalnym jest nie samo niewpłacenie podatku w terminie, lecz wyłącznie uporczywe jego niewpłacenie w terminie wskazanym w ustawie, co zresztą podnoszono także w uzasadnieniu postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03. Rzecz jednak w tym, że mamy tu do czynienia ze specyficzną sferą penalizacji, jako że dotyczy ona prawa podatkowego. Podatki zaś regulowane są wedle różnych sposobów, a to zarówno jednorazowo, jak i periodycznie, a przy tym w różnych okresach, miesięcznych, jak i kwartalnych. W art. 57 § 1 k.k.s. mówi się ogólnie o podatkach, a więc obejmuje tą regulacją wszystkie podatki w rozumieniu art. 53 § 30 k.k.s., czyli także zaliczki na podatek, raty podatku oraz inne opłaty i niepodatkowe należności budżetu o podobnym charakterze daninowym. Skoro zaś penalizowane jest jedynie uporczywe

niepłacenie podatku w terminie, to samo nieuregulowanie podatku w przewidzianym przez ustawę podatkową terminie, niewątpliwie nie daje jeszcze podstaw do ścigania podatnika, jako sprawcy wykroczenia skarbowego. Niezbędne jest zatem ustalenie dopiero, i to już po upływie tego terminu, czy uchybienie mu można uznać za uporczywe. Nie ma tu zatem znaczenia fakt, że nieuiszczona w terminie kwota podatku stała się zaległością podatkową. Istotne jest natomiast ustalenie, czy w dacie płatności podatku, którego nie uiszczono w terminie, zaniechanie podatnika cechowała uporczywość, a więc nie tylko zamiar niezapłacenia podatku do wskazanej przez ustawę daty, lecz i np. odsunięcie jego uregulowania na dłuższy, bliżej nieokreślony czas.

Przyjęcie w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 3 października 2008 r., III KK 176/08, że bez znaczenia dla realizacji znamion wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. ma dalszy stan zobowiązania podatkowego, a w szczególności to, czy zostało ono później spełnione i z jaką zwłoką, przy jednoczesnym wymaganiu ustalenia, iż na dzień płatności podatku zachodził stan uporczywości jego niepłacenia, zawiera w sobie wewnętrzną sprzeczność. Rzecz bowiem w tym, że – jak już wskazano - owe ustalenia czyni się już po upływie terminu płatności podatku, a sposób postępowania podatnika po uchybieniu temu terminowi, jest jednak istotny dla ustalenia, czy w dniu, w jakim podatek miał być zapłacony, można mówić, że uchybienie terminowi miało cechę uporczywości, czy jedynie była to zwłoka w terminowym regulowaniu podatku, nie oznaczająca bynajmniej zamiaru uporczywego jego niepłacenia. Nie ma przy tym znaczenia, czy chodzi o płatność dotyczącą podatku realizowanego jednorazowo, czy też podatku płaconego w ratach, bądź w formie zaliczek. Nawet bowiem kilkukrotne opóźnienie w płatności zaliczki na podatek, nie musi oznaczać uporczywości w niepłaceniu podatku po stronie podatnika, gdyż może się okazać, że zaniechania te były spowodowane czynnikami niezależnymi od niego, a nie np. zadysponowaniem środkami finansowymi na inne cele i regulacją podatku dopiero w dalszej kolejności. To samo odnosi się do podatku płaconego w ratach, gdy okresy te są już zdecydowanie dłuższe niż przy regulowaniu podatku w formie zaliczek. Może zatem odnosić się również do niewywiązania się z obowiązku płacenia podatku jednorazowego.

To bowiem, czy w ustawowym terminie płatności podatku zaistniało nie tylko uchybienie terminowi, które samo w sobie nie jest karalne, lecz także zamię uporczywości w takim niepłaceniu, zależy jednak również od oceny sposobu postąpienia podatnika już po uchybieniu terminowi płatności podatku.

Nieuwzględnianie tego aspektu oznacza, że w istocie przy każdym nieuregulowaniu podatku w terminie, bez względu na sposób jego regulowania, podatnik nigdy nie mógłby być pociągnięty do odpowiedzialności, gdyż samo spóźnienie nie jest równoznaczne z uporczywością zaniechania. Jedynymi wyznacznikami istnienia takiej uporczywości miałyby być bowiem okoliczności związane z zachowaniem się podatnika przed uchybieniem terminowi płatności zobowiązania podatkowego, a bez jakiegokolwiek znaczenia byłyby te z nich, które miały miejsce już po bezskutecznym upływie tego terminu. Bez względu przy tym na to, czy to one właśnie wskazywałyby na istnienie, czy na nieistnienie owej uporczywości.

W analizowanym postanowieniu podniesiono wprawdzie, że dalsze zaniechanie podatnika odnośnie wpłaty podatku narusza nadal obowiązek uiszczenia podatku, ale nie narusza obowiązku wpłaty go w terminie, gdyż z upływem tego terminu realizacja tego ostatniego obowiązku jest niewykonalna.

Pomijając fakt, że chodzi raczej nie o obowiązek podatkowy, gdyż tym jest jedynie wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistniałym zdarzeniem określonym w tych ustawach (art. 4 Ordynacji podatkowej, powoływanej dalej jako o.p.), lecz raczej o zobowiązanie podatkowe, czyli wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy, podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5 o.p.), zauważyć należy, że z chwilą upływu terminu płatności podatku rzeczywiście przekształca się on w zaległość podatkową (art. 51 § 1 o.p.). Przedmiotem owej zaległości podatkowej pozostaje jednak nadal podatek, którego nie zapłacono w terminie, a dotyczy także zaliczek oraz rat podatku niewpłaconych w terminie (§ 2 i 3 art. 51 o.p.). Naliczane są wówczas wprawdzie odsetki za zwłokę (art. 53 o.p.), ale jak podnosi się w orzecznictwie podatkowym i doktrynie prawa podatkowego, nie stanowią one już

zobowiązania podatkowego, a są jedynie świadczeniem kompensacyjnym, pełniącym jednak, z uwagi na swą wysokość, także funkcję dyscyplinującą i represyjną (zob. np. H. Dzwonkowski [w:] H. Dzwonkowski [red.], Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 373 i przywoływane tam judykaty oraz piśmiennictwo). Obowiązkiem podatnika pozostaje zatem nadal wywiązanie się ze zobowiązania podatkowego i uregulowanie należnego podatku, którego nie zapłacił w terminie.

Mimo to sposób postąpienia podatnika przy regulowaniu podatku jako zaległości podatkowej, jest w świetle analizowanego orzeczenia jakoby bezwzględny na kwestię ustalenia, czy w momencie uchybienia terminowi zapłaty podatku, zaniechanie to cechowała uporczywość. To jednak musiałoby oznaczać *a contrario*, że dalsze postępowanie podatnika nie ma też wpływu na to, czy owej uporczywości w dacie płatności podatku nie było. Zatem jedynymi wyznacznikami istnienia lub nieistnienia uporczywości miałyby być okoliczności zaistniałe jeszcze przed upływem terminu płatności podatku. Tymczasem, jak wskazano wcześniej, to właśnie zachowanie podatnika mające miejsce po upływie terminu płatności podatku, może wskazywać, czy jego zamiarem w dacie upływu tego terminu było uporczywe niepłacenie podatku. Uporczywość tę odnosić zaś należy zarówno do sytuacji, gdy podatnik lekceważy terminy płatności podatku rozliczanego zaliczkami czy ratami, jak i gdy nie płaci w terminie regulowanego jednorazowo. O jego zamiarze uporczywego niepłacenia podatku świadczyć właśnie może długotrwałe nieregulowanie owego podatku, będącego już zaległością podatkową. Może to dotyczyć zwłaszcza np. sytuacji, gdy podatnik, mimo złożenia deklaracji podatkowej i wykazania w niej należnego do zapłaty podatku, nie podejmuje, i to w długim okresie czasu, jakichkolwiek działań w celu uregulowania owego podatku, choć termin jego płatności już minął. Możliwe jest jednak także ustalenie, że mimo braku przez dłuższy okres reakcji ze strony podatnika, zachowanie jego nie jest nacechowane uporczywością, jako że wynika z przyczyn od niego całkowicie niezależnych (np. wypadki losowe). Dotyczy to zresztą zarówno podatku płaconego jednorazowo, jak i podatku regulowanego w formie zaliczek lub w ratach, gdyż poczynione ustalenia i tu mogą wskazywać, że nieuiszczenie w terminie niektórych z nich nastąpiło z przyczyn od podatnika niezależnych, a więc nie można mówić o

uporczywości w zachowaniu podatnika. To wszystko wskazuje, że nietrafne jest jednak stanowisko deprecjonujące sposób postępowania podatnika po upływie terminu płatności podatku.

W konsekwencji zaś należy przyjąć, że na zaistnienie znamienia uporczywego niepłacenia podatku w terminie, będącego warunkiem odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s., może wskazywać zarówno cykliczność zachowań podatnika, polegającą 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.

Tym samym na gruncie omawianego przepisu, pod pojęciem „uporczywości” rozumieć należy zarówno wielokrotność zachowań sprawcy, jak i jednorazowe jego zachowanie, jeżeli jest ono długotrwałe i mimo że ma miejsce już po terminie płatności podatku, to wskazuje, iż zamiarem sprawcy było nie tylko nieuregulowanie podatku w terminie, ale także przesunięcie go na dalszy, dłuższy moment, bez występowania o odroczenie jego płatności lub rozłożenia na raty. Opis takiego zachowania jako zarzucanego, jak i przypisywanego, powinien wskazywać, że 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. To ostatnie musi wskazywać na 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. Opis takiego zachowania powinien więc wskazywać, że sprawca uporczywie nie zapłacił podatku w ustawowo określonym terminie, z wyliczeniem następnie poszczególnych zaniechań uregulowania tego podatku, z podaniem okresów za jakie nie zapłacono go w wymaganej dacie.

Zarówno w odniesieniu do okresowego regulowania podatku, jak i jednorazowego jego płacenia, istotne znaczenie dla przyjęcia zaistnienia wymaganej tu uporczywości w nieterminowym płaceniu podatku, mają zatem ustalenia faktyczne konkretnej sprawy. Tylko bowiem z nich można zasadnie wyciągnąć wniosek, czy w każdym z tych sposobów regulowania podatku wystąpiła, czy też nie wystąpiła uporczywość uchylania się podatnika od terminowego jego płacenia. Ani bowiem sama wielokrotność zachowań, ani długotrwałość zaniechania w zapłaceniu podatku, nie świadczą jeszcze o istnieniu znamienia uporczywości. Rzecz bowiem w tym, że – jak już wskazano - naruszenie terminu płatności może być pozbawione tej cechy, zarówno z uwagi na przyczyny od podatnika niezależne, jak i nawet zależne od niego. Te ostatnie przecież, jeżeli prowadzą jedynie do krótkiego opóźnienia się w uregulowaniu jednorazowo płaconego zobowiązania podatkowego, nie mogą być uznane za cechujące się uporczywością. Łącznie zaś kilkakrotne niedotrzymanie terminu płatności podatku, w razie przedzielenia tych zaniechań okresami płacenia podatku w terminie, także może oznaczać brak znamienia uporczywości w zachowaniu podatnika.

I te wszystkie względy powinien mieć na uwadze Sąd Okręgowy, gdy będzie poddawał analizie zarzut rozpoznawanej apelacji oskarżyciela publicznego.

Mając powyższe na uwadze, orzeczono jak na wstępie.