

Sankcje podatkowe a sankcje karne – kumulacja czy alternatywa? Analiza porównawcza

Tax and criminal penalties – to be applied jointly or to preclude each other? Comparative analysis

Bartosz Gryziak

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego (Uniwersytet Warszawski), *Master di primo livello in Diritto italiano* (Università degli Studi di Catania)

Streszczenie

W Polsce obserwuje się proces coraz częstszego ustanawiania sankcji podatkowych, chociaż nie jest skorelowany z nim postulowany w doktrynie proces depenalizacji prawa podatkowego. W konsekwencji coraz więcej uchybień obowiązkowi prawnopodatkowemu będzie jednocześnie wypełniać hipotezy sankcji podatkowej i karnej. Odpowiedzi na pytanie, czy obie te sankcje mogą być jednocześnie stosowane, poszukiwano poprzez analizę prawnoporównawczą w obszarze zastosowania Europejskiej Konwencji Praw Człowieka [1]. Wynika z niej, że ze względu na tożsamość funkcji pełnionych przez sankcje podatkowe i karne nie mogą być one stosowane równolegle. Zważywszy na zasadę proporcjonalności oraz funkcje sankcji podatkowych postuluje się preferowanie stosowania sankcji podatkowych zamiast sankcji karnych.

Słowa kluczowe: sankcje podatkowe, sankcje karne, zasada *ne bis in idem*, prawa człowieka.

Abstract

In Poland tax penalties are applied more and more often. However, there is no parallel process of decriminalisation of tax law. Hence, more and more often breaches of tax duties will fall under both tax and criminal penalties. Therefore, there is a question whether both these penalties could be applied jointly or, otherwise, one of them should preclude the other. The answer was sought through comparative analysis within the jurisdiction of ECHR. The result is that tax and criminal penalties pursue the same aim and, therefore, may not be applied jointly. Taking into consideration the principle of proportionality and the purposes of tax penalties it is desirable that tax penalties were preferred over criminal ones.

Key words: tax penalties, criminal penalties, *ne bis in idem* principle, human rights.

1. WPROWADZENIE

Spółeczeństwo niejednokrotnie odbiera podatki jako sankcję samą w sobie (np. jako karę za wypracowanie dochodu) [2], co bywa dostrzegane w doktrynie prawa podatkowego¹. Naturalną implikacją jest fakt, że kwestia sankcji w prawie podatkowym, a więc dalszej dolegliwości dla podmiotu podatkowego, jest szczególnie drażliwa, czego dowodzą np. dzieje dodatkowego zobowiązania podatkowego w polskim podatku od towarów i usług². Tymczasem jest to pole fundamentalnych przemian – w wielu krajach można obserwować odchodzenie od sankcji karnych (względnie karnych skarbowych) na rzecz sankcji podatkowych. Proces ten dokonał się np. we Włoszech, gdzie co do zasady stosuje się sankcje podatkowe, a sankcje karne pozostawiono dla najcięższych przewinień [szerzej zob. 12]. Jest on postulowany także w polskiej doktrynie [13, s. 231-237]. Jednakże obecnie, jeżeli w ogóle dokonuje się w Polsce, to tylko częściowo. Można zaobserwować zjawisko coraz częstszego ustanawiania sankcji podatkowych, lecz z procesem tym nie jest niestety skorelowana akcja depenalizacji prawa podatkowego [14, s. 117]. Daje to pole do zarzutu nadmiernego fiskalizmu.

W przeciwieństwie do sankcji karnych – znanych od dawna, naukowo przebadanych i poddanych szeregowi zasad gwarantujących prawa jednostki – sankcje podatkowe stanowią zjawisko stosunkowo nowe, a w konsekwencji pozbawione analogicznego dorobku naukowego [15, s. 9]. Wiele pytań wciąż pozostaje otwartych, a jednym z donioślejszych jest kwestia rozciągnięcia zastosowania zasady *ne bis in idem* także na sankcje podatkowe, czyli innymi słowy problem, czy sankcje podatkowe mogą być stosowane kumulatywnie z sankcjami karnymi, czy też zastosowanie jednej z tych sankcji tłumi możliwość zastosowania drugiej. W ostatnim przypadku otwiera się pytanie, której sankcji (karnej czy podatkowej) przyznać pierwszeństwo stosowania.

Kiedy analizuje się problem sankcji podatkowych i sankcji karnych, nie można pominąć aktualnego kontekstu społeczno-gospodarczego. Podstawowym argumentem przemawiającym za zastąpieniem sankcji karnych sankcjami podatkowymi jest nieprzystosowanie tych pierwszych do panujących obecnie warunków skarbowości masowej. Wykonywanie prawa podatkowego powierzono bowiem przede wszystkim podmiotom podatkowym, a organom podatkowym pozostawiono jedynie zarządzanie metaryzykiem podatkowym [szerzej zob. 16]. W konsekwencji, z jednej strony, organy podatkowe potrzebują narzędzi mogących stymulować podmioty podatkowe do prawidłowego wypełniania ciążących na nich obowiązków, z drugiej – rygory prawa karnego nie są w stanie wpisać się w to zadanie. Również z perspektywy podmiotów podatkowych, zważywszy na postępujący stopień skomplikowania prawa podatkowego, odstąpienie od stosowania sankcji karnych na rzecz mniej dolegliwych (co szczególnie ważne – niestygmatyzujących) sankcji podatkowych także jest procesem pożądanym. Zastąpienie nieefektywnych sankcji karnych (karnych skarbowych) sankcjami podatkowymi prowadzi jednak do ubocznego skutku w postaci quasi-karnej ewolucji niektórych z tych ostatnich. Skoro zajmują one miejsce sankcji karnych, to przyjmują też niektóre zasady odpowiedzialności karnej (przykładowo na znaczeniu zyskuje, choć w bardzo ograniczonym zakresie, element subiektywny). Zaobserwowano to we Włoszech, ale także w Polsce można dostrzec pewne zmiany zmierzające właśnie w tym kierunku [szerzej zob. 12].

Przedstawiony problem zyskuje szczególne znaczenie w polskim prawie podatkowym, w którym (jak wskazano wyżej) upowszechnianiu stosowania sankcji podatkowych nie towarzyszy proces redukcji sankcji karnych. Sytuacje, w których hipotezy obu tych typów sankcji obejmą te same stany faktyczne, będą zatem tylko częstsze. Obecnie polska doktryna opiera się w tej kwestii na precedensowym orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z 1998 r. [4], w którym wskazano, że zasada państwa prawa wyrażona w art. 2 Konstytucji RP [17] stoi na przeszkodzie stosowaniu wobec tej samej osoby zarówno sankcji administracyjnej (w tym wypadku – w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego), jak i sankcji karnej (w tym wypadku – karnej skarbowej za wykroczenie skarbowe). Na kanwie tego orzeczenia wypracowana została zasada, że dodatkowego zobowiązania podatkowego nie stosuje się do osób fizycznych ponoszących za ten sam czyn odpowiedzialność karną lub karną skarbową [np. 18, art. 112b ust. 3 pkt 3]. Czy jest to właściwe podejście?

Niniejszy artykuł stanowi próbę weryfikacji na podstawie metody porównawczej poprawności stanowiska prezentowanego w polskim prawie podatkowym. Zważywszy, że zasada *ne bis in idem* została zaliczona do katalogu praw człowieka, należy uwzględnić także doktrynę międzynarodowego prawa praw człowieka. Z perspektywy porównawczej szczególne znaczenie ma judykatura ETPC, która ustanawia jednolity standard w tym zakresie. Analizę porównawczą ograniczono zatem do niektórych systemów prawnych z obszaru właściwości tego sądu.

2. SANKCJE PODATKOWE

Zacząć należy od usystematyzowania pojęć. Tymczasem wątpliwości dotyczące sankcji podatkowych zaczynają się już od kwestii delimitacji tego terminu. Nie tylko bowiem występują, co oczywiste, różnice między instytucjami funkcjonującymi w poszczególnych systemach prawnych (choć podkreślić należy, że różnice te w zakresie sankcji podatkowych, inaczej niż w przypadku sankcji karnych, mogą mieć charakter fundamentalny, jak np. oparcie ich na zasadzie odpowiedzialności obiektywnej, np. w Polsce, bądź subiektywnej, np. we Włoszech [12]), lecz także w ramach doktryn w poszczególnych krajach brak konsensusu co do treści pojęcia sankcji podatkowych [w zakresie doktryny włoskiej zob. 19, s. 388]. Za wspólny mianownik na potrzeby analizy porównawczej przyjęto, że sankcją podatkową stanowi każda wynikająca z ustaw podatkowych reakcja na niewypełnienie dyspozycji normy prawopodatkowej, powstająca z mocy ustawy lub wymierzana przez organ podatkowy w procedurze innej niż karna, mająca za cel przymuszenie podmiotu regulowanego do spełnienia ciążącego na nim obowiązku. Poniżej przedstawiono charakterystykę tak definiowanych sankcji podatkowych wynikającą z tej analizy.

Mimo występujących rozbieżności można wyróżnić, w ślad za doktryną włoską, sankcje właściwe, stanowiące bezpośrednią dolegliwość finansową dla sprawcy deliktu podatkowego (kary pieniężne i dodatkowe zobowiązania podatkowe), oraz sankcje niewłaściwe, powodujące jedynie pogorszenie jego sytuacji prawopodatkowej i w ten sposób jedynie pośrednio mogące skutkować dolegliwością finansową (np. w Polsce brak możliwości zaliczenia do

kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych z naruszeniem obowiązku stosowania mechanizmu podzielonej płatności) [zob. 20, s. 519-535]. Te pierwsze zazwyczaj mają charakter jurysdykcyjny, tj. są wymierzone przez uprawniony organ w formie władczego aktu, podczas gdy te drugie mogą następować z mocy samego prawa (np. utrata określonego prawa) bądź wymagać interwencji organu podatkowego (np. oszacowanie podstawy opodatkowania). Osobno wspomnieć należy o karach lub odsetkach za zwłokę, których status pozostaje szczególnie dyskusyjny i wiąże się ze specyficzną funkcją i konstrukcją tej instytucji prawnej [szerzej zob. 21]. Wreszcie pojawić się mogą także sankcje o charakterze dodatkowym, które wykraczają poza sferę stosunków prawnopodatkowych i obejmują np. orzekany przez organy podatkowe zakaz wykonywania określonej działalności [22, art. 21].

Pierwszą kategorię sankcji podatkowych (właściwych) stanowią kary pieniężne. Mogą być one wymierzone w wysokości określonej wprost w ustawie lub jedynie ograniczonej przez ustawowy zakres. W polskim prawie podatkowym przykład stanowi kara pieniężna za błędy w przesłanych JPK, określona kwotowo w wysokości 500 zł [18, art. 109 ust. 3h]. Jest to ściśle określony wymiar sankcji. Przykład bardzo szerokiej kompetencji organów podatkowych do nakładania kar pieniężnych można natomiast znaleźć w Belgii, której prawo upoważnia administrację do karania każdego naruszenia przepisów kodeksu podatków dochodowych i przepisów wykonawczych karą pieniężną od 50 do 1250 euro (analogiczna regulacja obowiązuje także w odniesieniu do VAT) [23, art. 445].

Spośród sankcji podatkowych to karom pieniężnym najbliższe do znanej prawu karnemu kary grzywny, gdyż koncentrują się na samym wystąpieniu bezprawnego czynu (którym może być np. uchybienie formalne) bez odwoływania się do ewentualnego uszczuplenia podatkowego. Warto zwrócić uwagę na to, że w niektórych krajach istniały przepisy karne administracyjne, które upoważniały organy podatkowe do samodzielnego wymierzania kar niezwiązanych z pozbawieniem wolności. Z czasem wymierzanie kar przewidzianych w prawie karnym zastrzeżono dla sądów – w Polsce nastąpiło to wraz z uchwaleniem obecnego Kodeksu karnego skarbowego z 1999 r. [24]. Ustanawianie kar pieniężnych w prawie podatkowym świadczy o tym, że *ius punitiva* jest przywracana organom podatkowym – choć czasem na istotnie zmodyfikowanych zasadach, których odmienność stanowić ma uzasadnienie równoległego funkcjonowania prawnokarnych grzywien i prawnopodatkowych kar pieniężnych. Jednakże niejednokrotnie zasady wymiaru kary pieniężnej przyjmują niektóre z zasad właściwych prawu karnemu, jak stało się to np. we Włoszech już przed reformą z 1997 r. – dotyczyć to może np. recypowania koncepcji recydywy [19, s. 389-390]. Zjawisko to jest szczególnie widoczne w systemach prawnych, w których wymiar kary pieniężnej oddano do dyskrecjonalnej decyzji organu podatkowego, a określono jedynie ustawowy zakres możliwej kary. Podkreślenia wymaga brak lub drugorzędna rola elementu kompensacyjnego, który wynika bądź to z braku uszczuplenia podatkowego, bądź to z bezpośredniego powiązania zasad wymiaru kary pieniężnej od wysokości powstałego uszczuplenia. Jest więc to narzędzie wprost nakierowane na stymulowanie zachowania podmiotów podatkowych [szerzej zob. 12].

Drugą, a jednocześnie podstawową kategorię właściwych sankcji podatkowych stanowią dodatkowe zobowiązania podatkowe, czyli wszelkiego rodzaju zwwyżki należności podatkowej. Charakteryzują się one tym, że są wymierzone jako procent szeroko rozumianego uszczuplenia podatkowego – nie są to więc sankcje podatkowe kwotowe, lecz proporcjonalne. Tego typu sankcja podatkowa ma zastosowanie przede wszystkim, gdy podatnik błędnie rozliczył podatek lub też nie rozliczył go wcale (nie wykazał podatku do zapłaty lub zaniżył podatek do zapłaty lub podstawę opodatkowania, zawyżył kwotę zwrotu lub nadpłaty itd.)³. Skoncentrowanie nie tyle na bezprawnym zachowaniu podmiotu podatkowego (jak w przypadku kary pieniężnej), ile na jego rezultacie, tj. uszczupleniu podatkowym, umożliwia bardziej zautomatyzowane i zobiektywizowane stosowanie tej sankcji – jak odbywało się to np. we Włoszech przed reformą z 1997 r. [19, s. 389-390]. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w większym stopniu niż kara pieniężna zabezpiecza interesy Skarbu Państwa – stanowi nie tylko narzędzie represji, lecz w pewien sposób pełni także funkcję kompensacyjną.

Podobnie jak decyzja, czy dany czyn kwalifikować jako czyn zabroniony, czy tylko delikt podatkowy, należy do uznania ustawodawcy, także decyzja, czy dany delikt podatkowy karać karą pieniężną, czy dodatkowym zobowiązaniem podatkowym, ma charakter w dużej mierze konwencjonalny – większość deliktów podatkowych można by analizować w obu tych płaszczyznach (np. błędy w JPK_VDEK jako uchybienie formalne albo jako przyczynę uszczuplenia podatkowego) [25].

Konstrukcje kar pieniężnych i dodatkowych zobowiązań podatkowych mogą się wzajemnie uzupełniać. Za przykład posłużyć mogą włoskie sankcje podatkowe za niezłożenie deklaracji w podatkach dochodowych (analogiczna regulacja obowiązuje w odniesieniu do włoskiego VAT). Delikt ten skutkuje sankcją podatkową wynoszącą od 120% do 240% niezadeklarowanego podatku do zapłaty, nie mniej niż 250 euro (a więc zastosowano konstrukcję dodatkowego zobowiązania podatkowego, choć z przyznaniem administracji skarbowej prawa do miarkowania sankcji oraz określeniem minimalnego wymiaru sankcji). Jeżeli jednak niezłożona deklaracja nie

skutkowałaby podatkiem do zapłaty, sankcję podatkową wymierza się kwotowo w wysokości od 250 do 1000 euro (konstrukcja kary pieniężnej). Warto zaznaczyć, że przed reformą z 1997 r. rozróżniano we włoskim prawie obie te formy sankcji podatkowej, obecnie stanowią one jednolitą kategorię sankcji podatkowej [26, art. 1]. Podział na te dwie kategorie sankcji podatkowych obowiązuje natomiast dalej np. w prawie francuskim [27, s. 130 i 131].

Właściwe sankcje podatkowe można także analizować pod jeszcze jednym kątem – quasi-opłaty za postępowanie organów podatkowych. Zważywszy, że w warunkach skarbowości masowej realizacja prawa podatkowego została powierzona podmiotom regulowanym na zasadzie samowymiaru podatkowego i samodzielnej zapłaty podatku, rola organów podatkowych w procesie stosowania prawa podatkowego ogranicza się obecnie do zarządzania metaryzykiem podatkowym (czego wyrazem są np. reaktywne w swej naturze działania o charakterze kontrolnym, skierowane do wyselekcjonowanego odsetka podmiotów podatkowych).

W tym kontekście warto zauważyć, że w niektórych krajach przewidziano obniżenie wymiaru właściwej sankcji podatkowej proporcjonalnie do czasu lub etapu postępowania, w którym podmiot regulowany sanuje swój delikt (a w konsekwencji wyłącza z dalszych działań organy podatkowe) – na zasadzie im wcześniej, tym większa stopa redukcji sankcji. Przykładem jest włoska instytucja *ravvedimento operoso a vantaggi decrescenti* (podatkowego czynnego żalu o malejących korzyściach) [22, art. 13]. W tym samym kierunku wyewoluowało również dodatkowe zobowiązanie podatkowe w polskim VAT [18, art. 112b]. Warto podkreślić, że w obu wypadkach korzyść w postaci redukcji sankcji jest przewidziana także w sytuacji, w której działanie podmiotu regulowanego następuje już po zawiadomieniu go o planowanych czynnościach czy też ich podjęciu przez organy podatkowe. Dobitnie obrazuje to, że istotą tego mechanizmu jest nie tyle dobrowolna „skrucza” podmiotu regulowanego (jak w prawie karnym), ile zamknięcie sprawy z możliwie najmniejszym zaangażowaniem zasobów administracji skarbowej. Koresponduje to z poglądem, że sankcje podatkowe stanowią korelat obowiązków wykonawczych powierzonych na zasadzie zaufania samym podmiotom podatkowym [4].

Osobno, jako trzeci typ sankcji podatkowych, wymienić należy kary lub odsetki za zwłokę, których zaliczenie do sankcji podatkowych, jak już wspomniano, jest dyskusyjne. W myśl jednego ze stanowisk stanowią one wyłącznie oprocentowanie kredytu, z jakiego korzysta podmiot regulowany, który nie zapłacił w terminie podatku (na co wskazuje np. cywilistyczna *genesis* pojęcia odsetek) [28]. Z tego powodu np. w doktrynie włoskiej odsetki za zwłokę uważa się jedynie za sankcje cywilne, lecz już nie podatkowe (przy czym podkreślić należy, że pobierane są one według stawki właściwej dla odsetek cywilnych). W tym ujęciu odsetki za zwłokę pełnią przede wszystkim funkcję kompensacyjną. Jednocześnie elementu sankcji podatkowej (w Polsce, ale i np. w Hiszpanii) upatruje się też w okoliczności, że w danych krajach stawka odsetek za zwłokę w prawie podatkowym przewyższa analogiczną stawkę w prawie cywilnym – choć w rzeczywistości założenie to nie w każdych okolicznościach okazuje się prawdziwe [zob. 29, 30]. Co do zasady więc zaliczenie odsetek za zwłokę do sankcji podatkowych opiera się na porównaniu ich wysokości z analogicznymi odsetkami w prawie cywilnym, a ewentualna nadwyżka przesądzać ma o ich sankcyjnym charakterze. W ocenie autora posłużyć się należy kryterium funkcji, którą w każdych warunkach jest przede wszystkim odszkodowanie za korzystanie ze środków należnych Skarbowi Państwa. Istnieje zatem jakościowa różnica między celem odsetek za zwłokę a celem wyżej opisanych właściwych sankcji podatkowych.

W przeciwieństwie do kar pieniężnych i dodatkowych zobowiązań podatkowych, które zazwyczaj mają charakter jurysdykcyjny (tj. są wymierzone w akcie władczym organu podatkowego), kary lub odsetki za zwłokę co do zasady należne są z mocy samego prawa i naliczane na specyficznych zasadach – stawką proporcjonalną do długości zwłoki podmiotu regulowanego. O ile zatem kary pieniężne i dodatkowe zobowiązania podatkowe mają statyczny charakter (należne są za samo bezprawne zachowanie, względnie jego rezultat), o tyle odsetki (kary) za zwłokę stanowią instrument o charakterze dynamicznym (należne są za okres utrzymywania się bezprawnego stanu). W przypadku odsetek (kar) za zwłokę co do zasady nie pojawia się element winy, który może być konieczny do wymierzenia właściwych sankcji podatkowych [31, s. 4]. Może się natomiast w to miejsce pojawić progresja stawki – typowym przykładem jest obniżenie stawki odsetek za zwłokę ze względu na samodzielne uregulowanie zaległości podatkowej przez podatnika w określonym terminie, jak np. w Polsce [10, art. 56a], ale też we Francji [32, art. L62]. Warto odnotować, że w Polsce obowiązują również podwyższone odsetki za zwłokę, mające zastosowanie w sytuacjach szczególnie obciążających podmiot podatkowy [10, art. 56b]. W szczególności wszelkie modyfikacje stopy odsetek (kar) za zwłokę świadczyć mogą o postrzeganiu ich w charakterze środka przymuszenia podmiotu regulowanego do wypełnienia ciężącego na nim obowiązku (podobnie jak we wspomnianym wyżej *ravvedimento operoso*), a nie jedynie mechanizmu kompensacyjnego. Niemniej równocześnie próba całkowitego oderwania odsetek za zwłokę od ich funkcji odszkodowawczej stanowi źródło sporów prawnych, które mogą prowadzić do degeneracji systemu podatkowego [18, art. 86 ust. 10i; szerzej zob. 21].

Godne uwagi jest też to, że w niektórych krajach wyraźne rozdzielenie funkcji represyjno-prewencyjnej i odszkodowawczej między odpowiednio właściwe sankcje podatkowe i odsetki za zwłokę uzasadnia ich równoległe stosowanie (jest tak np. we Włoszech). Dla porównania w Polsce nie jest możliwe jednoczesne zastosowanie

podwyższonych odsetek za zwłokę i dodatkowego zobowiązania podatkowego – połączenie obu tych form represji stanowiłoby nadmierny fiskalizm [10, art. 56ba]. Warto zauważyć, że zasada alternaty dotyczy w Polsce jedynie podwyższonych odsetek za zwłokę, które wymierzane są w okolicznościach szczególnie obciążających podmiot podatkowy – w tym wypadku funkcja kompensacyjna schodzi zatem na dalszy plan i ustępuje miejsca funkcji represyjnej.

Oprócz powyższych instytucji wymienić należy sankcje podatkowe niewłaściwe, które pośrednio powodują pogorszenie sytuacji prawnopodatkowej sprawcy deliktu. Mogą mieć one wymiar materialnoprawny (np. utrata prawa do preferencyjnej formy opodatkowania czy też zastosowanie podwyższonej stawki podatkowej; w ostatnim czasie polski ustawodawca szczególnie upodobał sobie wyłączenie określonych wydatków z kosztów uzyskania przychodów [33, art. 15d]) lub procesowy (np. poprzez odwrócenie ciężaru dowodu czy też oszacowanie podstawy opodatkowania [33, art. 24a ust. 14]). Jest to kategoria heterogeniczna, co istotnie utrudnia możliwości jej badania, a nawet określenia zakresu tego pojęcia (ustawodawca w tym obszarze nie posługuje się pojęciami sankcji, kary, dodatku itd.). Pojawia się pytanie, gdzie kończy się „normalne” opodatkowanie (funkcja fiskalna), a gdzie zaczyna sankcja (funkcja represyjno-prewencyjna).

W szczególności warto wskazać w omawianym kontekście na szczególne formy opodatkowania. Przykład w Polsce stanowi podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł, który został uznany nie za sankcję, lecz właśnie za szczególną formę opodatkowania, mającą uzasadnienie w specyfice przedmiotu opodatkowania [25]. Podobną naturę ma np. belgijski podatek sprawiedliwościowy. Wymierzany jest on jako dodatkowy podatek od dochodów spółek, których finanse umożliwiają wypłatę podziału zysku między wspólników, ale wynik finansowy w podatku dochodowym nie powoduje powstania zobowiązania podatkowego (ze względu na wykorzystanie różnych instytucji prawnopodatkowych, np. rozliczenia straty z lat ubiegłych). Brak ciężaru podatkowego w obecności zysków do podziału uznano za niesprawiedliwy, a w konsekwencji nałożono specjalny podatek, który tak jak polski podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł także nie stanowi sankcji, a jedynie opodatkowanie specyficznej sytuacji ocenianej przez ustawodawcę jako niesprawiedliwa [23, art. 219ter].

Stosowanie sankcji niewłaściwych często spotyka się z krytyką w doktrynie. Zgodnie z zasadami podatkowymi podatki stanowią powinny narzędzie repartycji kosztów funkcjonowania określonego związku publicznoprawnego między interesariuszy zgodnie z wykazywaną przez nich zdolnością płatniczą [34, art. 53]. Wszelkie zmiany regulacji podatków odchodzące od prawidłowego wymiaru tej zdolności stanowi psucie podatków i podminowuje poczucie sprawiedliwości po stronie podmiotów podatkowych [35, s. 26]. Zważywszy, że w warunkach skarbowości masowej to im przede wszystkim powierzono wykonywanie prawa podatkowego, to ich postawa warunkuje prawidłowe funkcjonowanie systemu podatkowego. Ta zaś – jak wskazuje się w psychologii podatkowej – zależy w istotnej mierze od poczucia sprawiedliwości podatkowej. W efekcie niewłaściwe sankcje podatkowe, godzące w to poczucie, mogą się okazać przeciwnie skuteczne [36, s. 155-164]. Jako alternatywę preferować należy właściwe sankcje podatkowe.

Ostatni typ sankcji podatkowych stanowią wynikające z regulacji podatkowych sankcje o charakterze dodatkowym, które wywołują skutki poza stosunkami prawnopodatkowymi i prowadzą np. do zakazu prowadzenia określonej działalności. Mechanizm taki przewidziano np. we Włoszech jako dodatkowy środek sankcyjny wymierzany razem z właściwą sankcją podatkową [22, art. 21]. Podobnie np. w Belgii możliwe jest objęcie sprawcy deliktu zakazem pełnienia funkcji dla innych podatników przez okres do lat 5 – chociaż sankcja ta dotyczy stosunków prawnopodatkowych, to nie dotyczy sprawcy działającego w charakterze podmiotu podatkowego, a jedynie występującego jako pełnomocnik innego podmiotu podatkowego [23, art. 446-448].

3. FUNKCJE SANKCJI PODATKOWYCH

W poprzednim punkcie omówiono typologię sankcji podatkowych, zasygnalizowano przy tym kilkakrotnie specyficzne kwestie natury funkcjonalnej związane z daną formą sankcji.

Pojęcie sankcji wywodzi się z języka łacińskiego, w którym miało na poły religijne znaczenie (łaciński źródłosłów obejmuje czasownik *sancio, sancire* – ‘uświęcić, poświęcić’, przymiotnik *sanctus* – ‘święty’, czy rzeczownik *sanctio, sactionis* – ‘sankcja’). Uwidacznia się to w archaicznym użyciu słowa „sankcja” na określenie postanowień w finalnej części dokumentu, w których zawierano klątwy lub kary dla osób naruszających postanowienia tego dokumentu [37]. W dziedzinie norm prawnych pojęcie to odnosi się albo do aktu ich zatwierdzenia lub nadania im mocy obowiązującej, albo reagowania na naruszenie ich treści – do tej kategorii należą m.in. sankcje podatkowe [38]. Wynika z tego, że istotą sankcji jest to, że ma ona gwarantować przestrzeganie prawa.

W tym kontekście warto zwrócić uwagę na model regulacji podatkowej. Klasyczna, pozytywistyczna koncepcja stosunków publicznoprawnych, a do tych należą stosunki prawnopodatkowe, zakłada, że są to stosunki „przemocy” (niem. *Gevaltverhältnis*). W tym modelu państwo określa oczekiwane zachowanie i sankcję (w tym ujęciu – karę) za zachowanie odmienne (ang. *command-and-control regulation*). Z podejściem tym koresponduje postrzeganie

sankcji podatkowych jako sankcji administracyjnych wymierzanych w ramach odpowiedzialności opartej na zasadzie naruszenia obowiązku. Alternatywnie postulować można nagradzanie zachowania zgodnego z wolą prawodawcy. Niezależnie od przyjętego modelu (karzącego lub nagradzającego) – stwierdzono już, że jest to podejście nieefektywne [39, s. 208-209].

Odpowiedź stanowić ma połączenie obu tych modeli w ramach koncepcji regulacji responsywnej (ang. *responsive regulation*), która zakłada zindywidualizowane podejście do każdego podatnika, uzależnione od jego zachowania, czego wyrazem są tzw. piramidy wdrożenia [szerzej zob. 40]. W świetle powyższych uwag, w ślad za socjologią, można by próbować rozciągać znaczenie sankcji nie tylko na działania karzące, lecz także motywujące [41, s. 40]. W doktrynie prawa przyjęto się jednak, że sankcja stanowi negatywną konsekwencję ponoszoną przez adresata normy prawnej w związku z jej naruszeniem [41, s. 24]. Rozszerzanie tego pojęcia także na sankcje pozytywne utrudniałoby analizę. Niemniej warto pamiętać, że sankcje stanowią jedynie jedno z narzędzi szerszego (i – przynajmniej w postulatach – koherentnego) instrumentarium mającego zagwarantować skuteczność prawa. W świetle piramidy wdrożenia prawa podatkowego ich celem jest stymulowanie podmiotu podatkowego do samodzielnego i poprawnego wypełnienia ciążącego na nim obowiązku, na każdym etapie postępowania, również już po podjęciu działań przez organy podatkowe (zob. *ravvedimento operoso* powyżej). Ten aspekt nabiera szczególnego znaczenia w warunkach panującej obecnie skarbowości masowej.

W doktrynie prawa podatkowego żywy jest dyskurs co do funkcji, jaką pełnią mają sankcje podatkowe. Zdaniem jednych uzasadnieniem stosowania sankcji podatkowych jest ich prewencyjny (odstraszający), a nie represyjny (odwetowy) charakter, co ma je odróżniać od sankcji karnych (podejście stosowane przez polski Trybunał Konstytucyjny [4]); zdaniem innych immanentną cechą każdej sankcji, także podatkowej, jest również funkcja represyjna [42, s. 34]. Już w doktrynie prawa karnego dostrzeżono, że represja i prewencja to dwie strony tej samej monety – funkcje te wiążą się z zachowaniem podmiotu regulowanego (przeszłym w przypadku represji, przyszłym w przypadku prewencji) i obliczone są na stymulowanie tych podmiotów do prawidłowego realizowania ciążących na nich obowiązków. Wobec tego rozdzielanie obu tych funkcji nie jest w ocenie autora zasadne. Należy je natomiast traktować jako jedną kategorię sankcji obliczonych na stymulowanie zachowania podmiotów regulowanych. Podkreślić przy tym należy zjawisko upodabniania się sankcji podatkowych do sankcji karnych [12].

Warto przytoczyć model piramidy wdrożenia: nawet jeżeli podmiot podatkowy dopuścił się deliktu podatkowego (co uzasadniałoby represję), to wciąż otwartą kwestią pozostaje nakłonienie go do możliwie samodzielnej lub najszybszej sanacji tego deliktu (dalej utrzymuje się aspekt prewencyjny – zapobieżenia utrzymywaniu się bezprawnego stanu). W przypadku sankcji podatkowych ta podwójna funkcja uwidacznia się np. w przypadku włoskich sankcji podatkowych, które są zmniejszane stosownie do czasu, który upłynął od popełnienia deliktu, albo etapu postępowania, na którym podmiot podatkowy sanuje swój delikt albo uzna stanowisko organów podatkowych (przywoływane już kilkakrotnie *ravvedimento operoso*). W podobnym kierunku wyewoluowało dodatkowe zobowiązanie podatkowe w polskim VAT, o czym była mowa w poprzednim punkcie.

Genesis sankcji podatkowych uwidacznia także alternatywną funkcję, którą mogą one pełnić – kompensacyjną. Odzwierciedla to podział na dwa podstawowe typy sankcji: karne (odnoszące się do czynów zabronionych) i cywilne (mające co do zasady wymiar odszkodowawczy) [12]. Już sam obowiązek wyrównania szkody (a nie tylko groźba egzekucji należności głównej) również powinien wpływać na zachowanie podmiotu regulowanego. Niemniej zadanie to pozostaje uboczne w stosunku do podstawowej kwestii pokrycia szkody wynikającej z deliktu podatkowego. W tym ujęciu sankcje podatkowe miałyby stanowić odszkodowanie dla Skarbu Państwa za naruszenie jego interesów. Ponadto – jak wskazano we wcześniejszym punkcie – jurysdykcyjne sankcje podatkowe można postrzegać także w charakterze quasi-opłaty za działania organu podatkowego spowodowane deliktem podmiotu podatkowego.

Podział na funkcję stymulującą i odszkodowawczą ma kluczowe znaczenie dla rozwoju regulacji sankcji podatkowych, przy czym zjawisko quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych prowadzi do wzrostu znaczenia funkcji stymulującej. Ma to być narzędzie umożliwiające organom podatkowym sprawne stymulowanie podmiotów podatkowych do prawidłowej realizacji ciążących na nich obowiązków, szczególnie potrzebne w warunkach skarbowości masowej.

W kontekście sankcji podatkowych przytoczyć należy jeszcze jedną funkcję – fiskalną. Polega ona na dostarczeniu określonego związkowi publicznoprawnemu środków na jego funkcjonowanie (nie ma tutaj jednakże aspektu odszkodowawczego). Funkcję tę pełnią podatki i inne daniny publiczne, nie można jej jednak, co oczywiste, przypisać sankcjom podatkowym [41, s. 134-136]. Warto o tym pamiętać w kontekście konstrukcji prawnej dodatkowego zobowiązania podatkowego.

4. ZASADA NE BIS IN IDEM

Przedstawiono już, jakie pojawiają się sankcje podatkowe i jaką mają one odgrywać rolę w systemie prawa podatkowego. W kwestii zasady *ne bis in idem*, jak wskazano we wstępie, z perspektywy orzecznictwa ETPC odwołać się należy do art. 4 Protokołu Nr 7 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, który wprost odnosi się do tej zasady [43]. Przewiduje on zakaz ponownego sądenia lub karania tej samej osoby za ten sam czyn przed sądem tego samego państwa – chyba że ustalono nowe fakty bądź w pierwszym postępowaniu dopuszczono się rażącego uchybienia o potencjalnym wpływie na wynik sprawy. Przewidziano zatem trzy warunki zastosowania zasady *ne bis in idem*: tożsamość sprawcy, tożsamość czynu, karny charakter sankcji. Zastrzec należy, że wiele państw europejskich nie ratyfikowało tego protokołu (Niemcy, Belgia, Holandia, Wielka Brytania) albo zgłosiło do niego zastrzeżenia (Francja) lub deklaracje (Austria, Włochy, Portugalia), mające ograniczyć zastosowanie tej zasady do spraw karnych w rozumieniu prawa krajowego [44, pkt 72]. Równocześnie ETPC prezentuje restrykcyjne podejście w zakresie rezerwacji [45, pkt 39].

Objaśnienia do wspomnianego artykułu odsyłają do pojęć sprawy karnej i zarzutu karnego, które zostały zdefiniowane w judykaturze ETPC na gruncie art. 6 Europejskiej Karty Praw Człowieka [1]. Przepis ten odnosi się do prawa do uczciwego procesu. Na jego kanwie sformułowano tzw. kryteria Engela, które rozstrzygać mają, czy mowa o sprawie karnej [46]. Punktem wyjścia dla tych kryteriów jest kryterium formalne, a więc pytanie, czy w prawie krajowym dany przepis należy do prawa karnego. Na tym jednak analiza się nie kończy, gdyż decydujące znaczenie ma treść normy prawnej. Stąd drugim kryterium jest natura normy prawnej. Rozważyć należy krąg adresatów normy prawnej – jeżeli jest ona skierowana do ogółu, a nie grupy posiadającej określony status (sprawa Engela dotyczyła przepisów dyscyplinarnych dla żołnierzy), wskazuje to na karny charakter przepisu. Uwzględnić należy przy tym także funkcję sankcji – jeżeli jest to represja lub prewencja, a nie tylko odszkodowanie, mowa o sankcji karnej. Alternatywę dla drugiego kryterium Engela stanowi kryterium rodzaju i surowości sankcji – w tym kontekście funkcjonuje domniemanie, że pozbawienie wolności stanowi sankcję karną.

Kryteria Engela zostały zastosowane przez ETPC także w odniesieniu do sankcji podatkowych. ETPC orzekł, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe (w jego fińskim wydaniu) formalnie stanowi element prawa podatkowego, a nie karnego, jednakże ma zastosowanie do ogółu podatników oraz nie ogranicza się do funkcji odszkodowawczej, lecz stanowi narzędzie prewencji. Z tego powodu w ocenie ETPC tego typu sankcja podatkowa stanowi sankcję karną zgodnie z kryteriami Engela – bez względu na fakt, że jest to sankcja o stosunkowo mniejszej surowości [47, pkt 37 i 38]. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ma zatem naturę karną i takie podejście dominuje w judykaturze ETPC [48, pkt 136-139; 49, pkt 44]. W ocenie autora te same okoliczności zachodzą także w przypadku pozostałych typów sankcji podatkowych, z zastrzeżeniem odsetek (kar) za zwłokę, gdyż – jak wskazano w pkt 2 – ich funkcja pozostaje kwestią sporną i skłaniać się należy ku funkcji odszkodowawczej.

Warto jednakże odnotować, że historycznie w odniesieniu do szwedzkiego dodatkowego zobowiązania podatkowego ETPC stwierdził, że zasady odpowiedzialności na potrzeby sankcji podatkowej i na potrzeby sankcji karnej są odmienne (sprawa karna wymagała wykazania zamiaru albo winy nieumyślnej). Ponadto przywołał pogląd Szwedzkiego Sądu Najwyższego, zgodnie z którym dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi korelat obowiązków powierzonych podatnikom (w tym wypadku – dostarczania organom podatkowym informacji poprzez deklaracje podatkowe), od których wymagana jest odpowiednia staranność i znajomość prawa podatkowego. W tym ujęciu cele sankcji karnej i omawianej sankcji podatkowej są różne, a wobec tego odnośne postępowania są całkowicie odrębne i różne w istotnych elementach [50]. Ta linia orzecznicza została przełamana [51, pkt 51].

W odniesieniu do sankcji podatkowych wskazać należy na istotny aspekt – kwestię tożsamości sprawcy. W odróżnieniu od sankcji karnych, które są nakładane w zasadzie wyłącznie na osoby fizyczne (warto jednak zwrócić uwagę na rozwijającą się odpowiedzialność karną podmiotów zbiorowych), sankcje podatkowe mogą być nakładane także na inne podmioty (choć nie muszą, czego przykładem są włoskie sankcje podatkowe nakładane na sprawcę deliktu będącego osobą fizyczną) [22, art. 27]. Taka rozbieżność podmiotowa uzasadnia niestosowanie zasady *ne bis in idem* [52, pkt 51].

5. MODEL KUMULATYWNY

Wobec wyraźnego stanowiska ETPC, kwalifikującego mechanizmy typu dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcję karną, nie dziwi, że model kumulatywny, a więc zezwalający na równoległe stosowanie sankcji karnej i podatkowej, funkcjonuje w tych państwach, które w jakiś sposób ograniczyły zastosowanie wobec nich art. 4 Protokołu Nr 7 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka [43]. Dobitnymi przykładami są Niemcy i Francja.

W przypadku niemieckiej doktryny sankcje podatkowe uznaje się za sankcje o istotnie innej funkcji niż sankcje karne, co ma tłumaczyć możliwość ich łącznego zastosowania [53, pkt 24-32]. O ile zadaniem sankcji karnej jest represjonowanie naruszenia normy prawnej, o tyle sankcja administracyjna ma przymusić sprawcę deliktu do

wypełnienia ciężącego na nim obowiązku. Podobną argumentację przywołał polski Trybunał Konstytucyjny, niemniej w jego ocenie łączne stosowanie obu sankcji stanowiłoby nadmierny fiskalizm [4].

Podobnie we Francji spotkać można pogląd, że sankcje karne i sankcje podatkowe służą do innych celów oraz mają inny przedmiot (odpowiednio represjonowanie czynu zabronionego oraz odzyskanie uszczuplenia podatkowego). Zasada *ne bis in idem* ma mieć natomiast zastosowanie wyłącznie do sankcji karnych [54]. Warto zauważyć, że historycznie we Włoszech było możliwe jednoczesne stosowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego i innych sankcji. Wynikało to z cywilistycznego (odszkodowawczego) charakteru tej sankcji pod rządami poprzednich przepisów. Proces quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych zmienił ten stan rzeczy [12].

Jak widać, podstawowym kryterium przemawiającym za kumulatywnym stosowaniem sankcji podatkowej i sankcji karnej ma być rozbieżność pełnionych przez nie funkcji (wątek taki pojawił się także w judykaturze ETPC, jak również TSUE [55]). Okoliczność ta traci na znaczeniu, jeśli weźmie się pod uwagę wspomniane już wielokrotnie upodobnianie się właściwych sankcji podatkowych do sankcji karnych.

Warto odnotować, że we Francji zasada kumulacji sankcji karnej i administracyjnej jest łagodzona ograniczeniem wymiaru sankcji: jeżeli sankcja karna i sankcja podatkowa są stosowane kumulatywnie, to (zważywszy na zasadę proporcjonalności) łączny wymiar obu tych sankcji nie może przekraczać maksymalnego wymiaru jednej z nich [56].

Obecnie przed TSUE toczy się postępowanie przeciwko Rumunii właśnie za równoległe stosowanie sankcji karnej i podatkowej. W tym wypadku w postępowaniu podatkowym dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalono od kwoty uprzednio wyegzekwowanej w ramach postępowania karnego. W ocenie sądu odsyłającego świadczy to o nadmiernym fiskalizmie [57].

6. MODEL ROZŁĄCZNY

Model rozłączny może przyjąć postać albo modelu konkretnego (wybór sankcji i odnośnego postępowania należy do organów – zastosowanie w danej sprawie jednej sankcji uniemożliwia wymierzenie drugiej), albo modelu abstrakcyjnego (wybór wynika z samego prawa). W przeciwieństwie do modelu kumulatywnego, w którym się zakłada, że sankcje karne i podatkowe pełnią różne funkcje, w modelu rozłącznym co do zasady afirmuje się karny charakter jednych i drugich. Polski Trybunał Konstytucyjny uznaje odrębne funkcje obu sankcji, ale ich łączne stosowanie uznaje za nadmierny fiskalizm. Mimo różnic na poziomie teoretycznym – w praktyce pogląd ten jest tożsamy z modelem rozłącznym, co uwidaczniają przepisy [18, art. 112b ust. 3h pkt 3].

W Finlandii wymierzenie sankcji podatkowej tamuje możliwość postępowania karnego w tej samej sprawie – organ podatkowy musi zdecydować, czy samodzielnie wymierzyć sankcję podatkową, czy skierować sprawę do oskarżyciela publicznego celem wymierzenia sankcji karnej [58, § 3]. Z kolei w Belgii i Hiszpanii jest na odwrót – wszczęcie postępowania karnego uniemożliwia wymierzenie sankcji podatkowej; oskarżyciel publiczny może wszcząć postępowanie, a tym samym odebrać możliwość wymierzenia sankcji podatkowej przez organ podatkowy [odpowiednio 59; 60, art. 31]. W tych wypadkach oczekuje się, że właściwe organy dojdą między sobą do porozumienia, która droga postępowania jest właściwsza w danej sprawie. Warto zauważyć, że jest to rozwiązanie wpisujące się w postulat regulacji responsywnej – dostosowania wybranego środka do zachowania konkretnego podmiotu podatkowego. Niemniej przyznanie tak dużej władzy dyskrecjonalnej organom władzy publicznej (rozstrzygnięcia, czy w danej sprawie wystąpił czyn zabroniony, czy tylko delikt podatkowy) należy uznać za zagrażające prawom jednostki, która powinna mieć możliwość przewidywania prawnych konsekwencji własnych zachowań.

Przykładowo w Polsce i we Włoszech prawo natomiast wprost rozstrzyga, którą sankcję zastosować. W Polsce przepisy wprost wskazują, że dodatkowego zobowiązania podatkowego nie stosuje się do osoby fizycznej ponoszącej za ten sam czyn odpowiedzialność karną lub karną skarbową [18, art. 112b ust. 3h pkt 3]. We Włoszech obowiązuje zasada szczegółowości – w razie zbiegu normy sankcjonującej prawnopodatkowej i prawnokarnej należy zastosować przepisy bardziej szczegółowe, a tymi co do zasady są przepisy karne [61, s. 304-307]. Podkreślić jednak należy, że we Włoszech dokonał się proces depenalizacji, a więc zastąpienia czynów zabronionych wedle prawa karnego deliktami o charakterze prawnoadministracyjnym – przepisy karne mają obecnie zastosowanie tylko w wyjątkowych przypadkach. Ponadto same sankcje podatkowe przyjęły niektóre zasady odpowiedzialności karnej, np. w pierwszej kolejności do odpowiedzialności podatkowej pociągane są osoby fizyczne [62]. W Polsce, w braku depenalizacji, a także przy stosowaniu sankcji podatkowych do podmiotów podatkowych niezależnie od tego, czy są to osoby fizyczne, czy też jednostki organizacyjne, taki stan rzeczy prowadzi do dyskryminacji tych osób fizycznych, które są jednocześnie podmiotami podatkowymi.

Ciekawe rozwiązanie przewidziano w prawie austriackim, w którym dodatkowe zobowiązanie podatkowe wymierzane jest m.in. w zastępstwie za sankcje karne skarbowe w przypadku skorzystania przez podatnika z instytucji czynnego żalu. Podatnik, dokonując tego aktu, obowiązany jest wpłacić określony procent uszczuplenia

podatkowego i w ten sposób niejako wykupuje się z odpowiedzialności karnej [63, § 29 ust. 6]. W ocenie autora wskazuje to na prawidłowe zastosowanie zasady proporcjonalności w obszarze sankcji podatkowych – w tym przypadku możliwe jest zapewnienie realizacji obowiązku podatkowego bez odwoływania się do sankcji karnych.

7. WNIOSKI

Poczyniona analiza wskazuje, że zasadniczym kryterium decydującym o zastosowaniu zasady *ne bis in idem* jest funkcja pełniona przez dany środek; nie jest możliwe jednoczesne stosowanie dwóch środków pełniących funkcje represyjno-prewencyjne. Z tego powodu ważne jest wyraźne rozgraniczenie funkcji pełnionych przez instytucje prawnopodatkowe: funkcji fiskalnej – pełnionej przez sam podatek, kompensacyjnej (odsetki za zwłokę) i wreszcie represyjno-prewencyjnej (w istocie nie sposób rozdzielić tych dwóch funkcji) realizowanej przez właściwe sankcje podatkowe (kary pieniężne i dodatkowe zobowiązania podatkowe). W ocenie autora sceptycznie należy podchodzić do stosowania sankcji niewłaściwych jako osłabiających zaufanie do systemu podatkowego, a w konsekwencji morale podatkowe podmiotów podatkowych.

Obecnie w polskim prawie wymienione funkcje wzajemnie się przenikają w szeregu instytucji: zmieniają się elementy konstrukcji podatku celem represji zachowań sprzecznych z treścią norm prawnopodatkowych (wspomniane wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów), podobnie odsetkom za zwłokę nadaje się funkcję represyjno-prewencyjną, co zaburza odbiór tej instytucji. Wszegobecność środków represyjnych w różnorodnych instytucjach polskiego prawa podatkowego może prowadzić do skutku odwrotnego od zamierzonego przez ustawodawcę – przypomnieć należy, że w warunkach skarbowości masowej fundamentem systemu podatkowego jest morale podmiotów podatkowych. Nadmiernie represyjny system podatkowy może natomiast osłabiać to poczucie, a w konsekwencji stać się dysfunkcyjny.

Z dokonanej analizy wynika także, że sankcje podatkowe i sankcje karne są wobec siebie konkurencyjne, gdyż realizują tę samą represyjno-prewencyjną funkcję. Wobec tego ich łączne zastosowanie nie jest możliwe. Problem ten w niektórych krajach (Belgia, Finlandia) rozstrzygany jest *in concreto* – to właściwym organom władzy publicznej pozostawiono decyzję, którą sankcją zastosować. W innych państwach prawo rozstrzyga *in abstracto*, którą z sankcji zastosować – w Polsce czy we Włoszech preferuje się sankcję karłą. Zaznaczyć jednak należy, że we Włoszech dokonał się proces depenalizacji prawa podatkowego, wobec czego normy karne dotyczą szczególnie doniosłych deliktów, a czyny o bardziej pospolitym charakterze (np. niezłożenie deklaracji) podlegają sankcjom podatkowym. Zachodzi zatem jakościowa różnica między sytuacją zachodzącą w Polsce oraz we Włoszech.

Zważywszy na funkcję, jaką pełnią sankcje podatkowe – mają zagwarantować wykonanie norm prawnopodatkowych przez ich adresatów (przypomnieć należy warunki skarbowości masowej), jak również na zasadę proporcjonalności (zgodnie z postulatami regulacji responsywnej i piramid wdrożenia), w pierwszej kolejności należałoby stosować sankcje podatkowe, jako mniej dolegliwe, a w wielu przypadkach wystarczające do przymuszenia podmiotów podatkowych do realizacji ciążących na nich obowiązków (nawet jeśli ta realizacja miałaby być spóźniona i wymagać interwencji organów podatkowych). Odwołanie się do sankcji karnych powinno następować jedynie w sytuacjach, w których sankcje podatkowe nie są w stanie osiągnąć swojego celu.

Bibliografia:

- [1] Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2, Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284.
- [2] P. Wojtasik, *Danina solidarnościowa, czyli dodatkowy haracz od bogatych*, <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/311049953-Danina-solidarnosciowa-czyli-dodatkowy-haracz-od-bogatych.html>, dostęp: 24.09.2020.
- [3] Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, Dz.U. Nr 82, poz. 550.
- [4] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=90&sprawa=3086>, dostęp: 24.09.2020.
- [5] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 września 2007 r., P 43/06, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=1038&sprawa=4163>, dostęp: 29.10.2020.
- [6] Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07 K-1 sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0502>, dostęp: 29.10.2020.
- [7] Wyrok TSUE z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku v. Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0188>, dostęp: 29.10.2020.
- [8] Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 209, poz. 1320.
- [9] Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2024.
- [10] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.
- [11] Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2193.

- [12] B. Gryziak, *O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7.
- [13] I. Sepiolo-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016.
- [14] P. Majka, *Sankcje w polskim prawie podatkowym – ewolucja regulacji prawnych*, w: B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustul (red.), *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, Toruń 2017.
- [15] W. Maruchin, *Reforma zasad wymierzania i egzekwowania sankcji podatkowych*, Warszawa 2018.
- [16] B. Gryziak, *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 1). Skarbowość masowa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 6.
- [17] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- [18] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.
- [19] S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino 2016.
- [20] L. Del Federico, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, w: L. Perrone, C. Berliri (red.), *Diritto tributario e corte costituzionale*, Napoli 2006.
- [21] B. Gryziak, *Odsetki za zwłokę – kompensata czy sankcja? Krytyka na przykładzie art. 86 ust. 10i ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 8.
- [22] Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, GU n. 5, 8.01.1998.
- [23] 10 Avril 1992. – Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR).
- [24] Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.
- [25] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=9679&sprawa=5173>, dostęp 24.09.2020.
- [26] Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, GU n. 5, 8.01.1998.
- [27] M. Górka, *Sankcje we francuskim prawie podatkowym*, w: B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustul (red.), *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, Toruń 2017.
- [28] T. Wiśniewski, komentarz do art. 481, w: J. Gudowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania. Część ogólna*, Warszawa 2018.
- [29] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 grudnia 2008 r. w sprawie określenia wysokości odsetek ustawowych, Dz.U. Nr 220, poz. 1434.
- [30] Oświadczenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2009 r. w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, M.P. Nr 41, poz. 654.
- [31] H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe*, Raport nr 116 Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, 1997.
- [32] Livre des procédures fiscales (LPF).
- [33] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.
- [34] Konstytucja Republiki Włoskiej z dnia 27 grudnia 1947 r., <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/wlochy.html>, dostęp: 24.09.2020.
- [35] W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- [36] M. Niesiobędzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013.
- [37] *Vocabolario Treccani* (Słownik języka włoskiego Treccani), <https://www.treccani.it/vocabolario/sanzione>, dostęp: 24.09.2020.
- [38] *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/sankcja.html>, dostęp: 24.09.2020.
- [39] H. Gribnau, *Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation*, „Tilburg Law Review” 2015, Vol. 20, No. 2.
- [40] B. Gryziak, *Jak równy z równym – nowa koncepcja relacji między podatnikiem a organami podatkowymi (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2017, nr 11.
- [41] P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Toruń 2008.
- [42] K. Kulig, *Teoria pracowniczej odpowiedzialności porządkowej*, Warszawa 2017.
- [43] Protokół Nr 7 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzony dnia 22 listopada 1984 r. w Strasburgu, Dz.U. z 2003 r. Nr 42, poz. 364.
- [44] Opinia Rzecznika Generalnego Pedra Cruza Villalóna przedstawiona w dniu 12 czerwca 2012 r. Sprawa C-617/10. Åklagaren przeciwko Hansowi Åkerbergowi Franssonowi, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=123724&pageIndex=0&doclang=PL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4120634>, dostęp: 24.09.2020.
- [45] Wyrok ETPC z dnia 23 października 1995 r., 15963/90, Gradinger v. Austria, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-57958%22%5D%7D>, dostęp: 24.09.2020.
- [46] Wyrok ETPC z dnia 8 czerwca 1976 r., 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, Engel and others v. the Netherlands, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22itemid%22:%5B%22001-57479%22%5D%7D>, dostęp: 24.09.2020.
- [47] Wyrok ETPC z dnia 23 października 2006 r., 73053/01, Jussila v. Finland [GC], <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22itemid%22:%5B%22001-78135%22%5D%7D>, dostęp: 24.09.2020.
- [48] Wyrok ETPC z dnia 15 listopada 2016 r., 24130/11, 29758/11, A and B v. Norway, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-168972%22%5D%7D>, dostęp: 24.09.2020.
- [49] Wyrok ETPC z dnia 18 maja 2017 r., 22007/11, Jóhannesson and others v. Iceland, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-173498%22%5D%7D>, dostęp: 24.09.2020.
- [50] Decyzja ETPC z dnia 14 września 2004 r., 60619/00, Rosenquist v. Sweden <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-66713%22%5D%7D>, dostęp: 24.09.2020.
- [51] Wyrok ETPC z dnia 27 listopada 2014 r., 7356/10, Lucky Dev v. Sweden, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-148184%22%5D%7D>, dostęp: 24.09.2020.
- [52] Wyrok ETPC z dnia 20 maja 2014 r., 35232/11, Pirttimäki v. Finland, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-144113%22%5D%7D>, dostęp: 24.09.2020.
- [53] Wyrok Bundesfinanzhof z dnia 20 lutego 2019 r., XR 28/17, <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE201910116>, dostęp: 24.09.2020.

- [54] Wyrok Cour de Cassation, Chambre criminelle z dnia 6 listopada 1997 r., n°96-86.127, <https://www.legifrance.gouv.fr/juri/id/JURITEXT000007069782>, dostęp: 24.09.2020.
- [55] Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2013 r. w sprawie C-617/10 Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62010CO0617>, dostęp: 24.09.2020.
- [56] Decyzja Conseil constitutionnel z dnia 30 grudnia 1997 r., n°97-395 DC, <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000000386643>, dostęp: 24.09.2020.
- [57] Wniosek Tribunalul București z dnia 12 lutego 2020 r. o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, sprawa C-81/20, Mitliv Exim (streszczenie), <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=225612&pageIndex=0&doclang=PL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=4115860>, dostęp: 24.09.2020.
- [58] Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013).
- [59] 20 septembre 2012. Loi instaurant le principe «una via» dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales.
- [60] Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, BOE núm. 236, 2.10.2015.
- [61] F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino 2018.
- [62] Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205, GU n. 76, 31.03.2000.
- [63] Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz – FinStrG.), BGBl. Nr. 129/1958.

Przypisy:

- ¹ Przykładowo niemiecka koncepcja podatku dochodowego globalnego (recypowana w Polsce ustawą z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym [3]) zakładała korygowanie podatku dochodowego podatkiem majątkowym, który miał (ze względu na swój majątkowy, a nie dochodowy charakter) premiować podatników dobrze gospodarujących swoimi nieruchomościami.
- ² Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT skarżono już po dwa razy do Trybunału Konstytucyjnego (wyroki: z dnia 29 kwietnia 1998 r. [4]; z dnia 4 września 2007 r. [5]) oraz do TSUE (wyroki: z dnia 15 stycznia 2009 r. [6]; z dnia 29 lipca 2010 r. [7]). Abrogowano ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw [8]. Ponownie wprowadzono ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw [9], a nawet transponowano na grunt ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa [10] ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw [11].
- ³ Przykładem błędnego rozliczenia jest np. dokonanie płatności z pominięciem obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności w polskim podatku od towarów i usług [zob. 18, art. 108a ust. 7]. Nie następuje tu bezpośrednie uszczuplenie podatkowe (rozumiane jako niezapłacone zobowiązanie podatkowe), lecz jedynie pośrednie – poprzez niewprowadzenie środków należnych tytułem VAT do zamkniętego obiegu finansowego, który ma gwarantować regulowanie zobowiązań podatkowych w VAT w odniesieniu do transakcji obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności. Podobnie błędne rozliczenie wynika może z braku złożenia lub wystąpienia błędów w deklaracji podatkowej (jak w przytoczonym przykładzie włoskim) – zważywszy na oparcie działań administracji skarbowej (zgodnie z koncepcją zarządzania metaryzykiem podatkowym) na tzw. analizie Big Data (zob. JPK, kasy fiskalne z elektroniczną kopią paragonów itd.), delikty w tym obszarze istotnie utrudniają działanie administracji skarbowej, przy czym co do zasady wiążą się z powstaniem uszczuplenia podatkowego.

Artykuł do redakcji wpłynął: 28.09.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 24.10.2020 r.

Adres autora: gryziak.bartosz@gmail.com