

DOI: 10.5604/01.3001.0015.9753

Odpowiedzialność karnoskarbowa za uporczywe niewpłacanie podatku i nieterminowe wpłacanie podatku

Penal fiscal liability for persistent and untimely non-payment of tax

Dr Krystyna Ziółkowska

Doktor nauk prawnych, pracownik naukowy w Katedrze Prawa Pracy i Prawa Socjalnego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, ORCID: 0000-0003-4825-0597

Sandra Omieczńska

Studentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, ORCID: 0000-0002-9832-602X

Streszczenie

Model obowiązującego systemu podatkowego, odpowiadający obranym celom gospodarczym i politycznym, wymaga od obywateli ponoszenia określonych ciężarów i świadczeń publicznych, wśród których doniosłe znaczenie mają należności publicznoprawne w postaci podatków. Niejednokrotnie podatnicy, płatnicy i inkasenci pozostają w zwłoce w wykonywaniu nałożonych na nich obowiązków podatkowych, wskutek czego powstają liczne zaległości podatkowe. Ustawodawca określił w rozdziale VI ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹ katalog czynów, które wskutek naruszenia podstawowych zobowiązań podatkowych godzą w państwowy interes fiskalny i narażają podatek na uszczerplenie. Czynami podlegającymi penalizacji są m.in. nieterminowe wpłacanie podatku i uporczywe niewpłacanie podatku, uregulowane w art. 57 i 77 k.k.s. w zależności od zindywidualizowanego podmiotu będącego sprawcą czynu zabronionego. Na gruncie wskazanych przepisów powstaje wiele wątpliwości interpretacyjnych z uwagi na zastosowanie nieostrego pojęcia uporczywości. Fundamentalna zasada *nullum crimen sine lege certa et stricta* nakazuje zaś zachować stylistyczną jasność w formułowaniu przepisów. Dopiero dokładna analiza i uznanie wszystkich znamion przestępstwa za wypełnione pozwalają pociągnąć obywatela do odpowiedzialności karnoskarbowej.

Słowa kluczowe: system podatkowy, należności publicznoprawne, podatek, obowiązek podatkowy, nieterminowość, uporczywość, niewpłacanie podatku, odpowiedzialność karnoskarbowa, podatnik, płatnik, inkasent.

Abstract

The model of the current tax system, corresponding to the chosen economic and political goals, requires citizens to bear certain burdens and public benefits, among which public-law liabilities in the form of taxes are of great importance. Often taxpayers, payers and collectors are late in the performance of the tax obligations imposed on them, as a result of which numerous tax arrears arise. In Chapter VI of the Fiscal Criminal Code, the legislator provided for a catalog of acts which, as a result of violation of basic tax obligations, threaten the state's fiscal interest and expose the tax to depletion. One of the punishable offenses is untimely and persistent failure to pay the tax, which is regulated in Art. 57 KKS and 77 KKS depending on the individualized entity that is the perpetrator of the prohibited act. On the basis of the aforementioned provisions, many interpretation doubts arise due to the use of the imprecise concept of persistence. And as indicated by the fundamental principle of *nullum crimen sine lege certa et stricta*, it requires stylistic clarity in the formulation of regulations. Only a thorough analysis and recognition of all the features of a crime as fulfilled will allow the citizen to be held liable to criminal fiscal penalties.

Keywords: tax system, public-law receivables, tax, tax obligation, untimely, persistence, non-payment of tax, penal fiscal liability, taxpayer, payer, collector.

1. WPROWADZENIE

Ustawodawca, jako podmiot odpowiedzialny za kształtowanie systemu podatkowego, jest uprawniony i jednocześnie zobowiązany do stanowienia prawa w sposób odpowiadający obranym celom gospodarczym i politycznym, tak by ustrój podatkowy zapewniał regularne dochody budżetowi państwa². Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP³ każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Wskazany przepis statuuje obowiązek przymusowego ponoszenia różnorodnych świadczeń na rzecz państwa. Ogólne sformułowanie w postaci „ciężarów i świadczeń” przyznaje ustawodawcy szeroki wachlarz swobody w nakładaniu na obywateli określonych powinności⁴.

Należy zwrócić uwagę na doniosłe znaczenie podatków, które jako jedyne zostały określone bezpośrednio w powyższym przepisie. Ponadto zostały one również uregulowane w art. 217 Konstytucji RP, który stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania następuje w drodze ustawy. Tym samym przepis ten definiuje podatki jako świadczenie powszechne, przymusowe i ustalone w sposób władczy na rzecz podmiotu prawa publicznego w celu umożliwienia realizacji zadań publicznych⁵. Z praktycznego punktu widzenia oznacza to, że każdy podmiot uzyskujący przychody do majątku jest obowiązany do każdorazowego i terminowego przekazywania do budżetu państwa świadczenia podatkowego, co ogranicza jego prawo do swobodnego dysponowania posiadanymi środkami pieniężnymi. W związku z tym zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP obowiązek podatkowy musi zostać nałożony *ex lege*.

Kiedy analizuje się art. 84 przywołanej ustawy, należy zwrócić uwagę na to, że przepis ten daje wyraz zasadzie powszechności i równości opodatkowania. Jednocześnie statuuje on zasadę sprawiedliwości podatkowej pozostającej w korelacji z pozostałymi, wyrażonymi *expressis verbis*, naczelnymi zasadami konstytucyjnymi⁶. Niewątpliwie wskazana dyrektywa ma ścisły związek z art. 2 Konstytucji RP, który podkreśla doniosłe znaczenie zasady demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego wszystkie zasady sprawiedliwości społecznej, w tym podatkowej.

Kiedy analizuje się pojęcie sprawiedliwości przez pryzmat leksykalny, wydawać by się mogło, że każdy podmiot obciążony obowiązkiem podatkowym winien świadczyć podatek w jednakowej wielkości lub według jednakowej stawki. W rzeczywistości sprawiedliwość sprowadza się do jednakowego traktowania osób znajdujących w jednakowej sytuacji oraz odmiennego traktowania osób znajdujących w odmiennej sytuacji. W związku z tym zasada sprawiedliwości podatkowej nie oznacza przyznania równych praw i obowiązków wszystkim obywatelom. Jak wskazuje Roman Szumlakowski, ustawodawca różnicuje obywateli w zakresie wysokości obciążeń podatkowych adekwatnie do położenia faktycznego, w jakim się znajdują⁷. Ponadto, aby podatek został uznany za sprawiedliwy, musi wynikać jednoznacznie z przepisu prawa⁸, zgodnie z zasadą *nullum tributum sine lege*.

2. ISTOTA OBOWIĄZKÓW PODATKOWYCH

Zgodnie z funkcjonującym modelem polityki gospodarczej obywatele są obowiązani składać informacje podatkowe i inne dokumenty do organów administracji publicznej oraz przekazywać liczne daniny publiczne na rzecz Skarbu Państwa celem utrzymania płynności finansowej w obrocie pieniężnym. Konieczność wykonywania określonych czynności ustawodawca uregulował w drodze ustawy. Tym samym zyskały one miano ustawowych obowiązków podatkowych, ponieważ *ubi ius, ibi onus*.

Definicję legalną obowiązku podatkowego, opartą na konstytucyjnej zasadzie powszechności opodatkowania, zawiera art. 4 Ordynacji podatkowej⁹. Zgodnie z nią obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawach. Legislator posługuje się sformułowaniem „nieskonkretyzowana powinność” z uwagi na brak przepisu, który bezpośrednio wymienia podatników. Owym podatnikiem jest podmiot powszechny. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na tezę Bartosza Gryziaka. Jego zdaniem odbicie koncepcji obowiązku podatkowego występuje w art. 7 Ordynacji podatkowej, który definiuje podatnika jako podmiot będący osobą fizyczną, osobą prawną albo jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, podlegający na mocy przepisów podatkowych obowiązkowi podatkowemu¹⁰. Nadto należy podkreślić, że opodatkowaniu podlegają wyłącznie zdarzenia faktyczne lub prawne, zaistniałe w obrocie gospodarczym, dotyczące majątku, nie zaś samej osoby podatnika. W związku z tym opodatkowaniem są objęte: przyrost, nabycie, posiadanie majątku, korzystanie z majątku oraz jego zbycie, a więc to, co występuje w formie pieniężnej. Notabene nie jest możliwe, aby opodatkowane zostały przeżycia intelektualne.

Do ukształtowania konstrukcji pojęciowej obowiązku podatkowego przyczyniła się również judykatura. Jak wskazuje Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Gliwicach, obowiązkiem podatkowym jest powinność poniesienia przymusowego świadczenia zależna od określonego zdarzenia, którego zaistnienie, po wyznaczeniu wysokości podatku oraz terminu i miejsca jego zapłaty, przekształca obowiązek podatkowy w zobowiązanie podatkowe¹¹.

W doktrynie podkreśla się również brak autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych, stosunek prawny wynikający z zobowiązania podatkowego jest bowiem regulowany wyłącznie *ex lege* i powstaje niezależnie od woli stron¹². Jak wskazuje WSA w Gdańsku, obowiązek podatkowy stanowi faktyczną i zobiektywizowaną kategorię prawną, co oznacza, że powstaje automatycznie w warunkach określonych przez prawo. W związku z tym na jego powstanie nie wywierają wpływu żadne umowy cywilnoprawne ani inne niezawinione czyny podatnika¹³.

Na podstawie prowadzonych rozważań przedstawiciele doktryny wyróżnili dwa rodzaje obowiązków podatkowych – podzielili je na obowiązki abstrakcyjne oraz obowiązki zindywidualizowane. Abstrakcyjność obowiązków podatkowych sprowadza się do istnienia reguł opodatkowania i ewentualnych konsekwencji prawnych za ich niedochowanie. Z kolei

zindywidualizowany obowiązek podatkowy odnosi się do konkretnego podmiotu spełniającego przesłanki niosące za sobą opodatkowanie. Zgodnie zatem z art. 5 Ordynacji podatkowej na skutek powstania obowiązku podatkowego powstaje zobowiązanie podatkowe będące jego następstwem, co świadczy o jego pierwotnym charakterze¹⁴. *In concreto* nie istnieje zobowiązanie podatkowe bez obowiązku podatkowego¹⁵. Wśród okoliczności uzasadniających powstanie zobowiązania podatkowego wyróżnia się nabycie własności nieruchomości, zawarcie umowy dzierżawy, umowy najmu, umowy kupna-sprzedaży, a także ustanowienie prawa użytkowania wieczystego¹⁶. Niemniej istnieją sytuacje, w których obowiązek nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe. Dzieje się tak w razie zastosowania zwolnienia podatkowego wobec podatnika¹⁷. Legislador posiada szeroką swobodę w przydzielaniu zwolnień podatkowych, jednakże nie jest to uprawnienie bezwzględne. Podmioty mogą być wyłączone z podlegania opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy jest to konieczne z uwagi na założone cele społeczno-gospodarcze¹⁸.

Niejednokrotnie podatnicy, płatnicy i inkasenci pozostają w zwole w wykonywaniu nałożonych na nich obowiązków podatkowych. Celem zagwarantowania wykonywania świadczeń wynikających z przepisów prawa podatkowego uregulowano w Kodeksie karnym skarbowym katalog przestępstw i wykroczeń skarbowych zagrożonych sankcją za niedochowanie terminu wykonania określonego zobowiązania. Ponieważ każde przestępstwo bądź wykroczenie stanowi naruszenie określonego dobra prawnego, należy stwierdzić, że obowiązki podatkowe mieszczą się w kategorii szczególnych dóbr podlegających ochronie prawnej. Nadto wskazany szczególny charakter chronionych dóbr wynika z tego, że w rzeczywistości ochronie podlegają interesy finansowe Skarbu Państwa. Tym samym Kodeks karny skarbowy stanowi subsydiarne narzędzie dla prawa podatkowego¹⁹.

3. UPORCZYWE NIEWPŁACANIE PODATKU I NIETERMINOWE WPŁACANIE PODATKU

Zgodnie z ustanowionym systemem podatkowym podatnicy, płatnicy i inkasenci są zobowiązani do licznych świadczeń. Niestety w praktyce niejednokrotnie zaniedbują oni ciężące na nich obowiązki. W rozdziale VI k.k.s. ustawodawca kryminalizuje działania naruszające podstawowe obowiązki podatkowe oraz narażające należności publicznoprawne na znaczne uszczuplenie²⁰, godzą one bowiem w ustanowiony system podatkowy oraz państwowy interes fiskalny²¹.

Jednym z podlegających penalizacji zachowań podatnika jest uporczywe nieterminowe wpłacanie podatku oraz niewpłacanie podatku do odpowiedniego organu skarbowego. Podatnicy zobowiązani do uiszczenia wskazanych należności publicznoprawnych bardzo często pozostają w zwole, wskutek czego powstają liczne zaległości podatkowe.

Celem zapobiegania powstawaniu uszczupień podatkowych, a tym samym celem ochrony wierzycieli podatkowych, jakimi są jednostki samorządu terytorialnego oraz Skarb Państwa, ustawodawca przewidział odpowiedzialność karnoskarbową na mocy art. 57 k.k.s.²² Przepis ten wprowadza sankcję za wykroczenie skarbowe polegające na uporczywym nieterminowym wpłaceniu podatku²³. Niniejsza regulacja zdaniem Sławomira Dudziaka należy do najbardziej kontro-

wersyjnych przepisów prawa, rodzących liczne trudności interpretacyjne, z którymi zmagają się organy podatkowe i sądy²⁴. Wiele wątpliwości budzi wykładnia znamienia uporczywości, co zdaniem Igora Zgolińskiego przekłada się na zakres penalizacji. Powstałe spory nie zostały rozwiązane przez ustawodawcę, co stanowi pewnego rodzaju zagrożenie dla funkcji gwarancyjnej, będącej naczelną dyrektywą prawa karnego. Przepisy powinny być bowiem jednoznacznie sformułowane, aby móc stwierdzić, czy został popełniony czyn zabroniony oraz czy sprawca powinien ponieść karę²⁵. Jak wskazuje Sąd Najwyższy (SN), nie jest w kompetencji sądów rozstrzyganie o tym, co jest przestępstwem. W takim przypadku mogłoby dojść do karania za czyny nieobjęte zakazem ustaw karnych. Nadto fundamentalna zasada *nullum crimen sine lege certa et stricta* nakazuje zachować stylistyczną jasność w formułowaniu przepisów²⁶.

W doktrynie powstały dwa antagonistyczne stanowiska, sprowadzające się do węższego i szerszego rozumienia pojęcia „uporczywości”. Ujęcie szersze, zasługujące na aprobatę, zostało poparte przez judykaturę, która podkreśla, że na zaistnienie znamienia uporczywości, co jest warunkiem *sine qua non* poniesienia odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe z art. 57 § 1 k.k.s., może wskazywać cykliczność zachowań podatnika polegających na umyślnym zaniechaniu wykonania obowiązku we właściwym terminie, a także jednorazowe, ale długotrwałe zaniechanie uiszczenia podatku płatnego jednorazowo²⁷.

Pojęcie uporczywości może zatem charakteryzować się zarówno powtarzalnością, jak i trwałością utrzymywanego określonego stanu rzeczy²⁸. W związku z tym niezwykle istotny okazuje się zamiar podatnika. Konkretnie – ujęcie szersze uwzględnia interpretację łączącą elementy subiektywne i obiektywne. Uporczywość zachodzi w sytuacji, gdy podatnik umyślnie nie wypełnia ciężącego na nim obowiązku, chociaż ma obiektywną możliwość jego realizacji²⁹.

Zwolennikami stanowiska prezentowanego przez judykaturę są Tomasz Grzegorzczak oraz Leszek Wilk. Jak wskazuje T. Grzegorzczak, ustawodawca w Kodeksie karnym skarbowym sformułował przepis dotyczący niepłacenia „podatku”, nie zaś „podatków”. Co więcej, podatek w zależności od jego rodzaju może być uiszczany wielokrotnie bądź jednorazowo w postaci rocznego podatku dochodowego.

A *contrario* zwolennicy węższego rozumienia pojęcia „uporczywości” ograniczają je wyłącznie do zachowań powtarzalnych. W konsekwencji pogląd ten wyklucza zaistnienie przesłanki uporczywości w razie długotrwałego, ale jednorazowego zaniechania świadczenia. Zdaniem Feliksa Prusaka owa uporczywość sprowadza się do powtarzającego się zaniechania sprawcy działającego w złej wierze, które jest przejawiane w dłuższej perspektywie czasowej. Z kolei Wojciech Kotowski uważa, że uporczywość wymaga długotrwałego określonego postępowania, charakteryzującego się znaczną nieustępliwością³⁰.

Prowadzone w piśmiennictwie rozważania, jak również analiza dokonywana w orzecznictwie wpłynęły na powstanie kolejnych wątpliwości. Sporne okazało się zagadnienie przyczyn niewpłacenia podatku w oznaczonym terminie oraz ewentualnego usprawiedliwienia zaniechania podatnika. Zgodnie z ustanowionymi przepisami prawa podatkowego

penalizacja z art. 57 § 1 k.k.s. obejmuje również nieuregulowanie podatku z uwagi na brak środków pieniężnych, bez względu na przyczynę niewypłacalności podatnika³¹. Głównym uzasadnieniem dla niniejszej regulacji jest okoliczność, że podatnik nie może przenosić własnych niepowodzeń finansowych na wierzyciela podatkowego oraz pozostałych rzetelnych podatników³². Nadto orzecznictwo nakazuje uwzględnić fakt, że przepisy prawa podatkowego przewidują możliwość odraczania płatności i rozkładania należności na raty z uwagi na ważny interes podatnika. W związku z tym podatnik został wyposażony przez ustawodawcę w odpowiednie instrumenty chroniące jego interesy³³.

Niniejsze stanowisko popiera L. Wilk, który twierdzi, że kara przewidziana w art. 57 § 1 k.k.s. stanowi swoistą kalkę sankcji podatkowych³⁴. Odmienne stanowisko zajął natomiast T. Grzegorzczak, który uważa, że niezgromadzenie odpowiedniej ilości środków finansowych w odpowiednim terminie nie usprawiedliwia nieterminowego uiszczenia podatku. Zaznacza złą wolę podatnika, która wyraża się w gromadzeniu środków pieniężnych wyłącznie na czynności podlegające opodatkowaniu oraz ignorowaniu potrzeby zgromadzenia ich na pokrycie należności publicznoprawnych³⁵. Tym samym podatnik ma na względzie wyłącznie interes indywidualny, a pomija interes państwowy, bez którego żadna gospodarka nie ma szans dobrze prosperować.

Niniejszej tezie sprzeciwia się L. Wilk, który twierdzi, że brak możliwości uiszczenia podatku we właściwym terminie nie może usprawiedliwiać braku zapłaty. Niemniej należy dokonać swobodnego rozróżnienia sytuacji, w której podatnik roztrwonil pieniądze, od sytuacji, w której podatnik przeznaczył je na inne uzasadnione, istotne cele³⁶.

Zasadne i kompromisowe stanowisko zajęli Andrzej Piaseczny i Anna Wielgolewska, którzy uznają, że możliwe jest usprawiedliwienie nieterminowego uiszczenia należności podatkowych w razie zaistnienia przyczyn niezależnych od zobowiązanego. *Exempli gratia* na uwzględnienie zasługuje sytuacja, w której podatnik oczekuje na zapłatę od kontrahenta za dany towar, aby następnie uregulować zaległość podatkową³⁷.

Jeśli przyjmie się interpretację korzystną z punktu widzenia podatnika, konieczne okazuje się ustalenie, czy posiadał on obiektywną możliwość uregulowania należności publicznoprawnej oraz przyczyn, dla których zaniechał tej płatności. W praktyce ocena jest zazwyczaj bardzo trudna. Jak wskazuje Małgorzata Marciniak, konieczne jest każdorazowe i dogłębne analizowanie stanu faktycznego dotyczącego konkretnego podatnika, przy czym trzeba mieć na względzie następujące okoliczności:

- 1) czy podatnik wykorzystał instrumenty prawne umożliwiające mu ubieganie się o odroczenie terminu zapłaty lub rozłożenie zapłaty na raty;
- 2) w jakiej sytuacji finansowej znajduje się podatnik;
- 3) jaka jest sytuacja rodzinna podatnika;
- 4) czy podatnik ma możliwość podjęcia pracy zarobkowej;
- 5) jaka jest wysokość osiągniętych przez podatnika zysków oraz wysokość poniesionych strat w związku z prowadzoną działalnością;
- 6) czy kontrahenci wywiązali się ze swoich zobowiązań we właściwym terminie;

7) czy przeciwko podatnikowi zostało wszczęte postępowanie egzekucyjne³⁸.

Niezbędne jest zatem przeprowadzenie dokładnego postępowania dowodowego w postaci przesłuchania świadków, zebrania odpowiednich informacji z banków oraz Krajowego Rejestru Sądowego, wyciągnięcie właściwych zaświadczeń z instytucji publicznych, a także w postaci przeanalizowania prowadzonej przez podatnika dokumentacji³⁹.

Uporczywe niewpłacanie podatku i nieterminowe wpłacanie podatku stanowi czyn o charakterze indywidualnym. W konsekwencji sprawcą niniejszego wykroczenia może być wyłącznie zindywidualizowany podmiot, jakim jest podatnik. Jednakże tego samego czynu może się dopuścić również podmiot będący płatnikiem bądź inkasentem⁴⁰. Wówczas ponosi on odpowiedzialność na zasadzie art. 77 k.k.s.⁴¹ Wskazany przepis penalizuje nieodprowadzenie we właściwym terminie już pobranej od podatnika należności podatkowej. Przy czym przez pobranie podatku od podatnika rozumie się czynność techniczną polegającą na potrąceniu kwoty należnego podatku z wynagrodzenia podatnika.

W świetle przepisów prawa podatkowego nie jest istotne, czy płatnik dokonujący potrącenia posiada środki pieniężne na odprowadzenie pobranego już podatku, a także wypłatę pozostałych wynagrodzeń i spłatę własnych zobowiązań⁴². Pierwszeństwo odprowadzenia należności publicznoprawnej wyraża się w silnej represyjności przepisów karnych skarbowych oraz ochronie interesów podatkowych Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego.

Regulacja niejednokrotnie rodziła wiele wątpliwości interpretacyjnych, mogą bowiem zaistnieć sytuacje nadzwyczajne, które powinny zostać uznane, w drodze wyjątku, za uzasadnione. Jednakże brak kontratywu w postaci stanu wyższej konieczności oraz zaliczenie czynu z art. 77 k.k.s. do kategorii czynów karnoskarbowych o wysokiej szkodliwości społecznej wskazywały na brak możliwości usprawiedliwienia zaniechania płatnika bądź inkasenta działającego w dobrej wierze⁴³.

Niniejszemu zagadnieniu przyjrzał się Sąd Okręgowy (SO) w Świdnicy – stwierdził, że możliwe jest wyłącznie zmniejszenie winy płatnika, który posiadane środki pieniężne przeznaczył na inny uzasadniony cel ekonomiczny, w szczególności podtrzymanie prowadzonej działalności gospodarczej, nigdy zaś jej wyłączenie⁴⁴.

4. ODPOWIEDZIALNOŚĆ KARNOSKARBOWA

W celu zapewnienia skutecznej ochrony systemu podatkowego oraz zapobiegania popełnianiu przestępstw i wykroczeń skarbowych ustawodawca przewidział w Kodeksie karnym skarbowym szeroki katalog kar i środków karnych o charakterze majątkowym. Oddziaływanie bezpośrednio na sytuację finansową sprawcy zapewnia właściwą realizację zasady trafnej represji oraz ochronę prawnie ustanowionego porządku finansowego. Zastosowanie sankcji o charakterze ekonomicznym jest adekwatną reakcją na naruszenie przepisów prawa podatkowego, sprawca zostaje bowiem dotknięty dolegliwością tego samego rodzaju. Jak słusznie wskazuje Fabian Nalikowski, kara majątkowa właściwie wpisuje się w fiskalny charakter przepisów prawa podatkowego, ponieważ również trafia do budżetu państwa w postaci dodatkowego

źródła dochodowego. Nadto, w odróżnieniu od kar izolacyjnych, nie wpływa na powstanie dodatkowych kosztów po stronie Skarbu Państwa⁴⁵.

Penalizacja czynu polegającego na uporczywym niepłaconiu podatku stanowi swoiste narzędzie dyscyplinowania podatników do rzetelnego i terminowego rozliczania się z fiskusem⁴⁶. Warunkiem poniesienia przez podatnika odpowiedzialności karnoskarbowej na podstawie art. 57 § 1 k.k.s. jest wypełnienie wszystkich ustawowych znamion w sposób niebudzący żadnych wątpliwości i udowodnienie ich realizacji w toku postępowania. Niezbędne jest zatem wykazanie, że podatek, działając w złej woli, stale i uporczywie nie płacił podatku, chociaż miał obiektywną możliwość wykonania obowiązku podatkowego. W razie niespełnienia określonych przesłanek zbędne jest stosowanie tak ostrych środków. Wystarczające okazuje się zastosowanie sankcji administracyjnych w postaci odsetek od zaległości podatkowych⁴⁷.

Analiza wskazanego wykroczenia skarbowego wymaga ustalenia czasu jego popełnienia. Czyn ten stanowi sekwencję zaniechań, istotna okazuje się zatem częstotliwość naruszenia dobra prawnego, jakim jest interes fiskalny budżetu państwa. Jak wskazuje SN, czas popełnienia biegnie od pierwszego dnia, w którym podatek mógł wykonać ciężący na nim obowiązek podatkowy, do dnia ostatniego zaniechania płacenia podatku⁴⁸.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na stanowisko S. Dudziaka, który wskazuje na konieczność odróżnienia czasu popełnienia wykroczenia od momentu rodzącego skutki prawne. Ustalenie chwili, od której powinny zostać liczone skutki prawne, rodzi wiele trudności, ujęcie wielu zachowań jako całości pozbawia bowiem czyn jego jednostkowego charakteru i czasowej tożsamości. Uczony podziela pogląd, zgodnie z którym skutki prawne powinny być liczone od dnia, w którym nastąpiło ostatnie zachowanie wypełniające znamiona wykroczenia⁴⁹.

Regulując odpowiedzialność podatnika za uporczywe niepłacenie podatku, ustawodawca przewidział sankcję w postaci kary grzywny za wykroczenie skarbowe, która zgodnie z przepisami prawa karnego skarbowego jest określana kwotowo w granicach od jednej dziesiątej do dwudziestokrotności minimalnego wynagrodzenia. Minimalne wynagrodzenie w 2022 r. na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 września 2021 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2022 r.⁵⁰, wydanego na podstawie art. 2 ust. 5 ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę⁵¹, wynosi 3010 zł brutto. Za niniejsze wykroczenie skarbowe grozi zatem kara grzywny w wymiarze od 301 do 60 200 zł.

Statystycznie średnia długość zaniechania przez podatnika wpłacenia podatku wynosi 10 miesięcy, przy czym do najczęściej nieuiszczonych należności publicznoprawnych zalicza się podatek od towarów i usług oraz podatek dochodowy od osób fizycznych. Z tego powodu Skarb Państwa zazwyczaj traci od 10 do 50 tys. zł. Niemniej niektórzy podatnicy doprowadzili do uszczuplenia powyżej 1 mln zł. Co istotne, wymiar orzeczonych kar niejednokrotnie okazuje się nieproporcjonalny do wysokości zaległości podatkowych oraz szkód wyrządzonych w budżecie państwa. Najczęściej orze-

kane kary grzywny wynoszą bowiem od 500 do 2000 zł. Nadto należy podkreślić, że maksymalna wysokość orzeczonych kar wynosi 15 tys. zł. W konsekwencji podatnicy, którzy nie ponieśli adekwatnej kary, często powracają do dotychczasowych nawyków⁵².

Należy zwrócić również uwagę na kolejny korzystny dla podatnika aspekt. Otóż swoją postawą może on wpłynąć na końcowy wynik toczącego się przeciw niemu procesu. Aby wymiar kary był niższy, podatek powinien współpracować z organem państwowym, w szczególności uregulować wszelkie zaległości podatkowe. Może on również skorzystać z instytucji czynnego żalu, przewidzianej w art. 57 § 2 k.k.s., która uprawnia sąd do odstąpienia od wymierzenia kary w razie uiszczenia w całości wszystkich należności przed wszczęciem postępowania. Należy jednak pamiętać, że to uprawnienie ma charakter fakultatywny. Co więcej, warunkiem koniecznym jest zapłacenie całej zaległości, która zgodnie z przepisami prawa podatkowego musi obejmować również odsetki za zwłokę.

Dobroć ustawodawcy względem sprawcy wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. została wyrażona także w możliwości skorzystania przez sprawcę z instytucji dobrowolnego poddania się karze na zasadzie art. 17 k.k.s. Zgodnie ze wskazanym przepisem sąd może udzielić niniejszego zezwolenia, jeżeli wina sprawcy oraz okoliczności popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego nie budzą wątpliwości, a jednocześnie:

- 1) uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną;
- 2) uiszczono kwotę odpowiadającą co najmniej najniższej karze grzywny grożącej za dany czyn;
- 3) wyrażono zgodę na ewentualny przepadek przedmiotów w takim zakresie, w jakim jest on obowiązkowy;
- 4) uiszczono co najmniej zryczałtowaną równowartość kosztów postępowania.

Zezwolenie nie zostanie udzielone w przypadku, gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą ograniczenia wolności, karą pozbawienia wolności lub karą grzywny, jeżeli ma zastosowanie nadzwyczajne obostrzenie kary, a także gdy zgłoszono interwencję co do przedmiotu podlegającego przepadkowi.

Skorzystanie przez podatnika z niniejszej instytucji jest bardzo korzystne, ponieważ skazanie oparte na zezwoleniu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Karnego⁵³.

Odpowiedzialność płatnika i inkasenta za niewpłacenie pobranego podatku określona w art. 77 k.k.s. kształtuje się nieco odmiennie od odpowiedzialności, jaką ponosi podatek. W niniejszym przepisie ustawodawca ujął dwa typy przestępstw w formie podstawowej i formie uprzywilejowanej w zależności od wartości nieuiszczonej należności oraz wykroczenie skarbowe, w przypadku gdy ta wartość nie przekracza ustawowego progu wynoszącego 15 050 zł⁵⁴.

Zgodnie z § 1 płatnik lub inkasent, który nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu pobranego podatku, ponosi odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe i podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie. W przypadku gdy kwota nieuregulowanego podatku jest małej

wartości, jedyną sankcją przewidzianą w § 2 jest kara grzywny do 720 stawek dziennych⁵⁵. Zgodnie z art. 23 k.k.s. stawka dzienna nie może być niższa od jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia za pracę ani przekraczać jej czterystukrotności. Kara grzywny orzeczona na podstawie art. 77 § 1-2 k.k.s. może zatem obecnie wynosić od 1003 do 72 240 zł. Jeżeli wysokość niewpłaconej należności nie przekracza ustawowego progu, podatnik na podstawie art. 77 § 3 k.k.s. odpowiada jak za wykroczenie skarbowe. Wobec tego orzeczona kara grzywny może w 2022 r. wynieść od 301 do 60 200 zł.

Ustawodawca wyposażył sąd również w fakultatywną kompetencję w postaci stosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary, a także możliwość odstąpienia od wymierzenia kary, jeżeli sprawca uiszcza w całości zaległość podatkową na rzecz właściwego organu jeszcze przed wszczęciem postępowania. Uregulowana należność powinna obejmować także wszystkie naliczone odsetki za zwłokę.

Powstanie zaległości podatkowych, oprócz możliwości zastosowania sankcji karnoskarbowych, pociąga za sobą również inne konsekwencje, takie jak: naliczanie podwyższonych odsetek za zwłokę w określonych przypadkach, przeprowadzenie egzekucji zobowiązania podatkowego zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁵⁶, wydanie decyzji o odpowiedzialności osób trzecich na podstawie art. 108 Ordynacji podatkowej, utrata zryczałtowanego wynagrodzenia przysługującego na podstawie art. 28 powyższej ustawy płatnikom i inkasentom z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa.

5. PODSUMOWANIE

Zarówno podatnicy, jak i płatnicy i inkasenci mają jednaki obowiązek terminowego wpłacania należności publicznoprawnych do budżetu państwa. Niesprawiedliwe byłoby akceptowanie sytuacji, w której część rzetelnych obywateli dba o interes fiskalny państwa, a druga część uwzględnia wyłącznie interes indywidualny. Wobec tego kryminalizacja uporczywego nieregulowania należności jest bardzo istotnym elementem zbudowanego systemu finansowego. Kwalifikacja czynu z art. 77 § 1 k.k.s. jako przestępstwa skarbowego, zagrożonego wyższym wymiarem kary od czynu z art. 57 § 1 k.k.s., popełnianego przez podatników, jest zasadna, sprawca dopuszcza się bowiem zaniechania wpłaty pobranego już podatku, który de facto ma w posiadaniu.

W przekonaniu auterek niniejszych rozważań penalizacja umyślnego zaniechania terminowego wpłacania należności podatkowych jest konieczna, ponieważ każdy rzetelny podatnik, który poza interesem indywidualnym uwzględnia interes fiskalny budżetu państwa, ma prawo skorzystać z przysługujących instrumentów umożliwiających przesunięcie terminu zapłaty bądź rozłożenie płatności na raty, gdy nie jest w stanie pokryć ciążących na nim w danym momencie zobowiązań podatkowych. Wobec tego fundamentalne znaczenie ma odróżnienie podatnika działającego w dobrej wierze od podatnika działającego w złej wierze. Tym samym autorki niniejszej publikacji wyrażają poparcie dla stanowiska zaprezentowanego przez A. Wielgowską i A. Piasecznego, zgodnie z którym należy badać każdorazowo sytuację faktyczną

obywatela, powstanie zaległości podatkowej może bowiem mieć źródło w przyczynach od niego niezależnych, które powinny zostać uznane za usprawiedliwione.

Rozważania nad znaczeniem terminu „uporczywość” rodzi wiele problemów interpretacyjnych, ponieważ jest on nieostry. Z leksykalnego punktu widzenia przez uporczywość rozumie się ciągłość, nieustępliwość, wytrwałość, upór⁵⁷. W związku z tym bez wątplenia nieodłączną częścią uporczywego działania sprawcy są umyślność i pełna świadomość takiego działania, które może przybrać formę bierną w postaci zaniechania. Dlatego należy poprzeć szerokie stanowisko orzecznictwa, które za uporczywe uznaje również jednorazowe, ale długotrwałe zaniechanie. Forma bierna, w odróżnieniu od formy czynnej, może bowiem stanowić pojedynczy czyn wykonywany długotrwałe.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859, dalej: „Kodeks karny skarbowy” lub „k.k.s.”.
- 2 M. Florczak-Wątor, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, P. Tuleja (red.), wyd. 2, LEX/el. 2021, art. 84, dostęp: 13.06.2022.
- 3 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- 4 M. Florczak-Wątor, dz. cyt., art. 84, dostęp: 13.06.2022.
- 5 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 16 marca 2010 r., K 24/08, OTK ZU 3A/2010, poz. 22.
- 6 R. Szumlański, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, „Acta Erasmiiana” 2013, t. 5 (Varia), s. 151.
- 7 Tamże, s. 153-154.
- 8 Wyrok Sądu Apelacyjnego (SA) w Szczecinie z dnia 27 czerwca 2019 r., III AUa 84/19, LEX nr 2719350.
- 9 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- 10 B. Gryziak, *Powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność podatku oraz powstanie zobowiązania podatkowego w VAT w kontekście sprawy C-855/19 (analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7, s. 20.
- 11 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3 czerwca 2014 r., I SA/GI 1222/13, LEX nr 1506963.
- 12 M. Drabik, T. Drab, *O relacji pojęcia obowiązku i zobowiązania podatkowego (dylematy interpretacyjne)*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach” 2016, nr 108, s. 236.
- 13 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 maja 2015 r., I SA/Gd 485/15, LEX nr 1759142.
- 14 M. Łechtańska, *Klasyczne przestępstwo podatkowe – uchylanie się od opodatkowania*, „Kortowski Przegląd Prawniczy Monografie” 2016, s. 75.
- 15 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3 czerwca 2014 r., I SA/GI 1222/13, dok. cyt.
- 16 B. Pahl, *Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości w zakresie nowo wybudowanych budynków*, „Studia Etckie” 2011, nr 13, s. 321.
- 17 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 lipca 2008 r., I SA/Kr 1461/07, LEX nr 481304.
- 18 M. Florczak-Wątor, dz. cyt., art. 84.
- 19 F. Nalikowski, *Uchylanie się od opodatkowania i inne typy zachowań nagannych narażające podatki na uszczuplenie w polskim prawie karnym skarbowym*, Włocławek 2016, s. 57-59.
- 20 W rozumieniu art. 53 § 27 k.k.s. uszczuplona czynem zabronionym należność publicznoprawna jest to wyrażona liczbowo kwota, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub części osoba zobowiązana uchylili się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił. Aby uznać, że doszło do narażenia na uszczuplenie, konieczne jest wysokie prawdopodobieństwo zaistnienia uszczerbku finansowego, do którego w praktyce nie musi dojść.
- 21 F. Nalikowski, dz. cyt., s. 103.
- 22 I. Zgoliński, w: A. Bułat i in., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2021, art. 57, dostęp: 22.06.2022.

- ²³ Zgodnie z art. 48 k.k.s. wykroczeniem skarbowym jest czyn zabroniony przez ustawę pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, nieprzekraczającej dwudziestokrotności wysokości minimalnego wynagrodzenia.
- ²⁴ S. Dudziak, *Odpowiedzialność za niezapłacenie podatku w terminie*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 2, s. 104.
- ²⁵ I. Zgoliński, dz. cyt., art. 57, dostęp: 22.06.2022.
- ²⁶ Postanowienie SN z dnia 3 października 2008 r., III KK 176/08, LEX nr 694328.
- ²⁷ Postanowienie SN z dnia 28 listopada 2013 r., I KZP 11/13, OSNKW 2014/2/3.
- ²⁸ M. Marciniak, *Uporczywość jako znamię wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. – wybrane problemy interpretacyjne i dowodowe*, „Opolskie Studia Administracyjno-Prawne” 2016, t. 14, nr 1, s. 60.
- ²⁹ S. Dudziak, dz. cyt., s. 109.
- ³⁰ M. Marciniak, dz. cyt., s. 62-64.
- ³¹ I. Zgoliński, dz. cyt., art. 57, dostęp: 27.06.2022.
- ³² L. Wilk, *Uporczywe niezapłacenie podatku – kontrowersyjna kryminalizacja*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 7-8, s. 207.
- ³³ Postanowienie SN z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, „Prokuratura i Prawo” (wkładka) 2003, nr 9, poz. 13.
- ³⁴ I. Zgoliński, dz. cyt., art. 57, dostęp: 27.06.2022.
- ³⁵ M. Marciniak, dz. cyt., s. 62.
- ³⁶ Tamże.
- ³⁷ A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 219-220.
- ³⁸ M. Marciniak, dz. cyt., s. 73.
- ³⁹ Tamże, s. 74.
- ⁴⁰ Zgodnie z art. 8 i 9 Ordynacji podatkowej płatnikiem bądź inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Przykładem relacji podatnik-płatnik jest pracodawca.
- ⁴¹ I. Zgoliński, dz. cyt., art. 57, dostęp: 27.06.2022.
- ⁴² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 12 lutego 2021 r., II FSK 3827/18, LEX nr 3179263.
- ⁴³ T. Oczkowski, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red.), wyd. 2, Warszawa 2021, art. 77, dostęp: 30.06.2022.
- ⁴⁴ Wyrok SO w Świdnicy z dnia 29 maja 2019 r., IV Ka 196/19, LEX nr 2728259.
- ⁴⁵ F. Nalikowski, dz. cyt., s. 213-217.
- ⁴⁶ E. Struczyk, M. Markowska, *Koncepcja zmiany warunków odpowiedzialności karnoskarbowej za niewpłacanie podatku w terminie*, Warszawa 2017, s. 1.
- ⁴⁷ M. Marciniak, dz. cyt., s. 68 i 74.
- ⁴⁸ Postanowienie SN z dnia 3 października 2008 r., III KK 176/08, dok. cyt.
- ⁴⁹ S. Dudziak, dz. cyt., s. 104-105.
- ⁵⁰ Dz.U. poz. 1690.
- ⁵¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2207.
- ⁵² E. Struczyk, M. Markowska, dz. cyt., s. 18-24.
- ⁵³ I. Zgoliński, dz. cyt., art. 57, dostęp: 5.07.2022.
- ⁵⁴ Zgodnie z art. 53 § 6 k.k.s. ustawowy próg jest to kwota narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, która w chwili popełnienia czynu zabronionego nie przekraczała pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia. Zob. E. Struczyk, M. Markowska, dz. cyt., s. 21.
- ⁵⁵ Przez małą wartość w rozumieniu art. 53 § 14 k.k.s. rozumie się wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia.
- ⁵⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 479 ze zm.
- ⁵⁷ Zob. *Uporczywość*, w: *Słownik języka polskiego pod red. W. Doroszewskiego*, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/uporczywosc;5511953.html>, dostęp: 20.08.2022.
- Gryziak B., *Powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność podatku oraz powstanie zobowiązania podatkowego w VAT w kontekście sprawy C-855/19 (analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7.
- Łechtkańska M., *Klasyczne przestępstwo podatkowe – uchylanie się od opodatkowania*, „Kortowski Przegląd Prawniczy Monografie” 2016.
- Marciniak M., *Uporczywość jako znamię wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. – wybrane problemy interpretacyjne i dowodowe*, „Opolskie Studia Administracyjno-Prawne” 2016, t. 14, nr 1.
- Nalikowski F., *Uchylanie się od opodatkowania i inne typy zachowań nagannych narażające podatki na uszczuplenie w polskim prawie karnym skarbowym*, Włocławek 2016.
- Pahl B., *Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości w zakresie nowo wybudowanych budynków*, „Studia Elckie” 2011, nr 13.
- Struczyk E., Markowska M., *Koncepcja zmiany warunków odpowiedzialności karnoskarbowej za niewpłacanie podatku w terminie*, Warszawa 2017.
- Szumłakowski R., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, „Acta Erasiana” 2013, t. 5 (Varia).
- Wielgolewska A., Piaseczny A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Wilk L., *Uporczywe niezapłacenie podatku – kontrowersyjna kryminalizacja*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 7-8.
- Źródła internetowe**
- Florczak-Wątor M., w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, P. Tuleja (red.), wyd. 2, LEX/el. 2021, dostęp: 13.06.2022.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 2, P. Tuleja (red.), LEX/el. 2021.
- Oczkowski T., w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red.), wyd. 2, Warszawa 2021, dostęp: 30.06.2022.
- Uporczywość*, w: *Słownik języka polskiego pod red. W. Doroszewskiego*, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/uporczywosc;5511953.html>, dostęp: 20.08.2022.
- Zgoliński I., w: A. Bułat i in., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2021, dostęp: 22.06.2022.
- Akty prawne**
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 września 2021 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2022 r., Dz.U. poz. 1690.
- Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2207.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859.
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 479 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- Orzecznictwo**
- Postanowienie SN z dnia 3 października 2008 r., III KK 176/08, LEX nr 694328.
- Postanowienie SN z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, „Prokuratura i Prawo” (wkładka) 2003, nr 9, poz. 13.
- Postanowienie SN z dnia 28 listopada 2013 r., I KZP 11/13, OSNKW 2014/2/3.
- Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2021 r., II FSK 3827/18, LEX nr 3179263.
- Wyrok SA w Szczecinie z dnia 27 czerwca 2019 r., III AUa 84/19, LEX nr 2719350.
- Wyrok SO w Świdnicy z dnia 29 maja 2019 r., IV Ka 196/19, LEX nr 2728259.
- Wyrok TK z dnia 16 marca 2010 r., K 24/08, OTK ZU 3A/2010, poz. 22.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 maja 2015 r., I SA/Gd 485/15, LEX nr 1759142.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3 czerwca 2014 r., I SA/Gl 1222/13, LEX nr 1506963.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 lipca 2008 r., I SA/Kr 1461/07, LEX nr 481304.

Bibliografia

Literatura

- Bułat A. i in., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2021.
- Drabik M., Drab T., *O relacji pojęcia obowiązku i zobowiązania podatkowego (dylematy interpretacyjne)*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach” 2016, nr 108.
- Dudziak S., *Odpowiedzialność za niezapłacenie podatku w terminie*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 2.