DOI: 10.5604/01.3001.0014.3293

O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza)

On para-penal evolution of administrative tax sanctions on the example of additional tax liability and default interests (Polish and Italian comparative analysis)

Bartosz Gryziak

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

Streszczenie

Ostatnie dziesięciolecia przyniosły we Włoszech reformę sankcji podatkowych w kierunku quasi-karnym (wł. *parapenalistico*). Zjawisko to polega na recypowaniu niektórych zasad i instytucji prawnokarnych na potrzeby sankcji podatkowych. W tym samym okresie w Polsce nastąpił natomiast dynamiczny rozwój sankcji podatkowych. Jednocześnie uwidoczniły się wątpliwości co do wzajemnej relacji sankcji karnych i podatkowych. Analiza porównawcza w kontekście zjawiska zaobserwowanego we Włoszech może pomóc w rozstrzygnięciu tego problemu. W Polsce nie dokonała się quasi-karna ewolucja sankcji podatkowych w takim stopniu, jak nastąpiło to we Włoszech. Jednakże uwidoczniły się już tendencje zmierzania w analogicznym kierunku.

Słowa kluczowe: sankcje podatkowe, dodatkowe zobowiązanie podatkowe, odsetki za zwłokę, odpowiedzialność obiektywna, odpowiedzialność subiektywna.

Abstract

In recent decades administrative tax penalties in Italy evolved in para-penal direction. This means they have acquired some of the principles and features typical for criminal law. In the meantime administrative tax penalties in Poland were developed significantly and, so, doubts on mutual relation of criminal and administrative sanctions emerged. Comparative analysis in terms of the phenomenon noted in Italy might help to solve this problem. So far, the Polish administrative tax penalties have not evolved in para-penal direction as Italian ones. Yet, there are signs of similar tendencies.

Keywords: tax penalties, additional tax liability, default interests, objective responsibility, subjective responsibility.

1. WPROWADZENIE

Norma prawna wymaga sankcji, w przeciwnym wypadku staje się bowiem *lex imperfecta* – prawem niedoskonałym [1, s. 593]. W klasycznym, pozytywistycznym ujęciu, które opiera się na teorii przymusu, norma prawna pozbawiona sankcji traci przymiot prawa. Kwestia obowiązywania prawa ma w tym ujęciu binarny charakter (nie może być ono mniej lub bardziej obowiązujące), a właśnie w sankcji realizuje się przymusowy charakter normy prawnej [1; zob. też np. 2, s. 4]. Współczesna doktryna prezentuje bardziej elastyczne podejście – dopuszcza niejako gradację stopnia obowiązywania prawa. W konsekwencji rozróżnia się wśród norm prawnych tzw. twarde, bezpośrednio obowiązujące prawo (ang. *hard law*), ale też miękkie prawo (ang. *soft law*), które może jedynie pośrednio wpływać na sytuację jednostki [3, s. 291-326]. Prawo podatkowe wyróżnia się pod tym względem coraz częstszym występowaniem także kategorii pośredniej – norm prawnych jednostronnie wiążących. Mowa tutaj co do zasady o związaniu organów podatkowych, np. na zasadzie ochrony zaufania, jak dzieje się to w prawie holenderskim[1]. W tym kierunku, w ocenie autora, zmierzają także polskie instytucje objaśnień podatkowych czy też interpretacji ogólnych prawa podatkowego.

Zważywszy na to, że treścią normy prawnopodatkowej jest przymusowe rozporządzenie majątkiem podatnika *in malam partem*, nie sposób oczekiwać, by mogło ono opierać się na mechanizmach pozbawionych sankcji. Szczególnie w panujących obecnie warunkach skarbowości masowej, w której wykonywanie prawa podatkowego ma charakter bezdecyzyjny i polega na zasadzie samowymiaru – to podatnik ma samodzielnie obliczać i płacić podatek (ewentualnie w procesie tym uczestniczy płatnik lub inkasent, a tylko nadzwyczajnie organ podatkowy) [szerzej na temat zagadnienia skarbowości masowej zob. 4, s. 6-9]. Prawdą jest coraz szersze wykorzystywanie na potrzeby prawa podatkowego mechanizmów konsensualnych, jednakże mogą mieć one jedynie charakter subsydiarny (uzupełniający) wobec rozwiązań o charakterze władczym. Organy podatkowe mogą co najwyżej zobowiązać się do niestosowania przymusu wobec tych podatników, którzy dobrowolnie i poprawnie realizują swoje obowiązki – nigdy jednak tego uprawnienia nie tracą (zob. holenderski nadzór horyzontalny) [szerzej na temat zagadnienia nadzoru horyzontalnego zob. 5, s. 11-15]. Wobec tego kluczowe staje się pytanie: w jaki sposób sankcjonować normy prawnopodatkowe?

Do Digestów Justyniańskich wciągnięto wypowiedź Modestyna, który twierdził: *Non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit* (Nie uważam, by łamał prawo, kto w sytuacjach wątpliwych śmiało opowiada się przeciw Skarbowi Państwa – tłum. B.G.) (Dig. 49.14.10). W słowach tych upatrywano świadectwa społecznego przekonania o mniejszej wadze deliktów na szkodę Skarbu Państwa w porównaniu z przestępstwami przeciwko dobrom chronionym powszechnym prawem karnym [6, s. 11-13]. Mimo to jeszcze w XIX w. rozwinęła się osobna gałąź prawa karnego skarbowego służąca właśnie do penalizacji czynów wymierzonych w interesy fiskalne państwa. W XX w. wykształciły się jednak wspomniane warunki skarbowości masowej, w której rola organów podatkowych w stosowaniu prawa podatkowego zaczęła maleć (zasada bezdecyzyjnego trybu poboru podatków), a obowiązki wykonawcze powierzono podmiotom regulowanym – głównie podatnikom i płatnikom (samowymiar).

W tych masowych warunkach zindywidualizowane, a przez to wymagające długich i skomplikowanych postępowań, sankcje karne mogą się okazać niewystarczające dla zapewnienia prawidłowego (tj. efektywnego) funkcjonowania systemu podatkowego. W rezultacie w wielu państwach, również w Polsce, na potrzeby prawa podatkowego rozwijane są nie tylko sankcje karne, lecz w coraz większym stopniu także administracyjne. Cechują je z jednej strony prostsze zasady stosowania oraz brak konieczności postępowania sądowego, a z drugiej strony brak wykształconych mechanizmów gwarancji praw jednostki. Chociaż odwoływanie się przez ustawodawcę do sankcji podatkowych pozostaje kwestią budzącą liczne kontrowersje (zob. dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w pkt 5 i 7 poniżej), zjawisko to przybiera na sile w ostatnich latach [7, s. 117].

Zarówno w polskiej doktrynie, jak i w judykaturze przeciwstawia się sankcje administracyjne (oparte na modelu odpowiedzialności obiektywnej – mają one pełnić funkcję prewencyjną) sankcjom karnym (opartym na modelu odpowiedzialności subiektywnej – mają one pełnić funkcję represyjną). Niemniej we Włoszech w ostatnich dziesięcioleciach zaobserwowano zjawisko quasi-karnej ewolucji administracyjnych sankcji podatkowych, które przejmują niektóre zasady i instytucje właściwe prawu karnemu [8, s. 294 i 295]. Warto podkreślić, że także w polskiej judykaturze pojawiają są postulaty wyrażające oczekiwanie przyjęcia przez sankcje podatkowe niektórych cech sankcji karnych (np. poprzez wymaganie możliwości miarkowania kary) [zob. np. 9]. Również polska doktryna dostrzega podobny charakter sankcji podatkowych i karnych [10, s. 84-104].

Wobec powyższego zasadna jest analiza porównawcza rozwoju polskich i włoskich sankcji podatkowych celem określenia, czy w polskim prawie także zachodzi zjawisko ich quasi-karnego rozwoju, a w razie odpowiedzi twierdzącej – także celem odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu. Odpowiedź może przysłużyć się określeniu wzajemnego stosunku sankcji karnych i podatkowych.

2. MODELE ODPOWIEDZIALNOŚCI

Co do kwestii odpowiedzialności prawnej wskazać należy, że jej źródłem jest zawsze norma prawna. Z analizy poglądów polskiej doktryny na temat struktury odpowiedzialności wynika, że po stronie hipotezy norma taka określić musi:

1) jakie zdarzenia lub stany uruchamiają mechanizm odpowiedzialności,
2) podmiot, który ponosi odpowiedzialność, oraz – co najważniejsze –
3) jakie są zasady przypisania zdarzenia lub stanu danemu podmiotowi (np. winy lub ryzyka).

Po stronie dyspozycji takiej normy znajdują się natomiast niekorzystne dla danego podmiotu następstwa (dolegliwość z tytułu) wystąpienia zdarzenia lub stanu rzeczy podlegającego negatywnej ocenie normatywnej, innymi słowy – sankcja [11, s. 18-30].

Warto zaznaczyć, że z perspektywy socjologicznej pojęcie sankcji oznaczać może także korzystne konsekwencje dla danego podmiotu związane z wystąpieniem stanu pożądanego przez ustawodawcę [12, s. 40]. Pogląd taki wpisywałby się w postulat regulacji responsywnej (ang. *responsive regulation*), która podstaw skutecznej regulacji prawnej upatruje w koherentnym systemie zarówno nagród, jak i kar za należyte lub nienależyte wykonywanie obowiązków, stosowanych proporcjonalnie do zachowania danego podmiotu [13, s. 385-394].

Dwa klasyczne modele odpowiedzialności to odpowiedzialność karna oparta na zasadzie winy (wiąże się ona z popełnieniem czynu zabronionego – przestępstwa) oraz odpowiedzialność cywilna oparta na zasadach winy, ryzyka lub słuszności (często mowa w tym przypadku o odpowiedzialności o charakterze odszkodowawczym). Jak widać, zasada winy znajduje zastosowanie na potrzeby zarówno prawa karnego, jak i prawa cywilnego. Mimo autonomicznego rozumienia winy w obu tych gałęziach prawa wskazać można na pewien zarys ogólny, który rozróżnia winę umyślną (*dolus)*, zakładającą określony związek psychiczny (w postaci zamiaru lub złej woli) sprawcy czynu z danym zdarzeniem lub stanem, oraz winę nieumyślną, która w prawie karnym dalej

odnosi się do stanu świadomości sprawcy (lekkomyślność lub niedbalstwo), w prawie cywilnym przyjmuje zaś postać niedbalstwa wyrażającego się niedochowaniem należytej staranności (*culpa*) [14, s. 11]. Warto odnotować, że podział na sankcje karne i sankcje cywilne w odniesieniu do prawa podatkowego funkcjonuje w niektórych krajach, np. w USA [15, s. 114]. Ponadto np. włoskie sankcje podatkowe miały jeszcze do niedawna, zgodnie z literalnym brzmieniem ustawy, charakter cywilny.

Jak wskazano we wprowadzeniu, sankcje karne i sankcje administracyjne oparte są na dwóch różnych modelach odpowiedzialności. Głównym kryterium rozróżnienia obu tych kategorii są zasady przypisania danego zdarzenia lub stanu podmiotowi ponoszącemu odpowiedzialność. W klasycznym ujęciu sankcja karna opiera się na wystąpieniu dwóch elementów – czynu sprawcy (*actus reus*) oraz świadomości sprawcy (*mens rea*). Drugi z nich zakłada wystąpienie wspomnianej wyżej winy (określonego związku psychicznego między sprawcą a czynem) jako warunku przypisania danego czynu podmiotowi ponoszącemu odpowiedzialność karną. Mowa zatem o modelu odpowiedzialności subiektywnej. W przypadku sankcji administracyjnych ten drugi element – wolitywny – pozbawiony jest doniosłości prawnej. Dany podmiot ponosi zatem odpowiedzialność za samo wystąpienie bezprawnego stanu, bez względu na jego psychiczny związek z tym stanem. Mowa zatem o odpowiedzialności obiektywnej – w przypadku norm prawnopodatkowych stosowanej na zasadzie naruszenia obowiązku [14, s. 7-12]. Takie rozróżnienie sankcji karnych i administracyjnych przyjęte jest np. w judykaturze Trybunału Konstytucyjnego [16].

W praktyce modele teoretyczne często nie są stosowane w sposób w pełni konsekwentny. Podobnie jest i w tym przypadku. Tytułem przykładu warto wskazać, że na potrzeby stosowania sankcji podatkowej w VAT w postaci odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego konieczne jest wykazanie braku dobrej wiary, względnie należytej staranności, podatnika [zob. 17; 18]. Obecnie trwa postępowanie przed TSUE dotyczące zastosowania tej samej zasady w odniesieniu do sankcji podatkowej polegającej na przesunięciu w czasie realizacji prawa do odliczenia [zob. 19]. Wprost się wskazuje, że ta reguła ma zabezpieczać podatników przed stosowaniem wobec nich odpowiedzialności obiektywnej [zob. np. 20]. W istocie zasada ta zmierza do powiązania możliwości stosowania tej sankcji podatkowej wobec danego podatnika z pewnym elementem zawinienia. Pojęcia dobrej wiary i należytej staranności wiążą się z cywilistycznym rozumieniem winy: brak dobrej wiary, czyli zła wiara, odnosi się do winy umyślnej (*dolus*), brak należytej staranności stanowi zaś niedbalstwo (*culpa*) [14, s. 11]. Powiązanie obu tych elementów w jednej regule skutkuje tym, że w praktyce zasada ta nie spełnia stawianego przed nią zadania – organy podatkowe bez większych problemów są w stanie stwierdzić brak należytej staranności podatnika (odpowiadający cywilistycznej koncepcji niedbalstwa) i w konsekwencji zastosować sankcję, bez konieczności analizy dobrej woli podatnika [zob. np. 21]. Wewnętrzna sprzeczność tej formuły została dostrzeżona w doktrynie, w której podsumowano ją słowami: „Uprzywilejowany jest więc ten podatnik, który łączy dobrotliwą naiwność z równie gorliwą nieudolnością w stosunkach ze swoimi kontrahentami. Słusznie? Oczywiście, bo tylko wtedy w sposób niezawiniony uczestniczył w oszustwie, a jego brak świadomości (sprawstwo) tego uczestnictwa nie wynikał z niedbalstwa czy lekkomyślności" [22, pkt 38]. Podobne kryteria mogące uwolnić podatnika od sankcji przewidziano w przepisach o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym w ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa [23, dalej „Ordynacja podatkowa"; zob. art. 58a § 3-5].

Element zawinienia pojawia się także w przepisach podatkowych regulujących odpowiedzialność np. płatnika w związku z niewypełnieniem ciążącego na nim obowiązku. Wina podatnika leżąca u podstaw niepobrania podatku albo nawet (w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych) brak winy samego płatnika jest w tym wypadku okolicznością wyłączającą odpowiedzialność tego ostatniego (zob. art. 30 § 5 Ordynacji podatkowej oraz art. 10 ust. 3c ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych [24]). Wskazuje się, że element winy ma tu charakter obiektywny, tj. naruszenie obowiązku ma wynikać z zachowania określonego podmiotu, a nie subiektywny, czyli nie jest konieczne wykazanie określonego związku psychicznego danego podmiotu z naruszeniem obowiązku [11, s. 26-27]. Niemniej w tym wypadku mowa przede wszystkim o sankcji egzekucji, niezaliczanej do sankcji podatkowych.

Zjawisko quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych, będące przedmiotem niniejszej analizy, polega na przyjmowaniu przez sankcje podatkowe niektórych zasad właściwych dla odpowiedzialności karnej (o czym szerzej w pkt 5 poniżej).

3. SANKCJE PODATKOWE A SANKCJE KARNE

Zarówno w Polsce, jak i we Włoszech dostrzeżono problem z praktycznym określeniem zakresu pojęcia „sankcji podatkowej". Mianem tym określa się bowiem zbiór instytucji prawnych o charakterze heterogenicznym, a przez co trudnym do zdefiniowania czy analizowania [25, s. 387 i 388; 7, s. 112-117]. Sam zakres tego zbioru też pozostaje dyskusyjny. Na tle porównawczym pojawia się np. pytanie o zaliczanie do sankcji podatkowych odsetek za zwłokę. W Polsce podawane są one jako klasyczny przykład sankcji podatkowej, podczas gdy we Włoszech mowa w tym przypadku co najwyżej o sankcji cywilnej (pełniącej funkcję wynagrodzenia za korzystanie ze środków finansowych należnych Skarbowi Państwa). Akurat w tym przypadku odmienne kwalifikowanie instytucji odsetek za zwłokę w Polsce i we Włoszech znajduje uzasadnienie w innej funkcji, a w konsekwencji odmiennej konstrukcji tej instytucji w obu krajach (zob. pkt 4 i 5 poniżej). Nie zawsze jednak odpowiedź jest tak oczywista, bo można znaleźć np. poglądy wskazujące, że regulacje w zakresie cen transferowych także mają charakter sankcji [26, s. 4].

Kiedy opisuje się sankcje podatkowe, warto zacząć od obecnego we włoskiej doktrynie podziału na sankcje podatkowe:

1) właściwe (kary pieniężne, dodatki, zwiększenia, dodatkowe zobowiązania podatkowe itd. – mowa o bezpośredniej, indywidualnej dodatkowej dolegliwości finansowej, którą włoskie ustawy wprost nazywają sankcją) oraz

2) pozostałe, niewłaściwe (wszelkiego rodzaju negatywne zmiany sytuacji prawnopodatkowej podmiotu ponoszącego odpowiedzialność za delikt podatkowy – mogą one wpływać pośrednio na wymiar ciężaru podatkowego, włoski ustawodawca nie posługuje się w tym kontekście terminem sankcji).

Sankcje podatkowe niewłaściwe mogą przyjąć wymiar materialnoprawny (np. utrata prawa do odliczenia VAT naliczonego) lub procesowy (np. oszacowanie dochodu, przerzucenie ciężaru dowodu) [27, s. 519-535]. We Włoszech niejednokrotnie pojęcie sankcji podatkowych jest zawężane do sankcji podatkowych właściwych (gdyż tylko w stosunku do tych ustawodawca posługuje się tym terminem) [25, s. 387 i 388].

Polski ustawodawca tymczasem nie używa w ogóle pojęcia sankcji podatkowej (choć w tekstach ustaw, np. w przepisach o błędach w JPK_VAT, można znaleźć określenie „kara pieniężna"), niemniej w polskiej doktrynie dokonano podziałów o charakterze w dużej mierze ekwiwalentnym wobec klasyfikacji włoskiej. Warto zwrócić uwagę na podział na sankcje podatkowe o charakterze karnym (charakter represyjny – występuje dodatkowa dolegliwość finansowa) albo administracyjnym (brak charakteru represyjnego – zmierzają do odtworzenia rzeczywistej należności podatkowej) [26, s. 4-10]. W przypadku niektórych sankcji (w szczególności mowa tu o sankcyjnych zwyżkach stawek podatkowych) kwalifikacja może być tutaj trudna, gdyż wymaga odpowiedzi na pytanie, czy wyższa stawka zawiera w sobie element represji, czy też jedynie jest dostosowywana do specyfiki podstawy opodatkowania. Trybunał Konstytucyjny w sprawie opodatkowania stawką 75% dochodów z nieujawnionych źródeł orzekł, że tak wysoka stawka jest umotywowana specyfiką podstawy opodatkowania, czyli trudnościami z ustaleniem wartości nieujawnionych dochodów [28].

Kontrapozycja sankcji karnych i sankcji administracyjnych ma w ocenie polskiej judykatury znajdować uzasadnienie w odmiennej funkcji, jakie mają one pełnić. O ile sankcje karne służą do represji, o tyle sankcje administracyjne (w tym podatkowe) służyć mają do prewencji, a to wyjaśnia zarówno odmienne zasady ich stosowania, jak i ich równoległe funkcjonowanie [16].

Pogląd ten może budzić wątpliwości. Dla porównania w doktrynie włoskiej tak sankcjom karnym, jak i podatkowym (właściwym) przypisuje się tę samą funkcję – represyjną (wł. *funzione afflittiva*), przy czym rozumie się to właśnie jako skoncentrowanie tych sankcji na zachowaniu podmiotów regulowanych, a nie – jak działo się to wcześniej w przypadku sankcji podatkowych – celach odszkodowawczych [8, s. 294 i 295].

Zarówno w Polsce, jak i we Włoszech sankcje podatkowe znajdują jednak obecnie uzasadnienie w skarbowości masowej. Stanowią korelat obowiązków wykonawczych powierzonych samym podatnikom (względnie innym podmiotom, tzw. biernym, np. płatnikom) w miejsce organów podatkowych (mowa o samowymiarze, samodzielnej zapłacie podatku, a czasem, np. w przypadku programów typu *co-operative compliance*, także samokontroli). Należy ponadto zauważyć, że sankcje karne pełnią też funkcję prewencyjną (mówi się tutaj o prewencji ogólnej i szczególnej), a sankcjom podatkowym (wszystkim lub tylko niektórym z nich) przypisuje się czasem także funkcję represyjną [29, s. 34].

W świetle powyższego nie można podzielić argumentu o odmiennej funkcji sankcji karnych i podatkowych, mającej stanowić kryterium ich rozróżnienia. Wręcz przeciwnie – to podobieństwo funkcji sankcji karnych i (przynajmniej niektórych) sankcji podatkowych leży u podstaw zjawiska quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych.

Jak wskazano powyżej, niektóre sankcje podatkowe mają karny charakter, służą do represji deliktów podatkowych. Sankcje te zmierzają bowiem nie tyle do odtworzenia rzeczywistej należności podatkowej, ile do wymierzenia podatnikowi (płatnikowi) dodatkowej dolegliwości finansowej. Ma to mieć wymiar dyscyplinujący, skłaniający podatników do samodzielnego poprawnego wypełnienia ciążących na nich obowiązków.

Warto w tym zakresie wskazać na wspomnianą już koncepcję regulacji responsywnej (ang. *responsive regulation*), która zakłada oparcie strategii egzekwowania prawa podatkowego na dostosowaniu działań organów podatkowych do postawy danego podmiotu regulowanego. Wymaga ona spójnego instrumentarium zachęt i kar, przy czym podkreśla się potrzebę efektywnego systemu karania [30, s. 264]. Jak wskazano, sankcje karne mogą nie realizować w pełni tego postulatu. Do sankcji podatkowych o charakterze karnym w przeważającej mierze należą sankcje powodujące bezpośrednią dolegliwość finansową dla podmiotu regulowanego (sankcje właściwe według włoskiej nomenklatury). O ile podejście włoskiej doktryny można uznać za zaburzone przez fakt, że tamtejsze sankcje podatkowe właściwe wyewoluowały już w kierunku quasi-karnym, o tyle taka konstatacja w polskiej doktrynie, w odniesieniu do sankcji wymierzanych na zasadach czysto administracyjnych, jest ważną obserwacją. W szczególności dotyczy to kwestii wzajemnej relacji sankcji karnych i podatkowych, np. czy obowiązuje w tym przypadku zasada *ne bis in idem* [8, s. 304-307; 10, s. 84-104].

W obu omawianych państwach nie jest obecnie możliwe zastosowanie wobec tego samego czynu i tego samego podmiotu jednocześnie sankcji karnej i administracyjnej. Zarówno w Polsce, jak i we Włoszech panuje w tym zakresie preferencja stosowania sankcji karnych (co np. w Polsce spotyka się z krytyką [10, s. 84-104]). Polskie przepisy podatkowe, w ślad za judykaturą Trybunału Konstytucyjnego, która nakazuje uwzględniać interes podatnika/ukaranego, wprost wskazują, że sankcji nie stosuje się do osób fizycznych ponoszących za ten sam czyn odpowiedzialność karną (w przypadku deliktów podatkowych osób prawnych nie dojdzie do tożsamości podmiotu ponoszącego odpowiedzialność). Należy podkreślić, że istotne jest samo ponoszenie odpowiedzialności, a nie wymierzenie sankcji karnej. Warto zaznaczyć, że w tej kwestii Trybunał powołał się na podobieństwo funkcji pełnionych przez postępowanie mandatowe oraz stosowanie sankcji podatkowych [16].

We Włoszech właśnie ze względu na tożsamą funkcję sankcji podatkowych i karnych nie jest obecnie możliwe ich jednoczesne wymierzenie (*a contrario* z uwagi na rozbieżne funkcje jest natomiast możliwe jednoczesne stosowanie sankcji administracyjnych i cywilnych, np. odsetek za zwło-

kę). Panuje zasada przepisów szczegółowych (wł. *principio di specialità*), w myśl której jeżeli ten sam czyn wypełnia znamiona przestępstwa i deliktu podatkowego, w pierwszej kolejności stosuje się przepisy bardziej szczegółowe (a tymi są zawsze przepisy karne, które działają na bardziej szczegółowych zasadach odpowiedzialności), a dopiero w razie niewymierzenia sankcji karnej można przejść do zastosowania sankcji o charakterze mniej szczegółowym (czyli sankcji podatkowej) [8, s. 304-307]. Należy jednak podkreślić, że – podobnie jak w Polsce – zasada ta dotyczy jedynie osób fizycznych odpowiadających jednocześnie za przestępstwo, podatkowa odpowiedzialność pozostałych osób pozostaje nienaruszona. Na marginesie warto zaznaczyć, że ze względów natury praktycznej oraz z uwagi na konieczność ochrony interesów Skarbu Państwa włoskie sankcje podatkowe w warunkach zbiegu z przepisami karnymi są wymierzane warunkowo, zawieszeniu ulega natomiast ich egzekucja – do czasu rozstrzygnięcia sprawy karnej [tamże].

Kiedy analizuje się wzajemną relację sankcji podatkowych i sankcji karnych, warto zwrócić uwagę na przyczyny, które mogą sprawiać, że ustawodawcy na całym świecie w coraz większym stopniu odwołują się do administracyjnych sankcji podatkowych. Jak wskazano we wstępie, w odniesieniu do sankcji karnych wypracowano już szczegółowy korpus norm konstytucyjnych i międzynarodowych regulujących (w sposób rygorystyczny) ich stosowanie. Sankcje te podlegają obecnie zasadom możliwie najpełniej gwarantującym prawa jednostki. Niemniej ściśle zindywidualizowany (subiektywny) charakter tych sankcji, wymuszający długie i skomplikowane postępowanie, które jest ponadto zastrzeżone dla sądów, sprawia, że ich efektywność w warunkach skarbowości masowej staje się dyskusyjna. Pojawiają się także zarzuty, że instrumentarium kar, jakimi posługuje się prawo karne, może nie być adekwatne w przypadku oszustw podatkowych, szczególnie tych dokonanych na duże kwoty [25, s. 392]. Z tego powodu krytykowana może być wspomniana powyżej zasada preferencji sankcji karnej.

W przypadku sankcji administracyjnych brak szczegółowego wzorca konstytucyjnego, przy czym zarówno w Polsce, jak i we Włoszech sądy konstytucyjne odnoszą się do sankcji podatkowych w sposób nad wyraz ustępliwy [27, passim]. W efekcie ustawodawca otrzymuje możliwość ustanawiania sankcji stosowanych na uproszczonych zasadach (odpowiedzialność obiektywna), które z jednej strony mogą być efektywniejsze (np. w odniesieniu do obrotu tzw. pustymi fakturami, zob. zasady stosowania art. 62 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy [31, dalej „Kodeks karny skarbowy"] oraz art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [32, dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r."]), z drugiej – nie gwarantują jednak w satysfakcjonującym stopniu praw jednostki.

4. PRZEDWOJENNY MODEL SANKCJONOWANIA NORM PRAWNOPODATKOWYCH

Sankcje za naruszenie ustaw finansowych we Włoszech zostały skodyfikowane w ustawie 4/1929 [33]. Przewidywała ona przede wszystkim sankcje karne, przy czym – co należy podkreślić – dopuszczalne było ich wymierzenie na drodze karno-administracyjnej. Kryterium podziału jurysdykcji karnej między administrację i sądy przebiegało w ten sposób, że na drodze karno-administracyjnej można było karać czyny zagrożone jedynie karą grzywny (art. 21). Odwołania od orzeczeń karnych organów podatkowych, jak też orzekanie w sprawach czynów zagrożonych nie tylko karą grzywny, podlegały kognicji sądowej.

Analogicznie przedstawiało się wykorzystanie sankcji karnych w Polsce. Zostały one skodyfikowane w odniesieniu do podatków pośrednich w ustawie karnej skarbowej z 1926 r. [34] (zob. art. 136 oraz 188 i 189; zastąpiona ustawą z dnia 18 marca 1932 r. karną skarbową [35], a następnie dekretem Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 2 listopada 1936 r. – Prawo karne skarbowe [36]), a w odniesieniu do podatków bezpośrednich w Ordynacji podatkowej z 1934 r. [37] (zob. art. 186, nie przewidziano kary pozbawienia wolności, oraz art. 202). Inaczej niż we Włoszech – w Polsce zaskarżenie orzeczeń karnych administracji skarbowej możliwe było albo na drodze sądowej, albo dalej na drodze karno-administracyjnej. Przed uchwaleniem wspomnianych ustaw przepisy karne były rozproszone po aktach regulujących poszczególne podatki.

Ustawa 4/1929 przewidywała, obok sankcji karnych, sankcje administracyjne w postaci bądź to kary pieniężnej, bądź to dodatku. Sankcje te pełniły funkcję odszkodowawczą (warto zaznaczyć, że do reformy z początku lat 70. XX w. we Włoszech od zaległości podatkowych nie naliczano odsetek za zwłokę [38]), co przejawiało się w ich wspólnej charakterystyce:

1) sankcje te wymierzano nie tylko wobec osób fizycznych, ale też prawnych (przy czym osoby uprawnione do ich reprezentacji ponosiły odpowiedzialność *in solidum*);
2) sankcje te w razie śmierci podatnika przechodziły na spadkobiercę;
3) od sankcji tych naliczano odsetki za zwłokę;
4) element podmiotowy nie miał materialnoprawnego znaczenia – sankcje były wymierzane za samo wyrządzenie szkody Skarbowi Państwa;
5) sankcje te podlegały zasadzie ultraaktywności (wł. *ultratttività*), tj. na podstawie ustawy obowiązującej w momencie popełnienia czynu, bez względu na jej późniejsze uchylenie lub korzystną dla sprawcy zmianę;
6) ustawa wprost wskazywała, że mają „charakter cywilny" [8, s. 294].

Między oboma typami sankcji podatkowych zachodziły jednak pewne różnice. Porównanie kar pieniężnych oraz dodatków wymierzanych na zasadzie ustawy 4/1929 przedstawia tabela 1. Warto zwrócić uwagę na quasi-karne cechy kary pieniężnej (nie mylić z równolegle funkcjonującą grzywną – *ammenda* – wymierzaną na podstawie prawa karnego, także przez organy podatkowe w ramach wspomnianego postępowania karno-administracyjnego), w której artykułowało się przyznanie administracji skarbowej *potestas punitiva* [25, s. 388-391].

Tabela 1.

Sankcja podatkowa	***Pena pecuniaria*** (kara pieniężna)	***Sopratassa*** (dodatek, zwiększenie, dodatkowe zobowiązanie podatkowe itd.)
Właściwość organu	organ wyższego stopnia nad organem wymiarowym (kontrolnym)	organ wymiarowy (kontrolny)
Procedura nałożenia	postępowanie administracyjne odrębne wobec postępowania wymiarowego (kontrolnego)	ta sama procedura i ten sam akt co wymiar należnego podatku
Zasady wymiaru	zmienna wysokość – w ramach kwot wskazanych w ustawie (w zależności od wagi naruszenia); recepcja niektórych instytucji wywodzących się z prawa karnego (recydywa, ciągłość czynu itd.)	stała wysokość – jako procent lub krotność uszczuplenia podatkowego; bez możliwości uwzględnienia okoliczności podmiotowych lub przedmiotowych
Łączenie z innymi sankcjami	brak możliwości kumulowania sankcji z sankcją karną za ten sam czyn	możliwość kumulacji z inną sankcją (karną lub administracyjną) za ten sam czyn
Status	quasi-karny charakter (stosowanie wielu zasad wywodzących się z prawa karnego tak materialnego, jak i procesowego)	należność uboczna (akcesoryjna) względem głównej należności podatkowej (możliwość np. rozciągnięcia przywilejów podatkowych)

Źródło: opracowanie własne na podstawie S. La Rosa, *Principi di diritto tributario,* Torino 2016, s. 389-390.

Kiedy omawia się wzajemną relację sankcji karnych i podatkowych w tym okresie we Włoszech, wskazać należy na zasadę prejudycjalności podatkowej (wł. *pregiudizialità tributaria*). Oznaczała ona, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego uzależnione jest od wcześniejszego prawomocnego zakończenia postępowania podatkowego [8, s. 301].

Prima facie brak analogicznych rozwiązań w przedwojennym prawie polskim. Na początku pkt 3 wspomniano jednak o odmiennym traktowaniu przez polską i włoską doktrynę odsetek za zwłokę. W istocie, z perspektywy prawnoporównawczej, jest cechą szczególną polskiego prawa podatkowego, że do sankcji podatkowych jako typowy przykład zalicza się odsetki za zwłokę. Odmienne podejście stosuje się w innych krajach, np. we Włoszech, gdzie odsetki za zwłokę zalicza się do jeszcze innej kategorii – sankcji cywilnych (są one zresztą naliczane i opłacane na podstawie przepisów włoskiego kodeksu cywilnego) [25, s. 388]. Gdy poszukuje się przyczyn rozbieżnego podejścia, wskazać można na przedwojenną instytucję kar za zwłokę.

Polskie interesy fiskalne ucierpiały na skutek hiperinflacji po I wojnie światowej. Tytułem przykładu podatek dochodowy za 1919 r. miał stracić 98% wartości, zanim podlegał zapłacie (gwoli ścisłości należy jednak zaznaczyć, że był on płatny dopiero w 1923 r.) [39, s. 19]. Niemniej dobrze obrazuje to, że w ówczesnych warunkach już kilkudniowa zwłoka z zapłatą podatku oferowała podatnikowi bezprawny zarobek. W odpowiedzi wprowadzono w Polsce kary za zwłokę – prawdopodobnie najstarszą polską sankcję podatkową [40].

Co szczególnie istotne, karę tę naliczano od zaległości podatkowej, a tą był podatek niezapłacony w terminie w sposób zawiniony przez podatnika [41, art. 1]. Element wolitywny zdaje się upodabniać tę sankcję do sankcji karnych. Nic bardziej mylnego. Już przepisy wykonawcze do tej ustawy ustanawiały bowiem wzruszalne domniemanie prawne winy podatnika (rzecz niedopuszczalna z perspektywy prawnokarnej) [42, § 1]. Orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego doprecyzowywało zaś, że zawinienie rozumieć należy jedynie jako wymóg, by przyczyny nieuiszczenia leżały w osobie podatnika, a nie np. w działaniach organu podatkowego (np. w wydanej przez ten organ decyzji; warto zwrócić uwagę, że na tym etapie nie panowała jeszcze zasada bezdecyzyjnego trybu poboru podatków) [43, s. 97 i 98]. Stanowisko judykatury odpowiada poglądom, które zostały wyrażone w toku prac legislacyjnych, a które legły u podstaw tej regulacji [38]. Warto zaznaczyć, że i obecnie odwołania do winy w polskim prawie podatkowym (tj. w zakresie odpowiedzialności płatnika – zob. pkt 3 powyżej) interpretuje się właśnie w płaszczyźnie obiektywnej (źródła deliktu w zachowaniu danego podmiotu), a nie subiektywnej (stosunku psychicznego podmiotu ponoszącego odpowiedzialność do deliktu).

Celem ww. kary było wpłynięcie na podatników, by dobrowolnie i możliwie terminowo regulowali swoje zobowiązania podatkowe. Przykładem tego, że nie spełniała ona jedynie roli odszkodowawczej jest fakt, że naliczano ją dopiero od 15. dnia zwłoki. Następowała zatem pewnego rodzaju gradacja sankcji w stosunku do wagi deliktu podatkowego. Ponadto stawka kary za zwłokę pierwotnie zawierała element represyjny – przewyższała stosowane w tym czasie oprocentowanie należności [44]. Ten represyjny charakter odróżnia tę sankcję od funkcjonujących w tym czasie we Włoszech administracyjnych sankcji podatkowych, które miały charakter jedynie cywilny (odszkodowawczy).

Kara za zwłokę została zastąpiona odsetkami za zwłokę przez ustawę z 1935 r. Ustąpiły w tym czasie warunki inflacji, które legły u podstaw kary za zwłokę. Obniżki stosowanej stawki sprawiły, że instytucja ta ostatecznie utraciła sankcyjny charakter i stała się zwyczajnym oprocentowaniem należności. Podkreśla to fakt odstąpienia od 14 dni terminu ulgowego, w którym nie naliczano należności. Zmianie uległy też zasady nakładania – zniknął element zawinienia [45]. W ten sposób instytucja ta w większym stopniu odpowiadała włoskim sankcjom administracyjnym, gdyż stanowiła przede wszystkim narzędzie o charakterze odszkodowawczym (warto przypomnieć – w tym czasie we Włoszech nie stosowano odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych).

Powyższy model uzupełnić należy o tzw. sankcje niewłaściwe – także obecne w przedwojennym prawie. Tytułem przykładu warto przedstawić polskie przepisy dotyczące podatku obrotowego. Na mocy ustawy z 1938 r. o podatku obrotowym stawka podatku wynosiła w przypadku obrotów ze sprzedaży lub wymiany nabytych w tym celu i nieprzerobionych towarów albo też z wykonywania przedsiębiorstw wydawnictw książek drukowanych na terytorium Polski albo 1,25%, albo 1,7% – w zależności od tego, czy odpowiednio obroty te były udowodnione prawidłowymi księgami handlowymi, czy też nie [46, art. 7].

5. EWOLUCJA MODELU SANKCJONOWANIA NORM PRAWNOPODATKOWYCH

W okresie powojennym (w 1946 r.) w Polsce w miejsce odsetek za zwłokę wprowadzono dodatek za zwłokę. Stanowił on należność uboczną w stosunku do zaległości podatkowej (należności głównej), a jego wymiar zależał od stopnia zwłoki podatnika – im większa była zwłoka, tym większa stawka dodatku [47, art. 38-44]. Stanowi to o powrocie do represyjnego, a nie jedynie odszkodowawczego wymiaru tej instytucji. Nie powrócono jednak do wymogu zawinienia.

Stopniowo dodatek był zastępowany przez odsetki za zwłokę (w 1950 r. w odniesieniu do jednostek gospodarki uspołecznionej [48, art. 13], w 1980 r. w odniesieniu do ogółu podatników [49, art. 20, dalej „ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r."]). Podobnie jednak jak w okresie przedwojennym prawo podatkowe sankcjonowane było głównie przepisami prawa karnego skarbowego, a w mniejszym stopniu sankcjami podatkowymi niewłaściwymi. W okresie PRL nie nastąpiła w tym zakresie istotna ewolucja. W tym czasie sankcje podatkowe doczekały się jednak zainteresowania ze strony polskiej doktryny, która wpisywała je (w ramach szerszej kategorii sankcji finansowo-prawnych) w system bodźców finansowych mających stymulować podatników do pożądanych przez ustawodawcę zachowań [50, s. 348-356].

System przewidziany we Włoszech ustawą 4/1929 uległ natomiast w dużej mierze rozpadowi w związku z reformą podatkową z początku lat 70. XX w. W jej rezultacie materia sankcji administracyjnych uległa rozproszeniu po różnych aktach prawnych, a włoski prawodawca odmawiał uznania potrzeby wydania nowej ustawy o charakterze ogólnym. Reforma ta dostosowywała włoski system podatkowy do warunków skarbowości masowej, przestawiając go na zasadę samowymiaru podatku. Na płaszczyźnie sankcyjnej spowodowało to rozpowszechnienie administracyjnych kar pieniężnych kosztem dodatków (przypomnieć należy quasi-karne cechy kar pieniężnych) oraz przekazanie kompetencji do ich wymierzania organom wymiarowym (kontrolnym). W okresie tym nastąpił proces depenalizacji (w który znakomicie wpisała się właśnie instytucja administracyjnych kar pieniężnych) wraz z powiązaną z nim reformą sankcji administracyjnych, dokonaną ustawami 706/1975 i 689/1981 (reforma nie miała zastosowania do sankcji podatkowych, niemniej stanowiła przyczynek do dyskusji w doktrynie prawa podatkowego – z niej wywodzi się np. wspomniana już zasada specjalności rozgraniczająca stosowanie sankcji karnych i administracyjnych) [25, s. 389 i 390].

W latach 80. XX w. we Włoszech wystąpiło odwrotne zjawisko – penalizacji, które dotyczyło również sankcji podatkowych, głównie w zakresie podatków dochodowych i VAT. Szereg deliktów dotychczas karanych wyłącznie sankcją administracyjną objęto przepisami karnymi. Warto zauważyć, że ustawa 516/1982 przyznawała sądom wyłączną i niezależną kompetencję do orzekania w sprawach karnych. Ustawa ta (zwana *manette agli evasori* – kajdanki na oszustów podatkowych) m.in. znosiła zasadę prejudycjalności podatkowej, wobec czego oba postępowania – karne i podatkowe – mogły się toczyć równolegle. Nie pozostawały jednak w pełni niezależne – niektóre prawomocne skazujące orzeczenia karne dotyczące podatków dochodowych lub VAT w zakresie ustalonego stanu faktycznego miały status *res iudicata* na potrzeby postępowania podatkowego [8, s. 301 i 302].

W efekcie powyższych przemian system sankcji podatkowych we Włoszech w latach 90. XX w. był rozproszony, niespójny i mało efektywny. Dało to asumpt do reformy dokonanej trzema dekretami ustawodawczymi z 1997 r. (nr 471, 472 i 473). Zamiast dawnych kar pieniężnych i dodatków wprowadzono jednolitą kategorię sankcji administracyjnej (wymierzanej bądź to w ramach ustawowych limitów, bądź to jako procent lub krotność uszczuplenia podatkowego). Rozwinięto jej aspekt quasi-karny przy jednoczesnym ograniczeniu zastosowania sankcji karnych, kompetencję do wymierzania sankcji pozostawiono zaś organom wymiarowym (kontrolnym). Równocześnie ustawa karna skarbowa 74/2000 wprowadziła omówioną wcześniej zasadę szczególności, w myśl której w pierwszej kolejności stosuje się sankcję bardziej szczegółową (karną), a dopiero potem bardziej ogólną (podatkową). Stanowiło to recepcję zasady wprowadzonej ustawą 689/1981 w odniesieniu do sankcji administracyjnych (niepodatkowych) [25, s. 391-393].

Jak wskazano powyżej, sankcje podatkowe na gruncie ustawy 4/1929 miały charakter głównie odszkodowawczy. Tymczasem sankcje podatkowe na gruncie dekretów ustawodawczych z 1997 r. mają już charakter represyjny. W ocenie włoskiego Najwyższego Sądu Kasacyjnego umożliwia to kumulację takich sankcji podatkowych z innymi instrumentami o charakterze odszkodowawczym (np. odsetkami za zwłokę, czy też, w przypadku akcyz, karami za zwłokę – wł. *indennità di mora*) [zob. 51]. Poniżej przedstawiono charakterystykę sankcji podatkowych po reformie z roku 1997 [8, s. 294-299]:

1. Sankcje podatkowe są wymierzane co do zasady sprawcy czynu. W razie wielości sprawców wszyscy odpowiadają solidarnie. Jeżeli sprawcą jest przedstawiciel osoby prawnej, to osoba ta odpowiada z nim solidarnie. Jednakże, jeżeli czynu nie dokonano umyślnie lub z ciężkim niedbalstwem ani sprawca nie uzyskał z niego bezpośredniej korzyści, następuje ograniczenie odpowiedzialności materialnej sprawcy czynu. Odpowiada on za sankcję jedynie do kwoty 50 tys. euro, podczas gdy osoba prawna, którą reprezentował, odpowiada za pełen wymiar sankcji. Najnowsze ustawodawstwo odwróciło częściowo tę regulację – spółki kapitałowe (we Włoszech są to także spółki komandytowo-akcyjne) oraz inne podmioty gospodarcze ponoszą wyłączną odpowiedzialność za delikty prawa podatkowego.

2. Sankcje podatkowe nie przechodzą na spadkobierców.
3. Od sankcji podatkowych nie nalicza się odsetek za zwłokę.
4. Uwzględnia się stronę podmiotową, tj. 1) do wymierzenia sankcji konieczne są zamiar lub niedbalstwo podatnika (*dolus* lub *culpa*), 2) uwzględnia się okoliczności wyłączające winę (błąd, siła wyższa, obiektywna niepewność co do treści normy prawnopodatkowej), 3) uwzględnia się czynny żal podatnika (wł. *ravvedimento operoso*), który powoduje zmniejszenie wymiaru sankcji. Należy jednak podkreślić, że recepcja wymogu zawinienia czynu przez sprawcę odbyła się już wcześniej w związku z reformą sankcji administracyjnych we Włoszech (ustawa 689/1981). Chociaż w obu wypadkach przepisy reprodukują normy prawnokarne, judykatura w przypadku sankcji zarówno podatkowych, jak i administracyjnych poszła w odmiennym kierunku. Należy bowiem uwzględnić specyfikę tych sankcji – odnoszą się do naruszenia obowiązku określonego w ustawie. Z samego faktu naruszenia litery prawa wywodzi się winę sprawcy. Wobec tego to na sprawcy spoczywa ciężar dowodu, że nie zawinił on czynu [52, s. 395]. Jest to rozwiązanie w swej idei tożsame z przedwojenną judykaturą polskiego Najwyższego Trybunału Administracyjnego w odniesieniu do kar za zwłokę.
5. Stosuje się zasadę *favor rei* (stosuje się późniejszą, korzystniejszą dla sprawcy ustawę).
6. Stosuje się mechanizmy sankcji łącznej w razie zbiegu i kontynuacji, co ma znaczenie np. dla tych samych naruszeń popełnianych w różnych okresach podatkowych.
7. Nie stosuje się sankcji do naruszeń o charakterze formalnym, które nie wpłynęły na obliczenie podstawy opodatkowania.

W Polsce dopiero lata 90. XX w., a wraz z nimi całkowite przemodelowanie systemu podatkowego dały podstawy do szerszego rozwoju sankcji podatkowych. Nie nastąpiło to jednak w żadnym akcie ogólnym, wobec czego polskie sankcje podatkowe pozostają rozproszone po ustawach podatkowych i nie mają żadnej ogólnej regulacji. Co do zasady ustawodawca posługuje się sankcjami niewłaściwymi, co dodatkowo utrudnia ustalenie zasad rządzących sankcjami podatkowymi w prawie polskim. Warto zwrócić uwagę na kilka przykładów polskich sankcji podatkowych, takich jak dodatkowe zobowiązanie podatkowe, opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł oraz odsetki za zwłokę.

Na gruncie VAT – głównego źródła dochodów podatkowych w polskim budżecie – wprowadzono zarówno kary pieniężne (np. kara za błędy w przesłanym JPK_VAT), jak i ekwiwalent włoskiego dodatku – dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Jest to instytucja budząca szczególne kontrowersje. Jak dotąd po dwakroć zaskarżono ją do Trybunału Konstytucyjnego [16, 53] oraz TSUE [54, 55]; abrogowano (art. 109 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. uchylony ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw [56], a wcześniej art. 27 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym [57, dalej „ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r.”]), by następnie wprowadzić na nowo (dział XI rozdział 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dodany ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw [58]), a nawet transponować na grunt ogólnego prawa podatkowego (dział III rozdział 6a Ordynacji podatkowej dodany 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 [59]).

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe wprowadzono w art. 27 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. [zob. 60] i szybko stało się ono przedmiotem kontrowersji. W instytucji tej upatrywano kryptosankcji karnej, którą wyzwolono z gwarancji praw jednostki przewidzianych dla sankcji karnych (jak np. sądowy wymiar kary). Trybunał Konstytucyjny w precedensowym wyroku, który legł u podstaw poglądów polskiej doktryny na sankcje podatkowe, wskazał jednak na możliwość stosowania sankcji innych niż karne. Dotyczyć to ma m.in. sankcji administracyjnych, które pełnić mają inną funkcję (prewencyjną, a nie represyjną) oraz mają być oparte na innej zasadzie odpowiedzialności (obiektywnej, a nie subiektywnej). W orzeczeniu podkreślono, że przesunięcie obowiązku obliczania i rozliczania podatków z organów podatkowych na podatników opiera się na zasadzie zaufania, ta zaś pociąga za sobą wymóg zachowywania przez podatników należytej staranności. Trybunał Konstytucyjny zastrzegł jednak, że sankcji tej nie można stosować wobec osoby fizycznej ponoszącej za ten sam czyn odpowiedzialność karną [16]. Pośrednio uznał tym samym, że sankcja taka operuje w analogicznym wymiarze co sankcja karna.

Innym przykładem sankcji podatkowej jest opodatkowanie stawką 75% dochodów z nieujawnionych źródeł. Także w tym przypadku Trybunał Konstytucyjny potwierdził konstytucyjność takiego rozwiązania. Tym razem w instytucji *de qua* nie rozpoznał sankcji, lecz uznał ją za specyficzną formę opodatkowania, znajdującą uzasadnienie w specyfice przedmiotu opodatkowania, a zatem mechanizmu o funkcji przede wszystkim odszkodowawczej. Nie można nie zauważyć jednak, że zdarzeniem powodującym uruchomienie tego mechanizmu jest nie tyle zrealizowanie przedmiotu opodatkowania (osiągnięcie dochodu), ile naruszenie prawa podatkowego (nieujawnienie źródeł dochodu) [61]. Jest więc to w ocenie autora przykład sankcji określanych we Włoszech mianem niewłaściwych.

Dla porównania także we Włoszech sankcje takie spotykają się zazwyczaj z aprobatą Sądu Konstytucyjnego. Przykładowo pierwsze włoskie orzeczenie (z 1967 r.) dotyczyło sankcji za niezłożenie deklaracji podatkowej w podatkach dochodowych, która polegała na tym, że do księgi należności podatkowych (wł. *ruolo*) wpisywano podatek należny za rok poprzedni powiększony o 10%; wpis taki stanowił podstawę do przymusowej egzekucji [62].

Jak wskazano powyżej, ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. przewidywała już wyłącznie jednolite odsetki za zwłokę. Stan ten utrzymywał się do 2008 r., gdy do Ordynacji podatkowej wprowadzono przepisy o obniżonej stawce odsetek za zwłokę [63], a w 2016 r. o podwyższonej [64], i w ten sposób podkreślono sankcyjny, a nie wyłącznie odszkodowawczy charakter tej instytucji. Warto zaznaczyć, że w 2020 r. zwykła stawka odsetek za zwłokę przewidzianych w Ordynacji podatkowej wynosi 8%, podczas gdy odsetki z Kodeksu cywilnego [65] wynoszą zaledwie 4%.

Warto zwrócić uwagę na to, że Kodeks karny skarbowy powierzył rozpoznawanie wszystkich spraw karnych skarbowych sądom, a organom podatkowym odebrał jurysdykcję karną [66, s. 246]. We Włoszech nastąpiło to kilkanaście lat wcześniej. Odebranie administracji skarbowej jurysdykcji karnej jest zjawiskiem poprzedzającym szersze zastosowanie sankcji podatkowych o represyjnym charakterze. We Włoszech w następnym dziesięcioleciu przekształcono dotychczasowe sankcje o charakterze odszkodowawczym właśnie w kierunku quasi-karnym; w Polsce, chociaż sankcje podatkowe o charakterze represyjnym występowały już wcześniej (zob. wspomniane dodatkowe zobowiązanie podatkowe), ich szersze zastosowanie przypada na ostatnie lata. Można zatem stawiać tezę, że wzrost znaczenia aspektu represyjnego sankcji podatkowych stanowi korelat utraty karnych uprawnień administracji skarbowej.

Przedstawione powyżej zasady sankcji podatkowych we Włoszech nie znajdują w Polsce pełnego odpowiednika. Nie oznacza to jednak, że w ogóle w Polsce nie następują zmiany legislacyjne podążające w podobnym kierunku. W pkt 2 powyżej podano nieliczne przykłady, w których prawo nakazuje analizować element subiektywny przy stosowaniu sankcji podatkowych (mowa głównie o dobrej wierze lub należytej staranności). Podobnie Trybunał Konstytucyjny w pierwszym orzeczeniu dotyczącym dodatkowego zobowiązania podatkowego także powołał się na dorozumiany wymóg zachowywania należytej staranności przez podatników przy realizacji powierzonych im obowiązków. Należy jednak zwrócić uwagę również na mechanizmy odpowiadające prawnokarnej instytucji czynnego żalu, czyli okoliczności, w których postawa podmiotu, który mniej lub bardziej dobrowolnie „naprawia" popełniony delikt, uzasadnia odstąpienie od wymierzenia albo chociaż zmniejszenie wymiaru sankcji podatkowej.

6. RECEPCJA CZYNNEGO ŻALU NA GRUNCIE WŁOSKICH PRZEPISÓW PODATKOWYCH

Włoskie przepisy przewidują zmniejszenie stawek sankcji podatkowych bądź to ze względu na dobrowolne przywrócenie stanu zgodnego z prawem przez podatnika (wł. *ravvedimento operoso* – czynny żal), bądź to ze względu na konsensualne załatwienie sprawy (tj. zawarcie porozumienia z organami podatkowymi albo uznanie ich stanowiska). W dalszej części analiza dotyczy mechanizmu podatkowego czynnego żalu.

Genesis omawianej instytucji sięga roku 1990, a więc jeszcze czasów, gdy obowiązywały założenia ustawy 4/1929. W tym roku włoski parlament uchwalił ustawę 408/1990, której art. 14 zmieniał z początkiem 1991 r. ustawy z zakresu podatków dochodowych i VAT [67].

Podatkowego czynnego żalu w odniesieniu do podatków dochodowych dokonywał podatnik, który dobrowolnie (a więc zanim administracja skarbowa podjęła wobec niego działania, względnie powiadamiała go o takim zamiarze) skorygował błędy lub ominięcia w deklaracji podatkowej w terminie właściwym na złożenie deklaracji podatkowej za drugi następujący okres podatkowy (przy czym konieczna była równoczesna zapłata należnych kwot podatku, zmniejszonej sankcji i odsetek). Wskutek takiego aktu podatnik korzystał z zamiany kary pieniężnej (w tym wypadku przewidzianej co do zasady w wymiarze od dwukrotności do czterokrotności należnego podatku) na dodatek wymierzany stawką 60%, 30% lub 15% uszczuplenia podatkowego. Stosowana stopa zależała od okresu, w jakim podatnik dokonał czynnego żalu. Stawka 15% miała zastosowanie, jeżeli korekty dokonano w terminie do złożenia deklaracji za ten sam rok podatkowy, 30% – za kolejny, 60% – za drugi kolejny rok podatkowy. Tak więc w efekcie czynnego żalu podatnik korzystał z istotnego zmniejszenia wymiaru sankcji podatkowej. W odniesieniu do VAT mechanizm ten umożliwiał korektę deklaracji w terminie do złożenia deklaracji podatkowej za kolejny rok podatkowy. W tym wypadku, w zależności od okresu, w jakim dokonano czynnego żalu, mowa była albo o zamianie kary pieniężnej na dodatek, albo o zmniejszeniu kary pieniężnej.

Rządowy projekt ustawy nie zawierał szerszego uzasadnienia tej instytucji. Można jednak je znaleźć w równoległym poselskim projekcie, który przewidywał podobne rozwiązanie, choć opierające się na wymierzaniu odsetek za zwłokę. Wskazano na konieczność rozróżnienia opóźnienia w realizacji obowiązku podatkowego od jego niewypełnienia. Brak takiego rozróżnienia odstraszał od dobrowolnego regulowania zaległości podatkowych [68]. Pojawia się więc w tym miejscu odwołanie do elementu subiektywnego, a nie poprzestanie na czysto obiektywnej kwestii, czy terminowo wypełniono obowiązek.

Opisany wyżej mechanizm został recypowany w dekretach z 1997 r. już nie jako rozproszona regulacja dotycząca poszczególnych podatków, lecz w przepisach ogólnego prawa podatkowego (art. 13 dekretu 472/1997 [69]). Rozszerzono zatem zakres oraz ujednolicono zasady jego stosowania.

Znów podstawowym kryterium była dobrowolność działania podatnika. Ma ona miejsce wtedy, gdy organy nie stwierdziły jeszcze deliktu podatkowego ani nie wszczęły czynności sprawdzających, o których sprawca (lub którykolwiek z podmiotów odpowiadających z nim solidarnie) miałby formalną wiedzę, tj. zostałby zawiadomiony. Mechanizm wprowadzony w 1997 r. przewidywał cztery delikty mogące być przedmiotem czynnego żalu:

1) brak zapłaty podatku,
2) brak złożenia deklaracji podatkowej,
3) ominięcie lub błąd mogące mieć wpływ na wymiar podatku,
4) ominięcie lub błąd niemające wpływu na wymiar podatku (ten przypadek szybko abrogowano).

Dla każdej z tych kategorii przewidziano odrębny termin na dokonanie czynnego żalu oraz odrębny sposób obliczenia obniżonej stawki podatkowej. Wynosiła ona albo jedną ósmą, albo jedną szóstą minimalnej stawki sankcji administracyjnej grożącej za dany delikt. Sam mechanizm czynnego żalu do dziś wymaga jednoczesnej zapłaty zaległości podatkowej, sankcji podatkowej w zmniejszonym (zgodnie z opisywanym mechanizmem) wymiarze oraz odsetek za zwłokę (które nalicza się obecnie jedynie od zaległości podatkowej, ale już nie sankcji).

Odnotować należy reformę omawianej instytucji dokonaną na mocy nowelizującej ustawy 190/2014, w wyniku której powstał tzw. nowy czynny żal podatkowy [70]. Jego cechą charakterystyczną są „malejące korzyści" (wł. *a vantaggi decrescenti*), tj. utrzymano podział na trzy kategorie deliktów

podatkowych, lecz uzależniono stopień zmniejszenia sankcji podatkowej od terminu, w jakim podatnik dokona czynnego żalu – im szybciej, tym mniejsza jest sankcja. Ostatecznie stawki zmniejszenia sankcji wynoszą od jednej dziesiątej (w przypadku korekty w terminie 14 dni) do jednej szóstej (w przypadku korekty dokonanej po upływie 2 lat). Ponadto w odniesieniu do podatków państwowych rozszerzono możliwość stosowania tej instytucji także na sytuacje, w których podatnikowi został już zakomunikowany protokół pokontrolny (stopa zmniejszenia sankcji to jedna piąta), co budzi kontrowersje.

Podatkowy czynny żal ma we Włoszech także znaczenie zewnętrzne. Ustawa karna skarbowa 74/2000 w art. 13, w brzmieniu nadanym dekretem z mocą ustawy 138/2011, przewiduje niekaralność niektórych przestępstw skarbowych w przypadku m.in. dokonania czynnego żalu bądź to przed otwarciem przewodu karnego w pierwszej instancji (niewpłacenie potrąconych kwot podatku, niezapłacenie VAT oraz nienależne potrącenie należności publicznoprawnych), bądź to przed uzyskaniem przez podatnika formalnej wiedzy o podjętych wobec niego czynnościach sprawdzających (niezłożenie lub złożenie niewiarygodnej deklaracji podatkowej).

7. EKWIWALENTNE REGULACJE W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

Analogicznych rozwiązań można się doszukiwać w prawie polskim. Warto odnotować, że w okresie powojennym zamiast odsetek za zwłokę wprowadzono dodatek za zwłokę, który stopniowo ponownie ustępował miejsca odsetkom. Wymiar dodatku za zwłokę zależał od stopnia zwłoki podatnika – im większa była zwłoka, tym większa stawka dodatku. Stanowi to powrót do represyjnego, a nie jedynie odszkodowawczego wymiaru tej instytucji. Podobnie i dzisiaj funkcjonuje podział na obniżone i podwyższone stawki odsetek za zwłokę, co także dowodzi, że istotą tej instytucji jest stymulowanie podatnika do poprawnego wypełnienia obowiązku podatkowego, a nie jedynie wynagrodzenie Skarbowi Państwa korzystania z należnych mu środków, co wprost wskazywane jest w uzasadnieniach projektów ustaw [71, s. 39].

Obniżone stawki zostały wprowadzone ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. dla podatników, którzy w terminie 6 miesięcy od upływu terminu na złożenie deklaracji podatkowej złożą prawnie skuteczną jej korektę oraz opłacą w terminie 7 dni od złożenia takiej korekty całą zaległość podatkową wraz z obniżonymi odsetkami. Pierwotnie projekt z 2008 r. nie zakładał wymogu dobrowolności (tj. działania z własnej inicjatywy) działania podatnika, jednakże po uwagach Sądu Najwyższego brak ten został uzupełniony [72, s. 9-11]. W konsekwencji z polskiej instytucji nie może skorzystać podatnik, którego zawiadomiono o zamiarze kontroli (a jeżeli nie stosuje się zawiadomienia – który działa po zakończeniu kontroli), któremu doręczono upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej albo który działa w wyniku czynności sprawdzających.

W opisanych wyżej okolicznościach, których wystąpienie odbiera podatnikowi prawo do skorzystania z obniżonych odsetek za zwłokę, w przypadku złożenia korekty deklaracji na potrzeby VAT albo podatku akcyzowego nie tylko nie można zastosować obniżonej stawki odsetek za zwłokę, lecz nawet stosuje się stawkę podwyższoną. Dla zastosowania tej sankcji konieczne jest jednak, aby delikt był odpowiednio poważny, co wyraża się w wymogu, aby kwota uszczuplenia podatkowego przekraczała 25% kwoty należnej i jednocześnie była wyższa od kwoty obliczonej na zasadach określonych w Ordynacji podatkowej, tj. od pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującego w dniu następującym po dniu upływu płatności lub zwrotu (art. 56b pkt 2 Ordynacji podatkowej). Pozostałe okoliczności, w których stosuje się podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę, dotyczą już sytuacji, w których uszczuplenie podatkowe w podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowym zostało ujawnione przez organy podatkowe (art. 56b pkt 1 i 3 ww. ustawy).

Mimo drobnych różnic i prostszej konstrukcji polska instytucja zasadniczo odpowiada założeniom włoskiego czynnego żalu w sprawach podatkowych, przewidując obniżenie wymiaru sankcji podatkowej dla tych podatników, którzy dobrowolnie dokonają sanacji popełnionego deliktu podatkowego, oraz podwyższenie dla tych, którzy zostali ujawnieni przez organy podatkowe, względnie wobec których podjęto już jakieś działania. Sankcyjny wymiar odsetek za zwłokę podkreśla zasada alternaty wyrażona w art. 56ba Ordynacji podatkowej – nie stosuje się jednocześnie podwyższonych odsetek za zwłokę oraz dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT.

Odnośnie do dodatkowego zobowiązania podatkowego warto przypomnieć zmiany dokonane ustawą z dnia 21 listopada 1996 r. [60] w art. 27 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. Wprowadzała ona dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wymiarze 30% uszczuplenia podatkowego w razie stwierdzenia, że podatnik zaniżył kwotę zobowiązania podatkowego lub zawyżył kwotę zwrotu podatku (odpowiednio także gdy wykazał zwrot zamiast zobowiązania podatkowego lub w ogóle nie złożył deklaracji i nie zapłacił podatku). Okolicznością uwalniającą podatnika od tej sankcji była korekta deklaracji podatkowej wraz z zapłatą należności podatkowej i odsetek za zwłokę – akt ten musiał nastąpić przed dniem wszczęcia kontroli. Właśnie w tym kształcie instytucja ta była przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Art. 109 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przejmował powyższą regulację – z jedną zmianą. Dodawał drugą okoliczność wyłączającą zastosowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego, tj. jeżeli zaniżenie podatku do zapłaty albo zawyżenie zwrotu podatku wiązało się z nieujęciem podatku należnego w rozliczeniu za dany okres z tytułu dostawy lub świadczenia usługi, od której podatek należny został ujęty w poprzednim okresie rozliczeniowym. Mowa zatem o przesunięciu czasowym rozliczenia podatku, co ostatecznie nie szkodziło istotnie Skarbowi Państwa. Chociaż regulacja pozostawała w dużej mierze tożsama, nie przeszkadzało to jednak w powtórnym, także nieskutecznym, zaskarżeniu jej do Trybunału Konstytucyjnego.

Dodatkowe zobowiązanie zostało jednak ostatecznie abrogowane ze skutkiem od dnia 1 grudnia 2008 r. Jednym z wysuwanych wobec tej instytucji zarzutów było obligatoryjne wymierzanie bez względu na winę podatnika oraz rzekoma, pełna wystarczalność sankcji karnych. Wysuwano także zarzut niezgodności z prawem unijnym, gdyż formalnie instytu-

cja ta ma charakter podatku, a przepisy unijne w zakresie VAT nie przewidują możliwości wymierzania dodatkowego zobowiązania podatkowego. TSUE uznał jednak, że instytucja ta stanowi sankcję, a nie podatek, a w tym zakresie państwom członkowskim Unii Europejskiej pozostawiono autonomię jedynie z zastrzeżeniem respektowania takich zasad, jak np. zasada proporcjonalności [73, 54, 55].

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe powróciło do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z początkiem 2017 r. (zob. art. 112b i 112c). Choć regulacja ta jest bardziej rozbudowania, wciąż mowa o analogicznych, określonych w ustawie przypadkach uszczuplenia podatkowego (zaniżenie zobowiązania podatkowego, zawyżenie zwrotu lub różnicy podatku w złożonej deklaracji podatkowej; względnie niezłożenie deklaracji i brak zapłaty zobowiązania podatkowego), które pociągają za sobą wymierzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wymiarze 30% uszczuplenia. Odnotować należy kwalifikowaną postać deliktu, tj. sytuację, w której uszczuplenie podatkowe w złożonej deklaracji podatkowej wynika z wykorzystania nierzetelnych lub nieprawidłowych faktur. W takim wypadku dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest wymierzane w wysokości 100% podatku wynikającego z takich faktur.

Jedną z okoliczności wyłączających wymierzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego z art. 112b jest dokonanie korekty deklaracji (względnie złożenie deklaracji) oraz uregulowanie zobowiązania podatkowego (zaległości podatkowej) wraz z odsetkami za zwłokę przed wszczęciem kontroli podatkowej lub celno-skarbowej (art. 112b ust. 3 pkt 1). Warto zauważyć, że według obecnego brzmienia tego przepisu korekta deklaracji (i najpóźniej w tym samym dniu opłacenie podatku wraz z odsetkami), dokonana przez podatnika w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej w zakresie objętym tą kontrolą, powoduje zmniejszenie stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego do 15% uszczuplenia podatkowego (art. 112b ust. 2a). Dalej, jeżeli po zakończeniu kontroli podatkowej lub celno-skarbowej podatnik złoży deklarację lub korektę deklaracji oraz najpóźniej w tym samym dniu zapłaci podatek wraz z odsetkami, stawka dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 20% (art. 112b ust. 2). Dopiero nieskorzystanie z tych możliwości umożliwia wymierzenie dodatkowego zobowiązania w wymiarze 30% uszczuplenia podatkowego.

Analogia do włoskiego mechanizmu czynnego żalu w formule „o malejących korzyściach" jest aż nazbyt oczywista. Należy jednak zauważyć, że włoski mechanizm w każdej okoliczności, czy to w pełni dobrowolnego działania podatnika, czy to w związku z działaniami organów podatkowych, zakładał wymierzenie sankcji. Tymczasem polski mechanizm w przypadku całkowicie dobrowolnego działania podatnika przewiduje brak sankcji, a gradacja jej wymiaru dotyczy jedynie sytuacji, w których podatnik sanuje delikt podatkowy w związku z czynnościami podejmowanymi przez organ. Ponadto w Polsce zapłata ma obejmować jedynie podatek i odsetki za zwłokę, we Włoszech podatnik musi także samodzielnie obliczyć i wpłacić obniżoną sankcję podatkową.

Warto zwrócić uwagę na drugą okoliczność wyłączającą możliwość zastosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego – błędy rachunkowe, oczywiste pomyłki, a także ujęcie odnośnych kwot podatku należnego lub naliczonego w rozliczeniu za inne okresy podatkowe przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub celno-skarbowej (art. 112b ust. 3 pkt 2). *Ratio legis* takiego rozwiązania wynika z tego, że w takich sytuacjach nie sposób mówić o winie podatnika lub istotnym ryzyku dla Skarbu Państwa. Chociaż ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nie artykułuje tego wprost, element zawinienia ma zatem pewne znaczenie dla stosowania tej sankcji podatkowej.

Trzecią instytucją, na którą należy zwrócić uwagę, jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe przewidziane od początku 2019 r. w Ordynacji podatkowej (art. 58a-58e). Instytucja ta odnosi się do wymienionych w tej ustawie deliktów (w szczególności z zakresu podatków dochodowych) i zakłada wymierzanie przez organ podatkowy dodatkowego zobowiązania podatkowego jako odpowiedniego procentu stwierdzonej korzyści podatkowej (zawyżenia lub powstania straty podatkowej, zaniżenia lub niepowstania dochodu do opodatkowania itd.). Rozwiązanie takie miało stanowić odpowiedź na małą efektywność dotychczasowych rozwiązań przeciwko unikaniu opodatkowania.

Omawiana regulacja określa dwie stawki wymiaru dodatkowego zobowiązania podatkowego – 10% i 40% korzyści podatkowej. Kryterium rozróżnienia stanowią w tej kwestii podatki dotknięte deliktem podatnika – niższą stawkę przewidziano dla podatków dochodowych (z wyłączeniem ryczałtowych form opodatkowania). Stawki te ulegają podwojeniu, jeżeli:

1) podstawa ich wymiaru (korzyść podatkowa) przekracza wartość 15 mln zł (stosuje się tylko w odniesieniu do nadwyżki) – decyduje zatem waga deliktu podatkowego;
2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi dostarczono ostateczną decyzję z zastosowaniem środków w zakresie klauzuli obejścia prawa lub ograniczających umowne korzyści (stosuje się tylko w zakresie podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego z zastosowaniem tych środków) – mowa zatem o swoistej formie recydywy (co zostało dostrzeżone w doktrynie [74, komentarz do art. 58a]);
3) strona nie przedłożyła organowi stosownej dokumentacji z zakresu cen transferowych (stosuje się do tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania odnośnych przepisów i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji cen transferowych).

Co istotne, zastosowanie tej sankcji podatkowej może nie nastąpić, jeżeli podatnik w momencie dokonania czynności działał w dobrej wierze, przy czym Ordynacja podatkowa wskazuje, że w szczególności mogą o tym świadczyć rozmiary działalności podatnika lub wywiązywanie się z obowiązków umowy o współdziałanie (projekt typu *co-operative compliance*). Pozostawiono w tym zakresie swobodę organowi podatkowemu, co należy ocenić negatywnie.

W kwestii dodatkowego zobowiązania podatkowego, czy to na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r., czy to Ordynacji podatkowej, przyjęto zasadę, że ten sam podmiot za ten sam czyn nie może jednocześnie ponosić odpowiedzialności karnej i administracyjnej, ze wspomnianym już w pkt 3 pierwszeństwem stosowania sankcji karnej.

8. WNIOSKI

Poczyniona analiza pokazuje, że nie można jeszcze mówić o quasi-karnej ewolucji polskich sankcji podatkowych w takim stopniu, jak działo się to we Włoszech. Wciąż opierają się one bowiem na modelu odpowiedzialności odmiennym w porównaniu do sankcji karnych. Nie sposób jednak nie zauważyć, że uwidaczniają się w coraz większym stopniu tendencje zmierzające właśnie w kierunku quasi-karnym. Pokazują to przykłady dodatkowego zobowiązania podatkowego i odsetek za zwłokę.

Obecnie przepisy polskiego prawa podatkowego prawie nigdy nie odwołują się wprost do winy sprawcy deliktu podatkowego. Czynią to jednak pośrednio, coraz częściej posługując się pojęciami dobrej wiary i należytej staranności. Należy jednak zaznaczyć, że pojęcia te wiążą się jednak z cywilnym, a nie karnym rozumieniem winy. Co może mieć związek z bardziej zobiektywizowanym niż na gruncie prawa karnego rozumieniem winy w prawie cywilnym. Warto zaznaczyć, że nawet w kontekście sankcji podatkowych niepowołujących się wprost na te pojęcia Trybunał Konstytucyjny założył wymóg dochowywania należytej staranności przez podatników i inne podmioty „bierne", leżący u podstaw sankcji podatkowych. Nie można nie zauważyć, że prawo podatkowe, kiedy już wprost odwołuje się do pojęcia winy (odpowiedzialność płatnika, przedwojenne kary za zwłokę), czyni to właśnie w płaszczyźnie obiektywnej – wymaga w takich wypadkach źródła deliktu podatkowego w zachowaniu sprawcy, a nie określonej więzi psychologicznej między sprawcą a jego czynem. Ponadto podkreślić należy, że specyfika deliktów podatkowych, polegających na naruszeniu obowiązków nałożonych *expressis verbis* ustawą, implikuje domniemanie winy podatnika. Zarówno w przedwojennej Polsce (w odniesieniu do przedwojennych kar za zwłokę), jak i współcześnie we Włoszech, o ile przywoływany jest wymóg zawinienia dla wymierzenia sankcji, o tyle pociąga on za sobą odwrócenie ciężaru dowodu – to sprawca musi wykazać, że delikt podatkowy wystąpił bez jego winy. Z tego też powodu zagadnienie winy na gruncie sankcji podatkowych nigdy nie przyjmie postaci analogicznej do stosowanej na potrzeby sankcji karnych.

Innym przykładem niejako dorozumianego elementu winy w polskich sankcjach podatkowych są mechanizmy odzwierciedlające prawnokarną instytucję czynnego żalu. Umożliwia ona sprawcy, który doprowadza do sanacji własnego deliktu podatkowego, uwolnienie się od groźby nałożenia sankcji podatkowych lub też zastosowanie ich ulgowego wymiaru. Ciekawą kwestią jest w tym przypadku wymóg dobrowolności jego postępowania. Otóż jak wynika z poczynionej analizy, zarówno polskie, jak i włoskie prawo umożliwia korzystanie z tej instytucji także nawet w następstwie kontroli. Choć w takim wypadku korzyść z czynnego żalu jest najmniejsza – wiąże się to z założeniem czynnego żalu o malejących korzyściach: im później sprawca dokona tego aktu, tym mniejszą korzyść odniesie z tego tytułu.

Wreszcie odnotować należy inne mechanizmy, które stanowią pewnego rodzaju odbicie prawnokarne instytucji recydywy czy też zakładają zwiększenie sankcji podatkowej ze względu na wagę czynu (mierzoną zazwyczaj kwotą uszczuplenia podatkowego, rzadziej posługiwaniem się nierzetelnymi lub nieprawidłowymi fakturami). Obecnie daleko tym rozwiązaniom do mechanizmów przewidzianych prawem karnym, niemniej nie można zignorować ich istnienia. Może to zwiastować, że polskie sankcje podatkowe pójdą w ślady włoskich.

Uzasadnieniem dla zjawiska quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych jest podobna funkcja, jaką pełnią one w porównaniu do sankcji karnych. Z tego powodu istotne jest rozgraniczenie sankcji podatkowych o charakterze cywilnym, czy też – jak to ujęto w polskiej doktrynie – administracyjnym (które jedynie pełnią funkcję odszkodowawczą dla Skarbu Państwa), od sankcji podatkowych o charakterze karnym (które zawierają dodatkową dolegliwość dla sprawcy deliktu). Obecne polskie sankcje podatkowe mogą łączyć te dwie funkcje (np. odsetki za zwłokę), co należy ocenić krytycznie, gdyż oba te typy sankcji powinny się rządzić odrębnymi zasadami. Wyłącznie sankcji o karnym charakterze dotyczy zjawisko quasi-karnej ewolucji. Jedynie tych sankcji powinna dotyczyć zasada *ne bis in idem*, wykluczająca jednoczesne zastosowanie sankcji karnej i administracyjnej. Nie ma jednak przeszkód, aby łączyć sankcje o charakterze karnym (czy to sankcje karne ściśle rozumiane, czy to sankcje podatkowe o takiej funkcji) z sankcjami o charakterze cywilnym – w tym przypadku właśnie ze względu na odmienne funkcje (represja v. odszkodowanie).

Coraz częstsze odwoływanie się do sankcji podatkowych o charakterze karnym, z jednej strony, ma źródło w odebraniu organom podatkowym jurysdykcji karnej, którą wcześniej posiadały w ramach prawa karno-administracyjnego – odebrano zatem administracji skarbowej jeden ze sposobów reagowania na delikty podatkowe. Z drugiej strony przyczyna leży też w wykształceniu się warunków skarbowości masowej, w której sankcje karne w ścisłym rozumieniu nie stanowią adekwatnej odpowiedzi – ani ze względu na stosowane procedury, ani ze względu na zasady wymiaru kary, ani ze względu na stosowane kary. Pojawia się zatem konieczność wypracowania nowego instrumentarium, które umożliwi zagwarantowanie efektywnego funkcjonowania systemu podatkowego w warunkach masowych, i w to miejsce wchodzą właśnie sankcje podatkowe o charakterze karnym.

Odwoływanie się do sankcji podatkowych, niemających jasnego i precyzyjnego wzorca konstytucyjnego, może stanowić jednakże zagrożenie dla praw jednostki. Szczególnie biorąc pod uwagę ustępliwe podejście do tej kwestii sądów konstytucyjnych w obu krajach. Z tego powodu konieczne jest wypracowanie teoretycznych zasad ich stosowania, które docelowo powinny przybrać postać normatywną w formie przepisów ogólnych regulujących sankcje podatkowe. W szczególności niejasność pojęć dobrej wiary i należytej staranności, jak też w ogóle brak jednolitej koncepcji uwzględnienia elementu subiektywnego przy wymierzaniu sankcji podatkowych, rodzi ryzyko nadużyć.

Bibliografia:

[1] J. Niesiołowski, *Leges imperfectae w prawie*, „Gdańskie Studia Prawnicze" 2017, t. XXXVII.
[2] L. Hartman, *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego*, Lwów 1930.
[3] H. Gribnau, *Soft Law and Taxation: The Case of Netherlands*, „Legisprudence" 2007, t. 1, nr 3.

[4] 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.
[5] B. Gryziak, *Jak równy z równym – holenderski program nadzoru horyzontalnego (cz. 2)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych" 2017, nr 12.
[6] R. Lemkin, *Ustawa karna skarbowa z dnia 18 marca 1932 roku. Komentarze, orzecznictwo Sądu Najwyższego, motywy ustawodawcze, okólniki ministerialne*, Warszawa 1932.
[7] P. Majka, *Sankcje w polskim prawie podatkowym – ewolucja regulacji prawnych*, w: B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł (red.), *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, Toruń 2017.
[8] F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Turyn 2018.
[9] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 października 2019 r., I SA/Kr 661/19 (orzeczenie nieprawomocne), http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0A8A7D1256, dostęp: 21.07.2020.
[10] I. Sepioło-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo" 2020, nr 2.
[11] B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zagadnienie odpowiedzialności w prawie podatkowym*, w: B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł (red.), *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, Toruń 2017.
[12] P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Toruń 2008.
[13] S. Kasiewicz, *Ryzyko regulacyjne w koncepcji Responsive Regulation*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2015, nr 854.
[14] W. Lang, *Struktura odpowiedzialności prawnej*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici. Prawo VIII", Toruń 1968.
[15] M. Doran, *Tax Penalties and Tax Compliance*, Georgetown University Law Center, 2009.
[16] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=3086&dokument=90, dostęp: 21.07.2020.
[17] Wyrok TSUE z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd i Bond House Systems Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0354, dostęp: 21.07.2020.
[18] Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel v. państwo belgijskie i państwo belgijskie v. Recolta Recycling SPRL, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0439, dostęp: 21.07.2020.
[19] Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 4 listopada 2019 r., I SA/Gl 495/19 (skierowanie pytania prejudycjalnego), http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F7C657F7B5, dostęp: 21.07.2020.
[20] Wyrok hiszpańskiego Sądu Najwyższego (*Tribunal Supremo*) z dnia 14 stycznia 2013 r., STS 705/2013, ECLI:ES:TS:2013:705.
[21] Wyrok NSA z dnia 18 maja 2017 r., I FSK 1752/15, http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3309E84727, dostęp: 21.07.2020.
[22] W. Modzelewski, *Podatek od towarów i usług: Refleksje na rok 2019*, Warszawa 2019.
[23] Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.
[24] Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 815 ze zm.
[25] S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino 2016.
[26] H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe*, Raport nr 116 Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, 1997.
[27] L. Del Federico, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, w: L. Perrone, C. Berliri (red.), *Diritto trubutario e corte costituzionale*, Napoli 2006.
[28] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=6623&sprawa=4781, dostęp: 25.07.2020.
[29] K. Kulig, *Teoria pracowniczej odpowiedzialności porządkowej*, Warszawa 2017.
[30] R. Baldwin, M. Cave, M. Lodge, *Understanding Regulation: Theory, Strategy and Practice*, Oxford University Press, 2011.
[31] Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.
[32] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.
[33] Legge 7 gennaio 1929, n. 4. Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, GU n. 11, 14.01.1929.
[34] Ustawa karna skarbowa z dnia 2 sierpnia 1926 r., Dz.U. Nr 105, poz. 609 ze zm.
[35] Ustawa z dnia 18 marca 1932 r. karna skarbowa, Dz.U. Nr 34, poz. 355 ze zm.
[36] Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 2 listopada 1936 r. – Prawo karne skarbowe, Dz.U. Nr 84, poz. 581 ze zm.
[37] Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 39, poz. 346 ze zm.
[38] Druk Sejmu II RP I kad. nr 251.
[39] T. Kubicki, *Rozwój podatku dochodowego w Polsce*, Warszawa 1930.
[40] Druk Sejmu II RP I kad. nr 72.
[41] Ustawa z dnia 9 marca 1923 r. o karach za zwłokę oraz o kosztach egzekucyjnych, Dz.U. Nr 31, poz. 189 ze zm.
[42] Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 29 marca 1923 r. w przedmiocie wykonania ustawy z dnia 9 marca 1923 r. o karach za zwłokę oraz o kosztach egzekucyjnych, Dz.U. Nr 38, poz. 259.
[43] R. Langrod (red.), „Przegląd Skarbowy. Sprawy podatkowe. Cła, monopole i finanse komunalne. Miesięcznik dla praktyki prawa skarbowego" 1938, nr 3.
[44] Druk Sejmu II RP III kad. nr 1037.
[45] Ustawa z dnia 18 marca 1935 r. o pobieraniu odsetek od zaległości w podatkach państwowych i innych daninach publicznych, Dz.U. Nr 22, poz. 129 ze zm.
[46] Ustawa z dnia 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym, Dz.U. Nr 34, poz. 292.
[47] Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. Nr 27, poz. 173 ze zm.
[48] Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. Nr 49, poz. 452 ze zm.
[49] Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. Nr 27, poz. 111.
[50] M. Mazurkiewicz, *Sankcje prawno-finansowe*, w: M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Wrocław 1982.
[51] Wyrok włoskiego Najwyższego Sądu Kasacyjnego (Corte Suprema di Cassazione) z dnia 3 sierpnia 2016 r. nr 16165.
[52] L. Del Federco, *Violazioni e sanzioni amministrative nel diritto tributario*, w: G. Gaffuri, M. Scippi (red.), *Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale*, Milano 2009.
[53] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 września 2007 r., P 43/06, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?&pokaz=dokumenty&sygnatura=P%2043/06, dostęp: 27.07.2020.
[54] 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: 27.07.2020.
[55] Wyrok TSUE z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku v. Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j., https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0188, dostęp: 27.07.2020.
[56] 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, druk Sejmu III RP VI kad. nr 817.
[57] Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.
[58] Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2024, druk Sejmu III RP VIII kad. nr 965.
[59] 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, druk Sejmu III RP VIII kad. nr 2860.
[60] Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej, Dz.U. Nr 137, poz. 640.
[61] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=6623&sprawa=4781, dostęp: 27.07.2020.
[62] Wyrok włoskiego Sądu Konstytucyjnego (Corte Costituzionale) z dnia 26 czerwca 1967 r. nr 103.
[63] Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 209 poz. 1318.
[64] Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1649 ze zm.

[65] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.
[66] W. Witkowski, *Początki prawa karnego skarbowego – model pruski i jego przemiany w Księstwie Warszawskim i Królestwie Polskim do lat sześćdziesiątych XIX w.*, „Krakowskie Studia Historii Państwa i Prawa" 2014, nr 7 (2).
[67] Legge 29 dicembre 1990, n. 408. Disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imprese e di smobilizzo di riserve e fondi in sospensione di imposta, nonche' disposizioni di razionalizzazione e semplificazione. Deleghe al Governo per la revisione del trattamento tributario della famiglia e delle rendite finanziarie e per la revisione delle agevolazioni tributarie (GU n. 303, 31.12.1990).
[68] X Legislatura, Camera dei Deputati, atto parlamentare n. 5017.
[69] 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).
[70] Legge 23 dicembre 2014, n. 190. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015) (GU n. 300, 29.12.2014).
[71] Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk Sejmu III RP VII kad. nr 3462, http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/682E71A-9197D9E99C1257E5E00440664/%24File/3462-uzas.docx, dostęp: 27.07.2020.
[72] Pismo BSA III-021-114/08. Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, w: druk Sejmu III RP VI kad. nr 906, http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/0EF59DFE69D754CEC12574B-90037201F/$file/906.pdf, dostęp: 27.07.2020.
[73] Druk Sejmu III RP VI kad. nr 817.
[74] H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.

Artykuł do redakcji wpłynął: 10.07.2020 r.
Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 27.07.2020 r.
Adres autora: Adres autora: gryziak.bartosz@gmail.com

Przypisy:

[1] Zasada zaufania to koncepcja jurydyczna stosowana w orzecznictwie (po raz pierwszy w decyzji Wysokiej Rady, tj. holenderskiego sądu najwyższego, z dnia 12 kwietnia 1978 r., BNB 1978/135-137). Chociaż jako taka nie została skodyfikowana, to doprowadziła to wprowadzenia art. 4:84 ustawy ogólnej o podatkach królestwa (Algemene wet inzake rijksbelastingen), który wprost stanowi, że organ, który wydał *beleidsregel* (reguły polityki – oświadczenie co do sposobu wykonywania swoich kompetencji), jest nią związany, chyba że dla jednej lub więcej stron przyniosłoby to konsekwencje nieproporcjonalne do celów tej polityki ze względu na szczególne okoliczności. Wiąże się ona z koncepcją ogólnych zasad dobrej administracji (hol. *algemene beginselen van behoorlijk bestuur*), które zostały wypracowane przez holenderską judykaturę (a niektóre z czasem zostały skodyfikowane) celem uregulowania zachowania administracji publicznej w stosunku do obywatela. Zasady te dzielą się na formalne (dotyczące sposobu działania administracji) i materialne (dotyczące treści działania administracji). Zasada zaufania należy do kategorii zasad materialnych. Zasada ta ma stanowić rekompensatę coraz większego stopnia skomplikowania (a przez to mniejszej transparentności) prawa.