

Sankcje podatkowe w podatku akcyzowym na tle prawnoporównawczym

Tax Penalties and the Polish Excise Tax – Comparative Analysis

Bartosz Gryziak

Doktorant, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW, *Master universitario in Diritto italiano*, UniCt,
ORCID ID 0000-0002-5519-1161

Streszczenie

System sankcjonowania podatku akcyzowego w Polsce ulega znaczącym przeobrażeniom, tj. w coraz większym stopniu opiera się na sankcjach podatkowych. Koresponduje to z polityką sankcyjną stosowaną w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Niemniej w Polsce ze zjawiskiem tym nie jest skorelowany proces depenalizacji prawa podatkowego, jaki przeprowadzono w niektórych innych państwach, chociaż formalny charakter deliktów w podatku akcyzowym w sposób szczególny predestynuje je do objęcia sankcjami podatkowymi, a nie karnymi. Polski system sankcji podatkowych w podatku akcyzowym nie jest także skoordynowany z sankcjami karnymi, co zrobiono w wielu państwach. Sankcje podatkowe w polskim podatku akcyzowym nie tworzą koherentnego systemu. Polski ustawodawca w obszarze tego podatku posługuje się zasadniczo sankcjami podatkowymi niewłaściwymi, ale wykazuje tendencję do coraz częstszego stosowania sankcji podatkowych właściwych, co wpisuje się w standardy przyjęte w innych państwach.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, sankcje podatkowe, kara pieniężna, odsetki za zwłokę, sankcyjna stawka podatku.

Abstract

The sanctioning of the Polish Excise Tax is evolving profoundly and relies more and more on tax penalties. Such a policy is corresponding with the approaches applied among the other Member States of the European Union. However, in Poland the growth of popularity of tax penalties is not linked to the decriminalisation of tax offences observed in some other Member States – although the formal character of tax offences in the field of the Excise Tax provides a reason for application of tax penalties instead of criminal ones. The Polish tax penalties are not coordinated with the criminal ones – what takes place in some other states. The sanctions in the Polish Excise Tax do not create a coherent sanctioning system. The Polish legislator relies mostly on the so-called improper tax penalties. However, recently more and more often applies also the proper tax penalties – what suits the policy applied among the other Member States.

Keywords: Excise Tax, tax penalties, financial penalty, default interests, punitive tax rate.

1. WPROWADZENIE

Władztwo podatkowe, tj. kompetencja do nakładania obowiązków podatkowych, nie mogłoby zostać w pełni zrealizowane, gdyby nie towarzyszyła mu kompetencja tak do przymusowego egzekwowania zachowania respektującego nałożone obowiązki (sankcja egzekucyjna), jak i do represjonowania zachowania odmiennego (sankcja karna)¹. Tradycyjnie funkcje te rozdzielano między różne gałęzie prawne. Obowiązek podatkowy regulowało prawo podatkowe, sankcję egzekucyjną zapewniało co do zasady postępowanie egzekucyjne w administracji, a sankcję karną – prawo karne skarbowe². W modelu tym w odniesieniu do prawa podatkowego

stosowano przede wszystkim sankcje zewnętrzne, a rzadko zwracano uwagę na jego ewentualne sankcje wewnętrzne³.

Reforma z 1993 r. nie tylko przywróciła polskiemu prawu akcyzę, lecz także zapoczątkowała nowy rozdział w rozwoju sankcji podatkowych (wewnętrznych) w Polsce⁴. Chociaż przełomowe rozwiązania zawarte zostały w części dotyczącej podatku od towarów i usług (mowa o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym), to z czasem również regulacje w podatku akcyzowym przyczyniły się do rozwoju tej kategorii instytucji prawnych w Polsce⁵. Szczególnie w ostatnich latach jest to obszar dynamicznej ewolucji, której przykład na gruncie podatku akcyzowego stanowi wprowadzenie kar pieniężnych ustawą nowelizującą z 2018 r.⁶

Po latach rozwoju i zbierania doświadczeń zasadne jest podjęcie systemowej analizy sankcji podatkowych funkcjonujących w polskim podatku akcyzowym, a także dokonanie oceny, jak prezentują się one na tle sankcji stosowanych w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej. O ile sam podatek akcyzowy podlega harmonizacji, o tyle kwestia zaopatrzenia go w odpowiednie sankcje leży już bowiem w gestii poszczególnych państw członkowskich – choć muszą one przy tym respektować ogólne zasady wynikające z prawa Unii Europejskiej.

2. POJĘCIE SANKCJI PODATKOWYCH

Analizę należy zacząć od zakreślenia ram instytucji prawnych stanowiących sankcje podatkowe. Jest to kwestia sporna, gdyż ustawodawca, nawet jeżeli posługuje się pojęciem sankcji podatkowej (jak np. we Włoszech, ale już nie w Polsce), nie definiuje go. W konsekwencji zadanie to przypada doktrynie, która napotyka liczne problemy z jednoznacznym określeniem omawianego pojęcia.

Sankcja podatkowa jest sankcją prawną – już w kwestii zdefiniowania tej ostatniej prezentowane są rozbieżne stanowiska. We wprowadzeniu odniesiono się do klasycznego podziału sankcji prawnych na sankcje nieważności, egzekucyjne i karne. Wywodzi się on z tradycyjnego rozumienia sankcji prawnych jako instytucji mających gwarantować nienaruszalność (skuteczność) norm prawnych – albo przez uniemożliwienie skutecznego naruszenia normy prawnej (sankcja nieważności tworząca wedle rzymskiej doktryny *leges perfectae* – ustawy zupełne), albo przez adekwatną reakcję na jej naruszenie (głównie sankcja karna tworząca wedle rzymskiej doktryny *leges imperfectae* – ustawy niezupełne, tj. takie, które co prawda można skutecznie naruszyć, ale wiąże się to odpowiednią represją)⁷. Z czasem w doktrynie zaczęto zawężać pojęcie sankcji do instytucji przymusowych (co prowadzi do zakwestionowania sankcji nieważności, gdyż nie prowadzą one do zastosowania przez organy władzy publicznej żadnego przymusu⁸), jak też dolegliwych (co prowadzi do zakwestionowania sankcji egzekucyjnych, gdyż nie stanowią one pogorszenia sytuacji podmiotu ponoszącego odpowiedzialność za delikt w porównaniu do sytuacji zgodnej z prawem⁹). W konsekwencji współcześnie pojęcie sankcji prawnych często jest zawężane do sankcji o karnym charakterze, choć zależy to od konwencji przyjętej przez danego badacza¹⁰. Tytułem przykładu występuje też pogląd postulujący uzupełnienie sankcji negatywnych (kary za naruszenie normy prawnej) o sankcje pozytywne (nagrody za zachowanie zgodne z normą prawną) – jest on jednak mniejszościowy¹¹.

W polskiej doktrynie sankcje podatkowe przeważnie definiuje się przez pryzmat określonych prawem podatkowym dolegliwości dla podmiotu ponoszącego odpowiedzialność za naruszenie normy prawnopodatkowej. Przymusowi przypisuje się natomiast rolę fakultatywną¹². Podejście takie umożliwia zaliczenie do sankcji podatkowych instytucji niewymagających interwencji władz publicznych, jak np. pozbawienie podatnika prawa do korzystnej formy opodatkowania. Definicja ta jest jednak bardzo szeroka i obejmuje heterogeniczny zbiór instytucji prawnych, co czyni ich analizę istotnie utrudnioną, a i zakres samego pojęcia sankcji podatkowej pozostaje sporny¹³. Niemniej, w ślad za doktryną włoską, można wyróżnić dwa podstawowe podzbiory sankcji podatkowych:

- 1) sankcje podatkowe właściwe – ich istotą jest nałożenie obowiązku zapłaty określonej kwoty pieniężnej (bezpośrednia dolegliwość finansowa) na podmiot ponoszący odpowiedzialność za delikt podatkowy (przykłady stanowią kary pieniężne, dodatkowe zobowiązania podatkowe, a pod pewnymi warunkami także odsetki za zwłokę);
- 2) sankcje podatkowe niewłaściwe – ich istotą jest negatywne ukształtowanie stosunku prawnopodatkowego (dyskryminacja) podmiotu ponoszącego odpowiedzialność za delikt podatkowy, co jedynie pośrednio może skutkować zwiększeniem ciężaru finansowego (typowy przykład to wspomniana utrata prawa do korzystnej metody opodatkowania)¹⁴.

W niektórych państwach pojęcie sankcji podatkowych zawęża się do instytucji prawnych należących do pierwszej z powyższych kategorii. Wiąże się to z tym, że często w odniesieniu do tych sankcji ustawodawca wprost posługuje się pojęciem sankcji lub ekwiwalentnym, np. kary. Tymczasem zakwalifikowanie do sankcji podatkowych mechanizmów prawnych z drugiej z powyższych kategorii jest dziełem co najwyżej doktryny, a ostateczna ocena zależy od kryteriów przyjętych przez autora danej analizy – występują wobec tego rozbieżności (zob. przypis nr 10).

Szczególnym problemem może się okazać rozgraniczenie instytucji prawa podatkowego służących jako sankcje podatkowe od tych pełniących bezpośrednio funkcje fiskalne¹⁵.

Sankcje podatkowe właściwe stanowią zasadniczo jednorodny zbiór instytucji prawnych, a ponadto – ze względu na ich oczywisty sankcyjny charakter – transparentny sposób sankcjonowania prawa podatkowego. Nie można tego powiedzieć o sankcjach niewłaściwych, które przez to, że modyfikują instytucje prawne służące bezpośrednio do celów fiskalnych, mogą prowadzić do nieporozumień, a w konsekwencji osłabiać zaufanie podmiotów regulowanych do systemu podatkowego. Z tego powodu zgłaszane są postulaty preferencji sankcji podatkowych właściwych nad niewłaściwymi czy wręcz niestosowania tych ostatnich¹⁶.

3. ZASTOSOWANIE SANKCJI PODATKOWYCH

Kiedy analizuje się poszczególne porządki prawne, nie można wskazać jednoznacznego stanowiska co do natury sankcji podatkowych. W polskiej doktrynie przyjmuje się, że jest to przykład sankcji administracyjnych, wymierzanych na zasadzie odpowiedzialności obiektywnej (niezależnie od zawinienia) celem prewencji naruszeń obowiązków publicznoprawnych (w tym przypadku podatkowych). Odmienność funkcji odróżniać ma sankcje administracyjne od karnych oraz uzasadniać ich równoległe funkcjonowanie, jak też odrębne zasady wymiaru (sankcje karne wymierza się na podstawie zasad odpowiedzialności subiektywnej)¹⁷.

Jednakże w świetle międzynarodowego prawa praw człowieka w szczególności sankcje podatkowe właściwe stanowią sankcje karne¹⁸. Chociaż w Polsce takie głosy dopiero się pojawiają¹⁹, to w niektórych krajach uznano już co najmniej quasi-karną²⁰, względnie karno-administracyjną naturę sankcji podatkowych²¹. Rzuca to na zasady ich wymierzania – zasady wymiaru sankcji podatkowych w coraz większym stopniu uwzględniają stronę podmiotową, a w niektórych krajach wprost odwołują się do kryterium winy²². W konsekwencji zasadniczym kryterium odróżniającym sankcje podatkowe właściwe od sankcji karnych w niektórych państwach jest organ umocowany do ich wymierzania.

W niektórych państwach sankcje podatkowe są skoordynowane z sankcjami karnymi. Przykładowo we Włoszech przeprowadzono (postulowaną także w Polsce²³) depenalizację prawa podatkowego. Jej odbiciem jest quasi-karna ewolucja sankcji podatkowych, które przeważnie zastąpiły wcześniej obowiązujące sankcje karne. Podział przeprowadzono wedle natury czynu:

- 1) sankcjom karnym poddano czyny uznawane za uchylanie się od opodatkowania (brak zapłacenia podatku stanowi podstawowe znamię czynu zabronionego);
- 2) sankcjom administracyjnym poddano naruszenia norm materialnych i formalnych, nieuznawane za uchylanie się od opodatkowania (ewentualne uszczuplenie podatkowe jest jedynie skutkiem deliktu, który ma wobec tego uszczuplenia charakter zwiastujący jego powstanie)²⁴.

Podobnie w Portugalii sankcje administracyjne dotyczą przeważnie czynów, które ze względu np. na wartość uszczuplenia podatkowego nie kwalifikują się jako przestępstwa (zob. niżej). W konsekwencji w niektórych krajach za zasadę można przyjąć stosowanie sankcji podatkowych, a za wyjątek – karnych. Jest to szczególnie ewidentne tam, gdzie zastosowanie sankcji podatkowych możliwe jest w przypadku „każdego naruszenia” przepisów podatkowych nieobjętego innymi przepisami sankcjonującymi, gdy sankcje karne wymagają stwierdzenia wystąpienia szczegółowo określonych znamion czynu zabronionego²⁵. W Polsce obecnie dominuje stanowisko odmienne, chociaż zaobserwować można coraz częstsze stosowanie sankcji podatkowych, jednakże bez skorelowanej z nim depenalizacji. Podatek akcyzowy nie jest w tej kwestii wyjątkiem.

Sankcje podatkowe często mogą łączyć w sobie także cechy sankcji egzekucyjnej (mającej przymusić adresata normy prawnej do wypełnienia ciążącego na nim obowiązku), w tym także w szczególności funkcję restytucyjną (wynagrodzenie Skarbowi Państwa uszczerbku poniesionego z powodu deliktu podatkowego). W niektórych krajach (np. w Portugalii) wskazuje się też, że sankcje podatkowe, jak wszystkie sankcje administracyjne, ze względu na swoją genezę mają charakter porządkowy – ich istotą jest nie tyle zamach na prawnie chronione dobro (naruszenie sprawiedliwości), lecz naruszenie obowiązku nałożonego przez władzę publiczną (naruszenie porządku publicznego)²⁶.

4. SANKCJE PODATKOWE WŁAŚCIWE

Jak wskazano powyżej, sankcje podatkowe właściwe polegają na bezpośredniej dolegliwości finansowej dla podmiotu ponoszącego odpowiedzialność za delikt podatkowy. Ze względu na sposób wymiaru, w ślad za hiszpańskim ustawodawstwem²⁷, wyróżnić można:

- 1) sankcje podatkowe kwotowe (kary pieniężne) – wymierzone w wysokości określonej ustawowo w sposób bezwzględny lub względny; z uwagi na brak odniesienia do uszczuplenia podatkowego sankcje te są skoncentrowane na zachowaniu jednostki, co stwarza szczególne pole do ich upodobniania do prawno-karnych

grzywnien (w niektórych krajach rozpowszechnienie tych sankcji połączone z akcją depenalizacji prawa podatkowego);

- 2) sankcje podatkowe proporcjonalne (dodatkowe zobowiązania podatkowe) – wymierzone przez odniesienie ustawowo określonej stopy sankcji do kwoty odpowiednio zdefiniowanego uszczuplenia podatkowego (np. zaległości podatkowej, niezadeklarowanej kwoty podatku lub podstawy opodatkowania itd.); z uwagi na uwzględnienie uszczuplenia podatkowego pełnią nie tylko funkcję represyjną, lecz także odszkodowawczą.

Nie oznacza to jednak, że nie jest możliwe łączenie obu tych konstrukcji w ramach jednej instytucji prawnej, np. jako sankcji wymierzonej proporcjonalnie, ale w wysokości nie mniejszej niż wskazana w ustawie (formuła stosowana np. we Włoszech²⁸). Także w polskich przepisach można znaleźć regulację przewidującą karę pieniężną naliczaną proporcjonalnie, z uwzględnieniem minimalnej wysokości – nie przewidziano jej jednak w ustawie podatkowej (tj. regulującej obowiązków podatkowy), lecz ustanawiającej obowiązki administracyjne mające przeciwdziałać oszustwom podatkowym²⁹.

Zaliczenie odsetek za zwłokę do sankcji podatkowych jest sporne. Przeważnie przyjmuje się, że wynika ono z porównania z analogicznymi odsetkami stosowanymi w obrocie prywatnoprawnym. Jeżeli odsetki podatkowe są wyższe od cywilnych, stanowią nie tylko odszkodowanie za korzystanie z cudzego kapitału (funkcja restytucyjna – sankcja natury egzekucyjnej, a jak wskazano powyżej – dominuje tendencja kwestionująca sankcyjny charakter takich instytucji), lecz pełnią także funkcję represyjną (sankcja karna), a zatem zalicza się je do sankcji podatkowych³⁰.

4.1. Sankcja podatkowa kwotowa

Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. wprowadziła do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym³¹ instytucję kary pieniężnej – sankcji podatkowej wymierzonej kwotowo, oznaczonej ustawowo w sposób bezwzględny (art. 138u). Jest to jedyna kara pieniężna przewidziana w tej ustawie. Niemniej nie można pominąć ustawy z dnia 9 marca 2017 r.³², która powstała właśnie celem przeciwdziałania oszustwom podatkowym, w szczególności w obszarze akcyzy i VAT. Przewiduje ona szereg kar pieniężnych za naruszenie obowiązków choć samoistnych, to jednak o charakterze instrumentalnym wobec obowiązku podatkowego m.in. w podatku akcyzowym (np. w zakresie kontroli nad obrotem wyrobami akcyzowymi, jakim są np. paliwa objęte zakresem zastosowania ustawy z dnia 9 marca 2017 r.).

Sam sposób oznaczenia kary jest typowy dla prawa polskiego – w pozostałych państwach w większym stopniu dopuszcza się oznaczenie sankcji kwotowej w sposób względny, czyli przez określenie ustawowego zakresu³³. Względne oznaczenie wymiaru kary pieniężnej w ustawie umożliwia wzięcie pod uwagę strony podmiotowej czynu przy wymierzaniu sankcji przez organ (uwzględnienie ewentualnego zawinienia, sytuacji podmiotu ponoszącego odpowiedzialność za delikt). Polskie podejście może wynikać z przyjętego modelu odpowiedzialności (możliwość miarkowania kary stosownie do wagi czynu stanowi element typowy dla odpowiedzialności subiektywnej, a nie obiektywnej), a także z ekonomiki postępowania (postępowanie podatkowe teoretycznie nie stwarza możliwości badania okoliczności popełnienia deliktu). Bezwzględny sposób oznaczenia kary z jednej strony chroni podatnika przed arbitralnością decyzji właściwego organu, z drugiej naraża się jednak na zarzut braku proporcjonalności do popełnionego deliktu.

Kara pieniężna z art. 138u ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. dotyczy przemieszczania wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy – odbywa się ono z wykorzystaniem krajowego systemu teleinformatycznego służącego do obsługi m.in. takich przemieszczeń. Przemieszczenie powinno zostać zakończone w terminie 30 dni od wysłania wyrobów akcyzowych – w przeciwnym wypadku odnośna akcyza podlega zapłacie przez wysyłającego. Niemniej zakończenie przemieszczenia wymaga przestania do wspomnianego systemu projektu raportu odbioru (lub dokumentu zastępującego taki raport) przez odbiorcę. Celem przymuszenia odbiorców do prawidłowego wypełniania ich obowiązków i uchronienia wysyłających przed nieuzasadnioną koniecznością zapłaty podatku wprowadzono rzeczoną karę pieniężną.

Zgodnie z przyjętym w Polsce modelem odpowiedzialności obiektywnej wymierzenie kary jest niezależne od winy sprawcy deliktu. Niemniej przepis przewiduje możliwość odstąpienia od wymierzenia kary ze względu na ważny interes podmiotu odbierającego albo interes publiczny. W doktrynie jako przykłady takiego ważnego interesu wskazuje się okoliczności świadczące o obiektywnej niemożności realizacji obowiązku (np. siła wyższa)³⁴. Wpisywałoby się to w zobiektywizowaną koncepcję winy, która wymaga jedynie, aby delikt miał źródło w zachowaniu sprawcy, lecz nie wymaga już określonego stanu świadomości i woli³⁵. Niestety w odniesieniu do omawianej kary pieniężnej jest to jedynie przesłanka fakultatywnego uprawnienia organu, a nie przesłanka odpowiedzialności sprawcy. Obligatoryjnie kary nie wymierza się, jeżeli waga naruszenia jest znikoma, a podmiot zaprzestał naruszania prawa – w tym wypadku poprzestaje się na pouczeniu. Przepis ten budzi wątpliwości ze względu na zastosowane pojęcia nieostre, które mogą utrudniać jego stosowanie w praktyce.

Zakres zastosowania kar pieniężnych na gruncie polskiego podatku akcyzowego jest ograniczony do – jeśli pominąć ustawę z dnia 9 marca 2017 r. – jednego deliktu podatkowego. Inaczej jest w wielu analizowanych państwach, w których kara pieniężna stanowi podstawowy prawnopodatkowy sposób reakcji na delikt podatkowy w obszarze podatku akcyzowego – często jako uzupełnienie sankcji karnych, w szczególności gdy czyn ze względu na wartość uszczuplenia podatkowego nie kwalifikuje się jako przestępstwo (np. w Portugalii)³⁶. Inny przykład stanowi art. 49 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 504 z dnia 26 października 1995 r., który w ust. 1 przewiduje, że w razie transportu określonych towarów objętych akcyzą bez wymaganej dokumentacji uważa się je za pochodzące z czynu bezprawnego, wobec czego stosuje się sankcje za niepoddanie produktu akcyzowego podatkowi – są to sankcje karne (pozbawienie wolności od 6 miesięcy do 3 lat plus grzywna od dwukrotności do dziesięciokrotności niezapłaconego podatku, w każdym przypadku nie mniej niż 7746 euro). Jeżeli jednak się wykaże, że pochodzenie tych produktów jest zgodne z prawem, przepis ten przewiduje administracyjną karę pieniężną od 516 do 3098 euro.

Warto zwrócić także uwagę na przewidzianą w prawie włoskim konwersję sankcji karnych na podatkowe: jeżeli dany czyn zagrożony jest tylko prawnokarną grzywną, wymierza się prawnopodatkową karę pieniężną w tej samej wysokości³⁷. Wiele deliktów prawnokarnych dotyczących podatku akcyzowego w Polsce karanych jest wyłącznie karą grzywny. Możliwe jest podawanie w wątpliwość proporcjonalności polskich sankcji i wskazywanie na przykład włoski jako pożądany kierunek rozwoju.

Jak wskazano powyżej, w niektórych krajach zakres stosowania sankcji podatkowych może być określony w sposób nieograniczony – jako każde naruszenie przepisów o akcyzie (co wpisuje się w pogląd o porządkowym charakterze tych sankcji). Tak określony delikt może, lecz nie musi skutkować uszczupleniem podatkowym, wobec czego nie jest zasadne ustanowienie dla niego sankcji podatkowej proporcjonalnej. Tytułem przykładu art. 59 ust. 5 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 504 z dnia 26 października 1995 r. przewiduje administracyjną karę pieniężną w wysokości od 500 do 3000 euro za każde naruszenie przepisów (tak ustawowych, jak i wykonawczych) dotyczących podatku akcyzowego od energii elektrycznej, które nie jest objęte ust. 1-4 tego artykułu (do tych deliktów ma zastosowanie sankcja podatkowa proporcjonalna).

4.2. Sankcja podatkowa proporcjonalna

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. nie przewiduje instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego (sankcji podatkowej proporcjonalnej). Podobnie w innych krajach sankcja podatkowa proporcjonalna w przypadku podatku akcyzowego występuje zdecydowanie rzadziej niż sankcja kwotowa. Przykładowo we Włoszech jest stosowana tylko w kilku przypadkach – przede wszystkim w przypadku ubytków w wyrobach akcyzowych³⁸. Jeżeli ubytki te w składzie podatkowym wynoszą powyżej 2%, stosuje się sankcję w wysokości od dwukrotności do trzykrotności wartości odnośnego podatku akcyzowego. Jeżeli natomiast ubytki do 10% stwierdzono przy odbiorze transportu w procedurze zawieszono poboru, sankcję wymierza się od jednej dziesiątej do całości podatku należnego od brakujących towarów. Jeżeli ubytki te przekroczyły 10%, czyn podlega sankcji karnej jak za usiłowanie uchylecia się od opodatkowania (karą jest pozbawienie wolności od 6 miesięcy do 3 lat oraz grzywna w wysokości od dwukrotności do dziesięciokrotności niezapłaconego podatku, a co najmniej 7746 euro)³⁹.

W omawianym kontekście nie można pominąć ustawy z dnia 9 marca 2017 r., która (za naruszenie obowiązków natury instrumentalnej) określa kary pieniężne także naliczane metodą proporcjonalną o kwotowej wartości minimalnej. Przewidziano bowiem karę pieniężną w wysokości 46% (art. 21 ust. 1 i 2):

- 1) albo wartości brutto (lub średniej wartości rynkowej na polskim rynku, jeżeli nie można ustalić wartości brutto) towaru przewożonego (w razie braku jego zgłoszenia);
- 2) albo różnicy wartości brutto (analogicznie: rynkowej) między zgłoszonym a faktycznie przewożonym towarem podlegającym zgłoszeniu (w razie rozbieżności między zgłoszonymi a faktycznymi danymi przewozu – przy czym zgodnie z art. 23 uważa się, że dane dotyczące ilości, masy lub objętości towaru są prawidłowe, jeżeli stwierdzone rozbieżności nie wynoszą więcej niż 10%).

Minimalna wysokość kary to 20 tys. zł. Karę nakłada się na podmiot wysyłający (albo odbierający – jeżeli przewóz następuje z zagranicy). Niemniej w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. przeważają kary pieniężne wymierzone kwotowo. Podobnie jak w przypadku kary pieniężnej z art. 138u ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. możliwe jest odstąpienie od wymierzenia kary ze względu na ważny interes sprawcy lub interes publiczny (art. 21 ust. 3).

4.3. Odsetki za zwłokę

W odniesieniu do polskiego podatku akcyzowego obowiązują dwa zestawy regulacji dotyczących odsetek za zwłokę: ogólny z Ordynacji podatkowej⁴⁰ oraz szczególny, dostosowany do specyfiki rozliczenia importu, zawarty w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. (analogiczna regulacja obowiązuje też na potrzeby VAT⁴¹, nie jest ona więc swoista dla podatku akcyzowego). Całość przedstawiona została w tabeli 1.

Jak już wspomniano, analiza porównawcza prowadzi do wniosku, że zaliczenie odsetek za zwłokę do sankcji podatkowych co do zasady wynika z porównania ich stawki ze stopą analogicznych odsetek stosowanych w obrocie cywilnym – ewentualna nadwyżka odsetek podatkowych ma stanowić element dolegliwości, a więc sankcji. Standardowa stawka odsetek za zwłokę w polskim prawie podatkowym jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2% – przy czym nie może wynieść mniej niż 8% (i tyle wynosi ona obecnie⁴²). W teorii stawka ta powinna przekraczać stawkę odsetek przewidzianych w prawie cywilnym, stąd odsetki za zwłokę często zalicza się do sankcji podatkowych⁴³. Niemniej w przeszłości założenie to nie zawsze było realizowane (obecnie ustawowe odsetki za opóźnienie nalicza się z wykorzystaniem stawki wynoszącej 5,6%⁴⁴).

W polskiej doktrynie, w ramach alternatywnego podejścia, jako sankcją podatkową traktuje się podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę⁴⁵. Owo podwyższenie stanowić ma dolegliwość związaną ze szczególnie obciążającymi okolicznościami stwierdzenia uszczuplenia podatkowego (uszczuplenie znacznej wartości lub obrót w szarej strefie). Pogląd taki znajduje pośrednie uzasadnienie w decyzjach ustawodawcy. Zgodnie z art. 56ba Ordynacji podatkowej nie stosuje się podwyższonej stawki odsetek za zwłokę, jeżeli wymierzane jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Ze względu na to, że w podatku akcyzowym nie wymierza się dodatkowego zobowiązania podatkowego (zob. powyżej), a podwyższona stawka odsetek za zwłokę ma zastosowanie tylko do akcyzy i VAT, omawiany przepis dotyczy tylko VAT. Można jednak zaryzykować tezę, że wyraża on zasadę ogólną o braku możliwości zastosowania jednocześnie obu tych sankcji.

Specyfiką polskiego prawa podatkowego jest modyfikowanie stawki odsetek za zwłokę w zależności od okoliczności zapłaty zaległości podatkowej, co dobitnie ukazuje, że funkcja restytucyjna ma w tym przypadku znaczenie drugorzędne. Oprócz omówionej wyżej podwyższonej stopy odsetek obowiązuje także stawka obniżona. Przewidziano ją jako premię dla tych podatników, którzy w określonym czasie (w obu przypadkach: półrocznym od nieprawidłowego samoobliczenia podatku – w przypadku importu konieczne jest przyjęcie zgłoszenia celnego przez organ, w pozostałych przypadkach wystarczy upływ terminu nałożenia prawidłowej deklaracji) ujawnią uszczuplenie podatkowe, a także niezwłocznie po jego ujawnieniu opłacą je wraz z należnymi odsetkami (w tym wypadku przewidziano różne terminy: siedmio- lub dziesięciodniowy, przy czym procedura ta w przypadku importu wymaga wydania decyzji określającej – dopiero po niej możliwa jest zapłata akcyzy). Świadczy to o tym, że instytucji tej przypisuje się bardziej funkcję stymulującą podatników do poprawnego realizowania ciążących na nich obowiązków aniżeli funkcję restytucyjną.

Rozwiązanie analogiczne do polskiego rzadko jest wykorzystywane w innych porządkach prawnych – odsetkom za zwłokę przypisuje się w nich funkcję co do zasady wyłącznie odszkodowawczą. Niemniej podatek akcyzowy bywa pod tym względem wyjątkowy. Tytułem przykładu we Włoszech w przypadku zaległości w podatku akcyzowym stosuje się przepisy odbiegające od zasady ogólnej, tj. wymierza się karę za zwłokę w wysokości 6% zaległości (2%, jeżeli zapłata nastąpi w terminie 5 dni od upływu terminu na rozliczenie akcyzy), a ponadto nalicza się odsetki w wysokości równej opłacie za odroczenie długu celnego (za okres od dnia 13 lipca 2020 r. do dnia 12 stycznia 2021 r. wynosiły one zaledwie 0,165% rocznie⁴⁶)⁴⁷. Ponadto do czasu uregulowania zaległości w akcyzie nie jest możliwe wyprowadzenie żadnego wyrobu akcyzowego ze składu podatkowego (dodatkowa sankcja typu niewłaściwego).

5. SANKCJE PODATKOWE NIEWŁAŚCIWE

Obok oczywistych sankcji podatkowych właściwych ustawodawca na potrzeby prawidłowego wymiaru i poboru podatku akcyzowego ustanawia także sankcje niewłaściwe, tj. modyfikuje stosunek prawnopodatkowy w sposób mający wywołać u sprawcy deliktu określoną dolegliwość (czyli dyskryminuje sytuację prawną takiego podmiotu względem podmiotów poprawnie wypełniających swoje obowiązki). Jednakże rozgraniczenie takich sankcji od instytucji pełniących funkcje czysto fiskalne pozostaje niejednoznacznie (zob. przypis nr 15).

Szczególnym przykładem sankcji podatkowej niewłaściwej jest sankcyjna stawka podatkowa – stosunkowo szeroko stosowana przez polskiego ustawodawcę w odniesieniu do podatku akcyzowego.

W art. 99a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. określono standardową stawkę akcyzy na susz tytoniowy w wysokości 252,25 zł za kilogram, a sankcyjną w wysokości 504,50 zł za kilogram. Stawka sankcyjna ma zastosowanie w razie braku oznaczenia znakami akcyzy suszu tytoniowego będącego przedmiotem czynności podlegającej opodatkowaniu (na rzecz podmiotu innego niż prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy). Ponadto ma ona zastosowanie w razie nabycia lub posiadania przez podmiot inny niż wskazany w ustawie (oprócz wspomnianych wcześniej podmiotów mowa tu o rolnikach lub grupie producentów rolnych, którzy wyprodukowali dany susz tytoniowy) nieoznakowanego suszu tytoniowego, od którego nie zapłacono akcyzy w pełnej wysokości, a także gdy nie można ustalić sprzedawcy.

Podobnie w przypadku już gotowych wyrobów tytoniowych (a dokładniej papierosów i tytoniu do palenia) również przewidziano sankcyjne sposoby wymiaru podatku, określone w art. 99 ust. 8 i 9 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Specyfika stawki akcyzy w tym przypadku polega na jej dwuskładnikowości: po pierwsze, akcyzę pobiera się według stawki kwotowej liczonej od ilości wyrobów tytoniowych, a po drugie, akcyzę pobiera się według stawki procentowej liczonej od maksymalnej ceny detalicznej wskazanej na opakowaniu. Mechanizm sankcjonujący polega na sztucznym określeniu maksymalnej ceny detalicznej w wysokości trzykrotności wartości średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów przeliczonej na jednostkę 1000 sztuk dla papierosów, a dla tytoniu do palenia – przy założeniu, że jednostka 1000 sztuk papierosów odpowiada 1 kilogramowi tytoniu do palenia. Sankcja ma zastosowanie w przypadku:

- 1) importu lub wewnątrzwspólnotowego nabycia wyrobu poza procedurą zawieszenia poboru w opakowaniach nieoznaczonych maksymalną ceną detaliczną – brak takich danych uniemożliwiłby wymierzenie podatku, w to miejsce przyjmuje się zatem wartość ustawową, co sugerowałoby funkcję czysto fiskalną, niemniej przyjęta wysokość maksymalnej ceny detalicznej wyraźnie wskazuje na zamiar wyrządzenia dolegliwości;
- 2) nabycia lub posiadania wyrobu poza procedurą zawieszenia poboru w opakowaniach nieoznaczonych albo oznaczonych maksymalną ceną detaliczną, jeżeli nie zapłacono akcyzy w należnej wysokości, a w wyniku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub celno-skarbowej nie ustalono, że podatek został zapłacony,
- 3) bezprawnego (tj. co do zasady poza składem podatkowym) wytwarzania papierosów przy użyciu maszyny do ich wytwarzania, także przez samego konsumenta.

Szczególne spory wzbudziła jednak regulacja art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., który przewiduje stawki podwyższone dla wybranych wyrobów energetycznych przeznaczonych do celów opałowych⁴⁸. Na tle pozostałych wyrobów energetycznych towary te korzystają z preferencyjnych stawek podatkowych. Z tego powodu polski ustawodawca podejmuje działania mające na celu zapobieganie wykorzystywaniu tych wyrobów do celów np. napędowych. Towary te należy odpowiednio oznakować i zabarwić, aby odróżnić je od np. paliw. W konsekwencji brak odpowiedniego oznakowania lub zabarwienia, wykorzystanie do napędu silników spalinowych, jak też sprzedaż przy pomocy urządzeń służących do odmierzania paliw uzasadnia stawkę sankcyjną. Ponadto dla celów kontrolnych sprzedawca olejów opałowych musi uzyskać od nabywcy odpowiednie oświadczenie co do sposobu wykorzystania zakupionych wyrobów. Brak takiego oświadczenia także pociągnie za sobą skutek w postaci zastosowania stawki sankcyjnej (art. 89 ust. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.). W doktrynie uważa się, że ta sama stawka:

- 1) stosowana na zasadzie art. 89 ust. 4 pkt 1 ww. ustawy nie stanowi sankcji, lecz jedynie stawkę stosowaną w razie braku spełnienia warunków stosowania stawki preferencyjnej (brak dolegliwości);
- 2) stosowana na zasadzie art. 89 ust. 16 ww. ustawy stanowi sankcję za naruszenie obowiązku pozyskania odpowiedniego oświadczenia⁴⁹.

Dobitnie pokazuje to, jak konfundujące dla podatników może być stosowanie sankcji podatkowych niewłaściwych. Przemawia to za postulatem stosowania sankcji podatkowych właściwych.

Przedstawiona analiza może nie wyczerpywać zagadnienia sankcji podatkowych niewłaściwych w podatku akcyzowym. Jak wskazano we wstępie, ocena, czy dana instytucja stanowi już tego typu sankcję, może być sporna.

6. PODSUMOWANIE

System sankcji podatkowych w polskim podatku akcyzowym wyróżnia się na tle innych państw członkowskich Unii Europejskiej. Polski ustawodawca uniknął stosowania instytucji znanych w innych państwach członkowskich (w szczególności omówionych wyżej sankcji podatkowych właściwych), a wprowadził instytucje zastępcze, odpowiednio modyfikując instytucje prawa podatkowego (sankcje podatkowe niewłaściwe). Polityka taka wynika z licznych w Polsce kontrowersji dotyczących stosowania sankcji podatkowych. Należy ją jednak ocenić negatywnie – wykorzystuje ona na potrzeby sankcji podatkowych instytucje prawopodatkowe stworzone dla innych celów, a działanie polegające na wykorzystywaniu instytucji prawnych niezgodnie z ich przeznaczeniem można kwalifikować jako tzw. psucie prawa. Przykładem jest sankcyjna stawka podatku, która budzi szczególne spory.

Ostatnie lata stanowią jednak przykład upowszechniania stosowania sankcji podatkowych właściwych. Warto zwrócić uwagę na to, że ustawodawca obok ustaw podatkowych (wprost regulujących obowiązki podatkowe) coraz częściej wprowadza ustawy regulujące samoistne obowiązki, lecz o charakterze pomocniczym w stosunku do obowiązków podatkowych, jak np. w zakresie monitorowania przewozu towarów wrażliwych na zasadzie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. Obowiązki takie obwarowywane są przede wszystkim sankcjami administracyjnymi, co może stanowić wyraz nowego modelu sankcjonowania prawa podatkowego, który opierałby się już nie na sankcjach karnych, lecz administracyjnych.

Sankcje podatkowe w polskim podatku akcyzowym charakteryzują się także tym, że nie tworzą spójnego systemu mającego gwarantować skuteczność tego podatku. Nie są też skoordynowane z sankcjami karnymi, jak to zrobiono w niektórych państwach. Może to uzasadniać zarzuty nadmiernego fiskalizmu.

Przypisy

- ¹ Zob. L. Hartman, *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego z uwzględnieniem ustawodawstwa administracyjno-skarbowego, powszechnego prawa karnego wszystkich trzech b. zaborów oraz nowego kodeksu postępowania karnego*, Lwów 1930, s. 3.
- ² Klasyczna triada sankcji prawnych obejmuje także sankcję nieważności. Jest to sankcja typowa dla prawa prywatnego o zdecydowanie mniejszym znaczeniu w obszarze prawa publicznego, niemniej też stosowana.
- ³ Pierwsze polskie systemowe opracowanie sankcji prawnofinansowych, w tym podatkowych, pochodzi z 1982 r., zob. M. Mazurkiewicz, *Sankcje prawno-finansowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, M. Weralski (red.), Wrocław 1982, s. 348-356.
- ⁴ 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.
- ⁵ Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2004 r., P 24/12, OTK ZU 2A/2014, poz. 9.
- ⁶ Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne, Dz.U. poz. 1697, dalej: ustawa z dnia 20 lipca 2018 r.
- ⁷ Zob. A. Tarwacka, *Nie ma ustaw doskonałych: kilka uwag terminologicznych*, „Zeszyty Prawnicze” 2014, nr 1, t. 14, s. 209-215, <https://czasopisma.uksw.edu.pl/index.php/zp/article/view/759/783>, dostęp: 17.03.2021. Zob. też E. Tassi Scandone, *Chapitre 6. Sacer e sanctus: quali rapporti?*, w: *Autour de la notion de sacer*, T. Lanfranchi (red.), Rome 2017, DOI: 10.4000/books.efr.3374.
- ⁸ K. Grotkowska, J. Niesiolowski, *Sankcje prawne jako źródło bodźców oddziałujących na proces decyzyjny człowieka*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2017, nr 1, s. 24-36.
- ⁹ M. Lewicki, *Pojęcie sankcji w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 8, s. 73; W. Radecki, *Odpowiedzialność prawna podmiotów gospodarczych w ochronie środowiska*, Dębe 1990, s. 61; A. Gryniuk, *Przymus prawny. Studium socjologiczno-prawne*, Toruń 1994, s. 42-61.
- ¹⁰ W odniesieniu do sankcji podatkowych można spotkać różne katalogi. Np. H. Dzwonkowski (*Sankcje podatkowe*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Raport nr 116, październik 1997, s. 4-11) opisuje szeroki katalog sankcji podatkowych o charakterze tak administracyjnym, jak i karnym. Zalicza do nich m.in. regulacje w przedmiocie cen transferowych, czego nie czynią inni badacze (zob. P. Majka, *Sankcje w polskim prawie podatkowym – ewolucja regulacji prawnych*, w: *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł (red.), Toruń 2017, s. 117).
- ¹¹ A. Kociołek-Pęksa, W. Pęksa, *O wielowymiarowości i niejednoznaczności sankcji w prawie. Teoretyczno-prawne i filozoficzno-prawne zagadnienia sankcji prawnej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2017, nr 1, s. 9-23.
- ¹² P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Toruń 2011, s. 60 i 61.
- ¹³ S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino 2016, s. 387 i 388.
- ¹⁴ L. Del Federico, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, w: *Diritto tributario e corte costituzionale*, L. Perrone, C. Berliri (red.), Napoli 2006, s. 519-535.
- ¹⁵ Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011 r. (P 90/08, OTK ZU 3A/2011, poz. 21), w którym uznano, że opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł stawką 75% nie stanowi sankcji, lecz zwykle opodatkowanie dostosowane do specyfiki przedmiotu opodatkowania.
- ¹⁶ L. Del Federico, dz. cyt., s. 519-535.
- ¹⁷ Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, OTK ZU 3/1998, poz. 30.
- ¹⁸ Szerzej zagadnienie to omówiono w: B. Gryziak, *Sankcje podatkowe a sankcje karne – kumulacja czy alternatywa? Analiza porównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 10, s. 13-21.
- ¹⁹ I. Sepiolo-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 2, s. 84-104.
- ²⁰ S. La Rosa, dz. cyt., s. 389-390.
- ²¹ G.M. da Silva, *Princípios gerais em matéria de contraordenações tributárias*, w: *Formação Contínua. Contraordenações Tributárias – 2016*, Lisboa, janeiro 2017.
- ²² Szerzej zagadnienie to omówiono w: 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, s. 4-17.
- ²³ Np. I. Sepiolo-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016, s. 117-129.
- ²⁴ D. De Girolamo, *Le sanzioni in materia di accise sui prodotti energetici*, w: *Prodotti energetici – Ambiente e Fisco*, C. Partignani, G. Bonardi (red.), Milano 2009, s. 204.
- ²⁵ Zob. art. 40-51 decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (GU n. 279 del 29.11.1995; włoski dekret ustawodawczy nr 504 z dnia 26 października 1995 r.). Tylko art. 48-51 przewidują sankcje administracyjne, a pozostałe – sankcje karne. Niemniej przepisy dotyczące sankcji administracyjnych przewidują sankcję za „każde naruszenie” przepisów o podatku akcyzowym.
- ²⁶ Łączy to sankcje administracyjne z dawnymi sankcjami karno-administracyjnymi. W Portugalii delikty podatkowe karane są na mocy lei n. °15/2001 de 5 de Junho – Reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias (Diário da República n.° 130/2001, Série I-A de 5 de Junho de 2001; portugalska ustawa nr 15/2001 – Prawo ogólne o deliktach podatkowych), która przewiduje przestępstwa skarbowe (*crimes tributários* – stosuje się przepisy karne) oraz delikty porządkowe (*contra-ordenações* – stosuje się przepisy administracyjne). Delikty uważa się za ogólne sankcje administracyjne (szczególnie mogą występować w poszczególnych działach prawa administracyjnego). Warto zaznaczyć, że są one wymierzone na zasadzie niedbalstwa, chyba że ustawa stanowi inaczej. Zob. J.C.V. de Andrade, *Lições de Direito Administrativo*, Coimbra 2017, s. 137.
- ²⁷ Zob. art. 185 i 186 ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria („BOE” núm. 302, de 18/12/2003; hiszpańska ustawa nr 58/2003 – ogólna ustawa podatkowa).

- ²⁸ Np. art. 59 ust. 1 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 504 z dnia 26 października 1995 r. wskazuje, że niezależnie od wymierzenia kary za czyn stanowiący przestępstwo podlega administracyjnej karze pieniężnej w wysokości od dwukrotności do dziesięciokrotności wartości podatku, którego nie zapłacono lub usiłowano nie zapłacić, a w każdym przypadku nie mniej niż 258 euro, podmiot, o którym mowa w art. 53, który dokonał jednego z deliktów wymienionych w lit. a-e (np. prowadził zakład produkujący energię elektryczną bez upoważnienia albo manipulował w urządzeniach mierniczych lub oznakowaniu celno-akcyzowym poza przypadkami absolutnej konieczności). Stosownie do ust. 3 tej samej karze podlega, kto w jakikolwiek sposób uniknął lub próbował uniknąć prawidłowego wymiaru podatku od energii elektrycznej.
- ²⁹ Art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 859 ze zm., dalej: ustawa z dnia 9 marca 2017 r.
- ³⁰ Szerzej na ten temat, zob. 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, s. 5-12.
- ³¹ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm., dalej: ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.
- ³² Art. 21-24 ustawy z dnia 9 marca 2017 r.
- ³³ Zob. księga II rozdział II dział I oraz dział II czę??C Code g?n?ral des imp?ts (CGI, francuski og?ny kodeks podatkowy).
ś C Code général des impôts (CGI, francuski ogólny kodeks podatkowy).
- ³⁴ *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym*, W. Modzelewski, P. Milczek (red.), Warszawa 2020, komentarz do art. 138u.
- ³⁵ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zagadnienie odpowiedzialności w prawie podatkowym*, w: *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł (red.), Toruń 2017, s. 26-27.
- ³⁶ Zgodnie z art. 109 ust. 1 portugalskiej ustawy nr 15/2001 – Prawo ogólne o deliktach podatkowych czynny opisane w art. 96 (nieprawidłowości dotyczące produkcji lub sprzedaży wyrobu akcyzowego celem uchylenia się od opodatkowania), które ze względu na wartość zobowiązania podatkowego lub wartość rynkową przedmiotu deliktu albo, niezależnie od tych wartości, jeżeli zostały popełnione w wyniku niedbalstwa, podlegają karze pieniężnej w wysokości od 1500 do 165 tys. euro. W ust. 2 określono 18 czynów, które stanowią samodzielne delikty podatkowe, podlegające wyłącznie sankcji administracyjnej.
- ³⁷ Zgodnie z art. 1 ust. 1 decreto legislativo 15 gennaio 2016, n. 8 – Disposizioni in materia di depenalizzazione, a norma dell’articolo 2, comma 2, della legge 28 aprile 2014, n. 67 (16G00011) (GU Serie Generale n. 17 del 22.01.2016; włoski dekret ustawodawczy nr 8 z dnia 15 stycznia 2016 r.) nie stanowią przestępstwa i podlegają administracyjnej karze pieniężnej wszystkie delikty, dla których przewidziano wyłącznie karę grzywny.
- ³⁸ Art. 47 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 504 z dnia 26 października 1995 r.
- ³⁹ Art. 40 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 504 z dnia 26 października 1995 r.
- ⁴⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ⁴¹ Zob. art. 37 ust. 1a-1ab ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.
- ⁴² Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 4 stycznia 2016 r. w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz podwyższonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, M.P. poz. 20.
- ⁴³ H. Dzwonkowski, dz. cyt., s. 4-11.
- ⁴⁴ Obwieszczenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 14 lipca 2020 r. w sprawie wysokości odsetek ustawowych za opóźnienie, M.P. poz. 627.
- ⁴⁵ P. Majka, *Sankcje w polskim prawie podatkowym...*, dz. cyt., s. 117.
- ⁴⁶ Decreto 1 ottobre 2020 – Fissazione semestrale dei tassi di interesse per il pagamento differito dei diritti doganali (periodo 13 luglio 2020-12 gennaio 2021) (20A05485) (GU Serie Generale n. 255 del 15.10.2020) – włoski dekret ministerialny z dnia 1 października 2020 r., wydany na podstawie art. 79 decreto del Presidente della Repubblica del 23 gennaio 1973 n. 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (GU n. 80 del 28.03.1973; dekret prezydencki nr 43 z dnia 23 stycznia 1973(.r .
- ⁴⁷ Art. 3 ust. 4 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 504 z dnia 26 października 1995 r.
- ⁴⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2014 r., P 24/12, dok. cyt.; postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2014 r., P 50/11, OTK ZU 2A/2014, poz. 17. Problemu dotyczył też wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 listopada 2010 r., SK 23/07 (OTK ZU 9A/2010, poz. 103).
- ⁴⁹ *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym*, W. Modzelewski, P. Milczek (red.), dz. cyt., komentarz do art. 89.

Bibliografia

- Brzeziński B., Olesińska A., *Zagadnienie odpowiedzialności w prawie podatkowym*, w: *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł (red.), Toruń 2017.
- da Silva G.M., *Princípios gerais em matéria de contraordenações tributárias*, w: *Formação Continua. Contraordenações Tributárias – 2016*, Lisboa, janeiro 2017.
- de Andrade J.C.V., *Lições de Direito Administrativo*, Coimbra 2017.
- De Girolamo D., *Le sanzioni in materia di accise sui prodotti energetici*, w: *Prodotti energetici – Ambiente e Fisco*, C. Partignani, G. Bonardi (red.), Milano 2009.
- Del Federico L., *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, w: *Diritto tributario e corte costituzionale*, L. Perrone, C. Berliri (red.), Napoli 2006.
- Dzwonkowski H., *Sankcje podatkowe*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Raport nr 116, październik 1997.
- Grotkowska K., Niesiołowski J., *Sankcje prawne jako źródło bodźców oddziałujących na proces decyzyjny człowieka*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2017, nr 1.
- Gryniuk A., *Przymus prawny. Studium socjologiczno-prawne*, Toruń 1994.

Gryziak B., *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.

Gryziak B., *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.

Gryziak B., *Sankcje podatkowe a sankcje karne – kumulacja czy alternatywa? Analiza porównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 10.

Hartman L., *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego z uwzględnieniem ustawodawstwa administracyjno-skarbowego, powszechnego prawa karnego wszystkich trzech b. zaborów oraz nowego kodeksu postępowania karnego*, Lwów 1930.

Kociołek-Pęksa A., Pęksa W., *O wielowymiarowości i niejednoznaczności sankcji w prawie. Teoretyczno-prawne i filozoficzno-prawne zagadnienia sankcji prawnej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2017, nr 1.

Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym, W. Modzelewski, P. Milczek (red.), Warszawa 2020.

La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, Torino 2016.

Lewicki M., *Pojęcie sankcji w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 8.

Majka P., *Sankcje w polskim prawie podatkowym – ewolucja regulacji prawnych*, w: *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustul (red.), Toruń 2017.

Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, Toruń 2011.

Mazurkiewicz M., *Sankcje prawno-finansowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, M. Weralski (red.), Wrocław 1982.

Radecki W., *Odpowiedzialność prawna podmiotów gospodarczych w ochronie środowiska*, Dębe 1990.

Sepiolo-Jankowska I., *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016.

Sepiolo-Jankowska I., *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 2.

System instytucji prawno-finansowych PRL, M. Weralski (red.), Wrocław 1982.

Tarwacka A., *Nie ma ustaw doskonałych: kilka uwag terminologicznych*, „Zeszyty Prawnicze” 2014, nr 1, t. 14, <https://czasopisma.uksw.edu.pl/index.php/zp/article/view/759/783>, dostęp: 17.03.2021.

Tassi Scandone E., *Chapitre 6. Sacer e sanctus: quali rapporti?*, w: *Autour de la notion de sacer*, T. Lanfranchi (red.), Rome 2017, DOI: 10.4000/books.efr.3374.

Akty prawne

Code général des impôts.

Decreto 1 ottobre 2020 – Fissazione semestrale dei tassi di interesse per il pagamento differito dei diritti doganali (periodo 13 luglio 2020-12 gennaio 2021) (20A05485), GU Serie Generale n. 255 del 15.10.2020.

Decreto del Presidente della Repubblica del 23 gennaio 1973 n. 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, GU n. 80 del 28.03.1973.

Decreto legislativo 15 gennaio 2016, n. 8 – Disposizioni in materia di depenalizzazione, a norma dell'articolo 2, comma 2, della legge 28 aprile 2014, n. 67 (16G00011), GU Serie Generale n. 17 del 22.01.2016.

Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, GU n. 279 del 29.11.1995.

Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho – Reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias, Diário da República n.º 130/2001, Série I-A de 5 de Junho de 2001.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, „BOE” núm. 302, de 18/12/2003.

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 4 stycznia 2016 r. w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz podwyższonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, M.P. poz. 20.

Obwieszczenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 14 lipca 2020 r. w sprawie wysokości odsetek ustawowych za opóźnienie, M.P. poz. 627.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.

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.

Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 859 ze zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.

Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne, Dz.U. poz. 1697.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

Orzecznictwo

Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2014 r., P 50/11, OTK ZU 2A/2014, poz. 17.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2004 r., P 24/12, OTK ZU 2A/2014, poz. 9.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, OTK ZU 3A/2011, poz. 21.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 listopada 2010 r., SK 23/07, OTK ZU 9A/2010, poz. 103.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, OTK ZU 3/1998, poz. 30.

Tabela 1.

Stawka odsetek za zwłokę	Odsetki pobierane na zasadzie art. 56-56b Ordynacji podatkowej	Odsetki pobierane na zasadzie art. 27 ust. 7 i 7a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.
--------------------------	--	---

Obniżona do 50% stawki standardowej	Przesłanki kumulatywne (sanacja z inicjatywy podatnika): – prawie skuteczna korekta deklaracji w terminie 6 miesięcy od upływu terminu nazłożeni e deklaracji; – zapłata zaległości wraz z odsetkami w terminie 7 dni od złożenia korekty.	Przesłanki kumulatywne (sanacja z inicjatywy podatnika): – wystąpienie do organu o wydanie decyzji określającej kwotę akcyzy w terminie 6 miesięcy od dnia przyjęcia zgłoszenia celnego; – zapłata kwoty akcyzy wraz z odsetkami w terminie 10 dni od otrzymania powiadomienia o wysokości należności podatkowych.
Standardowa	Zaległość podatkowa, tj. podatek niezapłacony w terminie – odsetki należne od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin zapłaty.	Różnica między kwotą akcyzy określoną w decyzji a pobraną przez organ (np. w wyniku weryfikacji zgłoszenia celnego) – odsetki należne od dnia następującego po dniu powstania obowiązku podatkowego do dnia powiadomienia o wysokości należności podatkowych.
Podwyższona do 150% stawki standardowej	Przesłanki alternatywne (dotyczy tylko zaległości w akcyzie lub w VAT): – zaniżenie zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku znacznej wartości (powyżej 25% kwoty należnej oraz powyżej pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującego w dniu następującym po dniu upływu terminu płatności) stwierdzone przez organ (w toku kontroli podatkowej, kontroli podatkowej lub celno-skarbowej) albo w wyniku korekty deklaracji złożonej w świadomości podjęcia określonych czynności przez organ (zob. art. 56b pkt 2 lit. a-c); – niezłożenie deklaracji, mimo takiego obowiązku, oraz brak zapłaty podatku stwierdzone przez organ (w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub celno-skarbowej).	Przesłanki alternatywne: – zaniżenie kwoty akcyzy znacznej wartości (powyżej 25% kwoty należnej oraz powyżej pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującego w dniu następującym po dniu upływu terminu płatności) stwierdzone w wyniku kontroli zgłoszenia celnego z urzędu; – zaniżenie kwoty akcyzy stwierdzone przez organ w okolicznościach innych niż samoobliczenie przez podatnika (zob. art. 27 ust. 1) lub weryfikacja tego samoobliczenia z urzędu lub na wniosek (zob. art. 27 ust. 4 i 5).

.Źródło: opracowanie własne